
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 657.471

В. С. Лень, к.е.н., доцент

ВПЛИВ ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА НА ПОКАЗНИКИ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Анотація. Розглянуто порядок відображення в обліку та звітності елемента витрат "матеріальні витрати" згідно з вимогами нормативних документів. Обґрунтовано необхідність додаткового відображення у фінансовій звітності елемента витрат "матеріальні витрати" за собівартістю їх самостійного виготовлення, що сприятиме отриманню додаткової корисної інформації про підприємство зовнішніми користувачами фінансової звітності.

Ключові слова: запаси власного виробництва, використання, матеріальні витрати у звітності.

В. С. Лень, к.э.н., доцент

ВЛИЯНИЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАПАСОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА ПОКАЗАТЕЛИ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

Аннотация. Рассмотрен порядок отражения в учете и отчетности элемента затрат "материальные затраты" согласно требованиям нормативных документов. Обоснована необходимость дополнительного отражения в финансовой отчетности элемента затрат "материальные затраты" по себестоимости их самостоятельного изготовления, что обеспечит получение дополнительной полезной информации о предприятии внешними пользователями финансовой отчетности.

Ключевые слова: запасы собственного производства, использование, материальные затраты в отчетности.

V. S. Len, candidate of economic sciences, associate professor

THE INFLUENCE OF DOMESTIC MANUFACTURE RESERVES USE ON THE INDECES OF FINANCIAL RESULTS REPORT

Abstract. The order of representation in accounting and reporting the component of costs "financial cost" in accordance with regulations requirements is considered. The necessity of additional representation of cost component "financial cost" in financial reporting is grounded at cost price of its domestic manufacture that will provide external users of the financial reporting with additional useful information about an enterprise.

Keywords: reserves of domestic manufacture, use, financial cost in reporting.

Актуальність теми дослідження. Матеріальні витрати на кожному підприємстві, яке займається виробництвом продукції, виконанням робіт чи наданням послуг завжди є суттєвою статтею витрат, а тому отримання достовірної інформації про них, з метою управління, є завжди актуальним для підприємства. Для зовнішніх користувачів інформація про матеріальні витрати подається у фінансовій звітності, але лише щодо покупних виробничих запасів, без урахування вироблених і використаних запасів власного виробництва. Таке подання інформації про матеріальні витрати у фінансовій звітності може призвести до прийняття неправильних рішень її користувачами. У зв'язку з цим удосконалення обліку та звітності у частині матеріальних витрат є актуальним як з точки зору внутрішніх, так і зовнішніх користувачів фінансової звітності.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Постановка проблеми. Основною регламентованою вихідною інформацією для зовнішніх користувачів про структуру операційних витрат підприємства, у тому числі про суми матеріальних витрат, є таблиця III “Елементи операційних витрат” Звіту про фінансові результати [1]. На основі даних про матеріальну складову в операційних витратах підприємства зовнішні користувачі фінансової звітності можуть розрахувати матеріалоємність та матеріаловіддачу виробництва, загальну оборотність виробничих запасів, і на цій основі формувати необхідну для себе інформацію для прийняття управлінських рішень. Проте правильні рішення можуть бути прийняті лише за умови достовірності наведеної у звітності інформації.

Значна частина підприємств використовує при виготовленні готової продукції виробничі запаси власного виробництва, що дозволяє у ряді випадків зменшити собівартість продукції, яка реалізується зовнішнім покупцям. Використання виробничих запасів власного виробництва характеризує також рівень залежності підприємства від постачальників, самодостатність підприємства. При збільшенні використання виробничих запасів власного виробництва самодостатність підприємства зростає, а рівень залежності від постачальників зменшується. Проте в ряді випадків використання запасів власного виробництва може бути й неефективним, а тому завжди при прийнятті управлінських рішень необхідно вирішувати проблему “купувати чи виробляти”.

Аналіз нормативних та методичних документів з бухгалтерського обліку свідчить, що в них немає єдності щодо відображення у фінансовій звітності елемента операційних витрат “матеріальні витрати” у разі використання виробничих запасів власного виробництва. А тому, ряд підприємств включають у фінансовій звітності до матеріальної складової витрати на виробництво запасів власного виробництва, а інші ні. Такий стан обліку не забезпечує отримання порівнянної інформації щодо матеріальної складової у витратах підприємства, не дозволяє об’єктивно оцінити самодостатність підприємства, що і обґрунтовує актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми відображення в обліку та звітності запасів досліджували В.В. Сопко, Г. Кірейцев, М.Я. Дем’яненко, В.М. Жук, В.Б. Моссаковський, Л.К. Сук, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Ф. Огічук та інші вітчизняні й зарубіжні вчені. Проте питання відображення матеріальних витрат операційної діяльності у фінансовій звітності у зв’язку з використанням виробничих запасів власного виробництва в їх працях не було предметом дослідження. Критично не розглядалась ця проблема й іншими дослідниками.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Використання виробничих запасів власного виробництва призводить до зміни структури витрат операційної діяльності в порівнянні з використанням запасів, придбаних у постачальників. Проте інформація про використання виробничих запасів власного виробництва у фінансовій звітності не наводиться, що при суттєвому обсягу їх використання може призвести користувачів фінансової звітності до прийняття невірних рішень.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження порядку надання у фінансовій звітності інформації про матеріальні витрати операційної діяльності та розробка пропозицій з порядку її надання при використанні виробничих запасів власного виробництва.

Виклад основного матеріалу. У п. 38 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» вказано, що у розділі II наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством [1].

Згідно з п. 22 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” до складу елемента “Матеріальні затрати” включається вартість усіх витрачених у виробництві запасів (крім продукту власного виробництва) [2].

Проте визначений у П(с)БО 3 та П(с)БО 16 порядок відображення матеріальної складової в операційних витратах підприємства не дозволяє отримати зі звітності повної інформації щодо матеріальної складової у витратах підприємства при використанні запасів власного вироб-

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

ництва, що може призвести до невірних висновків при обробці інформації цього звіту, і як наслідок, до прийняття неправильних рішень.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] вказано, що за дебетом рахунка 80 "Матеріальні витрати" відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Тобто за вимогами Інструкції елемент "матеріальні витрати" відображається незалежно від того, вироблені матеріальні цінності на підприємстві, чи придбані. У цьому разі при використанні запасів власного виробництва відображають елементи витрат при їх виробництві і повторно при списанні їх на вироблювану продукцію, що потребує коригування оборотів за рахунками елементів витрат при заповненні розділу III Звіту про фінансові результати.

У Посібнику з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі вказано, що продукція, роботи, послуги, що вироблені допоміжними та обслуговуючими виробництвами і господарствами, не включаються до елементів витрат у випадку, якщо вони споживаються в основному або в іншому допоміжному та обслуговуючому виробництвах цього підприємства. Витрати, понесені для їх виробництва, включаються до відповідних елементів одноразово [4].

У розділі 3 "Групування витрат за економічними елементами" Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (п. 18) вказано, що не включаються до елемента "матеріальні витрати" витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання [5]. Щодо використаних інших виробничих запасів власного виробництва такого застереження немає.

У додатку 1 "Групування та склад витрат операційної діяльності будівельної організації за елементами витрат" до Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [6] зазначено, що до складу елемента "матеріальні витрати" (п. 22 Стандарту 16) включаються, зокрема, вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які в подальшому використовуються в основному виробництві (при виконанні будівельно-монтажних робіт). Тобто елемент витрат "матеріальні витрати" відображається також при використанні у господарській діяльності виробничих запасів власного виробництва.

У Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств порядок віднесення на елемент "матеріальні витрати" матеріальної складової власного виробництва взагалі не розкривається [7].

Аналіз нормативної і методичної бази з обліку елемента "матеріальні витрати" свідчить про різні підходи до відображення його в обліку. Щодо фінансової звітності існує єдиний підхід: у складі елемента "матеріальні витрати" не відображають тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Проте, такий підхід до відображення матеріальних витрат у фінансовій звітності не забезпечує надання адекватної інформації про матеріальні витрати при використанні запасів власного виробництва. Більш якісну інформацію про матеріальні витрати можна отримати, якщо одночасно з відображенням елемента витрат «матеріальні витрати» за вимогами П(с)БО відображати інформацію про структуру елементів операційних витрат із включенням до матеріальної складової повної собівартості використаних запасів власного виробництва.

Розглянемо на прикладі, як розглянуті різні підходи до відображення елемента матеріальних витрат вплинуть на показники фінансової звітності.

Приклад. Макаронна фабрика використовує у виробництві муки 6848 тонн, з яких 3000 т купує по 2000 грн за 1 тону, а 3848 т виробляє з закупленого зерна (4000 т), яке купує по 1375 грн за 1 т, усього на суму 5500 тис. грн. Інші операційні витрати підприємства наведені в таблиці 1.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Таблиця 1

Елементи операційних витрат підприємства до прикладу

Елементи витрат	Витрати					
	на виробництво борошна		на виробництво без витрат на муку		адміністративні, збутові, інші операційні	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати	5500	85,8		0,0	50	15,2
Заробітна плата	400	6,2	600	39,0	100	30,3
Нарахування на заробітну плату	160	2,5	240	15,6	40	12,1
Амортизація	200	3,1	400	26,0	50	15,1
Інші операційні витрати	150	2,3	300	19,5	90	27,3
Усього	6410	100	1540	100	330	100

На основі даних таблиці 1 складемо таблицю III “Елементи операційних витрат” Звіту про фінансові результати (табл. 2).

Таблиця 2

Структура операційних витрат за різних підходів до відображення матеріальних витрат власного виробництва

Елементи витрат	Операційні витрати				Відхилення	
	за повною вартістю використаних запасів		за неповною вартістю використаних запасів			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Матеріальні витрати	12410	87,2	11500	80,8	910	6,4
Заробітна плата	700	4,9	1100	7,7	-400	-2,8
Нарахування на заробітну плату	280	2,0	440	3,1	-160	-1,1
Амортизація	450	3,2	650	4,6	-200	-1,4
Інші операційні витрати	390	2,7	540	3,8	-150	-1,1
Усього	14230	100	14230	100	0	0,0

У таблиці 2 окремо наведено операційні витрати за умови, що матеріальні витрати включають повну собівартість використаних у виробництві виробничих запасів власного виробництва, та за умови включення до матеріальних витрат лише собівартості придбаних виробничих запасів. Аналіз таблиці 2 свідчить про суттєву різницю у структурі та в абсолютних величинах елементів операційних витрат за різних підходів до заповнення форми. Відхилення в абсолютних та відносних величинах сум елементів операційних витрат до прикладу наведено в табл. 3.

Таблиця 3

Структура операційних витрат за різних підходів до відображення матеріальних витрат власного виробництва

Елементи витрат	Операційні витрати за повною вартістю використаних запасів, тис. грн.	Операційні витрати за неповною вартістю використаних запасів*, тис. грн	Відхилення	
			тис. грн	%
Матеріальні витрати	12410	11500	910	7,9
Заробітна плата	700	1100	-400	-36,4
Нарахування на заробітну плату	280	440	-160	-36,4
Амортизація	450	650	-200	-30,8
Інші операційні витрати	390	540	-150	-27,8
Усього	14230	14230	0	X

Дані таблиці 3 свідчать, що структура операційних витрат при відображенні повної та неповної матеріальної складової досить суттєво відрізняється.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Згідно з Листом Міністерства фінансів України “Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності” суттєвість - характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності, а поріг суттєвості - абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [8]. У листі також зазначається, що об'єктами застосування суттєвості є також статті фінансової звітності. Найбільший поріг суттєвості, який рекомендується застосовувати у листі, визначено величиною у 10 % від базового показника. Отже, зважаючи на те, що інформація про використання запасів власного виробництва може бути в ряді випадків суттєвою, її слід відображати у фінансовій звітності.

Для досягнення більшої інформативності щодо складу та структури елементів операційних витрат, у тому числі елемента “матеріальні витрати”, їх облік у галузевих рекомендаціях, на наш погляд, слід вести незалежно від того, самостійно виготовлені запаси та енергія, чи вони придбані. Водночас, для визначення повної матеріальної складової виробництва, що необхідно для визначення самодостатності підприємства, аналізу можливостей його інтеграції чи дезінтеграції, таблицю 2 Звіту про фінансові результати пропонується удосконалити шляхом введення двох додаткових колонок (табл. 4).

Наведена форма розділу III Звіту про фінансові результати дозволяє визначити повну матеріальну складову виробленої продукції, робіт, послуг, дозволяє вирішувати питання інтеграції чи дезінтеграції виробництва (вирішувати питання самостійно виробляти чи купувати). Можливість доповнення додатковими рядками фінансової звітності підтверджується МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, у п. 83 якого зазначено, що при складанні Звіту про прибутки і збитки можна вводити додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки, коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання [9].

Таблиця 4

Елементи операційних витрат

Найменування показника	Код рядка	За звітний період		За попередній період	
		Неповна матеріальна складова	Повна матеріальна складова	Неповна матеріальна складова	Повна матеріальна складова
Матеріальні затрати	230	11500	12410		
Витрати на оплату праці	240	1100	700		
Відрахування на соціальні заходи	250	440	280		
Амортизація	260	650	450		
Інші операційні витрати	270	540	390		
Разом	280	14230	14230		

*Довідково. Виробнича собівартість матеріальних витрат власного виробництва 6410 тис. грн.

Висновок. Зважаючи на те, що використання запасів власного виробництва суттєво впливає на структуру операційних витрат, інформація про них повинна наводитись безпосередньо у Звіті про фінансові результати або у Примітках до фінансової звітності.

Застосування висловлених пропозицій дозволить зовнішнім користувачам фінансової звітності отримати додаткову корисну інформацію про структуру операційних витрат підприємства для аналізу та підготовки обґрунтованих управлінських рішень, а також суму та структуру собівартості запасів, робіт та послуг, вироблених та спожитих самим підприємством. Наведення у Звіті про фінансові результати або у Примітках до фінансової звітності пропонованої додаткової інформації може бути також основою для прийняття рішень щодо можливостей інтеграції чи дезінтеграції виробництва.

Література

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, за станом на 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. - Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, за станом на 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. - Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3. 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 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

4. Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі, затверджений наказом Держжитлокомунгоспу України від 02.02.2004 р. № 20 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN9186.html.

5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 09.07.2007 р. №373 / Міністерство промислової політики України. - К.: Державне підприємство державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень Міністерства промислової політики України, 2007.

6. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 16.02.2004 р. № 30 [Електронний ресурс] / Державний комітет України з будівництва та архітектури. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0030509-04>.

7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс] / Міністерство аграрної політики України. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0132555-01>.

8. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності : Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансових звітів" [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

References

1. *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti"*, za stanom na 07.02.2013 r. № 73 [National statute (standard) of accounting 1 "General requirements to financial reporting" passed by the resolution of the Ministry of Finance of Ukraine of 07.02.13 # 73]. Available at: www.minfin.gov.ua (accessed 13 March 2013).

2. *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 "Vytraty"*, za stanom na 31.12.1999 r. № 318 [Statute (standard) of accounting 16 "Costs" passed by the resolution of the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.99 # 318]. Available at: www.minfin.gov.ua. (accessed 13 March 2013).

3. *Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'iazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii, zatverdzhena nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291* [Instructions on the use of the bills Plan of assets accounting, capital, liability and business transactions of enterprises and companies, passed by the resolution of the Ministry of Finance of Ukraine of 30.11.99 #291]. Available at: www.minfin.gov.ua. (accessed 13 March 2013).

4. *Posibnyk z bukhhalterskoho obliku dlia pidpriemstv komunalnoi haluzi, zatverdzhenyi nakazom Derzhzhytlokomunhospu Ukrainy vid 02.02.2004 r. № 20* [Teaching aid on accounting for the enterprises of municipal sector passed by the resolution of State housing municipal sector of Ukraine of 02.02.04 #20]. Available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN9186.html. (accessed 13 March 2013).

5. *Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) u promyslovosti vid 09.07.2007 r. №373* [Learner's guide on production price formation (labour, services) in the industry, passed by the resolution of the Ministry of the industrial policy of Ukraine of 09.07.2007 #373]. Kyiv, 2007.

6. *Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti budivelno-montaznykh robit vid 16.02.2004 r. № 30* [Learner's guide on the formation of cost price of building and construction works, passed by the resolution of State committee of Ukraine of building and architecture of 16.02.04 #30]. Available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0030509-04> (accessed 13 March 2013).

7. *Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv vid 18.05.2001 r. № 132* [Learner's guide on planning, accounting and calculation of production price (labour, services) of agricultural enterprises, passed by the resolution of the Ministry of agrarian policy of Ukraine of 18.05.01 #132]. Available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0132555-01>. (accessed 13 March 2013).

8. *Shchodo sutteivosti u bukhhalterskomu obliku i zvitnosti : Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.07.2003 r. № 04230-04108* [Letter of the Ministry of finance of Ukraine "On the essentials of accounting and reporting" of 29.07.03 #04230-04108]. Available at: <http://www.minfin.gov.ua>. (accessed 13 March 2013).

9. *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 "Podannia finansovykh zvitiv"* [International standard of accounting 1 "Submitting financial accounts"]. Available at: www.minfin.gov.ua. (accessed 13 March 2013).

Надійшла 13.03.2013