

4. *Кобиляцький Л. С.* Управління проектами: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2002. — 200 с.
5. *Якубовський М. М., Бабич Л. М.* Податковий кредит як джерело інвестиційних ресурсів // *Фінанси України*. — 1996. — № 10. — С. 70 — 71.
6. *Бланк И. А.* Основы инвестиционного менеджмента: Т. 1. — К.: Эльга-Н: Ника-Центр, 2001. — 536 с.
7. *Золотогоров В. Г.* Инвестиционное проектирование: Учеб. пособие. — Мн: Экоперспектива, 1998.
8. *Пересада А. А.* Управління інвестиційним процесом. — К.: Лібра, 2002. — 472 с.
9. *Балацький О. Ф., Теліженко О. М., Соколов М. О.* Управління інвестиціями: Навч. посіб. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Суми: Університетська книга, 2004. — 232 с.
10. *Савчук В. П., Прилипка С. Н., Величко Е. Г.* Анализ и разработка инвестиционных проектов. — К.: Абсолют-В: Эльта, 1999. — 234 с.
11. *Мелкумов Я. С.* Экономическая оценка эффективности инвестиций и финансирование инвестиционных проектов. — М.: ИКЦ «ДНС», 1997. — 160 с.

Стаття надійшла до редакції 12.01.09.

УДК 657.471.62

О. О. Гутніченко
аспірант кафедри обліку
підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ У РЕМОНТНОМУ ВИРОБНИЦТВІ

Статья посвящена теоретическим и практическим вопросам учета операций по содержанию основных средств на предприятиях. Исследована экономическая сущность методики учета материальных расходов улучшения основных средств. Предложены для организации бухгалтерского учета материалов в ремонтном производстве статьи материальных расходов.

The article is devoted to the theoretical and practical problems of the account operations maintaining of fixed assets at the enterprises. It is investigated the economic essence of expenses on improvement of fixed assets. The new material cost keeping items are offered in purpose of organization the book keeping process.

Ключові слова: *матеріальні витрати, ремонтне виробництво, метод документування, матеріали, облік витрат.*

Однією з важливих умов одержаних достовірних даних про собівартість продукції є чітке визначення виробничих витрат. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції є основною і відповідальною ділянкою облікової роботи.

У ремонтному виробництві значна питома вага матеріальних витрат, які на деяких підприємствах становлять за капітальним ремонтом устаткування від 22 % до 57 % витрат, а питома вага вартості матеріалів і запасних частин, якщо включати їх до складу непрямих витрат, становить у середньому 35—45 % собівартості ремонтованих об'єктів.

Розв'язанню завдань оперативного управління сприяє організація точного й своєчасного обліку матеріальних витрат з метою ефективності їх використання й запобігання непродуктивним витратам.

Практика показує, що матеріальний облік у ремонтному виробництві, як правило, перебуває на низькому рівні. Свідченням цього є наявність на багатьох підприємствах великої кількості закритих замовлень з капітального ремонту устаткування, що не мають матеріальних витрат, які передбачені кошторисом, що не говорять про списання матеріалів не за призначенням. Нелімітований відпуск матеріалів на виробництво на багатьох підприємствах у поєднанні з їх знеособленим використанням призводить до безгосподарності й суперечить додержанню режиму економії.

Згідно п. 21 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» встановлене групування витрат операційної діяльності підприємства за елементом «Матеріальні витрати».

До складу елемента «Матеріальні витрати» згідно з п. 22 П(С)БО 16 «Витрати» включається вартість використаних у виробництві (крім продуктів власного виробництва): сировина та основні матеріали; куповані напівфабрикати й комплектувальні вироби; паливо й енергія; запасні частини; тара й тарні матеріали.

Серед матеріальних витрат у ремонтному виробництві значну питому вагу мають основні матеріали. Окрему групу являють запасні частини (власного виробництва й куповані) через особливості їх обліку й використання. У ремонтному виробництві застосовуються також допоміжні матеріали, тобто предмети праці, які використовуються для забезпечення нормальної роботи засобів праці (мастильні, обтиральні матеріали тощо).

На основі вивчення технології й організації ремонтного виробництва і з метою однакового відображення матеріальних витрат ми пропонуємо такі статті матеріальних витрат: сировина та матеріали, запасні частини (у тому числі куповані), зворотні матеріали, деталі власного виробництва. За цими статтями відображаються витрати за матеріалами, що відносяться на собівартість продукції прямим шляхом. Матеріали, що розподіляються непрямим шляхом, відображаються за статтями витрат на обслуговування виробництва й управління.

Важливим питанням якісної організації обліку матеріальних витрат є розробка номенклатури-цінника, що сприяє зменшенню помилок в обліку, застосуванню засобів механізації, зменшенню трудомісткості обліку. Для забезпечення цих завдань номенклатура-цінник повинен мати реквізити: найменування матеріалу, його номенклатурний номер, одиницю виміру, облікову ціну, балансовий рахунок матеріалу, норму запасу. Побудова номенклатурного номера має передбачати групування матеріалів на види й підвиди з метою дальшого економічного аналізу за матеріальними витратами. При обліку матеріальних цінностей інформація номенклатури-цінника використовується в розробках як довідкова інформація для розцінки матеріалів за операціями, присвоєння матеріальних балансових рахунків (дебет — при надходженні матеріалів, кредит — при їх списанні), зазначення найменування й групування матеріальних цінностей за ознакою номенклатурного номера тощо.

Раціональність і ефективність використання матеріалів залежить також від встановлення прогресивних норм їх використання.

Методологічні основи формування в обліку інформації про запаси [П(С)БО 9 «Запаси»] відпуск запасів у виробництво передбачають здійснювати одним з методів, серед яких є метод нормативних витрат. Оцінка за нормативними затратами згідно з п. 21 П(С)БО 9 «Запаси» полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимально наближених нормативних витрат до фактичних норми витрат і ціни в нормативній базі потрібно регулярно перевіряти та переглядати.

Метод нормативних витрат передбачає щомісячне порівняння фактичних витрат на виробництво продукції з нормативними витратами, для чого складається порівняльна калькуляція. В ідеалі фактичні витрати мають дорівнювати нормативним, але на практиці в умовах постійного зростання цін таке буває рідко.

У ремонтному виробництві є великий обсяг таких деталей, які після додаткової обробки можуть бути використані як придатні, тому таке повернення треба оформляти спеціальними документами.

Найважливішим питанням матеріального обліку в ремонтному виробництві є визначення обсягу й вартості матеріалів, фактично витрачених на виробництво за звітний період. На практиці щодо цього є три напрямки. Низка підприємств у РМЦ відпуск матеріалів зі складу в цех відображають в обліку як фактичні витрати

на виробництво. Друга група підприємств відпуск матеріалів з основного складу до цехового складу відображають в обліку як внутрішнє переміщення, а фактичне списання на виробництво враховують на підставі вимог, що виписуються при відпуску матеріалів із цехового складу на робочі місця. Третя група підприємств фактичне використання матеріалів зменшує на суму їхнього залишку на кінець звітної періоду, обумовленого інвентаризацією.

Дослідження показують, що процес відпуску матеріалів для виробництва має три стадії: відпуск з основного складу до цехового складу; відпуск із цехового складу на робочі місця; безпосереднє споживання матеріалів у процесі виробництва. Відображення відпуску матеріалів зі складу в цех як фактично витрачених на виробництво не забезпечує вірогідності обліку, тому що не всі одержані в цех матеріали до кінця звітної періоду будуть спожиті в процесі виробництва, тому такий порядок справедливо визнає критику. Другий варіант обліку фактичного використання матеріалів на виробництво враховує дві перші стадії процесу відпуску матеріалів і не враховує третьої стадії — безпосереднього споживання матеріалів на робочих місцях. Третій варіант обліку витрачених матеріалів забезпечує їх облік на всіх трьох стадіях, але припускає певну умовність розподілу залишків матеріалів, не витрачених на кінець звітної періоду, між об'єктами обліку витрат. При цьому другий і третій варіанти обліку матеріалів більш трудомісткі порівняно з першим.

На підставі вивчення даного питання в літературі й на практиці ми дійшли висновку, що в умовах автоматизації облікових робіт і налагодженого нормативного методу, організації чинного оперативного обліку матеріалів у цехах визначення суми матеріалів, фактично витрачених на виробництво за звітний період у ремонтному виробництві, має здійснюватись у такий спосіб. На підставі інформації нормативах витрат матеріалів у натуральному й вартісному виразі згідно з первинною документацією за виконаними операціями технологічного процесу й інформацією про додатковий відпуск матеріалів і їхньою заміною за звітний період (місяць) визначається фактична сума витрат матеріалів на виробництво. Залишки матеріалів на початок місяця в цеху плюс надходження зі складу протягом місяця мінус певне використання покаже облікові дані залишків на кінець місяця, які порівнюються з даними інвентаризації матеріалів на кінець місяця в цеху за кожним видом матеріальних цінностей. Такий порядок при зменшенні трудомісткості облікових робіт забезпечить реальне відображення обсягу витрачених матеріалів, достовірний розподіл їх

між об'єктами обліку витрат, стимулює працівників цеху в ощадливому використанні засобів, сприятиме зменшенню недокументованих відхилень за матеріальними витратами, збереженню матеріалів. Будь-які відхилення, виявлені при порівнянні фактичного залишку матеріалів з обліковим, мають бути пояснені керівництвом цеху й комірником із зазначенням причин і винуватців.

Важливим питанням матеріального обліку є встановлення порядку виявлення відхилень від норм з використанням матеріалів на ремонтні роботи.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Мінпромполітики України від 09.07.07 за № 373 [3, с. 158] для контролю за використанням сировини та матеріалів, купованих полуфабрикатів, комплектувальних виробів на виробництві для виявлення відхилень від норм рекомендуються для застосування основні методи: документування відхилень від норм; інвентарний метод; облік розкרוю за партіями матеріалів.

У ремонтному виробництві на практиці застосовуються два методи: документування відхилень від норм та інвентарний метод.

Метод документування відхилень від норм полягає в документальному оформленні всіх випадків відхилень, які виникають, від установлених норм, нормативів та умов. Документ на видачу матеріалів понад ліміт свідчить про відхилення, які потребують аналізу.

Документуванням визначаються відхилення від діючих норм при відпуску немірних або некондиційних матеріалів. У документах про відхилення від норм зазначаються причини та винуватці відхилень.

Фактичне використання матеріалів за методом документування відхилень від норм визначається за формулою:

$$\Phi_{\text{в}} = V_{\text{н}} \pm V_{\text{в}}, \quad (1)$$

де $V_{\text{н}}$ — дані первинних документів на відпуск за нормою;

$V_{\text{в}}$ — дані первинних документів на виявлення відхилення від норм.

Сутність інвентарного методу, або, як його ще називають, спосіб технічного розрахунку з застосуванням інвентаризації, полягає в тому, що на ділянках підприємства, де використовується сировина залежно від характеру виробництва та витрачання матеріалів організовується система визначення фактичних витрат. Після закінчення зміни, доби, тижня та інших періодів прова-

диться інвентаризація залишків не використаних сировини та матеріалів. На основі наявних даних визначаються фактичні витрати сировини на виробництво.

Сума відхилень за інвентарним методом визначається за формулою:

$$\text{ПРО} = \text{З}_\text{П} + \text{В}_\text{Д} - \text{З}_\text{К} - \text{В}_\text{Н}, \quad (2)$$

де $\text{З}_\text{П}$ — залишок матеріалів на початок місяця;

$\text{В}_\text{Д}$ — використання матеріалів за місяць за первинними документами;

$\text{З}_\text{К}$ — залишок матеріалів на кінець місяця;

$\text{В}_\text{Н}$ — використання матеріалів за нормами.

Отже, метод документування відхилень дозволяє їх виявляти до надходження матеріалів у процес виробництва із зазначенням причин і винуватців перевитрат. Це дає можливість оперативно прийняття рішення щодо запобігання перевитратам. З іншого боку, цей метод має недолік, який полягає в тому, що, як показує практика, не всі відхилення піддаються виявленню. Інвентарний метод, не маючи переваг перед методом документування відхилень, дає змогу визначити весь обсяг відхилень, крім того, як уже зазначалось вище, дозволяє точно визначити фактичне використання матеріалів на виробництво.

Виходячи з викладеного й із дослідження питання на практиці ми дійшли висновку, що в ремонтному виробництві потрібно застосовувати одночасно два методи обліку відхилень за матеріалами: документування й інвентарний метод. В обох випадках мають вчасно встановлюватися причини й винуватці відхилень. Ми рекомендуємо таку їх класифікацію для ремонтного виробництва (табл. 1).

Таблиця 1

**ПЕРЕЛІК ПРИЧИН ТА ВИНУВАТЦІВ ВІДХИЛЕНЬ
ВІД НОРМ ВИТРАТ НА РЕМОНТНІ РОБОТИ**

Причини відхилень від норм	Винуватці відхилень від норм
Неправильне налагодження верстата	Працівники
Неполадки устаткування та інструменту	Адміністрація цеху
Недоліки в організації виробництва	Постачальники матеріалів та запасних частин
Порушення технологічної документації	Працівники ВТК
Недостатня кваліфікація виконавців	Відділ головного механіка
Дефекти в сировині, матеріалах та полуфабрикатах	Відділ головного енергетика

Причини відхилень від норм	Винуватці відхилень від норм
Неякісне ремонтне обслуговування обладнання	Відділ матеріально-технічного забезпечення
Відсутність або невідповідність інструментів та пристосувань, передбачених технологічним процесом	Інші відділи
Виконання додаткових операцій, що не передбачені дефектною відомістю	
Недбале ставлення до роботи	
Невідповідність матеріалів та запасних частин	
Інші причини	

Складовою методу документування відхилень на матеріали, що відпускаються, є встановлення лімітної системи, що базується на прогресивних поточних нормах витрат. Лімітна система полягає в проставлянні ліміту у видаткових документах на відпуск матеріалів за нормою зі складу.

Постійне порівняння встановлених за лімітом і фактично спожитих матеріалів дозволяє встановити ступінь напруженості видаткових норм і на цій основі поліпшити нормування. При цьому лімітування відпуску матеріалів має поширюватись і на допоміжні матеріали: на технологічні потреби — за дефектними відомостями, на обслуговування виробництва й управління — на підставі кошторисів витрат на обслуговування й управління.

Для оформлення відпуску матеріалів на виробництво згідно з наказом Мінстату України від 21.06.96. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів по обліку сировини та матеріалів» основними документами для здійснення такого відпуску є: лімітно-забірні карти (форми №№ М-8, М-9, М-28, М28а); акт вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма № М-10); накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11).

У ремонтному виробництві для оформлення відпуску матеріальних цінностей на виробництво треба використовувати багаторічкові типові форми первинних документів з уведенням реквізитів, необхідних для механізації облікових робіт: лімітні карти за серійного й потокового методів виробництва, вимоги на заміну і додатковий відпуск матеріалів — при індивідуальному виробництві й відпуску матеріалів, потреба в яких виникає не часто.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», затв. наказом МФУ від 31.12.99 № 318 // www.liga.net
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», затв. наказом МФУ від 20.10.99 № 246 // www.liga.net
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.07 № 373.
4. Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів про облік сировини та матеріалів» // www.liga.net

Стаття надійшла до редакції 15.01.09.

УДК 657.62

Л. М. Кіндрацька

д-р екон. наук, професор,
завідувач кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПРОФЕСІЙНІ МОЖЛИВОСТІ ВИКЛАДАЧА У ВИКЛАДАННІ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН

Статья посвящена совершенствованию процесса приобретения студентами знаний по учетным дисциплинам. Подчеркивается необходимость преподавания основ бухгалтерского учета на III курсе, который будет способствовать последующему усвоению материала других дисциплин. На магистерской программе предложено преподавать «Теорию бухгалтерского учета» с элементами научных исследований.

The article is devoted perfection of process of acquisition of knowing jurisdictions of registration disciplines students. The necessity of inlaying of bases of record-keeping accepted on the third course which will be instrumental in the subsequent mastering of material from other disciplines. On the master's degree program it is suggested to expound a «Theory of record-keeping» with the elements of scientific researches.

Ключові слова: *компетенції, знання, теорія, практика, навчальна дисципліна, тренінг, процес навчання.*

Ідея про тісну залежність між бажанням студента «знати» і рівнем викладання бухгалтерського обліку розцінюється зазвичай як єдиний процес. Втім нині чимало викладачів з облікових дисциплін, особливо тих, що мають практичний досвід роботи, вважають це щонайменше «фантазією окремих оптимістів». Цю їх дум-