

Тематична рубрика: **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ
(ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ)**

УДК 657

Дубовая В.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

**КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ
У ПРОМИСЛОВОСТІ**

THE FRAMEWORK OF COST ACCOUNTING METHODS IN INDUSTRY

У статті проаналізовано описи методів обліку витрат у промисловості, наведені за різних часів в українських нормативно-правових документах, та викладення загальноприйнятих засад позамовної і попроцесної систем калькулювання у працях американських і британських вчених. Доведено, що критерієм ідентифікації позамовного і попроцесного методів обліку витрат є об'єкти руху витрат незавершеного виробництва (замовлення або процеси). Вдосконалено визначення базових термінів: центр витрат, об'єкт витрат, об'єкт калькулювання, позамовний метод, попроцесний метод. Виділено основні облікові прийоми позамовного і попроцесного методів обліку витрат. Запропоновано узагальнення концептуальних положень з обліку виробничих витрат на міжнародному рівні.

Ключові слова: *метод обліку витрат, система калькулювання, об'єкт витрат, позамовний метод, попроцесний метод, попередільний метод.*

В статье проанализированы описания методов учета затрат в промышленности, представленные в украинских нормативно-правовых документах, и позаказной и попроцессной систем калькулирования, изложенные в работах американских и британских ученых. Доказано, что критерием идентификации позаказного и попроцессного методов учета

затрат являются объекты движения затрат незавершенного производства (заказы или процессы). Усовершенствовано определение базовых терминов: центр затрат, объект затрат, объект калькулирования, позаказный метод, попроцессный метод. Выделены основные учетные приемы позаказного и попроцессного методов учета затрат. Предложено обобщение концептуальных положений учета производственных затрат на международном уровне.

Ключевые слова: *метод учета затрат, система калькулирования, объект затрат, позаказный метод, попроцессный метод, попередельный метод.*

The article analyzes the description of the cost accounting methods in industry represented in the Ukrainian legal documents, and job-costing system and process-costing system, as set out in the works of American and British scientists. It is proved that the criterion for identifying job-costing system and process-costing system are objects of cost flows in work-in-progress (orders or processes). Improved definition of basic terms: cost center, cost object, costing object, job-costing system, process-costing system. There are allocated the basic accounting techniques for job-costing system and process-costing system. It is proposed the generalization of the concepts of the production cost accounting at the international level.

Key words: *cost accounting method, costing system, cost accumulation systems, cost object, job-costing system, process-costing system.*

Постановка проблеми. Різноманітність думок та відсутність загальноприйнятого підходу щодо визначення методів обліку витрат в Україні залишається найбільш тривалою невирішеною бухгалтерською проблемою внаслідок відсутності єдиного критерію їх ідентифікації. Достатньо лише нагадати переліки методів, наданих колишніми і теперішніми офіційними документами України (табл. 1).

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості, визначені офіційними документами України

№	Назва документа	Види методів
1	Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. постановою КМУ від 26.04.1996 р. № 473 [1]	нормативний, попередільний, позамовний
2	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 [2]	позамовний, попередільний
3	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Мінпромполітики України від 09.07.2007 р. № 373 [3]	позамовний, попередільний, попроцесний

Різноманіття підходів до поняття та класифікації методів триває, як мінімум, з 1960-х років, коли, наприклад, два авторитетних вчених в один період часу висували дві протилежні позиції щодо методів обліку витрат.

М. Г. Чумаченко поділив методи обліку виробничих витрат на дві групи:

- а) засновані на обліку витрат по виробу, частині його або групах виробів;
- б) засновані на обліку витрат по технологічним процесам [4, с. 46-47].

В той час, як *І. А. Басманов* аргументуючи, що нераціонально виокремлювати методи обліку витрат за об'єктами обліку витрат, вважав, що існує два метода обліку витрат на виробництво: нормативний (з розкладанням на нормативні витрати і відхилення) і ненормативний (метод фактичних витрат) [5, с. 64-65].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останні фахові публікації вітчизняних науковців присвячені продовженню класифікації методів обліку витрат за альтернативними критеріями [6-8].

За результатами дослідження обліку витрат машинобудівного виробництва, автором цієї публікації вже було обґрунтовано необхідність вдосконалення ключової термінології та визначення переліку основних облікових прийомів

методів обліку витрат [9, с. 71], але зазначена пропозиція не отримала подальшого розвитку.

Також було проаналізовано чотири варіанти нормативного методу обліку витрат, регламентовані нормативно-правовими актами СРСР і України, та з урахуванням сучасних вимог фінансового обліку удосконалено облікові прийоми нормативного методу обліку у промисловості [10-11].

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення єдиного критерію ідентифікації методів обліку витрат у промисловості та послідовності основних облікових прийомів.

Виклад основного матеріалу дослідження. У *Типовому положенні № 473*, залежно від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва на промислових підприємствах було визначено три основні методи обліку і калькулювання фактичної собівартості продукції: нормативний, попередільний і позамовний (табл. 1). При цьому ***нормативний метод*** охарактеризовано як основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, та перелічено три основні його елементи: облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм, облік зміни норм [1, п. 189-190].

Щодо ***попередільного методу*** зазначено, що витрати на виробництво починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту враховуються в кожному цеху, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У зв'язку з чим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів [1, п. 199]. А потім уточнено, що витрати на виробництво продукції враховуються за цехами (переділами, фазами, стадіями) і статтями витрат [1, п. 202].

Про *позамовний метод* зазначено, що *об'єктом обліку і калькулювання* є окреме *виробниче замовлення*, що відкривається на один або кілька однорідних виробів, які передбачено випустити протягом місяця (на вироби серійного і масового виробництва), або на кожний виріб, виготовлений у порядку індивідуального (разового) замовлення, а також замовлення на виконання дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт” [1, п. 203]. Хоча й в опису *попередільного методу* також зазначено, що “*об'єктом обліку і калькулювання вважаються як окремі види, так і групи продукції, об'єднані за ознакою однорідності сировини та матеріалів, виготовлення на тому ж устаткуванні, складності виробництва і обробітку, однорідності призначення тощо*” [1, п. 202].

Взагалі, у главі “*Методи обліку витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції*” колишнього *Типового положення № 473* не було чітко сформульовано:

- а) за яким принципом виділено ці три методи;
- б) що означає термін “*об'єкт обліку і калькулювання*”;
- в) послідовність облікових прийомів при застосуванні цих методів;
- г) які форми облікових реєстрів мають бути використані при альтернативних методах обліку витрат.

На відміну від *Типового положення № 473*, у наступних *Методичних рекомендаціях № 47*, вже було:

- а) сформульовано принцип ідентифікації методу обліку витрат,
- б) названо їх види з дотриманням цього принципу, та
- в) розкрито сутність поняття “*об'єкт обліку виробничих витрат*”.

Так, було зазначено, що за вибором *об'єкта обліку виробничих витрат* усі існуючі системи можна підрозділити на два основні методи: *позамовний* та *попередільний*. І далі пояснено, що “це ділення зумовлює у своїй основі відмінність у виборі *первинного об'єкта*, за яким ведеться аналітичний облік витрат.” [2, п. 366]. В данному формулюванні, слід зацентувати увагу на

використання ключового терміну “*об’єкт обліку виробничих витрат*”, а не “*об’єкт обліку і калькулювання*”, про який йшлося в *Типовому положенні № 473*.

Але, як і раніше, залишився не розкритим конкретний порядок облікових прийомів та неповністю розкритою наочність облікових регістрів ведення обліку витрат позамовним та попередільним методами.

У чинних *Методичних рекомендаціях № 373* критерієм визначення методів обліку витрат також зазначено обрання *об’єктів обліку виробничих витрат*, але при цьому названо вже три методи: *позамовний, попередільний* та *попроцесний* – при цьому сутність попроцесного методу далі не розкрито, і відмінність між переділом і процесом не визначено [3, п.526].

Таким чином, в жодному з трьох останніх офіційних документів не було описано методи обліку витрат як певні послідовності облікових прийомів чи формування виробничих витрат: як максимум, перелічувались окремі особливості позамовного, попередільного, нормативного методів.

Вивчення зарубіжної бухгалтерської теорії показує, що американські і європейські колеги у сучасних працях використовують поняття “*costing systems (систем калькулювання)*” або “*cost accumulation systems (систем накопичення витрат)*”, котрі є аналогами вітчизняних методів обліку витрат. Так, *Charles T. Horngren, Sricant M. Datar і Madhav V. Rajan* в залежності від “*cost object (об’єкта витрат)*” називають два типи *costing systems*:

job-costing system (систему позамовного калькулювання), за якою *cost object (об’єктом витрат)* є “*unit or multiple units of a distinct product or service called a job (одиниця або декілька одиниць окремого продукту чи послуги, названих замовленням)*”;

process-costing system (систему попроцесного калькулювання), за якою *cost object (об’єктом витрат)* є “*masses of identical or similar units of a product or service (сукупності ідентичних чи подібних одиниць продукту або послуги)*” [12, с. 100-101].

Важливими рисами при викладанні сутності цих двох систем в надрукованій ними праці є, по-перше, попереднє формулювання базових термінів, зокрема:

cost object (об'єкт витрат),

direct costs of a cost object (прямі витрати об'єкта витрат),

indirect costs of a cost object (непрямі витрати об'єкта витрат),

cost pool (пул витрат),

cost-allocation base (база розподілу витрат).

При цьому термін *cost object* (об'єкт витрат) визначено як “*anything for which a measurement of costs is desired* (будь-що, для чого бажано виміряти витрати)” [12, с. 99].

Та, по-друге, виклад загального підходу *job-costing* у вигляді семи кроків та загального підходу *process-costing system* у формі п'яти кроків.

Аналогічно, британським вченим *C. Drury* (К. Друрі) описано послідовність бухгалтерських розрахунків та кореспонденції рахунків в двох *cost accumulation systems* (системах накопичення витрат):

job costing system (системі позамовного калькулювання) у тому числі її підсистеми *contract costing* (контрактного калькулювання), та

process costing system (системі попроцесного калькулювання) з варіантами калькулювання собівартості залишків незавершеного виробництва процесів:

weighted average method (методом середньозваженої) та

first in first out method (методом FIFO).

При цьому, *C. Drury* зазначено, що іноді неможливо класифікувати *cost accumulation systems* в *job costing* або *process costing*: коли визначається собівартість окремих робіт (операцій) попроцесним методом, а потім визначається собівартість видів продукції позамовним методом. Таку *cost accumulation system* названо *batch / operating costing* (партионне / операційне калькулювання) і охарактеризовано як “*combination of both the job costing and process costing systems*” (комбінацію обох систем позамовного і попроцесного калькулювання) [13, с. 176].

Таким чином, те, що у вітчизняному обліку називають *методами обліку витрат*, у зарубіжному обліку називають *системами калькулювання* або *системами накопичення витрат*, з поділом їх на два види – позамовного і попроцесного калькулювання. Саме виділенню цих двох методів відповідає позиція українського вченого *М. Г. Чумаченка*, та засади *Методичних рекомендацій № 47*, які у 2007 році втратили чинність.

Для наближення вітчизняної до зарубіжної бухгалтерської теорії доцільно визнати два основні підходи до формування витрат з використанням зарубіжних назв – позамовного та попроцесного. Тобто вилучити з діючих *Методичних рекомендацій № 373* (див. табл. 1) використання терміну “*попередільний*” та залишити термін “*попроцесний*”. (тому далі в цьому виданні буде застосовуватись саме останній термін). В той же час, слід уточнити критерій їх ідентифікації, за для чого необхідно більш досконало обґрунтувати в чому полягає відмінність позамовного від попроцесного накопичення витрат.

У вітчизняній теорії, як вже було зазначено, ідентифікація позамовного і попроцесного методів обліку витрат здійснюється з позиції обрання “*об’єкту обліку виробничих витрат*” як “*первинної облікової одиниці, за якою ведеться аналітичний облік витрат*”:

при позамовному методі – це види продукції (замовлення),

при попроцесному методі – це процеси.

В той же час не враховується той факт, що первинними об’єктами обліку, наприклад, загальновиробничих витрат при будь-якому з методів є виробничі підрозділи. Вочевидь, це пояснюється тим, що облік непрямих витрат виробництва за місяць по цехах є притаманним і позамовному методу обліку витрат, і попередільному. У зарубіжній теорії для позначення таких первинних об’єктів обліку витрат використовується термін “*cost center (центр витрат)*”, який доречно залучити до вітчизняного обліку.

Проте в зарубіжних працях також не досить чітко сформульовано критерій ідентифікації позамовного, попроцесного чи будь-якого іншого формування витрат.

Детально дослідивши все вищеприведене, автор цього дослідження дійшов висновку, що різниця між позамовним і попроцесним методами обліку витрат полягає не в обранні *первинного об'єкта обліку виробничих витрат*, а в обранні *первинних об'єктів, в розрізі яких ведеться рух витрат незавершеного виробництва та узагальнення залишків незавершеного виробництва (замовлень чи процесів)*. А саме, запаси незавершеного виробництва узагальнюють по замовленнях (наприклад, у машинобудуванні) або по процесах (наприклад, у металургії).

Слід також звернути увагу на визначення у П(С)БО 16 “Витрати” терміну “*об'єкт витрат*” [14], яке більш відповідає існуючому поняттю “*об'єкт калькулювання*”, формулювань якого у фаховій літературі існує декілька, зокрема як “*продукт виробництва даного підприємства, його підрозділів, технологічних фаз, переходів, стадій і переділів, тобто продукція різного ступеня готовності*” [15, с. 287]. Отже, потрібно розмежувати три базові поняття: центр витрат, об'єкт витрат, об'єкт калькулювання (табл. 2).

Таблиця 2

Запропоноване уточнення категорійного апарату обліку витрат виробництва

№	Визначення
1	<i>Cost center / центр витрат</i> – об'єкт, за яким ведеться облік (накопичення) непрямих витрат за місяць.
2	<i>Cost object / об'єкт витрат</i> – об'єкт, за яким здійснюють облік руху витрат незавершеного виробництва.
3	<i>Costing object / об'єкт калькулювання</i> – продукція, роботи, послуги підприємства, які потребують калькулювання собівартості.
4	<i>Job costing system / позамовний метод</i> – метод обліку руху витрат незавершеного виробництва по замовленнях.
5	<i>Process costing system / попроцесний метод</i> – метод обліку руху витрат незавершеного виробництва по процесах.

При *позамовному методі* облік руху виробничих витрат, тобто облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшень і зменшень витрат у незавершеному виробництві за період ведеться за *кожним замовленням в розрізі статей калькуляції*. При цьому здійснюють такі чотири основні облікові прийоми (рис. 1). Щодо нормативного методу, то цей метод з оновленими засадами і прийомами слід визнати удосконаленим варіантом позамовного методу обліку витрат [10-11].

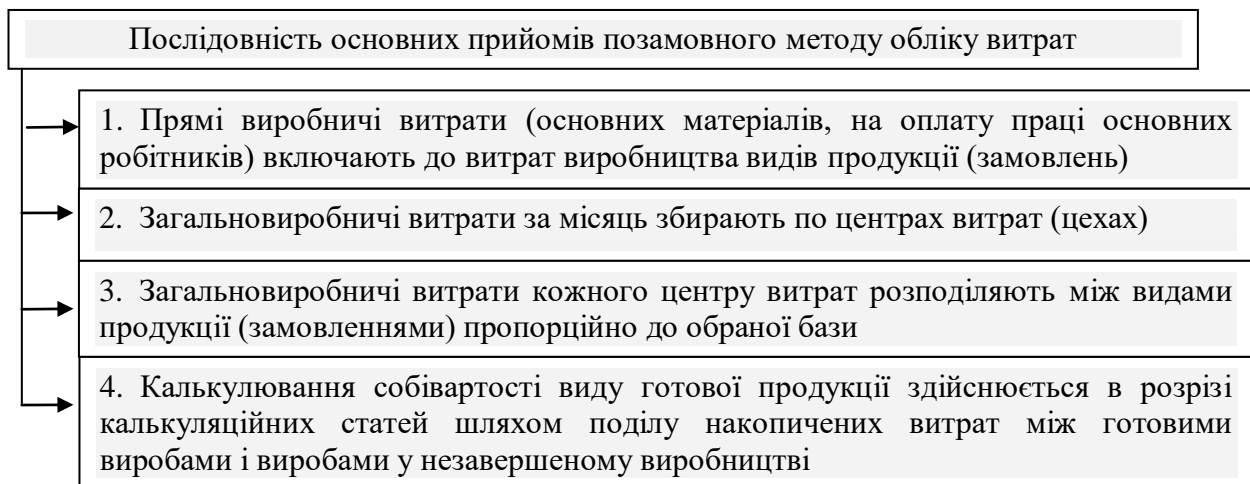


Рис. 1. Основні облікові прийоми позамовного методу обліку витрат

При застосуванні *попроцесного методу* облік руху виробничих витрат (тобто облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшень і зменшень витрат у незавершеному виробництві за період) ведеться за *процесами в розрізі видів продукції та статей калькуляції*. При цьому здійснюють такі основні облікові прийоми (рис. 2).

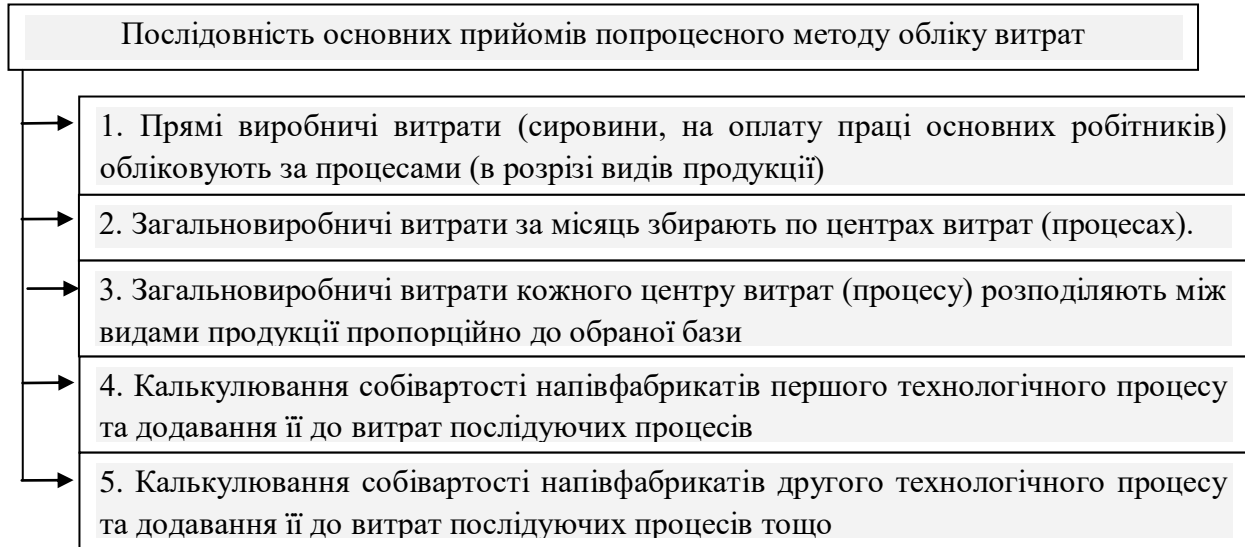


Рис. 2. Основні облікові прийоми попроцесного методу обліку витрат

Висновки з проведеного дослідження. За результатами дослідження українських і зарубіжних концепцій методів обліку витрат:

- а) доведено, що критерієм ідентифікації позамовного і попроцесного методів обліку витрат є об'єкти руху витрат незавершеного виробництва (замовлення або процеси), а не первинні об'єкти обліку виробничих витрат;
- б) вдосконалено визначення базових термінів: центр витрат, об'єкт витрат, об'єкт калькулювання, позамовний метод, попроцесний метод;
- в) виділено основні облікові прийоми позамовного і попроцесного методів обліку витрат;
- г) запропоновано узагальнення концептуальних положень з обліку виробничих витрат на міжнародному рівні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- 1. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою КМУ від 26.04.1996 р. № 473.

2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.
4. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
5. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. / Под ред. В. А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.
6. Худоба К. В. Проблеми визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / К. В. Худоба // 2010. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Vcpi/TPtEV/2010_56/1_14.pdf
7. Курган Н. В. Обґрунтування вибору промисловими підприємствами методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / Н. В. Курган // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 9. – Ч. 7. – С. 211-215.
8. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості / Н. І. Ніпорко // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Т. 19. – Вип. 5-6. – С. 130-133.
9. Дубовая В. В. Облік і контроль витрат основного виробництва машинобудівного підприємства: дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Валентина Володимирівна Дубовая. – К. 2008. – 195 с.
10. Дубовая В. В. Трансформація засад нормативного методу обліку витрат до вимог міжнародних стандартів / В. В. Дубовая // Вісник Дніпропетровського університету. Серія “Економіка”. – 2015. – № 3. – С. 218-223.

11. Дубовая В. В. Удосконалення національних засад нормативного методу обліку витрат у промисловості / В. В. Дубовая // Бізнес Інформ. – 2016. – № 12 / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.business-inform.net/annotated-catalogue/?year=2016>
12. Horngren Charles T. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Charles T. Horngren, Sricant M. Datar, Madhav V. Rajan – [14th edition]. – Prentice-Hall, 2012. – 869 pages.
13. Drury Colin. Cost and Management Accounting: an introduction / Colin Drury. – [6th edition]. – London: Thomson Learning, 2006. – 596 pages.
14. П(С)БО 16 “Витрати” / [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
15. Бухгалтерский учет: Учебник / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков и др. / Под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд. – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 576 с.