

Формування і облік повної собівартості продукції (робіт, послуг)

Розглянуто сучасний стан, виявлено недоліки і наведено пропозиції щодо формування і обліку повної собівартості продукції (робіт, послуг) в сучасних ринкових умовах на підприємствах України. **технологічна собівартість; виробнича собівартість; повна собівартість готової продукції; повна собівартість реалізованої продукції.**

Постановка проблеми. У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку та прийняттям П(С)БО 16 „Витрати” внесено корінні зміни до складу і формування собівартості промислової продукції (робіт, послуг), а це, в свою чергу, торкнулося питань калькулювання, ціноутворення, визначення рентабельності продукції і інше. Насамперед необхідно відзначити, що виходячи із принципа обачності, який не дозволяє завищувати вартість активів і прибуток підприємства, в бухгалтерському обліку відображується тільки виробнича собівартість виготовленої продукції. Адміністративні, а також витрати на збут і інші операційні витрати відносяться безпосередньо на фінансовий результат, тобто не включаються у собівартість конкретних видів продукції. До того ж, за новими правилами бухгалтерського обліку усі наднормативні витрати на виробництво продукції не включаються до виробничої собівартості готової продукції, а відносяться на собівартість реалізації без розподілу за видами продукції і списуються на зменшення фінансового результату в тому місяці, в якому вони допущені, а не в тому, в якому продана продукція. Такий підхід, оснований на американських системах обліку “директ-костінг” і “стандарт-кост”, спрощує ведення бухгалтерського обліку і збільшує прозорість фінансових звітів. Сучасні правила бухгалтерського обліку не передбачають визначення повної фактичної собівартості продукції (робіт, послуг). Як результат, останніми роками деякі підприємства почали не тільки відмовлятися від планування повної собівартості, а й від її калькулювання. Керівництво підприємств втратило інформацію про те, яка продукція, що випускається, принесла прибуток або збиток після реалізації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Однією з основних вимог до визначення і групування витрат за нових умов, на наш погляд, повинна бути можливість одержання усіх необхідних фактичних даних безпосередньо з системи бухгалтерського обліку, не вдаючись до різних вибірок несистемного характеру. Проведений аналіз публікацій [3-8] свідчить, що вчені і фахівці не достатньо зосереджують увагу на проблемах обліку витрат і калькулювання повної фактичної собівартості продукції. Так, вони у своїх роботах наводять: загальний порядок формування і облік собівартості продукції за ринкових умов [3]; деякі обліково-аналітичні проблеми при формуванні собівартості промислової продукції (робіт, послуг) і шляхи їх вирішення [4]; взаємозв'язок бухгалтерського та управлінського обліку при класифікації витрат і формуванні собівартості [5]; облік і контроль технологічної та виробничої собівартості [6]; практичну сторону обліку витрат на виробництво, який здійснюють сьогодні підприємства згідно з нормативно-

законодавчою базою України [7]; методичні рекомендації із калькулювання собівартості, засновані на вимогах стандартів бухгалтерського обліку [8].

Мета статті. В цей же час, наведені вище та інші публікації не містять термінологічного визначення ряду об'єктів обліку витрат, склад калькуляційних статей, а також порядок визначення технологічної, виробничої, повної собівартості готової продукції та повної собівартості реалізованої продукції. В зв'язку з цим, метою даної статті є – розробка пропозицій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції (робіт, послуг).

Для досягнення цієї мети, насамперед, необхідно вирішити наступні завдання: уточнити склад калькуляційних статей технологічної, виробничої, повної собівартості готової продукції та повної собівартості реалізованої продукції; визначити порядок формування повної собівартості готової та реалізованої продукції (робіт, послуг).

Основні матеріали дослідження. Не зважаючи на те, що для цілей бухгалтерського обліку використовується тільки виробнича собівартість і П(С)БО 16 „Витрати” визначає склад тільки цього виду собівартості, на наш погляд, ведення бухгалтерського обліку готової продукції виходячи із виробничої собівартості зовсім не передбачає заборони на планування і облік технологічної собівартості, повної собівартості готової і реалізованої продукції з включенням до неї витрат, не пов'язаних з виробництвом. Кожне підприємство не тільки має право, але і повинне визначати таку собівартість виходячи із вимог ведення економічних розрахунків в ринкових умовах.

В залежності від повноти витрат, що включаються до собівартості продукції, на наш погляд, необхідно визначити як об'єкти наступного калькулювання такі види собівартості продукції:

1. Технологічна собівартість – це собівартість, до складу якої включені виробничі витрати обумовлені специфікою продукції і застосованої технології. Вона складається з витрат на сировину, матеріали, паливо, енергію, витрачені в процесі виготовлення продукції та безпосередньо пов'язаними з виготовленням продукції витратами на оплату праці з відрахуваннями і витрат, що пов'язані з утриманням і використанням обладнання. Усі ці витрати є прямими, тобто безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції (необхідно відзначити, що витрати на оплату праці і витрати на утримання і використання обладнання можуть бути непрямыми, якщо на одному і тому ж обладнанні виготовляється декілька видів продукції).

2. Виробнича собівартість – технологічна собівартість та витрати, пов'язані з керуванням виробничими підрозділами, що виготовляють продукцію, останні можуть бути побічними або непрямыми витратами, якщо виробничі підрозділи виготовляють декілька видів продукції. Згідно п. 11 П(С)БО 16 „Витрати” виробнича собівартість складається з чотирьох статей калькуляції [1, с. 59]. Методичні рекомендації № 47 визначають 12 типових статей калькулювання [2, с. 66 - 67]. Ця класифікація є типовою і підприємства можуть вносити до неї зміни з урахуванням особливостей виробничого процесу, що передбачено п. 165 Методичних рекомендацій № 47 [2, с. 67].

3. Повна собівартість готової продукції – виробнича собівартість та частина постійних витрат, що не пов'язані з виробництвом, які умовно віднесені на цей вид продукції. До складу повної собівартості готової продукції, окрім витрат, що складають виробничу собівартість, включаються адміністративні витрати, витрати на дослідження і розробку, інші операційні витрати.

4. Повна собівартість реалізованої продукції – повна собівартість готової продукції та витрати, пов'язані з її реалізацією споживачу. До складу повної собівартості реалізованої продукції, окрім витрат, що складають повну собівартість готової продукції, включаються постійні та змінні витрати на збут. Постійні витрати на збут не пов'язані із сплатою винагороджень за продаж продукції, її страхуванням,

завантаженням і доставкою продукції споживачу і є постійними. До таких витрат необхідно віднести : витрати на утримання і відрядження працівників, які зайняті збутом; витрати на утримання персоналу, який зайнятий зберіганням, пакуванням та завантаженням продукції; витрати на зберігання, пакування і завантаження продукції; витрати на утримання основних засобів і інших нематеріальних активів, що пов'язані із збутом продукції; витрати на проведення маркетингових досліджень; витрати на рекламу; витрати на ремонт тари; витрати на гарантійний ремонт. До складу змінних витрат на збут належать витрати на: пакувальні матеріали; передпродажну підготовку; завантаження, транспортування, перевантаження, відвантаження і інші транспортно-експедиторські витрати; страхування продукції в період її зберігання і транспортування; сплату винагород посередникам; сплату мита і інших заходів, пов'язаних з вивезенням продукції та ввезенням її до країни покупця; втрати (недоліки) продукції що виникають після її відвантаження.

В таблиці 1 наведено пропонуємиий склад статей калькулювання технологічної, виробничої і повної собівартості готової і реалізованої продукції.

Таблиця 1 – Склад статей калькулювання окремих видів собівартості продукції на підприємстві

Вид собівартості				Найменування статті	Залежать від обсягу (+), не залежать (-)
Повна собівартість реалізованої продукції	Повна собівартість готової продукції	Виробнича собівартість	Технологічна собівартість	1. Сировина і матеріали	+
				2. Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби	+
				3. Роботи і послуги виробничого характеру	+
				4. Паливо і енергія на технологічні цілі	+
				5. Зворотні відходи (вираховуються)	+
				6. Основна заробітна плата	+/-
				7. Додаткова заробітна плата	-/+
				8. Відрахування на соціальні заходи	-/+
				9. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	-/+
				10. Витрати на утримання і експлуатацію нематеріальних активів	-
				11. Витрати на підготовку і опанування виробництва	+
				12. Витрати внаслідок браку	-/+
				13. Технологічні втрати	+
			Виробничі собівартості	14. Загальновиробничі витрати	-/+
				15. Інші виробничі витрати	
				16. Побічна продукція (вираховується з виробничої собівартості)	+
				17. Адміністративні витрати	-
				18. Витрати на дослідження і розробку	-
				19. Інші операційні витрати	-
				20. Постійні витрати на збут	-
				21. Змінні витрати на збут	-

Прийняття такого підходу щодо калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на основі розвитку аналітичності існуючої системи бухгалтерського обліку дасть змогу:

по-перше, повною мірою використовувати її як методологічну основу для розробки галузевих інструкцій із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), забезпечивши в такий спосіб однаковість в організації планової й облікової роботи із собівартості продукції;

по-друге, вирішити інформаційну проблему забезпечення ціноутворення на продукцію, що випускається і реалізується;

по-третє, таке калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) стане найважливішим інструментом для розрахунку різних параметрів ефективності діяльності підприємства.

Список літератури

1. П(С)БО 16 „Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. - № 13. – с. 59 – 63.
2. „Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості”, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47. – с. 200.
3. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - № 3. – с. 32 – 42.
4. Житний П. Обліково-аналітичні проблеми використання виробничого потенціалу і шляхи їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 1. – с. 41 – 51.
5. Крысенко Т. Взаимосвязь бухгалтерского и управленческого учёта при классификации расходов и формировании себестоимости // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2005. - № 6. – с. 34 – 40.
6. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 5. – с. 17 – 20.
7. Тринька Л. Виробництво без витрат: реалії вітчизняного обліку або яку собівартість ми визначаємо? // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 11. – с. 32 - 38.
8. Юровский Б. С. Себестоимость продукции: планирование, учёт, анализ. – Харьков: Центр Консульт, 2003. – 208 с.

Рассмотрено современное состояние, выявлены недостатки и приведены предложения по формированию и учёту полной себестоимости продукции (работ, услуг) в современных рыночных условиях на предприятиях Украины.

The modern condition is considered, the lacks are revealed and the offers on formation and account of the complete cost price of production (works, services) in modern market conditions at the enterprises of Ukraine are given.