

ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ЇХ РЕГУЛЮВАННЯ ПРИ ВЕДЕННІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ткаль Я.С., к.е.н.

Сумський національний аграрний університет

Витрати підприємства є одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно і своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, залежить достовірність фінансового результату, який визначає підприємство. Формування витрат виробництва є найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, охопленого системою управлінського обліку. У теорії та практиці економічної діяльності трактування категорії «витрати» не є однозначним, що зумовлено використанням різних підходів до вартісної оцінки використовуваних у процесі господарської діяльності економічних ресурсів. Тому залишаються невирішеними питання економічної сутності витрат на виробництво та їх регулювання у бухгалтерському обліку.

Costs of the company are the most important objects of accounting. The reliability of the financial result, which determines the business, depends on how on time the costs are recognized in accounting. Formation of the production costs are the most difficult part of the organization and development of industrial and economic mechanism of enterprises covered by the system of management accounting. The theory and practice of economic activity interpretation category of "cost" is not clear. This is primarily due to the using of different approaches to the valuation used in the economic activity of economic resources. Thus, remain unresolved issue by the end of the economic substance of the cost of production and its regulation in accounting.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання для сільськогосподарського товаровиробника важливо бути компетентним в

обліковій інформації не лише щодо обсягу виробленої продукції, а й щодо обсягу витрачених матеріальних засобів та праці, собівартості продукції, що надає можливість визначити ефективність галузі виробництва. Нині бухгалтерський облік і аудит витрат на виробництво продукції важливий та необхідний. Саме актуальність і сприяла вибору теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні та практичні питання обліку і аудиту витрат на виробництво продукції обґрунтували в наукових працях Н.С. Андрющенко, І.М. Білоусова, О.В. Гаврильченко, В.Г. Козак, Т.Г. Маренич, В.М. Петров, В.В. Сопко та інші. Віддаючи належне фундаментальним науковим розробкам, слід підкреслити, що і в теоретичному, і в практичному плані залишаються невирішеними питання економічної сутності витрат на виробництво та їх регулювання при веденні бухгалтерського обліку. Все це зумовило вибір теми та визначення завдань наукового дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних засад функціонування, обліку і аудиту витрат на виробництво продукції. Реалізація мети передбачала розв'язання комплексу взаємозалежних завдань: систематизувати теоретичні підходи до вивчення сутності витрат як економічної категорії; обґрунтувати нормативне регулювання обліку і аудиту витрат на виробництво продукції; розробити окремі пропозиції щодо регулювання витрат на виробництво продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес виробництва є однією з найскладніших ділянок облікової роботи, а тому потребує особливої уваги бухгалтерів. Адже виробництво пов'язане з витратами, оскільки це процес використання факторів виробництва, які втілюються у створеному продукті (товарах, послугах).

Під економічними витратами вчені розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з

кількістю варіантів їх використання. З позиції бухгалтерського підходу до виробничих витрат варто відносити всі реальні, фактичні витрати, що здійснюються у грошовій формі.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати» визначають витрати, як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). У даному визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства.

Витрати виробництва – це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції. Класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку. Для обліку кожного виробництва планом рахунків передбачено окремий синтетичний рахунок, по дебету якого протягом року відображають прямі витрати, а по кредиту – вихід продукції.

Організація обліку витрат за економічними елементами має велике значення для складання фінансової звітності. Перелік калькуляційних статей встановлюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології та організації виробництва. На його основі складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів та внутрішньої звітності. Всі дані про виробничі витрати підприємства повинні відображатись у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Мета ведення обліку витрат виробництва – формування системи взаємопов'язаних показників, що моделюють собівартість. Тому за способом віднесення витрат та формуванням собівартості повинен бути встановлений постійний контроль.

Управлінський облік законодавчо не регламентується, тому немає офіційно затвердженого поняття, яке б відтворювало зміст категорії «витрати виробництва» в управлінському аспекті.

В.Г. Козак вважає, що «...витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління необхідно знати не просто витрати, а інформацію про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги)».

На думку дослідника, «...термін “витрати” є більш вживаним у процесі виробництва продукції, її реалізації (тобто списання), а термін “затрати” – у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей. Витрати і затрати зближує і те, що вони супроводжуються вибуттям активів, або виникненням боргових зобов’язань» [5].

Деякі вчені розглядають облік витрат та калькулювання собівартості, як один і той же процес, але це помилкове судження. Найбільш точно стверджує Ф.Ф. Бутинець: «В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції».

Г.О. Соболев зазначає, що процес виробництва являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої), а з іншого – джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг). Щоб здійснювався процес виробництва, господарство повинне мати в необхідних розмірах запаси.

І.В. Мельниченко констатує, що процес виробництва дуже складний і потребує контролю, починаючи від організації й до визначення результату.

Н.С. Андрющенко виокремив етапи розвитку знань про витрати:

- перший етап – публічна звітність про витрати, відслідковування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях;
- другий етап – здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати», поява різних теорій витрат;
- третій етап – використання математичних методів у теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об’єкту обліку і контролю;

- четвертий етап – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами [1].

Л. Сук надає таке визначення: «Класифікація витрат – це групування витрат за певними ознаками, яких є різна кількість. Класифікація допомагає глибше зрозуміти суть витрат, вивчити порядок їх формування і мету використання». Вчений класифікує витрати за трьома ознаками:

- для оцінки запасів та визначення фінансового результату;
- для прийняття управлінських рішень;
- для контролю і регулювання [11].

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць і носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їх зниження. Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона містить такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат [4].

М.Ф. Огійчук констатує, що «...для прийняття управлінських рішень доречна класифікація витрат за групами: релевантні й не релевантні, постійні та змінні, маржинальні й середні, дійсні та альтернативні».

Релевантні – це витрати, що можуть бути змінені в результаті прийняття рішення, а нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття рішень. Тобто при прийнятті управлінського рішення про доцільність застосування того чи іншого методу внесення добрив чи виконання іншої господарської операції необхідно визначити різницю між кількома рішеннями і прийняти найбільш оптимальне.

Маржинальні – це витрати на виробництво додаткової продукції. Тобто собівартість продукції зменшуватиметься в міру збільшення обсягів виробництва до досягнення проектної потужності підприємства.

Як відзначає О. Бородкін, «...саме від виробничих витрат і собівартості залежить, чи буде продукція, яку виробляють підприємства в умовах

економіки, конкурентоспроможна і прибуткова. Оскільки виручка від реалізації продукції є основним джерелом покриття витрат на виробництво продукції, ринкова економіка спонукає підприємства вирішувати, яку продукцію і в якому обсязі виробляти» [3].

В сучасних умовах визначена собівартість не представляє особливої цілісності. Це зумовило дискусії в економічній літературі щодо доцільності калькуляцій собівартості.

В.М. Петров розглядає планування собівартості продукції, як важливу складову частину розробки економічно обґрунтованих планів сільськогосподарських підприємств та їх окремих підрозділів. При плануванні собівартості продукції враховують вплив техніко-економічних факторів, але на величину собівартості основних видів продукції суттєво впливає також механізм розподілу витрат між основною та побічною продукцією [10].

Більш повним є визначення П.С. Безруких, який під методом обліку витрат та калькулювання собівартості розуміє «...сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції» [2].

А.М. Турило наголошує на тому, що «...собівартість – вартість продукції (товарів, робіт послуг) «для себе» (для підприємства), тобто означає власні (підприємницькі) витрати на виробництво та реалізацію продукції». Так, собівартість є основним ціноутворюючим чинником. Різниця між ціною і собівартістю складає прибуток.

Т.Г. Маренич визначає, що «...однією з основних проблем калькулювання є економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, між окремими виробами і видами робіт. Від її правильного вирішення залежить точність калькуляційних розрахунків» [9].

Отже, метод калькулювання – це спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання, та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції.

О. Кравчук, проаналізувавши способи обліку витрат на збут та їхній склад, обґрунтував доцільність виокремлення витрат на збут та транспортно-заготівельні витрати. Вчений запропонував способи обліку виробничих витрат за етапами обліку готової продукції, навівши взаємозв'язок між відображенням витрат на рахунках бухгалтерського обліку та у формі річної фінансової звітності [8].

Аналіз витрат, у першу чергу, має забезпечити необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає за планування, проведення контролю за господарюючими операціями та приймає різні адміністративні рішення.

Оскільки в сільському господарстві, як правило, одночасно з основною продукцією одержують супутню або побічну продукцію, то виробничі витрати в момент їх виникнення не можна віднести на конкретний вид продукції. Звідси поділ витрат на прямі і непрямі потрібно пов'язувати зі способом віднесення не на собівартість продукції, а на відповідний об'єкт обліку [6].

Питаннями організації та методології аудиту, розробки стадій технології проведення аудиту витрат на підприємстві займалися вітчизняні автори В.Я. Савченко, О.А. Петрик, Д.Є. Свідерський, котрі вивчали мету та завдання аудиту витрат, його програму та процедури, особливості методів та методики аудиту виробничих витрат. Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос приділяли увагу організації та методиці аудиторської перевірки запасів і витрат діяльності. Н.А. Іванова та О.В. Ролінський розглядали мету, предмет та завдання аудиту виробничої діяльності, нормативно-правове забезпечення та джерела інформації для проведення аудиту.

Аудиторська перевірка витрат на виробництво є одним із трудомістких процесів в аудиторській діяльності, вимагає великої зосередженості, знань

нормативних та інструктивних матеріалів з їх подальшими змінами, а також особливостей правильного розрахування виробничих витрат в окремих видах господарської діяльності підприємства.

Метою аудиту операцій з обліку витрат діяльності є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених (накопичувальних) документах і облікових регістрах; правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій на підприємстві обліковій політиці; достовірності інформації щодо витрат діяльності, наведеної у фінансовій бухгалтерській звітності [4].

Пропонованим шляхом удосконалення методики проведення аудиту витрат виробництва є постановка мети перевірки, ранжування завдань, формування вичерпного переліку необхідних і достатніх аудиторських процедур щодо вивчення джерел інформації для отримання релевантних аудиторських доказів, що забезпечить формування незалежної думки та надання ґрунтовного аудиторського висновку. Метою аудиту обліку витрат виробництва є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, надання рекомендацій щодо доцільності застосування використововуваного методу обліку витрат.

Нині проблема скорочення втрат сільськогосподарської продукції значно зростає, тому стан збереження продукції, дотримання відповідних умов і правил зберігання є важливим аспектом контролю.

У процесі проведення перевірки для надання рекомендацій щодо зниження собівартості продукції аудитор повинен виконати спеціальні процедури, щоб виявити закономірності та кількісні взаємозв'язки між основними чинниками виробництва та визначити кількісне значення окремих факторів у формуванні собівартості продукції. Це дозволить перевіряючому зробити обґрунтовані висновки і пропозиції щодо використання виявлених резервів зростання обсягів виробництва і зниження його собівартості.

Висновки. Таким чином, у процесі дослідження встановлено, що в умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво. Обґрунтовано, що головне призначення обліку і аудиту витрат на виробництво полягає у контролі за виробничою діяльністю та управління витратами на її здійснення.

Для обґрунтування процесу управління витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий процес і оптимізувати його. Виходячи з особливостей галузевого виробництва, необхідно розробити єдині типові внутрішньогалузеві аспекти обліку, які за потреби можливо адаптувати до конкретних умов і особливостей сільського господарства.

Основними завданнями обліку і аудиту витрат на виробництво є: забезпечення підприємства інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; здійснення моніторингу фактично проведених витрат у відповідності до їх нормативно-планових розмірів з метою виявлення відхилень і прийняття необхідних управлінських заходів; обчислення собівартості виробленої продукції для визначення ціни готової продукції та розрахунку фінансових результатів; проведення економічного аналізу результатів виробничої діяльності структурних підрозділів підприємства.

Список використаних джерел:

1. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.

2. Безруких П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П.С. Безруких. – М.: Фінанси, 2005. – 320 с.
3. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4.
4. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2009.
5. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В.Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції (26–27 листопада 2009 р., м. Київ). – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129–131.
6. Коміренко В. Бухгалтерський облік витрат та виробництво продукції рослинництва / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – № 4 – 2009. – С. 56–62.
7. Кононенко М.П. Обґрунтування оптимізації нормативних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції / М.П. Кононенко // Економіка АПК. – 2009. – № 6. – С. 31–41.
8. Кравчук О. Витрати на збут: організація обліку / О. Кравчук // Головбух. – 2010. – № 10 (681).
9. Маренич Т.Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.
10. Петров В.М., Токар А.В. Методичні підходи до формування собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на ефективність виробництва / В.М. Петров, А.В. Токар // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С. 55–60.
11. Сук Л. Склад та класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 20. – С. 46–49.

Рецензент – д.е.н., доцент Славкова О.П.