

УДК 35.073.513.1/2:336.77

Н.І. Ніпорко, викладач

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ****Н.И. Нипорко**, преподаватель

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЯ СЕБЕСТОИМОСТИ
РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА****N.I. Niporko**, teacher

Chernihiv State Technological University, Chernigov, Ukraine

**PROBLEMS OF FORMATION OF THE INDEX COST OF SALES
FOR SMALL BUSINESSES**

У статті розглянуто форми організації бухгалтерського обліку витрат для підприємства малого бізнесу та його регулювання законодавством України. Проаналізовано можливі варіанти формування витратних рахунків та запропоновано, з метою спрощення обліку, метод коригування при розрахунку показника Спрощеного фінансового звіту «Собівартість реалізації продукції».

Ключові слова: суб'єкт малого підприємництва, витрати, собівартість реалізованої продукції, Спрощений фінансовий звіт, облікові дані.

В статье рассмотрены формы организации бухгалтерского учета затрат на предприятии малого бизнеса и его регулирования законодательством Украины. Проанализированы возможные варианты формирования расходных счетов и предложено, с целью упрощения учета, метод корректировки при расчете показателя Упрощенного финансового отчета «Себестоимость реализации продукции».

Ключевые слова: субъект малого предпринимательства, расходы, себестоимость реализованной продукции, упрощенный финансовый отчет, учетные данные.

The article deals with the forms of organization of accounting costs for small businesses and its applicable laws of Ukraine. The possible options for the formation expense accounts, and proposed to simplify the accounting adjustment method when calculating the Simplified financial report "Cost of sales".

Key words: small business expenses, cost of sales, Simplified financial statement credentials.

Постановка проблеми. Одним із перспективних напрямків зростання української економіки є розвиток малого бізнесу. З метою підвищення зацікавленості в створенні та розширенні діяльності малих підприємств державою запроваджені особливі умови його функціонування. Вони полягають як у пільговому оподаткуванні суб'єктів малого та мікропідприємництва, так і в узаконеній можливості частково чи повністю не вести бухгалтерський облік. Щодо останнього, то це стосується лише фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, що застосовують спрощену систему оподаткування, юридичні особи незалежно від форми власності та сфери діяльності, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» зобов'язані вести облік та подавати фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25.

Незаперечною проблемою бухгалтерського обліку на малих підприємствах є ведення ними обліку тільки з метою складання звітності. Тобто навіть підприємці з мільйонними обсягами виробництва не розглядають облік як джерело інформації для себе, а скоріше сприймають як повинність для формування податкової та фінансової звітності.

З прийняттям Податкового кодексу України ведення бухгалтерського обліку стало серйозною та відповідальною справою. Зазнали змін і нормативно-правові акти, що регулювали бухгалтерський облік та звітність суб'єктів малого підприємництва. В межах підтримки малого бізнесу для окремої категорії малих підприємств (які відповідають критеріям п. 154.6 ст. 154 ПКУ) введена тимчасова (до 01.01. 2016 р.) нульова ставка податку на прибуток, а також надано право ведення спрощеного обліку доходів і витрат для складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням бухгалтерського обліку та звітності, доцільності спрощеної системи оподаткування на підприємствах сектору малого

бізнесу приділяли увагу багато вчених. Серед них: Ф. Бутинець, В. Сопко, П. Буряк, Р. Хом'як, О. Барановський, О. Кужель та інші. Проте багато питань так і не отримали однозначної відповіді, наприклад, залишається актуальною проблема забезпечення якості інформації, що відображається у фінансовій звітності внаслідок використання спрощених методик обліку витрат малими підприємствами. Нові зміни в законодавстві породжують питання узгодженості бухгалтерських реєстрів та статей звітності.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість досліджень, що стосуються проблем бухгалтерського обліку і звітності, на сьогодні залишається актуальним питання формування показників фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва.

Мета статті. Метою статті є вивчення спрощених методик обліку витрат із застосуванням рекомендованих реєстрів як основи формування показників фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. З 1 квітня 2011 року вступила в силу нова редакція Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" у редакції наказу Мінфіну України N 25 від 24.01.2011 р. Норми цього Положення поширюються на суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, що зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність.

Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. N 1-м та ф. N 2-м) складають:

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які визнані такими відповідно до законодавства (п. 2 розд. I П(С)БО 25). Згідно зі ст. 55 Господарського кодексу України та Законом України N 4618-VI від 22.03.2012 р. до СМП відносяться юридичні особи, що відповідають таким критеріям:

Суб'єкти мікро підприємництва - юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та обсяг річного доходу не перевищує суму, еквівалентну двом мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного доходу не перевищує суму, еквівалентну десяти мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Разом з тим п. 2 розд. I П(С)БО 25 називає ті господарські одиниці, на які норми П(С)БО 25 не поширюються, а саме:

- довірчі товариства;
- страхові компанії;
- банки;
- ломбарди;
- інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи;
- суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів;
- суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 %.
- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. N 1-мс та ф. N 2-мс) складають:

Суб'єкти малого підприємництва - юридичні особи, що відповідають критеріям п. 154.6 ПКУ, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і

витрат. А це підприємства, що відповідають критеріям: розмір річного доходу в даний час не перевищує трьох мільйонів гривень, та заробітна плата найманих працівників за кожен місяць звітного періоду не менше, ніж дві мінімальні заробітні плати, до того ж це повинні бути новостворені підприємства (з 1.04.2011 року), чи платники єдиного податку, або ж підприємства, які протягом останніх трьох років мали річний дохід, що не перевищував трьох мільйонів гривень і не більше 50 осіб найманих працівників.

З 12.04.2011 р. діє спільний лист Мінфіну та Державного комітету статистики України N 31-08410-06-5/9545, N 04/4-7/214 який зобов'язує суб'єктів малого підприємництва та мікропідприємництва складати звітність за ф. N 1-м та ф. N 2-м. Правда в нормативній базі залишається чинним і відповідний лист 31-20080-2-6/8885 від 08.12.2005 р., який не на стільки категоричний і дозволяє застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності поряд з діючою загальною системою оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір суб'єкта малого підприємництва.

Що ж до юридичних осіб, які відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, то вони можуть подавати лише фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва форми NN 1-мс та 2-мс.

Відповідно до ПСБО 25 суб'єкти малого підприємництва за допомогою бухгалтерського обліку мають забезпечити інформацію необхідну для складання фінансової звітності, зокрема статей Звіту про фінансові результати (форма № 2 м) «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Інші операційні витрати», «Інші витрати».

У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), розрахована виходячи із витрат, прямо пов'язаних із виробництвом, що відповідає ПСБО 16. До них відносяться: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці і соціальне страхування, амортизація основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом, інші прямі та загальновиробничі витрати. Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжне виробництво здійснюються на рахунку 23. За кредитом рахунку «Виробництво» обліковується вартість випущеної продукції, виконаних робіт чи наданих послуг. На кожен вид продукції або на структурні підрозділи відповідно до чинних вимог методичних рекомендацій відкриваються субрахунки другого, третього порядку та аналітичні рахунки.

Оскільки, суб'єкт малого підприємництва має застосовувати рахунки, які дозволять скласти Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва та накопичити необхідну інформацію для складання декларації з податку на прибуток, найбільш сприятиме досягненню зазначеної мети застосування рахунків класу 9 "Витрати діяльності".

На свій вибір малі підприємства можуть застосовувати кілька варіантів бухгалтерського обліку витрат, а саме:

1) із застосуванням рахунків обліку витрат 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 96 «Інші витрати» і 26 «Готова продукція» та веденням поточного обліку незавершеного виробництва та руху готової продукції;

2) із застосуванням рахунків 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 96 «Інші витрати» і 26 «Готова продукція» але без веденням поточного обліку незавершеного виробництва та руху готової продукції;

3) із використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. №291.

Попередня редакція П(С)БО 25 дозволяла малим підприємствам використовувати ще один варіант обліку витрат: без застосування 23 і 26 рахунків, тобто формувати всі витрати виключно на рахунках 8 класу. Оскільки рекомендації по використанню рахунків елементів операційних витрат малими підприємствами виключено з ПСБО 25 і змінено показники Звіту про фінансові результати (форми № 2 м) цей варіант обліку неможливий. До того ж, спрощений варіант - без використання рахунку 23, суперечить Інструкції № 291, в ній передбачено обов'язкове використання рахунку 23 незалежно від того, кваліфікується підприємство як суб'єкт малого підприємництва чи ні.

При застосуванні першого варіанту обліку витрат для визначення «Собівартості реалізації» обсяг виробництва (рахунок 23) коригується на суму зменшення (збільшення) залишку на кінець періоду порівняно із залишком на початок періоду незавершеного виробництва і готової продукції. Обсяг виробництва і зміна залишків визначаються на підставі первинних документів, що відображають рух запасів, тобто, придбання, виготовлення, передачу в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізацію, нарахування витрат на заробітну плату, амортизацію, обслуговування виробництва.

Щоб визначити дебет 90 при застосуванні другого варіанту бухгалтерського обліку витрат обсяг виробництва коригується на зміну залишків готової продукції і незавершеного виробництва, визначених за результатами інвентаризації на кінець попереднього і звітного періоду.

Якщо представити це в формульному вигляді, то

$$СРП = ГП_{поч} + ГП_{вир} - ГП_{кін}$$
$$ГП_{вир} = НВ_{поч} + В - НВ_{кін} ,$$

де $СРП$ – собівартість реалізованої продукції;

$ГП_{поч}, ГП_{вир}, ГП_{кін}$ - готова продукція на початок, вироблена за період, готова продукція на кінець відповідно;

$В$ – виробництво за період, Д 23 рахунку;

$НВ_{поч}, НВ_{кін}$ - незавершене виробництво на початок і кінець періоду відповідно.

Коригування при переході від обсягу виробництва до собівартості реалізації викликане необхідністю дотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. Для суб'єктів малого підприємництва, які складають Фінансовий звіт за формами N 1-м та N 2-м розрахунок витрат здійснюється за вимогами ПСБО 16, тобто з врахуванням всіх без виключення витрат при формуванні зміни залишків як незавершеного виробництва так і вартості готової продукції. Це досить складна процедура, яка вимагає відкриття великої кількості субрахунків та великих затрат праці, як наслідок, зникає основне призначення спрощеної форми бухгалтерського обліку – економія часу, коштів і сил для формування необхідних показників.

Крім собівартості реалізації, у Звіті про фінансові результати (ф. N 2-м) відображаються «Інші операційні витрати» та «Інші витрати». Спрощеним планом рахунків для накопичення, групування і узагальнення інформації про відповідні витрати рекомендується застосовувати рахунок 96, а це вимагає відкриття великої кількості субрахунків для деталізації витрат, пов'язаних з адміністративними, збутовими, витратами на операційну аренду, фінансовими витратами. Звичайно, зобов'язання складати Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, ще не значить обов'язкового використання спрощеного плану рахунків, який саме план застосовувати підприємства вирішують самостійно, але спрощений план найбільш пристосований для узагальнення інформації, що відображається по рядках фінансової звітності. До того ж, саме використання спрощеного плану рахунків є підставою для застосування регістрів бухгалтерського обліку для

малих підприємств, затверджених Методичними рекомендаціями № 422 від 25.06.2003 р., згідно з якими суб'єкти малого підприємництва можуть (по вибору) узагальнювати інформацію про господарські операції за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку. На сьогодні залишилася без змін Відомість 5-м, перший розділ якої передбачає формування операційних та неопераційних витрат з використанням 84 та 85 рахунків. Поскільки цільове призначення регістру забезпечити формування показників витрат форми № 2-м, то перший і другий розділ Відомості 5-м вимагає коригування у відповідності до змін внесених у спрощений план рахунків.

Використання рекомендацій П(С)БО 25 по формуванню статті «Собівартість реалізації» суб'єктами малого підприємництва, які складають Спрощений фінансовий звіт за формою N 1-мс та N 2-мс може лише приблизно забезпечити відповідність доходів і витрат, тому що згідно із змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів N 664 від 31.05.2011, N 1204 від 26.09.2011, незавершене виробництво оцінюється тільки на суму прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці, а не на всю його вартість, що суперечить ПСБО 16. Такі рекомендації були надані для спрощення облікового процесу, але пряма ідентифікація матеріальних витрат і витрат на оплату праці досить складна, і в практичній діяльності незавершене виробництво оцінюється за нормативами, чи пропорційно. У такому разі, при умові використання рекомендованого Журналу 4-мс обліку витрат, виникає реальна можливість визначати розміри інших прямих і накладних (загальновиробничих) витрат та здійснювати коригування незавершеного виробництва з урахуванням їх величини.

Що ж до залишків готової продукції, то на підставі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передача в місця зберігання, видаток на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кількісний (оперативний) облік виготовленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. Залишок готової продукції, встановлений за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (тобто за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції). Оскільки ціноутворення не регламентується положеннями бухгалтерського обліку, то подібне визначення справедливої вартості застосовується не всіма підприємствами.

Суб'єкти малого підприємництва, які відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 Кодексу, та платники єдиного податку, які відповідають вимогам п.п. 4 пункту 291.4 Кодексу, зобов'язані вести спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування, з застосуванням Методичних рекомендацій № 720 від 15.06.2011 р. Спрощений фінансовий звіт суб'єкта (ф. N 1-мс та ф. N 2-мс) найбільше відповідає нині діючому спрощеному плану рахунків, але підприємства застосовують порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації без використання подвійного запису, а отже і без використання плану рахунків.

В статті «Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису» авторами здійснено аналіз технології облікового процесу з відображенням послідовності і способу записів господарських операцій в журналах і відомостях з наступним перенесенням інформації до спрощеної форми фінансової звітності на прикладі виробничого підприємства швейної промисловості. Приклад показує, що при наявності облікових даних Журналу 4-мс (а вони представлені в вартісному вираженні) собівартість реалізації простіше розрахувати коригуванням обсягу виробництва на зміну залишків незавершеного виробництва і готової продукції з використанням пропорційного розподілу, чи нормативного методу.

Отже, якщо врахувати, що Журнал 4-мс дає можливість зібрати витрати найпростішим методом, але при цьому не задовольняє розрахунок собівартості реалізації, запропонований положенням бухгалтерського обліку, виникає необхідність провести узгодження цих документів.

Висновки і пропозиції. За результатами дослідження нормативних документів та практичного їх використання суб'єктами підприємницької діяльності малого бізнесу можна підсумувати:

формування показника «Собівартість реалізації» способом коригування рахунку виробництва процес досить трудомісткий, крім того, він призводить до викривлення показників фінансової звітності, насамперед, внаслідок неоднозначних підходів щодо визначення справедливої вартості готової продукції та оцінки незавершеного виробництва. Доцільно змінити залишків незавершеного виробництва і готової продукції розраховувати з використанням пропорційного розподілу, чи нормативного методу;

для забезпечення узагальнення інформації по витратах Відомість 5-м вимагає коригування у відповідності до змін внесених у Спрощений план рахунків та Звіт про фінансові результати. Перший розділ таблиці пропонується побудувати за елементами витрат з виділенням елементів, що формують собівартість реалізованої готової продукції.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Дробязко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб. / С. І. Дробязко, Т. М. Козир, С. Б. Холод ; за заг. ред. П. Й. Атамаса. – К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 416 с.
3. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : затверджені Наказом Мініфіну України від 15.06.2011 № 720.
4. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : затверджені Наказом Мініфіну України від 25.06.2003 року № 422.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затверджений Наказом Мініфіну України від 19.04.2001 р. № 186.
6. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. №2755- VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
7. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.02. 2000 року № 39.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV.
9. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 22.03.2012 №4618-VI. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.