

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

*Новодворська В.В.*, к.е.н., доцент, *Любар О.О.*, ст. викладач  
Вінницький державний аграрний університет

*Розглянуто проблемні питання щодо обліку виробничих витрат в підприємствах цукрової галузі України. Досліджено сучасний стан обліку та запропоновано методика обліку витрат цукрового виробництва, що відповідає вимогам національних П(С)БО та дає можливість обґрунтовано визначати в системі бухгалтерського обліку собівартість цукрової продукції.*

В ринкових умовах господарювання головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, який є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції багато в чому залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників та оптимальне ціноутворення.

Виходячи з цього питання удосконалення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості є актуальними. У дослідженні цих питань вагомий внесок зробили вітчизняні та зарубіжні вчені М.Т. Білуха, В.В. Сопко, О.С.Бородкін, Ф.Ф.Бутинець, Л.В. Нападовська та інші, однак на даний час питання подальшого розвитку витрат і калькулювання собівартості продукції у цукровій галузі ще залишаються повністю не досліджені.

Процес трансформації системи обліку в ринкове середовище на підприємствах цукрової галузі неадекватний сучасним вимогам. До основних гальмівних чинників належать: використання застарілих інструктивних та методичних матеріалів з організації обліку витрат, недосконалість первинних документів з обліку виробничих витрат, невідповідність специфіці та інше. Проведені дослідження стану цукробурякового виробництва Вінницької області вказують на те, що спостерігається тенденція до збільшення виробництва цього вкрай необхідного продукту харчування: виробництво цукру – піску за 2003 рік складає 215950 т, в т. ч. із цукрових буряків 186875 т., у 2004 році – 260315 т, в т. ч. із цукрових буряків 260315 т., у 2005 році – 277793 т., в т. ч. із цукрових буряків 259457 т. та у 2006 році - 344767 т, в т.ч. із цукрових буряків 344767 т.

Динаміка діяльності підприємств цукрової галузі харчової промисловості Вінницької області за 2002 – 2006 роки відображає стабільне зниження кількості функціонуючих підприємств, про що свідчить той факт, що в 2006 році залишилось лише 17 діючих підприємств, проти 34 підприємств у 2002 році, що в 2 рази більше показника за 2006 рік. Тобто, кількість функціонуючих підприємств, які одержують збиток – стає меншою, а кількість підприємств, що

одержують прибуток – зростає, це підтверджується даними, які дають підстави стверджувати, що в 2006 році 52,94% підприємств одержали прибуток, а в 2002 році таких підприємств було лише 17,65% (табл. 1).

Таблиця 1

Середня сума прибутку/збитку, що припадає на прибуткові/збиткові підприємства цукрової галузі харчової промисловості Вінницької області за 2002-2006 р.р. (млн. грн.) [2]

Показник	Роки				
	2002	2003	2004	2005	2006
Кількість прибуткових підприємств	6	8	6	9	9
Кількість збиткових підприємств	28	20	18	13	8
Загальна сума прибутку	1,335	0,790	0,549	1,854	2,965
Загальна сума збитку	38,508	31,382	37,929	23,724	24,798
Середня сума прибутку, що припадає на 1 прибуткове підприємство	0,2225	0,0986	0,0915	0,2060	0,3294
Середня сума збитку, що припадає на 1 збиткове підприємство	1,3753	1,5691	2,1072	1,8249	3,0996

Проте стабільність зростання кількості підприємств, які одержали прибуток від своєї діяльності не відображає і не відповідає дійсності, оскільки проаналізувавши показники фінансових результатів діяльності підприємств цукрової галузі харчової промисловості Вінницької області за 2002 – 2006 роки очевидним є той факт, що середня сума прибутку, що припадає на 1 прибуткове підприємство у 2002 році становить 0,2225 млн. грн., за функціонуючими підприємствами у 2002 році. Протягом 4 років ситуація не покращувалася і підтвердженням цього факту є те, що середня сума прибутку, яка припадає на 1 прибуткове підприємство у 2006 році становить 0,3294 млн. грн., а середня сума збитку на 1 збиткове підприємство – 3,0996 млн. грн., що в 9,4 рази більше від прибутку, і в 2,3 рази більше від середньої суми збитку на 1 підприємство у 2002 році.

Проведені дослідження дають підстави визнавати значні резерви скорочення витрат при виробництві цукру, які групуються на 60% у площині реалізації організаційно-технологічних факторів і на третину – у площині вдосконалення обліку та контролю формування і розподілу виробничих витрат.

Дослідження показують, що діючі ПСБО 9 «Запаси» і План рахунків бухгалтерського обліку не враховують особливостей діяльності цукрової галузі виробництва. Зокрема, заготівля сировини і підготовка її до промислової переробки є самостійним процесом аграрного виробництва, який непідконтрольний цукровому підприємству. Проведені дослідження показують, що у собівартості цукрової продукції затрати на матеріали становлять понад 65 відсотків, тому необхідно витрати на придбання сировини вести на окремих аналітичних і синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Облік витрат на виробництво в цукровій промисловості здійснюється за видами продукції: цукор-пісок, цукор-рафінад, жом, меляса, а також видами послуг допоміжних виробництв. На підприємствах цукрової галузі продукція виготовляється за технологічними фазами і поділяється на основну й супутню.

До основної продукції відносяться цукор-пісок та цукор-рафінад. До супутньої продукції відноситься продукція, одержана одночасно з основним продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі (жом, меляса). Ця продукція за якістю має відповідати встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам. Саме за цими об'єктами і необхідно вести облік готової продукції.

Синтетичний облік витрат в виробничих підприємствах ведеться на активному рахунку 23 "Виробництво". Дані цього рахунку використовуються як для контролю загального розміру витрат, так і їх рівня.

За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати і втрати від браку продукції. З кредиту рахунку списуються суми фактичної виробничої собівартості, завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації"). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних виробництв, з виконання некапітальних робіт та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах виробів, послуг.

Сальдо на початок звітного періоду відображає залишки незавершеного виробництва, що перейшли з минулого звітного періоду.

До витрат, що формують виробничу собівартість продукції, відносяться загальновиробничі витрати, склад яких регламентовано п. 15 П(С)БО 16. При цьому в даному П(С)БО встановлений певний порядок віднесення загальновиробничих витрат до складу собівартості продукції.

Проведені дослідження вказують на те, що витрати основного виробництва доцільно вести на рахунку 23 „Виробництво”, до якого пропонуємо відкрити субрахунки за фазами цукрового виробництва: 23.1, „Виробництво основної продукції” за аналітичними субрахунками. Крім основного виробництва, на підприємствах цукрової галузі існують допоміжні виробництва. Для обліку витрат продукції і послуг допоміжних виробництв рекомендуємо відкрити до рахунку 23 „Виробництво” субрахунок 23.2 „Витрати і послуги допоміжних виробництв”.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними цехами іншим, а також цехам основного виробництва, визначається виходячи з фактичної суми основних витрат, витрат на утримання та експлуатацію устаткування і загальновиробничих витрат. Собівартість робіт і послуг, що виконуються цехами для власних потреб, у тому числі поточний ремонт, визначається виходячи з прямих (основних) витрат. Продукція і послуги внутрішньозаводського характеру, що виконуються цехами допоміжного виробництва для основних та інших допоміжних цехів, відносяться на цехи і служби-споживачі: в плані – за плановою і в поточному обліку – за фактичною виробничою собівартістю.

Собівартість продукції, робіт і послуг, що повністю споживаються підприємством, невеликих допоміжних виробництв окремо не калькулюється, а

витрати на їх виробництво безпосередньо включаються до відповідних статей витрат на обслуговування. Згідно з Методичними рекомендаціями [1] виявлені відхилення від встановлених норм списувати на готову продукцію.

Нові підходи до калькулювання собівартості продукції, суттєві можливості для удосконалення обліку і аналізу витрат відкриває система „директ-костінг”.

Система „директ-костінг” представляє метод зрізаної (неповної) собівартості. За цим методом обліку і калькулювання виробничі витрати поділяються на змінні (залежать від обсягу виробництва) і постійні (не залежать від обсягу виробництва). При цьому постійні витрати вважаються витратами поточного періоду, не відносяться на собівартість, не розподіляються між виробами (об'єктами калькулювання), а прямо відносяться на результат господарської діяльності (збитки). Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведеться тільки за змінними витратами. За змінними витратами оцінюється незавершене виробництво та залишки готової продукції. У системі „директ-костінг” формується новий показник результату діяльності – маржа із змінної собівартості, яка визначається як різниця між відпускнуою вартістю реалізованої продукції та змінними витратами. Якщо із суми маржі вираховуються постійні витрати, - кінцевий фінансовий результат є прибуток або збиток.

Проте, перехід України на міжнародні стандарти обліку потребує відповідних змін у діючій системі бухгалтерського обліку. Важливим інструментом реалізації міжнародних принципів і методів бухгалтерського обліку є уніфікація рахунків до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Таким чином, запропонована методика обліку витрат виробництва в підприємствах цукрової галузі дає можливість розмежовувати виробничі витрати на випуск основної продукції та допоміжних виробництв, що в свою чергу, забезпечує об'єктивність та достовірність інформації про їх склад та структуру.

### **Література:**

1. Методичні рекомендації з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в цукровій промисловості: Затв. Наказом Державного департаменту продовольства України від 04.02.2003р. №3.

2. Статистичний щорічник Вінничани за 2006 рік // Державний комітет статистики України. Головне управління статистики у Вінницькій області. – К.: Техніка, 2007. – 652 с.