

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ВИРОБНИЦТВА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Удосконалено класифікацію та охарактеризовано складові результатів виробництва для організації бухгалтерського обліку. Запропоновано удосконалення оцінки

результатів виробництва при визначенні собівартості продукції

Ключові слова: результати виробництва, класифікація результатів виробництва, оцінка результатів виробництва

Постановка проблеми. Ефективне управління процесами виробництва та реалізації конкурентоспроможної продукції в умовах посилення режиму економії і ресурсозбереження можливе лише за умови наявності у суб'єктів управління своєчасної, повної і достовірної інформації про фактори, що впливають на собівартість, та в цілому очікувані фінансові результати від реалізації готової продукції.

Одним із шляхів досягнення ефективності виробничого процесу є підвищення якості продукції. У зв'язку з особливостями технології виробництва на підприємствах різних галузей промисловості виготовляється як кондиційна, так і некондиційна продукція.

Про відсутність ефективного внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції належної якості на підприємствах свідчать статистичні дані, що в Житомирській області протягом 2005-2011 рр. було притягнуто до адміністративної відповідальності 3,1 тис. осіб за правопорушеннями у галузі стандартизації, якості продукції, метрології та сертифікації [9, с. 437].

Водночас науковці мають різні підходи до виділення результатів виробництва та їх оцінки, що породжує викривлення інформації, яку надає бухгалтерський облік щодо собівартості виготовленої продукції в умовах комплексного технологічного процесу відповідно до очікуваних вигод від використання основної, супутньої та побічної продукції. Вищенаведене зумовлює необхідність систематизації існуючих підходів до класифікації, оцінки результатів виробництва для забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання класифікації та оцінки результатів процесу виробництва досліджувалися в наукових працях українських, російських та закордонних вчених, а саме: Д.А. Авершина, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, С.Я. Зубілевич, В.О. Іваненко, А.М. Кузьмінського, Є.В. Калюги, Р.С. Коршинкової, М.В. Кужельного, Н.М. Малюги, В.П. Палія, В.К. Радостовця, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Е.С. Хендріксена, І.Т. Хорнгрена. Авершин Д.А. [1, с. 65-71], Іваненко В.О. [3, с. 107-109], Нестеренко Ж.К., Циганова І.А. [5], досліджуючи готову продукцію, класифікують її за формою (продукція, роботи, послуги); за технологічною складністю (основна, супутня та побічна продукція); за ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво). Іваненко В.О. пропонує класифікацію промислової продукції для цілей формування статистичної звітності: вироблена продукція, вироблена продукція, призначена для збуту; реалізована продукція; продукція власного виробництва, використана для внутрішніх потреб [3, с. 109]. Однак поза увагою зазначених вище авторів залишилися питання поділу результатів виробничого процесу за можливістю використання відповідно до призначення та наявності дефектів. Тому вважаємо за доцільне удосконалити існуючі підходи до класифікації результатів виробництва для цілей бухгалтерського обліку.

Мета дослідження – визначити можливість і доцільність практичного застосування існуючої класифікації результатів виробничого процесу з метою організації бухгалтерського обліку відповідно до цілей управління якістю і конкурентоспроможністю продукції; виявити вплив нормативного регулювання на оцінку результатів виробничого процесу для побудови відповідної методики бухгалтерського обліку;

Викладення основного матеріалу. З метою подальшого удосконалення класифікації результатів виробництва та порядку застосування методів їх оцінки необхідно уточнити економічну сутність процесу виробництва.

Під процесом виробництва слід розуміти сукупність господарських операцій, спрямованих на створення продукції (робіт, послуг), необхідних для задоволення людських потреб, шляхом організації та взаємодії факторів виробництва. В процесі виробництва формується собівартість продукції, яка виступає одним із показників ефективного використання виробничих ресурсів (праці людини, засобів і предметів праці тощо).

Для одержання повної і достовірної інформації про собівартість, обсяги, якість, безпеку виготовленої продукції для людини та навколишнього середовища в бухгалтерському обліку слід враховувати економічну сутність процесу виробництва. В основі суспільного виробництва покладено зв'язок між виробничими відносинами і продуктивними силами. Протягом еволюції суспільного виробництва трансформувалися способи виробництва (від первіснообщинного до ринкового), форма власності на засоби виробництва (від общинної до функціонування одночасно приватної, державної і колективної) і форма виробництва (від натурального до розвинутого товарного).

Вивчення генезису суспільних ладів дозволило встановити характерні риси процесу виробництва та розмежувати складові поняття "результати виробництва", під яким слід розуміти сукупність продуктів, одержаних в кінці виробничого процесу, які закінчені обробкою (готова продукція) та незакінчені обробкою (напівфабрикат, незавершене виробництво), а також залишки первинної сировини зі зниженими первісними споживчими якість, що утворюються внаслідок технологічних особливостей або недосконалості технології (відходи).

Відсутність єдиного підходу до класифікації результатів виробництва унеможливує точне визначення об'єктів бухгалтерського обліку. Для повноти та достовірності визначення розміру виробничих витрат за окремими видами продукції, запропоновано ідентифікувати наявні результати виробництва та класифікувати їх, оскільки залежно від виду встановлюється подальше використання та відображення в системі бухгалтерського обліку (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація результатів виробничого процесу для цілей бухгалтерського обліку

Розроблена класифікація враховує основні характеристики виробничого процесу, вимоги чинного законодавства, та сприяє підвищенню аналітичності бухгалтерського обліку й надає повну інформацію про обсяги, собівартість, якість, безпечність та очікувані напрями використання виготовленої продукції.

Позитивним результатом виробничого процесу є готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво, внаслідок використання яких підприємство одержують значні економічні вигоди.

При напівфабрикатному способі виробництва, якщо продукція не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва, утворюються напівфабрикати, які можуть бути реалізовані споживачам, і незавершене виробництво; а при безнапівфабрикатному способі – тільки незавершене виробництво.

Відходи зазвичай виникають внаслідок недоліків технологічного процесу, їх використання неможливо без додаткової обробки або потребують додаткових витрат на утилізацію, тому економічні вигоди від їх використання практично відсутні.

Чіткість розуміння поняття "результати виробництва" сприяє однозначності виділення об'єктів, які підлягають обліковому відображенню та розвитку методики такого відображення.

За технологічною складністю виділяють простий і складний результати виробництва. Простий результат виробництва передбачає утворення основної готової продукції, а складний результат виробництва – утворення, окрім основної продукції, ще супутньої та побічної.

За наявністю дефектів результат виробництва може бути кондиційним і некондиційним. Кондиційний результат виробництва – це продукція, що відповідає нормативним вимогам і придатна для застосування за призначенням.

Згідно з Класифікатором відходів некондиційна продукція – продукція, яка: а) не відповідає нормативним вимогам або не придатна для застосування за призначенням внаслідок забруднення; б) не може бути регенована, відновлена чи використана іншим способом за місцем її виробництва (утворення); в)

підлягає обробленню (переробленню) у спеціалізованих підприємствах або продажу як вторинний матеріальний ресурс (сировина) [2].

За можливістю використання за призначенням результати виробництва поділяються на придатні, умовно-придатні та непридатні.

Придатний результат виробництва – це продукція, яка володіє необхідною якістю та може використовуватися за призначенням кондиційної продукції.

Умовно-придатний результат виробництва – це продукція, яка може використовуватися за іншим аналогічним призначенням, аніж передбачено для продукції кондиційної. Така умовно-придатна продукція може бути навіть продана.

Непридатний результат виробництва – це продукція, яка не володіє необхідною якістю для використання її за призначенням, тому повинна бути знищена (утилізована).

Розглянемо порядок формування собівартості продукції відповідно до чинного законодавства. Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливої її використання, що використовується на самому підприємстві [7].

Відповідно до п. 8 ст. 138 Податкового кодексу України собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням

послуг; загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [6].

Облікове відображення операцій з виготовлення продукції ґрунтується на їх грошовому вимірюванні, тобто на оцінці й калькулюванні. Для визначення собівартості продукції розроблено алгоритм застосування різних методів оцінки результатів виробничого процесу, який враховує вимоги національних стандартів бухгалтерського обліку й сприяє достовірності даних щодо показників випуску та реалізації продукції у фінансовій звітності (рис. 2).

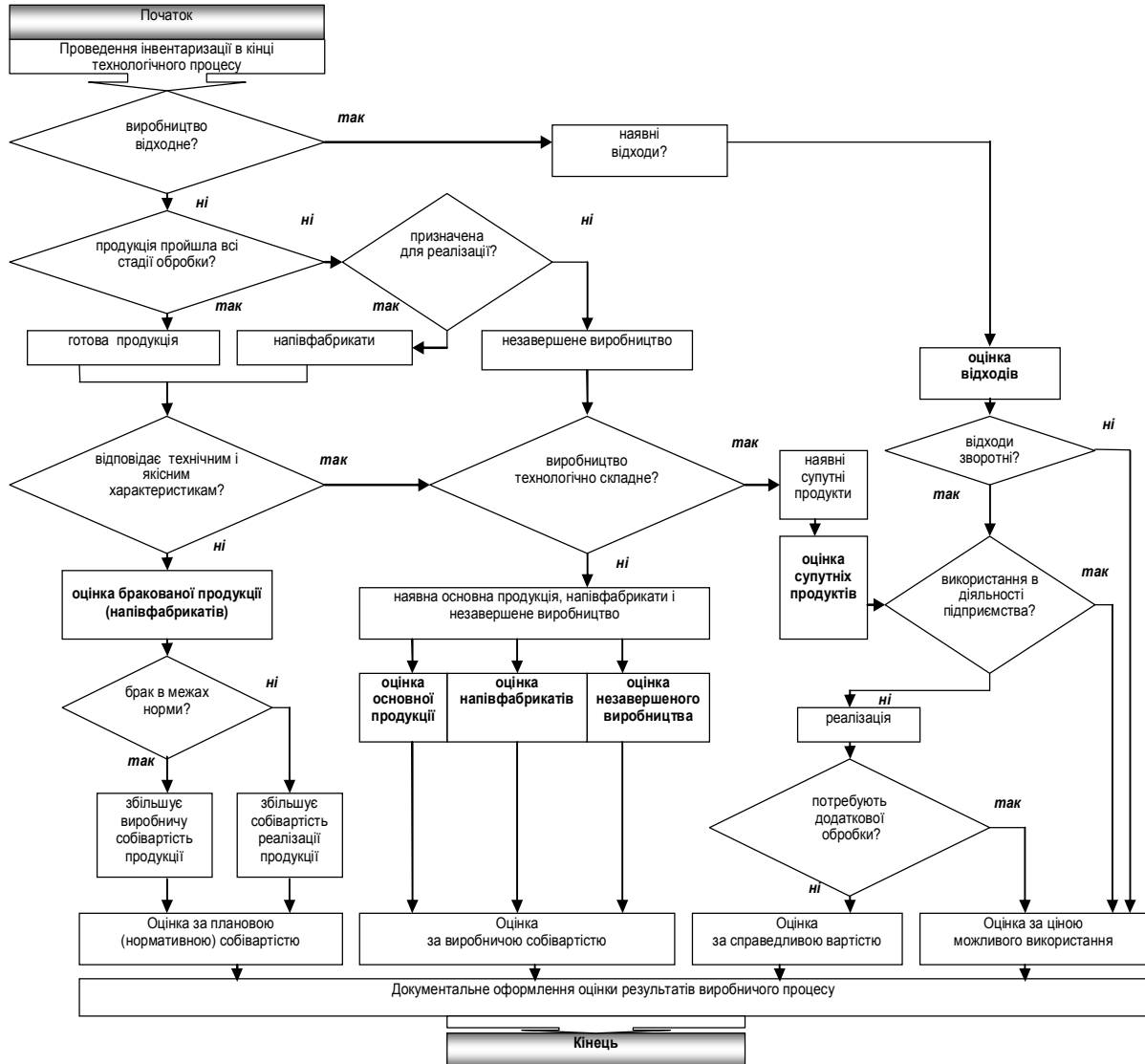


Рис. 2. Розроблений алгоритм застосування методів оцінки результатів виробничого процесу при визначенні собівартості продукції

Систематизовані можливі підходи до методів оцінки результатів виробничого процесу при визначенні собівартості продукції сприяють достовірному обліковому відображенню витрат на виробництво продукції. Обґрунтований вибір конкретного підходу залежно від технологічної складності, наявності дефектів, ступеня готовності, напрямів використання дозволяє побудувати методику бухгалтерського обліку операцій з виготовлення продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження підходів до класифікації та оцінки результатів виробництва дозволяє зробити наступні висновки:

1. Сучасний стан економіки України характеризується розвитком ринку кондиційної і некондиційної продукції, що зумовлює необхідність перегляду існуючих підходів до сутності, класифікації та оцінки складових результатів виробничого процесу, методики їх обліку. Внаслідок еволюції способів виробництва удосконалювалися форма власності

на засоби виробництва і поглиблювався суспільний поділ праці, що сприяло розвитку методики бухгалтерського обліку процесу виробництва для надання власникам засобів праці інформації про обсяги та собівартість кінцевих продуктів, а також цілі їх подальшого використання.

Належна організація обліку та внутрішнього контролю витрат на виготовлення продукції відповідно до обраної концепції управління виробництвом, створює передумови для одержання необхідної доступної, достовірної та своєчасної інформації про якість та безпеку продукції для суспільства та навколишнього середовища.

Основними економічними характеристиками виробництва є наступні: 1) базується на суспільному поділі праці; 2) має безперервний характер розвитку, здатність до відтворення; 3) формує виробничі відносини у суспільстві відповідно до форми власності на засоби виробництва; 4) його результат повинен бути якісним, безпечним для людини і навколишнього середовища, конкурентоспроможним і

рентабельним; 5) є взаємодією продуктивних сил (людина, засоби і предмети праці, природні джерела енергії, розвиток науки, форми і методи організації виробництва, інформація).

У результаті дослідження розмежовано складові поняття "результати виробництва", під яким слід розуміти сукупність продуктів, одержаних в кінці виробничого процесу, які закінчені обробкою (готова продукція) та незакінчені обробкою (напівфабрикат, незавершене виробництво), а також залишки первинної сировини зі зниженими первісними споживчими якостями, що утворюються внаслідок технологічних особливостей або недосконалості технології (відходи).

2. Проведений аналіз існуючих підходів до класифікації результатів виробництва дав змогу уточнити основні їх види, а також обґрунтувати класифікаційні ознаки (форма, ступінь готовності, технологічна складність, наявність дефектів, можливість використання за призначенням); що слугує оптимізації набору бухгалтерських рахунків для облікового відображення складових основної, супутньої та побічної продукції, напівфабрикатів, відходів та незавершеного виробництва. Застосування запропонованої класифікації для організації бухгалтерського обліку процесу виробництва сприяє підвищенню аналітичності бухгалтерської інформації про собівартість виготовленої продукції.

3. Вивчення особливостей застосування методичних підходів до оцінки відходів, напівфабрикатів, браку, супутньої і побічної продукції та незавершеного виробництва дозволило з'ясувати умови їх реалізації, а також основні фактори, які визначають вартість результатів технологічного процесу. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку під час здійснення витрат на виробництво продукції, що буде реалізована або використовуватись в господарській діяльності підприємства, розроблено алгоритм застосування методів оцінки результатів виробництва, який враховує вимоги національних стандартів бухгалтерського обліку, що створює передумови для удосконалення облікової політики та подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу виробництва.

Сформульовані положення щодо виділення результатів виробництва для цілей бухгалтерського обліку, алгоритму оцінки результатів виробництва при визначенні собівартості продукції сприяють удосконаленню теоретичних засад організації та методики бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції.

Список використаних літературних джерел:

1. *Авершин Д.А.* Класифікація результатів виробничого процесу та критерії їх визначення / Д.А. Авершин // Всеукраїнський науково-виробничий журнал "Сталий розвиток економіки". – 2010. – № 1. – С. 65-71.
2. Державний класифікатор відходів України ДК 005-96, затверджений наказом Держстандарту України від

29.02.96 р. № 89 із змінами і доповненнями, внесеними, наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 22 січня 2008 року N 18: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://legalexpert.in.ua/standarty-i-normativ/ministerstva-i-vedomstva/klassifikatory/raznoe/7742-dk-005-96-klasifikator-vdxdov.html>. 3. *Іваненко В.О.* Класифікація результатів виробничого процесу для цілей формування статистичної звітності промислових підприємств / В.О. Іваненко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз / [Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Випуск 3 (21). – Ч. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 106-114.
4. *Коваль Л.* Високоякісні українські продукти – як добре треновані шпигуни: розпізнати їх надто важко / Л. Коваль // Урядовий кур'єр. – 2012. – № 46. – С. 5.
5. *Нестеренко Ж.К.* Класифікація та оцінка готової продукції молокопереробних підприємств [Електронний ресурс] / Ж.К. Нестеренко, І.О. Циганова // Режим доступу: http://www.rusnauka.com/3_ANR_2011/Economics/7_78616.doc.htm. 6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" № 246 від 20.10.99 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 9. Статистичний щорічник Житомирської області за 2011 р. / За ред. Г.А. Пашинської, І.С. Шапарчук. – Ж., Державна служба статистики України. – 2012. – 500 с.

ПОЛІЩУК Ірина Романівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення прогнозування розміру корпоративних прав учасників;
- методика обліку складових нерухомості;
- обліково-аналітичне забезпечення калькулювання продукції.

БОДНАР Ореста Володимирівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- методика бухгалтерського обліку процесу виробництва;
- управлінський облік.

Стаття надійшла до редакції: 03.11.2012 р.