

8. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_063.

9. Небилецьова О. В. Особливості застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств у Європейському

Союзі та Україні / О. В. Небилецьова, В. І. Король // Економічний аналіз. – 2015. – Том 21. – № 2. – С. 292-297.

10. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – 294 с.

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.

УДК 657

Дубовая В.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Полтавський національний
технічний університет
імені Юрія Кондратюка

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).

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 за виробором, частині його або групах виробів;

б) засновані на обліку витрат за технологічними процесами [4, с. 46-47].

У 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 вдо-

сконалення 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 і 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]. У данному формулюванні слід зацентувати увагу на використання ключового терміну «*об'єкт обліку вироб-*

Таблиця 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

ничих 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 типа *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 у двох **cost accumulation systems** (системах накопичення витрат):

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

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 **batchoperating 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 відповідала 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). У 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.

У 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 узагальнюються за замовленнями (наприклад, у машинобудуванні) або за процесами (наприклад, у металургії).

Слід також звернути увагу на визначення у П(С)БО 16 «Витрати» терміну «**об'єкт вит-**

рат» [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).

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 здійснюються 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].

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 здійснюються такі основні облікові прийоми (рис. 2).

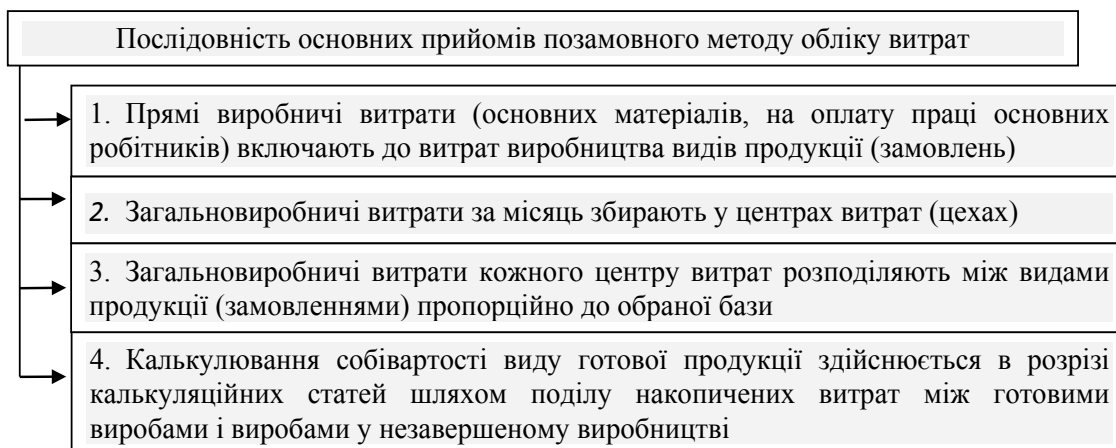


Рис. 1. Основні облікові прийоми позамовного методу обліку витрат

Таблиця 2

Запропоноване уточнення категорійного апарату обліку витрат виробництва

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

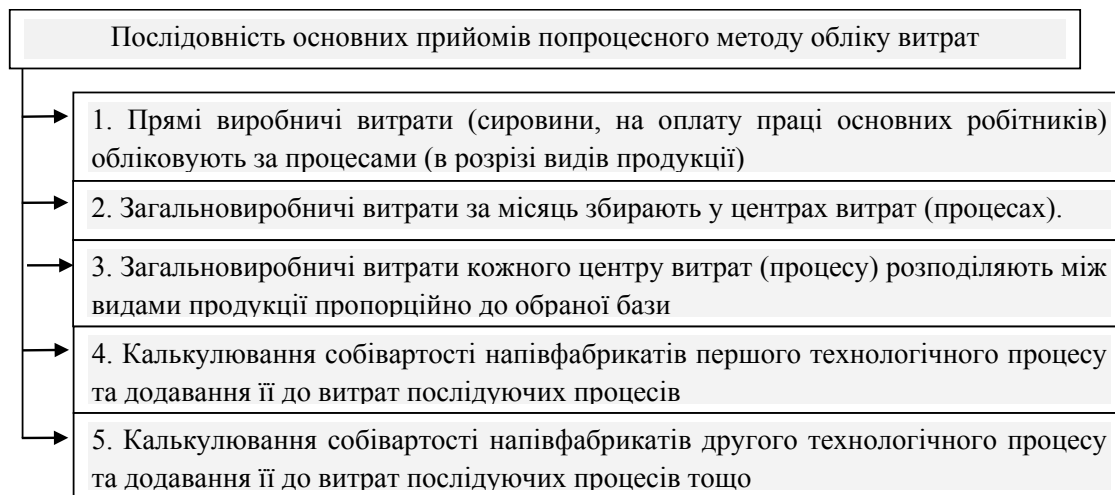


Рис. 2. Основні облікові прийоми попроцесного методу обліку витрат

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

а) доведено, що критерієм ідентифікації позаомовного 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, позаомовний метод, попроцесний метод;

в) виділено основні облікові прийоми позаомовного 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.nbu.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.