

УДК 657.474.57 : 636.085.55

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ**(на прикладі підприємств комбікормової промисловості)***Пойда Ю.М.*

У статті наведено класифікацію методів обліку витрат та обґрунтовано доцільність застосування кожного з них, зокрема: попередільного методу обліку витрат з елементами нормативного для підприємств комбікормової промисловості. За допомогою малюнків автор визначає взаємозв'язок методів та об'єктів обліку витрат. Також наводить загальну схему побудови нормативного обліку витрат та послідовність формування повної собівартості виготовленої продукції за попередільним методом на досліджуваних підприємствах.

Ключові слова: *попередільний, попроцесний, позамовний, нормативний, оперативний методи обліку витрат; переділ, виробництво*

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що кожне підприємство самостійно визначає облікову політику й обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів, порядку й способу реєстрації й узагальнення інформації. Відповідно метод внутрішньогосподарського обліку витрат виробництва, який є сукупністю способів аналітичного документування та відображення виробничих витрат за калькуляційними об'єктами, обирається кожним підприємством самостійно з урахуванням вимог національних П(С)БО й особливостей діяльності.

Розподіл витрат для підприємств комбікормової промисловості в Україні у фінансовому обліку здійснюють згідно П(С)БО 9 «Витрати», а в управлінському – згідно Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 02.02.2001 р. № 47 [1].

Вивченню й дослідженню методів обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції приділена значна увага відомих російських та українських економістів, зокрема, М.Д. Врублевського [3], який виділив та описав етапи кожного з них. Детальна класифікація методів обліку витрат наведена в працях Ю.О. Мішіна [7], Л.В. Нападовської [8], В.В. Сопка [10]. Дослідженню методу бухгалтерського обліку, як системи прийомів реалізації його функцій достатню увагу приділив Г.Г. Кірейцев [5].

Типовим положенням з планування, обліку й калькування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості запропоновано до застосування нормативний, попередільний, за замовленнями методи обліку витрат, а також директ-костінг, як новий підхід до калькування собівартості продукції.

Особливості ринкових стосунків, розширення та ускладнення завдань, які належить вирішувати підприємствам, вимагають обґрунтованої оцінки методів обліку витрат з метою вибору найоптимальнішого.

Ціль статті – розгляд існуючих методів обліку витрат та обґрунтування й вибір тих методів, які забезпечуватимуть найбільш повне та точне калькулювання собівартості продукції для підприємств комбікормової промисловості.

У світовій практиці господарювання застосовують різні методи калькулювання, що насамперед, зумовлено різним призначенням калькуляцій, типом виробництва та традиціями внутрішньо-фірмового управління [2, с.119].

Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції необхідно розуміти сукупність прийомів і способів збору та документального оформлення інформації про виробничі витрати з метою обчислення собівартості виготовленого продукту для забезпечення ефективного контролю та управління результатами [7, с.123].

В основі класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції знаходяться

організаційні особливості виробничих процесів та об'єкти обліку витрат і калькулювання, які забезпечують різні способи контролю і управління витратами та результатами виробництва й діяльності підприємства в цілому [7, с.123]. Відомий російський економіст Ю.О. Мішін методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції класифікує за двома ознаками: за відношенням до технології й організації виробництва та за відношенням до об'єктів виробництва (рис. 1).

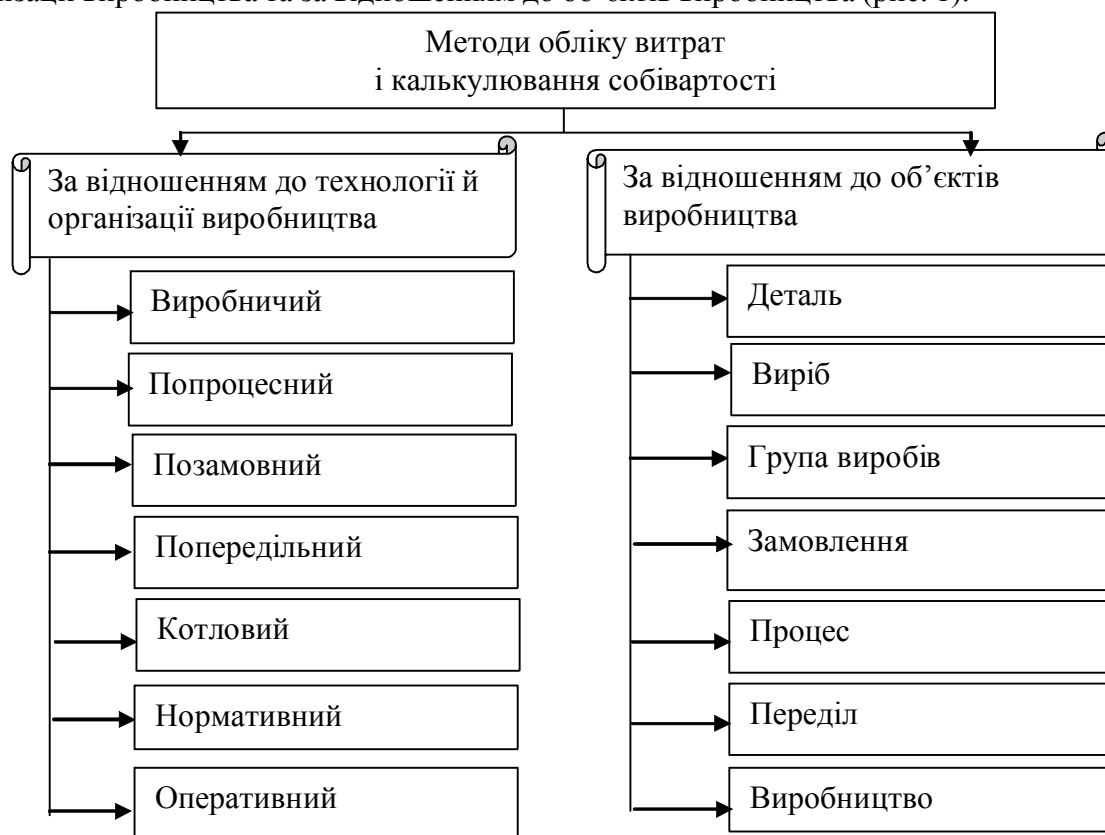


Рис. 1. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [7, с. 123]

Вибір методу обліку витрат належить до сфери управлінського обліку, оскільки в національних стандартах бухгалтерського обліку дане поняття відсутнє.

Між обліком витрат на виробництво та методами калькулювання існує тісний взаємозв'язок (рис. 2).

Наведена концепція відомого вченого проф. Палія В.Ф. показує, що в основу класифікації методів обліку витрат покладено їх групування за елементами і статтями калькуляції, а віднесення витрат за центрами і сферами відповідальності за фактичними або нормативними витратами є вторинним перегрупуванням [9, с.102].

Найпрогресивнішим в умовах ринкових відносин і конкуренції є нормативний метод обліку витрат, за яким усі поточні витрати поділяються за витратами, за нормами та відхиленнями від норм.

Дані про отримані відхилення дають можливість управляти формуванням собівартості виробу (роботи, послуги) та разом з тим калькулювати фактичну собівартість на основі нормативної.

Комбікормова промисловість відноситься до груп матеріаломістких галузей, що характеризується високою питомою вагою витрат на сировину. Тому важливою передумовою організації обліку витрат є встановлення суворого порядку лімітування відпуску й порядку обліку видачі сировини у цехи.

Зауважимо, що здебільшого матеріали відпускаються у виробництво за лімітами, але це не означає, що контроль за їх використанням забезпечений. При передачі матеріалів у виробничий процес можна легко встановити чи відповідають їх кількість та якість нормам, але як використано матеріали у виробничому процесі, з'ясувати значно важче. Тому слід установити облік руху матеріалів, і, насамперед, головних, які утворюють основу майбутнього продукту.

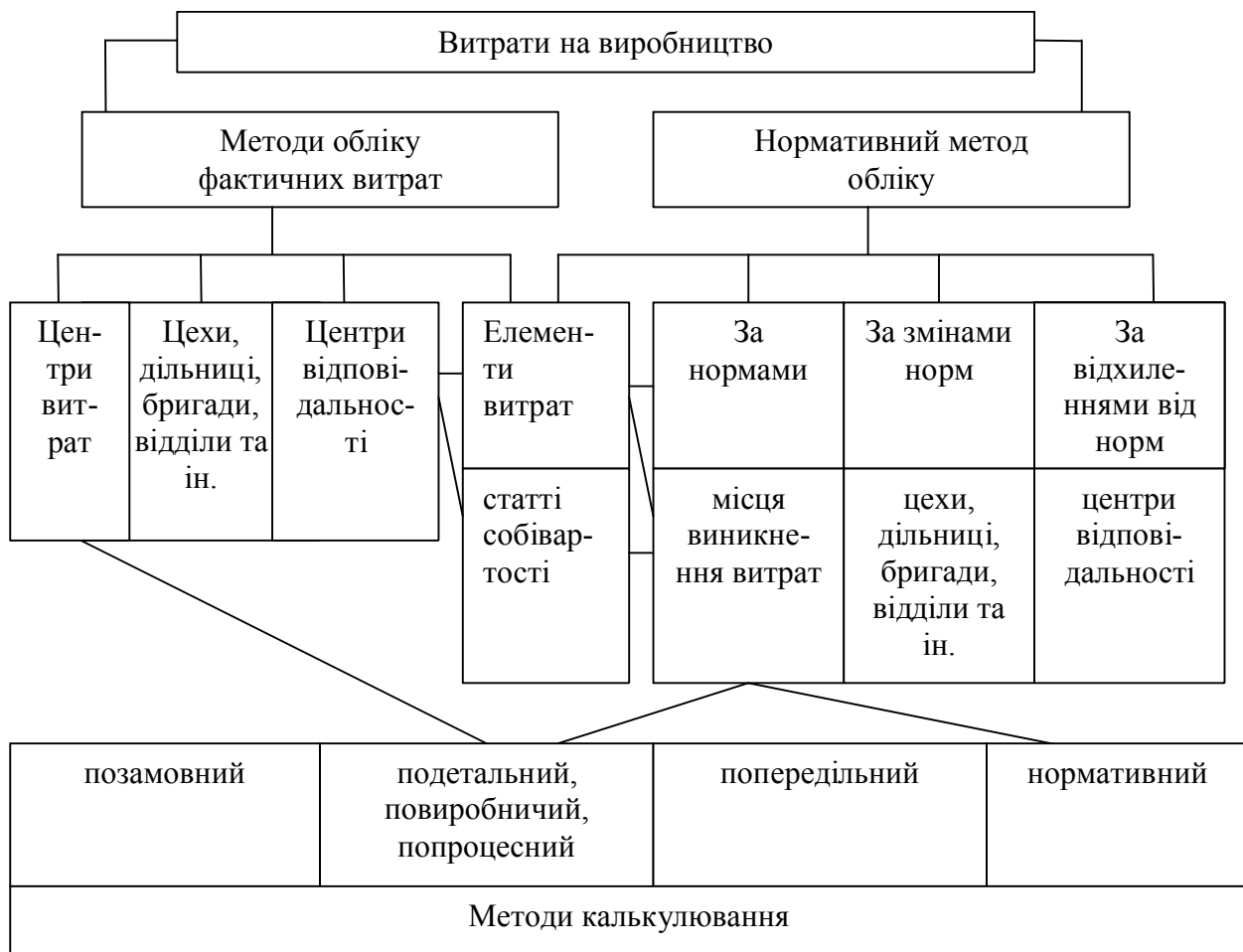


Рис. 2. Взаємозв'язок методів та об'єктів обліку витрат [9, с. 102]

Проте облік матеріалів за ходом технологічного процесу лише на підставі кількісних даних є недостатнім. Потрібні також вартісні параметри, тобто потрібно знати, як формується собівартість. Але не тільки в цілому, а й за окремими рецептами.

Передумовою нормативного методу контролю витрат є наявність норм витрат, які задовольняють потреби планування та обліку, що дає змогу до початку виробничого процесу складати нормативну калькуляцію продукту (виробу), а після його завершення на підставі нормативної калькуляції та поточного обліку про відхилення й зміни норм визначити фактичну собівартість продукції.

Основною ознакою нормативного обліку витрат на виробництво є те, що облік проводиться в ході технологічного процесу. Тому будь-які відхилення чи зміни норм виявляються негайно, на тій чи іншій операції.

Важливим елементом нормативного методу обліку витрат на виробництво є складання нормативної калькуляції на підставі діючих на початок року або іншого періоду норм витрат на конкретний вид продукції в розрізі елементів собівартості (статей витрат) (рис. 3).

Щодо класифікації методів обліку витрат за оперативністю, то найбільш поширеним на підприємствах є метод обліку фактичних витрат виробництва. Головним недоліком даного методу є те, що операції обчислюються після їх завершення й тому не надається потрібна інформація для попередження чи вчасного усунення витрат і понаднормативних витрат ресурсів.

Більшість відомих учених економістів під методом обліку витрат на виробництво продукції розуміють сукупність способів й прийомів, що використовуються для обліку витрат та обчислення собівартості окремого виду продукції, робіт, послуг [7, с. 123; 8, с. 132]. Приєднуємося до точки зору, що метод обліку витрат – це система, а не сукупність способів і прийомів (оскільки вони взаємопов'язані й утворюють єдину цілісність), використання якої забезпечує групування й розподіл витрат за об'єктами калькулювання з метою обчислення собівартості продукції, робіт, послуг.

В.С. Лень достатню увагу приділив вивченню калькуляції собівартості з повним розподілом витрат між виробами та за змінними витратами.

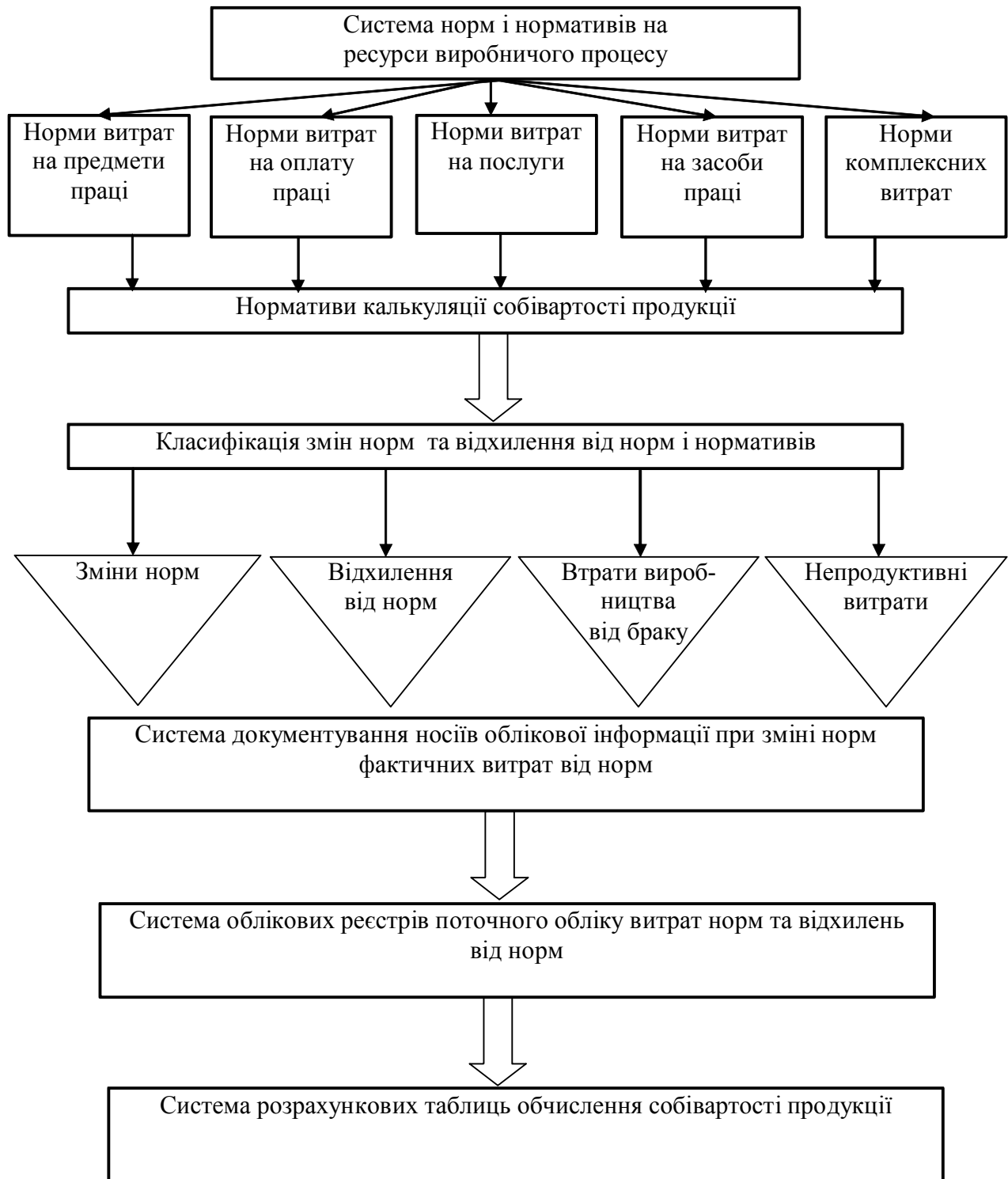


Рис. 3. Загальна схема побудови нормативного обліку витрат

Калькуляція собівартості з повним розподілом витрат між виробами (absorption costing) – це визначення повної собівартості продукції [6, с. 204]. У повну собівартість зараховують прямі та непрямі витрати. Прямі витрати зараховують прямо на продукцію, що виготовляється. Постійні накладні витрати та дискреційні витрати не можна безпосередньо зарахувати на собівартість одиниці продукції. Такі витрати розподіляють між видами виробів відповідно до обраної бази. Після розподілу усіх витрат одержують калькуляцію собівартості з повним розподілом витрат між виробами.

О.Д. Каверіна пропонує до використання на практиці крім методу “стандарт-кост” ще й “абсорпшен-костинг” та “директ-костинг”. Вона зазначила: «“Абсорпшен-костинг” - це метод калькулювання собівартості продукції з повним поглинанням всіх виробничих витрат між реалізованою продукцією та запасами. Всі витрати, зібрані за дебетом виробничих рахунків обов’язково розпод-

іляються між залишками незавершеного виробництва й готовою продукцією, далі між залишками готової, відвантаженої й реалізованої продукції» [4, с. 112].

“Директ-костинг”, або система обліку змінних витрат, передбачає обчислення собівартості продукції без врахування постійних витрат.

“Стандарт-кост”, або нормативний облік, базується на нормативних витратах. Вважається, вони мають одне походження. Основоположниками “стандарт-косту” є Д.Ч. Гаррісон та Т. Дауні. Саме вони дали поштовх розвитку нормативного обліку. Згідно оксфордського тлумачного словника стандарт-кост визначений як метод калькулювання собівартості й контролю, який базується на стандартних витратах і доходах. Його головна мета – контроль та регулювання витрат на основі обліку відхилень від фактичних витрат і доходів.

З вище зазначених методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції для підприємств комбікормової промисловості найбільш оптимальним є попередільний метод обліку витрат з елементами нормативного, який не лише детально описаний провідними економістами України та світу, а й рекомендований як один із методів згідно Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 р. № 47.

При використанні попередільного методу обліку витрат усі витрати сформовані в елементи витрат, поділяються на прямі та непрямі щодо виготовленої продукції. Для аналітичного обліку витрат відкривають рахунки для нагромадження прямих і непрямих витрат за кожним рецептом комбікормів, білково-вітамінних добавок, преміксів та кормосумішей. Загальна побудова обліку витрат на виробництво наведена на рис. 4.



Рис. 4. Загальна побудова обліку витрат на виробництво [10, с. 408]

Попередільний метод обліку витрат означає, що витрати облічуються в розрізі технологічних переділів, видів продукції або напівфабрикатів. Цей варіант методу обліку витрат застосовується на тих підприємствах, де виготовлення продукції відбувається послідовною переробкою вихідної сировини за окремими переділами технологічного процесу. При цьому після кожного переділу отри-

мують напівфабрикат, який можна або здати на склад, або перед передачею на наступний переділ обчислити його собівартість за кількісними й вартісними параметрами. Переділ – це визначена сукупність технологічних операцій, завдяки виконанню яких на останній одержують напівпродукт чи напівфабрикат. Переділом для підприємств комбікормової промисловості є кожен рецепт комбікормів, БВД, преміксів. Облік витрат організовують за кожним рецептом, що дає змогу обчислити собівартість кожного з них (рис. 5).

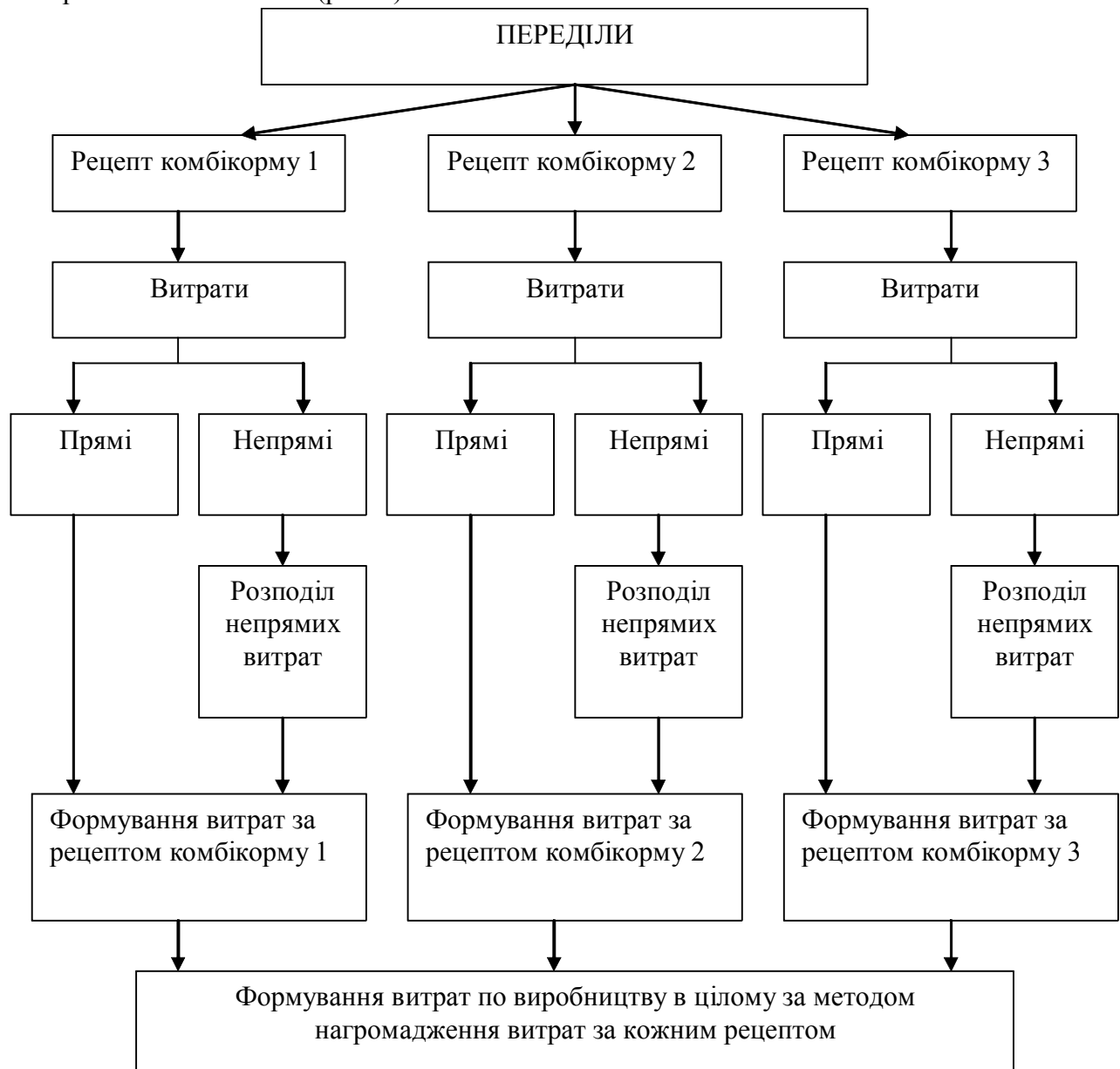


Рис. 5. Загальна схема побудови повних витрат на виробництво за попередільним методом

При використанні попередільного методу витрати облічуються за видами виробництва і статтями витрат. Об'єктом обліку витрат є кожен вид рецепту комбікорму, БВД, преміксів та кормосумішей.

На комбікормових підприємствах спочатку визначають витрати на сировину й мінеральні добавки по кожному рецепту комбікормів, БВД і преміксів. Потім визначають витрати виробництва по комбікормовому цеху і окремо по цеху преміксів. Сума витрат виробництва (без вартості сировини і мінеральних добавок) становить вартість технічної переробки і її величину розподіляють пропорційно до кожного рецепту виготовленої продукції (рис. 6).

Застосування попередільного методу із елементами нормативного обліку витрат в частині витрат сировини забезпечує систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від планової собівартості, а також виявлення змін цих норм. В первинній документації та оперативній звітності при цьому слід відображати не лише фактичне витрачання сировини, але й за нормою.

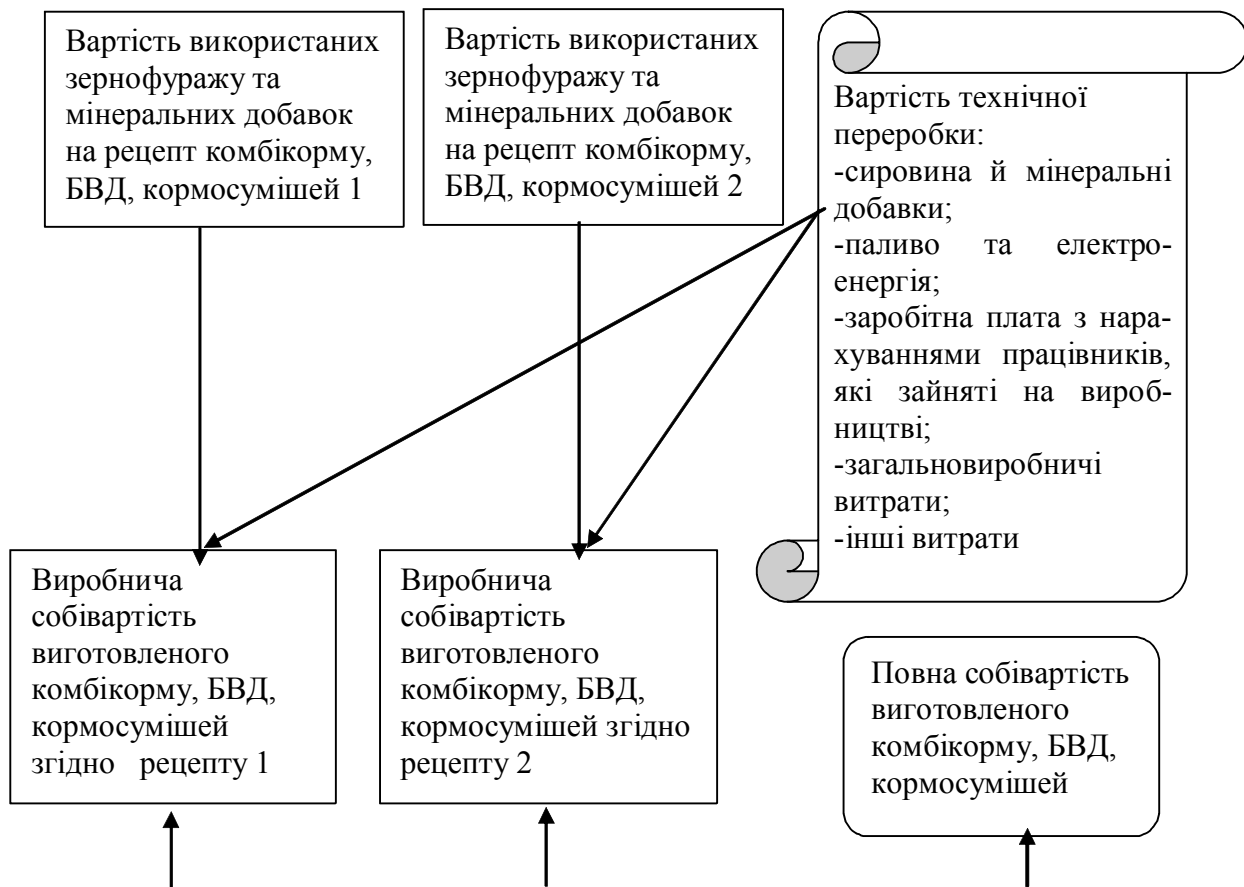


Рис 6. Послідовність визначення повної собівартості виготовленої продукції при застосуванні попередільного методу обліку витрат

ВИСНОВКИ

Ідеальних методів обліку витрат не існує, у кожного методу – свої переваги і свої недоліки. Головне завдання при виборі методу обліку витрат полягає в максимально ефективному використанні позитивних його переваг. Найбільш обґрунтованим для підприємств комбікормової промисловості є використання попередільного методу обліку витрат з елементами нормативного, згідно якого витрати облічують у розрізі кожного рецепту виготовленої продукції. Застосування даного методу забезпечує:

- облік витрат за кожним рецептом комбікорму, БВД та кормосумішей;
- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій для кожного рецепту комбікорму;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат сировини та мінеральних добавок від планових;
- аналіз відхилень за причинами та винуватцями.

Використання елементів нормативного обліку є основою для належного контролю й аналізу витрат на сировину, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості комбікормів, БВД, кормосумішей, а також контролю за дотриманням й удосконаленням норм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 р.- № 47.
2. Володькіна М.В. Економіка промислового підприємства: Навч. посіб. / М.В. Володькіна. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 195 с.
3. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
5. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.: ил.
6. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
7. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: Монограф. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 176 с.
8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
9. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навч. посібник / 3-тє видання, стереотипне. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998. – 163 с.
10. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.