

## ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Корольова О.І., кандидат економічних наук, Національний транспортний університет, Київ, Україна

## PROBLEMS AND DEVELOPMENT PROSPECTS OF PRODUCTION COSTS ACCOUNTING

Korolyova Oksana, candidate of economic sciences, National Transport University, Kyiv, Ukraine

## УЧЕТ РАСХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Королёва О.И., кандидат экономических наук, Национальный транспортный университет, Киев, Украина

Постановка проблеми. На тлі економічної кризи, обмеженості матеріальних і фінансових ресурсів особливо гостро постає питання їх раціонального використання. Для цього необхідно посилити контроль за мірою споживання сировини і матеріалів у виробництві. За таких обставин організація дієвої та ефективної системи обліку і контролю витрат є першочерговим завданням вітчизняного виробника. Втім, дослідження сучасного стану організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах України показало, що на сьогодні більша частина інформації, яка накопичується в системі управлінському обліку, не затребувана підприємцями, оскільки серед них відсутнє усвідомлення тих переваг, що надає передовий світовий досвід з організації обліку витрат. Це і є однією із причин низького впровадження на практиці прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на вітчизняних підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації управлінського обліку витрат на підприємствах України приділяється значна увага вчених. Окремі аспекти розглянуті у працях М.Чумаченко, І.Білоусової, Ф.Бутинця, В.Моссаковського, А.Яругової, О.Бородкіна, Л. Гнилицької, М.Кужельного, В.Сопко, Т.Сльозко та інших авторів, які започаткували теоретичне обґрунтування і подальшу розробку даної теми. Утім, впровадження прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах України відбувається вкрай низькими темпами і потребує подальших досліджень.

Постановка завдання. Основною метою написання даної статті є визначення проблемних питань організації управлінського обліку витрат на вітчизняних підприємствах та розробка пропозицій щодо їх вирішення.

Викладення основного матеріалу. В умовах ринкової конкуренції для ефективного управління керівники підприємства потребують оперативної і якісної інформації про витрати на виробництво та собівартість кожного виду продукції. Існування специфічних, притаманних лише управлінському обліку, методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції уможливають досягнення оперативності, достовірності та аналітичності облікової інформації, що характеризує виробничу діяльність.

Для організації обліку витрат, який задовольнить потреби користувачів в умовах ринкової моделі господарювання доцільно дослідити відмінності методів калькулювання собівартості продукції. Існуючі методи доцільно розглянути застосовуючи виробничий та ринковий підхід. Перший підхід ґрунтується на калькулюванні і контролі за витратами по кожному окремому виду готової продукції. Для нього характерний розділ усіх витрат на прямі і непрямі. Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння корегувати їх в залежності від змін на ринку та інших зовнішніх факторів. Ці методи роблять наголос на відображенні залежності витрат від змін в обсязі і структурі готової продукції, що призводить до поділу витрат на змінні та постійні. Перший підхід орієнтований на виробництво, другий на ринок. На основі запропонованої класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, дослідимо сутність та особливості методів нормативного, АВС-костингу та директ-костингу.

В умовах багатонаменклатурного виробництва, є важливим вчасно отримувати інформацію про різного роду відхилення від норм витрат для оперативного управління виробництвом.

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, він націлений на впровадження прогресивних норм витрат, дійовий контроль за рівнем витрат виробництва, що сприяє використанню даних обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції. В основному застосовується у галузях оброблювальної промисловості з масовим і серійним виробництвом різноманітної та складної продукції. Основними елементами нормативного методу є облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік змін норм. Для ефективного застосування цього методу перш за все необхідно правильно організувати процес нормування витрат.

Система калькулювання нормативних витрат включає: установлення нормативів витрат; накопичення даних про фактичні витрати; аналіз відхилень і складання звітності; дослідження причин відхилень; зміни нормативних витрат (установлення нових стандартів), якщо у цьому є необхідність.

При застосуванні нормативного методу обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція, складена на основі науково обґрунтованих норм і нормативів. Чинні норми – це обумовлені технологічним процесом норми, за якими здійснюється відпуск сировини й матеріалів та провадиться оплата виконаних робіт. Відхиленням від норм вважають як економію, так і додаткові витрати сировини, матеріалів, заробітної плати та інші додаткові витрати. Нормативні калькуляції складаються на всі види виробів, які випускає підприємство. Їх складають послідовно на деталі, вузли та вироби в цілому або тільки на вироби в цілому. Калькуляція на деталі й вузли складається тільки за статтями основних витрат. При цьому в калькуляціях на виріб в цілому додаються витрати на обслуговування виробництва.

При використанні нормативного методу облік витрат за нормами і за відхиленнями від них вводиться в загальну систему бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Виявлену величину витрат від зміни норм, а також відхилення від норм за статтями витрат щомісяця списують або на собівартість продукції, або на винних осіб.

Основні завдання, що стоять перед нормативним методом: своєчасне запобігання нераціональному використанню ресурсів та оперативний аналіз витрат на виробництво.

Нормативний метод розроблений як аналог методу «стандарт-кост». Подібним для цих двох методів є попереднє нормування витрат, здійснення окремого обліку та контролю витрат на виробництво за чинними нормами й відхиленнями від норм за місцями їх виникнення і за центрами відповідальності, систематичне узагальнення відхилень від норм з метою використання інформації про відхилення для оперативного усунення негативних явищ у виробничому процесі. Однак ці два методи не є ідентичними і мають суттєві з погляду їх застосування відмінності.

До суттєвих відмінностей належать такі: при застосуванні «стандарт-кост» не здійснюється відокремлений облік змін норм витрат, оскільки норми витрат встановлюються на тривалий період і переглядаються тільки при істотних змінах в організації виробництва; можливість застосування різних норм витрат за їх видами (в тому числі жорстких, таких, які важко здійснити, «ідеальних норм»); ведення обліку відхилень від норм на окремому рахунку за кожною статтею витрат; накопичення відхилень від норм витрат протягом звітного періоду на відповідних рахунках та їх подальше списання на фінансові результати.

На практиці, недотримання основоположних принципів «стандарт – кошту» при розробці нормативного методу (зміна послідовності відображення інформації в обліку (спочатку фактичні витрати, а потім їх порівняння з нормативними); надзвичайно висока деталізація обліку; відсутність науково обґрунтованого нормування; відсутність зацікавленості управлінців в наявності обліку за жорсткими нормативами; невизначеність з виконавцями) стало головною причиною "непривабливості" нормативного методу для вітчизняних підприємств.

Як зауважує Т.Сльозко, для широкого використання у вітчизняній практичній діяльності цієї методики потрібно, з одного боку, щоб управлінці захотіли отримувати таку інформацію, а з іншого – зацікавити морально й матеріально бухгалтерський апарат у виконанні такої роботи [1, с.8].

При нормативному методі здійснюється облік фактичних витрат, який передбачає відображення всіх витрат підприємства. Цей метод ґрунтується на групуванні витрат за трьома напрямками: за елементами, за видами готової продукції і за центрами відповідальності.

Методичними рекомендаціями визначено, що залежно від вибору об'єкта обліку виробничих витрат виокремлюються основні методи калькулювання: позамовний і попроцесний (по-передільний) [2]. Класифікацію методів калькулювання повних витрат наведено на рис.1.

## МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНИХ ВИТРАТ

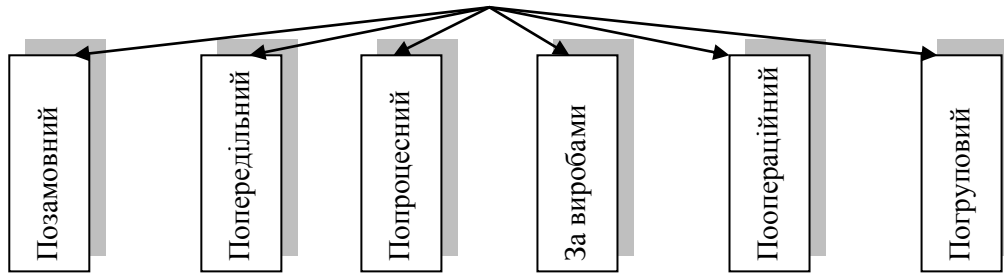


Рисунок 1 – Схема класифікації методів калькулювання повних витрат

При цьому важливо наголосити, що при застосуванні по-передільного методу калькулювання використовуються елементи нормативного методу шляхом систематичного визначення суми відхилень фактичних витрат від встановлених (поточних норм), а також причини змін цих норм. Відхилення фактичних витрат від діючих (поточних) норм (наднормативні виробничі витрати) відносять на собівартість реалізованої продукції відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 [2, с.103,108].

При використанні в обліку методів калькулювання повних витрат з декількох можливих варіантів обирається один, згідно з яким визначається база розподілу непрямих витрат. Непрямі витрати розподіляються за центрами відповідальності і видами готової продукції згідно обраним базам розподілу за встановленими коефіцієнтами. Такий розподіл не залежить від інтенсивності роботи виробничих потужностей, визначається обсягом виробництва і його умовним розподілом на завершене та незавершене виробництво.

Розглянемо на умовному прикладі, як змінюється сума розподілених за центрами відповідальності загальновиробничих витрат при застосуванні різних баз розподілу.

Відомо, що на підприємстві працює 3 цехи. Цех №1 виготовляє ескалатори і конвеєри, цех №2 виготовляє верстати і крани, цех №3 виготовляє кари. У звітному періоді відпрацьовано: 12096 машино-годин (цех №1 – 5443, цех№2 – 3629, цех №3 – 3024); 168608 людино-годин (цех №1 – 93671, цех№2 – 46836, цех №3 – 28101). В тому числі: на виробництво ескалатора - 3266 машино-годин і 52100 людино-години; на виробництво конвеєра - 2177 машино-годин і 41571 людино-години; на виробництво верстата - 1270 машино-годин і 17200 людино-години; на виробництво крана - 2359 машино-годин і 29636 людино-години; на виробництво кари - 3024 машино-годин і 28101 людино-години. Розподілені постійні загальновиробничі витрати у звітному періоді становлять 695 тис. грн. Склад прямих витрат на виробництво продукції наведено в таблиці 1.

Таблиця 1 – Склад прямих витрат на виробництво продукції по окремим підрозділам

Показники	Прямі змінні витрати на виробництво продукції (тис.грн)					Разом
	Цех №1		Цех №2		Цех№3	
	ескалатор	конвеєр	верстат	кран	кари	
матеріали	3840	2304	3379	2150	3688	15361
	6144		5529			
заробітна плата	1747	1398	2184	1484	922	8735
	3145		3668			
Відрахування на соц. страхування	663	530	829	564	729	3315
	1193		1393			
Разом:	250	4232	6392	4198	6339	27411
	10482		10590			
	Інші прямі витрати на виробництво продукції (тис.грн)					
	Цех №1		Цех №2		Цех№3	
Амортизація ОЗ	178,8	121,2	169	111	110	690
	300		280			
Інші витрати	83,4	56,6	60	40	120	360
	140		100			
Разом:	262,2	177,8	229	151	230	1050
	440		380			
Всього:	6512,2	4409,8	6621	4349	6569	28461
	10922		10970			

Застосовуючи різні бази розподілу загальновиробничих витрат (машино-години; людино-години; прямі витрати; матеріальні витрати; заробітна плата), визначено суму розподілених ЗВВ, що відноситься до витрат певного центру відповідальності (цех№1, цех№2, цех№3). Результати розрахунку узагальнено в таблиці 2.

Таблиця 2 – Розподіл загальновиробничих витрат між окремими підрозділами підприємства при обраній базі розподілу

Підрозділ	База розподілу	Сума розподілених ЗВВ
машино-години		
Цех №1	5443	312,8
Цех №2	3629	208,5
Цех №3	3024	173,7
Разом:	12096	695
людино-години		
Цех №1	93671	386
Цех №2	46836	193
Цех №3	28101	116
Разом:	168608	695
прямі витрати		
Цех №1	10922	266,9
Цех №2	10970	267,6
Цех №3	6569	160,5
Разом:	28461	695
матеріальні витрати		
Цех №1	6144	278
Цех №2	5529	250
Цех №3	3688	167
Разом:	15361	695
заробітна плата		
Цех №1	3145	250,2
Цех №2	3668	292
Цех №3	1922	152,8
Разом:	8735	695

По цеху №1 абсолютне відхилення між найбільшою та найменшою сумою розподілених ЗВВ складає (386-250,2) 135,8 тис. грн., що становить 19,5% від загальної суми розподілених ЗВВ. По цеху №2 абсолютне відхилення між найбільшою та найменшою сумою розподілених ЗВВ складає (292-193) 99 тис. грн., що становить 14 % від загальної суми розподілених ЗВВ. По цеху №3 абсолютне відхилення між найбільшою та найменшою сумою розподілених ЗВВ складає (173,7-116) 57,7 тис. грн., що становить 8,3% від загальної суми розподілених ЗВВ.

Як свідчить наведений приклад, застосування різних баз розподілу може суттєво вплинути на суму розподілених накладних витрат і відповідно на суму собівартості готової продукції кожного виробничого підрозділу.

При застосуванні методу АВС-костинг комплексні витрати (вартість електрики, витрати на утримання, капітальні витрати та інші) підсумовуються і розподіляються пропорційно до вимірника діяльності, який є найбільш економічно обґрунтованим для певного виду витрат (наприклад машино-години для розподілу витрат на електрику). Після цього їх розподіляють на продукт пропорційно до кількості годин витрачених для його створення.

Метод калькулювання за видами діяльності АВС-костинг заснований на розподілі накладних витрат за видами діяльності. Доктор економічних наук, професор, академік НАН України М.Чумаченко, дослідивши підручник «Controllershіp», звертає увагу, що серед 66 кращих бухгалтерських прийомів, описаних в ньому, є і метод калькулювання на основі діяльності [3, с.6].

Сутність АВС-костингу полягає в створенні сукупності груп (пулів) витрат, які розподіляються між виробами й послугами, з використанням різних вимірників як бази розподілу. Такий підхід дозволяє визначити собівартість виробу з урахуванням його працездатності. Однак на практиці ця система потребує суттєвих витрат часу й зайнятості персоналу, тому підприємства відмовляються від неї.

А.Апчерч в результаті порівняння «традиційних» і АВС-методів, дійшов висновку, що зазвичай «традиційним» є розподіл накладних витрат на основі підходящого показника обсягу

діяльності, а при використанні ABC-методу накладні витрати групують за напрямками діяльності (створення пула витрат), а потім визначають ставки розподілу витрат по кожному пулу для розподілу за відповідними чинниками витрат [4,с.189].

Ч. Хорнгрен, Фостер Дж., Датар Ш. наводять перелік випадків за наявності яких ABC-метод забезпечує отримання найбільшої вигоди [5,с.219]. Досить детально метод калькулювання за видами діяльності розглянуто у підручнику К.Друрі [6,с.328-362].

Можна зробити висновок, що ABC-костинг є найбільш економічно обґрунтованим і точним методом розподілу ЗВВ, але водночас і найбільш трудомістким. Тому, співвідношення витрат на його здійснення та вигід від отриманої в результаті інформації не виправдовує доцільності його запровадження на вітчизняних підприємствах.

На наведеному вище прикладі розглянемо, як відбувається розподіл загальновиробничих витрат при застосуванні ABC-костингу (табл.3).

Таблиця 3 – Розподіл загальновиробничих витрат між окремими підрозділами підприємства (ABC-костинг)

Загально-виробничі витрати	Сума (тис. грн)	База розподілу	Загальна кількість	Цех №1		Цех №2		Цех №3	
				К-ть	сума	К-ть	сума	К-ть	Сума
Оренда виробничого приміщення	50	Площа приміщення (м.кв.)	2000	1000	25	700	17,5	300	7,5
Страховання виробничого обладнання	3	Первісна вартість обладнання (тис.грн)	1064278	638567	1,8	389467	1,1	36244	0,1
Амортизація обладнання	12	Первісна вартість обладнання (тис.грн)	1064278	638567	7,2	389467	4,4	36244	0,4
Утримання управлінського персоналу та допоміжних робітників	150	Години прямої праці виробничих робітників (людино-години)	168608	93671	83,4	46836	41,7	28101	24,9
Технічний ремонт обладнання	23	Кількість годин технічного обслуговування (години)	115	25	5	15	3	75	15
Охорона праці	25	людино-години	168608	93671	13,9	46836	7,0	28101	4,1
Службові відрядження	7	людино-години	168608	93671	3,9	46836	2	28101	1,1
Забезпечення організації виробництва	160	Години використання обладнання (машино-години)	12096	5443	72,0	3629	48,0	3024	40,0
Послуги інших організацій	120	людино-години	168608	93671	66,7	46836	33,4	28101	19,9
Канцелярські витрати	5	людино-години	168608	93671	2,8	46836	1,4	28101	0,8
Обслуговування виробничого процесу	140	людино-години	168608	93671	77,8	46836	38,9	28101	23,3
Всього:	695	X	X	X	359,5	X	198,4	X	137,1

Після розподілу ЗВВ на центри відповідальності, здійснюється внутрішній перерозподіл ЗВВ на собівартість кожного виду продукції. При застосуванні нормативного методу обліку витрат базами внутрішнього перерозподілу ЗВВ на собівартість виробленої продукції виступають прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці. При застосуванні АВС-костингу базою внутрішнього перерозподілу ЗВВ виступають кількості годин витрачених для виготовлення певного виду продукції (машино-години; людино-години).

Для подальшого дослідження впливу на собівартість продукції застосування певних методів обліку витрат, узагальнимо інформацію про витрати на виробництво, сформовану різними методами (табл. 4).

Таблиця 4 – Виробнича собівартість продукції при застосуванні різних баз розподілу ЗВВ

Продукція	Бази розподілу ЗВВ								АВС-костинг	
	Машино-години		Прямі витрати		Матеріальні витрати		Заробітна плата		Виробнича собівартість пропорційно машино-годинам	Виробнича собівартість пропорційно людино-годинам
	Виробн. собівартість пропорційно матеріальним витратам	Виробн. собівартість пропорційно витратам на оплату праці	Виробн. собівартість пропорційно матеріальним витратам	Виробн. собівартість пропорційно витратам на оплату праці	Виробн. собівартість пропорційно матеріальним витратам	Виробн. собівартість пропорційно витратам на оплату праці	Виробн. собівартість пропорційно матеріальним витратам	Виробн. собівартість пропорційно витратам на оплату праці		
ескалатор	6707,7	6686,0	6679,0	6660,5	6685,9	6666,6	6669,6	6652,0	6727,9	6712,2
конвеєр	4527,1	4548,8	4509,9	4528,4	4514,1	4533,4	4502,6	4520,2	4553,6	4569,3
верстат	6748,4	6745,1	6784,5	6780,3	6773,1	6769,9	6799,4	6794,8	6690,4	6693,9
кран	4430,1	4433,4	4453,1	4457,3	4446,9	4450,1	4462,6	4467,2	4478,0	4474,5
кари	6742,7		6729,5		6736		6721,8		6706,1	

Як свідчить проведене дослідження (табл. 4), різниця між максимальним і мінімальним значенням собівартості складає: по ескалатору ( 6727,9 – 6652,0) 75,9 тис.грн; по конвеєру (4569,3 – 4509,9) 59,4 тис.грн; по верстату (6799,4 – 6690,4) 109 тис.грн; по крану (4478,0 – 4430,1) 47,9 тис.грн; по карам (6742,7 – 6706,1) 36,6 тис.грн.. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що в багатономенклатурному виробництві при значних розмірах накладних витрат, вибір бази розподілу ЗВВ на центри відповідальності і на види продукції може суттєво вплинути на коливання собівартості готової продукції. Тому, при виборі бази розподілу ЗВВ основним орієнтиром мають бути особливості виробничого процесу підприємства. На прикладі машинобудування пропонуємо для різних груп машинобудування, що мають спільні виробничі характеристики, застосовувати наступні бази розподілу ЗВВ (табл. 5).

Як альтернатива обліку повних витрат, розроблено метод обліку змінних витрат «директ-костинг». Зазначений метод передбачає визначення неповної собівартості, тобто собівартості без непрямих витрат. «Директ-костинг» є однією з основних систем управлінського обліку, яка не відноситься до обов'язкових, але широко впроваджена на провідних капіталістичних фірмах [7, с.489-490].

Основною перевагою методу «директ-костинг» є те, що на основі інформації, яка формується, можна приймати оперативні управлінські рішення. Ця система була розроблена в США в період великої депресії, коли виробники зіткнулися з проблемами, пов'язаними із збутом готової продукції. На думку цілої низки американських економістів, оцінювання за повною собівартістю призводило до того, що багато, з їхньої точки зору, зайвих та непродуктивних витрат штучно спотворювали прибуток. Для виявлення зазначених витрат було запропоновано визначати користь від їх використання, тобто пов'язати обсяг виробництва з витратами та доходами [8, с.21; 9, с47].

Таблиця 5 – Бази розподілу загальнопромислових витрат для різних груп машинобудування

Групи машинобудування	Характеристика	Запропонова на база розподілу ЗВВ	Примітки
1	2	3	4
Важке	Випускає великогабаритні та металоємні машини, обладнання для енергетики, металургії, гірничодобувної та хімічної промисловості. Характеризується випуском продукції невеликими серіями, високою метало- і енергоємністю.	Матеріальні витрати	У собівартості продукції переважають матеріальні витрати
Загальне	Характеризуються середньою металоємністю та невисокою працеемністю за невеликих обсягів її випуску (виробництво обладнання для нафтової й деяких галузей хімічної промисловості; будівельних, шляхових, транспортних і сільськогосподарських машин).	Прямі витрати	
Середнє	Галузі середнього машинобудування випускають продукцію з високою праце- й фондоємністю (транспортне машинобудування, тракторобудування, устаткування для легкої, харчової, комбікормової та поліграфічної промисловості), розміщуються в центрах машинобудівної промисловості з наявністю кваліфікованих кадрів.	Машино-години	Виробництво в переважній більшості механізоване
Точне	Продукція: оптичні прилади, персональні комп'ютери, радіоелектронна апаратура, авіаційні прилади, волоконна оптика, радіоелектронна апаратура, лазери і комплектуючі елементи, годинники. Групі властива висока працеемність, мала металоємність, підвищена фондоємність.	Заробітна плата	У собівартості продукції переважають витрати на заробітну плату

На думку С.Стукова, обмежена собівартість продукції лише змінних витрат дає можливість спростити нормування, планування, облік та контроль різко зменшеної кількості статей витрат: собівартість стає "більш оглядовою", а окремі витрати – краще контрольованими. Бо чим більше неконтрольованих об'єктів, тим сильніше розсіюється увага між ними, тим слабшим стає контроль [10, ст.83].

Перевагами методу «директ-костинг» можна вважати: можливість визначення найбільш рентабельних виробів за їх абсолютною та відносною маржею (при цьому може бути обчислена маржа за одну годину роботи обладнання, робітників і т.п.); можливість порівняння собівартості різних перспектив за змінними витратами, абсолютною та відносною маржею (при цьому зміна структури підприємства і пов'язані з нею зміни постійних витрат не впливають на собівартість виробів); простота та об'єктивність калькулювання собівартості (відпадає необхідність в умовному розподілі постійних витрат); можливість визначення межі рентабельності. Варто згадати, що при цьому виникає проблема об'єктивності класифікації витрат на змінні та постійні. Недоліки методу «директ-костинг»: у випадку зниження цін з метою досягнення привілейованого положення на ринку за окремими виробами виникає загроза, що маса нерозподілених постійних витрат не зможе бути покритою маржею; в числі постійних витрат є такі, що можуть бути прямо віднесені на окремі вироби. Наприклад, вся амортизація різних видів обладнання, що використовується при виробництві різних виробів при директ-костингу вважається постійною (таким чином з'являється категорія прямих постійних витрат); в оцінці залишків незавершеного виробництва та готових виробів беруть участь лише змінні витрати, в зв'язку з цим залишки оцінюються не повністю, що проти бухгалтерських та податкових правил більшості країн; непристосованість для складання фінансової звітності.

Кожен з зазначених методів має свої переваги та недоліки, а також своїх прихильників та критиків в наукових колах. Найбільш гостра дискусія розгорнулася щодо застосування нормативного методу обліку виробничих витрат. Універсальність нормативного методу відстоюють М.Чумаченко,

І.Білоусова, Г.Мельничук, В.Львовичкин, Л.Гнилицька, Т.Сльозко, В.Дубовая та інші. Г.Мельничук та В.Львовичкин, стверджують, що нормативний метод є найбільш прогресивним методом обліку виробничих витрат [11,с.52]. Т.Сльозко звертає увагу на недоліки нормативного методу: "Нормативний метод обліку витрат тільки тоді буде найбільш ефективним, коли він не фрагментарно, а повністю відповідатиме зарубіжному зразку «стандарт-кост», який є надзвичайно прогресивним та актуальним на сьогодні"[1, с.8]. М.Чумаченко, І.Білоусова підтримують висновки Т.Сльозко: "Особливої уваги заслуговує стаття Т.Сльозко про методи обліку витрат «стандарт-кост» та нормативний. ... Можна підтримати висновок автора про універсальність нормативного обліку, застосовуваного для підприємств будь-якої галузі"[12, с.4].

З ними не погоджується В.Моссаковський: "...М.Чумаченко та І.Білоусова підтримують висновок Т.Сльозко про універсальність нормативного методу та можливість його застосування для підприємств будь-якої галузі. Якщо йдеться про галузі промисловості, то таке визначення може стосуватися лише окремих з них, де спостерігається стабільний вихід продукції. У підприємствах із сезонним характером виробництва застосування нормативного методу обмежуватиметься лише неповним розподілом витрат. ...Отже, твердження про універсальність нормативного методу є суперечливими"[13,с.33].

В.Ластовецький в свою чергу звертає увагу на недосконалість нормування витрат: "Норми витрат були настільки завищеними, що різниця між фактичними витратами і нормами покривала все те, що робітники виносили, і те, що вивозили (викрадали) керівники. В якості запобіжного заходу впроваджувався нормативний метод, але нормативні витрати фіксувалися на тих же довільних, завищених нормах і ситуація залишалась незмінною"[14,с.50].

Критики методу «директ-костинг» в основному зосереджуються на неможливості чіткого поділу витрат виробництва на постійні та змінні. На це звертають увагу А.Апчерч [4,с.124,126], М.Чумаченко та І.Білоусова [12, с.4], А.Яругова [15,с.80].

Розглянуті методи калькулювання є надзвичайно прогресивними. Проте, проблема полягає в тому, що в умовах нестабільного економічного середовища більша частина інформації про виробничі витрати, яка відображається в обліку вітчизняних підприємств, не використовується для ефективного управління ними, бо відсутні стимули до зниження собівартості продукції. Саме тому не знаходять впровадження у вітчизняній практиці сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Професор О.Бородкін звертає увагу на те, що останніми роками окремі підприємства почали не тільки відмовлятися від планування собівартості продукції, а й від її калькулювання. І тому неможливо визначити, у що обходиться їм собівартість одиниці продукції, що випускається, яка з них принесла прибуток чи завдала збитку після реалізації [16,с.41].

Професор Я.Соколов науково обґрунтовує положення про втрату практичної цінності розрахунку бухгалтерської фактичної калькуляції. Він вважає, що ринкова економіка і прихована її конкуренція роблять калькуляцію фактичної собівартості продукції непотрібною, оскільки ціна на ці вироби формується під впливом попиту і пропозиції, а сама по собі фактична собівартість продукції на ціну продажу не впливає [17,с.361].

Його точку зору поділяє професор Ю.Литвин [18,с.6].

З цього приводу О.Бородкін зауважує, що фактична собівартість продукції дійсно не може бути базою для визначення продажної ціни, проте вона продовжує залишатись механізмом оцінки рівня витрат на виробництво виробу і в багатьох випадках – мірилом якості складання планових і нормативних калькуляцій [16,с.41].

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Відсутність у підприємства бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Без калькуляції фактичної собівартості випущеної продукції неможливо: по-перше, вести аналітичний складський облік готової продукції; по-друге, визначити фактичну собівартість реалізованої продукції і виявляти фінансові результати; по-третє, здійснювати аналіз собівартості продукції по статтях, виробам, виявляти причини допущеної перевитрати; по-четверте, відобразити внутрішні резерви які має підприємство.

Слід також пам'ятати, що облік витрат виробництва здійснюється з метою складання різних видів звітності. Тому відмова від обліку виробничих витрат порушує й інший принцип бухгалтерського обліку - принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно якому пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.



На нашу думку на підприємствах України доцільно впроваджувати систему виробничого (управлінського) обліку «стандарт-костинг», що уможливить оперативність, гнучкість інформації та сприятиме спрощенню процесу обліку витрат.

#### ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Сльозко Т. М. Методи обліку витрат «Стандарт-кост» і нормативний: історія та сучасність / Т.М. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007.- №7. – С.3-8
2. Свідоцтво на твір ПА №4521. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості / Н.М. Григор, О.В. Крехівський та ін. - затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007. – 168 с.
3. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості / Ірина Белоусова, Микола Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009.- №4 . – С.3-10.
4. Апчерч А. Управленческий учёт: принципы и практика / А. Апчерч; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 952 с.
5. Хорнгрен Ч.Т., Управленческий учет / Хорнгрен Ч.Т. Фостер Дж., Датар Ш.; пер. с англ. - СПб, 2014.-1005с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учёт: Учебник: Пер.с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 1071 с.
7. Шепеленко Г.И. Экономика, организация и планирование производства на предприятии: Учеб.пособие / Г.И. Шепеленко – Ростов-на-Дону: МарТ, 2011. - 544с.
8. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 2008.-207с.
9. Нидла Б. Принципы бухгалтерского учёта / Б. Нидла, Х. Андерсон - М.: Финансы и статистика, 2006. – 216с.
10. Стуков С.А. Система производственного учёта и контроля / С.А. Стуков – М.: Финансы и статистика, 2010. – 184с.
11. Мельничук Г.М. Себестоимость продукции и повышение эффективности машиностроительного производства: Учебник / Г.М. Мельничук, В.С. Левочкин - М.,2007.- 204с.
12. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / Микола Чумаченко, Ірина Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. –№10 - С.3-7.
13. Моссаковський В.. Концепція побудови управління витратами у сільськогосподарських підприємствах / Валерій Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит - 2009.- № 6. – С.32-42.
14. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В.О. Ластовецький – Чернівці, 2005. – 200с.
15. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран / А. Яругова ; пер. с польск. – М., 2007. – 197с.
16. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов /О.Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №3. – С.33-41
17. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2005.- 68с.
18. Литвин Ю.Я. Об учёте затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции / Ю.Я. Литвин // Світ бухгалтерського обліку. – 2005. - №3 – С.12-16.

#### REFERENCES

1. Slozko T. Cost accounting methods "Standard fare" and regulatory: Past and Present // Accounting and Auditing. - 2007.- №7. - P.3-8
2. Guidelines for the formation of goods (works, services) cost in the manufacturing industry. - K., 2007. - 168 p.
3. Belousova I, Chumachenko M. Problems of production costs accounting and costs formation in the manufacturing industry // Accounting and Auditing. - 2009.- №4. - P.3-10.

4. Apcherch A. Management accounting: Principles and Practice: Translated from English. - M., 2012. – 952p.
5. Hornhren C., Foster J., Datar S. Management accounting: Translated from English. - St. Petersburg, 2014.-1005p.
6. Drury K. Management & production accounting: Tutorial: Translated from English. - M., 2013 – 1071p.
7. Shepelenko G. Economy, Organization and Planning of production at the enterprise: Tutorial - Rostov-on-Don, March, 2011. - 544p.
8. Hornhren C., Foster J. Accounting: management aspect: Translated from English. - M.: Finance and Statistics, 2008.-207p.
9. Nydla B., Anderson J. Principles of the accounting - M.: Finance and Statistics, 2006. – 216p.
10. Stukov S. The system of production accounting and control. - M.: Finance and Statistics, 2010. – 184p.
11. Melnichuk G., Lyovochkyn V., Dashkevich Products costs and boost of the machine building effectiveness: Tutorial - M., 2007.- 204p.
12. Chumachenko M., Belousova I. Discussion problems of production costs accounting and costing // Accounting and Auditing. - 2008. -№10 - P.3-7.
13. Mossakovskyy V. The concept of cost management at agricultural enterprises // Accounting and Auditing - 2009.- №6. - P.32-42.
14. Lastovetsky V. Industrial accounting: problems of theory and practice. - Chernovtsy, 2005. – 200P.
15. Yaruhova A. Management accounting: experience the developed countries: Translated from Polish. - M., - 2007. – 197p.
16. Borodkin O. Costing and accounting of production costs in market conditions // Accounting and Auditing. - 2005. - №3. - P.33-41
17. Sokolov Y. Accounting: from the very beggining to our days. - M., 2005.- 68p.
18. Lytvyn U. Accounting of production expenses and production costing// The world of accounting. - 2005. - №3 - P.12-16.

#### РЕФЕРАТ

Корольова О.І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку / О.І. Корольова // Економіка та управління на транспорті. – К.: НТУ, 2015. – Вип. 1.

В статті досліджено переваги та недоліки використання методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): нормативного, АВС-костингу та директ-костингу. Доведено доцільність впровадження на підприємствах України методу виробничого (управлінського) обліку «стандарт-костинг», що уможливить оперативність, гнучкість аналітичності інформації та сприятиме спрощенню процесу обліку витрат.

Об'єкт дослідження – організація обліку витрат виробництва.

Мета роботи - визначення проблемних питань організації управлінського обліку витрат на вітчизняних підприємствах та розробка пропозицій щодо їх вирішення.

Методи дослідження - загальнонаукові емпіричні та теоретичні.

Останніми роками окремі підприємства почали відмовлятися від планування собівартості продукції та від її калькулювання. Це призводить до численних порушень в обліку. Відсутність у підприємства бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Без калькуляції фактичної собівартості випущеної продукції неможливо: по-перше, вести аналітичний складський облік готової продукції; по-друге, визначати фактичну собівартість реалізованої продукції і виявляти фінансові результати; по-третє, здійснювати аналіз собівартості продукції по статтях, виробам, виявляти причини допущеної перевитрати; по-четверте, відображати внутрішні резерви які має підприємство.

Слід також пам'ятати, що облік витрат виробництва здійснюється з метою складання різних видів звітності. Тому відмова від обліку виробничих витрат порушує й інший принцип бухгалтерського обліку - принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно якому пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

В статті привертається увага до незадовільного стану впровадження прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Проблема полягає в тому, що в умовах нестабільного економічного середовища більша частина інформації про виробничі витрати, яка відображається в обліку вітчизняних підприємств, не використовується для ефективного управління ними, бо відсутні стимули до зниження собівартості продукції. Саме тому не знаходять впровадження у вітчизняній практиці сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ, ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА, НОРМАТИВНИЙ МЕТОД, СТАНДАРТ-КОСТИНГ, АВС-КОСТИНГ, ДИРЕКТ-КОСТИНГ, ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, БАЗА РОЗПОДІЛУ.

#### ABSTRACT

Korolova O.I. Problems and development prospects of production costs accounting. Economics and management on transport. – Kyiv. National Transport University. 2015. – Vol. 1.

In the article the advantages and disadvantages of cost accounting methods and cost of goods (works, services) calculation: incl. regulatory, ABC costing and direct costing, are investigated. The expediency of method of production (management) accounting "standard-costing" implementation at Ukrainian enterprises is approved in the article.

The subject of research is accounting costs establishment.

The purpose of the work is to determine management costs accounting issues for domestic enterprises and to develop proposals for its solution. Among research methods are general empirical and theoretical.

In the recent years, some companies have started to abandon of production costs planning and its calculation. This resulted in numerous deviations in accounting. The absence of production costs accounting and costing at enterprise violates the principle of revenues & expenses calculation and compliance. Without calculation of the actual production costs it is impossible to provide analytical inventory of finished goods; to determine the actual cost of sales and detect financial results; to analyze production costs on the base of accounting articles, products, identify the causes of overspending; as well as to reflect internal reserves of the company.

We should also keep in mind that production costs accounting is carried out in order to make different types of reporting. Therefore, the refusal of production costs accounting deviates another accounting principle - the principle of historical (actual) cost, according to which the evaluation of assets based on the cost of its production and purchase is the priority.

The article draws attention to the unsatisfactory implementation of advanced costs accounting methods and production costs calculation. The problem is that in an unstable economic environment most of the information on production costs, which is accounted at domestic enterprises, is not used for its effective management as there are no incentives to reduce production costs. It is therefore in domestic practice modern methods of costs accounting and production costs calculation are not implemented.

**KEY WORDS:** ESTABLISHMENT OF THE ACCOUNTING, PRODUCTION COSTS, STANDART METHOD, STANDART COSTING, ABC COSTIN, DIRECT COSTIN, TOTAL EXPENDITURES, DISTRIBUTION BASE.

#### РЕФЕРАТ

Королёва О.И. Учет расходов производства: проблемы и перспективы развития / О.И. Королёва // Экономика и управление на транспорте. – К.: НТУ, 2015. – Вып. 1.

В статье исследованы преимущества и недостатки использования методов учета расходов и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг): нормативного, АВС – костинга и директ-костинга. Доказана целесообразность внедрения на предприятиях Украины метода производственного (управленческого) учета «стандарт-костинг», что даст возможность получать оперативную, аналитическую информацию и поспособствует упрощению процесса учета расходов.

Объект исследования – организация учета производственных расходов.

Цель работы – определение проблемных вопросов организации управленческого учёта расходов на отечественных предприятиях и разработка предложений по их решению.

Методы исследования – общенаучные эмпирические и теоретические.

В последнее время некоторые предприятия начали отказываться от планирования себестоимости продукции и от ее калькулирования. Это приводит к многочисленным нарушениям в учете. Отсутствие у предприятия бухгалтерского учета производственных расходов и калькулирования себестоимости продукции нарушает принцип начисления и соответствия доходов и расходов. Без калькуляции фактической себестоимости выпущенной продукции невозможно: во-первых, вести аналитический складской учет готовой продукции; во-вторых, определять фактическую себестоимость реализованной продукции и определять финансовый результат; в-третьих, осуществлять анализ себестоимости продукции по статьям, видам, определять причины допущенных перерасходов; в-четвертых, отражать имеющиеся у предприятия внутренние резервы.

Следует также помнить, что учет расходов производства осуществляется с целью составления различных видов отчетности. Поэтому отказ от учета производственных расходов нарушает и другие принципы бухгалтерского учета – принцип исторической (фактической) себестоимости, согласно которому приоритетной есть оценка активов предприятия, исходя из расходов на их производство и приобретение.

В статье привлекается внимание к неудовлетворительному состоянию внедрения прогрессивных методов учета расходов и калькулирования себестоимости продукции на отечественных предприятиях. Проблема состоит в том, что в условиях нестабильной экономической среды большая часть информации о производственных расходах, которая отражается в учете, не используется для эффективного управления производством, поскольку отсутствуют стимулы к снижению себестоимости продукции. Именно поэтому не находят внедрения в отечественной практике современные методы учета расходов и калькулирования себестоимости продукции.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА, РАСХОДЫ ПРОИЗВОДСТВА, НОРМАТИВНЫЙ МЕТОД, СТАНДАРТ-КОСТИНГ, АВС-КОСТИНГ, ДИРЕКТ-КОСТИНГ, ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ РАСХОДЫ, БАЗА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ.

**АВТОР:**

Корольова Оксана Іванівна, кандидат економічних наук, Національний транспортний університет, асистент кафедри «Фінанси, облік і аудит», e-mail: korolyovaokiv@meta.ua, тел.+380505465524, Україна, 01010, м.Київ, вул. Суворова 1, к.424.

**AUTHOR:**

Korolyova Oksana I., candidate of economic sciences, National Transport University, assistant of «Finances, accounting and audit» department, e-mail: korolyovaokiv@meta.ua, tel.+380505465524, Ukraine, 01010, Kyiv, Suvorova Street 1, r.424.

**АВТОР:**

Королёва Оксана Ивановна, кандидат экономических наук, Национальный транспортный университет, ассистент кафедры «Финансы, учёт и аудит», e-mail: korolyovaokiv@meta.ua, тел.+380505465524, Украина, 01010, г.Киев, ул. Суворова 1, к.424.

**РЕЦЕНЗЕНТИ:**

Тищенко О.П., доктор економічних наук, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, професор кафедри макроекономіки та державного управління, Київ, Україна

Базиліук А.В., доктор економічних наук, професор, Національний транспортний університет, зав. кафедри «Фінанси, облік і аудит», Київ, Україна.

**REVIEWER:**

Tishchenko A.P., Doctor of Economics, National Economic University, Professor of "Macroeconomics and public administration" department at Kyiv National Economic University, Kyiv, Ukraine

Bazilyuk A.V., doctor of economic sciences, professor, National University, head of «Finances, accounting and audit» department deputy, Kyiv, Ukraine.