

## ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657.422.6

Дмитро КУШНІРЕНКО

### ВПЛИВ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОПЕРАЦІЙНИХ ЗАТРАТ НА ОЦІНКУ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА

*Оцінка незавершеного виробництва є однією з головних складових облікової системи підприємства. Виходячи з припущення про можливість впливу капіталізації (декапіталізації) складових операційних затрат на оцінку елементів фінансової звітності, в роботі ставиться завдання дослідити вплив схем трансформації операційних затрат на оцінку незавершеного виробництва.*

*Розглянуто можливі оцінки незавершеного виробництва в рамках поведінкового та функціонального групування операційних затрат. Аналіз впливу різних варіантів капіталізації/декапіталізації складових операційних затрат на оцінку незавершеного виробництва показав можливість формування варіантів оцінки незавершеного виробництва, які можуть бути релевантними під час прийняття відповідних управлінських рішень. Такі варіанти оцінки незавершеного виробництва можуть бути використані як орієнтир при проектуванні облікової системи підприємства, зокрема, в частині побудови робочого плану рахунків.*

Ключові слова: *незавершене виробництво, операційні затрати, капіталізація, декапіталізація, оцінка незавершеного виробництва.*

JEL: M 400, M 410, M 490.

**Постановка проблеми.** Оцінка є одним із головних завдань облікової системи, зокрема чільне місце займає оцінка незавершеного виробництва, оскільки прямо впливає на фінансовий стан та фінансові результати підприємства. За класифікацією оцінок за типом розрахунків, наведеною Я. В. Соколовим [1, с. 201–202], можливі затратні, доходні та умовні оцінки. У цій статті ми розглядаємо затратні оцінки.

Взагалі затрати операційної діяльності характеризуються варіативністю. Через механізм капіталізації (декапіталізації) затрат система бухгалтерського обліку формує відповідні оцінки незавершеного виробництва.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Питання оцінки незавершеного виробництва через складність та неоднозначність такого об'єкта обліку привертає увагу значного кола науковців. Так, проф. В. В. Сопко [2, с. 117–118] розглядає методи оцінки незавершеного виробництва крізь призму галузевої приналежності підприємства, що була характерною для часів СРСР. У працях Н. М. Малюги [3, с. 246–247] та Л. І. Слюсарчук [4, с. 130–131] наводяться різні підходи до оцінки незавершеного виробництва, виходячи з: а) принципу фактичної собівартості; б) принципу планової собівартості; в) одночасно з принципу фактичної та планової собівартості. О. В. Вітренко

[5, с. 578–588] розглядає методи оцінки незавершеного виробництва, серед яких є метод середнього відсотка готовності деталей, індексний метод розподілу відхилення від нормативних затрат та ін.

У роботі Т. І. Зайцевої [6, с. 84] наводиться п'ять видів оцінки незавершеного виробництва на основі поєднання таких критеріїв, як: а) повнота включення різних видів затрат в оцінку (скорочена, повна, комбінована); б) часова приналежність оцінки (попередня, наступна, комбінована). Також автор розглядає можливим варіант ринкової оцінки незавершеного виробництва [6, с. 93]. Аналогічні варіанти оцінок представлені в роботі С. О. Биховця [7, с. 201–203]. І. В. Смірнова [8] досліджує особливості оцінки незавершеного виробництва за повною та скороченою виробничою собівартістю. Ю. І. Боярський [9, с. 12] наводить методи оцінки незавершеного виробництва, які враховують: а) метод калькулювання (позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний); б) тип оцінки (витратний, ринковий, доходний); в) послідовність оцінки незавершеної та готової продукції (попередній, наступний).

**Визначення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на проведені дослідження, відкритим залишається питання впливу на оцінку незавершеного виробництва варіантів капіталізації (декапіталізації) складових операційних затрат.

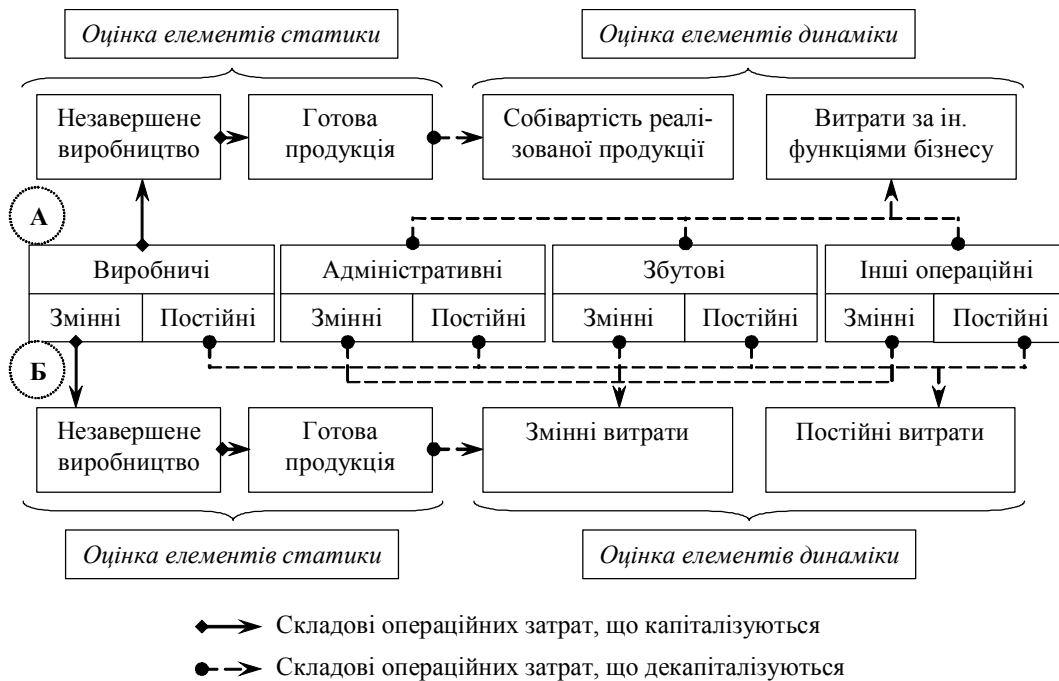
**Постановка завдання.** Основним завданням статті є розгляд та порівняння варіантів оцінки незавершеного виробництва за різних варіантів трансформації операційних затрат у рамках поведінкової та функціональної їх класифікації.

**Виклад основного матеріалу.** Оцінка незавершеного виробництва не є безумовною, оскільки до її складу може належати різна сукупність операційних затрат. Вимога альтернативності в системі бухгалтерського обліку потребує також розгляду оцінки незавершеного виробництва при поведінковій класифікації, яка характеризує зміни в обсягах та структурі операційних затрат залежно від прийнятих управлінських рішень щодо обсягів виробництва та реалізації. Саме вивчення поведінкового аспекту операційних затрат дозволяє керівництву підприємства відійти від підходу “реалізовувати те, що виробляється”, а впроваджувати підхід “виробляти те, що реалізовується”. Для цього необхідно операційні затрати групувати за двома широкими спрямуваннями: 1) постійні; 2) змінні. Варто зазначити, що в рамках цієї класифікації затрат часто виділяються також змішані.

Зростання інтересу до вивчення поведінкового аспекту операційних затрат призвело до появи систем калькулювання за змінними затратами, яка у світовій практиці має різні назви: “direct-costing” (калькулювання за прямими затратами – США), “variable-costing” (калькулювання за змінними затратами), “marginal-costing” (калькулювання за маржинальними затратами – Великобританія), “la comptabilité marginale” (Франція), “Deckungsbeitragsrechnung” (Федеративна республіка Німеччина). Оскільки в нашій країні серед перекладної літератури домінує англійська для позначення систем калькулювання за змінними затратами використовується термін “direct-costing”. Термін “direct-costing” (калькулювання за прямими затратами) є умовним (не повністю коректним) для позначення системи калькулювання за змінними витратами. В. Б. Івашкевич [11, с. 315–316] зазначає, що назва “direct-costing” при виникненні у 1936 р. відповідала суті калькулювання за змінними затратами, оскільки в той час всі прямі виробничі затрати вважали змінними. Вчений зазначає, що на сьогодні при калькулюванні за змінними затратами враховуються не тільки прямі змінні, й непрямі змінні затрати. Ч. Т. Хорнгрен та ін. [12, с. 373–374] причинами некоректності терміна

“direct-costing” вважають такі: а) у виробничу собівартість включаються не всі прямі виробничі затрати, а тільки змінні прямі виробничі затрати; б) у виробничу собівартість включаються не тільки змінні прямі виробничі, а й змінні непрямі виробничі затрати.

Все це дозволяє стверджувати про відмінність у підходах до відображення трансформації операційних затрат під час дослідження їх функціонального та поведінкового аспектів. В результаті цього оцінка на основі змінних затрат є самостійним варіантом відображення трансформації операційних затрат, що не збігається з будь-яким варіантом побудови облікового відображення, заснованих на основі функціонального групування операційних затрат. Відповідно відрізняється кількісна оцінка фінансових показників, насамперед – оцінка незавершеного виробництва. Крім того, під час застосування функціональної класифікації операційних затрат розраховується показник валового прибутку; під час застосування поведінкової класифікації затрат – показник маржинального прибутку. Відмінність у показниках, що характеризують фінансові результати (елементи динаміки) операційної діяльності, є прямим наслідком різних підходів до капіталізації (декапіталізації) складових операційних затрат у незавершену та готову продукцію (елементи статики). Графічна інтерпретація наведена на рис. 1.



**Рис. 1. Формування оцінки незавершеного виробництва під час калькулювання на основі функціонального (А) та поведінкового (Б) групування операційних затрат**

Примітка. Розроблено автором.

Досліджуючи поведінкові характеристики операційних затрат, неможливо відмовитися від їх функціональної диференціації. Причина є простою – якщо змінні виробничі затрати реагують (залежать від) на обсяг виробленої (випущеної) продукції, то змінні адміністративні та збутові затрати, як правило, залежать від обсягів

реалізованої продукції. Варто зазначити, що під час калькулювання за змінними затратами можливі різні варіанти. Наприклад Ч. Т. Хорнгрен та ін. [12, с. 381–384] вказують на наявність системи калькулювання, коли тільки змінні прямі виробничі матеріальні затрати капіталізуються у незавершеному виробництві та готовій продукції (“throughput costing”, “super variable costing”). Вся інша сукупність операційних затрат підлягає декапіталізації у періоді їх здійснення. Це так званий “жорсткий” варіант калькулювання за змінними затратами.

Отже, застосування того чи іншого підходу до групування операційних затрат має прямий вплив на оцінку незавершеного виробництва. За функціональної класифікації операційних затрат, яка покладена в основу обліку в Україні на сучасному етапі, незавершене виробництво оцінюється за виробничими затратами (прямими та непрямими). В літературі виокремлюють й інші можливі варіанти оцінки незавершеного виробництва в рамках функціонального поділу затрат: а) за прямими виробничими затратами; б) за сумою виробничих і адміністративних затрат; в) за сумою виробничих, адміністративних та збутових затрат; г) за сумою всіх складових операційних затрат [13, с. 28; 14, с. 404]. Застосовуючи поведінкову класифікацію операційних затрат, у собівартість незавершеного виробництва включаються лише змінні виробничі затрати, проте й калькулювання за змінними затратами має модифікації, зокрема “жорсткий” варіант. Все це дозволяє стверджувати про залежність оцінки незавершеного виробництва від порядку трансформації відповідних складових операційних затрат (табл. 1). Остання залежить від політики управління підприємством, яку реалізують менеджери на різних рівнях управління, тобто можемо констатувати залежність оцінки незавершеного виробництва від характеру завдань, що мають бути вирішені менеджерами на відповідних рівнях управління. У зв'язку з цим в обліково-аналітичній системі необхідно враховувати запити системи управління, що забезпечить досягнення більшого рівня релевантності інформації, а з цим сприятиме ефективності прийнятих управлінських рішень.

Таблиця 1

**Вплив трансформації операційних затрат на оцінку незавершеного виробництва (розроблено автором)**

Напрямок класифікації затрат	Варіант	Склад затрат, що формують оцінку незавершеного виробництва
Функціональний	Виробничий скорочений	Прямі виробничі
	Виробничий	Прямі та непрямі виробничі
	Адміністративний*	Виробничі та адміністративні
	Збутовий**	Виробничі, адміністративні, збутові
	Повний операційний***	Виробничі, адміністративні, збутові, інші операційні
Поведінковий	Традиційний	Змінні виробничі
	Жорсткий	Змінні прямі виробничі матеріальні

\* оскільки капіталізації підлягають виробничі та адміністративні затрати, цей варіант може бути названий “адміністративним” (за аналогією з виробничою собівартістю);

\*\* оскільки капіталізації підлягають виробничі та адміністративні затрати, цей варіант може бути названий “збутовим”;

\*\*\* при калькулюванні за стадіями життєвого циклу продукту собівартість визначається в т. ч. із врахуванням інших операційних затрат (дослідження і розробки, післяпродажне обслуговування).

Важливе значення під час побудови обліково-аналітичної системи як на основі функціональної, так і на основі поведінкової класифікації операційних затрат, має інформаційна основа відображення затрат. Як у рамках функціонального, так і поведінкового поділу затрати можуть відображатися або на основі фактичних, або нормативних (стандартних) даних. Застосування системи калькулювання за нормативними (стандартними) затратами має і переваги, і недоліки. З огляду на це в західній практиці функціонує система нормального калькулювання, яка є симбіозом калькулювання на основі фактичних та нормативних (стандартних) затрат. Застосовуючи нормальне калькулювання прями затрат враховуються за фактичними даними (як за кількістю, так і за вартістю), а при розподілі непрямих затрат фактична величина бази розподілу множиться на нормативний (бюджетний) коефіцієнт їх розподілу [12, с. 160–162].

Враховуючи вищесказане, можемо констатувати, що залежно від вибору підприємством відповідного порядку збору та розподілу оцінка незавершеного виробництва за історичною собівартістю може бути здійснена рядом варіантів як у рамках функціонального групування затрат, так і в рамках поведінкового групування затрат (табл. 2).

Таблиця 2

**Варіанти оцінки незавершеного виробництва (розробка автора)**

Варіант	Склад затрат, що формують оцінку незавершеного виробництва	Інформаційна основа		
		Фактичні дані	Нормальні дані	Нормативні дані
<i>Оцінки, засновані на функціональному групуванні операційних затрат:</i>				
Виробничий скорочений	Прямі виробничі	+	–	+
Виробничий	Прямі та непрямі виробничі	+	+	+
Адміністративний	Виробничі та адміністративні	+	+	+
Збутовий	Виробничі, адміністративні, збутові	+	+	+
Операційний	Виробничі, адміністративні, збутові та інші операційні	+	+	+
<i>Оцінки, засновані на поведінковому групуванні операційних затрат:</i>				
Простий	Змінні виробничі	+	+	+
Жорсткий	Змінні прямі виробничі матеріальні	+	–	+

**Висновки.** Таким чином, інструмент капіталізації (декапіталізації) складових операційних затрат є дієвим засобом впливу на оцінку незавершеного виробництва. Дослідження впливу на кількісну оцінку незавершеного виробництва відповідних варіантів капіталізації/декапіталізації складових операційних затрат показало можливість формування широкого кола варіантів оцінки незавершеного виробництва, що можуть бути релевантними під час прийняття рішень на відповідних рівнях управління підприємством, тобто оцінка орієнтована на забезпечення інтересів певних груп користувачів.

Узагальнення можливих варіантів оцінки незавершеного виробництва за історичною собівартістю в рамках функціонального та поведінкового групування затрат, враховуючи їх інформаційну основу, дозволило сформулювати варіанти оцінки незавершеного виробництва, що можуть бути реалізовані у відповідних обліково-аналітичних системах. Отримані результати роботи можуть бути використані під час побудови робочого плану рахунків, зокрема з обліку незавершеного виробництва.

## Література

1. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта : моногр. / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
2. Сопко В. В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности : моногр. / В. В. Сопко. – К. : Техніка, 1976. – 184 с.
3. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
4. Слюсарчук Л. І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції (методолого-прикладний аспект) / Л. І. Слюсарчук. – К. : Альтпрес, 2001. – 258 с.
5. Вітренко О. В. Класифікація методів оцінки і контроль витрат незавершеного виробництва в умовах підприємств машинобудування / О. Вітренко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць ДНУ. – Вип. 213, в 6 т. – [Т. 3]. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2006. – С. 583–595.
6. Зайцева Т. И. Учёт и оценка незавершённого производства : дисс. на соиск. науч. степ. кандидата экономических наук : 08.00.12 “Бухгалтерский учет и статистика” / Т. И. Зайцева. – СПб. : С.-Петербург. гос. ун-т, 2007. – 179 с.
7. Биховець С. О. Методичні підходи до аналізу варіантів оцінки незавершеного виробництва для різних категорій користувачів облікової інформації / С. О. Биховець // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2011. – № 4 (12). – С. 197–204.
8. Смірнова І. В. Особливості оцінки залишків незавершеного виробництва за повною та усученою собівартістю / І. В. Смірнова // Наукові праці КДТУ. Економічні науки. – №. 4. – Ч. I. – 532 с. – С. 436–441.
9. Боярський Ю. І. Бухгалтерський облік і контроль незавершеного виробництва в системі управління підприємством : автореф. дис ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ю. І. Боярський. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 20 с.
10. Кушніренко Д. І. Вплив капіталізації (декапіталізації) затрат на оцінку незавершеного виробництва / Д. І. Кушніренко // Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 12.03.2014 р. / Національний ун-т ДПС України. – Ірпінь : Вид-во НУДПСУ, 2014. – 314 с. – С. 64–67.
11. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Б. Ивашкевич. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Магистр : Инфра-М, 2011. – 576 с.
12. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; пер. с англ. – [10-е изд.]. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.
13. Палий В. Ф. Основы калькулирования : моногр. / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
14. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

## References

1. Sokolov, Ya. V. (2003), *Osnovu teorii bukhgalterskoho ucheta [The fundamentals of accounting theory]*, monograph, *Finansy i statistika*, Moscow, Russia.
2. Sopko, V. V. (1976), *Izderzhki proizvodstva i sebestoimost produktsii v pishevoi promyshlennosti [Costs of production and costs of goods in food-processing industry]*, monograph, *Tehnika*, Kyiv, USSR.
3. Malyuha, N. M. (1998), *Shlyakhy vdoskonalennya otsinky v bukhgalterskomu obliku:*

- teoriya, praktyka, perspektivy* [The ways of improving of estimation in accounting: theory, practice, practices], Zhytomyr. Ukraine.
4. Slyusarchuk, L. I. (2001), *Oblik i analiz vyrobnytstva ta prodazhu hotovoi produktsii (metodoloho-prykladnyi aspekt)* [Accounting and analysis of production and selling of finish goods (methodological and applied aspect)], Altpres, Kyiv, Ukraine.
  5. Vitrenko, O. V. (2006), "Classification of methods of estimation and cost control of work-in-progress in terms of machine engineering enterprises", *Ekonomika: problem teorii i praktyky. Zbirnyk naukovykh prats Donetskoho Natsionalnoho Universytetu*, Iss. 213, vol. 3, pp. 583-595.
  6. Zaytseva, T. I. (2007), "Accounting and estimation of work-in-process", *Dissertation for Cand. Sc. (Economics), 08.00.12, St. Petersburg State University, St. Petersburg, Russia.*
  7. Bykhovets, S. O. (2011), "The methodical approaches to the analysis' variants estimates of work-in-progress for different categories of users of accounting information", *Naukovyi Visnyk Chernihivskoho derzhavnogo instytutu ekonomiky i upravlinnya*, Iss. 4 (12), pp. 197-204.
  8. Smirnova, I. V. (2003), "The peculiarities of estimation of work-in-progress at full costs and truncated costs", *Naukovi pratsi kirovohradskogo derzhavnogo tekhnichnogo universytetu*, Iss. 4, vol. 1, pp. 436-441.
  9. Boyarskyi, Yu. I. (2011), "Accounting and control of work-in-process in the system of company's management", *Thesis abstract for Cand. of Sc. (Economics), 08.00.09, Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine.*
  10. Kushnirenko, D. I. (2014), "The influence of capitalization (decapitalization) of costs on the estimation of work-in-progress", *Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini. Materialy II Vseukrainskoi naukovo-praktychnoi konferentsii* [State and prospects of accounting in Ukraine. Conference proceedings of the 2nd Ukrainian conference], Irpin, NSTSUU, March 13, 2014, pp. 64-67.
  11. Ivashkevich, V. B. (2011), *Bukhhalterskii upravlencheskiy uchet* [Managerial accounting], high school textbook, Magistr, Infra-M, Moscow, Russia.
  12. Horngren, Ch. T., Foster, G. and Datar, Sr. M. (2000), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (10th Edition)*, Prentice Hall, New Jersey, USA
  13. Paliy, V. F. (1987), *Osnovy kalkulirovaniya* [Fundamentals of Calculation], monograph, *Finansy i statistika*, Moscow, USSR.
  14. Sopko, V. V. (2006), *Bukhhalterskiy oblik v upravlinni pidryemstvom* [Accounting in Business Management], tutorial, Vadym Hetman KNEU, Kyiv, Ukraine.

Редакція отримала матеріал 20 травня 2014 р.