

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна
ЕКОНОМІКА



Дніпровський державний
аграрно-економічний
університет



Видавництво ТОВ «ДКС-центр»



Ефективна економіка № 8, 2016

УДК 336

К. П. Проскура,

д. е. н., доцент, професор кафедри аудиту,

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ

Л. В. Горбуненко,

головний бухгалтер, ТОВ «Науково-інноваційне об'єднання «Інформаційні системи менеджменту», м. Київ

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РІВЕНЬ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

K. P. Proskura,

Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of Audit Department, Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv

L. V. Gorbunenko,

Chief Accountant, Scientific-Innovative Union "Information Management Systems", Kyiv

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE DISTRIBUTION OF TOTAL PRODUCTION COSTS AND THEIR IMPACT ON THE TAX BURDEN OF INDUSTRIAL COMPANY

У статті розкрито особливості класифікації та розподілу загальновиборничих витрат з використанням різних методів калькулювання. Розкрито вплив загальновиборничих витрат на собівартість готової продукції. Проаналізовано особливості нормування загальновиборничих витрат та обліку понаднормативних витрат. Здійснена оцінка впливу понаднормативних витрат на фінансовий результат підприємства. Оскільки понаднормативні витрати безпосередньо включаються до витрат періоду, в якому фактично понесені, вони впливають на фінансовий результат поточного періоду, а не періоду, коли була реалізована готова

продукція. Тому є «вигідними» з точки зору мінімізації суми податку на прибуток підприємств. Використовуючи даний метод мінімізації, слід будувати методичку розрахунку нормативних загальновиборничих витрат із застосуванням максимального обсягу нормальної виробничої потужності, мінімізуючи суму нормативних загальновиборничих витрат, що припадає на одиницю готової продукції. Решта загальновиборничих витрат буде понаднормативними і потраплятиме безпосередньо до витрат періоду.

The article reveals the features of classification and distribution of total production costs using different methods of calculation. The impact of total production costs on the cost of the finished product is shown. The features of rationing the total production costs and accounting the above-standard costs are analyzed. The estimation of the impact of above-standard costs on the financial results of the company is done. As the above-standard costs are directly included to expenses of the period in which they actually incurred, they affect the financial results of the current period, not the period when the finished products were sold. So they are "profitable" in terms of minimizing the amount of corporate income tax. Using this method of minimizing we should build methodology for calculating normative total production costs using the maximum amount of normal production capacity, with minimizing the amount of normative total productivity costs per unit of finished product. The rest of the total production costs will be above-standard and will fall directly into the costs of the period.

Ключові слова: загальновиборничі витрати, собівартість, готова продукція, податок на прибуток, фінансовий результат до оподаткування, метод калькулювання, податкове навантаження.

Keywords: total production costs, cost, finished products, income tax, financial result before tax, calculation method, tax burden.

Вступ. Одним з найскладніших ділянок бухгалтерського обліку є облік витрат виробництва та формування собівартості готової продукції. З точки зору методології бухгалтерського обліку, на перший погляд, все здається прозорим і зрозумілим. Але основні складнощі починаються на рівні управлінського обліку та розподілу витрат. Як далі буде розглянуто, витрати на виробництво готової продукції в обліку прийнято умовно поділяти на прямі і загальновиборничі витрати, а загальновиборничі витрати – умовно розподіляти на собівартість окремих одиниць продукції. Даний розподіл є в певній мірі суб'єктивним і визначається підприємством самостійно в обліковій політиці шляхом встановлення переліку прямих та загальновиборничих витрат, визначення методички нормування загальновиборничих витрат та відображення в обліку понаднормових загальновиборничих витрат.

Спосіб відображення витрат виробництва в обліку та їх вплив на фінансовий результат підприємства в певній мірі впливає на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Необхідністю дослідження впливу використовуваного підприємством способу обліку витрат на виробництво та пошуку шляхів оптимізації податкового навантаження з даного податку зумовлена **актуальність** даної статті.

Метою даної статті є дослідження особливостей класифікації та розподілу загальновиборничих витрат з використанням різних методів калькулювання, розкриття впливу загальновиборничих витрат за собівартість готової продукції; аналіз особливостей нормування загальновиборничих витрат та обліку понаднормативних витрат; оцінка впливу понаднормативних витрат на фінансовий результат підприємства.

Аналіз останніх публікацій. Питання калькулювання та обліку виробничих витрат досліджувались багатьма вітчизняними вченими і практиками. Сутність та види калькулювання, процедури обліку виробничих витрат описані в працях таких вітчизняних науковців, як Бутинець Ф.Ф., Білуха М.Т., Голов С.Ф., Кужельний М.В., Нападівська Л.В., Сопко В.В., Столяров Я.С., Мних Є.В., Осадчий Ю.І., Ткаченко Н.М., Чумак О.В. та інші. Однак практично відсутні у вітчизняній практиці дослідження впливу

застосовуваної підприємством методики розподілу загальновиборничих витрат на базу оподаткування податком на прибуток та на рівень податкового навантаження підприємства в частині даного податку. Дані питання і висвітлені в даному дослідженні.

Вклад основного матеріалу. В Україні сформована чотирирівнева система нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996 [1].

2) спеціалізовані стандарти, в залежності від застосовуваної підприємством концепції обліку: національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) або Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ), зокрема НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності, П(С)БО 15 «Доходи», П(С)БО 16 «Витрати», МСФЗ №1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСФЗ №8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСФЗ №12 «Податки на прибуток», МСФО №18 «Виручка» та інші;

3) методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в різних галузях. Зокрема:

– Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373 «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» [2];

– Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001р. №65 «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті» [3];

– Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. №573 «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт» [4];

4) облікова політика і внутрішні нормативні документи, що розробляються підприємством.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств, зокрема виробничих витрат, регламентується П(С)БО 16 «Витрати» [5]. У відповідності до цього стандарту витратами визнається зменшення активів або збільшення зобов'язань, при умові, що ці витрати можуть бути достовірно оцінено.

В цілому витрати підприємства групують за економічними елементами. Елементи витрат – це економічно однорідні за своїм складом витрати, незалежно від того, на які види продукції та на якій ділянці витрат вони понесені. Класифікацію витрат згідно П(С)БО 16 наведено в табл.1.

Таблиця 1.

Класифікація витрат згідно П(С)БО 16:

Статті витрат	Витрати за видами діяльності	Витрати за елементами
<ul style="list-style-type: none"> - Виробничі витрати (виробнича собівартість продукції, робіт, послуг) - Загальновиборничі витрати - Адміністративні витрати - Витрати на збут - Інші операційні витрати 	<i>Витрати операційної діяльності</i>	Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: <ul style="list-style-type: none"> - матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші операційні витрати.
<ul style="list-style-type: none"> - Фінансові витрати; - Втрати від участі в капіталі - Інші витрати 	<i>Витрати фінансової та інвестиційної діяльності</i>	

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (до таких витрат відноситься і собівартість продукції). Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

В основу формування собівартості продукції покладено процес калькулювання. Далі детальніше зупинимось на існуючих практичних підходах до калькулювання собівартості готової продукції.

Калькулювання собівартості – сукупність прийомів і способів, що забезпечують обчислення собівартості виробленої

продукції, робіт, послуг. В основі калькулювання лежить калькуляційна процедура. Калькуляція – частина процесу калькулювання, спосіб розрахунку собівартості одиниці продукції. Види собівартості та їх характеристика наведені в табл.2.

Таблиця 2.

Види собівартості та їх характеристика

Планова	Нормативна	Фактична
Розробляється на основі прогресивних норм і економічних нормативів за звітний період і являє собою прийняття підприємством рішень про граничну величину витрат на виробництво відповідних видів продукції (робіт, послуг)	Являє собою один з видів попередньої собівартості і визначає величину витрат на виріб за статтями та чинними поточними нормами і кошторисами	Визначається на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і надає достовірну інформацію про фактичні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг)

Прогнозна калькуляція складається на основі прогнозних норм і нормативів для характеристики передбачуваних витрат на випуск продукції (робіт, послуг) в декількох варіантах. Найкращий з них служить основою для складання *планових, кошторисних та нормативних* калькуляцій.

Проектна калькуляція призначається для економічного обґрунтування нового будівництва, розширення і реконструкції діючих підприємств, виробництв і цехів, модернізації обладнання, випуску нових видів виробів, розробки нових технологічних процесів, впровадження винаходів і раціоналізаторських пропозицій. Вона складається виходячи з порівняно вузького кола даних для розрахунку собівартості продукції: продуктивність устаткування, випуск продукції, питомі норми витрат матеріальних ресурсів, прогнозні ціни, кошторисна вартість основних засобів, проєктована чисельність працюючих. Цими умовами визначається номенклатура елементів собівартості та способи їх обчислення.

Планова калькуляція — це витрати підприємства в грошовому вимірі на виробництво продукції, розраховані за статтями витрат на основі прогресивних норм і економічних нормативів витрати сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання устаткування і витрат на управління та обслуговування виробництва. Ці норми витрат є середніми для планованого періоду.

Плановою калькуляцією визначають середню собівартість продукції або виконаних робіт на плановий період (рік, квартал).

Планова калькуляція являє собою завдання підприємству і його підрозділам щодо граничної величини витрат на виробництво відповідних видів продукції, робіт і послуг.

При складанні планових (звітних) калькуляцій необхідно в максимальному ступені забезпечити пряме включення витрат у собівартість окремих виробів, робіт і послуг за рахунок скорочення питомої ваги витрат, які розподіляються за непрямими методами.

Планові калькуляції складаються на окремі види продукції, яка випускається підприємством, а також на напівфабрикати власного виробництва. Планове калькулювання собівартості напівфабрикатів власного виробництва призначається для внутрішніх потреб і застосовується при оцінці виконання завдань по собівартості в підрозділах, які їх виробляють.

Крім планових, на підприємствах, де прийнятий нормативний облік собівартості виробів, складаються нормативні калькуляції.

Нормативна калькуляція — це розрахунок собівартості на основі діючих на початок місяця норм і нормативів витрат. Нормативні калькуляції складають на основі діючих на початок року, місяця норм витрати сировини, матеріалів та інших витрат (поточних норм витрат). Поточні норми витрат відповідають виробничим потужностям підприємства на даному етапі його роботи. На відміну від планової нормативна калькуляція виражає рівень собівартості на момент її складання і є оперативним внутрішнім документом підприємства. Вона використовує норми і нормативи витрат, що відображають досягнутий рівень техніки і технології, організації виробництва і праці.

Нормативна калькуляція використовується для управління, контролю і аналізу виробничих процесів, обчислення фактичної собівартості продукції, виявлення відхилень від діючих норм витрат, причин, винуватців та місць їх виникнення, оцінки ефективності впроваджених організаційно-технічних заходів, а також для оцінки браку і залишків незавершеного виробництва.

Фактичні калькуляції складають за даними бухгалтерського звіту про фактичні витрати на виробництво продукції за калькуляційними статтями витрат, передбачених планом і відображають фактичну собівартість виробленої продукції або виконаних робіт. В них відображаються також витрати і втрати, не передбачені плановою калькуляцією продукції, в межах нормативу і норм природного убутку.

Далі аналізуємо особливості формування та відображення в обліку собівартості продукції. Витрати, що формують собівартість продукції за способом їх включення до собівартості поділяються на прямі і непрямі (загальновиборнічі). Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом певних виробів (робіт, послуг), тому у собівартість продукції включаються прямо на основі первинних

документів. Непрямі (загальновиробничі) витрати пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, а тому між видами продукції, робіт та послуг повинні розподілятися за певним співвідношенням.

В свою чергу, згідно П(С)БО №16, загальновиробничі витрати розподіляються на постійні та змінні загальновиробничі витрати. Перелік таких витрат підприємство визначає самостійно та затверджує в обліковій політиці.

Постійні витрати = Постійні розподілені витрати + Постійні нерозподілені витрати, (1)

До **змінних загальновиробничих витрат** належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. **Постійні загальновиробничі витрати** розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [5].

За іншою класифікацією собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

У виробничу собівартість 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. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва,

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат згідно П(С)БО №16 включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за

виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Актуальною проблемою для більшості підприємств, в тому числі і виробничих, є оптимізація податкового навантаження та зменшення операційних витрат діяльності за рахунок зменшення сум податків. В умовах обмеженості вітчизняних підприємств в зовнішніх джерелах фінансування для забезпечення та розширення господарської діяльності проблема пошуку внутрішніх ресурсів для фінансування стає дедалі актуальнішою. Нами розглядається застосування нормативного методу формування та обліку собівартості продукції як один з напрямків управління податковим навантаженням підприємства в частині податку на прибуток підприємств.

Етапи формування та відображення в обліку собівартості продукції наведено на рис.1.

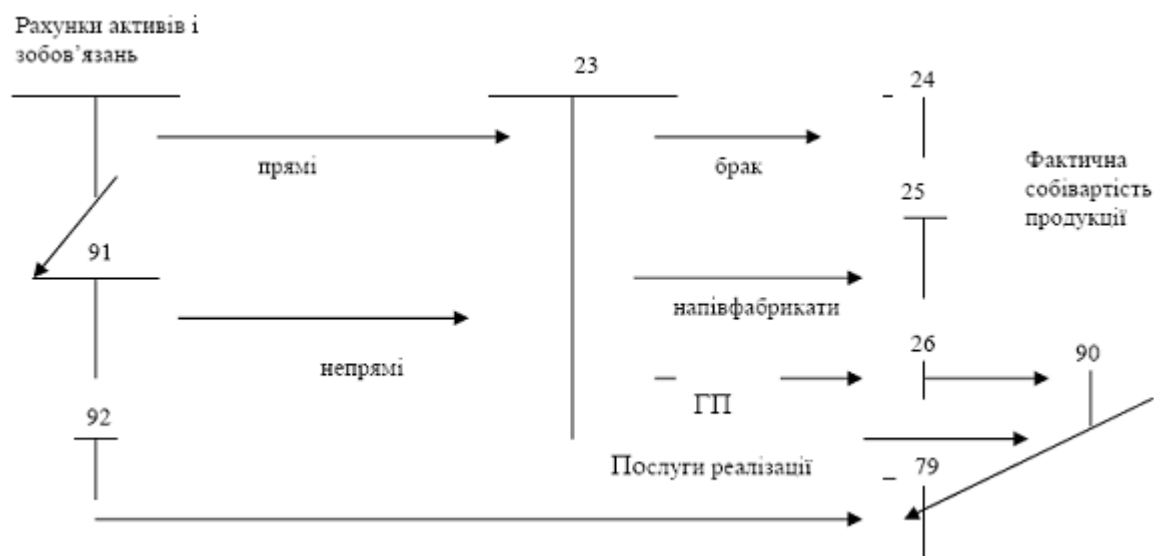


Рис. 1. Схема обліку процесу виробництва

Сутність обліку витрат на виробництво нами буде розглянуто пізніше в даному дослідженні.

Відносно впливу застосовуваної підприємством методики відображення в обліку витрат на виробництво на базу оподаткування податком на прибуток сформулюємо наступні базові тези:

- Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [7] не містить спеціальних норм щодо коригування фінансового результату до оподаткування стосовно витрат виробництва при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств;

- перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно в обліковій політиці. При цьому, якщо припустити, що всі загальновиробничі витрати є змінними, то спосіб розподілу постійних витрат не впливає на собівартість продукції і всі загальновиробничі витрати акумулюються на рахунку 23 «Виробництво», потім на 26 «Готова продукція», і тільки в момент реалізації продукції (послуг) списуються на поточні витрати (рахунок 90 «Собівартість реалізації») (далі наводимо лише номери згаданих вище рахунків);

- показник нормальної потужності підприємства встановлюється підприємством самостійно в обліковій політиці. Якщо припустити, що показник нормальної потужності дорівнює фактичному показнику, то всі постійні витрати стають розподіленими і акумулюються на рахунку 23, потім на 26, і тільки в момент реалізації продукції, послуг списуються на поточні витрати (рахунок 90)

- для розрахунку нормативу постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу підприємство визначає планові загальновиробничі витрати, з розбивкою на постійні і змінні. Якщо фактична величина постійних загальновиробничих витрат перевищує встановлені планові показники, тоді сума перевищення підлягає розподілу.

Розрахунок нормативного значення постійних загальновиробничих витрат можна представити наступними формулами:

$$\text{Норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу} = \frac{\text{Постійні загальновиробничі витрати при нормальній потужності}}{\text{База розподілу при нормальній потужності}} \quad (2) \quad [6]$$

База розподілу встановлюється підприємством самостійно: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності

Сума постійних розподілених загальновиборничих витрат = Норматив постійних загальновиборничих витрат на одиницю бази розподілу * База розподілу постійних загальновиборничих витрат за фактичною потужністю (2) [6]

Нерозподілені постійні витрати = Фактичні постійні витрати – (Планові постійні витрати / База розподілу при нормальній потужності) * База розподілу за фактичною потужністю (4) [6].

Затверджуючи в обліковій політиці показники загальновиборничих витрат на одиницю готової продукції при нормальній потужності, підприємство може впливати на величину прибутку поточного періоду і відповідно на базу оподаткування податком на прибуток підприємств. При цьому, чим більше фактично загальновиборничих витрат припадає на одиницю продукції у порівнянні з нормативним значенням, тим більша їх сума буде безпосередньо віднесена на витрати періоду і зменшить прибуток та об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Відображення в обліку виробничого процесу здійснюється в розрізі об'єктів калькулювання, тобто в розрізі номенклатури продукції. Незалежно від галузевої приналежності і серійності виробництва процес формування собівартості продукції (узагальнення витрат) відбувається в певній послідовності, яка може бути представлена наступними етапами:

- первинний облік витрат на виробництво;
- списання за видами продукції витрат майбутніх періодів і витрат від браку;
- розподіл за видами продукції витрат допоміжних виробництв;
- розподіл за видами продукції загальновиборничих витрат - формування виробничої собівартості;
- розподіл за видами продукції адміністративних і збутових витрат — формування повної собівартості;

Первинний облік витрат на виробництво передбачає:

- збирання, групування, деталізація первинних витрат на виробництво в розрізі калькуляційних статей, прив'язка прямих витрат до об'єктів обліку витрат і калькулювання;
- локалізація даних про понесені витрати за видами діяльності, виробництвами, центрами відповідальності;
- розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами;
- оцінка відходів, отриманих у процесі виробництва, та побічної продукції;
- визначення собівартості остаточного браку;
- розподіл виробничих витрат обслуговуючих виробництв між незавершеною і готовою продукцією і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами;
- розподіл загальновиборничих витрат за видами продукції (послуг) шляхом їх включення до складу виробничої собівартості в розрізі кожного підрозділу;
- формування виробничої собівартості;
- виявлення і оцінка незавершеного виробництва;
- розмежування витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- обчислення собівартості всього обсягу продукції, одиниці продукції;
- розподіл за видами продукції адміністративних і збутових витрат – формування повної собівартості продукції.

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміється сукупність прийомів організації документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції.

Методи обліку витрат розрізняються за ознакою групування виробничих витрат за об'єктами обліку. Існуючі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна класифікувати за двома напрямками:

- оперативності контролю за витратами;
- об'єктів обліку витрат.

На різних підприємствах і навіть у різних виробництвах і господарствах одного і того ж підприємства облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції може здійснюватись різними методами в залежності від галузевих особливостей, масштабів, періодичності випуску продукції, організації і технології виробництва, методики планування, стану технічного нормування та інших факторів. Відповідно дане має бути передбачено наказом про облікову політику підприємства. Сутність методів обліку і калькулювання собівартості нами було розглянуто вище.

Наприклад, підприємства промисловості застосовують такі методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції:

- нормативний — у масовому і великосерійному виробництві;
- попередільний з елементами нормативного — у виробництві однорідної за вихідним матеріалом і характером обробки продукції (лиття, прокат, поковки та ін.);
- попроцесний з елементами нормативного — у виробництвах з обмеженою номенклатурою;
- позамовний з елементами нормативного — в дрібносерійному та одиничному виробництві;
- позамовний — при виготовленні експериментальних виробів і на ремонтних роботах.

Зупинимось більш детально на **нормативному методі обчислення собівартості продукції** як на найбільш прогресивному, який дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості і оперативного керівництва виробництвом. При використанні даного методу собівартість калькулюється вже в процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду.

Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Вони, у свою чергу, встановлюються відповідно до технічної документації на виробництво продукції (креслень деталей та вузлів, розроблених конструкторськими бюро).

Нормативна калькуляція використовується для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві і розмірів незавершеного виробництва.

Норми можуть змінюватися (як правило, знижуватися) по мірі освоєння виробництва і поліпшення використання матеріальних і трудових ресурсів. Всі зміни діючих норм відображаються протягом місяця в нормативних калькуляціях.

Облік при нормативному методі організується таким чином, щоб усі поточні витрати підрозділити на витрати за нормами і відхилення від норм. Дані про виявлені відхилення дозволяють управляти собівартістю виробу і разом з тим калькулювати фактичну собівартість шляхом додавання до нормативної собівартості (вирахування з неї) відповідної частки відхилень від норм по кожній статті.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє, не чекаючи кінця місяця, мати фактичну собівартість виробів, а також регулярно (наприклад, один раз на 10 днів або частіше) аналізувати причини відхилень і виявляти їх винуватців. Системне документування відхилень від норм дозволяє встановлювати причини відхилень у момент їх виникнення, тоді як при інших методах причини і винуватці відхилень якщо й виявляються, то після складання звітної калькуляції собівартості.

Алгоритм обліку виробничих витрат при використанні нормативного методу передбачає наступні кроки:

1) встановлення з використанням техніко-економічних методів нормування обґрунтованих норм витрат сировини та матеріалів; матеріалів, палива, енергії, заробітної плати та інших витрат на всі види продукції, попереднє (до початку виробничого процесу) складання на їх основі калькуляції (розрахунку) нормативної собівартості за кожним виробом;

2) ведення протягом місяця обліку змін діючих норм для коригування нормативної собівартості, визначення впливу цих змін на собівартість продукції та ефективності заходів, що послужили причиною змін норм;

3) облік фактичних витрат протягом місяця з розділенням їх на витрати за нормами і відхиленнями від норм, а витрат з браку виробництва — тільки в межах норм;

4) встановлення й аналіз причин, а також умов появи відхилень від норм за місцями їх виникнення;

5) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як суми нормативної собівартості, відхилень від норм і змін норм.

Дотримання такого алгоритму обліку і розрахунків є досить трудомістким процесом, одник дозволяє отримати достовірну інформацію про витрати, придатну для подальшого аналізу і контролю.

Можливі модифікації нормативного методу: повний і неповний облік нормативних затрат.

Неповний облік нормативних витрат є менш точним і менш трудомістким методом. При цьому варіанті обліку під нормування потрапляють лише прямі витрати і нормативна калькуляція складається тільки з ним.

Інші спрощені варіанти нормативного методу обліку можуть ґрунтуватися на наступних положеннях:

- залишки незавершеного виробництва при зміні норм не перераховують, а всі зміни норм та відхилення від них відносять на собівартість готової продукції;

- при незначних змінах норм протягом звітного періоду їх окремий облік не організують, а розглядають разом з відхиленнями від норм.

Звертаємо увагу на те, що існують і певні недоліки у використанні нормативного методу обліку. Найчастіше вони полягають у невірному обліку відхилень фактичних витрат від норм: відхилення виявляються шляхом проведення розрахунків за тривалий період, не завжди документуються, ведеться їх укрупнений облік без визначення причин і винуватців, істотні суми врахованих відхилень від норм тощо.

У той же час завданням нормативного методу є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє виявляти невраховані резерви, визначати результати діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок).

Особливістю визначення виробничої собівартості готової продукції згідно з нормами П(С)БО 16 є застосування поняття "**нормальна потужність**", яке нами згадувалось вище в контексті оптимізації податку на прибуток.

Нормальна потужність — це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Обсяг, що відповідає нормальній потужності, яка визначається підприємством самостійно. Саме виходячи з нормальної виробничої потужності

проводиться розрахунок постійних загальновиробничих витрат.

Однак, при визначенні методу розрахунку і розрахунку нормальної потужності слід пам'ятати про те, що максимальні розміри нормальної потужності часто можуть бути суттєво обмежені технічними характеристиками використовуваного обладнання, зафіксованими в офіційних документах – паспортах, технічних умовах тощо. Завищення даного показника, доведене документально, може розглядатись як ухилення від сплати податку на прибуток з подальшим донарахуванням податкового зобов'язання з даного податку та фінансових санкцій за порушення податкового законодавства.

Нормативні калькуляції складаються на всі види виробів, що випускаються підприємством. Наведені в нормативній калькуляції показники визначаються на основі діючих норм витрат.

На підприємстві повинен здійснюватися постійний контроль за змінами норм і використанням уточнених норм при обліку витрат на виробництво. Рекомендовано зміну діючих норм та їх застосування здійснювати з початку місяця. Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами до кінця звітного місяця виявляється і враховується окремо. Всі зміни норм, введені протягом місяця, вносяться до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця.

Облік зміни норм зумовлює своєчасне уточнення нормативів, а отже, забезпечує облік об'єктивної бази для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг). Основна частка змін норм на практиці, як правило, відноситься до трудових витрат, оскільки на них діє більше факторів зміни норм.

Нормативна собівартість використовується для оцінки випуску продукції за місяць по цехах і підприємству в цілому, оцінки браку продукції та залишків незавершеного виробництва. Крім того, зіставлення нормативної собівартості з плановою дає змогу судити про ступінь виконання встановлених завдань по собівартості. При цьому слід враховувати, що планову собівартість складають на квартал або рік (середня на квартал, на рік), а нормативну собівартість — виходячи з діючих на початок кожного звітного періоду (як правило, місяця) поточних норм і нормативів.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які являють собою відхилення від норм. Всі відхилення фактичних витрат з будь-якої статті від діючих норм розглядаються як відхилення від норм. За своїм змістом відхилення від норм можна розділити на три групи: негативні, позитивні і умовні.

Негативні відхилення являють собою перевитрати по собівартості продукції. **Позитивні** відхилення свідчать про здійснення заходів, спрямованих на зниження витрат, досягнення економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. **Умовні** відхилення можуть бути негативними і позитивними і з'являються в результаті відмінностей в методиці складання планової і нормативної калькуляцій.

З методичних міркувань ряд планованих витрат не включається в калькуляцію нормативної собівартості: плановані втрати від браку, частково виконані операції та ін. Всі ці відхилення враховуються повністю і по закінченні місяця аналізуються шляхом співставлення з плановими величинами. Такий аналіз дозволяє виявити дійсну величину негативних чи позитивних відхилень. Відхиленням від норм вважається як економія, так і перевитрати матеріальних та трудових витрат, зумовлені заміною сировини й матеріалів, оплатою не передбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відступи від нормальних умов праці і т. п.

Облік відхилень від норм досягається щоденним документуванням витрат за основними їх видами, викликаних відхиленнями від норм, або розрахунками за порівняно короткі періоди часу. Не враховані в документах відхилення встановлюють за допомогою інвентаризації незавершеного виробництва. Періодично можливе складання зведень відхилень за причинами їх виникнення окремо в розрізі статей калькуляції, аналіз яких дасть можливість вживати заходів щодо ліквідації перевитрат, недопущення втрат.

Фактичну собівартість виробу при нормативному методі можна встановити двома способами.

1. Якщо об'єктом обліку виробничих витрат є окремі види продукції, то й відхилення від норм, а також їх зміни можна віднести на ці види продукції прямим шляхом. Фактичну собівартість цих видів продукції визначають способом прямого рахунку за наступною формулою:

$$\text{Фактична собівартість} = \text{Поточні витрати за встановленими нормами} \pm \text{Відхилення від діючих норм витрат} \pm \text{Зміни діючих норм витрат} \quad (5) [6].$$

Якщо об'єктом обліку виробничих витрат є групи однорідних видів продукції, то фактичну собівартість кожного виду продукції встановлюють розподілом відхилень від норм і змін норм **пропорційно нормативним витратам** на виробництво окремих видів продукції.

2. Поточний облік витрат за нормами і відхилень від них ведуть, як правило, тільки з прямих витрат (сировина і матеріали, заробітна плата), відхилення за непрямими витратами розподіляють між видами продукції після закінчення місяця. На підприємствах тих галузей промисловості, де планові норми витрат близькі до діючих (гумової, меблевої та деяких інших), для визначення фактичної собівартості продукції замість нормативної може бути використана планова калькуляція.

При використанні нормативного методу обліку витрат на виробництво не допускається їх знеособлений облік, при якому

відсутній поточний контроль за витратами, і визначення фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) провадиться шляхом розподілу фактичних витрат між готовою продукцією (роботами, послугами) і незавершеним виробництвом, а також між виробами.

Висновки. Нами розглянуто можливість застосування нормативного методу формування та обліку собівартості продукції як напрямку управління податковим навантаженням підприємства в частині податку на прибуток підприємств. ПКУ не передбачено жодного коригування фінансового результату до оподаткування стосовно витрат виробництва при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. При цьому слід зазначити, що перелік постійних і змінних загальновиборничих витрат встановлюється підприємством самостійно в обліковій політиці, як і власне показник нормальної потужності, від величини якого в подальшому буде залежати розмір нормативних загальновиборничих витрат, що включатимуться у собівартість продукції, а також понаднормативних загальновиборничих витрат, які будуть віднесені безпосередньо на витрат того періоду, в якому вони фактично здійснені.

Оскільки понаднормативні витрати безпосередньо включаться до витрат періоду, в якому фактично понесені, вони впливають на фінансовий результат поточного періоду, а не періоду, коли була реалізована готова продукція. Тому є «вигідними» з точки зору мінімізації суми податку на прибуток підприємств. Використовуючи даний метод мінімізації слід будувати методику розрахунку нормативних загальновиборничих витрат з застосуванням максимального обсягу нормальної виробничої потужності, мінімізуючи суму нормативних загальновиборничих витрат, що припадає на одиницю готової продукції. Решта загальновиборничих витрат буде понаднормативними і потрапляти безпосередньо до витрат періоду.

Література.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html

3. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. №65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2565.html

4. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. №573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8251/8252/462124/>

5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

6. Войтенко Т., Вороная Н. Все про облік витрат на виробничому підприємстві. - Х. : Фактор, 2005. – 266 с.

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “On accounting and financial statements in Ukraine”, available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 11 August 2016).

2. The Ministry of Industrial Policy of Ukraine (2007), “The Order of The Ministry of Industrial Policy of Ukraine “On approval of the Methodical recommendations on formation of the cost price of production (works, services) in industry”, available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html(Accessed 11 August 2016).

3. The Ministry of Transport of Ukraine (2001), “The Order of the Ministry of Transport of Ukraine “On approval of the Methodical recommendations on formation of the cost price of transportations (works, services) at the transport”, available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2565.html (Accessed 11 August 2016).

4. The Ministry of Regional Development and Construction of Ukraine (2010), “The Order of The Ministry of Regional Development and Construction of Ukraine “On approval of the new edition of the Methodical recommendations on formation of the cost price of construction and assembly works”, available at: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8251/8252/462124/> (Accessed 11 August 2016).

5. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), "The Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of Regulation (standard) of accounting", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 11 August 2016).

6. Voitenko T., Voronaia N. (2005), *Use pro oblik vytrat na vyrobnychomu pidpriemstvi* [All about accounting the costs at industrial company], Faktor, Kharkiv, Ukraine.

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 11 August 2016).

Стаття надійшла до редакції 15.08.2016 р



ТОВ "ДКС Центр"

[Врору](#)