

14. Чорна А.М. Ресурсне забезпечення економічної безпеки підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Emp/2008\\_20/chorna\\_am.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Emp/2008_20/chorna_am.pdf)
15. Арєф'єв О. В. Методичний підхід до визначення резервів загального потенціалу розвитку підприємства та управління ним / О. Арєф'єв, О. В. Корєнков // Економіст. – 2003. – № 9 (203). – С. 45-47.
16. Пєкін А. Економічна безпека підприємств як економіко-правова категорія / А. Пєкін // Економіст. – 2008. – № 8.

**О.М. Ромашко**

доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту  
ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»

## Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в системі економічної безпеки підприємства

*У статті досліджено особливості застосування методів обліку та калькулювання. Розкрито основні методи оцінки й обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Показано, що собівартість продукції є одним із найважливіших показників діяльності підприємства, а роль собівартості в економічній безпеці підприємства визначається її впливом на рентабельність і самоокупність останнього.*

*В статье исследованы особенности применения методов учета и калькулирования себестоимости продукции. Раскрыты основные методы оценки и учета расходов и калькулирования себестоимости продукции. Показано, что себестоимость продукции является одним из важных показателей деятельности предприятия, а роль себестоимости в системе экономической безопасности определяется ее влиянием на рентабельность и самокупаемость последнего.*

*The application features of accounting and production cost calculation methods are studied in the article. The basic methods of estimation, cost accounting and production cost calculation are revealed. The article shows that production cost is one of the most important indicators of the enterprise activity, while production cost role in economic security system is determined by its effect on profitability of the first one and self-sufficiency of the second one.*

**Ключові слова:** витрати, виробництво, калькулювання, оцінка, облік, метод калькулювання, економічна безпека.

### **Постановка проблеми**

У системі забезпечення економічної безпеки використовуються методи, які повинні характеризувати стан функціонування підприємства, відображати результати управління його процесами, давати змогу переорієнтувати його ресурси для досягнення стабільно високих показників стійкого розвитку та визначати оптимальну стратегію розвитку з урахуванням визначених тенденцій. Важливим показником діяльності підприємства є собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Цей показник характеризує ефективність діяльності підприємства. Від рівня собівартості залежить величина прибутку та рівень рентабельності. У свою чергу, калькулювання собівартості продукції є однією з важливих функцій обліку, а також інформаційною базою для формування виробничої стратегії та ціноутворення. Собівартість в економічній безпеці визначається її впливом на самоокупність підприємства та досягнення стратегії

зниження розміру витрат і зміцнення конкурентоспроможності підприємства [1; 3]. Важливим є питання вдосконалення існуючих методик обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, яке досліджують сучасні економісти-науковці.

#### ***Аналіз останніх досліджень і публікацій***

Питання обліково-аналітичного забезпечення системи економічної безпеки суб'єктів господарювання та механізму формування цього забезпечення розглянуто в роботах таких учених, як О.А. Кириченко [3; 4] Л.В. Гнилицька [2], П.Я. Пригунов [2; 3; 5], В.С. Сідак [3; 5], І.А. Белоусова [1; 4; 5], О.І. Захаров [2; 3; 5] та інші.

Крім того, проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, виконаних робіт і наданих послуг ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених у галузі бухгалтерського обліку.

#### ***Не вирішені раніше частини загальної проблеми***

Облік, оцінка витрат виробництва, калькулювання собівартості продукції відіграє важливу роль в управлінні витратами виробничого підприємства. Від їх правильної організації значною мірою залежить достовірність визначення найважливіших економічних показників роботи як підприємства в цілому, так і його виробничих підрозділів. На сьогодні існують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що забезпечують економічну безпеку діяльності та функціонування підприємства. Однак, із прийняттям Податкового кодексу змінилася загальна методика визнання та оцінки витрат, що впливають на розмір об'єкта оподаткування, у тому числі й відображення фактичної собівартості продукції, робіт, послуг [9].

#### ***Формулювання цілей статті***

Метою статті є аналіз впливу методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на фактичну виробничу собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, оскільки собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства та підвищення його економічної безпеки.

#### ***Вклад основного матеріалу дослідження***

У системі економічної безпеки в процесі підготовки інформації використовують різноманітні методи обліково-аналітичного забезпечення [2; 5]. Окремі методи бухгалтерського обліку та фінансового аналізу орієнтовані на стійкий розвиток підприємства, дають змогу формувати зрозуміле, раціональне та прозоре інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення економічної безпеки підприємства.

Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції необхідно розуміти сукупність прийомів і способів збору та документального оформлення інформації про проведені витрати з метою обчислення собівартості продукту, що випускається, для забезпечення ефективного контролю та управління результатами [4].

В основі класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції найчастіше лежать організаційні особливості виробничих процесів і об'єкти обліку витрат і калькулювання, що забезпечують різні способи контролю та управління витратами і результатами виробництва та діяльності підприємства в цілому [6]. На виробничих підприємствах облік витрат можна організувати різними методами залежно від способу: оцінки витрат, характеру виробничого процесу, повноти включення витрат у собівартість продукції.

Аналізуючи дослідження вчених у цій галузі, можна побачити різноманітний поділ методів обліку витрат, але всі вони є суперечливими як за своїм характером, так і за економічними можливостями [8].

Основними підходами до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є: оперативність обліку витрат; об'єкти обліку витрат; повнота формування виробничої собівартості. За ознакою оперативності обліку витрат основними підходами до калькулювання є калькулювання фактичної собівартості та калькулювання нормативної собівартості. За ознакою об'єктів витрат – це попередільний метод, позамовний метод і метод обліку витрат за функціями. Щодо ознаки повноти формування виробничої собівартості, то основними підходами до калькулювання є калькулювання за повною собівартістю та калькулювання за змінною собівартістю.

Під впливом часу коло методів калькулювання істотно розширюється. На сьогодні багато методів розглядаються як методи управління витратами. Такі ж вимоги висуваються необхідністю забезпечення та вдосконалення економічної безпеки підприємства [1].

Розглянемо основні методи калькулювання собівартості продукції промислових підприємств, що застосовуються на сучасному етапі розвитку.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції застосовується у виробництвах із комплексним використанням сировини, матеріалів або напівфабрикатів. У цьому разі виникає необхідність розподілу витрат між сортами та марками продукту. За певних галузевих відмінностей застосування попередільного методу обліку має низку спільних особливостей:

- виробництва, у яких облік організовується за допомогою попередільного методу, досить матеріалоемні. Тому облік матеріальних витрат організовують таким чином, щоб забезпечити контроль за використанням матеріалів у виробництві. Найбільш часто застосовуються баланси вихідної сировини, розрахунок виходу продукту або напівфабрикатів, браку, відходів;

- перелік переділів (фаз, стадій виробництва), за якими здійснюються облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції та обчислення собівартості незавершеного виробництва або його оцінки, встановлюється в галузевих інструкціях;

- конкретні особливості застосування попередільного методу обліку з використанням елементів нормативного методу в окремих галузях промисловості встановлюються в галузевих інструкціях;

- напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом у наступному. У зв'язку з цим виникає необхідність їх оцінки та передачі у вартісному вираженні на наступний переділ, тобто застосуванні напівфабрикатного варіанта зведеного обліку витрат на виробництво. Оцінка напівфабрикатів власного вироблення необхідна ще й тому, що вони можуть бути реалізовані як готова продукція іншим підприємствам;

- напівфабрикати власного вироблення передають з одного переділу на наступний за фактичною собівартістю. У багатьох галузях промисловості прийнята оцінка в розрахункових (оптових) цінах підприємства;

- при попередільному методі обліку витрати на виробництво, починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи, як правило, собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У зв'язку з цим собівартість продукції кожного наступ-

ного цеху складається з вироблених ним витрат і собівартості напівфабрикатів;

- облік витрат організується з технологічних переділів. Це дає змогу визначити собівартість напівфабрикатів і забезпечити внутрішньовиробничий госпрозрахунок, іншими словами, організувати облік по місцях виникнення витрат і центрах відповідальності за витрати;

- вироблені витрати групують і враховують за агрегатами, у переділі використовують кілька агрегатів, що працюють паралельно;

- порядок обліку за агрегатами визначається галузевими інструкціями; у них передбачається в ряді виробництв враховувати витрати в розрізі агрегатів за видами або групами однорідної продукції;

- витрати на залишки незавершеного виробництва на кінець місяця розподіляють на основі інвентаризації за планової собівартості відповідного переділу;

- собівартість одиниці кожного виду готової продукції калькують, як правило, комбінованим або одним із пропорційних способів.

Різновидом попередільного методу є однопредільний метод, що застосовується в масових виробництвах добувної промисловості (вугледобувної, нафтовидобувної тощо), у деяких галузях обробної промисловості (енергетичному виробництві, окремих виробництвах хімічної промисловості). Об'єктом обліку витрат у цьому разі є один переділ. Однак з метою максимальної локалізації витрат доцільно всередині переділу групувати їх за процесами, стадіями, операціями або іншими елементами технологічного процесу. Таку методику витрат називають попроцесною.

Попроцесний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах, для яких характерна послідовна технологія обробки матеріалів і виготовлення продукції. Тобто, в тих виробництвах, які можна розбити на окремі більш або менш відособлені процеси, за якими можна буде організувати облік витрат. Кінцевим результатом серії подібних процесів є готовий продукт. Для посилення контролю за споживанням ресурсів за місцями виникнення витрат і підвищення ступеня зацікавленості окремих виробництв у зниженні собівартості та кінцевих результатах виконуваних робіт кожен самостійний процес у подібних виробництвах може бути виділений самостійним об'єктом обліку витрат і калькулювання. Перелік економічно самостійних процесів у тому чи іншому виробництві визначається на основі загального технологічного процесу з огляду на можливості обліку, контролю, планування та калькулювання.

При попроцесному методі обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції по кожному етапу процесу (стадії) організується аналітичний облік прямих витрат, найчастіше оперативно в натуральному вираженні. Вартість витрат усіх стадій оброблення (виготовлення) з додатком належної частки непрямих витрат ураховують за статтями калькуляції на весь випуск продукції, робіт і послуг.

Об'єкти обліку витрат збігаються з об'єктами калькулювання, тому середню собівартість одиниці випущеної продукції, виконаних робіт і наданих послуг визначають шляхом ділення вартості всіх вироблених за звітний період (місяць) витрат у цілому і по кожній статті на кількість, обсяги виготовленого продукту [9; 10].

При обчисленні незавершеного виробництва по кожному процесу, стадії виготовлення, залишки оцінюють інвентарним методом за плановою собівартістю. Розрахунок собівартості готової продукції при використанні попроцесного

методу калькулювання ґрунтується на трьох аналітичних таблицях, які наочно подають логіку та послідовність усіх обчислень формалізованим чином:

- розрахунок умовного обсягу виробництва;
- аналіз собівартості одиниці продукції;
- розрахунок підсумкової собівартості.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості – метод, який використовується на підприємствах, що виробляють одиничні, унікальні або виконувани на спеціальне замовлення вироби. При цьому об'єктом обліку та калькулювання є окреме виробниче замовлення. Під замовленням розуміють виріб, дрібні серії однакових виробів або ремонтні монтажні та експериментальні роботи. У разі виготовлення великих виробів із тривалим процесом виробництва замовлення видають не на виріб у цілому, а на його агрегати, вузли, що є закінченими конструкціями. До моменту виконання замовлення всі витрати, що відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом. Для обліку витрат на кожне замовлення відкривають окремий аналітичний рахунок із зазначенням шифру замовлення.

Крім того, позамовний метод обліку собівартості застосовується:

- у виробництвах, що випускають дослідні зразки продукції;
- у допоміжних виробництвах – при виготовленні спеціальних інструментів, проведенні ремонтних робіт;
- на дрібносерійних промислових підприємствах – для випуску продукції, необхідної споживачеві в незначних кількостях;
- на підприємстві з фізико-хімічними процесами – при випуску окремих видів продукції, у будівництві;
- у науково-дослідних інститутах; установах охорони здоров'я; у сфері послуг – при виконанні індивідуальних замовлень.

При позамовному методі всі прямі витрати враховуються в розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями, інші витрати враховуються за місцем їх виникнення та включаються до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази розподілу. Решта витрат враховуються за місцями їх виникнення, призначенням і статтями калькуляції. Тобто, об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання є виробниче замовлення.

Одним із напрямів впливу на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції є організація та методологія обліку собівартості продукції. Організація обліку собівартості продукції повинна передбачати визначення причин змін собівартості, допущення перевитрат і економії. Це може бути досягнуто як шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, так і щоденним визначенням названих даних у процесі виконання плану на підставі первинної документації та поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, що застосовується в різних галузях промисловості. Важливими завданнями нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дає змогу розкривати невраховані при плануванні та в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок тощо).

Нормативний метод обліку витрат виробництва дає змогу своєчасно виявляти та встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва й управління. При нормативному методі повинен здійснюватися систематичний облік

змін діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій. Характерним для системи нормативного обліку є своєчасне оновлення нормативів у результаті здійснених заходів із технічного розвитку та вдосконалення організації виробництва. Саме тому організація нормативного обліку, перш за все пов'язана з необхідністю розроблення прогресивних, технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів, праці та заробітної плати на одиницю продукції та її складових частин – деталей, вузлів та інших збірних матеріалів. При нормативному методі обліку витрат на виробництво і калькулюванні собівартості продукції підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція [7]. Основою для складання нормативних калькуляцій собівартості окремих видів виробів і напівфабрикатів є розроблені нормативи витрат. На відміну від планових калькуляцій, в основі яких лежать середньорічні нормативи витрат, нормативні калькуляції складаються за нормами, що діють у цьому звітному періоді. Тобто, нормативна калькуляція собівартості виробу відображає технічний рівень, якого досягнуло підприємство на певну дату, причому на різні дати величина її різна; планова – є середньою величиною між тим, що було досягнуто підприємством на початок планового періоду, і тим, що повинно бути досягнуто ним до кінця цього періоду. Тобто, планова калькуляція, навпаки, будується на виріб у цілому.

Упровадження гнучких технологій на основі використання комп'ютерних систем зумовили зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу, а посилення конкуренції на ринку обмежило можливості зростання прибутку за рахунок підвищення цін. За таких умов підприємства можуть використовувати систему обліку та калькулювання собівартості продукції, названу калькулюванням собівартості за видами діяльності, розроблену підприємствами США у 40-х роках минулого століття, в основу якої було покладено поопераційний облік витрат.

ABC-метод – це результат удосконалення традиційного методу калькулювання повних витрат, за якого накладні витрати розподіляються спочатку між основними підрозділами, а потім відносяться на об'єкти калькуляції пропорційно одній попередньо обраній базі (як правило, прямим витратам праці). Значне зростання рівня накладних витрат спричинило виникнення проблеми більш конкретного управління останніми, об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції з метою правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва. ABC-метод націлено на вирішення саме цих проблем шляхом більш точного розподілу накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень. У разі використання цього методу підприємство розглядається як сума робочих операцій, що визначають його специфіку. Згідно з ABC-методом робоча операція повинна мати індекс-вимірник вихідного результату – кост-драйвер (фактор витрат).

Метод калькулювання на основі діяльності орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва. Калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності та в яких обсягах необхідні для виготовлення кожного виду продукції. З цією метою всі операції з виготовлення продукції поділяють на чотири групи та для кожної операції визначають кост-драйвер (фактор витрат):

1) діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу). Факторами витрат тут можуть бути: людино-години, машино-години, маса сировини тощо;

2) діяльність на рівні партії виробів – наладка устаткування, зберігання сиро-

вини, транспортування готової продукції тощо. Факторами витрат можуть бути: кількість наладок устаткування, маса матеріалів, готової продукції тощо;

3) діяльність на рівні виду продукції – проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Факторами витрат на цьому рівні можуть бути: час проектування, кількість перевірок якості тощо;

4) діяльність на рівні підприємства – утримання офісу, охорона, освітлення, навчання персоналу тощо. Факторами витрат можуть бути: площа офісу, час навчання персоналу тощо.

Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між виробами пропорційно обсягові використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу.

### **Висновки**

Основним фактором, що впливає на економічну безпеку, є зниження виробничих витрат. Управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без достовірної інформації про величину постійних, змінних і загальних витрат виробництва. А такі дані формуються в процесі обліку та калькулювання собівартості продукції. Облік витрат і калькулювання – це єдиний процес, що складається з двох взаємопов'язаних етапів. На першому етапі визначаються напрями організації аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку, а на другому – здійснюється калькулювання собівартості продукції, що включає операції з визначення собівартості всієї продукції та одиниць продукції. Під методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції необхідно розуміти сукупність прийомів і способів збору та документального оформлення інформації про проведені витрати з метою обчислення собівартості продукту, що випускається для забезпечення ефективного контролю та управління результатами.

Застосування методу калькулювання дає змогу виділити пріоритети виробництва, визначити, яку продукцію необхідно виготовляти для забезпечення рентабельності підприємства, дає можливість прийняти управлінське рішення щодо припинення випуску нерентабельної продукції, а також провести інвестування випуску нових виробів.

Кожний метод калькулювання собівартості продукції має свої переваги та недоліки, тому основним завданням, що виникає в процесі вибору методів, є розуміння їх характерних особливостей з метою уникнення притаманних їм негативних сторін і максимально повного використання наявних переваг.

### **Література**

1. Белоусова І.А. Управлінський облік – інформаційна складова системи економічної безпеки підприємства : монографія / І.А. Белоусова. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 432 с.
2. Гнилицкая Л.В., Захаров А.И., Пригунов П.Я. Теоретико-методологические и прикладные основы обеспечения экономической безопасности субъектов хозяйственной деятельности : монографія / Л.В. Гнилицкая, А.И. Захаров, П.Я. Пригунов. – К. : Дорадо-Друк, 2011. – 290 с.
3. Управління фінансово-економічною безпекою : навчальний посібник / [О.А. Кириченко, С.М. Лаптев, П.Я. Пригунов, О.І. Захаров та ін.] ; за ред. В.С. Сідака. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 480 с.
4. Кириченко О.А. Управління трансакційними витратами суб'єктів господарської діяльності / О.А. Кириченко, І.А. Білоусова // Фінанси України. – 2010. – № 8. – С. 97-104.
5. Економічна безпека суб'єктів господарювання в умовах глобальної фінансової кризи (теоретико-методологічний аспект) : монографія / О.А. Кириченко, М.Д. Денисенко, В.С. Сідак, С.М. Лаптев, С.А. Єрохін, О.І. Захаров, П.Я. Пригунов та ін. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 412 с.

6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1820 с.
7. Управлінський облік : навчальний посібник / за ред. В.М. Добровського. – Вид.2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2008. – 278 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI] // Голос України. – 4 грудня 2010 р. – № 229-230.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

*Л.А. Руденко*  
асистент кафедри економіки,  
Національний авіаційний університет

## **Ідентифікація складових механізму адаптації авіатранспортного підприємства до зміни макроекономічних чинників**

*У статті здійснено ідентифікацію складових механізму адаптації авіатранспортного підприємства до зміни макроекономічних чинників. Детально розглянуто інструменти механізму адаптації авіапідприємства, що функціонує в умовах конкуренції.*

*В статті здійснено ідентифікацію складових механізму адаптації авіатранспортного підприємства до зміни макроекономічних чинників. Детально розглянуто інструменти механізму адаптації авіапідприємства, що функціонує в умовах конкуренції.*

*The article examines identification of components of adaptation mechanism at the air transport enterprise to changes in macroeconomic factors. Instruments of adaptation mechanism of air transport enterprise operating in a competitive environment were considered in details.*

**Ключові слова:** механізм, адаптація, макроекономічні чинники, зміни, авіатранспортні підприємства.

### **Постановка проблеми**

Функціонування авіатранспортних підприємств безпосередньо пов'язане з динамікою розвитку і поточним станом економіки, політичною та соціальною ситуацією в країні, правовим полем функціонування як підприємств, так і держави. Практика останніх років свідчить, що проблемам, які виникають у авіатранспортних підприємствах, досить часто передують саме макроекономічні зрушення [11].

Одним із засобів успішного функціонування вітчизняних авіатранспортних підприємств є адаптивне управління, методи якого забезпечують ефективне реагування на зміни макроекономічних чинників, що загрожують ефективній роботі авіатранспортних підприємств, зниженню рівня їх негативних впливів і наслідків. Проте відсутність на багатьох вітчизняних підприємствах, у тому числі авіатранспортних, цілісної високоєфективної системи управління, адекватної вимогам мінливого зовнішнього середовища та спрямованої на забезпечення стабільного й успішного господарювання, актуалізує завдання вдосконалення та розвитку механізму адаптації, застосування якого сприятиме підвищенню ефек-