Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 245: В 5 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008.

Остапенко Я.О.

Національний університет державної податкової служби України

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ХАРЧОВОЇ ГАЛУЗІ ЯК СКЛАДОВА РЕФОРМОВАНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація

У статті розкрито актуальність обліку витрат на виробництво та собівартості продукції на сучасному етапі розвитку економіки України, доведено необхідність його проведення на промислових підприємствах. На основі узагальнення законодавчої та нормативної бази, економічної та наукової літератури, надано критичну оцінку сучасному обліку витрат на виробництво. Розглянуто; проблеми обліку витрат на виробництво та собівартості продукції харчової галузі в результаті реформування бухгалтерського обліку.

Автором зроблено відповідні висновки на основі досліджень та надане пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат на виробництво та собівартості продукції.

Ключові слова: облік витрат за елементами, облік витрат за статтями калькуляції, калькулювання собівартості продукції, об'єкт калькулювання.

І. Вступ

Запровадження і розвиток ринкових відносин в Україні вимагають інтенсивного розвитку виробництва продукції, (робіт, послуг), що супроводжуються широким використанням досягнень науки і техніки, покращенням якості продукції, підвищенням продуктивності праці, скороченням трудових і матеріальних витрат. Ця вимога може бути виконана шляхом комплексного взаємо узгодженого використання всіх економічних форм, що впливають на зміст господарського механізму. Серед них - облік витрат на виробництво та собівартості продукції.

Облік витрат повинен будуватися так, щоб можливо було визначити та виміряти всі фактори виробництва, що впливають на рівень собівартості: матеріальні ресурси, що використовуються на технологічні потреби і складають основу готового продукту, їх об'єм та зміну структури; основні фонди, що застосовуються у виробництві, їх технічний рівень, що впливає на розмір витрат, котрі пов'язані з їх функціонуванням у виробництві; трудові витрати, їх рівень, динаміку і вартісну ємкість в собівартості; витрати, пов'язані з організацією і обслуговуванням виробництва та витрати на управління виробництвом.

Принципові засади формування облікової інформації в Україні регламентовано Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність" [1]. Законом надано великі повноваження керівництву підприємства щодо розробки системи організації та ведення бухгалтерського обліку.

Самостійність в розробці правил на яких базується облік на підприємстві, зокрема облік витрат, можливості більш творчо підходити до облікового процесу та враховувати притаманні конкретному підприємству особливості. Але водночас відсутність будь - якого контролю, в тому числі з боку держави призводить до значного та невиправданого спрощення обліку на підприємствах.

Різні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції досліджувались багатьма вченими. Свої праці даній тематиці присвятили відомі вітчизняні вчені-економісти: Білуха М.Т.. Бородкін О., Волинець Ф.Ф., Валуев Б.І., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Єфіменко В.L, Завгородній В.П., Кужельний М.В., Сопко В.В., Савченко В.Я., Сук Л.К., Ткаченко Н.М., Чумаченко М.Г. та ін. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: Басманов І.А., Безруких П.С., Маргуліс А.Ш., Карпова Т.П., Палій В.Ф., Друрі К.,, Нідлз Б , Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч.Т., Яругова А.

Але окремі наукові положення залишаються дискусійними: з'ясування сутності методу обліку витрат і методу калькулювання собівартості продукції, розробка науково - обґрунтованих принципів класифікації,, розподіл витрат між окремими стадіями обігу коштів; економічний зміст собівартості та склад витрат, які її формують; групування витрат за статі ями та об'єктами калькуляції.

Облік витрат на виробництво і розрахунок собівартості продукції мають бути організовані так, щоб була можливість постійного проведення аналізу і контролю за змінами собівартості в цілому і в розмірі формуючих її витрат. Для цього необхідно вести облік витрат на виробництво за елементам та статтями калькуляції, а також доцільно проводити зведення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням національних стандартів змінило підхід до собівартості, як економічної категорії та процесу калькулювання. Згідно з Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [2] перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлюється підприємством. Зменшено перелік статей витрат. Змінено порядок обліку, формування, розподілу і включення до виробничої собівартості непрямих витрат.

II. Постановка завдання

Метою дослідження є удосконалення методичних та методологічних засад обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції промислових підприємств для забезпечення їх ефективного функціонування в сучасних умовах господарювання.

Теоретичною та методологічною основою дослідження стали праці вітчизняних та зарубіжних науковців, законодавчі та нормативні акти України. Методи дослідження ґрунтуються на діалектичному підході до визначення сучасного стану обліку витрат на виробництво та собівартості продукції. На підставі діалектичного методу наукового пізнання у статті застосовано аналіз і синтез загальних питань, поєднання історичного і логічного.

III. Результати

Процес трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку зумовив суттєву перебудову методології обліку витрат на виробництво продукції промислових підприємств. З переходом до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно розширилися можливості підприємств у виборі правил ведення облікової політики, методів оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на виробничі витрати та способів і методів обчислення собівартості продукції.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" встановлена єдина для всіх підприємств (організацій) незалежно від форм власності номенклатура економічних елементів витрат, що формують собівартість продукції. Таке у групування дозволяє визначити й аналізувати структуру витрат підприємства та їх динаміку, виявити якісні показники діяльності підприємства, здійснювати контроль за витратами відповідно до їх цільового призначення піл час виробничого процесу.

Але, на нашу думку, склад обліку витрат за елементами, що регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" та існує на сьогоднішній день, носить, більш узагальнений характер про витрати на підприємстві і для спрощення ведення їх обліку та аналізу, витрати необхідно більш деталізувати. Це стосується такого елементу як інші операційні витрати. На нашу думку, цей елемент необхідно розбити на "операційні витрати, пов'язані з процесом виробництва", "операційні витрати, пов'язані з процесом реалізації продукції"", '"інші операційні витрати". Це дасть можливість отримати більш детальну інформацію про по елементний розріз витрат. Для забезпечення термінологічної єдності і усунення понятійних непорозумінь доцільно рахунок 85 "Інші затрати" змінити на "Інші витрати", оскільки Інструкцією про застосування Плану рахунків встановлено, шо цей рахунок призначено для обліку витрат а не затрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства.

Для узагальнення інформації про економічні елементи витрат у Плані рахунків передбачений клас рахунків 8 "Витрати за елементами", де окремому елементу витрат відповідає окремий синтетичний рахунок із субрахунками, які деталізують склад кожного елементу витрат.

Рахунки класу 8 є новими для вітчизняного обліку витрат. В попередньому Плані рахунків подібних за призначенням рахунків не було, тому потрібну інформацію доводилося одержувати шляхом вибірки даних з регістрів синтетичного обліку витрат. Також за допомогою рахунків класу 8 зручно формувати інформацію для другого розділу Звіту про фінансові результати "Елементи операційних витрат", так; як назви рахунків абсолютно співпадають.

З цих позицій запровадження синтетичних рахунків для нагромадження інформації про витрати в розрізі економічних елементів слід оцінювати позитивно.

Незважаючи на складність і важливість класифікації та обліку витрат за економічними елементами, дослідження показує, що цього недостатньо для економічної діяльності. Зокрема даний облік витрат не дає уяви про мету і при значення витрат, не показує взаємозв'язок з технологічним процесом, обсягом виготовленої продукції.

Отже, необхідно згруповувати витрати на виробництво в іншому розрізі статтями калькуляції. В бухгалтерському обліку ця класифікація відіграє важливу роль не тільки для контролю за окремими напрямками витрат, але й для контролю за формуванням собівартості продукції та знаходження резервів її зниження. Для цього витати необхідно групувати в розрізі цехів, бригад, змін, робочих місць. Для визначення собівартості продукції витрати потрібно групувати в розрізі замовлень, за видами виробів, напівфабрикатів.

З розвитком ринкових відносин з'являються нові вимоги до організації обліку витрат. Так виникає потреба визначення впливу витрат на впровадження НОВОЇ продукції, підвищення якості продукції, тощо.

Методика обліку витрат за об'єктами калькулювання є спільною для всіх виробничих підприємств. Вона включає в себе принципи обліку прямих витрат, узагальнення і розподілу непрямих витрат, узагальнення даних у регістрах бухгалтерського обліку.

Калькулювання собівартості продукції залежить від ступеня відповідності об'єкта обліку витрат на виробництво об'єкту калькулювання.

Визначення собівартості продукції потребує обґрунтування об'єктів калькулювання.

За результатами досліджень виявлено, що в залежності від технології та характеру продукції харчової промисловості об'єктами калькулювання можуть бути: один продукт (комплекс продуктів) в цілому за виробництвом; один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, переділами, фазами виробництва; виріб (група виробів) по підприємству; виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад; вид робіт, послуг за структурними

підрозділами підприємства; напівфабрикати. Так об'єктом калькулювання; в хлібопекарському виробництві є хлібобулочні вироби за видами та найменуваннями, в макаронному - макаронні вироби за найменуваннями. Калькуляційною одиницею для хлібобулочних і кондитерських виробів є один центнер, а для макаронних одна тонна.

На підприємствах м'ясної промисловості калькуляції складаються за технологічними переділами переробки сировини. Так в ковбасному виробництві калькуляція складається для напівфабрикатів і ковбасних виробів, при виготовленні напівфабрикатів - за видами: крупно кускові, порціонні, мілко кускові, паніровані; та в залежності від виду використовуваного м'яса: гов'яжі, свинні, баранячі; за назвами: котлети, пельмені, фрикадельки тощо.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" кожне підприємство може самостійно розробляти калькуляційні статті витрат у тій кількості та складі, якої потребує управлінська та виробнича діяльність підприємства.

На відміну від обліку витрат за економічними елементами, для накопичення витрат за статтями калькуляції необхідно робити вибірку з регістрів синтетичного обліку, та й Державна бухгалтерська та статистична звітність не передбачає групування собівартості продукції за статтями калькуляції, що призводить до громіздкості обліку цих витрат, а відповідно й незручності.

На нашу думку, для полегшення та спрощення обліку витрат за статтями калькуляції, у складі класу 9 "Витрата діяльності" необхідно запровадити рахунки, які б відповідали типовій номенклатурі статей калькуляції, що призведе до зручності формування, обліку, аналізу та контролю за витратами виробництва, а відповідно й собівартості продукції, що виготовляється.

До введення вдію П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати після попереднього розподілу включалися до складу виробничої собівартості виробничої продукції. П(С)БО 16 та Методичні рекомендації №47[3] передбачають розподіл витрат на постійні та змінні. Змінні витрати списуються на собівартість виробничої продукції. Постійні витрати розподілялися на кожен об'єкт з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Порядок розподілу постійних витрат з урахуванням показника нормальної потужності, на нашу думку, недосконалий, так як отримане значення показника нормальної потужності економічно не обґрунтоване, оскільки передбачає лише очікуваний обсяг діяльності. Також не може бути абсолютно точного розподілу витрат на постійні та змінні, так як деякі витрати містять у своєму складі і постійні і змінні.

До введення в дію П(С)БО 16 адміністративні (загальногосподарські витрати) розподілялися: та включалися до собівартості продукції., тобто рахунки бухгалтерського обліку надавали інформацію про повну собівартість виробничої продукції. Планом рахунків, введеним в дію у 2000 році, передбачено формування на рахунках бухгалтерського обліку тільки виробничої собівартості продукції.

Таким чином повна собівартість реалізованої продукції на рахунках бухгалтерського обліку не відображається, а лише надається у вигляді калькуляції внутрішнім користувачам для прийняття відповідних рішень щодо подальшої діяльності, тому не потребує значної перебудови обліку накладних витрат підприємства.

Відсутність інформації про повну собівартість продукції вважаємо негативним явищем в бухгалтерському обліку та діяльності підприємства в цілому, так як в такому випадку неможливо порівняти повну собівартість з цінами на продукцію, які встановлюються в ринкових умовах на основі попиту та пропозиції, а також має місце повна відсутність контролю за розміром накладних витрат, які мають тенденцію до збільшення,.

На наш погляд, більш доцільним було б для промислових підприємств (харчової галузі зокрема) України визначення повної собівартості продукції (робіт, послуг). Але чинним законодавством України передбачено формування неповної собівартості на рахунках бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності.

IV. Висновки

З метою постійного проведення аналізу і контролю за змінами собівартості в цілому і в розмірі формуючих її витрат облік витрат на виробництво необхідно здійснювати за елементами та статтями калькуляції, а також доцільно проводити зведення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. На нашу думку, склад обліку витрат за елементами, що регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" та існує на сьогоднішній день, носить більш узагальнений характер про витрати на підприємстві і для спрощення ведення їх обліку та аналізу, витрати необхідно більш деталізувати. Це стосується такого елементу як інші операційні витрати. Для забезпечення термінологічної єдності і усунення понятійних непорозумінь доцільно рахунок 85 "Інші затрати" змінити на "Інші витрата", оскільки Інструкцією про застосування Плану рахунків встановлено, що цей рахунок призначено для обліку витрат а не затрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства.

Для контролю за витратами та формуванням собівартості продукції, знаходження резервів її зниження необхідно здійснювати облік витрат тла виробництво за статтями калькуляції.

Пропонуємо враховувати наступні аспекти обліку витрат за статтями калькуляції:

1) значного впливу на номенклатуру статей калькуляції здійснює характер виробництва (видобувне чи переробне);

2) підчас обліку витрат необхідно враховувати вплив технічного прогресу, який шляхом автоматизації та скорочення трудомісткості виробництва сприяє зменшенню витрат на оплату праці, водночас зберігаючи накладні витрати (тому з кожним роком все більше уваги потребують накладні витрати підприємства з подальшою деталізацією видів накладних витрат в калькуляції);

3) при формуванні номенклатури калькуляційних статей необхідно зважи-ти на питому вагу окремої статті в загальній структурі собівартості (якщо питома вага калькуляційної статті є незначною у структурі собівартості, то витрати по цій статті необхідно перенести до іншої комплексної статті);

4) номенклатура комплексних статей повинна відповідати вимогам аналітичності, забезпечити можливість здійснення контролю прогнозних розрахунків;

На підприємствах харчової промисловості, де продукція під час процесу виробництва проходить декілька послідовних стадій (переділів), облік витрат необхідно організовувати за окремими переділами (стадіями виробництва), а також доречним є нормативний облік витрат, так як всі види продукції виготовляються на основі нормативно - технічної документації (технічних умов, рецептур), в якій визначено кількісний та якісний склад сировини і матеріалів, що входять до продуктів харчування.

Для узгодження діяльності структурних підрозділів та полегшення процесу калькулювання, що сприятиме вибору оптимальної програми автоматизації калькулювання пропонуємо на кожному підприємстві скласти Положення про калькулювання.

З метою ефективного калькулювання та визначення собівартості продукції, пропонуємо групувати накладні та непрямі витрати в аналітичних розрізах та здійснювати їх розподіл відповідно баз, які найбільше впливають на їх величину.

Чинним законодавством України передбачено формування неповної собівартості на рахунках бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності, До недоліків калькулювання неповної собівартості слід віднести складність розподілу витрат підприємства на постійні та змінні. На наш погляд, в харчовій промисловості більш доцільним є визначення повної собівартості

продукції, якого дотримувались до впровадження Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні та якого досі дотримуються в країнах СНД, таких як Росія та Білорусія.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» віл 16.07.1999 р. № 996 - XIV із змінами та доповненнями.
2. Положення: (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. на-казом: Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318, із змінами та доповненнями,
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затв. наказом Комітету промислової політики України від 02.02.2001 р.№47.