

ДОРОШ
Ніна Іванівна

УДК 657

БОНДАРЕНКО
Олег Олександрович

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ
ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВА**

*д.е.н., професор, Київський
національний університет
імені Тараса Шевченка*

**THEORETICAL AND METHODOLOGICAL
BASES OF ACCOUNTING OF PRODUCTION
COSTS OF THE ENTERPRISE**

*студент, Київський
національний університет
імені Тараса Шевченка*

Досліджено теоретико-методологічні засади обліку виробничих витрат вітчизняних підприємств, що системно відображають три блоки (теоретичний, організаційний, методичний); означено зміст поняття «виробничі витрати та суміжних йому понять»; представлено структуру та характеристики елементів виробничих витрат згідно стандартів бухгалтерського обліку; окреслено методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Наведено аналітичну систему обліку витрат, що відповідають сучасним умовам ведення управлінського обліку.

Исследованы теоретико-методические основы учета производственных затрат отечественных предприятий, системно отражены три блока (теоретический, организационный, методический) отмечено содержание понятия «производственные расходы и смежных ему понятий»; представлена структура и характеристика элементов производственных затрат в соответствии со стандартами бухгалтерского учета; очерчены методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Приведено аналитическую систему учета расходов, отвечающих современным условиям ведения управленческого учета.

The theoretical and methodological principles of accounting for the production costs of domestic enterprises that systematically reflect three blocks (theoretical, organizational, methodical) are investigated. The meaning of the concept of "production costs and related concepts have been presented; the structure and characteristics of elements of production costs are presented in accordance with accounting standards. The methods of costs accounting and the calculating the cost of production are outlined. The analytical system of cost accounting, which corresponds to modern conditions of management accounting is presented.

Ключові слова: витрати, виробничі витрати, методи обліку виробничих витрат, моделі обліку виробничих витрат, калькулювання собівартості

Ключевые слова: затраты, производственные затраты, методы учета производственных затрат, модели учета производственных затрат, калькулирования себестоимости

Keywords: costs, production costs, methods of accounting for production costs, models of accounting for production costs, costing

ВСТУП

Зміна економічної системи та орієнтація на конкурентні умови господарювання вітчизняних суб'єктів підприємницької діяльності в Україні вимагає переосмислення теоретичних та методологічних підходів до управління діяльністю підприємством, зокрема, до управління та бухгалтерського обліку безпосередньо виробничих витрат. Необхідність адаптації обліку виробничих витрат до сучасних умов господарської діяльності обумовлює потребу в уточненні теоретико-методологічних засад їх обліку, зокрема економічної сутності основних понять, класифікації, методів та моделей обліку, системи управління тощо.

Погляди на сутність виробничих витрат як економічної категорії та їх місця в системі витрат підприємства історично зазнали суттєвого впливу суспільно-економічних умов. Станом на сьогодні ця облікова категорія не має чіткого визначення у нормативних документах та все більше привертає увагу як

вітчизняних, і так зарубіжних дослідників. Динамічність економічного розвитку підприємств потребує більш ґрунтовного дослідження обліку виробничих витрат з метою пошуку нових шляхів удосконалення у ході управління діяльністю підприємства. Зазначене й визначає актуальність обраного наукового дослідження.

Серед вітчизняних науковців досліджуваної проблематики варто відзначити напрацювання теоретико-і методологічного характеру Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, З.В. Задорожного, Г.Г. Кірейцева, А.М. Кузьмінського, М.Г. Чумаченко тощо. Вагомий внесок у розвиток теоретико-методологічних питань обліку витрат виробництва зробили такі зарубіжні вчені як: І.А. Басманов, П.С. Безруких, К. Друрі, Б. Нідлз, П. Фрідман, А. Яругова та ін. Разом з тим, незважаючи на глибоке дослідження питань економічної сутності, обліку та управління виробничими витратами, наукова проблематика все ще потребує подальшої розробки та уточнення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методичних основ бухгалтерського обліку виробничих витрат підприємств на основі дослідження базових теоретичних засад бухгалтерського обліку витрат, форм та методичного інструментарію забезпечення системи обліку та управління виробничими витратами підприємств.

РЕЗУЛЬТАТИ

Теоретико-методологічні засади обліку виробничих витрат пройшли складний шлях. З моменту зародження перших ідей до сучасного розуміння виробничих витрат, організації їх обліку та управління у процесі виробничо-господарської діяльності пройшов довгий і складний шлях розвитку і сьогодні заслуго-

вує поправу на визнання зазначеної наукової дилеми як самостійної сфери економічних знань, що характеризується наявністю специфічних предмету, об'єктів і методів дослідження, понятійно-категорійного апарату та системи відтворення знань.

Зазначене визначає існування наукової проблеми, що здебільшого характеризується епізодичним висвітленням теоретичних аспектів, недосконалістю розробленості методичних та організаційних засад обліку виробничих витрат і ставить завдання, вирішення яких можливе шляхом їх наукового опрацювання та практичної реалізації. В узагальненому вигляді наукова проблема, що постає перед нами у сфері обліку витрат, мета й завдання цього дослідження потребує системного підходу, що наочно відображено на рис. 1.



Рис. 1. Блок-схема дослідження теоретико-методологічних засад обліку виробничих витрат [розроблено авторами]

Поняття „витрати” (та собівартість як сума витрат) залишається одним із найневизначеніших словом в обліку, оскільки використовується в багатьох різних значеннях. Цей погляд характерний не тільки для англійської мови, де слово „cost” одночасно означає: „собівартість”, „вартість”, „витрати”, „затрати”. Якщо в

російській мові використовують окремі поняття „издержки” (вхідні витрати), „затраты” (витрати виробництва), „расходы” (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу, то в українських нормативно-правових актах поширеним є термін „ви-

трати”, що додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії. Крім того, категорія „витрати” по-різному тлумачиться в чинних нормативно-правових актах, зокрема, для цілей оподаткування в податковому обліку та для визначення фінансових результатів в фінансовому обліку [1, с. 9-10].

Також сьогодні серед науковців наявна дискусія щодо вживання і тлумачення поняття «виробничі витрати», у ході якої розвиваються діаметрально протилежні позиції. Саме специфіка обліку виробничих витрат спонукала до того, що у вітчизняній економічній літературі та управлінському обліку поряд з цим терміном використовуються і такі, як “затрати на виробництво і реалізацію (робіт, послуг)”, “собівартість продукції (робіт, послуг)”, “виробничі затрати”. [12, с. 277].

Еволюцію розвитку дефініції «виробничі витрати» слід визначати як базовий процес щодо формування теоретико-методичних засад їх обліку. Тому перш ніж перейти до розгляду методичних та організаційних засад обліку виробничих витрат, необхідно уявити зміст дефініції в економічному та обліковому аспектах.

Розкриваючи економічну сутність витрат виробництва, за основу слід прийняти змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: з одного боку – це процес виробничого споживання ресурсів (засобів виробництва і робочої сили); з другого – процес створення нового продукту.

Схематично двоїстий характер виробництва у його натурально-речовому і вартісному виразі подано на рис. 2.

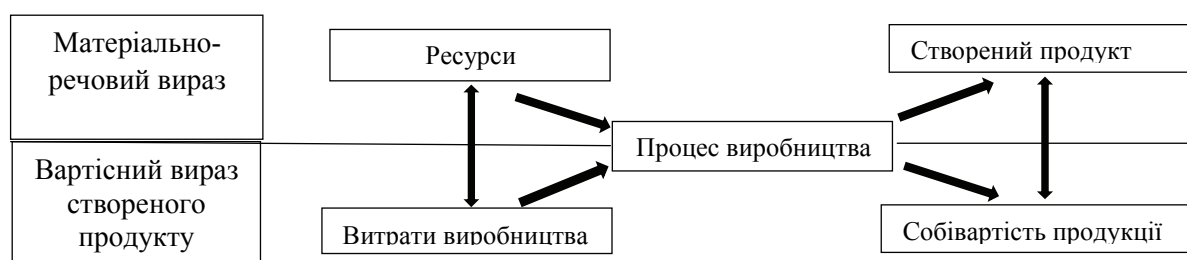


Рис. 2. Двоїстий характер виробництва в натурально-речовому і вартісному виразі [розроблено авторами за [8, с. 178]]

Це є натурально-речовий зріз процесу виробництва. В точній відповідності з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва формується його вартісна характеристика: витрати виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у його собівартість [7, с. 226].

Бухгалтерське розуміння витрат відрізняється від їх економічного тлумачення. В ньому витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних субстанцій та сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють “витрати втрачених можливостей”, тобто суму коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів. Однак, протиставлення не має обґрунтувань, оскільки в обох випадках йдеться про витрати в їхньому економічному значенні: у першому – це витрати реальні, так би мовити “бухгалтерські”, що виникли в окремому періоді, у другому – це витрати бажані, що могли бути при певних умовах господарювання [12, с. 277].

Виробничі витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб’єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управлінського обліку як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Необхідність вивчення виробничих витрат обумовлена також тим, що вони є базою для фор-

мування собівартості продукції, цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності.

Склад виробничих витрат значно ширший за поняття виробничої собівартості продукції, оскільки включає суми прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, постійних і змінних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Досліджувані поняття, що супроводжують виробничі витрати не слід вважати синоніми, а швидше за все суміжними чи похідними один від одного категоріями. Узагальнення їх змісту представлено у табл. 1.

Варто зазначити, що у МСБО 2 «Запаси» застосовується категорія «витрати на переробку», яка включає в себе вартість запасів, оплату праці виробничого персоналу та розподіл постійних і змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію, що є прямим аналогом «виробничої собівартості продукції».

Таким чином, виробнича собівартість певного виду продукції, визначена в бухгалтерському обліку за П(С)БО 16 “Витрати”, є величиною не тотожною виробничим витратам; вони відрізняються сумами постійних нерозподілених та наднормативних виробничих витрат, як це показано на рис. 3.

Визначення змісту поняття «витрати виробництва» та суміжних категорій

[узагальнено автором на підставі [10, с. 125-126; 3]]

Поняття	Характеристика
Виробничі витрати	сукупність прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, постійних і змінних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.
Виробнича собівартість продукції	сума прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат.
Собівартість готової продукції	формується шляхом додавання сум незавершеного виробництва на початок періоду та виробничої собівартості продукції і вирахування суми незавершеного виробництва на кінець періоду.
Собівартість реалізованої продукції	складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

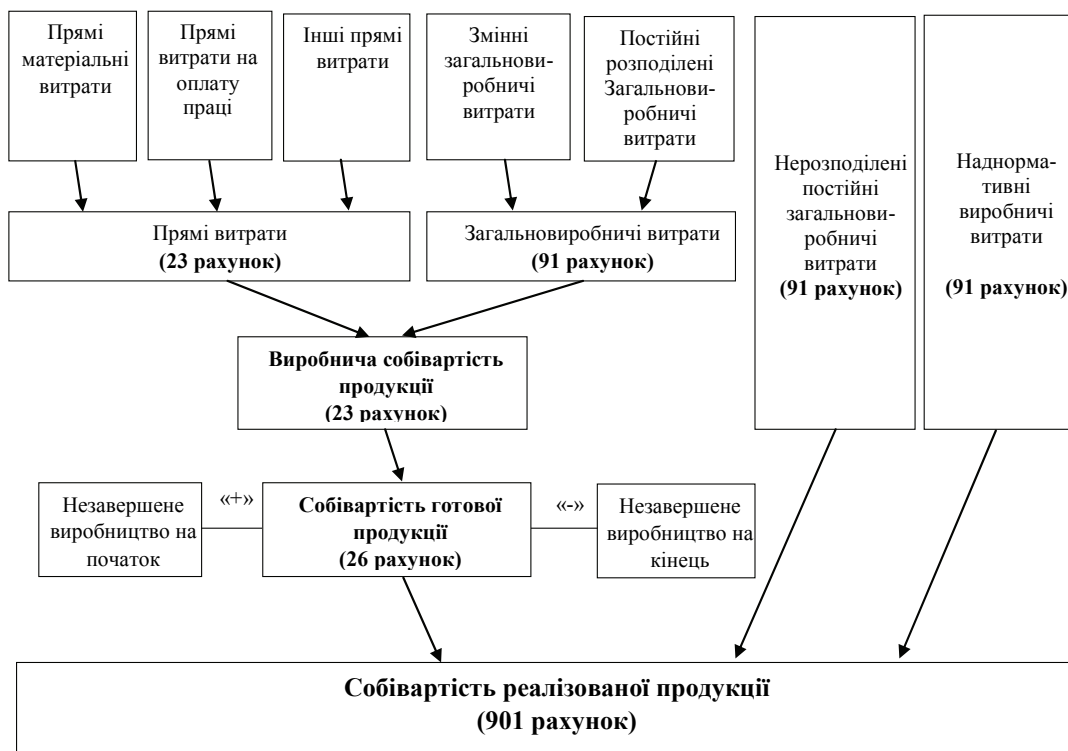


Рис. 3. Структура виробничої собівартості у системі формування собівартості реалізованої продукції [розроблено авторами]

Аспект методичних рішень включає в себе формування арсеналу методів, які бухгалтер може використовувати для обліку виробничих витрат. Методу спостереження відповідають прийоми документування та інвентаризації; вимірювання здійснюється шляхом оцінки та калькуляції; реєстрація та класифікація проводяться на рахунках за допомогою подвійного запису; узагальнення інформації з метою звітності відбувається в бухгалтерському балансі та фінансовій звітності.

Специфічними методами для обліку виробничих витрат є методи оцінки під час надходження та вибуття запасів у виробництво та методи калькулювання собівартості виробленої продукції.

Статтею 16 П(С)БО 9 передбачено застосування таких методів оцінки запасів:

- 1) метод ідентифікованої собівартості;
- 2) метод середньозваженої собівартості;
- 3) метод ФІФО;
- 4) метод нормативних затрат;
- 5) метод ціни продажу.

Метод ідентифікованої собівартості. Цей метод застосовується тільки щодо вибуття запасів, які не замінюють один одного, або запасів, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів. Прикладами таких запасів можуть бути покупні комплектуючі, придбані виключно для виробництва певної одиниці продукції.

Метод середньозваженої собівартості можна застосовувати за одним із двох варіантів:

- 1) щомісячною оцінкою вибуття одиниці запасів. Розрахунок проводиться щодо кожної одиниці запа-

сів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і сумарну кількість отриманих у звітному місяці запасів;

2) оцінкою вибуття одиниці запасів на дату операції. Розрахунок проводиться для кожної операції з вибуття запасів шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство та відображені у бухгалтерському обліку. Тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (про-

даж і інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними витратами полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і цін, що діють.

Оцінка за цінами продажу розраховується на основі застосування підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. До цього методу вдаються, якщо торговельне підприємство має значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Характеристика методів калькулювання собівартості продукції наведена у табл. 2.

Таблиця 2

Характеристика методів калькулювання собівартості виробленої продукції

[узагальнено авторами на підставі [13, с.72-73]]

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Витрати акумулюються за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції. Середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дає можливість вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	Накопичується сума фактично понесених витрат
Змішаний метод	Прямі витрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу

Організаційний блок включає процес формування облікової політики підприємства шляхом вибору методів оцінки запасів при їх вибутті у виробництво та калькуляції витрат; переліку і складу змінних та постійних загальновиробничих витрат та бази їх розподілу; переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції; рахунків для обліку виробничих витрат.

Одним з найважливіших етапів організації є розробка переліку первинних документів. Залежно від виду витрат можна виділити такі документи:

- прямі матеріальні витрати: лімітно-забірна картка типової форми № М-8 та М-9, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів типової форми № М-10, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М;

- прямі витрати з оплати праці: розрахунково-платіжна відомість працівника типової форми № П-6, розрахунково-платіжна відомість (зведена) типової форми № П-7, таблиць обліку використання робочого часу типової форми № П-5;

- амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів: відомість нарахування амортизації (як правило, розробляється на підприємстві самостійно);

- загальновиробничі витрати: відомість розподілу загальновиробничих витрат (зразок у додатку 1 до П (С) БО 16);

- інші прямі витрати: акти виконаних робіт (придбаних послуг), рахунки і розрахунок спожитих послуг, авансові звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, страхові поліси, бухгалтерські довідки про списання та нарахування інших витрат.

Для обліку витрат призначені рахунки бухгалтерського обліку класу 8 «Витрати за елементами» (рахунки 80-85) та рахунки класу 9 «Витрати діяльності» (рахунки 90-99). Зазначені рахунки є активними, за дебетом рахунків відображається формування (збільшення) витрат, за кредитом – списання (зменшення) витрат. Рахунки класу 8 (80-85) є транзитними. За дебетом цих рахунків відображається виникнення витрат за їх видами, за кредитом – списання витрат за місцями виникнення, видами діяльності. З них: рахунки 80-84 призначені для обліку витрат операційної діяльності; а рахунок 85 «Інші витрати» - для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також витрат, які виникли внаслідок надзвичайних подій та ліквідації їх наслідків (використовують підприємства, які не застосовують рахунки класу 9). Рахунки класу 9 призначені для узагальнення інформації про витрати звітнього періоду за видами діяльності. В кінці звітнього періоду (місяця, кварталу) витрати з рахунків класу 9 списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» [14, с. 266].

Відповідно до Інструкції № 291 рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться усіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Таким чином, облік витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку може здійснюватися за наступними варіантами [13, с.269]:

- з використанням рахунків класів 8 і 9;
- з використанням рахунків тільки класу 9;
- з використанням рахунків тільки класу 8.

Для відображення витрат при журнальній формі обліку призначені: журнал № 5, де відображаються дані щодо витрат за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та всіх рахунків 9 класу (90, 91, 92, 93, 94 та 99) у кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та загально-виробничі витрати); № 5А – коли підприємство веде облік витрат за елементами (при використанні рахунків класу 8), при журнально-ордерній – журнал-ордер № 10 та № 10/1, при автоматизованій – витрати відображаються у відповідних машинограмах. Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушів розшифровок, інших журналів тощо. На підставі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Нижче розглянемо облік витрат за видами діяльності [14, с. 270].

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження теоретико-методологічного обґрунтування обліку виробничих витрат було встановлено, що в сучасних умовах немає чітко визначеної категорії виробничих витрат. З метою адекватного обліку виробничих витрат доцільно виділити три ключових аспекти: теоретичний, методичний та організаційний. У теоретичному блоці запроновано виробничі витрати розуміти як сукупність прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, постійних і змінних загально-виробничих витрат та над нормативних виробничих витрат. Аспект методичних рішень – це набір базових принципів для обліку виробничих витрат. На нашу думку, серед восьми методів обліку, калькулювання є специфічним для процесу виробництва, тому під час обліку виробничих витрат калькулювання відіграє ключову роль. Центральну ланку у організаційному блоці виробничих витрат займає облікова політика підприємства, в якій вказуються основні методи обліку витрат виробництва та визначається перелік постійних та змінних витрат а також база їх розподілу, статей калькулювання, рахунки обліку та план документообігу.

Список використаних джерел

1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25

вересня 2009 р. №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

2. Міжнародний Стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена наказом Мінфіну №291 від 30.11.99, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>.

4. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [Текст]: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 // Нове діло. – 2000. – № 15 (34).

5. Олійничук О.І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісгосподарських підприємств: автореф. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2016. – с. 20.

6. Безверхий К.В. Ще раз про тлумачення сутності понять “затрати” і “витрати”, “витрати виробництва” та “виробнича собівартість” / К.В. Безверхий // ВІСНИК ЖДТУ. – 2012. – № 2 (52). – С. 222-228.

7. Безверхий К.В. Зміст і співвідношення понять “витрати” та “затрати”, “витрати виробництва” й “виробнича собівартість” / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. пр. [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2015. – Вип. 11.1 – С. 174-180.

8. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах / Я.О. Остапенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – 2(49). – С.121-126.

9. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: [навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит»)] / М.Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241с.

10. Радченя Л.І. Склад витрат виробництва / Л.І. Радченя // Фінанси, облік і аудит: Збірник наук. праць [ред. А.М. Мороз]. – К. – 2016. – Вип.14. – С. 286-290.

11. Шевченко Н.О. Теоретичні проблеми обліку витрат виробництва/ Н.О. Шевченко // Інноваційна економіка. – 2012. – № 9. – С. 276-279.

12. Дороженко Л.І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду / Л.І. Дороженко // Держава та регіони. – Серія: Економіка та підприємство. – 2014. – №2 (77). – С. 72-76.

13. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н.С. Акімова, О.В. Топоркова, Т.А. Наумова, Н.С. Ковалевська, І.В. Янчева, В.В. Янчев – Х.: «Видавництво «Форт», 2016. – 447 с.

14. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.