

Отримано: 8 листопада 2013 р.

Прорецензовано: 2 грудня 2013 р.

Прийнято до друку: 20 грудня 2013 р.

Єфіменко Т. І. Методологічні питання визнання в обліку і фінансовій звітності виробничої собівартості / Т. І. Єфіменко // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янюк. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2013. – Випуск 24. – С. 266–270.

УДК 338.512; 657.47

JEL Classification: M41

**Тетяна Іванівна Єфіменко,**

кандидат економічних наук, доцент, професор Української державної академії залізничного транспорту

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ В ОБЛІКУ І ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ

У статті розглянуто категорії «виробнича собівартість» для процедурних моментів бухгалтерського обліку. Доведено непридатність категорії «витрати» для визначення змісту виробничої собівартості. Обґрунтовано методологічне розмежування категорій «виробнича собівартість», «витрати» і «затрати», помилковість дефініції «витрати виробництва».

**Ключові слова:** виробнича собівартість, витрати, затрати, активи, рахунки бухгалтерського обліку, фінансова звітність підприємства.

**Татьяна Ивановна Ефименко,**

кандидат экономических наук, доцент, профессор Украинской государственной академии железнодорожного транспорта

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ПРИЗНАНИЯ В УЧЕТЕ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

В статье рассмотрены категории «производственная себестоимость» для процедурных моментов бухгалтерского учета. Доказано непригодность категории «затраты» для определения содержания производственной себестоимости. Обосновано методологическое разграничение категорий «производственная себестоимость», «расходы» и «затраты», ошибочность дефиниции «затраты производства».

**Ключевые слова:** производственная себестоимость, расходы, затраты, активы, счета бухгалтерского учета, финансовая отчетность предприятия.

**Tetiana Ivanivna Yefimenko,**

Ph.D in Economics., Associate Professor, Professor of Ukrainian State Academy of Railway Transport

## METHODOLOGICAL ISSUES OF RECOGNITION IN ACCOUNTING AND PRODUCTION COST FINANCIAL REPORTING

In the article categories are considered «productive prime price» for the procedural moments of record-keeping. The непригодность categories of «expense» are well-proven for determination of maintenance of productive prime price. Methodological differentiation of categories is reasonable «productive prime price», «charges» and «expenses», fallaciousness of definition of «expense of production».

**Keywords:** productive prime price, charges, expenses, assets, accounts of record-keeping, financial reporting of enterprise.

**Постановка проблеми.** Категорія «собівартість» – занадто загальне поняття, яке «не піддається визначенню в рамках однієї теорії, а часто і в цілому науковому напрямі або дисципліні» [1], зокрема не обмежується рамками бухгалтерського обліку. Виробнича собівартість продукції, робіт та послуг [2] є дефініцією певного класу понять, які належать до метамовних утворень. Категорія «виробнича собівартість» використовується в задачах систематизації економічних знань у пізнавальному процесі. Зазначена категорія є складовим елементом для категоріальних схем, що визначають процедури мислення в багатьох економічних дисциплінах, а за рахунок «можливостей дешифрування» [1], сама є носієм процедурних моментів в обліку.

Категорія «виробнича собівартість» трапляється практично в кожному підручнику з економіки, зокрема з бухгалтерського обліку, і демонструє розуміння собівартості кожним окремим автором за власною обізнаністю, і відповідно, призводить до неузгодженості визначень. Отже, існує необхідність формування єдиного визначення цієї економічних категорії.

Відповідно до Закону про бухгалтерський облік [3] та на основі П(С)БО [4] сьогодні розроблені методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) для галузей: торгівлі та громадського харчування, транспорту та зв'язку, сільського господарства, різних галузей промисловості тощо. Але, як свідчить їх назва, вони носять рекомендаційний характер, тож, не обов'язкові для виконання. Як зазначено в «Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості» [5], виробнича собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це «виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво». Отже, і в цьому документі, для розкриття змісту собівартості використана категорія «витрати». Зазначимо, що «Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості» так і не стали офіційним документом, бо залишилися не оприлюдненими, а їх автори поширюють їх на платній основі.

Сьогодні загальний порядок формування та обліку виробничої собівартості продукції регламентує П(С)БО 16 «Витрати». Але П(С)БО 16 не дає конкретного визначення виробничої собівартості, лише описує її в пункті 11 шляхом подання переліку «витрат», які до неї враховуються (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати).

Практики і теоретики бухгалтерського обліку вже звикли посилатися на визначення, закріплені в нормативно-законодавчих актах, що, на жаль, знижує цінність власних думок науковців. Тому й розробляються нормативні документи, щоб їх вдосконалити на вимогу часу та розвитку науки. Зауважимо, що подана в П(С)БО 16, як сукупність витрат, виробнича собівартість не має нічого спільного зі статтями витрат форми № 2 «Звіт про сукупний дохід» і відображується залишковим сальдо по статті «Запаси» Звіту про фінансовий стан.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Від правильного застосування категорії і правильної класифікації відповідного об'єкта в бухгалтерському обліку, залежить безпомилкове включення його вартості до відповідної статті фінансової звітності та правильність добору бухгалтерських рахунків для обліку.

Якщо викласти положення Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [6] (далі – Інструкція) про те, що за дебетом рахунка 23 «Виробництво» «відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати...» в термінології П(С)БО, то отримаємо, що за дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображується «вартість матеріальних і нематеріальних активів, залучених до виробництва з метою трансформації в готову продукцію, вартість зобов'язань з оплати роботи, виконаної працівниками у процесі виробництва, а також вартість активів і зобов'язань загальновиробничого призначення, чий розподіл у виробничу собівартість виправдано фактично досягнутою виробничою потужністю підприємства». Якщо надалі в отриманому визначенні категорію «зобов'язання» розкрити за допомогою категорії «активи», відповідно до їх визначення за НП(С)БО 1 («заборгованість ... погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди» [7], тобто – до зменшення активів), то дійдемо до розуміння того, що виробнича собівартість формується з вартостей активів двох груп:

– перша група – вартість активів підприємства, які залучені до процесу виробництва з метою трансформації в готову продукцію, контрольовані підприємством у результаті здійснення процесу постачання, і використання яких при подальшій реалізації готової продукції, як очікується, призведе до отримання економічних вигод;

– друга група – вартість активів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди і які будуть зменшені в майбутньому для погашення заборгованості, що виникла внаслідок здійснення процесу виробництва.

Доцільно звернути увагу, що йдеться про майбутні зміни в активах суб'єкта господарювання, що стануться внаслідок здійснення ним виробництва зараз. Тож йдеться про майбутні події щодо вибуття активів – події, які очікуються, але ще не сталися, бо не було прийнято відповідних економічних рішень щодо реалізації виготовленої продукції.

Оскільки бухгалтерський рахунок 23 «Виробництво», де відображаються склад виробничої собівартості, належить до рахунків поточних активів класу 2 і відображується в статті «Запаси» Звіту про фінансовий стан [7], а витрати за тією ж Інструкцією відображаються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» і статтях витрат Звіту про сукупний дохід, то розгляд питання переходить з площини «активи – витрати» у площину «фінансовий стан – фінансові результати». А до розгляду потрібно додати ще таке питання: чи може відображатися виробнича собівартість, яка формується з певного набору витрат, на рахунку, призначеному для бухгалтерського обліку активів і в статті бухгалтерського балансу?

Визнання і порядок організації обліку виробничої собівартості продукції та можливості застосування категорій «витрати» або «активи» (а саме «затрати») відобразили у своїх працях вітчизняні та зарубіжні науковці.

Користуючись напрацюваннями лише трьох авторів минулорічних публікацій [8, с. 5–6; 9, с. 406–408; 10, с. 222–224; 11, с. 55–57], які ставили за мету узагальнити і систематизувати множину думок щодо економічного змісту та обліку названих об'єктів, зауважимо, що автори подали відповідно 16, 29, 38, 12 посилань на визначення витрат і затрат у роботах як відомих фахівців, так і науковців-початківців.

**Мета дослідження** – досягнення єдності думок у встановленні моменту визнання й порядку відображення в обліку виробничої собівартості продукції для уточнення її місця в системі категорій, через пояснення взаємозв'язку та взаємозалежності «виробничої собівартості» і «витрат», що є основою розуміння її економічної сутності.

Розібратися в цій проблемі пропонується починаючи з питання: розмежування в обліку категорій «виробнича собівартість», «витрати» і «затрати» відповідно до встановлених елементів фінансових звітів (активів, зобов'язань, власного капіталу, витрат і доходів).

**Виклад основного матеріалу.** Склалося так, що П(С)БО використовує категорію «витрати», які є елементами фінансових результатів, для визначення складу та змісту виробничої собівартості, яка є елементом фінансового стану. Методологи, подаючи визначення виробничої собівартості як наслідок «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань» [2], нехтують важливим фактом: такі зміни в активах і зобов'язаннях не «призводять до зменшення власного капіталу», що ставить під сумнів доцільність використання категорії «витрати» для надання визначення категорії «виробнича собівартість».

Облікові процедури формування виробничої собівартості, зокрема розподілу загальновиробничих витрат (далі ЗВВ), досить регламентовані відповідною офіційною методикою П(С)БО 16, і це вивело їх з кола критичного наукового обговорення питання використання бухгалтерських рахунків для реєстрації такого розподілу. Особливістю об'єкта «Загальновиробничі витрати» є те, що він не представлений в формах фінансової звітності. Ще на етапі складання оборотно-сальдової відомості суми ЗВВ розподіляються або до складу виробничої собівартості конкретних видів продукції, тобто включаються до вартості активів, або в «нерозподіленій» частині включаються до витрат звітного періоду. Отже, ЗВВ накопичуються на бухгалтерському рахунку класу 9 «Витрати» як об'єкт витрат, тобто  $\frac{3}{4}$  елемент фінансового результату. Але надалі, в тому ж звітному періоді, ці «витрати» при розподілі повністю або частково «розподіляються» у вартість активу, яким є виробнича собівартість на рахунку 23.

Суть суперечності можна подати так: якщо ЗВВ виникли в наслідок зменшення економічних ресурсів у вигляді вибуття активів, чи можуть вони надалі розподілятися у склад вартості активів, тим самим збільшуючи економічні ресурси? Або інакше: чи можуть ЗВВ вважатися витратами, а відповідно – елементом фінансового результату, якщо вони в тому ж звітному періоді формують вартість активу – елемента фінансового стану?

Висловимо сумнів стосовно того, що ЗВВ необхідно вважати витратами, оскільки, як і у випадку з виробничою собівартістю, їх визнання не відповідає змісту категорії «витрати». І запропонуємо припущення, що це об'єкт активів.

Незважаючи на численні огляди законодавства, аналізи наукових публікацій, узагальнення думок, висновки науковців, які прагнули розімкнути коло довічної дискусії щодо спорідненості категорій «витрати» і «затрати» й дослідити сутність цих понять, нам залишилося небагато вільного місця для власних роздумів.

Наукова дискусія щодо категорії «затрати» ускладнюється ще й тим, що в нормативних документах, які регламентують облік і звітність, вочевидь у наслідок ускладнень у перекладі російських і англійських термінів на українську мову, використано лише категорію «витрати» і складається враження, що затратам нема місця у фінансовій звітності.

Після опрацювання думок науковців і нормативних документів, автор пропонує декілька власних зауважень:

– по-перше: якщо активи, це ресурси, що втілюють майбутні економічні вигоди (тобто поки що *не використані* ресурси), тож на бухгалтерському рахунку «Виробництво», що належить до рахунків обліку активів, накопичується вартість створених або придбаних (залучених у господарський обіг), але не використаних (не витрачених) ресурсів, тож не можна говорити, що у виробництві формуються витрати;

– по-друге: витрати можуть утворюватися лише внаслідок зменшення економічних вигод у вигляді, зокрема, вибуття активів, тобто безпосереднього використання (споживання) ресурсів. Отже, будь-який бухгалтерський рахунок може належати до рахунків обліку витрат, тільки якщо на ньому накопичується вартість вже спожитих (витрачених) ресурсів;

– по-третє: облікова процедура розподілу ЗВВ, що відображується кореспонденцією: дебет рахунка активів «Виробництво», кредит рахунку витрат «Загальновиробничі витрати», за своїм економічним змістом демонструє перетворення вже спожитих ресурсів (див. «по-друге») у ще неспожиті ресурси (див. «по-перше»), а це, зрозуміло, – нонсенс.

**Висновок.** Не ставлячи під сумнів обґрунтованість методики розподілу ЗВВ наприкінці облікового звітного періоду, пропонуємо вважати недоцільним використання для об'єкта, який у П(С)БО 16 названий «загальновиробничі витрати», саме категорії «витрати». Пропонується використовувати терміну «загальновиробничі затрати», що за економічним змістом тотожний загальновиробничим активам. Відповідно, бухгалтерський рахунок для обліку «загальновиробничих затрат» доцільно розмістити у класі 2 «Поточні активи» Плану бухгалтерських рахунків. Тоді розподіл активу «Загальновиробничі затрати» у собівартість виробництва на рахунок активів 23 «Виробництво» (у розподіленій частині) або у собівартість реалізації на рахунок витрат 90 «Собівартість реалізації» (у нерозподіленій частині) виглядатиме природно, а головне – відповідатиме умовам визнання активів і не суперечитиме умовам визнання витрат.

Автор глибоко переконаний у помилковості використання в контексті визначення категорії «затрати» дефініції «використані ресурси» [8, с. 6; 9, с. 407; 10, с. 223]. Під затратами пропонується розуміти залучені в господарський обіг, але не використані безповоротно ресурси. Іншими словами, затрати – це вкладення в активи. Також пропонуємо вважати затратами будь-які активи будь-якої майнової форми – від нематеріальних активів і основних засобів до грошових коштів і коштів у розрахунках. Пояснити це можна так: відповідно до мети господарської діяльності і обраної технології виробництва та організації діяльності, підприємство формує структуру своїх активів, отже, залучає (накопичує) ресурси певної форми, щоб використати (витратити) їх у майбутньому. Це майбутнє може мати короткострокову перспективу (поточний звітний період) або довгострокову (подальші звітні періоди), але на момент їх визнання в обліку ці ресурси є активами і відображені в Балансі.

Затрати створюються внаслідок руху активів, їх трансформації від фінансових об'єктів (грошей і коштів у розрахунках) до матеріально-речової форми в готовій продукції. Особливою властивістю затрат є їх здатність неодноразово змінювати форму, лишаючись при цьому затратами, тобто активами. Такий рух не створює витрат, а відповідно  $\frac{3}{4}$  фінансового результату. Вартість таких затрат, якими є виробнича собівартість, вміщують у собі вартості активів і зобов'язань, що надалі перейдуть у вартість готової продукції, і лише в момент реалізації будуть визнані витратами, одночасно з доходами, для отримання яких вони були здійснені.

Підсумовуючи, пропонуємо оновлене подання досліджуваної категорії, для включення її визначення замість П(С)БО 16 «Витрати», до П(С)БО 9 «Запаси». До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать: прямі матеріальні затрати; прямі затрати на оплату праці; інші прямі затрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі затрати.

Вважаємо, що поданих аргументів достатньо, щоб відмовитися від використання дефініції «витрати виробництва». У процесі виробництва, як і у процесі заготівельної діяльності, на відміну від процесу збуту, не виникає витрат – лише затрати. Тому в контексті виробничої собівартості варто використовувати категорію «затрати виробництва», а категорію собівартість розкривати як вміщення затрат.

### Література:

1. Сергієнко В.В. Філософські проблеми наукового пізнання [Текст] : навч. посіб. / В. В. Сергієнко. – Кременчук : Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського, 2011. – 103 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] [Наказ Мінфіна України № 318, редакція станом на 10.01.2012]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : [Закон України від 16.07.99 № 996-XIV зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : [Наказ Міністерства фінансів України № 73 dsl 07.02.2013]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>.
5. Григор Н. М. та ін. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості [Текст] : [Наказ Мінпромполітики України № 373 від 09.07.2007]. – Київ, 2007. – 321 с.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : [Наказ Мінфін України від 30.11.1999 р. N 291]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : [Наказ Мінфін України від 07.02.13 № 73, зареєстровано в Міністерстві України 28.02.2013 за № 336/22868]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish>.

8. Грінченко А. В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та втрати / А. В. Грінченко // Економічний форум. – 2012. – № 3. – С. 5–9.

9. Ющак Ж. М. Економіко-правова сутність витрат / Ж. М. Ющак / Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 2 (23). – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 406–411.

10. Безверхий К. В. Ще раз про сутність понять «затрати» і «витрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість» // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 2 (52). – С. 222–228.

11. Лозинський Д. Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 55–59.