

ДЕЯКІ ПИТАННЯ НОРМАТИВНОЇ БАЗИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ

На виконання Плану заходів для здійснення Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, Державним комітетом з промислової політики України розроблені і затверджені наказом № 47 від 02.02.2001 р. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (далі Рекомендації).

В основу Рекомендацій покладено національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО). До таких стандартів перш за все належать П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 9 "Запаси", П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 16 "Витрати" та інші. Сама назва цього нормативного документу свідчить про те, що він має рекомендаційний характер, оскільки тісно пов'язаний із внутрішньогосподарським (управлінським) обліком. Організація останнього відповідно до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" є прерогативою самого підприємства і декларування її "згори", тобто з боку законодавчих органів міністерств, відомств, не може бути.

Слід зазначити, що працівники Держкомітету провели значну роботу при підготовці Рекомендацій, детально описали структуру можливих калькуляційних статей собівартості та типових економічних елементів. Заслужують на увагу характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, особливостей її формування при використанні давальницької сировини, розділ з визнання витрат та інше.

Разом з тим, в Рекомендаціях, на нашу думку, має місце деяка їх невідповідність з національними стандартами обліку. Основні з них належать до групування витрат за економічними елементами. Так, зокрема в пункті 16 розділу 3 в переліку економічних елементів наводяться "матеріальні витрати", тоді коли згідно з П(С)БО 16 "Витрати" (п. 22) цей елемент має назву "матеріальні затрати". У цьому ж пункті стандарту зазначається, що до складу елемента "матеріальні затрати" включається вартість витрачених у виробництві (крім продуктів власного виробництва):

- сировини і основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива та енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари і тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Відповідно до Рекомендацій матеріальні витрати як економічний елемент включають у себе вартість використаних матеріальних цінностей не тільки у виробничому процесі, а у всій операційній діяльності. Витрати останньої складаються із витрат основної діяльності та іншої операційної, куди відносяться витрати на утримання соціальної сфери, недостачі і втрати від псування цінностей, втрати від знецінення запасів, собівартість реалізованих запасів.

Хоча в п. 18 розділу 3 Рекомендацій зазначається, що не включається до матеріальних витрат вартість купованих матеріальних цінностей, в тому числі палива та енергії, які реалізуються без додаткової обробки, все ж важко погодитися з їх авторами, що до матеріальних витрат можна відносити інші вищезазнані складові інших операційних витрат. Такого роду витрати (матеріальні витрати на утримання соціальної сфери, недостачі і втрати від псування запасів, втрати від їх знецінення) повинні, на нашу думку, включатись в елемент "Інші операційні витрати".

Спірним, на наш погляд, є включення в склад елемента "матеріальні

затрати" згідно з п. 7 розділу 3 Рекомендацій інших матеріальних витрат, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробки сировини й матеріалів).

Такого роду витрати більш правомірно згідно з вимогами П(С)БО 16 включати в склад все того ж елемента "інші операційні витрати".

Зайвими, на нашу думку, є п. 19-27 розділу 3 Рекомендацій, оскільки вони характеризують первинну вартість придбаних матеріальних цінностей, а не використаних для виробництва продукції чи при виконанні робіт (послуг).

Щодо структури елементів витрат "на оплату праці", "відрахування на соціальні заходи", "амортизація", то вони не повинні включати в себе таких витрат, які пов'язані із соціальною сферою. Тобто необхідно дотримуватися єдиного методологічного підходу при визначенні витрат, які включаються в той чи інший елемент. Якщо згідно з П(С)БО 16 в елемент "матеріальні затрати" включається вартість витрачених у виробництві відповідних матеріальних цінностей, то і структура елементів витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи і амортизація теж повинна, на наш погляд, бути пов'язана саме з виробничими процесами.

Цілий ряд спірних моментів можна виділити і в структурі елемента "інші операційні витрати", що наведена в Рекомендаціях. Так, зокрема зміст п. 112 розділу 3, в якому сказано, що до елемента "інші операційні витрати" відносяться витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту (крім тих, що підлягають амортизації): витрати на технічне обслуговування легкових автомобілів, на паливно-мастильні матеріали тощо, суперечить змісту п. 17 підпункту 3, в якому зазначається, що придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергія всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на експлуатацію транспортних засобів, включаються до складу елемента "матеріальні витрати". На наш погляд, до інших операційних витрат повинні відноситися лише витрати на транспортне обслуговування, яке здійснюють інші організації. Щодо витрат на утримання власного автотранспорту, то вони повинні включатися до матеріальних витрат (витрати на паливо, запасні частини, мастильні матеріали), витрат на оплату праці (оплата праці працівників, які експлуатують і обслуговують автотранспорт), витрат на соціальні заходи (обов'язкові нарахування в певних відсотках від витрат на оплату праці тих же категорій працюючих), амортизація (амортизація по автотранспорту і приміщеннях (гаражах), де вони знаходяться), інші операційні витрати (витрати, пов'язані з ремонтом і технічним обслуговуванням сторонніми спеціалізованими організаціями тощо).

На наш погляд, всі вище перераховані неузгодженості необхідно найближчим часом ліквідувати, щоб уникнути непорозумінь у практичній роботі працівників бухгалтерії.

Резюме. Дається аналіз прийнятих Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Наявні в Рекомендаціях розбіжності з Національними стандартами бухгалтерського обліку, на думку автора, необхідно ліквідувати з метою уникнення непорозумінь у практичній роботі працівників бухгалтерії.