

РОЗВИТОК МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

Досліджено відмінності між основною, супутньою і побічною продукціями, запропоновано бухгалтерське відображення операцій з формування собівартості продукції

Ключові слова: облік процесу виробництва, готова продукція, супутня продукція, побічна продукція

Постановка проблеми. В умовах трансформації економіки України для забезпечення конкурентоспроможності виробничих підприємств підвищується роль бухгалтерської інформації щодо обліку витрат різноманітних ресурсів на виробництво продукції; визначення обсягів отриманої продукції; розрахунку витрат на продукцію, виробництво якої не завершено; розрахунку собівартості готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції.

Виробнича діяльність підприємства спрямована на максимізацію прибутку від реалізації результатів технологічного процесу. Тому управлінському персоналу необхідна своєчасна, повна і достовірна інформація про фактори, що впливають на собівартість, та очікувані доходи від реалізації готової продукції.

За даними Державної служби статистики України на 31.12.2011 р. структура запасів товарно-матеріальних цінностей характеризується наступними даними: питома вага виробничих запасів – 41,73 %, поточних біологічних активів – 1,90 %, незавершеного виробництва – 9,34 %, готової продукції – 20,62 %, товарів 26,41 % [6]. В зв'язку з особливостями технології виробництва на підприємствах різних галузей промисловості в результаті технологічного процесу, окрім основної готової продукції, утворюються супутня та побічна продукції. В бухгалтерському обліку за допомогою калькулювання можна визначити собівартість кожної складової продукції.

Однак, існуючі підходи до бухгалтерського відображення процесу виробництва не дозволяють визначити виробничу собівартість основної, супутньої та побічної продукції, що призводить до викривлення даних щодо витрачання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів під час їх виготовлення.

Тому потребує дослідження питання бухгалтерського відображення формування собівартості результатів процесу виробництва відповідно до чинного законодавства України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання методики бухгалтерського обліку результатів процесу виробництва потребує проведення дослідження з метою усунення суперечливих моментів. Питання необхідності розробки методичного підходу до формування основної, супутньої та побічної продукції протягом 2004-2011 рр. досліджувалися в працях таких авторів, як: Д.А. Авершин [1], В.А. Гавриленко, Є.Г. Черникова [2], Н.М. Кисіль, Н.І. Колінько [3], Д. Кучерак [4], Ж.К. Нестеренко [5], Л.М. Яременко [11].

Авершин Д.А. розглядає відмінності між основною, супутньою та побічною продукціями [1].

Так, В.А. Гавриленко, Є.Г. Черникова запропонували моделі матеріальних балансів, що дозволяють визначити суми понаднормативних витрат сировини і матеріалів, обсяги виробленої готової продукції, реальну кількість запасів, списаних у виробництво. Дані автори пропонують понаднормативні втрати відображати в складі аналітичного рахунку до субрахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" [2].

Кисіль Н.М., Колінько Н.І. відзначають, що нерозподілені постійні загальновиробничі та понаднормативні виробничі витрати відображаються в обліку у собівартості реалізованої лісопродукції (робіт, послуг) у момент їх виникнення (а не реалізації) і включаються у дані рядка 040 форми № 2 "Звіту про фінансові результати" [3].

Кучерак Д. наводить порядок оцінки супутньої продукції за різними напрямками використання відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [4].

Нестеренко Ж.К. наведено класифікацію готової продукції за її характером, перелік господарських операцій з готовою продукцією, пропозиції щодо удосконалення документування процесу реалізації продукції [5].

Яременко Л.М. проаналізовано вимоги П(С)БО 16 "Витрати" щодо формування виробничої собівартості продукції, а також перелік витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), Авторем наголошено на тому, що на підприємствах виробничої сфери можуть бути використані три методи розрахунку прибутку від реалізації продукції: прямого розрахунку, за показником витрат на одну гривню продукції, економічний (аналітичний) метод [11].

Недостатнє методичне забезпечення бухгалтерського обліку не дозволяє формувати повну аналітичну інформацію про результати виробничого процесу, що перешкоджає прийняттю зважених управлінських рішень щодо обсягів реалізації основної, супутньої та побічної продукції.

Мета дослідження – систематизувати існуючі підходи до відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виготовлення продукції та удосконалити порядок формування основної, супутньої та побічної продукції.

Викладення основного матеріалу. Процес виробництва, виступаючи важливою стадією кругообороту капіталу, здійснюється в результаті взаємодії факторів виробництва: засобів праці, предметів праці й живої праці. Розглянемо особливості нормативного регулювання в Україні обліку порядку формування собівартості продукції.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [8].

Відповідно до п. 14 П(С)БО 9 "Запаси" не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормові втрати і нестачі запасів [9].

Тобто, виходячи з даних вимог, можна зробити висновок, що сума наднормативних виробничих витрат списується до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) кореспонденцією рахунків: Д 901 "Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)" К 23 "Виробництво".

Відповідно до п. 8 ст. 138 Податкового кодексу України собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з

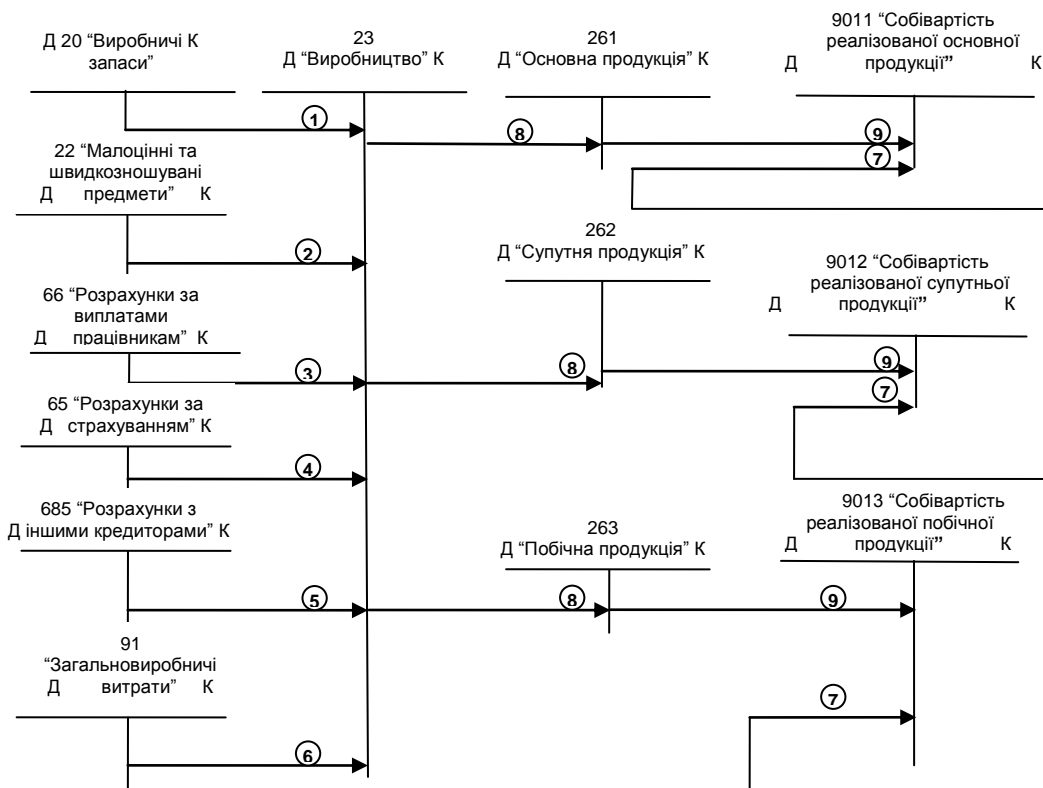
виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; загально виробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [7].

Окрім основної продукції в ході технологічного процесу, може виникати побічна продукція, яка приносить додатковий прибуток, при цьому підприємство не несе на її виготовлення додаткових витрат. Тому необхідно визначати виробничу та реалізаційну вартість додаткових результатів технологічного процесу для збільшення економічних вигод від їх використання.

На думку Д.А. Авершина, додаткові витрати по доведенню супутньої продукції до стану прийнятного для споживання є одним із факторів у виділенні цієї продукції в окрему категорію. В момент відділення від матеріальної субстанції основної продукції, супутній продукт переробки

являє собою напівфабрикат, який за допомогою здійснення додаткових технологічних операцій перетворюється у продукцію готову для вжитку. Додаткові витрати, які пов'язані з виробництвом супутньої продукції, вказують на те, що підприємство має наміри виробляти цей продукт, має достатні технології, і, головне, відмова від цих витрат може призвести до втрати підприємством можливих економічних вигод. На відміну від супутньої, побічна продукція не потребує будь-якої додаткової доробки або додаткових витрат на її довершення [1, с. 67].

За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються всі витрати, безпосередньо пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, тобто прямі витрати. Непрямі витрати попередньо обліковують на збірно-розподільчому рахунку 91 "Загально виробничі витрати", а наприкінці місяця після їх розподілу за об'єктами калькулювання за певним критерієм списують у дебет рахунку 23 "Виробництво". Порядок відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва основної, супутньої і побічної продукції наведений на рис. 1.



Примітки: 1. Списано виробничі запаси на виробництво продукції. 2. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети на виробництво продукції. 3. Нарховано заробітну плату працівникам за виготовлення продукції. 4. Нарховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам за виготовлення продукції. 5. Включено до собівартості продукції рахунки за водопостачання та водовідведення, електроенергію тощо. 6. Списано змінні та розподілені постійні загально виробничі витрати на виробництво продукції. 7а. Списано нерозподілені постійні загально виробничі витрати на собівартість реалізованої основної продукції. 7б. Списано нерозподілені постійні загально виробничі витрати на собівартість реалізованої супутньої продукції. 7в. Списано нерозподілені постійні загально виробничі витрати на собівартість реалізованої побічної продукції. 8а. Розподілено виробничі витрати між основною, супутньою і побічною продукціями, оприбутковано основну продукцію з виробництва. 8б. Розподілено виробничі витрати між основною, супутньою і побічною продукціями, оприбутковано супутню продукцію з виробництва. 8в. Розподілено виробничі витрати між основною, супутньою і побічною продукціями, оприбутковано побічну продукцію з виробництва. 9а. Списано собівартість реалізованої основної продукції. 9б. Списано собівартість реалізованої супутньої продукції. 9в. Списано собівартість реалізованої побічної продукції.

Рис. 1. Модель відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва основної, супутньої та побічної продукції*

*Джерело: власна розробка

Запропонована модель облікового відображення процесу виробництва дозволяє здійснювати контроль виконання планового завдання з випуску кожного виду основної продукції та визначити фактичну собівартість кінцевих результатів технологічного процесу.

Під час дослідження облікового відображення процесу виробництва необхідно встановити механізм розподілу витрат, понесених на виготовлення основної продукції, у зв'язку з утворенням, окрім основної ще й

супутньої і побічної продукції. Як база розподілу можуть використовуватися обсяги випуску продукції, планова собівартість випуску, очікувана виручка від реалізації.

Найпростіший метод розподілу – пропорційно до обсягів виробництва, однак основна, супутня і побічна продукція можуть приносити різні економічні вигоди від використання. Тому під час визначення фактичної собівартості результатів виробничого процесу слід враховувати ціну реалізації кожного з виготовлених

продуктів. Вважаємо за доцільне за базу розподілу взяти показник, який обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва щодо кожного виду виготовленої продукції на підприємстві.

Різні методи розподілу дають незначні відхилення суми витрат, віднесених на окремі види продукції. Тому в Положенні про облік політику підприємства необхідно передбачити оптимальний метод розподілу, що враховуватиме особливості виду економічної діяльності та технологічного процесу, та дозволить розмежовувати основну, супутню, а також побічну продукцію відповідно до очікуваного попиту на них та економічних вигод від їх використання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження методичних підходів до бухгалтерського обліку процесу виробництва дозволяє зробити наступні висновки:

1. Облік процесу виробництва готової продукції ведеться відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати". Окрім основної продукції, в ході технологічного процесу може виникати супутня і побічна продукція. Супутня продукція відрізняється від основної тим, що потребує додаткових витрат для її доробки (додаткових технологічних операцій), відмова від яких може призвести до втрати підприємством можливих економічних вигод від її використання. Побічна продукція приносить додатковий прибуток, при цьому підприємство не несе додаткових витрат на її виготовлення. Тому необхідно визначити виробничу та реалізаційну вартість основних та додаткових результатів технологічного процесу для збільшення економічних вигод від їх використання.

2. Існуюча методика бухгалтерського обліку має суттєві недоліки та не відповідає вимогам формування повної аналітичної інформації про результати процесу виробництва. Проаналізувавши існуючі підходи до відображення господарських операцій з виготовлення продукції, виявлено необхідність розробки методичного підходу в бухгалтерському обліку, який дозволить визначити виробничу та реалізаційну собівартість основної, супутньої та побічної продукції на підставі розподілу понесених виробничих витрат за допомогою розробленої бази розподілу.

Застосування вищенаведених пропозицій удосконалює облікове забезпечення управління фінансовими результатами від реалізації готової продукції підприємства. Перспективами подальших досліджень є удосконалення облікової політики щодо процесу виробництва для розрахунку собівартості готової продукції.

Список використаних літературних джерел:

1. *Авершин Д.А.* Класифікація результатів виробничого процесу та критерії їх визначення / Д.А. Авершин // Всеукраїнський науково-виробничий журнал "Сталий розвиток економіки". – 2010. – № 1. – С. 65-71.
2. *Гавриленко В.А.* Удосконалення обліку незавершеного виробництва в умовах коксохімічних підприємств / В.А. Гавриленко, Є.Г. Черникова // Вісник соціально-

економічних досліджень. – 2011. – № 41 (2). – С. 30-37.
3. *Кисіль Н.М.* Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах лісової галузі / Н.М. Кисіль, Н.І. Колінько // Збірник науково-технічних праць Українського державного лісотехнічного університету. – 2004. – Вип. 14.1. – С. 145-150.
4. *Кучерак Д.* Супутня продукція / Д. Кучерак // Дебет-кредит. – 2006. – № 13 (14): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01587.html>.
5. *Нестеренко Ж.К.* Особливості готової продукції та вдосконалення обліку її реалізації на ВАТ "Новомиколаївський молокозавод" / Ж.К. Нестеренко, І.О. Циганова // Всеукраїнський науково-виробничий журнал "Сталий розвиток економіки". – 2011. – № 2. – С. 180-184.
6. Оборотні активи в запасах товарно-матеріальних цінностей за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2011 року: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" № 246 від 20.10.99 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
10. *Черникова Є.Г.* Удосконалення методики калькулювання собівартості продукції коксохімічних підприємств / Є.Г. Черникова // Економіка Крима. – 2011. – № 2 (35). – С. 336-341.
11. *Яременко Л.М.* Загальні підходи до формування та розподілу прибутку в обліку: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17.../Yaremenko.pdf.

ПОЛІЩУК Ірина Романівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення прогнозування розміру корпоративних прав учасників;
- методика обліку складових нерухомості;
- обліково-аналітичне забезпечення калькулювання продукції.

БОДНАР Ореста Володимирівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- методика бухгалтерського обліку процесу виробництва;
- управлінський облік.

Стаття надійшла до редакції: 26.08.2012 р.