

ливим для максимальної ефективності витрат, які компанія несе при підтримці ведення власного фінансового обліку.

Так, одним із найголовніших завдань системи фінансового обліку витрат на виробничому підприємстві є калькуляція собівартості готової продукції. Дослідженню методологічних питань з обліку і розподілу виробничих витрат в Україні присвячені роботи різних вчених, зокрема Бондаренко Т.Ю. [2—3], Борковської В.В. [4], Волкової М.В. [5], Колісник Г.М. [6], Крочук В.М. [7], Хопчан В.М. [8], Югаса Е.Ф. [9]. Втім, встановлена згідно П(С)БО методологія обліку і розподілу витрат, зокрема загальновиробничих витрат, не дозволяє в сучасних умовах досягти обох зазначених цілей фінансового обліку і потребує, на наш погляд, подальшого вдосконалення, що не знайшло відображення у зазначених роботах.

Метою цієї роботи є аналіз існуючої методології обліку і розподілу загальновиробничих витрат згідно з П(С)БО № 16 [10] і розробка практичних рекомендацій щодо її вдосконалення.

П(С)БО № 16 [10] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності, і припускає включення до виробничої собівартості прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат. У свою чергу, виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) разом з нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами та наднормативними виробничими витратами формують собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) [10, п.11]. Схема обліку витрат, визначена у [10, п.16] з урахуванням норм інструкції №291 [11], представлена на рис. 1.

Цифрами на схемі позначені різні умовні групи (статті) витрат, що включаються у собівартість, буквами — операції віднесення цих витрат до відповідних рахунків фінансового обліку. Припустимо, що таких груп витрат десять, причому витрати 1—6 є прямими, 7—9 — загальновиробничими (загальноцеховими), витрати 10 — наднормативними. Припустимо також відсутність залишку на початок періоду на рахунках "Готова продукція" і "Виробництво".

Згідно з зазначеною нормативною базою прямі витрати поступово накопичуються в дебеті рахунку "Виробництво" (операція а), а загальновиробничі — в дебеті рахунку "Загальновиробничі витрати" (операція б). Наднормативні витрати окремо обліковуються, якщо компанія використовує нормативний метод обліку витрат, для чого встановлює норми витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін [12, п. 21; 13, п. 37]. У разі їх виникнення такі витрати списуються в дебет рахунку "Собівартість реалізації" (операція в). Наприкінці місяця загальновиробничі витрати розподіляються: змінні витрати (група 7) і постійні розподілені (група 8) списуються в дебет рахунку "Виробництво" збільшуючи виробничу собівартість продукції (операція є), а постійні нерозподілені витрати (група 9) списуються в дебет рахунку "Собівартість реалізації", збільшуючи витрати періоду (операція ж). Схема на рис. 1 припускає, що наприкінці місяця умовно витрати 1, а також частина загальновиробничих витрат 7 і 8 будуть визнані незавершеним виробництвом, а усі інші витрати рахунку "Виробництво" сформують виробничу собівартість випущеної готової продукції (операція г). Частина готової продукції протягом місяця реалізується, її виробнича собівартість списується до рахунку "Собівартість реалізації" (операція д).

Таким чином, на кінець місяця у кінцевому сальдо рахунку "Виробництво" будуть залишені витрати 1 і частина 7, 8; у кінцевому сальдо рахунку "Готова продукція" — витрати 2, 3 і частина 7, 8. Можна виділити дві практичні проблеми при схемі обліку витрат, що представлена на рис. 1. Перша проблема. Необхідність калькулювання виробничої собівартості при випуску готової продукції (операція г), що потім може бути реалізована і списана за цією собівартістю (операція д) до моменту, коли наприкінці місяця буде розподілена фактична сума загальновиробничих витрат на витрати, що включаються до виробничої собівартості та витрати періоду (операція є). Тобто необхідність чекати до кінця місяця обов'язкового

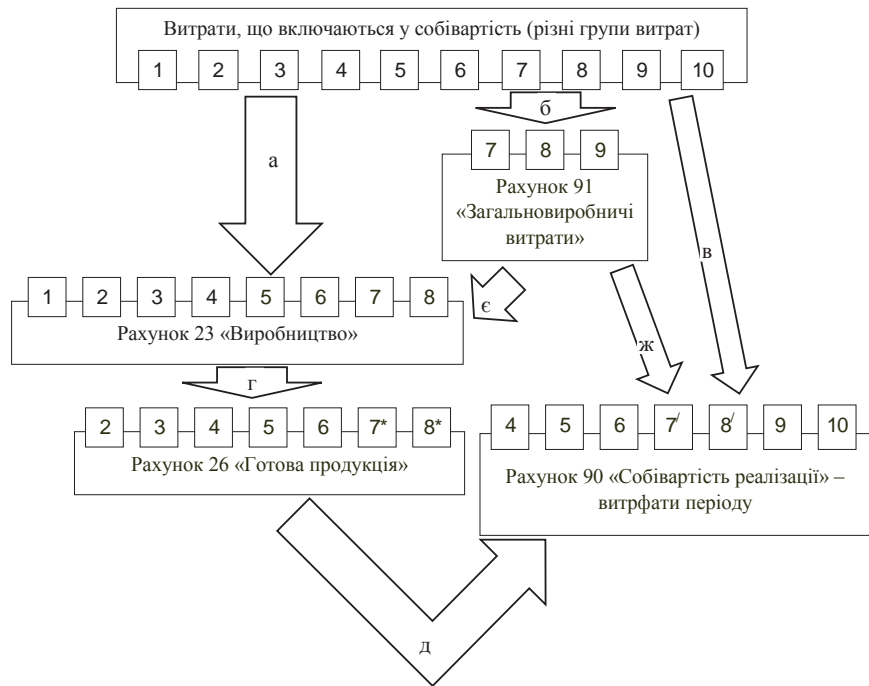


Рис. 1. Схема обліку витрат при калькуляції собівартості

розподілу загально виробничих витрат на виробничу собівартість і витрати періоду є суттєвою причиною, що унеможлиблює калькуляцію собівартості за фактичними витратами у момент випуску продукції. Якщо виробництво продукції триває значно менше місяця і вона реалізується швидко, ця методологічна проблема стає особливо актуальною. Хоча П(С)БО дозволяє використовувати широкий перелік методів калькуляції собівартості, єдиним способом вирішення вказаної проблеми є використання методу нормативних витрат. Використання планової, нормативної собівартості при обліку готової продукції, випущеної протягом місяця, передбачають і програмні алгоритми найпопулярнішої програми для автоматизації ведення регламентованого бухгалтерського обліку — "1С: Бухгалтерія для України".

Друга проблема. Логіка розподілу загально виробничих витрат не збігається з сучасними методами калькулювання собівартості в управлінському обліку. Загальноприйнятим є те, що основними методами калькулювання собівартості в управлінському обліку є калькулювання по повним витратам (передбачає розподіл усієї суми постійних виробничих витрат на собівартість продукції) і калькулювання по змінним витратам (передбачає включення до собівартості тільки змінних виробничих витрат). Водночас П(С)БО 16 передбачає можливе включення до собівартості частини постійних загально виробничих витрат за унікальною для управлінського виробничого обліку методологією. У тому числі через це одним з існуючих трактувань управлінського обліку є його розуміння як розширення фінансового обліку для більш досконалого обліку витрат.

Ставлення менеджменту підприємств до вказаної методології П(С)БО є відповідним. На основі аналізу наказів про облікову політику різних підприємств Донецької області можна зробити висновок, що головною метою обліку і розподілу загально виробничих витрат для більшості з них є не методологічно правильне віднесення тієї чи іншої статті витрат до змінних чи постійних та їх подальший розподіл, а спрощення процесу цього обліку. Поширеним є віднесення усіх статей загально виробничих витрат до змінних (зрідка — до постійних), а розподіл загально виробничих витрат в усіх цехах звичайно проводиться пропорційно однієї базі розподілу (як правило, заробітній платі основних виробничих працівників). Це є звичайним явищем навіть для великих машинобудівних підприємств із відносно невеликою долею заробітної плати у собівартості продукції. Враховуючи те, що 90% аудиторських заключень в Україні є безумовно позитивними, можна зробити висновок, що правильність віднесення витрат до змінних чи постійних при складанні звітності майже не контролюється, а, отже, методика обліку і розподілу загально виробничих витрат згідно П(С)БО у поточному його формулюванні фактично не виконується.

Таким чином, у підприємства, що самостійно формулює норми своєї облікової політики, є можливість розподілити загально виробничі витрати

трьома способами, при яких порушення змісту П(С)БО вважається на практиці не дуже суттєвим:

1. Визнання усіх загально виробничих витрат (групи 7, 8, 9 на рис. 1) змінними і віднесення їх до складу виробничої собівартості наприкінці місяця (найпоширеніший варіант).

2. Визнання усіх загально виробничих витрат постійними і віднесення їх до витрат періоду.

3. Використання основного для П(С)БО способу розподілу загально виробничих витрат на змінні і постійні і подальше їх віднесення до виробничої собівартості і витрат періоду згідно схеми на рис. 1.

Згідно першого способу усі загально виробничі витрати будуть списані в дебет рахунку "Виробництво", але наприкінці місяця. При цьому, якщо облікувати ці витрати можна було б одразу за дебетом рахунку "Виробництво", це дозволило би при певних додаткових умовах розраховувати виробничу собівартість за фактичними витратами у момент випуску готової продукції.

Згідно другого способу розподіл загально виробничих витрат взагалі не перешкоджає калькулюванню собівартості за фактичними витратами.

У третьому способі змінні загально виробничі витрати (група 7 на рис. 1) також зручніше було би облікувати одразу за дебетом рахунку "Виробництво" (на окремому субрахунку), але це не дозволяється П(С)БО.

У цілому можна стверджувати, що дозвіл самостійно обирати статті змінних та постійних загально виробничих витрат, обирати базу розподілу витрат, оцінювати нормальну потужність, рахувати базу розподілу витрат і загально виробничі витрати за нормальною потужністю, обирати базу розподілу витрат, що будуть віднесені до виробничої собівартості, мали за мету дати можливість підприємствам врахувати особливості свого виробничого процесу і використовувати результати фінансового обліку витрат при управлінні виробництвом. Водночас, "жонглювання" цими нормами облікової політики дозволяють підприємствам досягти будь-якого бажаного результату розподілу витрат. При цьому сутність цих норм для звичайного користувача фінансової звітності, звичайно, є невідомими.

На наш погляд, варто було б наблизити фінансовий і управлінський облік витрат, надавши можливість підприємствам самостійно обирати методи обліку і розподілу загально виробничих витрат з обов'язковим поясненням використаної методології у примітках до фінансової звітності. У річному вимірі при використанні будь-якої методології управлінського виробничого обліку показники вартості запасів та фінансового результату не будуть суттєво відрізнятися від тих, що складаються за поточною методологією.

Варіантом удосконалення методології обліку загально виробничих витрат міг би також бути просто дозвіл списувати змінні загально виробничі витрати одразу в дебет рахунку "Виробництво". При цьому постійні витрати варто було би не розділяти на розподілені та нерозподілені, а списувати усю їх суму до витрат періоду. Таким чином рахунок "Загально-

виробничі витрати" можна було би назвати "Постійні і наднормативні загальновиробничі витрати", сума таких витрат потім мала би списуватися до кредиту рахунку "Фінансові результати", мінуючи рахунок "Собівартість реалізації".

Віднесення усієї суми постійних загальновиробничих витрат до витрат періоду не суперечить принципам бухгалтерського обліку, зокрема принципу превалювання сутності над формою. Насправді роль загальновиробничих витрат (у першу чергу, постійних) у функціонуванні підприємства не сильно відрізняється від інших витрат, що списуються до витрат періоду — наприклад, адміністративних чи збутових. Так, для кращого просування готової продукції власного виробництва на ринках збуту можна було би використати більш сучасну виробничу технологію, загальновиробниче обладнання для збільшення якості цієї продукції. З іншого боку, збільшення продажів можна також стимулювати кращою роботою менеджерів зі збуту, більш масштабною рекламою, кращим загальним менеджментом, більш якісною роботою маркетологів, що мають точно оцінити потреби та уподобання споживачів. Усі ці витрати є схожими і мають відноситися до витрат періоду, отже списання до витрат періоду принаймні постійних загальновиробничих витрат є логічним.

У 2011 р. у П(С)БУ № 16 [10] були внесені зміни [14], згідно з якими підприємства могли калькулювати виробничу собівартість лише по прямим витратам, після чого через два місяці ця норма була відмінена. Втім, поява такого нормативного акту свідчить про те, що необхідність реформування методології обліку загальновиробничих витрат усвідомлює і міністерство фінансів.

ВИСНОВОК

Сучасна методологія обліку і розподілу загальновиробничих витрат унеможлиблює облік виробничої собівартості по фактичним витратам, крім того, форма використання цієї методології на практиці звичайно не відповідає її суті. Для максимізації корисності для підприємства регламентованого фінансового обліку витрат варто дозволити вести облік і розподіл загальновиробничих витрат за будь-якою зручною методологією, можливо, з обов'язковим розкриттям її суті у примітках до фінансової звітності. Можливим шляхом до вдосконалення існуючої методології є також облік змінних загальновиробничих витрат на рахунок "Виробництво", при цьому усі постійні витрати мають визнаватися витратами періоду. При цьому використання інформаційних технологій автоматизації бухгалтерського обліку дозволяє впровадити будь яку складну методологію обліку і розподілу витрат. Обґрунтування і аналіз такої досконалої методології має бути предметом сучасного наукового пошуку.

Література:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р., № 996-XIV (зі змінами і доповненнями).

2. Бондаренко Т.Ю. Теоретичні та практичні аспекти розподілу загальновиробничих витрат / Т.Ю. Бондаренко // *Економіка Крима*. — 2010. — № 2. — С. 150—153.

3. Бондаренко Т.Ю. Методичні аспекти розподілу загальновиробничих витрат / Т.Ю. Бондаренко // *Вісник Криворізького економічного інституту*. — Кривий Ріг: КЕІ ДВНЗ "КНЕУ імені В. Гетьмана", 2005. — № 4. — С. 23—26.

4. Борковська В.В. Теоретичні питання сучасного обліку витрат / В.В. Борковська // *Збірник наукових праць Луцького державного аграрно-технічного університету*. — 2010. — Ч 1. — С. 150—161.

5. Волкова М.В. Методичне забезпечення функціонування системи обліку витрат на підприємстві / М.В. Волкова // *Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут"*. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Харків: НТУ "ХПІ". — 2010. — № 6. — С. 55—58.

6. Колісник Г.М. Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження / Г.М. Колісник // *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. — Івано-Франківськ: Прикарпатський НУ ім. Василя Стефаника, 2010. — Вип. 6. — Т. 1. — С. 42—49.

7. Крочук В.М. Витрати в системі фінансової безпеки підприємств автотранспортної галузі / В.М. Крочук // *Інвестиції: практика та досвід*. — 2012. — № 7. — С. 73—76.

8. Хопчан В.М. Оцінка методів обліку витрат в управлінні діяльністю підприємства / В.М. Хопчан // *Інвестиції: практика та досвід*. — 2012. — № 15. — С. 50—53.

9. Месєвра М.Ю. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу й аудиту витрат за економічними елементами / Е.Ф. Югас, М.Ю. Месєвра // *Науковий вісник НЛТУ України*. — Львів: РВВ НЛТУ України. — 2011. — Вип. 21.08. — С. 306—315.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р., № 318 (зі змінами та доповненнями).

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., № 291 (зі змінами та доповненнями).

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р., № 246 (зі змінами та доповненнями).

13. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики від 09.07.2007 р., № 373.

14. Наказ міністерства фінансів "Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку" 18.03.2011, № 372.

Стаття надійшла до редакції 01.03.2013 р.