

## ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

*У статті окреслено дискусійні питання обліку загальновиробничих витрат для подальшого їх дослідження та вирішення.*

**Постановка завдання.** Реформування господарського механізму, що здійснюється в економіці України, вимагає відповідних адекватних змін і в економічних науках, та їх адаптації до нового середовища, що передусім стосується бухгалтерського обліку, який виступає основним джерелом економічної інформації, а також важливим засобом контролю за досягненнями поставлених цілей й оцінки власних можливостей в конкурентному середовищі. На даний час гостро постає питання методичного, організаційного, інформаційного, технологічного й іншого забезпечення управління.

Відтак актуальним завданням є наукове дослідження сучасного стану проблеми організації та методики обліку виробничих витрат. Посилюється необхідність дослідження у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку [11, 14, 21], яке вимагає кардинально іншого підходу до обліку загальновиробничих витрат, ніж був раніше. Дані витрати в різних галузях економіки займають значну частку в собівартості продукції, однак їм приділяється недостатньо уваги. Питання загальновиробничих витрат розглядалися у працях видатних науковців, що досліджували виробничі витрати загалом [7, 9, 12, 13, 15, 17, 18, 23]. Після вивчення їх стає зрозуміло, що частина хоч і досить докладно висвітлює методику та організацію обліку загальновиробничих витрат, однак втрачає свою цінність при врахуванні вимог сьогодення.

Натомість в сучасних дослідженнях [3, 5, 8, 24] висвітлюється відображення загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку, кореспонденція рахунків, визнання витрат, їх склад та класифікація. Але і ці питання розкриті не в повному обсязі. Щодо методики обліку та аналізу – то згадується про загальновиробничі витрати лише в контексті обліку виробничих витрат або при підрахунку собівартості.

Натомість необхідно окреслити чітку схему, яка дозволить практикуючому бухгалтеру організувати на підприємстві облік відповідно до вимог чинного законодавства і водночас забезпечити його інформативність, своєчасність, оперативність для внутрішніх цілей. Але, насамперед, необхідно

усунути неточності та суперечності у чинному законодавстві, систематизувати та узагальнити дослідження з даної теми, і вже потім розробити методичні рекомендації для кожної галузі промисловості з врахуванням особливостей виробничої діяльності.

**Мета статті.** Визначити коло питань, які є дискусійними і не вирішеними та потребують вирішення щодо місця обліку загальнопромислових витрат у системі управління діяльністю підприємства.

Результати дослідження. На підприємстві облік покликаний забезпечити повне і неперервне відображення всіх господарських операцій, пов'язаних з загальнопромисловими витратами, що відбулися у звітному періоді, чіткий їх поділ на змінні та постійні, та розподіл відповідно до вимог П(С)БО 16 [14]. Передусім облік дає змогу аналізувати та управляти величиною загальнопромисловими витратами, а це є надзвичайно важливим аспектом, адже в сучасному бізнесі необхідно управляти наявними ресурсами.

Облік загальнопромислових витрат у системі бухгалтерського обліку на підприємствах, метою діяльності яких є виробництво або виготовлення продукції, – це складний процес. Він має важливе значення в організації, управлінні виробництвом та плануванні діяльності підприємства.

Дані обліку загальнопромислових витрат використовують для ухвалення управлінських рішень, визначення результатів діяльності підприємства, виконання певних завдань структурними підрозділами підприємства, визначення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів щодо розвитку й вдосконалення виробництва. Під час організації такого обліку повинна бути забезпечена зіставність планових показників і звітних даних, їх відповідність складу та класифікації витрат, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку. Для підприємств з виробництва кондитерської продукції класифікація витрат за статтями дозволяє взяти під контроль витрачання ресурсів, організувати збір даних про витрати за центрами і сферами відповідальності.

Науковцями пропонуються численні класифікації витрат [3, 5, 6, 8, 23, 24], однак вони не дають змоги вирішити усі важливі завдання у системі управління кондитерським підприємством. Це стосується, зокрема, завдань, пов'язаних зі створенням надійної бази для прогнозування економічних наслідків рішень, що приймаються на різних рівнях управління. Тому головною метою класифікації витрат є формування інформації для прийняття управлінських рішень керівниками підприємств і для забезпечення ефективного планування, нормування, аналізу, обліку, калькулювання та контролю.

Групування загальновиробничих витрат відповідно до ознак класифікації та швидке відображення інформації про перебіг виробничого процесу забезпечує оперативний управлінський облік, важливість якого беззаперечна. Крім того облік загальновиробничих витрат повинен бути організований так, щоб можна було забезпечити поточний аналіз відхилень, а не по завершенню звітного періоду. Однак через відсутність методичних розробок на підприємствах кондитерської галузі він взагалі не ведеться або є своєрідним контролем за перебігом технологічного процесу (дотримання технологічних вимог). Але проблема полягає не стільки у необхідності ведення оперативного управлінського обліку загальновиробничих витрат, скільки у використанні його як бази для прийняття ефективних управлінських рішень.

Недоліком системи вітчизняного обліку є її спрямованість на підготовку звітності. Основним завданням бухгалтерії постає звітування чи то перед податковими органами чи перед статистичним управлінням. Тоді як покликання бухгалтерської служби надавати інформацію для цілей внутрішнього управління. Крім того суперечливість законодавства породжує неоднозначність, а часто і кардинально протилежні трактування питань організації та методики обліку й аналізу загальновиробничих витрат. Як практикує бухгалтеру забезпечити ведення бухгалтерського обліку у відповідності до чинного законодавства та водночас отримувати інформацію необхідну для внутрішнього управління? Проте, бухгалтеру доводиться здійснювати подвійну роботу: для вимог законодавства і для цілей управління. Тому на підприємствах часто нехтують другим. І усі ці труднощі зумовлені відсутністю методичних розробок.

Проблеми ефективності й гнучкості виробничого обліку можливо вирішити шляхом розробки і застосування різноманітних методів обліку витрат, що дозволить ефективно регулювати процесом виробництва відповідно до наявних ресурсів, ринкової кон'юнктури, потреб споживачів та інших факторів. Облік витрат зводиться до обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), тобто складання калькуляції. Для реалізації цього завдання на належному рівні постає питання відокремленого обліку загальновиробничих витрат. Адже лише кваліфіковане узагальнення, виявлення характеру зв'язку з виробництвом та правильне обрання методу розподілу таких витрат може гарантувати обчислення реальної собівартості виготовленої продукції.

Беззаперечним є факт, що в останні роки недооцінюється значення собівартості як практикуючими бухгалтерами, управлінським персоналом, так і науковцями. Це обумовлено рядом факторів.

По-перше, існує думка, ніби-то байдуже скільки затрат понесено на виготовлення продукції, ціна все одно продиктована ринком як результат взаємодії попиту та пропозиції. А в умовах значної інфляції за часів економічної кризи 90-х років в Україні, максимізувати прибуток вдавалося за рахунок постійного підвищення цін.

По-друге, згідно податкового законодавства, яке регламентує питання обліку валових доходів і витрат [22], для визначення прибутку до уваги беруться лише валові витрати, а величина собівартості взагалі не має жодного значення.

По-третє, П(С)БО встановлено, що підприємства, залежно від специфіки діяльності, структурних розмірів та потреб управління, самостійно встановлюють перелік змінних і постійних загально виробничих витрат та самостійно обирають методику розподілу даних витрат [14].

Проф. Я.В. Соколов переконує, що точна бухгалтерська калькуляція неможлива та непотрібна. Власні аргументи він узагальнив у 10 пунктах [17]. Однак вчений не заперечує той факт, що підрахунок калькуляції взагалі можливий. Ми і не намагаємося стверджувати про підрахунок собівартості з 100% точністю, адже не можна віднайти єдино правильний шлях розв'язання такого питання. Проте, розглянемо загальну схему, базові принципи, чіткі роз'яснення, скориставшись якими, кожен практикуючий бухгалтер зможе кваліфіковано та на високому рівні здійснювати облік, контроль, аналіз, планування процесу виробництва.

Проф. Б.І. Валуєв вважає, що бухгалтерська калькуляція виробничої собівартості продукції взагалі не має сенсу. Оскільки вона неадекватна реальній собівартості, а тому ніяк не може використовуватися в практичному управлінні. Достатньо мати обґрунтовану планову калькуляцію і розвинену систему бухгалтерського аналітичного обліку [4].

Потреба в калькулюванні собівартості в умовах ринкових відносин набуває особливої актуальності, так як відсутність на вітчизняних підприємствах систематичної роботи щодо скорочення собівартості продукції в останні роки призвела до падіння рентабельності виробництва. Сучасний стан економіки України вимагає особливої уваги до собівартості продукції (робіт, послуг) для формування ефективного механізму управління витратами підприємств, особливо в сучасних кризових умовах.

Собівартість продукції являє собою видозмінену форму виробничих витрат. Неточне відображення у ній окремих витрат аж ніяк не знижує дієвості даного показника як одного з найважливіших при оцінці ефективності виробництва. Тепер уже недостатньо лише того, щоб керівники підприємств знали, скільки коштує продукція, яку вони виробляють. Вони мають знати, як зробити, щоб її виробництво було вигідним.

Відкидаючи потребу в калькулюванні, ми зводимо облік до простого підрахунку витрат виробництва, що унеможлиблює отримання корисної інформації, звужує можливості управління. А це є неприпустимим! Для ефективного управління необхідна інформація про витрати підприємства від різних видів діяльності. До того ж калькулювання собівартості дає змогу визначити нижню межу ціни на продукцію, її асортимент, виявити та реалізувати резерви виробництва, з'ясувати недоліки в організації та технології виробничого процесу.

Позитивним беззаперечно була чітка регламентація вітчизняного бухгалтерського обліку. До реформування бухгалтерського обліку обов'язковим було дотримання вимог Типових положень, інструкцій та методичних розробок з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції [20]. Вказані нормативні документи досить чітко визначали склад виробничих витрат, методи планування та обліку цих витрат, а також калькулювання собівартості продукції на всіх виробничих підприємствах. На сьогоднішній день ці документи є незамінні під час формування облікової політики підприємства і можуть бути використані у частині, що не суперечить чинному законодавству. Так, у Методологічних рекомендаціях подана детальна структура калькуляційних статей собівартості, методика і організація витрат за позамовним і попередільним методом [11]. Однак невідповідність даного документу П(С)БО та ряд неточностей знижують його важливість.

П(С)БО 16 "Витрати" передбачає наближення калькулювання до зарубіжної системи "директ-кост", що зобов'язує поділ витрат на постійні та змінні і калькулювання неповної собівартості.

Такий підхід викликав як схвальні, так і негативні відгуки.

Окремі науковці вважають, що віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої продукції є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різним коливанням, а витрати виходячи з принципу обачності не занижуються, а відображаються в тому періоді, коли були понесені [6].

Проте, проф. В.О. Ластовецький переконує, що цей метод у практиці обліку витрат та калькулювання собівартості продукції застосовувати не слід [10]. Негативною стороною реформування бухгалтерського обліку України виступає сліпе копіювання західних концепцій та принципів, які докорінно відрізняються від звичних нам методів обліку витрат виробництва та не враховують національних особливостей.

У результаті розроблені раніше методи обліку та аналізу загальновиробничих витрат призупинили свій розвиток та втратили актуальність. Натомість варто було б проаналізувати вітчизняні літературні

джерела, які є більш прийнятними для власної специфіки бухгалтерського обліку, вивчити пропозиції та рекомендації науковців, оцінити та доповнити з урахуванням передового досвіду та специфіки галузі. Лише вдале поєднання вітчизняного та зарубіжного досвіду дасть змогу адаптувати методика та організацію виробничого обліку до сучасних умов господарювання.

Висновки. Аналіз сучасного стану обліку загально виробничих витрат виявив ряд недоліків: невідповідність класифікацій поданих нормативними документами, а також у працях науковців; виникають труднощі з поділом загально виробничі витрати на постійні та змінні; неописана методика обрання бази розподілу, визначення нормальної потужності підприємства; у процесі обліку загально виробничих витрат не дається своєчасної інформації в розрізі видів продукції, відхилення в процесі виробництва, інформації про використання потужностей; запізнення інформації зумовлює затримку в прийнятті рішень і знижує оперативність управлінських дій; відмова від деякої частини інформації у зв'язку з недосконалим програмним забезпеченням.

Усе це свідчить про наявність серйозних проблем, що мають місце як в теорії, так і в практиці обліку загально виробничих витрат. Постає необхідність у відповідності облікової інформації вимогам оперативного управління підприємством при одночасному збереженні основних принципів складання бухгалтерської звітності.

Удосконалення обліку загально виробничих повинно охоплювати як зміст, так і методика та технологію збору, реєстрації й обробки інформації. Цей процес можливий лише при умові повної ліквідації головних недоліків – недостатньої оперативності й аналітичності.

Невміння оцінити виробничу діяльність, виявити прорахунки та чинники, що зумовили погіршення результатів діяльності, призводить до неефективності управління і, як наслідок, до збитків.

Для вирішення вищевказаних проблем щодо обліку та розподілу загально виробничих витрат з метою використання цієї інформації в управлінні собівартістю продукції підприємств кондитерської галузі будуть спрямовані подальші дослідження.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Белінська О.В., Ілюхіна Н.П. Дискусійні питання обліку виробничих витрат // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2005. – Вип. 14.
2. Буряк В.О. Напрямки удосконалення обліку і аналізу витрат і результатів діяльності промислових підприємств // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2003. – Вип. 181. – Т.1.

3. *Валуев Б.И., Бекренева А.А.* Непрямые расходы промышленных предприятий – группировка по сферам деятельности и целевому назначению // Наукові праці Кіровоградського національного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. 1. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 517 с.

4. *Валуєв Б.І., Шелковнікова О.В.* Системний підхід до розвитку обліку витрат виробництва промислового підприємства // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2004. – Вип. 16.

5. *Войтенко Т., Вороня Н.* Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Х.: Фактор, 2005. – 266 с.

6. *Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А.* Фінансовий облік: Підручник. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.

7. *Гуцайлюк З.В.* Учет в управлении предприятиями и объединениями пищевой промышленности. – М.: Агропромиздат, 1988. – 133 с.

8. *Давидов Ю.Г.* Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України). // Автореф. дисертації канд. екон. наук: 08.06.04. – К.: КНЕУ, 2002. – 23 с.

9. *Жебрак М.Х.* Курс промышленного учета. – М.: Государственное статистическое издательство, 1955. – 384 с.

10. *Ластовецький В.О.* Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.

11. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Державного комітету з промислової політики України від 02 лютого 2001 р. № 47 / <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. *Миневский А.* Учет и анализ комплексных затрат в промышленности. – М.: Финансы, 1966. – 112 с.

13. *Нидлз Б. и др.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Солокова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Затв. наказом Міністерства Фінансів України від 31 березня 1999р. № 87 (зі змінами і доповненнями) / <http://zakon.rada.gov.ua>.

15. *Свидерский Е.И.* Секреты бухгалтерии. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях различных организационных форм. – К.: Факт, 1997. – 250 с.

16. *Соколов Ю.А.* Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учете. – М.: Альфа – Пресс, 2004. – 125 с.

17. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от источников до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
18. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-е вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
19. Тамур С.К. Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий. – М.: Издательство экономической литературы, 1962. – 230 с.
20. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 р. № 473 / <http://zakon.rada.gov.ua>.
21. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: від 16 липня 1999 року № 996-XIV / <http://zakon.rada.gov.ua>.
22. Україна. Закон. Про оподаткування прибутку підприємств від 28 грудня 1994 р. № 334/94- ВР, із змінами і доповненнями / <http://zakon.rada.gov.ua>.
23. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
24. Шелковнікова О.В. Поглиблення інтеграційних можливостей обліку в управлінні формування витрат підприємств водопровідно-каналізаційного господарства. // Автореф. дисертації канд. екон. наук: 08.06.04. – Кіровоград: Кіровоградський національний технічний університет, 2005. – 23 с.