

- 3) втрати від знецінення запасів;
- 4) втрати від операційних курсових різниць;
- 5) визнані екологічні санкції;
- 6) відрахування для забезпечення наступних витрат та ін. [7].

Висновки. Таким чином, уточнення понятійного апарату дозволить раціонально структурувати теоретико-методологічну базу розвитку управлінського обліку витрат промислових підприємств.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Податковий кодекс України» від 02.12.2010 р. № 755-VI. – Режим доступу: <http://www.portal.rada.gov.ua>.
2. Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності» від 22.05.2002 р. № 145. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua>.
3. Наказ Міністерства фінансів України «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 31.03.1999 р. № 87. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.03.1999 р. № 87. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» від 26.04.1996 р. № 473. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.
7. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства / О.В. Олійник // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 14. – С. 146–152.

УДК 657.21:657.471.76:334.716

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Югас Е.Ф., к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Закарпатський державний університет

Выяснена сущность учета затрат, рассмотрены принципы бухучета в соответствии с действующим законодательством Украины. Предложена схематическая последовательность учета затрат предприятия. Исследованы этапы реализации готовой продукции и поданы алгоритмы их форм. Подана классификация готовой продукции в соответствии с ее экономической категорией.

Ключевые слова: *учет затрат, себестоимость продукции, принципы бухучета, производство, реализация, готовая продукция, формирование затрат.*

The essence of cost accounting is found out, the principles of accounting in accordance with current legislation of Ukraine are considered. A schematic sequence of enterprise cost accounting is offered. The stages of finished products sales are investigated and the algorithms of their forms are presented. The classification of finished products in accordance with its economic characteristics is given.

Key words: *cost accounting, production prise, principles of accounting, production, sale, finished products, expenses formation.*

Постановка проблеми. Формування в Україні ринкового типу господарювання, що постійно розвивається і удосконалюється, спонукає необхідність практичного впровадження теоретичних і практичних розробок фахівців у галузі бухгалтерського і управлінського обліку.

Управління підприємством як складною динамічною системою вимагає приймати управлінські рішення, які ґрунтуються на сучасних методах, з урахуванням взаємодії усіх внутрішніх і зовнішніх факторів, комплексного використання ресурсного потенціалу, взаємозв'язку всіх напрямів і складових діяльності підприємства та показників, що їх відображають.

З цих позицій розробка і впровадження в практику системного підходу організації обліку собівартості продукції та її видів, а також правильне формування системи управління витратами підприємства з урахуванням специфіки діяльності підприємства сприятиме економічному зростанню підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналітична оцінка системного підходу щодо формування витрат підприємства та собівартості продукції частково розглядалася такими науковцями: В.П. Лисенко у статті «Системний підхід до процесу управління операційними витратами торговельних підприємств» (Економіка, Фінанси, Право. 2008, №4) розглядає систему управління операційними витратами, яка повинна складатися з двох підсистем: сфери горизонтального управління і сфери вертикального управління. Автор А.В. Череп у статті «Проблеми планування витрат на збут продукції» (Економіка, Фінанси, Право. 2006, №8) розглядає питання планування витрат на збут продукції, щоб уникнути неправильних висновків і помилкових розрахунків при обліку аналізу і плануванні витрат на збут. У статті «Удосконалення методики формування витрат на виробництво продукції (послуг) на підприємствах м'ясної промисловості» автор О.І. Драган» (Економіка, Фінанси, Право. 2006, №2) розглядає проблему надвитратного виробництва м'ясної промисловості. С.В. Федун у статті «Управлінський облік в системі управління витратами молокопереробних підприємств» (Актуальні проблеми економіки. 2008, №8 (86)) досліджує питання системи управлінського обліку та його впровадження на функціонуючих вітчизняних підприємствах. Однак сьогодні питання формування витрат підприємства та собівартості продукції є дуже актуальним і вимагають ґрунтовного наукового підходу і дослідження.

Результати дослідження. Характерною особливістю виробничих процесів є виникнення витрат на виробництво продукції. Випуск продукції, яка буде реалізована, і одержання прибутку від цієї реалізації – головна мета виробничої діяльності підприємства.

Облік витрат – це відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, понесених на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання, виробництва та реалізації в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для управління витратами підприємства та оцінки його діяльності шляхом визначення фінансових результатів.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних, послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції. Для контролю й аналізу за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції.

Один із принципів бухгалтерського обліку, зазначений у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [2], – **принцип історичної (фактичної) собівартості**. Його суть полягає в тому, щоб у бухгалтерському обліку пріоритетно оцінювати активи підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Виробничі витрати викликають багато труднощів у роботі серед бухгалтерів з розумінням діючої вітчизняної методики обліку виробничих витрат на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг). **По-перше**, вони можуть хибно вважати, що показник виробничої собівартості потрібен тільки для калькуляційних розрахунків. Відповідно, оскільки ми живемо в часи ринкової економіки (тобто економіки, при якій ціни в преїскурантах продавці проставляють на око й збільшують до того рівня, поки покупці готові платити), потребу в калькулюванні зведено нанівець. **По-друге**, багато бухгалтерів із радянським професійним досвідом так і не змогли прийняти те, що сучасна виробнича собівартість уже дещо інша, ніж була за радянської методики. Її структура інша.

Ще один надзвичайно важливий принцип бухгалтерського обліку – **принцип нарахування та відповідності доходів і витрат** Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. Він полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду порівнюють доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Саме цей принцип визнання доходів та витрат закладено й у Податковому кодексі.

Норми Закону про бухгалтерський облік підхоплюють вітчизняні П(С)БО. Так, за п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» [3] витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено. При цьому витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, у якому їх здійснено.

Основна ідея в тому, що понесені (здійснені) підприємством витрати не всі відразу впливають на фінансовий результат діяльності. Значну їх частину ще треба накопичувати й «зберігати» доти, поки від реалізації товару (роботи, послуги) в обліку буде визнано дохід. Слово «визнано» виділено не випадково, за ним стоїть кореспонденція рахунків, у якій один із двох (за кредитом) – дохідний.

У П(С)БО 16 «Витрати» [3] передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати (рис. 1).

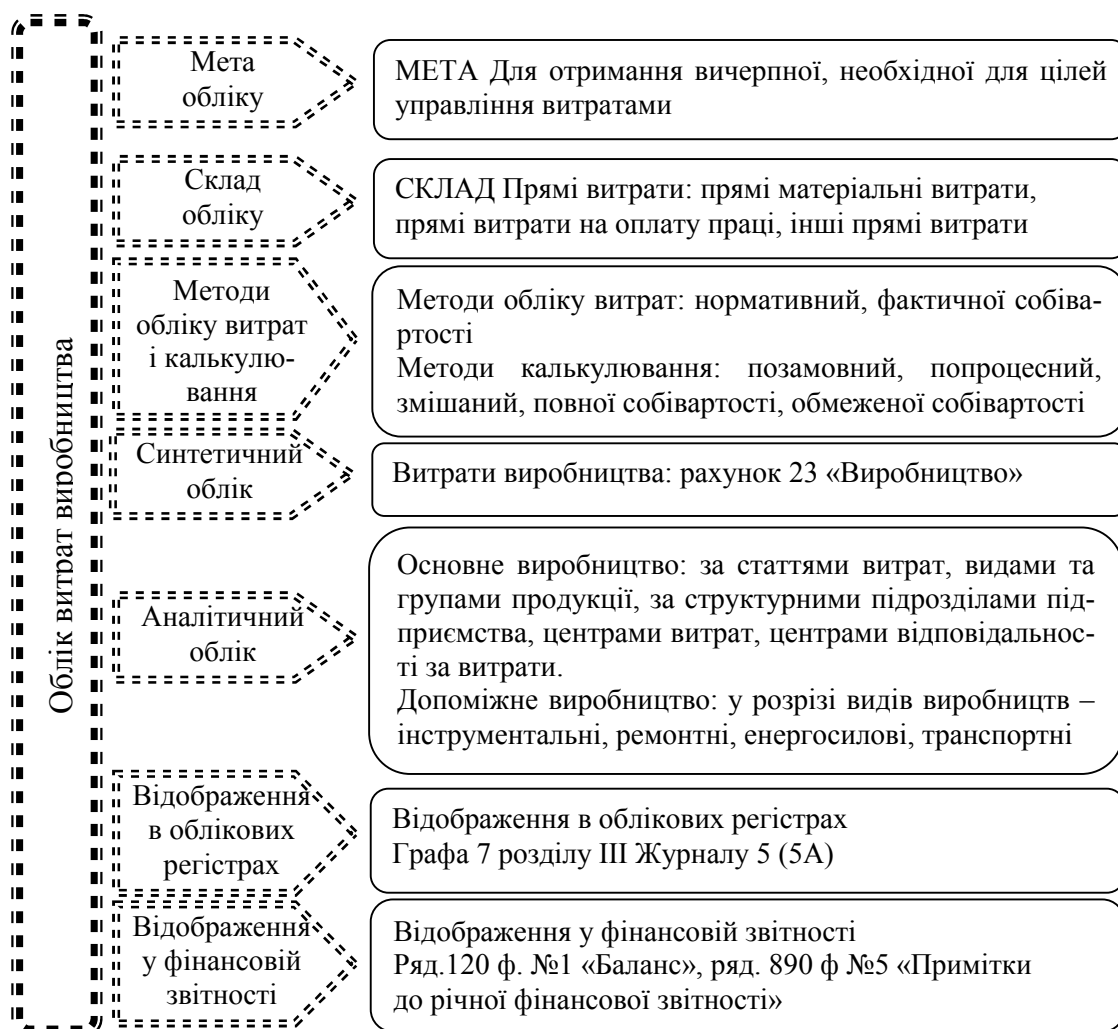


Рис. 1. Загальна схема обліку витрат

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат [3].

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів (рис. 2).



Рис. 2. Поділ витрат за способом включення до собівартості

Прямими називаються витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Формування собівартості продукції (робіт, послуг) відбувається поступово – у міру здійснення витрат на їх виробництво (виконання, надання). Ці витрати початково накопичуються на рахунку 23 й очікують моменту реалізації, щоб бути списаними як витрати, що формують собівартість реалізації. Лише у виробництві такі витрати, як єдина складова вартості готової продукції спершу відображають на рахунку 26 «Готова продукція». Після реалізації такої продукції відбудеться визначення собівартості реалізованих одиниць продукції, зважаючи на метод оцінки вибуття запасів, що використовується на підприємстві (п. 16 П(С)БО 9 «Запаси») [5].

Таким чином, якщо взяти для прикладу промислове виробництво, визначення собівартості реалізації виготовленої продукції відбувається після проходження таких етапів (з урахуванням залишків незавершеного виробництва та нереалізованої готової продукції) (рис. 3).

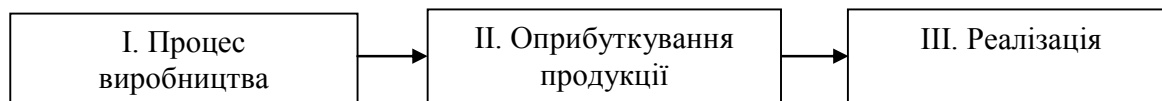


Рис. 3. Етапи реалізації готової продукції

Якщо говорити про виконання робіт чи надання послуг, то підхід у цілому аналогічний. Тільки етапу II у цих видах діяльності немає. Тут уся виробнича собівартість із дебету рахунку 23 перенесеться в дебет рахунку 90 (Д-т 90 К-т 23) як складова собівартості реалізації. Звісно, витрати, що стосуються незавершених робіт, мають залишатися на рахунку 23, доки не буде доходу, з яким вони пов'язані (або не відбудеться оприбуткування готової продукції).

Загальний діючий нині алгоритм формування витрат у бухгалтерському обліку показано на рис. 4.

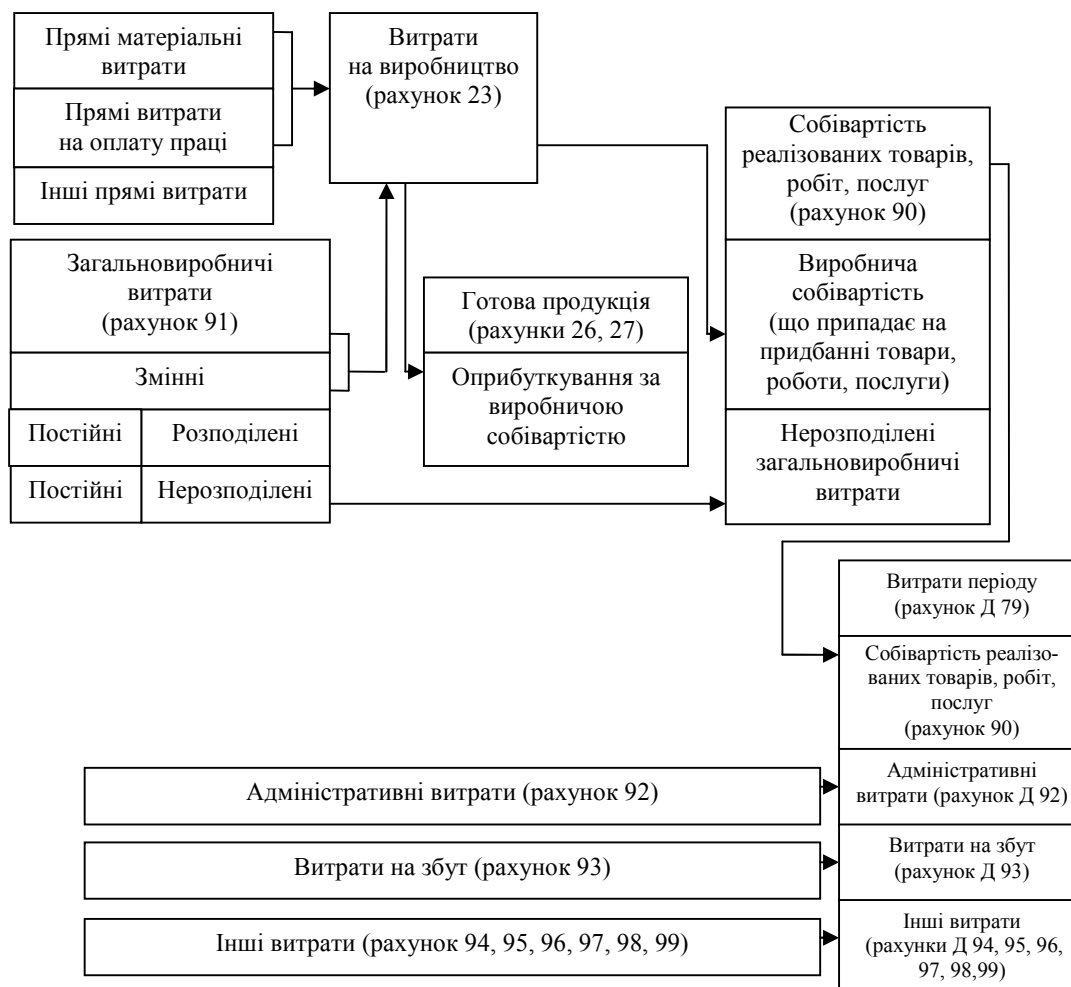


Рис. 4. Алгоритм формування витрат у бухгалтерському обліку

Так рухається інформація у виробничих підприємствах, у яких існує таке облікове явище, як готова продукція. Підприємства, які надають послуги чи виконують роботи, списують виробничі витрати одразу на дебет рахунка 90.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю (рис. 5).

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту та складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За технічними та іншими характеристиками побічна і супутня продукція майже не відрізняються від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Не включаються до виробничої собівартості та списуються на витрати періоду, в якому вони були здійснені, такі витрати [3]:

- понаднормативні відходи;
- витрати на зберігання, крім тих, які необхідні у виробничому процесі, що передував наступній стадії виробництва;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут.

Допоки за кредитом одного з рахунків класу 7 не буде відображено дохід, витрати доводиться накопичувати на спеціальному перехідному рахунку, тобто рахунку 23 «Виробництво». Саме на ньому накопичують інформацію про суму витрат, понесених на виробництво продукції, виконання робіт чи надання послуг, які чекатимуть появи доходу. І лише після такої події накопичені виробничі витрати набувають статусу витрати періоду.

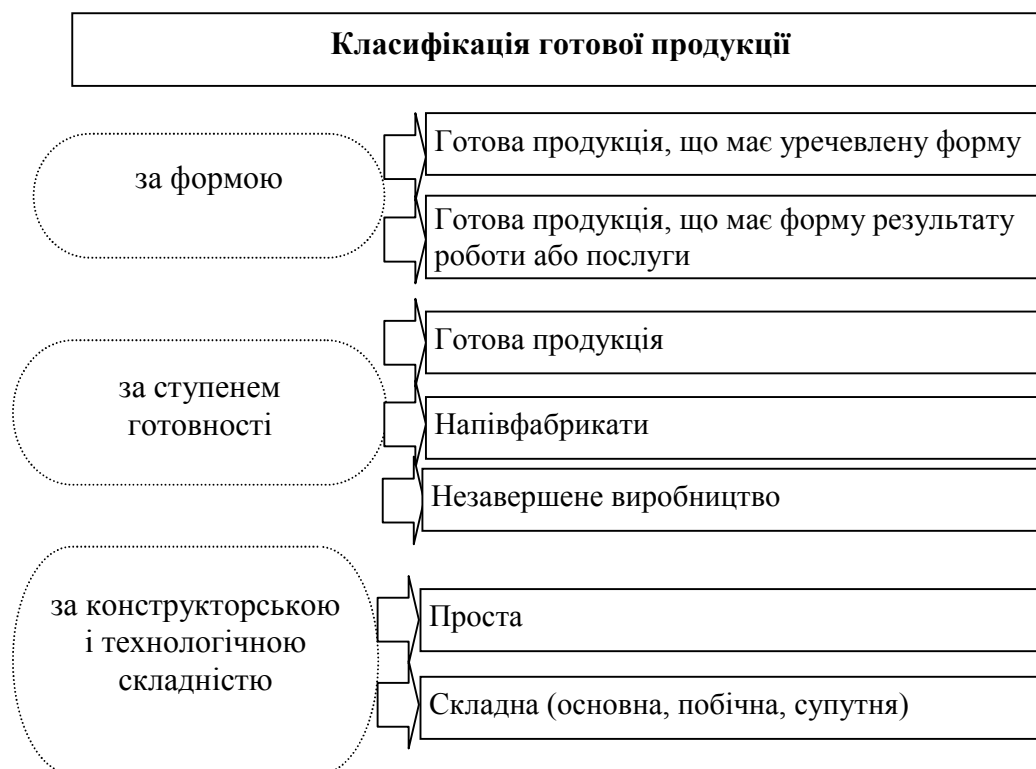


Рис. 5. Класифікація готової продукції за її характером

Водночас, П(С)БО 16 ще окремо згадує про витрати, котрі неможливо прямо пов'язати з отриманим доходом певного періоду. Такі витрати одразу стають витратами періоду. Треба уточнити, що правильніше говорити про витрати, щодо яких уже в момент їх понесення зрозуміло, що прямого зв'язку з отриманим у звітному періоді доходом вони не мають, хоча вони й можуть привести до отримання доходів у майбутньому.

Висновок. Отже, за подібних міркувань у кожному звітному періоді витрати періоду складатимуться з двох частин:

1) витрати, прямо пов'язані з отриманим у цьому звітному періоді доходом (собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг) – виробничі витрати, які накопичувалися й очікували виникнення такого доходу;

2) витрати, які не можуть прямо пов'язуватися з отриманням доходу та відразу потрапляють до витрат періоду (тобто опиняться у фінансовій звітності в місяці їх здійснення). Це адміністративні витрати, витрати на збут.

Воднораз це спрощене пояснення тієї системи обліку витрат, яка має бути на підприємстві. Вона потрібна для розуміння, але не допомагає дізнатися, як вести облік правильно.

Правила її визначення для виробництва, виконання робіт та надання послуг у цілому схожі. Певні відмінності притаманні тільки торгівлі. Згідно з п. 10 П(С)БО 16 собівартість реалізованих товарів визначають за П(С)БО 9 «Запаси» [3].

За п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з [4]:

- 1) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яку реалізовано протягом звітного періоду;
- 2) нерозподілених постійних загальновиробничих витрат (цікаво, що їх включають до собівартості реалізованої продукції в періоді виникнення – п. 16 П(С)БО 16) [3];
- 3) наднормативних виробничих витрат.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) не потрапляють (п. 17 П(С)БО 16). Ці витрати визнають витратами періоду вже за фактом їх понесення.

Щодо показника виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), то за п. 11 П(С)БО 16 до неї включають [4]:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (приклад розподілу наведено в додатку 1 до П(С)БО 16).

Щоправда, виробничу собівартість продукції зменшують на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Чіткий перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлює підприємство. І це дуже важливе правило, оскільки через набрання чинності ПКУ підприємствам доведеться уважніше ставитися до структури витрат.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий Кодекс України // Спеціальний випуск бухгалтерського тижневика «Дебет – Кредит» від 27.12.2010 р. №52/2010 р. (із змінами і доповненнями).
2. Закон України. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-XIV (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.rada.gov.ua>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня р. №318. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 19 січня р. за №27/4248 (із змінами і доповненнями від 18.03.2011) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.rada.gov.ua>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. №290. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за №860 / 4153 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.rada.gov.ua>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. №290. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за №860 / 4153 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. I: Монографія. – 2-е вид., стереотип. – Х.: ВД «ІЕЖЕК», 2007. – 368 с.