

УДК 657.47

Цюрко І.А.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського учета

Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця

## УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПРОИЗВОДСТВО И ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Статья посвящена рассмотрению проблемы учета расходов на производство и формирование себестоимости продукции на примере деятельности производственного предприятия. Для решения проблемы сокращения расходов и уменьшения себестоимости продукции автором внесены предложения относительно использования выявленных в ходе анализа резервов. Автор предлагает ввести в рабочий план счетов производственного предприятия дополнительные счета и субсчета, на которых будут отображаться отдельно нормативные расходы материальных ресурсов и оба вида отклонений от норм. При этом, зная причины отклонений фактических расходов от нормативных, руководство предприятия сможет более правильно определить пути минимизации производственных расходов.

**Ключевые слова:** учет, расходы на производство, себестоимость продукции, резервы, производственное предприятие.

### Цюрко І.А. ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

Статтю присвячено розгляду проблеми обліку витрат на виробництво і формування собівартості продукції на прикладі діяльності виробничого підприємства. Для вирішення проблеми скорочення витрат і зменшення собівартості продукції внесено пропозиції щодо використання виявлених у ході аналізу резервів. Автор пропонує ввести в робочий план рахунків виробничого підприємства додаткові рахунки і субрахунки, на яких будуть відображатися окремо нормативні витрати матеріальних ресурсів і обидва види відхилень від норм. При цьому, знаючи причини відхилень фактичних витрат від нормативних, керівництво підприємства зможе більш правильно визначити шляхи мінімізації виробничих витрат.

**Ключові слова:** облік, витрати на виробництво, собівартість продукції, резерви, виробниче підприємство.

### Tsiurko I.A. COST ACCOUNTING FOR MANUFACTURING AND FORMATION OF PRODUCTION COSTS AT THE INDUSTRIAL ENTERPRISE

The article is devoted to accounting problems of manufacturing costs and the formation production's costs on the example of the production enterprise. The author made proposals for the use identified in the analysis of reserves to solve reduce costs and reduce the production's cost. The author proposes to introduce into the working chart of industrial enterprise accounts additional accounts and sub-accounts, which will be display separately the regulatory costs of material resources and both types of deviations from the norm. Thus, knowing the causes of deviations of actual costs from standard, the company will be able correctly to identify ways to minimize production costs.

**Keywords:** accounting, manufacturing costs, production costs, reserves, industrial enterprise.

**Постановка проблемы.** В экономических условиях хозяйствования и ведения производственной деятельности предприятия стремятся к сокращению расходов и максимизации прибыли. Чем меньше мы затрачиваем ресурсов, тем больше экономической выгоды можем получить от реализации произведенной продукции, вкладывая свободные средства в развитие бизнеса, персонала, освоение новых технологий, формируя устойчивую позитивную репутацию на занимаемом сегменте рынка. Поэтому рассмотрение проблемы учета расходов на производство и формирование себестоимости продукции за счет нахождения путей их сокращения является актуальным.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Учитывая вклад отдельных ученых в исследование данной проблематики, необходимо отметить труды Ананькиной Е.А. [1], Бобко Н.А. [2], Проидуис И.П. [3], которые указывают, что основными резервами снижения расходов на производство и себестоимости продукции являются: увеличение объемов производства при достигнутом уровне общих производственных расходов; уменьшение расходов на производство за счет повышения уровня производительности труда и за счет более экономного использования материальных ресурсов.

**Цель статьи** заключается в том, чтобы на основе анализа деятельности производственного предприятия ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» определить возможные резервы сокращения расходов на производство и формирование себестоимости продукции, предложить

направления усовершенствования бухгалтерского учета расходов производственного предприятия.

**Изложение основного материала исследования.** Знакомившись с данными бухгалтерской отчетности и особенностями хозяйственной деятельности ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД», а также с существующим на предприятии порядком учета расходов на производство и формирование себестоимости продукции, автор выявил наличие резервов уменьшения производственных расходов. Прежде всего руководству ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» следует оценить, какими из возможных резервов минимизации расходов оно располагает и какие резервы может использовать.

По мнению Грещак М.Г. [4] и Партина Г.О. [5], основными направлениями снижения расходов на производство являются: 1) повышение технического уровня производства; 2) совершенствование организации производства; 3) совершенствование организации труда; 4) изменение объема, номенклатуры и ассортимента продукции; 5) улучшение использования материальных ресурсов; 6) отраслевые факторы.

Кроме того, Гомонко Э.А. [6] предлагает классифицировать резервы снижения производственных расходов предприятия по калькуляционным статьям следующим образом: резервы уменьшения себестоимости продукции – по статье калькулирования «Сырье и материалы»; резервы уменьшения себестоимости продукции – по статье «Заработная плата работников основного производства; резервы уменьшения себестоимости – по статье «Топливо и энер-

гия на технологические цели»; резервы уменьшения себестоимости – по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования»; резервы уменьшения себестоимости продукции – по калькуляционной статье «Производственные расходы».

Резервы снижения расходов, выявленные по каждой статье расходов, за счет осуществления конкретных организационных и технических мероприятий способствуют экономии заработной платы, сырья, материалов, энергии и других ресурсов.

Экономии расходов по оплате труда, полученную в результате проведения организационно-технических мероприятий, можно рассчитать, умножив разницу между значениями трудоемкости до и после внедрения мероприятий на планируемый уровень среднечасовой оплаты труда [6]. Затем сумму экономии следует увеличить на процент начислений на фонд оплаты труда, включаемый в себестоимость продукции (единый социальный взнос).

Резервы экономии общепроизводственных расходов определяют путем проведения их факторного анализа по каждой статье расходов. Экономия достигается за счет разумного сокращения аппарата управления цехами, участками, рационального расходования средств на командировки, сокращения потерь от порчи материалов и готовой продукции.

Резервы увеличения выпуска продукции выявляются в процессе анализа производственной программы. При увеличении объемов производства продукции увеличиваются только переменные расходы (прямые материальные расходы, прямая заработная плата работников основного производства, др.). Сумма постоянных расходов не меняется, и за счет этого достигается уменьшение себестоимости изделий.

Перечисленные направления и мероприятия минимизации расходов на производство могут быть рассмотрены и применены руководством ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД». Достижение меньшей себестоимости производимой продукции улучшит финансовый результат предприятия и его финансовое состояние в целом. Кроме того, по мнению автора, руководство и бухгалтерия фирмы должны внести ряд усовершенствований в учетную политику в сфере производства, а именно:

1) регулярно осуществлять аудиторские проверки финансовой отчетности, обращаясь к профессио-

нальным аудиторским компаниям, для обеспечения достоверности, правильности и правдивости учетной информации;

2) применять аналитические расчеты для определения нерентабельных товарных позиций и поиска резервов уменьшения производственных расходов;

3) пересмотреть базу распределения общепроизводственных расходов между производственными заказами;

4) учитывать и контролировать изменения в производственных расходах на выполнение отдельных заказов, одновременно определяя и документируя причины этих изменений.

Для внедрения практики аналитических расчетов и для контроля уровня производственных расходов на выполнение заказов, на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» целесообразно ввести должность бухгалтера-аналитика, который занимался бы всесторонним анализом расходов предприятия.

Как было установлено в процессе анализа производственной деятельности, на данный момент на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» применяется позаказный метод учета расходов на производство и калькулирования себестоимости продукции, то есть все производственные расходы предприятия формируются в аналитике отдельных заказов. При этом предприятие не применяет норм использования материальных ресурсов, а рассчитывает себестоимость заказа по фактическим расходам. В такой ситуации руководству приходится реагировать ситуационно, и многие проблемные моменты и возможные резервы минимизации расходов оказываются незамеченными своевременно. По мнению автора, на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» следует внедрить элементы нормативного метода учета расходов, разработав и утвердив нормы расхода комплектующих, материалов и деталей для каждого потенциального производственного заказа (контроллера, редактора электроавтоматики, системы числового программного управления). Одновременно нужно осуществлять учет изменений и отклонений от норм по причинам возникновения и ответственным лицам. Разработку норм следуетверить начальнику производства и бухгалтеру-аналитику, а утвердить нормы – главному бухгалтеру и директору.

В дальнейшем при выполнении каждого производственного заказа начальнику производства сле-

Таблица 1

Дополнительные субсчета для учета нормативных материальных расходов и отклонений от норм производственного предприятия (авторское предложение)

Название калькуляционной статьи (прямых материальных расходов)	Дополнительные субсчета для учета нормативных расходов, отклонения по цене и отклонения по количеству		Расходы и отклонения, которые учитываются на счетах (субсчетах)
	для счетов 8 класса	для счетов 2 класса	
Сырье и материалы	801 норм	201 норм	расход по норме
	801 откл_ц	201 откл_ц	отклонение по цене
	801 откл_к	201 откл_к	отклонение по количеству
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	802 норм	202 норм	расход по норме
	802 откл_ц	202 откл_ц	отклонение по цене
	802 откл_к	202 откл_к	отклонение по количеству
Топливо	803 норм	203 норм	расход по норме
	803 откл_ц	203 откл_ц	отклонение по цене
	803 откл_к	203 откл_к	отклонение по количеству
Запасные части	806 норм	207 норм	расход по норме
	806 откл_ц	207 откл_ц	отклонение по цене
	806 откл_к	207 откл_к	отклонение по количеству
Прочие материалы	809 норм	209 норм	расход по норме
	809 откл_ц	209 откл_ц	отклонение по цене
	809 откл_к	209 откл_к	отклонение по количеству

дует вести первичный учет расхода материальных ресурсов по фактическим данным и по нормам, а затем передавать эту информацию бухгалтеру-аналитику. Бухгалтеру-аналитику, получившему данные по заказам от начальника производства, следует рассчитать отклонения фактических материальных расходов от нормативных по каждому заказу и предоставить руководству информацию об этих отклонениях.

Отклонение представляет собой разницу между фактическим значением расходной статьи определенного заказа и значением, предусмотренным нормой. Использование отклонений помогает планировать и контролировать производственную деятельность предприятия. Для прямых материальных расходов определяют два вида отклонений: отклонение по цене и отклонение по количеству [7].

Автор предлагает ввести в рабочий план счетов ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» дополнительные счета и субсчета (табл. 1), на которых будут отображаться отдельно нормативные расходы материальных ресурсов и оба вида отклонений от норм. Тогда перерасход материалов будет отражаться по дебету предложенных счетов, а положительные отклонения (экономия) – по кредиту. Бухгалтерские проводки по учету отклонений от норм нужно указывать сразу после получения производственного отчета начальника производства. Об отклонении от норм бухгалтеру-аналитику следует немедленно информировать руководство предприятия, а причины отклонения от норм должны выясняться сразу же после факта их установления в разрезе ответственных лиц.

Рассмотрим пример учета прямых материальных расходов на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» в двух вариантах: 1) непосредственное отнесение на бухгалтерские счета фактической суммы расходов; 2) учет по нормам расходования материальных ресурсов и по отклонениям от норм.

Допустим, в марте по заказу № 1012-9/1 ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» произвело 10 единиц контроллеров электроавтоматики. Прямые материальные расходы на выполнение заказа фактически составили 21 125 грн. Нормативные расходы материальных ресурсов на единицу готовой продукции (контроллера) равны 6 шт. типовых комплектующих деталей (транзисторов), которые планировалось приобрести по 300 грн./шт. По факту было приобретено и использовано 65 шт. комплектующих по цене 325 грн./шт. (5 шт. было испорчено в ходе монтажа). При существующем на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» порядке бухгалтерского учета будут сделаны проводки: 1) Дт 802 Кт 202 на сумму 21 125 грн. (израсходованы комплектующие в процессе производства); 2) Дт 23 Кт 802 на сумму 21 125 грн. (списана стоимость израсходованных комплектующих в состав расходов на производство).

Рассчитаем фактический расход, нормативный расход и отклонения по цене и по использованию комплектующих в производстве:

$$\begin{aligned} \text{Отклонение по цене} &= 65 \text{ шт.} \times \\ &\times (325 \text{ грн.} - 300 \text{ грн.}) = +1625 \text{ грн.} \\ \text{Отклонение по использованию} &= 300 \text{ грн.} \times \\ &\times (65 \text{ шт.} - 60 \text{ шт.}) = +1500 \text{ грн.} \\ \text{Фактические материальные расходы} &= \\ &= 65 \text{ шт.} \times 325 \text{ грн.} = 21\,125 \text{ грн.} \\ \text{Нормативные материальные расходы} &= \\ &= 60 \text{ шт.} \times 300 \text{ грн.} = 18\,000 \text{ грн.} \\ \text{Общее отклонение от норм расхода} &= \\ &= 21\,125 \text{ грн.} - 18\,000 \text{ грн.} = 3\,125 \text{ грн.} \end{aligned}$$

В том случае, если предложения автора (табл. 1) будут внедрены на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД», то

бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид (табл. 2):

Таблица 2  
Бухгалтерские проводки на производственном предприятии после внедрения предложений автора

Дебет	Кредит	Сумма
1) Израсходованы комплектующие в процессе производства:		
802 <sub>норм</sub>	202 <sub>норм</sub>	18 000 грн.
802 <sub>ц</sub>	202 <sub>откл_ц</sub>	1 625 грн.
802 <sub>к</sub>	202 <sub>откл_к</sub>	1 500 грн.
2) Списана стоимость комплектующих в составе расходов на производство:		
23	802 <sub>норм</sub>	18 000 грн.
23	802 <sub>откл_ц</sub>	1 625 грн.
23	802 <sub>откл_к</sub>	1 500 грн.

Как видим, на счет 23 «Производство» в конечном итоге отнесена фактическая сумма прямых материальных расходов (комплектующих) – 21 125 грн. Но одновременно на дополнительных субсчетах можно видеть, каким должен был быть расход по нормам (18 000 грн.) и за счет чего произошел перерасход (на 1 625 грн. больше из-за удорожания комплектующих; на 1 500 грн. больше из-за поломки нескольких комплектующих в процессе сборки продукции). Всю эту информацию следует подготавливать бухгалтеру-аналитику, а затем предоставлять данные главному бухгалтеру и руководству предприятия для принятия управленческих решений, предотвращающих перерасход в дальнейшем.

Зная причины отклонений фактических расходов от нормативных, руководство ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» сможет более правильно определить пути минимизации производственных расходов, задействовав имеющиеся у предприятия резервы.

В результате внедрения на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» в бухгалтерский учет предложений автора потребуются и определенные изменения при проведении аудиторской проверки. Аудитору в этом случае следует не только установить обоснованность списания прямых материальных расходов на счет 23 «Производство», но и убедиться в обоснованности установленных на предприятии норм и в правильности расчета отклонений от норм.

Также, по мнению автора, необходимо усовершенствовать порядок распределения общепроизводственных расходов между заказами, существующий на ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД». В настоящее время базой распределения таких расходов выбраны прямые материальные расходы по заказам. То есть общепроизводственные расходы распределяются между заказами месяца в такой же пропорции, в которой соотносятся прямые расходы (материальные и на оплату труда) по этим заказам. Получается, что общепроизводственные расходы удорожают еще больше себестоимость и так самых затратных заказов. Более рационально будет выбрать другую базу распределения общепроизводственных расходов, например, количество человеко-часов или машино-часов, затраченных при выполнении заказов.

**Выводы.** Таким образом, достижение высоких результатов работы ООО «НПФ «Вест Лабс ЛТД» в будущем связано с управлением расходами на производство продукции. Этот сложный управленческий процесс должен охватывать все производственные операции, происходящие на предприятии. С одной стороны, руководству фирмы следует выявлять и

использовать резервы минимизации расходов. С другой стороны, необходимо совершенствовать бухгалтерский учет и внедрять экономический анализ производственных расходов, чтобы оценить себестоимость более объективно и своевременно информировать управляющих о росте затрат.

*Перспективами дальнейших исследований* является рассмотрение проблем, которые сдерживают функционирование малого бизнеса в Украине, и нахождение путей их преодоления.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Ананькина Е.А. Управление затратами : [конспект лекций] / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М. : ПРИОР, 1998. – 64 с.
2. Бобко Н. А. Резервы снижения материальных расходов промышленного предприятия / Н.А. Бобко, Р.О. Крутько [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_4\\_038.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_4_038.pdf).
3. Продиус И.П. Пути снижения себестоимости продукции на предприятии / И.П. Продиус, Е.Ю. Щечина // *Економічний часопис-XXI*. – 2011. – № 5–6. – С. 33–36.
4. Грещак М.Г. Управління витратами : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципл.] / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.
5. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : [монографія] / Г.О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2008. – 219 с.
6. Гомонко Э.А. Управление затратами на предприятии : [учебник] / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М. : КНОРУС, 2010. – 320 с.
7. Атамас П.И. Управлінський облік : [навч. посіб.] / П.И. Атамас ; 2-ге вид. – К. : Центр навч. л-ри, 2009. – 440 с.

УДК 657

**Яцунська О.С.**

*аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеського національного економічного університету*

### РОЗВИТОК КАТЕГОРІЇ «ОСНОВНИЙ КАПІТАЛ» ТА ЇЇ СУЧАСНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

У статті розглянуто генезис наукових підходів економічних шкіл до трактування категорії «основний капітал». Визначено серед них найбільш прийнятні до умов сьогодення, які дозволять системно розглянути сутність та облікову структуру визначеного об'єкта. На підставі концептуальних засад трудової теорії вартості К. Маркса та здобутків науковців-попередників узагальнено сучасну облікову інтерпретацію основного капіталу. Зазначено потребу системного опрацювання й узгодження понятійно-категоріального апарату та нормативної бази щодо визначення елементів фінансової звітності, а саме «необоротні» – «оборотні», «довгострокові» – «короткострокові», або «непоточні» – «поточні».

**Ключові слова:** основний капітал, об'єкт бухгалтерського обліку, необоротні активи, основні засоби, гудвіл.

#### **Яцунская О.С. РАЗВИТИЕ КАТЕГОРИИ «ОСНОВНОЙ КАПИТАЛ» И ЕЕ СОВРЕМЕННАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

В статье рассмотрен генезис научных подходов экономических школ к трактовке категории «основной капитал». Обозначены среди них наиболее приемлемые к современным условиям, которые позволяют системно рассмотреть сущность и учетную структуру исследуемого объекта. На основе концептуальных положений трудовой теории стоимости К. Маркса и ученых-предшественников обобщена современная учетная интерпретация основного капитала. Обозначена необходимость системной доработки понятийно-категориального аппарата и нормативной базы в поле определения элементов финансовой отчетности, а именно «необоротные» – «оборотные», «долгосрочные» – «краткосрочные», или «не текущие» – «текущие».

**Ключевые слова:** основной капитал, объект бухгалтерского учета, активы, необоротные активы, основные средства, гудвил.

#### **Iatsunskia O.S. DEVELOPMENT OF CATEGORY «FIXED CAPITAL» AND ITS MODERN INTERPRETATION IN ACCOUNTING**

Genesis of scientific approaches of economic schools concerning the category «fixed capital» interpretation is considered in the research. The work designated the most acceptable among them to modern conditions and which allow to consider systemically essence and accounting structure of the studied object. On the basis of conceptual provisions of labour theory of cost of K. Marx and scientists-predecessors the modern accounting interpretation of fixed capital is generalized. The article has designated need of system completion of the conceptual and categorial device and regulatory base in the field of definition of financial statements elements, namely «long-term» – «short-term», or «noncurrent» – «current».

**Keywords:** fixed capital, object of accounting, assets, non-current assets, fixed assets, goodwill.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах глобалізації як ніколи відчувається навалне розповсюдження інформаційних технологій, що неминуче призводить до змін основного капіталу, пов'язаних із його натурально-речовим складом та вартісними характеристиками, які є індикаторами розвитку та конкурентоспроможності національного господарства.

Отже, актуальність дослідження розвитку основного капіталу та його бухгалтерської інтерпретації витікає з його зростаючої ролі в процесі вдосконалення економічних відносин та формуванні умов для більш ефективного функціонування всієї економічної системи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Результати фундаментальних та прикладних досліджень, присвячених питанням сутності економічної категорії «капітал» та його складової «основного капіталу», викладено в працях науковців-економістів, а саме Л.В. Шинкарук, М.О. Думан та Л.Л. Жданової.

Із позиції бухгалтерської інтерпретації основного капіталу до дослідження підходили А.В. Янчев, В.О. Лесняк, О.С. Кірей, В.А. Замлинський, О.О. Жарікова, О.Л. Наумчук, Т.М. Ступницька, Т.Г. Камінська, А.П. Грінько тощо.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Однак, незважаючи на велику кіль-