

УДК 657.1

Пастернак Я.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту
Черкаського державного технологічного університету

ВИБІР МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

THE CHOICE OF METHODS FOR COST ACCOUNTING OF CORE ACTIVITIES FOR MANAGEMENT NEEDS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто особливості застосування на підприємствах лакофарбової промисловості попередільного методу обліку витрат. В результаті дослідження обґрунтовано необхідність застосування нормативно-попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції напівфабрикатним способом.

Ключові слова: метод обліку витрат, попередільний метод, позаказний метод, напівфабрикати, калькулювання, відхилення від норм.

АННОТАЦІЯ

В статье рассмотрены особенности применения на предприятиях лакокрасочной промышленности попередельного метода учета затрат. В результате исследования обоснована необходимость применения нормативно-попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции полуфабрикатным способом.

Ключевые слова: метод учета затрат, попередельный метод, позаказный метод, полуфабрикаты, калькулирование, отклонения от норм.

ANNOTATION

The peculiarities of the use of redistribution method for cost accounting at paint industry enterprises are considered in the article. In the result of conducted research, the necessity of the use of normative and redistribution method for cost accounting and the calculation of prime cost by semi-finished technique is substantiated.

Keywords: method of cost accounting, redistribution method, custom method, semi-finished goods, calculation, deviation from norms.

Постановка проблеми. Значення бухгалтерського обліку витрат виробництва для потреб управління полягає передусім у формуванні достовірної, оперативної та релевантної інформації, необхідної керівництву для планування, контролю, аналізу та прийняття рішень.

Оскільки методологічні підходи до ведення бухгалтерського обліку, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, передбачають загальні принципи й засади ведення бухгалтерського обліку та формування показників, необхідних для цілей управління, тому вони не враховують особливості обліку, зумовлені специфікою технології та організації виробництва підприємства.

Вивчення практики управління витратами на підприємствах лакофарбової промисловості дозволило встановити відсутність єдиних методологічних підходів до формування інформації про витрати основної діяльності. Особливої ак-

туальності ці питання набувають у ході визначення номенклатури витрат виробництва для розрахунку собівартості напівфабрикатів і готової продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні методологічні та організаційні проблеми бухгалтерського обліку витрат, калькулювання собівартості продукції, вибору методів обліку витрат в ринкових умовах господарювання досліджували багато вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, фінансистів, бухгалтерів.

Значну увагу таким питанням приділили в своїх працях вітчизняні вчені: О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валувєв, С.Ф. Голов, О.В. Карпенко, Т.П. Карпова, М.В. Кужельний, В.О. Ластовецький, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, О.В. Олійник, Г.О. Партин, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, А.В. Череп та ін. Серед зарубіжних авторів варто виокремити: І.А. Басманова, К. Друрі, Г. Муса, В.Ф. Палія, Ж. Ришара, Я.В. Соколова, Дж. Фостера, Р. Ханшманна, А.Д. Шеремета, А. Яругову.

Зазначені праці характеризуються вагомими науковими результатами, однак невирішеним залишається ряд питань. Зокрема, відсутність галузевих методичних рекомендацій з методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції вимагає від підприємства не тільки розробки відповідної облікової політики, але й адаптації системи показників внутрішньогосподарського (управлінського) обліку до складання фінансової звітності. Така ситуація не завжди виправдана, оскільки система управління потребує оперативних даних, необхідних для прийняття ефективних рішень. Відповідно, актуальним питанням є з'ясування наявності обґрунтованих підходів до вибору методу обліку витрат основної діяльності та оцінка їх відповідності потребам управління підприємствами лакофарбової промисловості.

Мета статті – обґрунтування доцільності використання нормативно-попередільного методу обліку витрат основної діяльності з врахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємств лакофарбової промисловості для потреб управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринкових відносин підприємства є

економічно незалежними, тому ефективність управління залежить від рівня кваліфікації управлінського персоналу, а також повноти та якості інформаційного забезпечення. Ефективність діяльності залежить передусім від зниження витрат на одиницю продукції, збереження та підвищення її якості.

Враховуючи вид економічної діяльності підприємства і тип виробництва, особливості технологічного і виробничого процесу та інші організаційні моменти у виробництві й управлінні підприємства, визначаються методи обліку витрат на виробництво продукції і калькулювання її собівартості.

Детальну характеристику методів обліку витрат і калькулювання наведено в працях Ю.Я. Литвина [1] і М.Г. Чумаченка [2].

Методи обліку витрат і калькулювання застосовуються для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Отже, під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання; під методом калькулювання – сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та визначення їх об'єктом калькулювання [3, с. 194].

Метод бухгалтерського обліку витрат процесу виробництва як сукупності – це сукупність прийомів можливого узгодження різних варіантів відображення у системі рахунків у певному порядку натуральних і вартісних його характеристик, технологічних і організаційних ознак, з одночасним вивченням двох його аспектів: процесу виробничого споживання і виготовлення продукту [4, с. 256].

У наукових працях немає єдності у підходах до класифікації методів обліку витрат. Наприклад, проф. В.В. Сопко поділяє методи бухгалтерського обліку витрат процесу виробництва за такими ознаками: однопередільний та багатопередільний; нормативний та ненормативний; безнапівфабрикатний та напівфабрикатний [5].

Вибір методу обліку витрат виробництва неможливий без належного аналізу прийомів та призначення окремих методів обліку. Відповідно, обґрунтовано найбільш прийнятною вважати класифікацію, запропоновану проф.

Ф.Ф. Бутинцем та ін. [3, с. 195], яка враховує технологічні й організаційні особливості процесу виробництва з орієнтацією на повноту відображення витрат в обліку та залежно від контролю за нормами витрат: методи обліку повної і неповної собівартості, нормативної та фактичної собівартості, позамовний і попроцесний.

Потреба в різній економічній інформації змінюється залежно від етапу прийняття рішень: пошук альтернативних варіантів дій та збір даних про них, планування діяльності, поточний контроль та наступний аналіз. Відсутність універсального методу обліку витрат змушує використовувати їх комплекс на різних етапах прийняття управлінських рішень.

Вибір методу калькулювання собівартості продукції повинен відбуватися з урахуванням багатьох чинників, зокрема мети, яку необхідно досягнути із застосуванням певного методу.

У своїй праці проф. В.В. Сопко вивчає методи обліку виробничих витрат з погляду їх адекватності процесу виробництва та зазначає, що методами бухгалтерського обліку процесу виробництва може бути сукупність тільки таких прийомів (способів), які, по-перше, містять у собі альтернативність вибору, і, по-друге, одночасно відображають процес виробництва як технологічну та організаційну сукупність, дозволяють вивчати процес з погляду виробничого споживання та як процес виготовлення майбутнього готового продукту [4, с. 257-260].

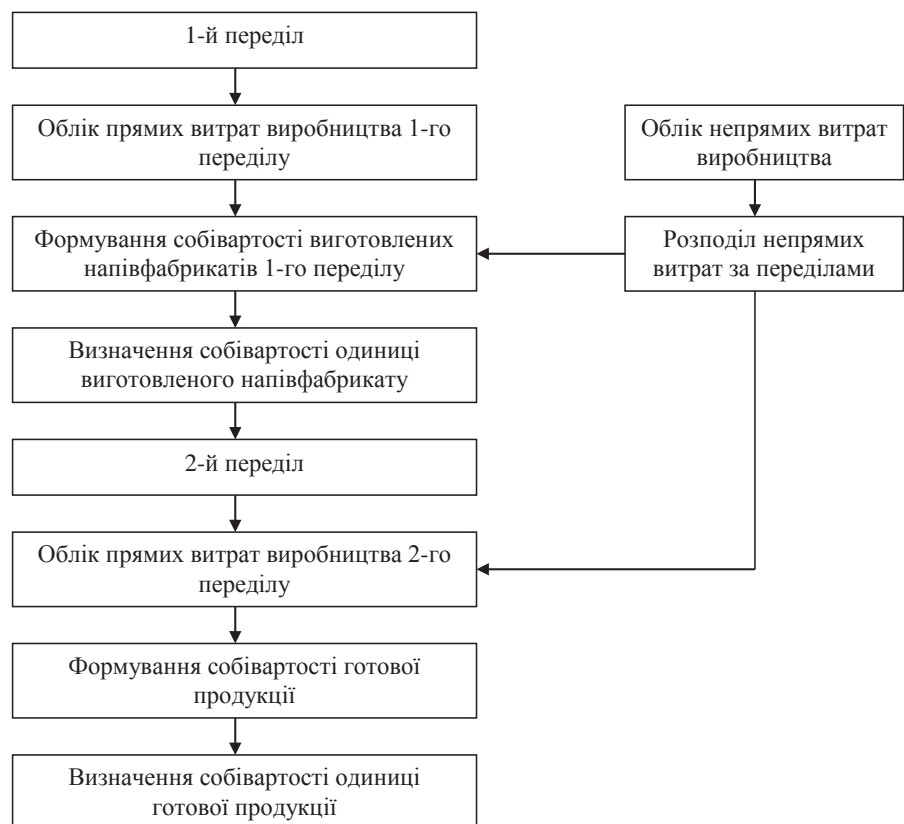


Рис. 1. Послідовність попередільного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах лакофарбової промисловості

Створення інформаційної бази про виробничі витрати підприємства можливе тільки на основі системи обліку, побудованої адекватно до організаційних та технологічних особливостей діяльності підприємства та зосередженої на потребах користувачів бухгалтерської інформації як внутрішніх, так і зовнішніх.

Формування методики обліку процесу виробництва вимагає визначення певних принципів, форм і способів обліку, що дозволяють пізнавати споживання ресурсів у процесі виробництва. Розробка принципів і форм обліку створює умови для побудови моделі обліку процесу виробництва, яка повинна відтворювати структурні та організаційні взаємозв'язки, що виникають у ході технологічного процесу виготовлення продукції.

Розробка моделі обліку витрат процесу виробництва, вибір певних методів обліку витрат та способів їх розподілу за об'єктами обліку дозволяють сформувати методику обліку процесу виробництва підприємств лакофарбової промисловості.

Дослідженнями встановлено, що лакофарбове виробництво належить до хімічної галузі промисловості, яка характеризується багатьма технологічними процесами, які охоплюють хімічні, фізико-хімічні, термо-електрохімічні та ін. Технологія, що застосовується в галузі, змінює первинний склад і структуру вихідної сировини й матеріалів. Специфіка сировини та технології її переробки обумовлює використання підприємствами галузі складного виробничо-технічного обладнання в умовах високих температур і агресивного середовища. Галузь у цілому характеризується невисокою трудомісткістю продукції, завдяки високому рівню автоматизації виробництва [6, с. 117].

За таких особливостей і умов, облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в лакофарбовій промисловості проводять попередільним методом.

Облік за переділами застосовується у тих виробництвах, де випускається багато однакових одиниць продукції і немає необхідності уточнювати витрати щодо кожної з них.

Продукти у таких виробництвах є однаковими, передбачають однакову величину прямих і накладних витрат.

Витрати на одиницю продукції визначаються як середні витрати на кожну випущену одиницю продукції, для чого витрати на виробництво певного виду продукції за певний період часу діляться на загальний обсяг виробництва за відповідний період.

Попередільний метод обліку застосовується на підприємствах з однорідною за виходом сировиною та матеріалом і характером масової обробки продукції, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси. Перетворення сировини в готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких є окремими самостійними переділами (фазами, стадіями) виробництва. Попередільний метод обліку застосовується також у виробництвах з комплексним використанням сировини.

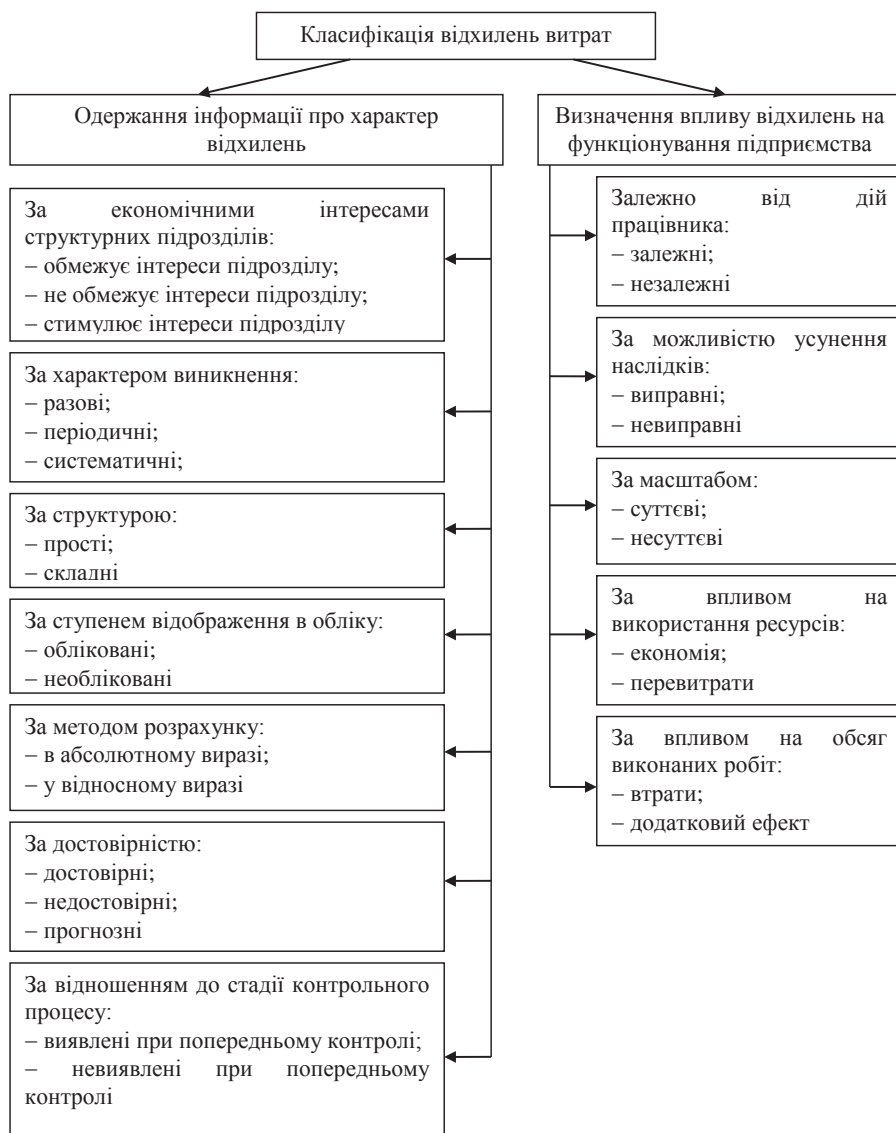


Рис. 2. Класифікація відхилень фактичних витрат від нормативних

Витрати групуються залежно від переділів основного виробництва, враховуючи статті матеріальних витрат, заробітну плату робітників з відрахуваннями. Об'єктом обліку витрат виробництва є напівфабрикат та готова продукція, перелік витрат визначається на основі технологічного процесу. Залежно від цього будується система формування і обліку витрат виробництва, оцінка незавершеного виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Однопередільний метод застосовується у тому випадку, якщо технологічний процес неподільний і від першої операції до останньої становить єдине ціле. Багатопередільний метод використовується, якщо технологічний процес поділяється на декілька технологічних переділів (фаз, стадій, процесів, операцій) і в кінці кожного переділу отримується напівфабрикат.

Оскільки на підприємствах лакофарбової промисловості процес виробництва готової продукції складається з декількох послідовних технологічно закінчених переділів, то відбувається обчислення собівартості продукту кожного переділу, тобто готової продукції і напівфабрикатів, які реалізуються на сторону або використовуються для власних виробничих потреб.

Крім того, вивчення облікової політики підприємств лакофарбової промисловості Черкаської області показало, що на підприємствах застосовується попередільний метод калькулювання собівартості напівфабрикатним способом.

Оскільки більшість підприємств лакофарбової промисловості працює на двостадійному технологічному процесі: виробництво напівфабрикатних лаків і на їх основі фарб, то послідовність виконання облікових операцій із застосуванням попередільного методу на підприємствах лакофарбової промисловості матиме такий вигляд (рис. 1).

Особливістю застосування попередільного методу на підприємствах лакофарбової промисловості є калькулювання напівфабрикату, тобто результату окремого переділу. Це пов'язано з тим, що напівфабрикати власного виробництва, отримані в першому переділі, є вихідним матеріалом для наступного переділу або призначені для продажу. Тому виникає необхідність їх вартісної оцінки, тобто використання напівфабрикатного

способу попередільного методу обліку витрат виробництва.

До основних переваг напівфабрикатного способу належать [7, с. 154]:

- можливість обліку залишків незавершеного виробництва в місцях їх використання (накопичення, зберігання);
- наявність інформації про собівартість напівфабрикатів кожного цеху (переділу), яка є базою, необхідною для визначення цін для продажу напівфабрикатів іншим підприємствам;
- забезпечення організації обліку передачі напівфабрикатів з одного цеху в інший;
- можливість проведення інвентаризації незавершеного виробництва різних цехів у будь-які терміни.

Якісний аналіз витрат та їх вплив на кінцеві фінансові результати можливий лише при використанні нормативного методу обліку витрат, як невід'ємного елементу ведення бухгалтерського обліку протягом звітного періоду.

Незважаючи на переваги застосування попередільного методу обліку витрат напівфабрикатним способом, у процесі виробництва лакофарбової продукції виникає необхідність проведення ефективного контролю за рівнем виробничих витрат. Важливим засобом контролю за процесом формування витрат виробництва є нормативний метод, основою якого є об-

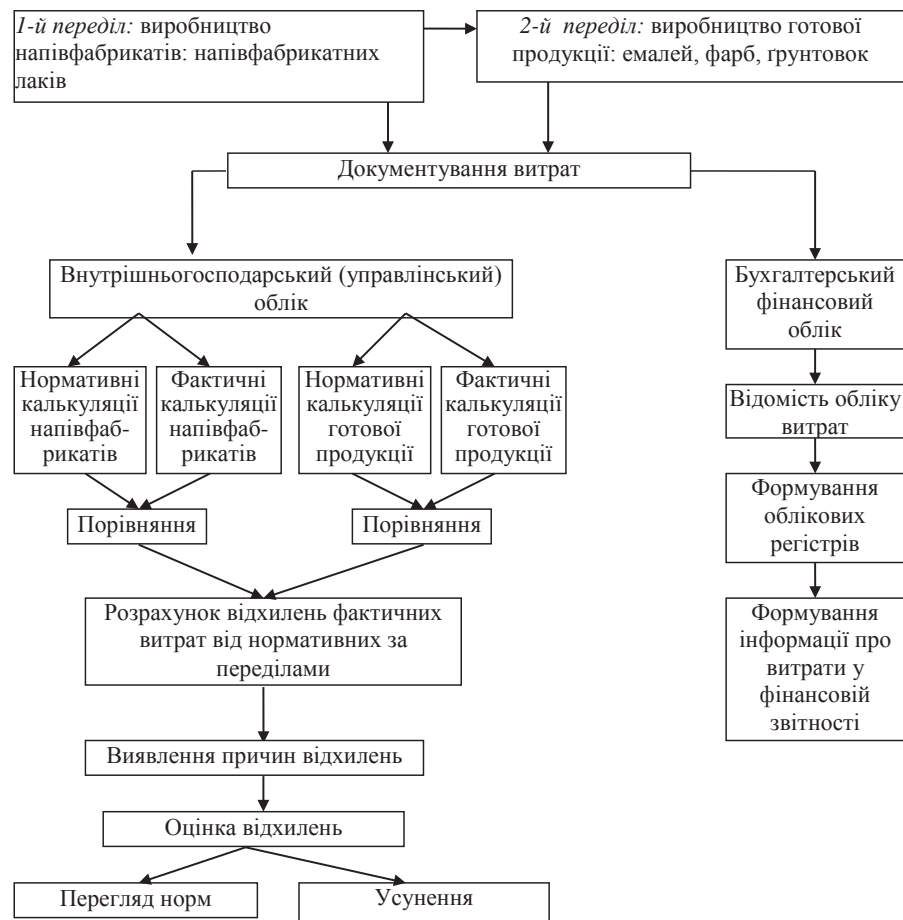


Рис. 3. Порядок обліку витрат підприємств лакофарбової промисловості з використанням нормативного та попередільного методів калькулювання

лік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від встановлених норм, а також облік зміни норм.

Слід зауважити, що причинами відсутності нормативного методу обліку витрат на підприємства лакофарбової промисловості є недостатня участь керівників і спеціалістів, а також нерозуміння переваг застосування цього методу.

Тобто такі причини можна поділити на дві групи: організаційні та методологічні. Причини організаційного порядку зводяться, як правило, до суб'єктивного підходу щодо впровадження нормативного методу обліку витрат. До причин методологічного характеру належать такі: недостатнє використання необхідної для прийняття управлінських рішень інформації про витрати виробництва та ін.

Отже, попередільний метод обліку витрат для забезпечення дієвості контролю за процесом формування витрат виробництва необхідно використовувати разом з нормативним методом. Застосування нормативного методу обліку витрат передбачає розробку заздалегідь системи нормативів і норм (планових, поточних). Планові величини ґрунтуються на минулому досвіді.

Важливим питанням системи обліку й калькулювання нормативних витрат є виявлення та контроль відхилень фактичних витрат від нормативних. Такі відхилення необхідно зазначати та аналізувати як за місцями їх виникнення, так і за основними причинами.

Виявлені відхилення документуються і списуються на собівартість виготовленого продукту. Поточний облік змін норм ведеться з огляду на причини і винуватців. Перевагами застосування нормативного методу є можливість поточного контролю за витратами та можливість аналізу причин і винуватців відхилень [8, с. 314].

Нормативний метод передбачає дотримання ряду вимог:

- створення системи чинних норм і нормативів, а на її основі – калькуляції нормативної собівартості;
- обчислення та облік витрат, пов'язаних з відхиленням від чинних норм і нормативів;
- визначення фактичної собівартості продукції на основі попередньо складеної нормативної собівартості.

Виявлення відхилення з одночасним відображенням в обліку дозволяє виділити відхилення від плану та їх вплив на фінансові результати діяльності в розрізі окремих господарських операцій.

Для контролю за процесом формування витрат основної діяльності підприємств лакофарбової промисловості велике значення має визначення науково обґрунтованої класифікації відхилень фактичних витрат від нормативних.

Вважається за доцільне в основу такої класифікації винести розподіл відхилень за напрямками контролю. На рисунку 2 наведено класифікацію відхилень фактичних витрат від нормативних [9, с. 250].

Слід зазначити, що важливою проблемою, яку вирішує класифікація відхилень, є обмеження багатьох відхилень, що підлягають контролю, і можливість зосередження на найбільш суттєвих з них. Такої думки більшість вчених, зокрема В.П. Суйц [10, с. 107], Н. Ханд [11, с. 20], А.Д. Шеремет [12, с. 413].

У процесі контролю за відхиленнями необхідно:

- по-перше, виявляти причини відхилень, які потребують залучення спеціалістів різних підрозділів і дозволяють виявити взаємозв'язок між центром відповідальності та конкретним працівником, а в подальшому ліквідувати або стимулювати відхилення залежно від впливу на фінансові результати діяльності;

- по-друге, оцінити відхилення, тобто визначити його вплив на процес виробництва лакофарбової продукції. Для оцінки відхилення як позитивного (економія) чи негативного (перевитрати) необхідно проаналізувати обсяг виготовленої продукції в натуральному вираженні. Природно, що при перевиконанні обсягів збільшення використаних ресурсів не можна вважати перевитратами, і навпаки.

До того ж витрати, закріплені за центром відповідальності, ним рідко повністю контролюються, тому потрібно намагатися закріплювати за центром відповідальності такі витрати, які такий центр був би в змозі контролювати, а неконтрольовані витрати виділяти окремо.

З метою забезпечення дієвого контролю за виробничими витратами в процесі виробництва лакофарбової продукції виникає необхідність застосування нормативного методу калькулювання. Це дозволило обґрунтувати доцільність використання нормативно-попередільного методу обліку витрат основної діяльності підприємств лакофарбової промисловості і калькулювання собівартості продукції напівфабрикатним способом (рис. 3).

Використання нормативно-попередільного методу обліку витрат і калькулювання підприємствами лакофарбової промисловості має передбачати формування:

- прямих витрат за переділами та видами готової продукції;
- непрямих витрат за окремими переділами.

Висновки. За результатами дослідження облікової політики підприємств лакофарбової промисловості Черкаської області встановлено, що на підприємствах застосовується попередільний метод калькулювання собівартості напівфабрикатним способом.

Задля забезпечення дієвого контролю за виробничими витратами в процесі виробництва лакофарбової продукції виникає необхідність застосовувати нормативний метод калькулювання. Це дозволить обґрунтувати доцільність використання нормативно-попередільного методу обліку витрат основної діяльності підприємств лакофарбової промисловості і калькулювання собівартості продукції напівфабрикатним способом.

Впровадження такого порядку до облікової політики підприємств лакофарбової промисловості сприяло розробці шляхів усунення виявлених непродуктивних витрат і причин негативних відхилень за рахунок підвищення достовірності бухгалтерської інформації про витрати, оперативного та результативного проведення їх економічного аналізу, забезпечення дієвого контролю на підставі обліку витрат за переділами згідно з чинними нормами та обліку відхилень від встановлених норм.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Литвин Ю.Я. Нормативний метод планування і обліку витрат / Ю.Я. Литвин, О.В. Блоцький; редкол.: В.Д. Гревцов та ін. – К.: Урожай, 1986. – 160 с.
2. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г. Чумаченко. – М., 1965. – 123 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.
4. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / за ред. проф., д-ра екон. наук В.В. Сопка та О.В. Бойка. – К.: «Фенікс», 2001. – 468 с.
5. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В.В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
6. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
7. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
8. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: моногр. / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
9. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: моногр. / Н.І. Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
10. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / В.П. Суйц. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
11. Ханд Н. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Н. Ханд; пер. с нем.; под ред. А.А. Турчина, Л.Г. Головича, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
12. Управленческий учет: учебн. пособ. / под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.