УДК 657.471

Струк Н. С.,
д.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка

ПОТРЕБА В УДОСКОНАЛЕННІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ – ПРЕРОГАТИВА СЬОГОДЕННЯ

У господарській діяльності підприємств дедалі більшу увагу звертають на проблеми коректного розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку, адже правильний їх розподіл забезпечує формування адекватної інформації про собівартість продукції та ефективність здійснення витрат. За таких обставин доцільно обґрунтувати потребу в удосконаленні нормативно-правового регулювання розподілу загальновиробничих витрат на підприємстві. В абзаці 3 пункту 16 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (НП(С)БО 16 "Витрати") зазначено, що "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" [1]. Проте категоричне твердження "не може" є недоречним. Адже якщо на підприємстві використовують заздалегідь визначений коефіцієнт (ставку) розподілу загальновиробничих витрат (бюджетний, плановий) і наприкінці звітного періоду фактичні загальновиробничі витрати є меншими за бюджетні (заплановані), то твердження, що такого не може бути, є некоректним.

Зокрема, в тексті НП(С)БО 16 "Витрати" варто зазначити, що за економії, або при виявленні зайворозподілених (перерозподілених) загальновиробничих витрат, на їх суму (економії) треба зменшити собівартість реалізованої продукції. Відтак, у додатку 1 до НП(С)БО 16 "Витрати" також треба внести зміни до порядку обчислень за другим звітним періодом, у якому виникають зайворозподілені витрати, з використанням бухгалтерського запису: Дебет рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" Кредит рахунка 90 "Собівартість реалізації". Згідно числового прикладу :

Постійні витрати усього 20 200 грн. Бюджетнорозподілені постійні витрати обчислюємо як добуток фактичної потужності і коефіцієнта їх розподілу: 2 • 10 500 = 21 000 (грн).

Отже 800 грн – зайворозподілені загальновиробничі витрати, які треба списати : Дебет рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" Кредит рахунка 90 "Собівартість реалізації".

Характеристика рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" в "Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" [2] регламентує таку операцію, проте доповнення варто внести й до характеристики рахунка 90 "Собівартість реалізації" у згаданій інструкції, – доповнити текстом, що списання

зайворозподілених загальновиробничих витрат відображається за кредитом рахунка 90 "Собівартість реалізації". Внаслідок такої операції рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" дебетується.

Коментарів потребують й обчислення величин змінних витрат у прикладі розподілу загальновиробничих витрат у додатку 1 до НП(С)БО 16 "Витрати". Зокрема, доцільно надати пояснення до методики їх обчислення такого змісту:

Якщо фактична потужність менша за нормальну потужність, тоді змінні загальновиробничі витрати визначають за формулою:

ЗЗВ = ФП • (Кзв + 1), де

ЗЗВ – змінні загальновиробничі витрати;

ФП – фактична потужність;

Кзв – коефіцієнт (ставка) розподілу змінних загальновиробничих витрат.

Якщо ж фактична потужність більша за нормальну потужність, тоді змінні загальновиробничі витрати визначають за формулою:

ЗЗВ = ФП • (Кзв + 1)

Відповідно, у додатку 1 до НП (С)БО 16 "Витрати", за першим звітним періодом, при коефіцієнті розподілу змінних загальновиробничих витрат 5 грн/ машино-годину, фактичній потужності 8000 машино-годин, що є меншою від нормальної потужності (10 000 машино-годин), змінні загальновиробничі витрати визначаємо : 8 000 • (5 + 1) = 48 000 (грн).

У другому ж звітному періоді, при фактичній потужності 10 500 машино-годин, що є більшою від нормальної потужності (10 000 машино-годин), змінні загальновиробничі витрати визначаємо : 10 500 • (5 + 0,5) = 57 750 (грн).

Попри зазначене, у НП(С)БО 16 "Витрати" відсутній чіткий перелік статей змінних та постійних загальновиробничих витрат. Лишень вказані базові критерії для їх виокремлення. Тому на підприємствах виникають проблеми з класифікацією загальновиробничих витрат. Погоджуємося, що повний універсальний перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат скласти вкрай важко, проте варто регламентувати типові їх види за певними ознаками, характерними для більшості підприємств. Рекомендовані доповнення до НП(С)БО 16 "Витрати" сприятимуть кращому розумінню процедури розподілу загальновиробничих витрат як у науковій сфері, так і в практичному середовищі. А інформація за рахунком 91 "Загальновиробничі витрати" в "Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" гармоніюватиме з інформацією за бухгалтерським рахунком 90 "Собівартість реалізації".

Література

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Інструкція Міністерства фінансів України від 30.11.1999. № 291. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text.