

УДК 657

<https://doi.org/10.35546/kntu2078-4481.2020.4.27>

О.А. САРАПИНА

Херсонський національний технічний університет

ORCID: 0000-0002-1468-420X

О.Ю. МІСЮРА

Херсонський національний технічний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ЗМІШАНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА, УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ЙОГО ПРОВАДЖЕННЯ

Основною метою функціонування суб'єктів господарювання – є досягнення максимальної ефективності їхньої діяльності на основі формування та прийняття ефективних економічних та управлінських рішень. Зокрема, дані рішення стосуються запровадження та вдосконалення певних організаційних, економічних, управлінських, технологічних та облікових аспектів діяльності суб'єктів господарювання. Основним показником, який характеризує ефективність діяльності підприємства та організації – є показник прибутку та його відповідна позитивна динаміка. Одним із головних факторів який впливає на показник прибутку – є величина витрат суб'єкта господарювання, зокрема, величина витрат виробництва. Величина витрат виробництва прямо впливає на показник прибутку шляхом формування з їх суми показника виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) суб'єкта господарювання. В умовах глобалізації вітчизняної та світової економіки, з метою забезпечення конкурентних переваг на внутрішньому та зовнішньому ринках, максимізації показника прибутку – суб'єктам господарювання доцільно розробляти, запроваджувати та вдосконалювати підходи управління виробництвом та обліку власних виробничих витрат (виробничої собівартості). Зокрема, на основі впровадження та комбінації елементів управлінського і фінансового обліку витрат виробництва та калькулювання виробничої собівартості на підприємствах.

В даній роботі наведені та охарактеризовані організаційні аспекти впровадження системи обліку витрат виробництва на основі вивчення та декомпозиції показників елементів витрат виробництва за виробничими підрозділами та етапами процесу виробництва. Відповідна організація обліку витрат виробництва виступатиме основою та рушійною силою постійного процесу формування, аналізу та прийняття ефективних, оперативних управлінських рішень стосовно факторів виробничого процесу, які впливають на показник виробничої собівартості та показника прибутку відповідно. Зокрема, в роботі розкриваються аспекти організації процесу використання змішаної (комбінованої) системи обліку витрат виробництва, яка базується на одночасному симбіозі в обліковому процесі принципів та елементів попроцесного та позапроцесного методів обліку витрат виробництва та калькуляції виробничої собівартості. Даний підхід обліку, дозволить здійснювати облік витрат виробництва відповідно до особливостей бізнесу та політики управління.

Ключові слова: облік, витрати виробництва, змішаний облік, управлінські рішення, калькуляція, собівартість, витрати виробництва.

О.А. САРАПИНА

Херсонский национальный технический университет

ORCID: 0000-0002-1468-420X

А.Ю. МИСЮРА

Херсонский национальный технический университет

ОРГАНИЗАЦИЯ СМЕШАННОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ ЕГО ВНЕДРЕНИЯ

Основной целью функционирования субъектов хозяйствования - является достижение максимальной эффективности их деятельности на основе формирования и принятия эффективных экономических и управленческих решений. В частности, данные решения касаются внедрения и совершенствования определенных организационных, экономических, управленческих, технологических и учетных аспектов деятельности субъектов хозяйствования. Основным показателем, характеризующим эффективность деятельности предприятия и организации, является показатель прибыли и ее соответствующая положительная динамика. Одним из главных факторов влияющих на показатель прибыли является величина затрат предприятия, в том числе величина затрат производства. Величина затрат производства напрямую влияет на показатель прибыли путем формирования из их суммы показателя производственной себестоимости продукции (работ, услуг) предприятия. В условиях глобализации отечественной и мировой экономики, с целью обеспечения конкурентных преимуществ на

внутреннем и внешнем рынках, максимизации показателя прибыли - субъектам хозяйствования целесообразно разрабатывать, внедрять и совершенствовать подходы управления производством и учета собственных производственных затрат (производственной себестоимости). В частности, за счет внедрения и комбинации элементов управленческого и финансового учета затрат производства и калькулирования производственной себестоимости на предприятиях.

В данной работе приведены и охарактеризованы организационные аспекты внедрения системы учета издержек производства на основе изучения и декомпозиции показателей элементов затрат производства за производственными подразделениями и этапами процесса производства. Соответствующая организация учета затрат производства будет выступать основой и движущей силой постоянного процесса формирования, анализа и принятия эффективных, оперативных управленческих решений касательно факторов производственного процесса, влияющих на показатель производственной себестоимости и показателя прибыли соответственно. В частности, в работе раскрываются аспекты организации процесса использования смешанной (комбинированной) системы учета затрат производства, которая основана на одновременном симбиозе в учетном процессе принципов и элементов попроцессного и позаказного методов учета затрат производства и калькуляции производственной себестоимости. Данный подход учета, позволит осуществлять учет затрат производства в соответствии с особенностями бизнеса и политики управления.

Ключевые слова: учет, затраты производства, смешанный учет, управленческие решения, калькуляция, себестоимость, затраты производства.

O.A. SARAPINA

Kherson National Technical University
ORCID: 0000-0002-1468-420X

O.Yu. MISIURA

Kherson National Technical University

ORGANIZATION OF MIXED ACCOUNTING OF PRODUCTION COSTS AND MANAGEMENT ASPECT OF ITS IMPLEMENTATION

The main purpose of business entities is to achieve maximum efficiency of their activities through the formation and adoption of effective economic and managerial decisions. In particular, these decisions relate to the introduction and improvement of certain organizational, economic, managerial, technological and accounting aspects of business entities. The main indicator that characterizes the efficiency of the enterprise and organization - is the rate of profit and its corresponding positive dynamics. One of the main factors that affects the rate of profit is the amount of costs of the entity, in particular, the amount of production costs. The value of production costs directly affects the rate of profit by forming from their sum an indicator of the production cost of products (works, services) of the entity. In the context of globalization of the domestic and world economy, in order to ensure competitive advantages in domestic and foreign markets, maximize profits - businesses should develop, implement and improve approaches to production management and accounting for their own production costs (production costs). In particular, based on the introduction and combination of elements of management and financial accounting of production costs and calculation of production costs at enterprises.

This article presents and describes the organizational aspects of the implementation of the system of accounting for production costs based on the study and decomposition of indicators of elements of production costs by production units and stages of the production process. Appropriate organization of production costs will be the basis and driving force of the ongoing process of formation, analysis and adoption of effective, operational management decisions regarding factors of the production process that affect the cost of production and profit, respectively. In particular, the article reveals aspects of the organization of the process of using a mixed (combined) cost accounting system, which is based on the simultaneous symbiosis in the accounting process of principles and elements of process and out-of-order methods of production costing and production costing. This approach to accounting will allow you to account for production costs in accordance with the characteristics of business and management policy.

Keywords: accounting, production costs, mixed accounting, management decisions, calculation, cost, production costs.

Постановка проблеми

Одним із основних інструментів розширення власної діяльності, її розвитку та підвищення ефективності є показник прибутку, а основним об'єктом управління та фактором впливу на прибуток суб'єкта господарювання - показник витрат виробництва підприємства. Оперативне управління власною виробничою діяльністю потребує постійного вдосконалення ведення обліку і розкриття облікової інформації стосовно витрат виробництва (зокрема для потреб управління).

Витрати виробництва як об'єкт облікового процесу складається з кількох елементів обліку, кожен з яких виступає фактором впливу на показник витрат загалом та виробничої діяльності підприємства. В той же час, витрати виробництва як комплексний об'єкт, самостійно виступає фактором та обліковим елементом, який потребує постійного моніторингу та управління, особливо на підприємствах з попроцесним типом виробництва продукції орієнтованої на конкретного замовника. За даних умов організації виробничого процесу, підприємству потрібно мати добре організовану облікову систему, яка здатна своєчасно надавати системі управління достовірну облікову інформацію щодо витрат виробництва. На основі отриманої інформації, система управління зможе оперативнo формувати та приймати ефективні управлінські рішення стосовно процесу виробництва (відповідно сум виробничих витрат) та забезпечити власну економічну стабільність, ефективність та розвиток.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідження заходів та напрямків вдосконалення обліку витрат виробництва з урахуванням управлінського аспекту на підприємстві в умовах розвитку глобальної та вітчизняної економік – є предметом наукових інтересів вітчизняних та зарубіжних вчених. Зокрема питання вдосконалення обліку витрат виробництва досліджується у працях М. Т. Білухи, Л. В. Нападовської, Ф.Ф. Бугинця (досліджували симбіоз методів обліку витрат виробництва, калькулювання виробничої собівартості продукції та їх залежності від технологічної організації виробництва і потреб управління) [7], С.Ф. Голова, М.Г. Чумаченка (теоретичні і практичні роботи щодо удосконалення обліку витрат виробництва) [2]. Зважаючи на умови розвитку і глобалізації вітчизняної економіки, здійснюється розвиток та вдосконалення облікових процесів, зокрема обліку витрат виробництва та калькуляції виробничої собівартості продукції. Таким чином, дане питання знаходиться у полі зору вітчизняних науковців та потребує подальших досліджень з теоретичних та практичних питань (зважаючи на вдосконалення технологій виробництва та управлінських і облікових наук).

Формулювання мети дослідження

Метою роботи є дослідження процесу обліку витрат виробництва і формування виробничої собівартості продукції на підприємстві та дослідження процесу організації змішаного (комбінованого) обліку даних витрат з метою ефективного управління виробництвом та процесом калькулювання виробничої собівартості продукції (з попроцесним типом виробництва з урахуванням особливості замовлення).

Викладення основного матеріалу дослідження

Сучасний етап розвитку та стан економічної системи України і виробничої діяльності (вдосконалення та розвиток технологій, технік, засобів, управління виробництва) вимагають від суб'єктів господарювання наявності ефективно діючої системи накопичення інформації про виробничий процес та його результати. Таким елементом виступає облікова система підприємства, зокрема система обліку витрат виробництва. Відповідна система обліку повинна розвиватися та вдосконалюватися відповідно до розвитку та вдосконалення виробничого процесу та елементів його організації на підприємстві. Дана система повинна враховувати організаційні та технологічні особливості виробничого процесу з метою створення оперативної та достовірної інформаційної облікової бази щодо показників витрат виробництва та відповідного показника виробничої собівартості продукції. На основі даної інформаційної підприємство може здійснювати ефективні заходи щодо формування та реалізації управлінських рішень, які стосуються процесу виробництва та елементів виробничих витрат відповідно. Таким чином, для ефективного управління виробничою діяльністю підприємству необхідна облікова інформація про об'єкти витрат за процесами виробництва у розрізі продукції, роботами та елементами специфіки виробничої діяльності та процесу виробництва.

Для ефективності розуміння елементів та напрямків функціонування системи обліку витрат виробництва й основних напрямків її організації, необхідно визначити сутність понять «Витрати» та «Витрати виробництва» й роль таких витрат і системи їх обліку у формуванні показника виробничої собівартості продукції. Питання визначення економічної сутності та порядку організації обліку витрат загалом – регламентує П(с)БО 16 «Витрати». Відповідно до наведеного П(с)БО під «Витратами» розуміють зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [1]. Виходячи із даного визначення, можна зробити висновок, що загалом поняття «Витрати виробництва» можна розуміти як усі ресурси (зменшення активів, збільшення зобов'язань), які були спожиті підприємством у процесі ведення ним своєї виробничої діяльності, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Відповідна достовірна оцінка ресурсів, які були використані підприємством у процесі виробництва – є основна мета ефективно діючої системи обліку витрат виробництва на підприємстві, результатом якої є формування кінцевого показника собівартості виробництва відповідного об'єкта виробництва. П(с)БО 16 «Витрати» розкриває склад та елементи виробничих витрат через виробничу собівартість продукції (робіт послуг). Відповідно до даного стандарту структури витрат виробництва

(показника виробничої собівартості) складають прямі та непрямі статті виробничих витрат підприємства. Під прямими розуміють витрати, які безпосередньо пов'язані із виробництвом та можуть бути ідентифіковані за конкретним об'єктом виробництва. Непрямі – це витрати пов'язані із процесом виробництва, які не можна ідентифікувати за конкретним об'єктом виробничого процесу (пов'язані із забезпеченням функціонування та організацією виробництва). Дана класифікація витрат виробництва також визначає склад елементів витрат за прямими та непрямими статтями та порядок їх включення до складу виробничої собівартості продукції. Характеристика складових елементів виробничої собівартості наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика статей витрат виробництва (елементів виробничої собівартості) [1, 4]		
Стаття витрат	Характеристика	Рахунок обліку
1	2	3
Прямі витрати		
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, яка виробляється.	23 «Виробництво» Відображаються витрати виробництва, які безпосередньо формують суму виробничої собівартості на основі калькулювання сум статей витрат за даним рахунком обліку
Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг.	
Інші прямі витрати	Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема на соціальні заходи, амортизація тощо.	
Непрямі витрати		
Змінні загальновиробничі витрати.	Витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехом, дільницею), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.	91 «Загальновиробничі витрати» Не пов'язані безпосередньо із процесом виробництва, а здійсненні з метою забезпечення процесу виробництва
Постійні загальновиробничі витрати.	Витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності та включені до собівартості шляхом їх розподілу на основі бази розподілу.	

Виходячи із даних табл. 1, можна зробити висновок, що показник виробничої собівартості продукції – це грошове вираження суми витрат виробництва на виготовлення відповідної продукції. Сума виробничої собівартості визначається на основі процесу калькуляції (аккумуляція сум витрат виробництва на рахунках обліку у розрізі їх прямих та непрямих статей) за допомогою використання методів обліку виробничих витрат та калькулювання виробничої собівартості. Відповідно до П(с)БО 16 загальна кінцева сума виробничої собівартості обліковується та відображається на рахунку обліку 23 «Виробництво» (також на даному рахунку обліковуються прямі виробничі витрати, які таким чином одразу прямо включаються до складу виробничої собівартості). Статті непрямих виробничих витрат обліковуються на рахунку обліку 91 «Загальновиробничі витрати» (також може використовуватись 8 клас рахунків, використання якого визначає підприємство у наказі про облікову політику) та включаються до складу виробничої собівартості (дебет рахунку 23) шляхом розподілу постійної частини загальновиробничих витрат та прямого включення до складу собівартості їх змінної частини [1].

Існують різні підходи та методи для ідентифікації витрат виробництва та подальшого їх відображення в системі обліку підприємства. Найбільш поширеними у практиці використання вітчизняними підприємствами - є нормативний, позамовний та попроцесний методи обліку витрат виробництва та виробничої собівартості продукції (часто називають традиційними методами), характеристика даних методів наведена у табл. 2.

Таблиця 2

Характеристика традиційних методів обліку витрат виробництва [4-5]	
Метод калькулювання	Характеристика
1	2
Попроцесний	Визначальним об'єктом обліку витрат виробництва – є конкретний процес виробничої технології. Витрати виробництва акумулюються в обліку загалом по відповідному процесу і розподіляються на кількість продукції (арифметичне ділення). Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції.

Продовження таблиці 2

1	2
Позамовний	Застосовується під час різноманітної діяльності підприємства. Витрати на виробництво збираються за конкретними замовленнями, договорами. Об'єктом обліку є конкретні замовлення, партії або договори; для обліку витрат за декількома замовленнями потрібна наявність добре організованого аналітичного обліку за допомогою присвоєнь номерів замовлень, та документуванню по замовленням.
Нормативний	Облікова сума витрат виробництва визначена заздалегідь відповідно до встановлених нормативів витрат за кожним елементом та статтю витрат виробництва (собівартість виробництва калькулюється ще на стадії планування виробництва). Метод дозволяє вести точний аналітичний облік та фіксувати відхилення фактичних затрат від нормативних (здійснювати контроль витрат.)

Крім наведених вище традиційних вітчизняних методів, в зарубіжній обліковій науці виділяють методи директ-костінг, таргет-костінг, ABC калькулювання тощо. Дані методи направлені на оперативність обліку та його спрямованість на інформаційне забезпечення обліково-управлінської системи на підприємстві (калькулювання змінних витрат, цільовий розподіл непрямих витрат тощо). Проте використання даних методів на практиці вітчизняних підприємств не досить поширене, зокрема через низьку мінливість розвитку облікових підходів підприємств та значний рівень зношеності і застарілості технологій та засобів виробництва порівняно із зарубіжними. Таким чином, підприємствам, які хочуть досягти балансу між ефективністю системи обліку витрат виробництва та існуючим рівнем технологічного розвитку виробництва, доцільно вдосконалювати існуючі традиційні методи обліку (комбінація методів обліку, запровадження елементів зарубіжних методів тощо).

Наведені вище традиційні методи мають свої переваги та недоліки з точки зору ефективності їх використання в обліковому процесі. Перевага використання позамовного методу обліку полягає в можливості обліку витрат виробництва за кожним виробничим замовленням враховуючи специфіку технологічного процесу та індивідуальні особливості виготовлення продукції за замовленням. Недоліком даного методу є лінійність його використання в межах одного замовлення та відповідна ретроспективність отриманої облікової інформації щодо витрат (собівартість продукції за замовленням визначається в результаті завершення виробничого циклу-замовлення) та неможливість оперативного управління витратами на цьому фоні. Переваги попроцесного методу в тому, що він дозволяє групувати витрати за виробничими цехами та процесами, що спрощує процес розподілу непрямих постійних загальновиробничих витрат та робить цей процес більш точним (достовірним з точки зору технологічних затрат), недоліками даного методу – є неможливість групування витрат виробництва за окремим видом продукції та значна трудомісткість облікових робіт. Найбільш ефективним з точки зору контролю та точності обліку – є нормативний метод обліку. До переваг нормативного методу відноситься можливість поточного оперативного обліку значної частини витрат виробництва шляхом фіксування в обліку їх нормативних значень та здійснення контролю за рівнем витрат і відповідно рівнем виробничої собівартості за рахунок фіксувань відхилень від нормативів витрат. Недоліком даного методу – є надмірна його трудомісткість в частині розрахунку нормативів витрат, зміни норм та коригування відповідних попередніх значень, що загалом створює велику кількість факторів, що можуть стати каталізаторами низки помилок та викривлення облікової інформації щодо показника витрат виробництва та виробничої собівартості [5-6].

Для побудови ефективної системи обліку витрат виробництва за використання традиційних методів обліку, підприємству необхідно враховувати особливості управлінського аспекту від впровадження відповідного методу (табл. 3).

Таблиця 3

**Управлінський аспект використання методів обліку
витрат виробництва та калькулювання собівартості [7-8]**

Метод калькулювання	Значення в управлінні та управлінському обліку
1	2
Попроцесний	Дозволяє отримувати оперативну інформацію про витрати виробництва у розрізі видів виробництва та у розрізі процесів виробництва. Результатом кожного процесу є деталь, вузол, напівфабрикат, собівартість якого визначається за результатом калькулювання витрат відповідного процесу. Також визначаються витрати кожного процесу окремо. Даний метод дозволяє детально, оперативно за видами виробництва у розрізі виробничих процесів здійснювати аналіз виробничих витрат; вимірювати

Продовження таблиці 3

1	2
	рентабельність видів виробництва; контролювати відхилення витрат та собівартості за кожним видом продукції, процесом, продуктом процесу; аналізувати рівень завантаженості виробництва або виробничого процесу та здійснювати формування на цій основі тактичних та стратегічних управлінських рішень. До недоліків використання методу в управлінні відносять трудомісткість та необхідність розробки великої кількості облікової та управлінської документації.
Позамовний	Забезпечує систему управління детальною інформацією про витрати виробництва за кожним виробничим замовленням, шляхом ведення аналітичного обліку за номером замовлення. Облікова інформація про рівень витрат по кожному з виконаних замовлень дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу за виготовленим замовленням, дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час (дозволяє здійснити аналіз) тощо. Недоліком даного методу є трудомісткість, ретроспективний характер собівартості готового замовлення, що знижує оперативність формування та прийняття управлінських рішень.
Нормативний	Забезпечує керівництво детальною інформацією про рівень витрат за кожним елементом та статтею витрат у межах встановлених норм. В управлінні дана інформація дозволяє ефективно виявляти відхилення витрат від норм; здійснювати калькулювання нормативної собівартості продукції та на даній основі аналізувати рентабельність виробництва, рівень завантаженості виробництва тощо; виявляти причини відхилень витрат від норм та приймати оперативні управлінські рішення щодо їх усунення. Недоліками є трудомісткість, значні матеріальні та трудові витрати на його запровадження й часті зміни норм за рахунок об'єктивних факторів.

На основі аналізу переваг та недоліків методів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості у питаннях забезпечення ефективності роботи облікової та управлінської систем, підприємство приймає рішення про використання одного або комбінацію методів у своїй практиці. Загалом підприємству доцільно (на основі попереднього досвіду використання традиційних методів обліку) адаптувати традиційні методи обліку до існуючих на підприємстві особливостей його функціонування.

Постійний процес розвитку світової економіки, глобальний технологічний розвиток є об'єктивними причинами мінливого і поступового вдосконалення та еволюції технологічного процесу й засобів виробництва на вітчизняних підприємствах (для забезпечення належного рівня якості продукції та конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішніх ринках). Відповідне вдосконалення призводить до виникнення на виробничих підприємствах комплексного технологічного процесу виробництва (складається з кількох технологічних процесів для різних видів продукції залежно від виробничих замовлень). Система обліку виробничих витрат (калькулювання виробничої собівартості) за даної форми організації процесу виробництва, потребує відповідної адаптації та певного рівня нововведень. Вважаємо, що в даних умовах організації виробництва, доцільно використовувати змішану систему обліку витрат виробництва, яка враховує особливості функціонування підприємства, його специфіки організації виробництва та забезпечує ефективне накопичення, систематизацію та використання обліково-управлінської інформації про витрати (виробничу собівартість відповідно). Сьогодні суб'єкти господарювання можуть навіть не розуміти, що використовують змішану систему облік витрат, вони адаптували власний облік до експлуатаційних та технічних вимог бізнес-процесу, який розглядається як єдине ціле (у розрізі замовлення або процесу).

Організація комплексного підходу процесу виробництва базується на підході побудови виробництва продукції з декількох основних технологічних блоків (процесів) в який відбувається підготовка та обробка вихідної сировини та подальше виробництво готової продукції відповідно до виробничого замовлення (металургійна промисловість, бавовняна промисловість медичного спрямування, лакофарбова промисловість тощо). Умовна схема організації процесу комплексного виробництва наведена на рис. 1.



Рис. 1. Організація комплексного виробничого процесу [3, 9]

Процес виробництва з точки зору накопичення витрат умовно розділяється на два основних блоки, перший з яких це процес «А» - обробка вихідної сировини та виготовлення з неї продукції у асортименті (оброблена сировина та напівфабрикати). Наступний блок – процес «Б» виробництво продукції, який включає роботи з виготовлення продукції з обробленої сировини у попередньому блоці виробництва та, який містить унікальні елементи як для замовлень клієнтів, так і окремих партій продукції, виробленої під власною торговою маркою. Саме для такого виробництва оптимальним варіантом системи обліку витрат є змішана система обліку.

Процес «А» складається з декількох послідовних переділів та може передбачати обробку великої кількості вихідної сировини. В такій ситуації неможливо відслідковувати понесені витрати на кожну конкретну одиницю обробленої сировини, тому найбільш ефективно накопичувати витрати на сукупному рівні для великої партії вихідної (необробленої) сировини, а потім розподіляти їх на одиницю (тонна, кг, л, партія тощо) обробленої сировини. Такий підхід ґрунтується на припущенні, що витрати на обробку вихідної сировини не диференціюються, тому немає необхідності відстежувати дані про витрати на рівні одиниці продукції. Найбільш доцільним методом обліку для блоку виробництва - процесу «А» є попроцесний метод обліку витрат, який акумулює витрати за процесом протягом звітного періоду та розподіляє в кінці на обсяг виробленої продукції (за відповідними переділами процесу «А» та кінцевим продуктом – обробленої сировини), тим самим визначаючи собівартість одиниці продукції за даним процесом.

Другий блок виробництва – процес «Б» передбачає відокремлені один від одного переділи щодо виготовлення кінцевого асортименту продукції відповідно до потреб виробничого замовлення. Для другого блоку процесу виробництва пропонується використання системи обліку витрат на замовлення (позамовний метод на завдання виробництва), яка призначена для накопичення витрат в окремих підрозділах або виробничих партій (замовлень).

Характеристика змішаної системи обліку витрат виробництва наведено у табл. 4.

Таблиця 4

Облікові підходи за використання змішаної системи обліку витрат виробництва [3, 7, 9]

Блок виробництва	Облік витрат виробництва
1	2
Процес «А»	
Прямі витрати	Прямі матеріальні витрати визначаються кількістю витраченої вихідної сировини протягом звітного періоду, оцінених за методом списання середньозваженої собівартості (періодичним або постійним). Інші матеріальні витрати та витрати на оплату праці накопичуються протягом всього циклу виробництва процесу «А» за послідовними переділами, їх обліковують у інший спосіб аніж матеріальні витрати. Доцільно використовувати нормативні оцінки витрат за даними статтями (виходячи із відсутності унікальних елементів за виробничим замовленням, оскільки на даному блоці виробництва здійснюється первинна обробка вихідної сировини, яка не потребує специфічних операцій та витрат за замовленнями). На весь обсяг вихідної сировини, яку відпущено та оброблено протягом звітного періоду, списують встановлені нормативні витрати (інші матеріальні, на оплату праці) у повному обсязі. На обсяг сировини, який не пройшов повний цикл обробки (незавершене виробництво), відносимо витрати відповідно розрахованого коефіцієнту готовності процесу виробництва за блоками та переділами. Відхилення між фактичними витратами та нормативними списуємо на собівартість обробленої вихідної сировини.

Продовження таблиці 4

1	2
Непрямі змінні витрати	Змінну частину загальновиробничих витрат (ЗВВ) розподіляємо до витрат переділів процесу «А», виходячи із рівня коефіцієнта завершеності процесу обробки вихідної сировини. Повну нормативну суму непрямих змінних ЗВВ списуємо на сировину, яка пройшла повний цикл обробки за звітній період (процес «А»). Відхилення між фактичними непрямыми змінними ЗВВ та нормативними значеннями списуємо на собівартість обробленої сировини.
Процес «Б»	
Прямі витрати	До прямих матеріальних витрат відноситься собівартість обробленої вихідної сировини, отриманої у результаті першого блоку виробництва (процес «А»). Оброблену сировину зберігають на складі, вартість відпущеної та використаної обробленої сировини списують на виробництво певного виду продукції у другому блоці (процес «Б»), залишки невикористаної обробленої сировини повертаються на склад, а собівартість продукції коригується методом «червоне сторно». Інші прямі витрати та прямі витрати на оплату праці розраховують та відносять до собівартості виробництва продукції за конкретним завданням або замовленням, виходячи з фактично відпрацьованих годин (робочими або устаткуванням) та розцінками (заробітна плата) і нормативними ставками (інші прямі витрати виробництва).
Непрямі змінні витрати	Змінні ЗВВ не списують однією сумою, а розподіляють між центрами (переділами) витрат за заздалегідь встановленою методикою. Наприклад, амортизацію виробничого обладнання доцільно нараховувати за виробничим методом та списувати на основі фактично відпрацьованого часу за кожним видом робіт на виготовлення продукції за замовленнями.
Суму постійних непрямих ЗВВ (витрати на управління виробництвом, охорону, складське господарство тощо) пропонуємо розподіляти між двома блоками за принципом Парето, тобто 80 % витрат відносити на процес «А» обробки і переробки вихідної сировини та 20% розподіляти між видами робіт виготовлення продукції за завданнями, відповідно встановленій базі розподілу (відпрацьовані машино-години, прямі матеріальні витрати, на оплату праці тощо).	

Виходячи із даних табл. 4, процес обліку витрат виробництва та калькуляції виробничої собівартості продукції (за використання змішаної системи обліку), включає також до облікових підходів - елементи нормативного методу обліку витрат. Дані елементи потребують трудомістких розрахунків на організаційному етапі (оскільки перший блок обробки сировини включає типовий вид робіт та стандартизований технологічний процес виробництва - зміни у технології незначні та маловірогідні) щодо застосування даної системи обліку для подальшого обліку витрат виробництва у розрізі процесів та переділів за замовленнями на виробництво продукції. Також запровадження змішаної системи обліку витрат виробництва потребуватиме від технологів та інженерів з виробництва ретельного та детального інжинірингу виробничих процесів (операції переділів процесу обробки та виробництва мають ретельно вимірюватися та обчислюватися – кількість годин роботи, норми часу на обробку, виготовлення тощо).

За результатом використання змішаної системи обліку витрат виробництва на першому блоці виробництва (процес «А») обчислюється собівартість сировини, отриманої у результаті обробки вихідної сировини як спільного етапу виробництва декількох видів продукції. На другому блоці (процес «Б») калькуляція виробничої собівартості продукції в асортименті, здійснюється з урахуванням елементів адаптації під конкретні вимоги замовника або кон'юнктуру ринку для продукції під власною торговою маркою. Коливання витрат пов'язані з виконанням спеціалізованих технічних характеристик, а саме ступінь концентрації очищеної сировини, кількість обробленої сировини в продукції, кількість продукції в партії та інші індивідуальні особливості замовлення, які впливають на вид та суму витрат другого блоку виробництва.

Завершальним кроком змішаної системи обліку витрат - є закриття завдання або замовлення. Протягом виконання завдання або замовлення всі витрати акумулювалися на рахунку 23 «Виробництво», по закінченню виробництва та перевірки на якість продукцію оприбутковують як готову і відправляють замовнику або в подальшому реалізують. За результатами використання змішаної системи обліку витрат виробництва, підприємство може сформувати відповідні калькуляційні розрахунки виробничої собівартості продукції (рис. 2).

Об'єкт витрат	Витрати							Разом
	Прямі			Непрямі				
	Матеріальні		Оплата праці	Амортизація	Інші	Змінні	Постійні	
Сировина А	Інші							
Процес «А» обробка вихідної сировини								
Переділ А1	X_{a1x}	X_{a1x}	X_{a1x}	X_{a1x}	X_{a1x}	X_{a1x}	X_{a1x}	$\sum X_{a1x}$
Переділ А2	*	X_{a2x}	X_{a2x}	X_{a2x}	X_{a2x}	X_{a2x}	X_{a2x}	$\sum X_{a2x}$
Переділ А3	*	X_{a3x}	X_{a3x}	X_{a3x}	X_{a3x}	X_{a3x}	X_{a3x}	$\sum X_{a3x}$
Разом витрати блоку виробництва (процес «А»)	$\sum(X_{a1x}; X_{a2x}; X_{a3x})$	$\sum(X_{a1x}; X_{a2x}; X_{a3x})$	$\sum(X_{a1x}; X_{a2x}; X_{a3x})$	$\sum(X_{a1x}; X_{a2x}; X_{a3x})$	$\sum(X_{a1x}; X_{a2x}; X_{a3x})$	$\sum(X_{a1x}; X_{a2x}; X_{a3x})$	$X_{\text{пост}}$	$\sum X_{\text{заг}}$
Собівартість 1 тонни обробленої сировини								$\sum X_{\text{заг}} / \text{КІЛЬКІСТЬ ТОНН}$
Процес «Б» виробництво продукції								
Продукція А	Y_{a1x}	Y_{a1x}	Y_{a1x}	Y_{a1x}	Y_{a1x}	Y_{a1x}	Y_{a1x}	$\sum Y_{a1x}$
Продукція Б	Y_{b2x}	Y_{b2x}	Y_{b2x}	Y_{b2x}	Y_{b2x}	Y_{b2x}	Y_{b2x}	$\sum Y_{b2x}$
Продукція В	Y_{b3x}	Y_{b3x}	Y_{b3x}	Y_{b3x}	Y_{b3x}	Y_{b3x}	Y_{b3x}	$\sum Y_{b3x}$
Разом витрати	$\sum(Y_{a1x}; Y_{b2x}; Y_{b3x}) = \sum X_{\text{заг}}$	$\sum(Y_{a1x}; Y_{b2x}; Y_{b3x})$	$\sum(Y_{a1x}; Y_{b2x}; Y_{b3x})$	$\sum(Y_{a1x}; Y_{b2x}; Y_{b3x})$	$\sum(Y_{a1x}; Y_{b2x}; Y_{b3x})$	$\sum(Y_{a1x}; Y_{b2x}; Y_{b3x})$	$Y_{\text{пост}}$	$\sum Y_{\text{заг, вир. собівартість}}$

Рис. 2. Виробнича собівартість продукції за використання змішаної системи обліку витрат виробництва [3, 7, 9]

Виходячи із наведеної форми калькуляції виробничої собівартості та обліку витрат виробництва, можна зробити висновок, що змішана система обліку дозволяє здійснювати накопичення витрат у розрізі відповідних центрів-об'єктів витрат (за блоками виробництва, переділами та у розрізі видів продукції). Дана форма також наглядно і узагальнено групує інформацію про витрати виробництва у розрізі прямих витрат за економічними елементами та непрямих у складі змінної і постійної частин. Таким чином змішана система обліку витрат виробництва на основі використання у її складі елементів попроцесного, позамовного та нормативного методу дозволяє підприємству оперативному отримувати облікову інформацію на кожній стадії процесу виробництва та здійснювати відповідне управління власним виробничим процесом та діяльністю загалом для підвищення ефективності роботи підприємства.

Висновки

Застосування змішаної системи обліку витрат виробництва на підприємстві доцільно за умов наявності у технології виробництва продукції комплексного підходу до його організації. Даний підхід передбачає використання попроцесного, позамовного та елементів нормативного методів обліку у єдиній системі і потребує відповідну організацію виробництва з декількох поступових загальних блоків, які передбачають обробку вихідної сировини на первинному етапі та подальшому використанні даної сировини для виготовлення продукції за замовленнями (із власними специфічними особливостями). Використання змішаної системи обліку витрат виробництва та калькулювання виробничої собівартості, дозволяє керівництву сформувати на підприємстві обліково-управлінську інформаційну, яка слугує надійним інструментом для формування та прийняття ефективних економічних та управлінських рішень.

Носієм відповідної обліково-управлінської інформації за використання змішаної системи обліку витрат виробництва (методика наведеною у табл. 4) – є сформована таблична матриця-калькуляція виробничої собівартості за відповідними блоками виробництва (рис. 2). На основі даної матриці-калькуляції підприємство може акумулювати всі прямі та непрямі витрати для встановлення реального стану понесених витрат, а також аналізувати ефективність асортиментної і цінової політики компанії. Наведена форма дозволить накопичувати витрати для аналізування та адекватного порівняння з отриманими доходами у звітному періоді, вона корисна при прийнятті управлінського рішення щодо прийняття додаткового замовлення, власного виробництва або передачі на субпідряд, рішення щодо виробництва нового виду продукції, для бюджетування доходів і витрат, аналізування фінансових результатів та ціноутворення тощо.

Таким чином, застосування змішаної системи обліку витрат виробництва дозволяє здійснювати контроль за рівнем витрат виробництва та рівнем виробничої собівартості окремих блоків виробництва, процесів та видів продукції за замовленнями. Проте, на фоні перерахованих вище переваг від застосування даного методу, його запровадження потребує на підприємстві значних трудових витрат, зокрема стосовно інжинірингу виробничого процесу та визначення нормативів за деякими статтями витрат. В той же час, дані заходи на фоні їх організаційної трудозатратності дають підприємству ще один інструмент контролю за витратами відповідно встановлених норм (відхилення від норм та їх зміни) та дозволяють підприємству отримувати достовірну та своєчасну інформацію щодо суми витрат виробництва. Наведені аспекти та результати від використання змішаної системи обліку витрат виробництва, дозволяють підприємству здійснювати оперативний та ефективний контроль та управління за його виробничою діяльністю.

Список використаної літератури

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Алексеева А. В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції / А. В. Алексеева, В. Г. Васильєва // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2019. - Вип. 23(1). - С. 5-9.
3. Вареник В. М. Розробка алгоритму процесу планування та аналізу собівартості продукції на підприємствах коксохімічної галузі / В. М. Вареник, А. В. Прусан // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2018. – № 12. – С. 369-375.
4. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку / О. І. Корольова // Економіка та управління на транспорті. - 2015. - Вип. 1. - С. 79–90.
5. Пастернак Я. П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління / Я.П. Пастернак // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 5. – С. 1019-1024.
6. Розіт Т. В. Калькулювання собівартості як основа ефективного функціонування підприємства / Т. В. Розіт, К. С. Мухортова // Соціальна економіка. - 2018. - Вип. 56. - С. 197-206.
7. Шмиголь Н. М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах / Н. М. Шмиголь, О. М. Рибалко, П. В. Єременко // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 3. - С. 108-114.
8. Сарапіна О. А. Витрати виробництва, їх облік та аналіз, як інструменти управління виробничою діяльністю / О. А. Сарапіна, О.Ю. Місюра // мат. наук.-практ. конф. студентів (Херсон: ХНТУ, 2019, том 35). - Херсон, 2019. – С. 7-12.
9. Сарапіна О. А. Організація обліку витрат виробництва як основа ефективності діяльності підприємства / О. А. Сарапіна, Т.В. Шрам, О.Ю. Місюра // мат. IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Київ, 15 травня 2020 р.). - Київ, 2020. – С. 81-88.

References

1. Regulation (standard) of accounting 16 «Expenses». (31.12.1999). Kyiv: The Verkhovna Rada of Ukraine. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Alekseeva A.V., Vasylieva V.G. Udoskonalennya obliku vytrat na vyrobnytstvo ta formuvannya sobivartosti produktsiyi [Improvement of cost accounting for production and formation of production costs]. Naukovyy visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya : Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo [Science herald of Uzhgorod National University. Series: International Economic Relations and the World Economy], 2019, no 23 (1), pp. 5-9.
3. Varenik V.M., Prusan A.V. Rozrobka alhorytmu protsesu planuvannya ta analizu sobivartosti produktsiyi na pidpryyemstvakh koksohimichnoyi haluzi [Development of the algorithm of the process of planning and cost analysis of products at the enterprises of the coke industry]. Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnya [Eastern Europe: economics, business and management], 2018, no 12, pp. 369-375.
4. Korolyova O.I. Oblik vytrat vyrobnytstva: problemy ta perspektyvy rozvytku [Accounting of production costs: problems and prospects of development]. Ekonomika ta upravlinnya na transporti [Economy and Transport Management], 2015, no 1, pp. 79-90.
5. Pasternak Ya.P. Vybir metodiv obliku vytrat osnovnoyi diyalnosti dlya potreb upravlinnya [The choice of methods of accounting for the costs of the main activity for the needs of management]. Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky [Global and national economic problems.], 2015, no 5, pp. 1019-1024.
6. Rozit T.V., Mukhortova K.S. Kalkulyuvannya sobivartosti yak osnova efektyvnoho funktsionuvannya pidpryyemstva [Calculation of cost as the basis of effective functioning of the enterprise]. Sotsialna ekonomika [Social economy], 2018, no 56, pp. 197-206.
7. Shmygol N.M., Rybalko O.M., Eremenko P.V. Aktualni problemy ta shlyakhy udoskonalennya obliku vytrat na pidpryyemstvakh [Actual problems and ways to improve cost accounting in enterprises]. Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky [Bulletin of the Zaporizhia National University. Economic sciences], 2015, no 3, pp. 108-114.
8. Sarapina O.A., Misiura O.Yu. Production costs, their accounting and analysis, as tools for managing production activities. Materialy naukovopraktychnoyi konferentsiyi studentiv, KhNTU, tom 35 [Materials of the scientific-practical conference of students, KhNTU, tom 35]. Kherson:, 2019, pp. 7-12.
9. Sarapina O.A., Misiura O.Yu. Organization of cost accounting as a basis for the effectiveness of the enterprise. Materialy IV mizhnarodnoyi naukovopraktychnoyi internet-konferentsiyi [Materials of the 4th International Scientific and Practical Internet Conference]. Kyiv, 2020, pp. 81-88.