

І ЄОАІ І В АЕІ І І І ²×І І - НООІ І НО², ОІ ДІ ОААІ І В, І АЕ²ЕО АЕОДАО
 І А АЕДІ АІ ЕООАІ ОА НІ А²ААДОІ НО² І ДІ АОЕО²-
 А ОІ І ААО ДЕІ ЕІ АЕО А²АІ І НЕІ

Розкрито актуальність питання економічної сутності, формування, обліку витрат на виробництво та собівартості продукції на сучасному етапі розвитку економіки України, визначено необхідність його проведення та напрямки вдосконалення на основі узагальнення економічної та наукової літератури. Розглянуто проблеми визначення економічної сутності, формування, обліку витрат на виробництво та собівартості продукції на промислових підприємствах. Зроблено відповідні висновки на основі досліджень та надано пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат на виробництво та собівартості продукції.

The issues of economic urgency nature, formation, keeping the cost of production and cost at the present stage of economic development of Ukraine are considered. The needs for its implementation and areas of improvement based on the synthesis of economic and scientific literature are determined. The problems of determining the economic nature, formation, accounting costs for production and production costs in the industry are considered. The conclusions based on research and suggestions for improving the cost accounting for production are provided.

В умовах вдосконалення господарського механізму, вдосконалення методів планування, ціноутворення і управління народним господарством та розвитку ринкових відносин, великого економічного, практичного значення набувають питання формування і складу витрат виробництва, собівартості продукції, визначення їх економічної сутності та обліку.

Витрати підприємства завжди були одним з найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно і своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, прямо залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство.

Формування витрат виробництва є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, охопленого системою управлінського обліку. Саме від його ретельного вивчення і успішного практичного застосування буде залежати рентабельність виробництва і окремих видів продукції, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, обчислення національного доходу у межах країни, розрахунок економічної ефективності від впровадження організаційно-технічних заходів, а також обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції.

Необхідність вивчення економічної сутності, складу, обліку витрат на виробництво та собівартості продукції зумовлено тим, що до сих пір в економічній літературі по-різному трактуються складові елементи витрат виробництва, собівартості продукції, структура та методика їх обчислення, що пов'язано, на наш погляд, насамперед з відсутністю єдиної точки зору з питань розуміння економічної сутності цих понять.

Поруч з витратами на виробництво необхідно розглянути й поняття, пов'язані з ними. До них належать такі, як "затрати" та "собівартість продукції". Правильне визначення змісту понять, пов'язаних з витратами, має не тільки формальне значення. Воно важливе для економічного обґрунтованого групування витрат, їх планування, обліку та аналізу.

Нажаль, в економічній літературі не існує єдиної думки щодо визначення сутності затрат та собівартості продукції. Відсутнє чітке визначення цих економічних категорій і в зарубіжній літературі.

У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку і прийняттям П(С)БО 16 "Витрати"[1], внесено докорінні зміни до складу і формування собівартості промислової продукції (робіт, послуг), а це, у свою чергу, призвело до змін у калькулюванні, ціноутворенні, визначенні рентабельності продукції та ін.

Останніми роками деякі підприємства почали не тільки відмовлятися від планування собівартості продукції, а й від калькулювання її. Вони вважають, що ринкова економіка і прихована її конкуренція роблять калькуляцію фактичної собівартості продукції непотрібною, оскільки ціна на ці вироби

формується під впливом попиту та пропозиції, а сама по собі фактична собівартість продукції на ціну продажу не впливає.

Проблеми економічної сутності, формування, обліку і аналізу витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції розглядали у своїх працях відомі вітчизняні вчені-економісти: Білуха М.Т., Бородкін О., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Єфіменко В.І., 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. Разом з тим, незважаючи на глибоке дослідження багатьма авторами питань економічної сутності, обліку та аналізу витрат, воно все ще потребує подальшої розробки. Так науковці визначають різний економічний зміст і розуміння витрат виробництва, собівартості як економічних категорій і не завжди враховують, що витрати та собівартість є категоріями розвинутого товарного виробництва, оскільки вони відомі й при капіталізмі.

Багато питань в науковій літературі трактуються по-різному, обґрунтування пропозицій деяких з них не відповідає сучасним вимогам. Ряд принципових змін в економіці, в тому числі й обліку та калькулюванні, які відбулися за останній час, не узагальнені належним чином. До того ж з'явилися нові проблеми, що потребують глибокого осмислення та правильного практичного вирішення.

Метою статті є уточнення економічної сутності, складу витрат на виробництво та собівартості продукції, удосконалення методичних та методологічних засад обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції промислових підприємств в умовах ринкових відносин.

Для визначення сутності виробничих витрат, важливо розглянути цю категорію у всіх суспільно-економічних формаціях, так як в залежності від історичних умов суспільного виробництва в різних суспільно-економічних формаціях змінюють свій зміст і витрати на виробництво.

В умовах рабовласницького і феодального ладу виробництво мало натуральний характер, але вже в цей період трапляються випадки реалізації товарів, навіть з добавленою вартістю, яка відображає виробничі відносини даних формацій. Необхідно відмітити, що при простому товарному виробництві не могло виникнути обособлення собівартості, оскільки існував еквівалентний обмін товарів за цінами, наближеними до собівартості.

Капіталістичні виробничі відносини повністю визначили поняття витрат виробництва. При цьому розглядають два види витрат: капіталістичні витрати на виробництво, як витрати капіталу на засоби виробництва й робочу силу та дійсні витрати виробництва, як сума уречевленої праці в товарі. Різниця між ними являє собою добавлену вартість. Таким чином, на цій стадії розвитку виробничих відносин відбулося обособлення собівартості від вартості, що призвело до необхідності калькулювання собівартості товарів, що виготовляються.

З точки зору вчених вітчизняної економічної теорії термін "витрати" трактується традиційно виходячи з вчення К. Маркса. За цією теорією, сукупні витрати живої та уречевленої праці становлять затрати виробництва, які вимірюються кількістю суспільно-необхідного робочого часу, тобто часу, необхідного для виробництва продукції у певних економічних і організаційно-технологічних умовах [2].

Але економічна наука країн розвинутої ринкової економіки, базуючись на дії її механізмів, витрати на виробництво формулює як затрати виробничих факторів в процесі цілеспрямованої діяльності, які включають в себе всі витрати до моменту виробництва.

Нажаль, в економічній літературі до цього часу немає єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів, вихідних понять фінансової системи: "затрати" та "витрати". Так в економічній літературі майже не дається визначення витрат виробництва. Не існує в літературі і єдиної думки щодо визначення сутності затрат та собівартості продукції.

В зарубіжній літературі також відсутнє чітке визначення таких економічних категорій як "затрати", "витрати" та "собівартість". Так, термін "собівартість" в американській обліковій літературі взагалі відсутній. Якоюсь мірою його замінюють поняттям "costs" (витрати), або "unit costs" (витрати в розрахунку на одиницю виробу). Поняття "затрати" також відсутнє.

Інститут присяжних бухгалтерів (ІПБ) США визначає затрати, як величину, що приписується товарам, які отримані або будуть отримані. Визначення, дане ІПБ США: «витрати у самому широкому розумінні слова включають всі здійснені витрати, що вираховуються з доходів», – відображає традиційну орієнтацію на доходи / витрати. Американський ІПБ називає витратами «валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, які виникли у результаті прибутково орієнтованої діяльності підприємства та які визначаються і оцінюються відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку» [3].

Рада зі стандартів фінансового обліку (РСФО) США дає визначення витрат, виходячи в основному з розрізу активи /кредиторська заборгованість: витрати – це відтік або інше використання активів або виникнення кредиторської заборгованості у результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта. При цьому РСФО США розрізняє витрати і втрати (збитки): втрати (збитки) – це зменшення власного капіталу (чистих активів) у результаті побічних або випадкових угод господарюючого суб'єкта і всіх інших операцій, подій та обставин, що здійснюють на нього вплив протягом періоду, за виключенням виплат власникам. Але у розрахунок прибутку включаються як витрати, так і втрати.

Порівняно з наведеними визначеннями, перевагу можна віддати визначенню витрат, яке надається Австралійським фондом, де під витратами розуміється споживання або втрати потенційного прибутку або майбутніх економічних вигод у формі зменшення активів або збільшення кредиторської заборгованості господарюючого суб'єкта, не пов'язані з виплатами власникам і які призводять до зменшення власного капіталу у звітному період [3] і, яке майже відображає визначення витрат, що наводиться в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", що були введені на Україні в січні 2000 року. Ми вважаємо, що таке визначення витрат є суттєвим, так як в бухгалтерському обліку витрати безпосередньо впливають на зменшення активів, а відповідно – на збільшення зобов'язань та зменшення власного капіталу.

Визначення затрат та собівартості продукції в національних стандартах відсутнє.

Правильне трактування економічного змісту собівартості має принципове значення при визначенні номенклатури витрат, які включаються до неї і тих, які покриваються за рахунок інших джерел. Саме від цього залежить об'єктивність обчислення важливого економічного показника як прибуток. Проблема формування собівартості продукції вимагає уточнення як на науковому так і на методологічному та законодавчому рівнях питань щодо оприбуткування виробленої продукції, обліку її якості, складу виробничих витрат та їх класифікації, методики калькуляції тощо.

Донедавна весь комплекс питань, що стосуються планування, обліку і калькулювання собівартості продукції в промисловості, було досліджено у загальнотеоретичному і методологічному плані, опубліковано серйозні дослідження з теорії і практики планування, обліку і калькулювання собівартості продукції. На базі Основних положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції в промисловості (1970р.) міністерствами і відомствами було розроблено і прийнято в 1975 – 1976 рр. галузеві інструкції, де знайшли відображення галузеві особливості формування, планування, обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції. Пізніше, у 1996р., Кабінет Міністрів України затвердив Типові положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. На підставі цих документів великі і середні підприємства розробляли свої інструкції, в яких було викладено особливості впровадження нормативного методу обліку виробництва й організації внутрішньогосподарського розрахунку.

Після введення в дію П(С)БО 16 "Витрати" до історичної (фактичної) собівартості продукції повинні включатися лише виробничі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загально виробничі витрати. Загальногосподарські (адміністративні) витрати не включено до виробничої собівартості, а разом з витратами на збут та іншими операційними витратами віднесено до витрат періоду. Таким чином, на сьогодні виробнича собівартість менша за виробничу собівартість, що обчислювалася раніше, на суму загальногосподарських витрат, а показник повної собівартості розраховується тільки за власним бажанням підприємства і використовується не для фінансового обліку (оцінка активів), а для аналізу і контролю витрат за видами продукції, центрами витрат і сферами відповідальності; для прогнозування; довгострокового планування та для визначення конкурентноспроможної ціни на продукцію. При цьому більшість виробничих підприємств вважає (і ми з цим погоджуємося), що не включати загальногосподарські витрати до виробничої собівартості продукції – не правильно, тому що ці спожиті витрати є реальними складовими собівартості конкретних виробів і пов'язані з процесом виробництва. Не зовсім правильним вважаємо і не включення цих витрат та витрат на збут до розрахунку валового прибутку Звіту про фінансові результати (форма № 2), адже якщо витрати віднесено на виробництво, то вони повинні відшкодовуватися не за рахунок прибутку, який закладено до ціни, а як виробничі витрати.

З прийняттям П(С)БО 16 і об'єднанням статей «Витрати з утримання й експлуатації обладнання» і «Загальногосподарські витрати» у комплексну статтю «Загальногосподарські витрати» значно ускладнилися облік і контроль за витратами. До 1 січня 2000 р. витрати з утримання й експлуатації обладнання і загальногосподарські витрати враховували окремо на відповідних рахунках, по кожному цеху і по статтях

номенклатури витрат. Це забезпечувало можливість здійснювати планування, облік і контроль за витрачанням коштів відповідно до затвердженого кошторису. По кожному виду або статті витрат установлювалися відповідальні особи, що забезпечувало значне скорочення витрат. Тепер витрати з утримання й експлуатації обладнання і витрати з управління й обслуговування цехів об'єднано в одну статтю, що ускладнило здійснення контрольних функцій обліку, проведення аналізу витрат за цільовим призначенням. Звідси можна зробити висновок про те, що надалі слід утримуватися від скорочення й об'єднання статей, щоб уникнути різкого збільшення обсягу робіт із планування й обліку собівартості продукції як по цехах так і загалом по підприємству.

Раніше загальновиробничі витрати наприкінці звітної періоду повністю списували на рахунок "Виробництво" і розподіляли між випущеною продукцією пропорційно до прийнятої бази, найбільш поширеною з них була заробітна плата виробничих робітників. П(С)БО 16 передбачає поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні з відособленим їх розподілом і включенням до собівартості продукції. Такий розподіл загальновиробничих витрат досить умовний, оскільки не кожний вид витрат з певною ймовірністю можна віднести до відповідної групи. Крім того, для звіту необхідно вести накопичувальну чи вибірккову відомість з розмежуванням цих витрат по групах, що створює велику незручність у роботі.

Викликає також заперечення передбачений у Плані рахунків відособлений облік загальновиробничих і адміністративних витрат (клас 9) від витрат по елементах (клас 8) і основного синтетичного рахунку, на якому узагальнюються виробничі витрати (рахунок 23). Вважаємо, що всі ці рахунки повинні бути зосереджені в одному класі "Витрати на виробництво", до якого повинні бути включені рахунки, призначені для відображення витрат, пов'язаних з основною діяльністю підприємств.

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновки:

1. Витрати виробництва являють собою сукупні затрати суспільної праці на виробництво продукції (робіт, послуг), які створюють її вартість. Тобто витрати виробництва є елементом безпосередньо суспільного характеру виробництва. Відповідно, витрати на виробництво характеризують суспільні витрати, які є частиною вартості суспільного продукту.

2. Затрати виробництва – це сукупність спожитих засобів виробництва (предметів і засобів праці) та життєво – необхідного продукту для відтворення робочої сили.

3. Затрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), виражені в грошовій формі, яка відображає частину її вартості, складають собівартість продукції.

4. Собівартість продукції (робіт, послуг) на даний час за своїм складом не є економічно обґрунтованою і не може повною мірою відображувати рівень фактичних витрат на виробництво як усієї випущеної продукції, так і окремих її видів. Фактична собівартість продукції не може бути базою для визначення ціни продажу, але вона є механізмом оцінки рівня витрат на виробництво виробу і в багатьох випадках – мірилом якості складання планових і нормативних калькуляцій. Внаслідок цього економісти не знають, у що обходиться їм собівартість одиниці продукції, що випускається, яка з них принесла прибуток чи завдала збитку від реалізації.

Отже, на нашу думку, в умовах ринкових відносин питанням сутності, формування, обліку витрат та собівартості продукції потрібно приділяти більше уваги. Для цього необхідно: визначити номенклатуру витрат для планування й обліку конкретному суб'єкту; розробити методику підрахунку й оцінки залишків незавершеного виробництва, а також порядок визначення результатів господарської діяльності та ін. При цьому велику роль мають відіграти міжгалузеві положення й інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, розробку яких слід прискорити.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, із змінами та доповненнями.
2. Основи економічної теорії: політ економічний аспект: підручник. Клименко Г. Н., Нестеренко В. П., Канищенко Л. О. та ін.; За редакцією Клименка Г. Н., Нестеренка В. П. – 2-ге вид., перероблене і доповнене. – К.: Вища школа. – Знання, 1997. – 743 с.
3. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник – Житомир. ПП. "Рута"; 2002 – С.415–416.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV із змінами та доповненнями.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затв. наказом Комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.