

УДК 657:658.114

DOI: <https://doi.org/10.46644/2708-1834/2021-03.16>**Гавриленко Н.В.**

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і економічного аналізу
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова

Грищенко О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і економічного аналізу
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова

Козіцька Н.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і економічного аналізу
Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова

Havrylenko Nataliia, Hryshchenko Olena, Kozitska Nataliia
Admiral Makarov National University of Shipbuilding

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИЧНИХ АСПЕКТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОДИНИЧНОГО ТА ДРІБНОСЕРІЙНОГО ВИРОБНИЦТВ

APPLICATION OF METHODOLOGICAL QUALITIES OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN JOB SHOPS

У статті розглянуто методичні аспекти управлінського обліку на підприємствах, які застосовують позаказний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. З метою покращення теорії і практики управлінського обліку на підприємствах з позаказним методом обліку і калькулювання рекомендовано постійно підвищувати ефективність функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, що може бути досягнуто своєчасністю і економічністю його проведення; застосовувати запропоновану методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху продукції, яка вироблена в межах виконання договорів з замовниками. Для цілей управлінського обліку також перспективним може бути зберігання розподілу інших доходів і витрат на операційні, позареалізаційні і надзвичайні, в зв'язку з різною економічною природою цих об'єктів обліку і їх значним впливом на фінансовий результат діяльності.

Ключові слова: виробничий облік, управлінський облік, собівартість, калькулювання, фінансовий облік, контроль, замовлення.

В статье рассмотрены методические аспекты управленческого учета на предприятиях, применяющих позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. С целью улучшения теории и практики управленческого учета на предприятиях с позаказным методом учета и калькулирования рекомендуется постоянно повышать эффективность функционирования системы внутреннего контроля, что может быть достигнуто своевременностью и экономичностью его проведения; применять предложенную методику отражения на счетах бухгалтерского учета движения продукции, произведенной в рамках выполнения договоров с заказчиками. Для целей управленческого учета также перспективным может быть хранения распределения других доходов и расходов на операционные, внереализационные и чрезвычайные, в связи с разной экономической природой этих объектов учета и их значительным влиянием на финансовый результат деятельности.

Ключевые слова: производственный учет, управленческий учет, себестоимость, калькулирование, финансовый учет, контроль, заказ.

From the study we can conclude that the system of management accounting in enterprises that use the out-of-order method of cost accounting and costing of products, embodies the internal system, which provides collection, processing, generalization, transmission and storage of information intended for management decisions at all levels of enterprise management, which exists autonomously along with the financial accounting system. The specifics of such enterprises have an impact on the reflection in the accounts of products that were manufactured in accordance with the contracts with customers, as it is not the property of these economic entities. Along with traditional for domestic enterprises systems for calculating the cost of production and methods of production accounting, now widely used modern systems developed in different countries. Enterprises, including those that specialize in fulfilling orders, have the right to choose any options and combinations of existing methods and systems. In this regard, the information base of management analysis is significantly different from the information support analysis of the enterprise in general. Therefore, for its implementation are used accounting data in terms of production units for the availability, movement and use of fixed assets, inventories, labor resources, production and others that can be obtained from the internal reporting of responsibility centers. In order to improve the theory and practice of management accounting in enterprises with out-of-order method of accounting and calculation, it is recommended to constantly increase the efficiency of the internal control system, which can be achieved by the timeliness and cost-effectiveness of its implementation; to apply the proposed method of reflection on the accounts of the movement of products, which is produced within the framework of contracts with customers. For the purposes of management accounting may also be promising to maintain the distribution of other income and expenses for operating, non-operating and extraordinary, due to the different economic nature of these objects of accounting and their significant impact on the financial performance.

Key words: production accounting, management accounting, cost, calculation, financial accounting, control, order.

Постановка проблеми. В даний час, як на вітчизняному, так і світовому ринках одиничних і дрібносерійних виробництв склалася така ситуація, при якій незначна кількість господарюючих суб'єктів, зайнятих виконанням замовлень має постійні замовлення на випуск продукції, а це, в свою чергу, здійснює суттєвий вплив на розмір витрат і фінансових результатів. Це призводить до того, що обумовлені підприємства вимушені виконувати будь-які замовлення, намагаючись при цьому скоротити власні виробничі витрати.

Управлінський облік готує інформацію про поточну діяльність підприємств, які спеціалізуються на виконанні замовлень, що є базою для аналізу і прийняття ефективних і своєчасних управлінських рішень. Одночасно, рішення як оперативного, так і стратегічного характеру є для таких підприємств однаково важливими, незважаючи на те, що вони спрямовані на розв'язок різних задач як за характером, так і строками формування і використання інформації. Проте на практиці не завжди розуміють еко-

номічну сутність, структуру і роль управлінського обліку в управлінні діяльністю підприємства. В зв'язку з цим, недостатня теоретична і методична розробленість наявної проблеми підприємства, пов'язаної з функціонуванням управлінського обліку, її актуальність і постійно зростаюча практична значущість для підприємств, які виконують замовлення, обумовили актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теорії і практики управлінського обліку в Україні здійснюється ще недостатньо. Окремі проблеми організації управлінського обліку, аналізу і контролю в різних сферах економіки країни знайшли своє відображення в працях таких вітчизняних вчених, як: С. Голова [1], О. Лишиленко [2], Л. Нападовської [3], П. Атамас з авторським колективом [4], Н. Гавриленко [5], А. Грінко і С. Бреус [6] та інших.

Принципи і методи застосування інформації управлінського обліку представлені в працях Ф. Ріполь-Сарагосі [7], Н. Козіцької [8], О. Фоміної [9], Т. Кулініч і І. Шепель

[10]. Серед зарубіжних вчених, які акцентували увагу на проблемах управлінського обліку, аналізу і контролю слід відмітити Р. Каплана [11], К. Друрі [12], Р. Гарисона [13], Ж. Рішара [14] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на достатньо широке коло праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, кожен з яких зробив корисний внесок у вирішення нагальних проблем, пов'язаних з управлінським обліком, аналізом і контролем, проблемам застосування прийомів управлінського обліку на підприємствах, які спеціалізуються на виконанні замовлень, ще належної уваги не приділено.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення теоретичних положень і організаційно-методичних підходів управлінського обліку на підприємствах, які застосовують позамазовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, що завершується конкретними пропозиціями, спрямованими на підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності обумовлених підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес організації системи управлінського обліку на кожному господарюючому суб'єкті залежить від значної кількості різноманітних факторів зовнішнього та внутрішнього характеру. Слід відмітити, що одним з таких факторів зазвичай є галузева приналежність суб'єкта господарювання, або вид його основної діяльності. Галузева специфіка відбивається передусім на структурі витрат підприємства, які завжди є одним з важливих об'єктів спостереження і контролю в системі управлінського обліку.

Особливістю підприємств, які спеціалізуються на виконанні замовлень є те, що вони, як правило, не є власниками продукції, яка ними виготовлена. У таких суб'єктів господарювання операції виробництва продукції та її продажу відносяться переважно до основних видів діяльності. Такі операції знаходяться в центрі уваги як фінансового, так і управлінського обліку. Виготовлений продукт – окреме замовлення – є власністю

замовника і повинен бути переданий замовнику відразу після закінчення виробничого процесу.

При застосуванні позамазовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості можна виділити такі умови, як:

1) легке відділення кожного зразку або партії зразків готової продукції від інших зразків;

2) випускається, як правило, відносно невеликий обсяг продукції;

3) виконання за технічним замовленням або за завданням замовника кожного зразка або партії зразків готової продукції;

4) концентрація інформації про всі понесені витрати та їх віднесення здійснюється на окремі види робіт або серії готової продукції;

5) витрати визначаються не за конкретний проміжок часу, а за кожною завершеною партією;

6) наявність потреби у значних затратах при виробництві або виготовленні кожного зразка або партії зразків готової продукції;

7) ведення в Головній книзі лише одного рахунку «Виробництво», який розшифровується у картках аналітичного обліку витрат, відкритих за кожним замовленням, яке перебуває у виробництві на кінець звітного періоду.

Варто відзначити, що позамазовний метод має як переваги, так і недоліки в його застосуванні. Так, до переваг можна віднести достатньо точний облік витрат і виділення їх за кожним замовленням або роботою від витрат, які були понесені на виготовлення іншого замовлення або роботи. Один з недоліків полягає в тому, що до моменту закінчення виконання замовлення всі понесені витрати, які до нього відносяться, вважаються незавершеним виробництвом. Другий з недоліків – неможливість сформулювати звітну калькуляцію до закінчення процесів виконання всіх робіт за кожним окремим замовленням. В зв'язку з цим, оперативний контроль та аналіз рівня витрат підприємства взагалі і окремих його цехів, зокрема, значно ускладнюються, що зумовлює необхідність використання умовної оцінки при

оприбуткуванні з виробництва конкретних виробів з метою часткового виконання виробничого замовлення. Одночасно, складність і громіздкість інвентаризації незавершеного виробництва, також можна віднести до недоліків позамовного методу.

Для обліку витрат по замовленнях, які повністю закінчені виробництвом, передбачено застосування рахунку 23 «Виробництво», тому що відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції щодо його застосування, облік витрат по виконаним роботам та наданим послугам на рахунок 26 «Готова продукція» не ведеться. Проте, на нашу думку, ця рекомендація не зовсім є обґрунтованою, оскільки 26 рахунок повинен використовуватися лише в тому випадку, якщо підприємство оцінює готову продукцію за фактичною виробничою собівартістю, а якщо її немає, то можна фактично понесені витрати, зібрані на рахунок 23 «Виробництво» списувати безпосередньо на рахунок продажів 70 «Дохід від реалізації».

Таким чином, підприємствам, які застосовують позамовний метод обліку і калькулювання для обліку робіт, що виконуються на замовлення, слід відкривати окремий субрахунок «Виконання замовлених робіт» за видами робіт в рамках синтетичного рахунку 23 «Виробництво». Одночасно, рух готової продукції на складі такого суб'єкта господарювання можливо враховувати на позабалансовому рахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» в цінах, які передбачені в приймально-здавальних актах, договорах, рахунках до оплати або платіжних вимогах. Конкретні умови зберігання готової продукції замовників на складах підприємств-виконавців можуть бути визначені в договорах на виконання замовлених робіт або послуг. Також, у випадку їх порушення при здійсненні розрахунків з замовником, йому можуть бути пред'явлені штрафні санкції пов'язані з несвоєчасним відвантаженням готової продукції зі складу. В аналітичному обліку за рахунком 023 доцільно виділити окремі аналітичні одиниці – організації-власники, замовлення і місця зберігання.

Відповідно до діючого законодавства, при здійсненні обліку продажу господарюючі суб'єкти виходять з припущення часової визначеності фактів господарської діяльності, тобто моментом реалізації вважається момент передачі результатів діяльності – виконаного замовлення замовнику. Реалізація готової продукції, виконаних робіт та послуг обліковується на 70 рахунок. Планом рахунків передбачене відокремлене відображення в розрізі субрахунків всіх складових отриманого фінансового результату від продажу: виручки або доходу, собівартості проданого продукту, непрямих податків і безпосередньо, фінансового результату, незалежно від його знаку. Також, план рахунків припускає відображення на субрахунках рахунку 90 «Собівартість реалізації» повної собівартості, яка охоплює і витрати на продаж або збут. Разом з тим, в Звіті про прибутки і збитки передбачено відображення витрат з продажу окремим рядком 2150, який так і називається «Витрати на збут».

Але ж в облікових регістрах виробнича собівартість і витрати на продаж відображаються відокремлено, на різних рахунках. Така методика формування облікових і звітних показників ускладнює роботу облікового апарату бухгалтерії підприємства.

В зв'язку з цим, пропонуємо в межах рахунку 90 відповідно до показників Звіту про фінансові результати, відкривати окремий субрахунок «Комерційні витрати», на який слід відносити витрати на продажі при відображенні в обліку операцій, пов'язаних з продажем виробленого замовленого продукту. Що ж стосується рядку 2130 «Адміністративні витрати», то наявність інформації для його заповнення залежить від обраної підприємством системи розрахунку повної або неповної собівартості. Таким чином, в таблиці 1 представлена методика обліку операцій з виробництва і випуску замовленої готової продукції підприємствами, які застосовують позамовний метод обліку і калькулювання собівартості.

Відмінною особливістю відображення фактів господарського життя різними службами господарюючих суб'єктів, які викону-

**Облік виробництва і відпуску продукції, робіт, послуг на підприємствах,
які застосовують позамовний метод обліку і калькулювання**

Зміст операції	Дебет	Кредит	Назва первинного документу
Облік готової продукції			
1. Відображені витрати на виробництво продукції	23, субрахунок «Власна продукція»	10 (13; 20; 66; 65; 63 та інші)	розрахунок амортизації, накладна-вимога, розрахунки розподілу витрат, акти приймання-здачі виконаних робіт, розрахунково-платіжні відомості
2. Випущена із виробництва готова продукція	26	23	Накладна на передачу ТМЦ на склад
Облік виконаних робіт по замовленнях			
1. Відображені витрати на виконання робіт	23, субрахунок «Виконання робіт по замовленню»	10 (13; 20; 66; 65; 63 та інші)	розрахунок амортизації, накладна-вимога, розрахунки розподілу витрат, акти приймання-здачі виконаних робіт, розрахунково-платіжні відомості
2. Виконане замовлення здано на склад готової продукції	023	-	Накладна на передачу ТМЦ на склад
3. Списані витрати, пов'язані з виконанням замовлених робіт	70.2	23, субрахунок «Виконання робіт по замовленню»	акт приймання-здачі виконаних робіт, рахунок-фактура
Облік наданих послуг			
1. Відображені витрати на надання послуг	23, субрахунок «Надання послуг»	10 (13; 20; 66; 65; 63 та інші)	розрахунок амортизації, накладна-вимога, розрахунки розподілу витрат, акти приймання-здачі виконаних робіт, розрахунково-платіжні відомості
2. Списані витрати, пов'язані з наданням послуг	70.2	23, субрахунок «Надання послуг»	акт приймання-передачі наданих послуг, рахунок-фактура

ють замовлення на рахунках бухгалтерського обліку є створення первинних документів.

В представленій схемі документообороту на рисунку 1, відображені служби підприємства, яке спеціалізується на виконанні замовлень, задіяні в господарських операціях випуску продукції і її відвантаження, а також в складанні документів за цими операціями; перераховані первинні документи, які складаються від самого початку здійснення фактів господарського життя аж до їх завершення. підприємствами з позамовним методом обліку витрат

Таким чином, як показало дослідження, об'єктами управлінського обліку можуть бути не лише витрати підприємства, понесені в процесі виробництва і реалізації виробленого

продукту, але й доходи, отримані господарюючим суб'єктом. Відсутність поділу інших доходів і витрат на операційні, позареалізаційні і надзвичайні, що продовжує залишатися актуальним для цілей управлінського обліку, ще раз підкреслило наявні відмінності в цілях і об'єктах цих двох облікових систем.

Висновки. З проведеного дослідження можна зробити висновок про те, що система управлінського обліку на підприємствах, які застосовують позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, уособлює в собі внутрішньогосподарську систему, яка існує відокремлено поряд із системою фінансового обліку. Специфіка таких підприємств здійснює вплив на відображення в обліку продукції, яка була виго-

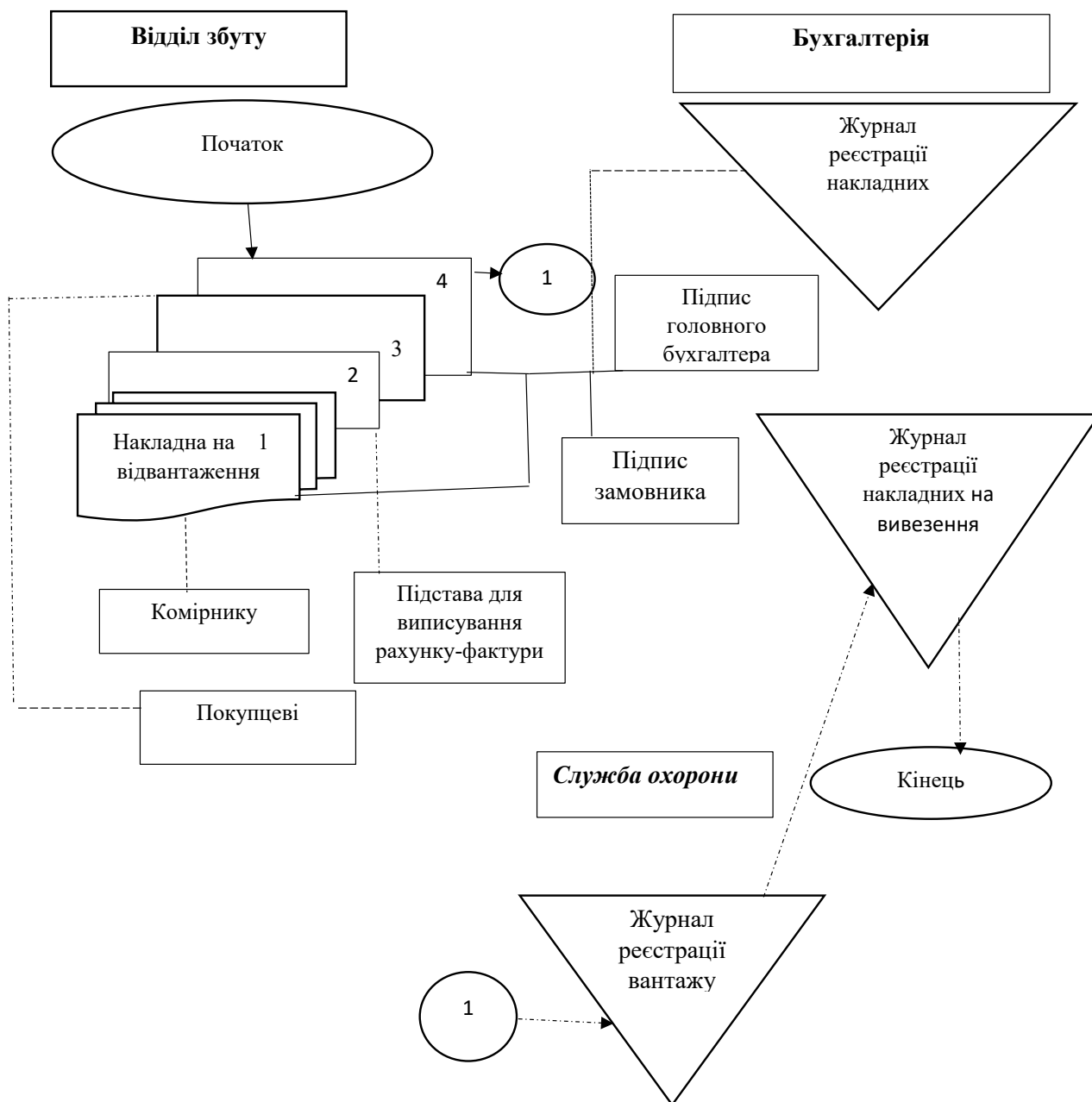


Рис. 1. Схема документообороту по операціях з випуску готової продукції

товлена відповідно до виконання договорів з замовниками, оскільки вона не є власністю зазначених господарюючих суб'єктів. Підприємства, в тому числі і ті, які спеціалізуються на виконанні замовлень, вправі обирати будь-які варіанти і комбінації з існуючих методів і систем. В зв'язку з цим, інформаційна база управлінського аналізу значно відрізняється від інформаційного забезпечення аналізу діяльності підприємства взагалі. Тому, для його проведення застосовуються облікові дані в розрізі виробничих підрозді-

лів з наявності, руху і використання ресурсів, випуску продукції та інші, які можуть бути отримані з внутрішньої звітності центрів відповідальності.

З метою покращення теорії і практики управлінського обліку на підприємствах з позамовним методом обліку і калькулювання рекомендується: постійно підвищувати ефективність функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, що може бути досягнуто своєчасністю і економічністю його проведення; застосовувати

запропоновану методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху продукції, яка вироблена в межах виконання договорів з замовниками. Для цілей управлінського обліку перспективним може бути

зберігання розподілу інших доходів і витрат на операційні, позареалізаційні і надзвичайні, в зв'язку з різною економічною природою цих об'єктів обліку і їх значним впливом на фінансовий результат діяльності.

Список літератури:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : Лібра, 2003. 704 с.
2. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 254 с.
3. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1(139). С. 173–181.
4. Атамас П.Й., Атамас О.П., Бруханський Р.Ф. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. Дніпропетровськ : «Герда», 2013. Т. 1. 358 с.
5. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козицька Н.О. Оцінка результативності управлінського обліку, аналізу та контролю витрат // Accounting, analysis and audit activities of the enterprises: problems, trends, prospects : collective monograph. SAUL Publishing Ltd, Dublin, Ireland, 2016. P. 18–27.
6. Grinko A, Havrylenko N., Kostash T., Fed'kovych Y., Plekan M., Breus S. Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2020. Volume 24. Issue 5. P. 1–7.
7. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Основы оценочной деятельности. Москва : Издательство ПРИОР, 2001. 240 с.
8. Kozitska N., Havrylenko N. Management accounting and internal economic of Production processes. *Cambridge journal of education and science*. Cambridge University Press. 2015. Vol. 2 (14). P. 321–329.
9. Фоміна О.В. Розвиток функцій управлінського обліку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 6. Ч. 3. С. 117–120.
10. Кулініч Т., Шепель І., Гавриленко Н. Розвиток управлінського обліку на основі ризик-орієнтованого підходу. *Економічний аналіз*. 2021. Том 31. № 1. С. 17–24.
11. Kaplan R.S. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*. 1984. July. P. 390–418.
12. Drury Colin. Management and Cost Accounting. Colin Drury. 5th edition. 2000. 1232 p.
13. Garrison R. Managerial Accounting. Homewood: BRI Irwin, 1998. 231 p.
14. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр. под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2000. 160 с.

References:

1. Holov S.F. (2003) *Upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: Libra. (in Ukrainian)
2. Lyshylenko O.V. (2004) *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik* [Managerial Accounting]. Kyiv: Center for Educational literature. (in Ukrainian)
3. Napadovska L.V. (2013) *Bazovi pryntsypy upravlinskogo obliku* [Basic principles of management accounting]. *Current economic problems*, no. 1(139), pp. 173–181.
4. Atamas P.I., Atamas O.P., Brukhanskyi R.F. (2013) *Suchasnyi bukhalterskyi oblik, analiz i audyt: haluzevyi aspekt: kolektyvna monohrafiia*. Dnipropetrovsk : «Herda», vol. 1, 358 p. (in Ukrainian)
5. Havrylenko N.V., Hryshchenko O.V., Kozitska N.O. (2016) *Otsinka rezul'tatyvnosti upravlinskoho obliku, analizu ta kontroliu vytrat* // Accounting, analysis and audit activities of the enterprises: problems, trends, prospects: collective monograph. SAUL Publishing Ltd, Dublin, Ireland, pp. 18–27.
6. Grinko A, Havrylenko N., Kostash T., Fed'kovych Y., Plekan M, Breus S. (2020) Organization of a Strategic Management Accounting in an Innovative Economy. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, vol. 24, issue 5, pp. 1–7.
7. Rypol-Sarahosy F.B. (2001) *Osnovy otsenochnoi deiatelnosti* [Basics of appraisal activities]. Moscow: Yzdatelstvo PRYOR, 240 p. (in Russian)
8. Kozitska N., Havrylenko N. (2015) Management accounting and internal economic of Production processes. *Cambridge journal of education and science*. Cambridge University Press, vol. 2(14), pp. 321–329.
9. Fomina O.V. (2016) *Rozvytok funktsii upravlinskoho obliku*. [Development of management accounting functions]. *Scientific Bulletin Uzhhorod National University*, vol. 6, part 3, pp. 117–120.
10. Kulinich T., Shepel I., Havrylenko N. (2021) *Rozvytok upravlinskoho obliku na osnovi ryzyk-orientovanoho pidkhodu*. *Economic analysis*, vol. 1(31), pp. 17–24. (in Ukrainian)
11. Kaplan R.S. (1984, July) The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, pp. 390–418.
12. Drury Colin (2000) *Management and Cost Accounting*. Colin Drury. 5th edition. 1232 p.
13. Garrison R. (1998) *Managerial Accounting*. Homewood: BRI Irwin, 231 p.
14. Ryshar Zh. (2000) *Bukhhalterskyi uchet: teoriya y praktyka* [Accounting: theory and practice]. Moscow: Fynansy y statystyka, 160 p. (in Russian)