

УДК 657

Є.Ю. ШАРА, канд. екон. наук

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА**Е.Ю. Шара**, канд. екон. наук

Национальный университет государственной службы Украины, г. Ирпень, Украина

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА**Yevheniia Shara**, PhD in Economics

National State Tax Service University of Ukraine, Irpin, Ukraine

FEATURES OF PRODUCTION COSTS ACCOUNTING

Проведено аналіз сучасної системи обліку витрат діяльності та запропоновані підходи щодо удосконалення методики обліку витрат виробництва з метою достовірності та обґрунтованості звітних показників, які можуть призводити до прийняття неправильних економічних рішень зовнішніми користувачами фінансової звітності та до неефективних управлінських рішень менеджерами підприємства. Крім того, обґрунтовано питання щодо уточнення структури витрат, що входять до складу собівартості готової продукції, зокрема, виключення наднормативних витрат, пов'язаних із браком та вимушеними простоями, оскільки це суперечить П(С)БО 16 «Витрати».

Ключові слова: витрати виробництва, собівартість продукції, виробнича собівартість.

Проведен анализ современной системы учета расходов деятельности с целью достоверности и обоснованности отчетных показателей, которые могут приводить к принятию неправильных экономических решений внешними пользователями финансовой отчетности и к неэффективным управленческим решениям менеджерами предприятий. Кроме того, обоснован вопрос относительно уточнения структуры расходов, которые входят в состав себестоимости готовой продукции, в том числе исключение наднормативных расходов, связанных с браком и вынужденными простоями, так как это противоречит П(С)БУ «Расходы».

Ключевые слова: расходы производства, себестоимость продукции, производственная себестоимость.

The article analyzes the current system of cost accounting activities and proposes approaches to update the methods of production cost accounting with the purpose of truthfulness and validity of reporting indicators that can lead to making the wrong economic decisions by external users of financial statements and ineffective management decisions by enterprise managers. Moreover, the article grounds issues to clarify the costs structure which are included in the cost of finished goods, in particular, the exclusion of excessive costs associated with deficiency and forced lost time, as it contradicts TA 16 "Expenditures."

Key words: production costs, production prime cost, manufacturing costs.

Вступ та постановка проблеми. Витрати впливають безпосередньо й опосередковано на всі сфери функціонування підприємства, визначаючи при цьому політику ціноутворення, обсяги виробництва, розмір прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції, ефективність управління компанією тощо. Основний обсяг витрат у виробництві – це виробничі витрати. Організація обліку витрат у виробництві передбачає різне групування витрат з огляду на поставлені питання та їх списання. При списанні витрат, що входять до складу виробничої собівартості, необхідно більш об'єктивно аналізувати такий вид витрат, як витрати на перероблення; втрати від браку та від вимушених простоїв; списання витрат на ремонт основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню цього питання приділялася значна увага, про що свідчить значна кількість досліджень у цій галузі. Різні аспекти цієї проблеми знайшли відображення в роботах провідних учених-економістів України: Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Т.В. Головка, О.А. Грішньої, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки, Ю.А. Кузьмінського, Г.І. Купалової, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, В.О. Шевчука та зарубіжних країн: П.С. Безруких, П.П. Новиченка, І. І. Поклада, С. Брю, К. Макконелла, Й.С. Мацкевічюса, Б. Нідлза, П. Семюелсона, С.А. Стукова, Р. Ентоні, А. Яругової та інших. Перехід вітчизняних підприємств до нових умов господарювання зумовив перегляд положень та розроблення нових підходів до питань обліку витрат виробництва.

Мета статті. Аналіз існуючої системи обліку витрат виробництва та розробка обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення методики обліку витрат виробничих підприємств

Виклад основного матеріалу. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства за звітний період та їх розкриття у фінансовій звітності сформульовані у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] та Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [3].

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [3] витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Об'єктом обліку витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

У П(С)БО 16 «Витрати» [3] зазначено також, що не визнаються витратами та не відображаються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід):

- платежі за угодами, комісії, агентські угоди та інші подібні договори на користь комітента, принципала та ін.;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інше зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідає визначенню витрат, наведеному вище;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- балансова вартість валюти.

Стосовно виробничих підприємств, більш детального розгляду потребує такий вид витрат, як витрати на перероблення, тобто ті витрати, що складають собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати – це вартість сировини, основних матеріалів, купованих напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені за встановленими нормативами чи базами розподілу.

Прямі витрати на оплату праці – це заробітна плата ті інші виплати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, які за встановленими нормативами чи базами розподілу можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати пов'язані з конкретним об'єктом витрат включають згідно з п. 14 П(С)БО 16 [3] відрахування єдиного соціального внеску, плату за оренду земельних та майнових паїв, амортизацію та ін.

Доцільно було б цей пункт положення конкретизувати, уточнивши об'єкти прямого віднесення орендної плати за земельні та майнові паї та амортизації. Очевидно, йдеться про пряме списання подібних витрат лише у тому випадку, коли йдеться про єдиний вид діяльності (продукції, робіт, послуг), бо інакше виникає проблема розподілу одного виду витрат між кількома видами діяльності відповідно до обраної бази, що характерно для загальновиробничих витрат.

Можливо перелічені вище витрати доцільно було б віднести саме до загально-виробничих витрат, замінивши у складі інших прямих витрат.

Загальновиробничі витрати включають: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими підрозділами, відрахування на соціальні заходи стосовно цього персоналу, витрати на службові відрядження персоналу управління виробничими підрозділами та ін.); амортизація основних виробничих засобів (на нашу думку, до п. 15.2 П(С)БО 16 [3] слід внести уточнення: замість слів «амортизація основних засобів загальновиробничого призначення» слід написати «амортизація основних засобів виробничого призначення», бо у наведеному формулюванні не зовсім зрозумілим є віднесення до цієї категорії основних засобів, наприклад, виробничих приміщень, виробничого устаткування, серед якого є як устаткування загальновиробничого призначення, так і те, що використовується у виробництві лише конкретних або кількох подібних видів продукції. Тому тут доречно було б застосувати раніше вживаний термін: «основні виробничі засоби»); амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на удосконалення технології та організації виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону довкілля; інші витрати, до яких віднесені втрати від браку та оплата простоїв.

З останнім пунктом можна погодитись лише частково. Стосовно останнього пункту (п. 15.9) слід зробити зауваження. Втрати від браку та від оплати вимушених простоїв не можуть бути ні в якому випадку включені до собівартості продукції (робіт, послуг) як розподілені загальновиробничі витрати, тобто ті, що включаються до собівартості запасів незавершеного виробництва та готової продукції, бо вони не можуть бути визначені як кошторисні витрати на етапі їх попередньої оцінки. А тому, якщо такі витрати виникли, їх відразу як нерозподілені загальновиробничі витрати слід віднести до собівартості реалізації, зробивши такий запис:

Дт 90 «Собівартість реалізації»

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»;

Кт 65 «Розрахунки за страхуванням»;

Кт 20 «Виробничі запаси»;

Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»;

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Друга схема обліку виробничих витрат на сьогодні передбачає попереднє групування витрат за центрами їх виникнення:

- прямі витрати (матеріальні та витрати на оплату праці основних виробничих робітників) протягом періоду списуються безпосередньо в дебет рахунка 23 «Виробництво» згідно з затвердженими внутрішніми чи галузевими нормами та нормативами;

- непрямі (розподілені) витрати залежно від їхнього спрямування та місця виникнення обліковуються по дебету рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» – за встановленою галузевою чи внутрішньою номенклатурою статей кошторису відповідних витрат.

У кінці періоду ці витрати в повному обсязі списуються на дебет рахунка 23 «Виробництво», а потім розподіляються між незавершеним виробництвом та готовою продукцією пропорційно до обраної бази розподілу (кількість відпрацьованих машино-годин, нарахованої основної заробітної плати основних виробничих робітників та ін.).

Отже, в кінці періоду здійснюється перерозподіл комплексних статей розподілених витрат та їх включення до складу собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Всі нерозподілені постійні виробничі витрати відразу включаються до собівартості реалізації, тобто списуються в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації», і впливають на величину фінансового результату від реалізації звітного періоду.

Схема списання загальновиробничих витрат базується на застосуванні поняття нормальної потужності, під якою розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років чи операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

За сучасних умов економічної та фінансової нестабільності така методика відображення постійних виробничих витрат є дещо нереальною, оскільки не передбачає урахування такого звичайного на сьогодні явища, як непередбачувана зміна цін, тарифів та розцінок. Вирішення цієї проблеми можливе, наприклад, завдяки застосуванню бюджетних індексів інфляції при встановленні кошторисного рівня постійних виробничих витрат, та їх розподіл у розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг).

Не до кінця визначеною є методика списання постійних загальновиробничих витрат при позамовному калькулюванні. Проблема тут полягає у визначенні показника нормальної потужності та одиниці (бази), на яку розподіляються кошторисні загальновиробничі витрати. Такий розподіл доцільно здійснювати на основі єдиного показника, який має місце у будь-якому замовленні. Наприклад, ним може бути загальна кількість відпрацьованих людино-годин. Нормальна потужність визначається як середня за ряд періодів кількість людино-годин, затрачених на виконання певних робіт, надання послуг чи виготовлення на замовлення певних видів готової продукції.

Облік витрат на виробництво здійснюється як по горизонталі, так і по вертикалі.

Вертикаль обліку витрат передбачає їх агрегування, починаючи з центрів первинного формування елементів витрат (рахунки 8 класу) аж до зведення у відповідних рахунках синтетичного та аналітичного обліку витрат на рівні підприємства в цілому.

Горизонтальна схема обліку витрат забезпечує групування та перерозподіл витрат (як прямих, так і загальновиробничих) у розрізі окремих об'єктів витрат (технологічних операцій, видів продукції, робіт, послуг, види діяльності та ін.) з виходом на комплексні показники собівартості кінцевих результатів процесу виробництва та господарювання в цілому (рахунки 9 класу).

Така послідовність облікових процедур під час формування собівартості готової продукції на певних етапах облікового процесу дає можливість одержати важливу аналітичну інформацію щодо складу витрат на виробництво, реалізацію, інші види операційної та звичайної діяльності.

Якщо проаналізувати більш детально облік окремих елементів витрат на виробництво, можна зробити певні зауваження щодо його особливостей. Так, є певні зауваження і щодо існуючої практики списання витрат на ремонт, які подекуди становлять вагомий частку у структурі загальних витрат на виробництво.

Методика, що застосовувалась для списання витрат на поточний ремонт, технічні огляди та технічне обслуговування власних та орендованих основних засобів підприєм-

ства, передбачала їх включення до витрат виробництва та обігу в тому періоді, коли було здійснено ремонтні роботи. Загальна сума витрат на ці види ремонтів визначалася за їх фактичним рівнем, який попередньо був зафіксований плановими кошторисами ремонтних робіт і їх подальшим коригуванням на фактичний рівень витрат.

Облік капітального ремонту визначається особливостями робіт на його проведення. Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, врегульовано п. 14 та п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» [3] та розділом шостим Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 (із змінами і доповненнями від 31.03.2008 р.) [4]. Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів згідно з П(С)БО 7 здійснюється за такими напрямками:

- витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Перелік робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, наведено у п. 31 Методичні рекомендацій № 561: модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);

- впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати; добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Комплексний ремонт передбачає одночасне відновлення зношених конструкцій, їх відновлення та підвищення рівня продуктивності окремих об'єктів. Він охоплює приміщення, споруди в цілому або його секції і повинен відбуватися по об'єктах, основні конструкції яких (крім фундаментів та стін) та інженерне устаткування потребують суттєвих змін та заміни.

Вибірковий капітальний ремонт здійснюється у приміщеннях та спорудах, які знаходяться у задовільному технічному стані, однак окремі конструктивні елементи яких потребують повної та часткової заміни. При цьому несправність останніх погіршить стан суміжних конструкцій та може призвести до їх подальшого пошкодження чи руйнування.

Таким чином, капітальний ремонт машин, обладнання, передавальних пристроїв та транспортних засобів виконується для повного чи часткового відновлення технічного (споживчого) ресурсу об'єкта основних засобів. Іноді в результаті заміни окремих вузлів, робочих частин та деталей, що здійснюється у ході капітального ремонту, поліпшуються технічні характеристики основного засобу, збільшується термін його корисного використання.

Витрати, пов'язані зі здійсненням капітальним ремонтом основних засобів, відносяться на збільшення балансової вартості основних засобів з подальшою їх амортизацією за встановленими нормами на їх повне відновлення (реновацію).

Таке списання витрат на різні види ремонтів не можна вважати повною мірою аргументованим, особливо в частині, що стосується обліку та списання витрат на капітальний ремонт. По-перше, як уже зазначалась, у результаті капітального ремонту може відновлюватись не весь об'єкт основних засобів, а лише його конструктивна частина. По-друге, у результаті ремонту основний засіб може відновити або частково відновити свої функціональні можливості, може поліпшити свої технічні чи споживчі параметри або, в результаті ремонту, зросте термін корисного використання активу.

Отже, ефективність та результативність витрат на капітальний ремонт може відрізнятися у кожному конкретному випадку. А тому і списуватись вони повинні залежно від одержаних кінцевих результатів. Згідно з МСБО 16 [3] та П(С)БО 7 [3], у випадку, коли капітальний ремонт призвів лише до відновлення чи часткового відновлення початкового технічного ресурсу основного засобу, то витрати на його проведення повинні відноситись до витрат періоду, в якому було завершено ремонтні роботи. І навпаки, якщо в результаті капітального ремонту технічний стан основного засобу, його споживчі параметри поліпились, чи термін корисного використання збільшився порівняно з початковими характеристиками, то такі витрати повинні капіталізуватися, тобто збільшувати балансову вартість основного засобу.

Отже, у першому випадку витрати на капітальний ремонт відображаються в бухгалтерському обліку таким записом: дебет рахунків 91, 92 чи 93 (залежно від виду основних засобів та підрозділу, де вони експлуатуються) та кредит рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» чи рахунків здійснених або нарахованих витрат (матеріальних – кредит рахунка 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» тощо).

У другому випадку, коли витрати на ремонт капіталізуються, їх слід відображати такими записами: дебет рахунка 15 «Капітальні інвестиції» та кредит відповідних рахунків матеріальних витрат (20) та (чи) зобов'язань (66, 65, 685) і одночасно дебет рахунків (10 чи 11 – відповідні субрахунки та аналітичні рахунки) та кредитуванням рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Решта витрат на ремонт виробничого обладнання повинна бути визнана як поточні витрати і в повному обсязі віднесена в дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» з кредиту рахунків нарахованих витрат 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» та ін. У результаті такого перерозподілу витрат вартість загальновиробничих витрат повинна бути збільшена, а балансова вартість основних засобів відповідно зменшена на цю ж суму.

Таким чином, зрештою прибуток до оподаткування цього підприємства повинен зменшитись за рахунок перерозподілу витрат на ремонт основних засобів.

Взагалі ж, на нашу думку, включення витрат на ремонт у балансову вартість необоротних активів без детального аналізу мети та результатів виконаних ремонтних робіт не можна вважати обґрунтованим хоча б тому, що ця процедура призводить до викривлення оцінки реальної вартості основних засобів, оскільки не враховує їх морального старіння, яке відбувається незалежно від чисто технічного стану фізичних одиниць окремих основних засобів.

Згідно з п. 1 Прикінцевих положень Податкового кодексу України [6] з 01.04.2011 року набув чинності розділ III Кодексу «Податок на прибуток», відповідно до якого значних змін зазнали операції з основними засобами.

Так, згідно зі ст. 146.11 Податкового кодексу України [6] первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Відповідно до ст. 146.12 Податкового кодексу України [6] сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року,

відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені. Як бачимо, наведені вище норми п. 146.11 та 146.12 Кодексу у чомусь схожі з нормами пп. 8.7.1 Закону про прибуток, а головне – у 10 % ліміті на віднесення поліпшень до складу витрат, а суми перевищення 10 % ліміту – на збільшення первісної вартості основних засобів. При цьому в Кодексі законодавці спробували наблизити платників податку до норм бухгалтерського обліку в питанні класифікації понесених витрат на ремонт та поліпшення.

Висновки.

1. Таким чином, на основі проведеного аналізу можна зробити висновок про суттєві недоліки наявної системи обліку витрат діяльності, які можуть призводити до прийняття неправильних економічних рішень зовнішніми користувачами фінансової звітності та до неефективних управлінських рішень менеджерами підприємства.

2. Вимагає уточнення структура витрат, що входять до складу собівартості готової продукції, зокрема, виключення наднормативних витрат, пов'язаних із браком та вимушеними простоями, оскільки це суперечить П(С)БО 16 «Витрати». Ці витрати необхідно відразу списувати на собівартість реалізації у тому періоді, коли вони мали місце.

Список використаних джерел

1. *Войнаренко М. П.* Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій ; под ред. М. П. Войнаренко. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 488 с.

2. *Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»* [Електронний ресурс] : зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999р. за № 893/4186, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=6&nreg=z0893-99>.

3. *Лень В. С.* Стандарти бухгалтерського обліку в Україні : навч. посіб. / В.С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 440 с.

4. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів* [Електронний ресурс] : затверджені наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 із змінами і доповненнями від 31.03.2008 р. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html.

5. *Національне положення стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс] : зареєстровано в міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868 ; затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=6&nreg=z0893-99>.

6. *Податковий кодекс України* : станом на 10 грудня 2010 року. – К. : Алерта ; Центр навчальної літератури, 2011. – 488 с.