

УДК 657.471.76:674

Н. В. Шатило

здобувач

Київський національний економічний університет, м. Київ

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ДЕРЕВООБРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

*У статті надано статистичну інформацію щодо проблем розвитку
деревообробної промисловості, висвітлено сучасний стан справ та питання*

© Н. В. Шатило

конкурентоспроможності деревообробної промисловості, основні засади калькулювання собівартості продукції на деревообробних підприємствах.

Вступ

Промисловими видами діяльності у 2003 році займалось 1097 підприємств (22,7 % від загальної кількості, які функціонували в регіоні Житомирщини). У промисловому виробництві в основний капітал задіяно 25,3 % основних, майже половина оборотних засобів та дві третини валових інвестицій.

У галузі виробляється більше половини загальних обсягів робіт, послуг, вироблених та наданих у регіоні. Починаючи з 1999 року цей показник щорічно зростає і у 2002 році частка промислового виробництва складала 67,8 %. Майже 70 % прибутків регіону забезпечено промисловими підприємствами.

Співвідношення частки задіяних у промисловості економічних ресурсів регіону із часткою у результатах виробництва свідчить про відносну економічну ефективність галузі [5].

Постановка проблеми

Промисловість регіону історично формувалась як складова єдиного господарського комплексу держави. На початку 90 років частина промислової продукції області вироблялася підприємствами деревообробної та целюлозно-паперової промисловості. Відносно невелика частка (біля 7 %) належала промисловим підприємствам будівельних матеріалів.

З переходом промисловості до ринкової економіки, відбулося значне скорочення виробництва. Усі галузі промисловості області зазнали стрімкого падіння виробництва. Суттєві зміни відбулись у різних галузях: більш як на дві третини зменшилося виробництво у деревообробній та целюлозно-паперовій промисловості.

За десять останніх років витрати на виробництво 1 гривні промислової продукції зросли від 86,5 коп. у 1991 році до 106,1 коп. – у 2002 році. (В цілому по економіці області витрати на виробництво у 2002 році становили 106,6 коп./грн.) Якщо у 1991 році найбільш витратною була харчова промисловість (90 коп./грн.), то у 2002 році найбільші витрати склалися у видобуванні енергетичних матеріалів – 323 коп./грн., виробництві шкіри та шкіряного взуття – 142 коп./грн., деревини та виробів з неї – 129 коп./грн. У загальній сумі витрат, як і у минулому, найбільшу частку займають матеріальні.

У порівнянні з 1991 роком частка матеріальних витрат на виробництво продукції зменшилась, а частка, яка йде на оплату праці, зросла.

Рентабельність промислового виробництва теж відповідно зменшувалася від 20 % у 1995 році, коли рентабельними були всі галузі

промисловості, до 0,7 % – у 2002 році. На той час одним з найбільш високорентабельних було виробництво деревини (2,0 %).

Значно зменшилась прибутковість промислового виробництва. У 1995 році всі галузі були прибутковими, а балансовим результатом діяльності промисловості в цілому – прибуток у сумі 146,8 млн. грн. У 2003 році 46,4 % підприємств промисловості одержали прибуток у сумі 165,4 млн. грн., разом з тим, збитки 53,6 % підприємств становили 128,6 млн. грн. Фінансовим результатом діяльності промисловості в цілому став прибуток 36,8 млн. грн. Частка прибуткових підприємств у порівнянні з 1995 роком зменшилася майже у 2 рази [5].

Об'єктом дослідження є витрати, що формують собівартість продукції деревообробних виробництв, зокрема облік виробничих запасів. Планування, облік і калькулювання собівартості продукції на деревообробних підприємствах здійснюється відповідно до наступного переліку витрат:

- пиловочна сировина (у лісопильному виробництві);
- транспортно-заготівельні витрати;
- сировина й матеріали (з виділенням статті “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”);
- напівфабрикати власного виробництва;
- зворотні відходи (вираховуються);
- витрати на сушіння деревних матеріалів;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- витрати на оплату праці виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи виробничих робітників;
- витрати на підготовку й освоєння виробництва;
- витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- виробнича собівартість готової продукції.

Результати дослідження

Наведемо коротку характеристику окремих статей виробничих витрат.

У статті “*Пиловочна сировина*” враховуються розпиляні лісоматеріали. Даний вид матеріалів може надходити на деревообробне підприємство різними шляхами. Наведемо найбільш розповсюджені схеми обліку придбання лісоматеріалів:

1) *придбання від постачальників у готовому вигляді (пиломатеріалів)*

- дебет рахунку 201 “Сировина й матеріали” кредит рахунку 63 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – на суму вартості придбаних матеріалів;

- дебет рахунку 644 (641) “Податковий кредит” кредит рахунку 631 – на суму ПДВ щодо вартості придбаних лісоматеріалів;
 - дебет рахунку 201 кредит рахунків обліку виробничих витрат – на суму витрат на придбання та доведення лісоматеріалів до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях (переробка, сортування й укладання отриманих лісоматеріалів);
 - дебет рахунку 23 “Виробництво” кредит рахунку 201 – на суму вартості лісоматеріалів, відпущених у виробництво;
- 2) *придбання круглих лісоматеріалів з наступним розпилюванням у допоміжних цехах деревообробного підприємства*
- дебет рахунку 201 кредит рахунку 631 – на суму вартості придбаних круглих лісоматеріалів;
 - дебет рахунку 644 (641) кредит рахунку 631 – на суму ПДВ щодо вартості придбаних лісоматеріалів;
 - дебет рахунку 23 “Виробництво”, субрахунку “Допоміжне виробництво” кредит рахунку 201 – на суму вартості круглих лісоматеріалів, переданих у переробку (розпилювання) у лісопильний цех;
 - дебет рахунку 23 кредит рахунків обліку виробничих витрат – на суму витрат на розпилювання круглих лісоматеріалів;
 - дебет рахунку 201 кредит рахунку 23 – на суму вартості пиловочної сировини, отриманої з допоміжного цеху і призначеної для використання в основному виробництві;
 - дебет рахунку 201 кредит рахунків обліку виробничих витрат – на суму витрат для підготовки пиловочної сировини до використання. Дана проводка оформляється в тому випадку, коли в допоміжному цеху здійснюється тільки частина подібних робіт;
 - дебет рахунку 23 “Виробництво” кредит рахунку 201 – на суму фактичної собівартості пиловочної сировини, переданої в основне виробництво.

Передачу пиловочної сировини з допоміжного цеху в основне виробництво можна оформляти і без використання рахунку 201 (дебет рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Основне виробництво” кредит рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Допоміжне виробництво”). Однак, наведена схема нам представляється більш правомірною. Це обумовлено тим, що між власне розпилюванням круглого лісу і передачею пиловочної сировини у виробництво, може мати місце тимчасовий розрив (пиловочна сировина не відразу передається у виробництво, а деякий час зберігається на складі підприємства), а також тим, що інакше у даній

калькуляційній статті може відобразитися невірна інформація. Крім того, дана схема дозволяє оцінювати ефективність діяльності допоміжних виробництв. Передбачається, що в аналітичному обліку до субрахунку 201 “Сировина й матеріали” повинні відкриватися аналітичні рахунки для обліку круглого лісу і пиловочної сировини відповідно;

3) пиловочна сировина виробляється з круглого лісу, заготовленого силами самого деревообробного підприємства.

Так як заготівля деревини не відноситься до основної діяльності підприємства, то в даному випадку схема бухгалтерських проводок буде аналогічною схемі 2. (Зрозуміло, що проводки, пов’язані з придбанням круглого лісу не оформлюються). Якщо лісозаготівля і лісопилення здійснюються різними цехами, то до рахунку 23 відкриваються відповідні субрахунки, між якими оформлюється внутрішня проводка при передачі заготовленого лісу в переробку. Отримана пиловочна сировина власної заготівлі включається в статтю калькуляції щодо собівартості заготівлі і переробки (за фактичною собівартістю).

Стаття “Транспортно-заготівельні витрати” включає:

- транспортний (у т.ч. залізничний) тариф за перевезення деревинної сировини, оплачений постачальником за рахунок споживача;
- транспортні витрати, пов’язані з подачею вагонів, підводкою судів і плотів до місця розвантаження, перевезенням лісоматеріалів із залізничної станції до складу заводу, підвезенням лісоматеріалів автомашинами з ліспромгоспів;
- витрати на рейдові і біржові роботи, що представляють комплекс операцій, сполучених із прийманням, вивантаженням, збереженням, технологічною підготовкою і подачею пиловочної сировини в розпилювання.

При формуванні витрат у даній калькуляційній статті варто враховувати вимоги П(С)БО 9 [2], у тій частині, що регулює порядок формування транспортно-заготівельних витрат при придбанні матеріально-виробничих запасів. Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів (дебет субрахунку 201 “Сировина й матеріали”) або загальною сумою відображаються у дебеті окремого субрахунку “Транспортно-заготівельні витрати”, залежно від способу розподілу, зазначеного в обліковій політиці підприємства. При цьому за кредитом відображаються рахунки розрахунків (63, 68 і т.д.) – у частині оплати робіт і послуг сторонніх організацій та інші рахунки витрат – у частині робіт і послуг, виконаних власними силами.

Якщо транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів, застосовується прямий метод розподілу транспортно-

заготівельних витрат (розраховується ціна придбання запасів з урахуванням транспортно-заготівельних витрат).

Коли здійснення зазначених видів витрат відображається у дебеті окремого субрахунку “Транспортно-заготівельні витрати”, розподіл здійснюється за середнім відсотком транспортно-заготівельних витрат.

У статтю “Сировина й матеріали” включаються витрати на сировину і матеріали, що складають основу продукції, яка виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, а також на доставку їх від постачальників до цехів переробки і підготовку для споживання.

Оцінка сировини і матеріалів здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 9 [2].

Облік сировини та матеріалів у деревообробній промисловості має деякі особливості:

- лісоматеріали власної заготівлі відносяться на статтю калькуляції за фактичною собівартістю їх виробництва;
- при калькулюванні собівартості послуг щодо переробки давальницької сировини статті витрат “Пиловочна сировина”, “Сировина й матеріали”, “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” не використовуються;

До статті “Сировина й матеріали” відносяться також витрати на допоміжні матеріали, які використовуються на технологічні цілі, що відносяться на виробництво за прямою ознакою. Допоміжні матеріали (мастильні, обтиральні, абразивні й ін.), котрі необхідні для забезпечення нормальної роботи машин і обладнання, витрачання яких безпосередньо не пов’язане з виготовленням визначених видів продукції, відображаються в складі статей “Загальновиробничі витрати”.

Суми, відображені у статті “Зворотні відходи” вираховуються. Склад і оцінка зворотних відходів здійснюється в порядку, встановленому діючим законодавством [1, 4].

Зворотними відходами лісопиляння є: обпил, рейки, короткомір, обпилювання й інші використовувані відходи. У фанерному виробництві зворотними відходами є: біржовий відпад, олівці, шпон-рванина, переобріз фанери, відпад від прирізки, обрізки від декоративної фанери, відходи від просоченої плівки, відходи від струганої фанери й ін.

Зворотні відходи, як правило, прибуткуються на рахунку 20, субрахунок 209 “Інші матеріали” для подальшого використання в процесі виробництва або для реалізації.

Безповоротними вважаються технологічні втрати: усушка сирого шпону в сушарках, опресування фанери в клеїлих пресах. Безповоротні відходи оцінці не підлягають, враховуються в нормах витрат і підлягають включенню до собівартості готової продукції.

До статті “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” відносяться витрати на придбання комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що вимагають додаткових витрат праці на їх обробіток або складання чи на укомплектування продукції, що випускається. У цю статтю входять також витрати на придбання заготовок і деталей у чорновому чи обробленому вигляді та оплата часткової обробки й опорядження напівфабрикатів і виробів, зроблених іншими підприємствами.

У меблевому виробництві до покупних комплектуючих виробів відносяться: сушарки для кухонних меблів, дзеркала, матраци. До складу напівфабрикатів входять: сидіння і спинки, заготовки гнукотклеєні, щити меблеві, ніжки, крій для м'яких меблів. У виробництві сірників у цю статтю включається сірникова соломка (покупна).

Покупні напівфабрикати і вироби оцінюються за фактичною собівартістю їх придбання згідно П(С)БО 9 [2]. У бухгалтерському обліку купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби обліковуються на субрахунку 202 і списуються на собівартість готової продукції аналогічно сировині й основним матеріалам.

Стаття “Сушіння деревних матеріалів” є специфічною саме для деревообробної промисловості й утворює самостійну позицію в калькуляціях собівартості пиломатеріалів, меблів, стандартних будинків і т.п. виробів з деревини. Стаття відображає комплекс витрат, пов'язаних із проведенням переважно газоповітряного штучного сушіння в конвективних (камерних, роликкових, стрічкових, барабанних і пневматичних) сушарках. Сюди ж відносять витрати на вакуумне, контактне, діелектричне та радіаційне сушіння лісоматеріалів.

Витрати на сушіння відносять на виробництво комплексно, тобто з включенням усіх витрат сушильного господарства: зарплати робітникам з відрахуваннями на соціальні заходи, електроенергію, пару, розподілених загальновиробничих витрат, послуг інших цехів і сторонніх організацій.

Собівартість сушіння деревинних матеріалів на кожен вид продукції визначається, виходячи з кошторису витрат сушильного господарства і витрат сухих пиломатеріалів в умовних кубометрах для виробництва виробів.

Таким чином, якщо сушіння деревинних матеріалів здійснюється в цехах основного виробництва, необхідна така організація аналітичного обліку, яка б дозволяла узагальнювати дані про понесені витрати саме на цю операцію.

У тому випадку, коли сушіння деревинних матеріалів займає період часу, що перевищує один виробничий цикл виготовлення готової продукції, найбільш правомірним варто вважати списання здійснених витрат у дебет рахунка 39 “Витрати майбутніх періодів” з наступним

розподілом між видами й обсягами готової продукції, при випуску якої дана деревина використовується.

Стаття *“Паливо й енергія на технологічні цілі”* включає витрати на придбання палива й енергії зі сторони, а також витрати на виробництво власних палива й енергії, що витрачаються на технологічні цілі основного і допоміжного виробництв.

Віднесення витрат, пов’язаних з придбанням або виробленням тепла й енергії, у бухгалтерському обліку відображається згідно П(С)БО 16 [3]: дебет рахунків обліку витрат на виробництво (23) кредит субрахунку 631 – на суму вартості теплової чи електричної енергії, придбаної у сторонніх постачальників і використаної відповідно в основному чи допоміжному виробництвах.

У статті *“Оплата праці виробничих робітників”* відображаються всі витрати на оплату праці виробничих робітників, безпосередньо пов’язаних з виготовленням (виробленням) продукції. Склад витрат на оплату праці, що включають в собівартість готової продукції визначається згідно П(С)БО 16 [3].

Оплата праці виробничих робітників включається в собівартість відповідних видів продукції (груп однорідних видів продукції).

В бухгалтерському обліку нарахована заробітна плата відображається проводкою: дебет рахунку 23 кредит рахунків 66 *“Розрахунки з оплати праці”*.

У статтю *“Відрахування на соціальні заходи”* виробничих робітників включаються збори на страхування обов’язкове державне пенсійне, соціальне, на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання – згідно страхових тарифів, визначених діючим законодавством.

В бухгалтерському обліку нарахування обов’язкових платежів відображається проводкою: дебет рахунку 23 кредит рахунку 65 *“Розрахунки за страхуванням”* з розбивкою на субрахунки рахунку 65 в залежності від виду страхування.

У статтю *“Витрати на підготовку й освоєння виробництва”* включаються витрати:

- на освоєння нових підприємств, виробництв, цехів і агрегатів (пускові витрати);
- на перевірку готовності нових підприємств, виробництв, цехів і агрегатів до введення їх в експлуатацію шляхом комплексного випробування (під навантаженням) всіх машин і механізмів (експериментальна експлуатація) з експериментальним випуском передбаченої проектом продукції, налагодженням устаткування;
- на підготовку й освоєння виробництва продукції, не призначеної для серійного чи масового виробництва.

У статтю “*Витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання*” включаються витрати, що обліковуються на субрахунку в складі загальновиробничих витрат (на якому відображаються витрати на утримання та експлуатацію спеціалізованого обладнання – лісопильних рам, деревообробних, лушильних верстатів, пресів і т.д.), а також витрати на послуги допоміжних виробництв, включаючи цеховий транспорт, що обліковуються на рахунку 23.

До статті “*Загальновиробничі витрати*” відносять оплату праці апарата управління цехами, амортизацію і витрати на утримання та ремонт будинків, споруд і інвентарю загальноцехового призначення, витрати на дослідження, раціоналізацію і винахідництво цехового характеру; витрати на заходи щодо охорони праці та інші витрати цехів, пов’язані з управлінням і обслуговуванням виробництва. До складу інших загальновиробничих витрат включають витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів у цехи та готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей в цехах; втрати від простоїв [3, п. 15.9].

До статті “*Втрати від браку*” відноситься вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), вартість матеріалів, напівфабрикатів (деталей), зіпсованих при налагодженні устаткування понад установлених норм, а також витрати на виправлення браку і встановлені норми, які перевищують витрати на гарантійний ремонт.

Висновки

Таким чином, склад калькуляційних витрат повною мірою відбиває специфіку деревообробного виробництва. Основними такими особливостями є:

1) наявність декількох виробничих переділів при виробництві окремих видів продукції деревообробки і, отже, необхідність відокремленого обліку напівфабрикатів власного виробництва;

2) досить значна тривалість циклу підготовки більшої частини лісоматеріалів (сушіння, розпилювання, сортування) перед передачею їх безпосередньо у виробництво.

Проблему відображення в бухгалтерському обліку фактичної собівартості (первісної вартості) виробничих запасів необхідно вирішувати відпрацьованим, звичайним способом з обліком транспортно-заготівельних витрат на окремому аналітичному рахунку або на рахунках до окремих субрахунках, а також списанням та розподілом цих витрат на об’єкти калькулювання згідно з розрахунком на основі середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат. Організація та ведення аналітичного управлінського обліку транспортно-заготівельних витрат в розрізі видів

(статей), установлених П(С)БО 9 “Запаси”, будуть сприяти контролю за рівнем цих витрат, їх аналізу, зниження витрат та підвищення ефективності виробничої діяльності підприємства.

Перспектива досліджень

Подальші дослідження слід зосередити на питаннях обліку виробничих запасів з історичної точки зору, згідно діючих нормативних актів та літературних джерел. Також будуть розглядатися такі питання бухгалтерського та податкового обліку виробничих запасів на деревообробних підприємствах, як документообіг, організація обліку, автоматизована система обліку, аналітичні розрахунки оцінки облікової інформації для деревообробних підприємств взагалі та для акціонерних товариств зокрема, а також шляхи удосконалення обліку виробничих запасів для підприємств деревообробної промисловості.

Література

1. Закон України “Про відходи” № 187/98-ВР від 05.03.1998 р. з доповненнями та змінами. Відомості Верховної Ради України. – 1998 р. – № 36–37.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20 жовтня 1999 р. / Бухгалтерія – № 52/2 (467) від 27 грудня 2001 року.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. / Бухгалтерія – № 52/2 (467) від 27 грудня 2001 року.
4. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку ведення державного обліку та паспортизації відходів” № 2034 від 01.11.1999 р. / Бухгалтерія – № 43 (458) від 22 жовтня 2001 року.
5. Стратегія економічного і соціального розвитку Житомирської області. Житомирська обласна державна адміністрація. – 2004 р. (Доповідь. Електронний варіант).