

Кундеус О. М. Облік витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах скляної промисловості / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2012. – №4. – С. 127-132.
УДК 857.47

Кундеус О.М.

к.е.н., доцент кафедри обліку у виробничій сфері

Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СКЛЯНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин, кінцевою метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку та задоволення запитів найманих працівників, які пов'язані із виплатою заробітної плати та соціальним пакетом. Одним із важливих засобів її досягнення є зниження витрат на виготовлення продукції яке в кінцевому підсумку приведе до її здешевлення. Особливо гостро стоїть питання про ефективність використання основних засобів, яке в значній мірі відображається на показниках матеріало-ресурсоемності виробництва і продукції та прибутковості підприємства. Зниження собівартості є одним із головних факторів збільшення обсягу виробництва без додаткових капітальних вкладень та підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки.

Збільшення прибутку є джерелом відновлення основних засобів та підтримки їх в робочому стані через здійснення ремонтів і модернізації. Крім прибутку важливе значення в механізмі відтворення основних засобів має амортизація, оскільки вона, з одного боку, є елементом виробничих витрат, що включається в собівартість продукції, а з іншого – є джерелом коштів для реновації (відновлення) основного засобу нерідко на якісно новій основі. Водночас вона відображає специфіку руху його вартості і розглядається як важливий важіль управління процесом відтворення.

Для задоволення цих процесів доцільним є створення у вітчизняних підприємствах, в тому числі скляної промисловості, ефективної системи управлінського обліку, яка буде забезпечувати одержання інформації,

адекватної потребам внутрішніх користувачів підприємства в умовах ринкової економіки, що сприятиме ефективному управлінню витратами виробництва та собівартістю продукції, оптимізації результатів діяльності підприємства з досягненням високої якості та конкурентоспроможності готової продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати дослідження методики формування витрат та калькулювання собівартості продукції, затвердженої до використання Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, дозволяють стверджувати про недостатнє задоволення потреб управління в даній інформації. Успішне вирішення цих проблем в значній мірі залежить від рівня їх теоретико-методологічного вивчення і узагальнення, що є науковою основою розробки практичних рекомендацій для обґрунтування переліку витрат та способів їх включення в собівартість виготовленої продукції з послідуочим використанням даних результатів для прийняття управлінських рішень.

Розв'язанню теоретичних і методологічних питань формування, аналізу та прогнозування витратної політики підприємств присвячена значна кількість досліджень вітчизняних вчених (Ф.Ф. Бутинця, С.В. Голова, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцева, В.К.Савчука, В.В.Сопка, В.Д. Слободяна, В.О. Шевчука, П.Я. Хомина, Л.В. Чижевської та інших вчених).

Крім того, проблеми достовірного визначення собівартості продукції підприємств в умовах ринкової економіки досить повно висвітлені в працях вчених країн близького і далекого зарубіжжя (П.С. Безруких, В.В. Ковальова, О.В. Єфімової, Н.П. Кондракова, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета, Л. Бернстайна, Г. Велша, Ван Бреди, Ж. Рішара, Т. Карліна, Д. Колдуела, Б. Нідлза, Е.С. Хендріксена та інших).

Значні досягнення названих вчених стали основою подальшого дослідження проблем та формування висновків і пропозицій щодо удосконалення розподілу окремих видів витрат підприємств. Необхідно відмітити, що зарубіжний досвід формування цінової політики підприємств представляє значний інтерес в теоретичному і практичному плані, але його

вивчення і використання вітчизняними теоретиками і практиками повинно максимально враховувати особливості розвитку і становлення економіки України на сучасному етапі.

Проте здебільшого вчені-економісти розглядають уніфікований облік, пристосований для всіх галузей національної економіки. При цьому не враховуються специфічні особливості окремих галузей, наприклад, скляної промисловості, вплив реальних умов виробництва на формування завдань, застосування методичних прийомів обліку. Тому дослідження з організації та вибору методів обліку адекватних умовам виробництва скляної продукції, необхідність їх впровадження в підприємствах скляної промисловості зумовили актуальність та вибір теми статті.

Постановка завдання. Метою статті є виокремлення методичних питань обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, а також створення науково обґрунтованих передумов його організації і ведення.

Виклад основного матеріалу дослідження. З першого квітня 2011 року набрав чинності III розділ Податкового кодексу України (далі – ПКУ), який в деякій мірі змінив правила оподаткування прибутку, включаючи склад витрат та порядок їх визнання.

У відповідності з ПКУ, витратами визнається сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальних формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу.

Згідно П(С)БО №16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. [1; 2].

Порівнюючи ці два визначення бачимо, що нічого нового у визначенні витрат ПКУ не відкрив.

Створення ефективної облікової системи на підприємствах забезпечується наявністю чітко розробленої класифікації витрат та статей калькуляції продукції, яка відображається в наказі про облікову політику підприємства [1; 2; 3; 4]. Так, згідно П(С)БО №16 "Витрати" їх класифікують на прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Згідно п. 11 вище названого Стандарту, вони і складають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Особливістю обліку витрат на підприємствах скляної промисловості є те, що витрати основного виробництва, крім поділу по цехах, групують по технологічних переділах виробничого процесу. При групуванні витрат за технологічними переділами планові розрахунки проводять на основі технологічної документації та витратних норм, а облік витрат здійснюється на основі первинних документів по витрачання сировини, матеріалів, палива, енергії, нарахуванню заробітної плати, та інших витратах.

Основними завданнями які ставляться перед групуванням витрат по технологічних переділах є:

- а) аналіз та контроль рівня витрат по окремих технологічних переділах і виявлення

технологічних переділів, в яких мають місце відхилення від діючої технології, що тягне за собою зміну норм витрачання сировинних матеріалів та може суттєво вплинути на якість продукції;

- б) виявлення економічно ефективних схем організації виробництва як всередині підприємства, так і на різних підприємствах галузі;

- в) міжзаводський порівняльний аналіз собівартості продукції яка випускається різними підприємствами [4; 5; 6].

Крім групування витрат за переділами на скляних підприємствах для

розрахунку планової, а в кінці місяця і фактичної собівартості продукції, як правило, встановлюють наступні статті калькуляції продукції:

1. Сировина і матеріали.
2. Поворотні відходи (мінусуються).
3. Купівельні вироби та напівфабрикати,
4. Допоміжні матеріали.
5. Паливо на технологічні цілі.
6. Енергія на технологічні цілі.
7. Основна заробітна плата виробничих робітників.
8. Додаткова заробітна плата виробничих робітників.
9. Відрахування в єдиного соціального внеску.
10. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання.
11. Загальновиробничі витрати.
12. Втрати від браку.

Перелік вище зазначених витрат формує виробничу собівартість продукції скляних підприємств [5; 6].

Із вищенаведених статей, більш детально ми хотіли б зупинитися на загальновиробничих витратах.

В п. 15 П(С)БО №16 перелік загальновиробничих витрат є дуже широкий і різношерстий за економічним змістом, оскільки в ньому поєднано загальновиробничі витрати та витрати на утримання та експлуатацію устаткування. А чим більше ми відносимо витрат в дебет одного рахунку, тим важче його використовувати в плані отримання інформації для прийняття управлінських рішень. Для обліку цих витрат в Плані рахунків передбачено рахунок 91 "Загальновиробничі витрати". А згідно Інструкції про його застосування вказано, що на даному рахунку ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління і витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Тому, на нашу думку, для обліку витрат на утримання і експлуатацію машин та устаткування необхідно ввести окремий рахунок. Хоча в практичній діяльності бухгалтера підприємств

відкривають два субрахунки до рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", а саме 91.01 "Загальновиробничі витрати" та 91.02 "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання".

Іншим суттєвим моментом, на якому ми хотіли б акцентувати свою увагу, є питання поділу загальновиробничих витрат на постійні і змінні, а також на розподілі постійних загальновиробничих витрат між витратами на виробництво продукції та собівартістю реалізованої продукції. На нашу думку, поділ витрат на постійні та змінні є чисто умовним і не знайшов застосування в діяльності підприємств. В практичній діяльності більшість підприємств застосовують свої бази розподілу окремо щодо витрат на утримання та експлуатацію устаткування та загальновиробничих витрат. Так, в скляній промисловості базою для розподілу витрат на утримання та експлуатацію устаткування є вага виробу, а для загальновиробничих витрат заробітна плата.

Наступним моментом, який підлягає дискусії, є розподіл постійних загальновиробничих витрат між витратами на виробництво продукції та собівартістю реалізованої продукції. В котрий раз, переглядаючи перелік витрат згідно п. 15 П(С)БО 16, ми не находимо в ньому витрат, які б були пов'язані із реалізацією продукції, оскільки для даних витрат передбачено рахунок 93 «Витрати на збут» за дебетом якого ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом продукції. А загальновиробничі витрати, згідно даного переліку, є витратами на виробництво продукції і однією із статей калькування продукції скляного виробництва.

Інші витрати, на яких ми хотіли б зупинитися, є адміністративні або загальногосподарські витрати. Для їх обліку в Плані рахунків передбачено рахунок № 92 "Адміністративні витрати". Згідно Інструкції про застосування даного рахунку, за дебетом відображається сума визнаних загальногосподарських витрат, а за кредитом – їх списання на рахунок 79 "Фінансові результати". На нашу думку, дані витрати більше пов'язані із виробництвом продукції і не є витратами періоду. Тому, списання вищевказаних витрат необхідно проводити в дебет рахунку 23 "Виробництво".

З кредита якого вони спишуться на рахунок 26 "Готова продукція" на якому і буде визначено повну собівартість випущеної готової продукції. В подальшому в процесі розподілу собівартості продукції між реалізованою і залишком на складі частина цих витрат попаде на собівартість реалізації.

В результаті, порівнявши дебет рахунку 23 "Виробництво", при незмінних залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, із сумою зданої на склад готової продукції в оптових цінах підприємство може оперативно визначити прибутковість чи збитковість своєї діяльності. Другим важливим аспектом є те, що в дебеті рахунку 23 "Виробництво" ми зможемо знайти всі статті калькуляції собівартості продукції та повну собівартість випущеної готової продукції, яка необхідна підприємству для встановлення ціни на вироби. Дана інформація і є важливою складовою для прибуткової діяльності підприємств, так як вона лежить в основі оптової ціни виробів [1; 3; 5].

Наступним питанням, яке, на нашу думку, є дискусійним, є період включення до витрат на виготовлення продукції амортизаційних витрат. Якщо керуватись пунктом 8 П(С)БО № 16 «Витрати», в якому зазначено, що якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. А, звернувшись до абзацу 3 пункту 29 П(С)БО № 7 «Основні засоби» бачимо, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став приданим для корисного використання. Це означає, на скловарну піч, яка продукує готові вироби, починаючи з початку місяця та вартість якої може становити більше п'яти мільйонів гривень, амортизаційні відрахування будуть включені у витрати наступного місяця. З чого випливає, що вироблена та реалізована в перший місяць запуску готова продукція не зможе бути визнана доходом, оскільки амортизаційні витрати на неї почнуть нараховуватись та будуть включені до собівартості продукції, починаючи з наступного за введенням в експлуатацію

місяцем (п.7 П(С)БО 16 «Витрати») [2; 7; 8].

Звернувшись до ПКУ, знаходимо ті ж самі суперечливі моменти. Так, підпункт 2 пункту 1 статті 145 констатує, що нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом. А пунктом 146.2 статті 146 передбачене нарахування амортизації основних засобів протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію.

Виходячи із сказаного вище, можна зробити висновки:

1. У перший місяць експлуатації скловарна піч не може бути визнана активом, оскільки на неї не нараховується амортизація.
2. Оскільки вона не є активом, то не може привести до отримання економічних вигод.
3. Готова продукція виготовлена та реалізована з даної печі не може визнаватись доходом, тому що амортизаційні витрати будуть включені в склад собівартості тільки в наступному місяці.

Виробництво скляної продукції являє собою динамічну систему, яка знаходиться в постійному процесі розвитку. З посиленням управлінської орієнтації бухгалтерського обліку, наукові методи обліку витрат виробництва та виходу продукції повинні ґрунтуватися на безперервному забезпеченні апарату управління необхідними відомостями про хід виробництва. В такому випадку, на нашу думку, запорукою успіху може слугувати створення на підприємстві системи постійного моніторингу, який дасть змогу забезпечити створення оптимальних умов для функціонування підприємства та виконання ними поставлених завдань з найбільшою ефективністю. Під моніторингом розуміється постійне спостереження за будь-яким процесом або системою з метою виявлення їх відповідності очікуваному результату [3; 6; 8]. Таким чином, в процесі моніторингу підприємство досліджується в повному обсязі та, у випадку необхідності, проводяться коректуючі дії на досліджуваній об'єкт.

При цьому система моніторингу повинна видавати блок інформації про об'єкт, що спостерігається з такою деталізацією, яка визначається точністю первинного вимірювання або отримання інформації.

Слід відзначити, що кінцевий результат діяльності будь-якого структурного підрозділу, а отже і підприємства в цілому, в певній мірі визначається станом бухгалтерського обліку, який, документуючи всі господарські операції безперервно по мірі їх здійснення, перетворюється на організаційну систему накопичення, обробки, зберігання та використання облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Отже, облік процесу виробництва починається в структурних підрозділах із складання первинних документів і тому, враховуючи домінуючу роль документування у забезпеченні можливості безперервного спостереження за господарськими процесами, першорядне значення мають своєчасність, повнота та достовірність оформлення господарських операцій та ситуацій, що відбулися, первинними документами.

Калькулювання собівартості продукції виступає одним із головних критеріїв вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Проте воно (калькулювання) не завжди в повній мірі відображає фактичні витрати на виробництво скляної продукції. В процесі виробництва мають місце господарські факти, які чи то взагалі не піддаються щоденному документуванню (наприклад природній убуток, пересортиця, усушка та ін.), чи то інформація, що міститься в первинних документах по тих чи інших причинах, викривляється (помилки при обліку та оформленні складських операцій, зловживання, безгосподарність). Сукупність цих факторів спричиняє викривлення фактичної собівартості вирощеної продукції [6; 7].

Для забезпечення правдивості визначення собівартості скляної продукції дані про такі факти виявляють в процесі інвентаризації. Завдяки проведенню інвентаризаційної роботи отримується інформація для достовірного визначення реального розміру виробничих витрат.

Під інвентаризацією слід розуміти засіб перевірки наявності засобів і

джерел підприємства та співставлення їх з даними бухгалтерського обліку, врегулювання виявлених різниць.

В процесі еволюційного розвитку суспільства категорія "інвентаризація" трансформувалась із найпростішої форми – перерахунку, зважування, перемірювання, метою яких було відображення фактичного стану об'єкту, що інвентаризується, до дій, направлених на фактичне виявлення наявності майна з метою визначення величини власного і залученого капіталу та фінансового результату від господарської діяльності[1; 2; 8].

З нашої точки зору, на сьогодні, перспективним напрямком розширення інформаційної ємності облікових даних підприємств є застосування так званої перманентної (постійної) інвентаризації.

Сутність перманентної інвентаризації полягає в тому, що постійно діюча на підприємстві інвентаризаційна комісія піддає перевірці фактичну наявність окремих видів майна та стану фінансових зобов'язань на певну критичну дату. Критичною датою при цьому слід вважати момент, коли в натурі є мінімальний залишок майна за даними бухгалтерського обліку.

Часто, в практиці ведення бухгалтерського обліку на підприємствах виникають такі ситуації, коли в натурі певний вид товарно-матеріальних цінностей відсутній, а по бухгалтерських документах значиться їх залишок і являє собою природний убуток або нестачу цих цінностей. В таких випадках і доцільно використовувати перманентну інвентаризацію.

Про переваги перманентної інвентаризації також свідчать і ряд економістів. Окремі з них відзначають, що перманентна інвентаризація забезпечує оперативний постійний контроль за збереженням цінностей та використанням їх, не припиняючи процесу приймання і відпуску їх на виробництво, зменшує трудомісткість обробки матеріалів інвентаризації [5; 8].

Інші до переваг методу безперервної інвентаризації відносять своєчасність виявлення відхилень, аналіз їх причин і прийняття відповідних заходів по наведенню ладу в зберіганні і обліку матеріальних цінностей; неоднократність перевірки в натурі; підвищення дисципліни комірників,

постійна готовність до перевірки якості їх роботи та ін. [5; 7].

Встановлено, що при застосуванні перманентної інвентаризації мінімізуються перешкоди в процесі виробництва та її послідовність, безперервність, своєчасність, підвищується достовірність обліку [1; 5], а також перманентні інвентаризації знижують трудомісткість і тривалість їх проведення [5; 8].

Вважають, що постійність інвентаризації значно знижує трудомісткість її проведення і дозволяє більш оперативно виявляти природні убутки і втрати окремих видів матеріальних цінностей [1; 5; 7; 8].

На нашу думку, всі вище перераховані переваги перманентної інвентаризації є беззаперечними. При цьому, в системі управлінського обліку особливого значення набуває можливість одержання інформації про величину товарно-матеріальних цінностей на будь-яку дату, що сприяє підвищенню оперативності прийняття управлінських рішень, забезпечує безперебійність виробничих процесів, інформує про наявну кількість запасів в різних місцях. Також забезпечує даними про величину вартості відпущених (реалізованих) товарів без проведення періодичного підрахунку запасів в натурі.

Таким чином, перманентна інвентаризація для підприємств скляної промисловості може слугувати засобом одержання в постійному режимі потрібної базисної інформації, а також давати аналітичну орієнтацію щодо можливих альтернатив, які розглядаються.

Слід відзначити, що перш ніж приступити до проведення перманентної інвентаризації, потрібно визначити наявну номенклатуру товарно-матеріальних цінностей з тим, щоб протягом звітного періоду всі вони були проінвентаризовані. Це дасть можливість здійснювати систематичний контроль за фактичною наявністю та використанням запасів, а також виявляти недоліки їх аналітичного кількісного обліку.

Пропонується проводити перманентну інвентаризацію в аналізованих господарствах в такій послідовності:

1. На протязі звітного періоду на рахунках запасів відображати вартість

всіх придбаних (вироблених) товарно-матеріальних цінностей із одночасним внесенням їх суми в деталізовані відомості перманентної інвентаризації;

2. Протягом того ж звітнього періоду відображати кожний факт вибуття товарно-матеріальних цінностей із відбиттям вартості запасів, що вибули на рахунках обліку та в інвентаризаційній відомості;

3. Обов'язковим є запис повернення товарів в місця їх зберігання із зазначенням причин повернення.

Таким чином, на кінець звітнього періоду на субрахунках рахунку 20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 28 "Товари" та ін. буде відображена вартість залишків товарно-матеріальних цінностей, суми яких відображаються у другому розділі Балансу. Сума всіх залишків запасів, що відображені у Відомостях перманентної інвентаризації, буде дорівнювати сальдо рахунків запасів у Головній книзі. В кінці звітнього періоду вартість запасів, що були реалізовані, є сумою, яка заноситься до Звіту про фінансові результати. Отже, за допомогою даної Відомості стає реальним посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, завдяки можливості контролюючого порівняння бухгалтерських документів і Відомості перманентної інвентаризації.

Висновки з даного дослідження. Нові економічні відносини вимагають докорінного поліпшення вітчизняної системи обліку. В зв'язку з тим, що бухгалтерський облік є головним постачальником інформації, необхідним є посилення його інформаційної, контрольної, пізнавальної, прогностичної та мотиваційної функцій виходячи із запитів системи управління. Ефективна система обліку дає можливість створити належну інформаційно-аналітичну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні підприємства, контролю за їх виконанням.

Організація розробки і впровадження системи обліку на підприємствах скляної промисловості повинна проходити у поступовому, взаємообумовленому та обґрунтованому втіленні в практичну обліково-аналітичну діяльність ідей управлінської орієнтації.

Методологія обліку повинна бути зорієнтована на одержання спектру альтернативних варіантів управлінських рішень розв'язання проблем, що виникають в ході господарської діяльності підприємства. При виборі методу обліку необхідно враховувати специфічні галузеві особливості. Встановлення переліку і складу статей витрат відноситься до компетенції обліку і має бути регламентована в обліковій політиці підприємства.

Література

1. Бондар І.Ю. Управління витратами виробництва та собівартістю продукції : навч. посібник/ Бондар І.Ю., Пахомов В.І. - К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 2000. - 65 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, звітність. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця : 3-є вид , перероб і доп. - Житомир: ПП "Рута", 2001. -512 с.

3. Джон Блейк. Европейский бухгалтерский учет. Справочник : перевод с англ. / Джон Блейк, Ориол Амаг. - М. : Информационно-издательский дом «ФИГТИКЪ», 1997. - 400 с.

4. Дікань Л.В. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки / Дікань Л.В., Калініченко О.О. - Харків: Гриф - 2000. - 80 с.

5. Нападівська Л.В. Управлінський облік : монографія / Нападівська Л.В. - Дніпропетровськ: Наука і освіта , 2000. - 450 с.

6. Палий В.Ф. Основы калькулирования / Палий В.Ф. - М. : Финансы и статистика, 1987. -288 с.

7. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (Теоретико-методологічні аспекти): монографія / Пушкар М.С. - Тернопіль: Економічна думка, 1999. - 422 с

Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / Сопко В., Завгородній В. - К : КНЕУ, 2000. - 260 с.