

ДО ПИТАННЯ РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ*Т.М. Сльозко¹***ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ**

Як відомо, питання обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції відносять до найважливіших у системі економічних досліджень, оскільки їх вирішення спрямоване насамперед на підвищення ефективності виробництва. Протягом багатьох десятиліть важливе значення мало і має управління ними з метою їх неухильного зниження. У західних країнах навіть створені спеціалізовані вищі навчальні заклади, які готують різного роду фахівців у цьому напрямку. Однак, якщо загальні питання обліку витрат ставляться і вирішуються, то порядок розподілу загальновиробничих витрат залишився без змін, хоч існує нагальна потреба у його перегляді. Причиною поставлення питання таким чином є необхідність отримання управлінським апаратом оперативної інформації про витрати, а не даних за минулий період. Саме шляхи пошуку на нього відповіді й обумовили актуальність цієї публікації.

Аналіз досліджень наших попередників свідчить, що питанням витрат присвячено надзвичайно багато праць. Серед них найбільш відомі: О.Бородкіна, Б.Валуєва, Ф.Бутинця, З.Гуцайлюка, Г. Кірейцева, В.Ластовецького, В.Моссаковського, М. Пушкаря, М. Чумаченка, А.Яругової, Я. Крупки, М. Кужельного, які у розробку питань теорії та методології обліку витрат зробили вагомий внесок. Проте питанню розподілу загальновиробничих витрат не приділялося достатньої уваги, у зв'язку з чим і виникла потреба його розглянути.

МЕТА СТАТТІ

Знайти та обґрунтувати відповідь на питання, чи потрібно проводити розподіл непрямих загальновиробничих витрат?

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

За ознакою врахування витрат до собівартості продукції їх поділяють на прямі, які безпосередньо відносять до об'єктів калькулювання, та непрямі (загальновиробничі й адміністративні), які не можуть бути враховані до собівартості в момент їх виникнення. Собівартість продукції (робіт, послуг) формується на рахунку, що призначений для обліку прямих витрат – 23 “Виробництво”. Протягом звітнього періоду на ньому за статтями витрат, з одного боку, та за об'єктами калькулювання – з іншого, збирають прямі витрати. В кінці звітнього періоду до них приєднуються загальновиробничі витрати шляхом списання з рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, який таким чином закривається і сальдо на кінець не має. Нещодавно аналогічно розподілялися й адміністративні витрати. Проте із введенням нових П(С)БО, розроблених на основі міжнародних стандартів, зокрема П(С)БО 16 “Витрати”, такий розподіл спростився. Відтепер їх списують в повному обсязі на фінансові результати у кінці звітнього періоду без будь-якого розподілу. Із цього постає цілком справедливе запитання, а може й загальновиробничі не потрібно розподіляти?

Спробуємо знайти на нього відповідь. Вивчення методології та методики обліку витрат загалом та непрямих, зокрема, дозволило зробити висновок, що рентабельність виробництва, результати господарської діяльності залежать насамперед не від обраного способу обліку непрямих витрат та

¹ Канд. екон. наук, доцент, Український державний університет економіки і фінансів.

їхнього розподілу, а від їх зниження. Висувається теза, що для управління витратами потрібно наперед знати їх стан, а не після того, коли вже неможливо відреагувати на події, що відбулися. Це реагування – предмет управлінського обліку, щодо якого у літературі йде запекла боротьба. Одна частина науковців його відстоює як єдину панацею у зниженні витрат [1], інша [2,3] не вважає його обліком загалом, оскільки він являє собою управлінську стратегію [4].

Однак наша проблема торкається лише частково цієї теми і полягає дещо в іншому. Вона стосується обліку та розподілу тієї частини непрямих витрат, які відносять до загальновиробничих. Такі витрати протягом звітного періоду збираються за дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а у кінці звітного періоду розподіляються між виробами чи виконаними роботами пропорційно вибраній базі розподілу. Нею може бути: сума прямих витрат, заробітна плата робітників тощо. Їх списують у дебет рахунку 23 “Виробництво” або 90 “Собівартість реалізації” з кредиту рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. Однак зібрані витрати можна не відносити на кожний вид продукції, робіт і послуг, а провести закриття іншими прийомами, аналогічними прийомам закриття адміністративних витрат.

Такий підхід пов'язаний з тим, що успішність діяльності підприємств багато в чому, якщо не в головному, залежить від оперативності отриманої споживачами інформації про витрати, яка формується у системі бухгалтерського обліку. Проте підсумкові дані про них можна отримати лише у кінці звітного періоду, який на одних виробництвах може бути у кінці місяця, на інших – у кінці кварталу, а у сільському господарстві такий період складає рік. Таким чином виникає ситуація, коли в кінці звітного періоду при підведенні підсумків бухгалтеру треба починати все спочатку: шукати відповідні рахунки, щоб провести на них розподілені загальновиробничі витрати. Крім того, їх слід рознести не тільки за синтетичними рахунками, а й за аналітичними, яких може налічуватися десятки, а то й сотні. Такий обсяг роботи надзвичайно трудомісткий, навіть за повної комп'ютеризації бухгалтерії.

Тому й виникло питання: кому потрібне рознесення непрямих витрат за бухгалтерськими рахунками у кінці звітного періоду? Нам можуть відповісти, що він потрібний для того, щоб визначити фактичну собівартість продукції, робіт і послуг на кінець звітного періоду, яка дозволить оцінити, як спрацювало підприємство у даному напрямку. Абсолютно правильна відповідь, оскільки, дійсно, від фактичних витрат залежить кінцевий результат роботи: чим вони будуть меншими у порівнянні із запланованими, тим ефективніше працює підприємство. Зробимо три зауваження з цього приводу.

Перше. Але ж витрати потрібно регулювати оперативно. Отримана в кінці звітного періоду собівартість реально вже не може вплинути ні на реалізаційну ціну, ні на фінансовий результат, оскільки продукція уже пішла на ринок. А ринок, як відомо, диктує свої ціни, незалежно від того, буде бухгалтер розподіляти витрати між виробами, чи не буде. Продукція, роботи чи послуги уже продані до того, як буде виявлена фактична собівартість, і тому залишиться лише порівнювати ринкову ціну і планову ціну підприємства на ту чи іншу продукцію.

Друге. Крім усього іншого, яким би чином не розподілялися непрямі витрати, безумовної точності й стовідсоткової обґрунтованості в розподілі досягти неможливо, за винятком випадків, коли усі витрати на обслуговування виробництва й управління належать до одного виду продукції, тому є прямими.

Третє. Крім того, виникає ще одне цілком закономірне питання, кому безпосередньо потрібна інформація про загальновиробничі витрати. Щоб на нього відповісти, розглянемо споживачів цієї інформації. На думку

автора цієї статті, така інформація в епоху централізованої економіки була потрібна вищому управлінню. Воно на підставі отриманих у кінці звітного періоду даних робило висновки про роботу підпорядкованих підприємств, коли карали відповідних фахівців за перевитрати ресурсів. Ринок же та повна незалежність підприємств не вимагає перед ким-небудь робити такого роду звіт, а керівництво підприємства користується поточною та оперативною інформацією. І тому ці дані в кінці місяця, кварталу, а тим більше року їм не потрібні. Їх завдання – знати ринкові ціни і свої планові ціни, в які потрібно врахувати і загальновиробничі витрати.

Норми витрат науково обґрунтовані, потрібно знати наперед, і неухильно їх дотримуватися. Вони ж формують нормативну (або планову) собівартість продукції, яку слід відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Зібравши фактичні витрати на дебеті рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, а у собівартості вони вже враховані за нормами, в кінці звітного періоду їх буде достатньо відкоригувати шляхом списання різниці між ними із знаком “+” або “-” одним записом – в дебет рахунку 79 “Фінансові результати”. Як уже підкреслювалося, подібним чином закривають рахунок 92 “Адміністративні витрати”. Відмінність лише в тому, що адміністративні витрати списуються у повному обсязі, тут же списуватиметься лише різниця (відхилення) між фактичними та нормативними витратами, що вже були наперед закладені у нормативну собівартість.

Застосування цього підходу, з одного боку, дозволить набагато спростити облік загальновиробничих витрат та їх розподіл у кінці звітного періоду, коли не буде виконуватися нікому не потрібна бухгалтерська робота, що для практиків-бухгалтерів є досить привабливою пропозицією. З іншого - методологія визначення фінансових результатів теж не потерпить суттєвих змін, тому що результат залишиться тим самим, оскільки, як відомо, від перестановки доданків сума не міняється.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження обліку непрямих витрат, зокрема загальновиробничих, дозволило запропонувати нову методику їх розподілу або інакше – списання у кінці звітного періоду. Її впровадження дозволить спростити бухгалтерський облік, не порушить ні методології обчислення фінансових результатів, ні виявлення винних осіб у перевитратах чи економії ресурсів підприємства. Водночас порушена проблема має широку основу для подальшого пошуку шляхів її вирішення.

SUMMARY

Accounting order and indirect charges distribution, particularly general production has been considered in article . New approach has been offered for closing this account by charge-off of difference between the normative and planned prime cost as part of these charges into results of activity at the end of current period.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Білоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - №5. - С. 30-34.
2. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? // Бухгалтерський облік і аудит. - 2003. - №4. - С.40-44.
3. Бородкін О. Внутрішньогосподарський(управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - №2. - С.45-53.
4. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія? // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 2. - С. 49-54.

Надійшла до редакції 10 грудня 2006р.