

НОВІ ПІДХОДИ ДО КОНЦЕПЦІЇ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

В статті розглянуто переваги та недоліки нової концепції формування собівартості продукції за умов прийняття Національних стандартів бухгалтерського обліку. Зазначено недоліки діючих законодавчих актів, пов'язаних з обліком та плануванням витрат.

Ключові слова: витрати, собівартість, планування, управління витратами, нормативна потужність.

При вирішенні питань, пов'язаних із плануванням й обліком витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції (робіт, послуг), у різних галузях народного господарства України до початку поточного року керувалися Типовими положеннями, затвердженими окремо для кожної галузі народного господарства (промисловості, будівництва, сільського господарства тощо).

Починаючи з 01.01.2000 р., у зв'язку з реформою бухгалтерського обліку в Україні, дані питання регулюються Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО № 16 "Витрати".

Принципи формування собівартості продукції за Типовими положеннями і Національними стандартами бухгалтерського обліку суттєво різняться між собою.

Відповідно до Типового положення собівартість продукції – це сума витрат на виробництво та реалізацію продукції, виражена в грошовій формі. Повна собівартість реалізованої продукції включає наступні складові:

- виробнича собівартість реалізованої у звітному періоді продукції (яка розраховувалась як сума прямих витрат виробництва і розподілених непрямих витрат на обслуговування виробництва і управління);
- позавиробничі (комерційні) витрати.

В П(С)БО № 16 "Витрати" пропонується новий підхід до обліку собівартості продукції, а це потягне за собою зміни методик планування, аналізу, контро-

лю та прийняття на цій основі управлінських рішень. Пунктом 11 П(С)БО № 16 "Витрати" встановлено, що собівартість реалізованої продукції складається з:

- виробничої собівартості реалізованої у звітному періоді продукції за прямими затратами;
- наднормативних виробничих витрат;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.

Отже суттєвою особливістю управління витратами виробництва з моменту запровадження національних стандартів є інший порядок їх відображення. Відповідно до цих стандартів адміністративні витрати, витрати на реалізацію продукції та інші операційні витрати не входять в собівартість продукції, а покриваються за рахунок доходу підприємства.

Тобто усі витрати мають чіткий поділ на:

- витрати, що формують собівартість реалізованої продукції.
- витрати, що не впливають на собівартість реалізованої продукції.

Сучасне формування собівартості продукції базується на визнанні двох категорій – активів та витрат.

Визнання категорії активів пов'язано з тим, що собівартість продукції розглядається відповідно до певних активів: незавершене виробництво, готова продукція та реалізована продукція. В той же час витрати формують собівартість продукції.

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

В свою чергу, витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів (наприклад, витрати сировини, матеріалів тощо) або збільшення зобов'язань (наприклад, нарахована заробітна плата, вартість послуг з оперативної оренди тощо), які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Залежно від видів діяльності всі витрати можна розділити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і не відбуваються часто або регулярно. Слід зауважити, що однакові події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого. Під надзвичайними витратами розуміють невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел.

В свою чергу, витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, можна розділити на витрати від операційної діяльності (основної та іншої операційної діяльності) та іншої звичайної діяльності (інвестиційної та фінансової).

Витрати, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут.

Таким чином, формування собівартості продукції здійснюється за витратами функції основної діяльності – виробництва.

В сучасних умовах розрізняють собівартість готової та реалізованої продукції. Але необхідно зазначити, що Національними стандартами бухгалтерського обліку обмежено перелік витрат виробництва, які формують собівартість готової продукції, порівняно зі складом виробничої собівартості, що був запропонований “Типовим положенням з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції” № 473.

На сьогоднішній день до виробничої собівартості продукції включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені загальновиробничі витрати, тобто при розрахунку собівартості виготовлених на підприємстві активів до уваги беруться лише витрати, пов'язані з процесом виробництва.

Але необхідно зазначити, що не всі витрати виробництва формують виробничу собівартість. Мається на увазі, що при застосуванні нормативного методу обліку витрат прямі витрати включаються в виробничу собівартість лише в сумі нормативної величини. А на суму наднормативних витрат збільшується собівартість реалізованої продукції.

Особливу увагу необхідно приділити загальновиробничим витратам.

Загальновиробничі витрати згідно з пунктом 16 П(С)БО № 16 “Витрати” класифікують на постійні й змінні. Включення загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції залежить саме від такого розподілу.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягів виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (години праці, заробітної плати, прямих затрат тощо), виходячи з фактичної потужності виробництва у звітному періоді.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на управління виробництвом і обслуговування, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Дані витрати розподіляються з використанням тієї ж бази розподілу змінних витрат, але виходити при цьому необхідно з нормальної потужності виробництва.

Відповідно до національних стандартів нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

При розподілі постійних виробничих накладних витрат можуть виникати нерозподілені загальновиробничі витрати. Їх включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в період виникнення. Проте слід враховувати, що загальна сума розподілених і нерозподілених постійних витрат не повинна перевищувати їхню фактичну величину. Отже, зайво розподілені постійні накладні витрати, що виникають в періоди надзвичайно високого рівня виробництва, не включаються до собівартості продукції або до складу інших витрат підприємства.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного періоду, безпосередньо пов'язані з виробництвом. Тому для визначення собівартості продукції розрізняють витрати, які відносяться на собівартість продукції, та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до цих витрат відносять витрати на здійснення таких функцій як управління, маркетинг, дослідження, розробка тощо.

Таким чином, зазначений підхід до витрат є цілком обгрунтованим, оскільки, наприклад, витрати на оренду слід сплачувати незалежно від кількості придбаних або реалізованих товарів.

Тому окремо формуються витрати, які не включаються до собівартості продукції як виробничої, так і реалізованої, тобто адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати (які частіше за все є витратами періоду), і це дає змогу управляти їх величиною в процесі їх виникнення і списання.

Організація управління витратами відповідно до даної системи пов'язана з низкою проблем, які витікають з особливостей, що притаманні цій системі.

Варіант обліку витрат, що пропонується, припускає застосування на практиці основної ідеї системи "директ-костингу" – розподіл сукупних витрат виробництва і реалізації за ознакою їх взаємозв'язку з обсягом виробництва на змінні і постійні та калькулювання на цій основі неповної обмеженої собівартості за носіями витрат. Здавалось, що даний момент можна віднести до переваг, що пропонується П(С)БО. Однак даний варіант "директ-костингу" відрізняється від класичного тим, що в собівартість продукції включаються не лише змінні витрати (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати), але й частина непрямих витрат (загальновиробничі витрати), у склад яких входять як постійні, так і змінні витрати. Тому в даному випадку спостерігається деяка умовність застосування системи "директ-костингу".

Будь-яке непряме віднесення витрат на виріб, як би добре воно не було обгрунтоване, не дає змоги визначити достовірну фактичну собівартість, знижує точність калькулювання та ставить під сумнів економічну ефективність управлінських рішень, прийнятих на основі даних розрахунків. Якщо розглядати розрахунок собівартості з цих позицій, то найбільш точною є калькуляція по прямим (змінним) витратах, яку можливо одержати при калькулюванні по системі класичного "директ-костингу".

В цьому випадку до неї включаються витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням даного виробу. Тому критерієм точності розрахунку собівартості виробу повинна бути не повнота включення витрат в собівартість, а спосіб їх віднесення на той чи інший виріб.

Необхідно підкреслити і ту обставину, що постійні витрати в основній своїй масі не пов'язані з виробництвом конкретного виробу, а є, як правило, періодичними і пов'язані не лише з випуском всього обсягу продукції підприємства, але і з його функціонуванням як єдиного фінансово-майнового комплексу. Таким чином, твердження про те, що ці витрати та-

кож повинні в обов'язковому порядку включатись в собівартість продукції, викликає сумніви.

Ми не вважаємо за необхідне ідеалізувати той чи інший підхід до формування собівартості продукції. Ідеальних методів, прийнятних на всі випадки життя, не існує. В кожній системі і в кожному методі – свої переваги і свої недоліки. В різних випадках при прийнятті управлінських рішень необхідна різноманітна інформація про собівартість продукції. Наприклад, для розрахунку оптимальної комбінації ціни та обсягу, для проведення ефективної політики ціни, для визначення оптимального розміру партії продукції і т. ін. – необхідно знати неповну (маржинальну) собівартість; для внутрішнього контролю за використанням витрат перевагу віддають підрахунку собівартості по центрах відповідальності і місцях виникнення витрат; для визначення загальної суми витрат, які були затрачені для виготовлення окремого виду продукції, підраховується повна собівартість продукції.

Взагалі інформація стосовно собівартості продукції, що формується на підставі вимог П(С)БО призначена для зовнішнього користувача, тобто інвесторів, акціонерів, банківських працівників, а на внутрішньогосподарському рівні необхідно надати підприємствам максимально можливу свободу у вирішенні питань, пов'язаних з калькулюванням собівартості, а також визначити основні принципи, якими підприємство повинно керуватись при виборі того чи іншого варіанта організації планування та обліку витрат. Яку собівартість калькулювати, як розподілити накладні витрати на всі вироби пропорційно тій чи іншій базі, або тільки на їх частину, або керуватись при цьому будь-якими іншими міркуваннями – ці питання, в принципі, повинні бути комерційною таємницею і вирішуватись самим підприємством.

Виходячи з вищесказаного, назріла необхідність у розробці "Типових положень", які б врахували прийняті П(С)БО зміни у формуванні собівартості продукції і в той же час надали підприємствам свободу у вирішенні питань, пов'язаних з вибором того чи іншого методу організації планування та обліку витрат, а також запропонували б модель взаємодії системи управлінського обліку та планування.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Витрати" № 16 від 31 грудня 1999 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 2. – С. 3-7.
2. Типове положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 року № 473 // Галицькі контракти. – 1996. – № 35-36.
3. Фінансова звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: Практичний посібник. – К.: Лібра. 1999. – 336 с.

Summary

Advantages and disadvantages of new forming produce first cost conception in conditions of National accountancy standards adoption have been viewed. Disadvantages of valid statutes oriented to expenditure accounting and planning have been specified.