

УДК 657.421.3

ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Т.Ю. Кодимська

Одеський національний політехнічний університет, Одеса, Україна

Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загально виробничих витрат на підприємствах.

У статті розглянуто сутність та склад загально-виробничих витрат, досліджено існуючу методику їхнього обліку та розподілу, запропоновано власні підходи щодо її удосконалення.

Ключові слова: облік, загально виробничі витрати, змінні витрати, постійні витрати, база розподілу загально виробничих витрат

Кодымская Т.Ю. Пути улучшения учета и распределения общепроизводственных расходов на предприятиях.

В статье рассмотрено сущность и состав общепроизводственных расходов, исследовано существующую методику их учета и распределения, были внесены предложения по её совершенствованию.

Ключевые слова: учет, общепроизводственные расходы, переменные расходы, постоянные расходы, база распределения общепроизводственных расходов

Kodimska T. Y. Ways to improve accounting and distribution overhead costs at enterprises.

In this article considered essence and composition of general production costs, studied the existing methods of accounting and distribution and was made proposals for its improvement.

Keywords: accounting, general production costs, variable costs, fixed costs, overhead cost allocation base

У сучасних умовах для діяльності підприємств дуже важливим є правильний вибір методу обліку загально виробничих витрат та бази їх розподілу, так як від цього залежить повнота включення загально-виробничих витрат до собівартості продукції і, як результат, зменшення або збільшення чистого прибутку, який є джерелом подальшого функціонування підприємства.

Підприємствам необхідно самим визначати перелік змінних та постійних загально виробничих витрат, так як в П(с)БО не зазначено чітко перелік саме змінних і постійних витрат. Ще однією проблемою є визначення бази розподілу, при виборі якої необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

Аналіз останніх досягнень і публікацій

Проблема обліку та розподілу загально виробничих витрат розглядалась багатьма економістами. Значну увагу їм приділили у своїх працях Р.В. Волощук, С.Ф. Голов, О.М. Королик, Є. Котлярів, П.О. Куцик, О.В. Лапчук, Т.М. Сльозько, В.І. Олейніченко, І. Шершун. Проте питання обліку та розподілу загально виробничих витрат в сучасних умовах господарювання розкриті недостатньо та потребують додаткового дослідження.

Метою даної статті є вирішення проблеми щодо обліку та розподілу загально виробничих витрат, тобто пошук найбільш доцільного методу обліку загально виробничих витрат та вибір оптимальної бази розподілу.

Виклад основного матеріалу

Згідно з П(с)БО 16 загально виробничі витрати – це витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загально виробничого призначення, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально виробничого призначення, витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загально виробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, по-

слуг), витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища, інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо) [1]. Їх облік згідно з інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [2, 3]. Аналітичний облік витрат ведеться за місцем виникнення і статтями витрат. Місцями виникнення загальновиробничих витрат є виробничі підрозділи (цехи, дільниці).

На думку Сук Л.К. загальновиробничі витрати – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства, такі витрати раніше називали цеховими [4].

Бутинець Ф.Ф. під загальновиробничими витратами розуміє витрати по обслуговуванню виробництва й управлінню роботою цехів та інших підрозділів основних і допоміжного виробництва [5].

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду [1]. Ці витрати повністю відносять на собівартість виготовленої продукції. Постійні загальновиробничі витрати — це витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Базою для поділу є показник нормальної потужності підприємства при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [6].

Методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальновиробничих, визначені в П(С)БО 16 «Витрати». Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику [7], тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого пере-

ліку змінних та постійних загальновиробничих витрат та і самі витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини.

Слід зазначити, що змінні витрати на одиницю продукції все ж змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються при суттєвій зміні обсягу виробництва. Важко визначити які витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць) змінюються пропорційно до обсягу діяльності, а які не змінюються. У зв'язку з цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загальновиробничих витрат змінних чи постійних, а розподіляє всю їх суму з використанням обраної бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду [8].

Для вирішення даної проблеми нормативна база повинна бути удосконалена, а саме:

- потрібно удосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення й економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;
- необхідно деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат.

Як і проблема визначення складу змінних та постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат пов'язане також з недосконалістю сучасної нормативної бази. Таким чином, існує необхідність її перегляду і стосовно цих питань.

При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат і відповідно змінною бази розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність [7]. Найбільш часто використовувані бази розподілу та їх характеристика і недоліки відображено в табл. 1

Кожна з перерахованих баз розподілу має свої недоліки, тому доцільно використовувати декілька баз розподілу, за допомогою яких можна досягти більш об'єктивних результатів. При виборі слід враховувати особливості виробництва і продукції, що виробляється [7].

У зв'язку з виникненням попередніх проблем виникає необхідність модифікації розрахунку розподілу загальновиробничих витрат, який зображений в табл. 2

Таблиця 1. Бази розподілу загальновиробничих витрат та їх характеристика

База розподілу	Характеристика
Ціна прямих матеріалів	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими проводиться відповідні технологічні операції, типовим прикладом в цьому випадку може бути виробництво, на якому здійснюється тільки збір виробів.

Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат)	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці (швейні, взуттєві, шкіряні, консервні підприємства). Ця база розподілу має значну кількість недоліків через те, що її питома вага у загальній сумі собівартості зменшується через автоматизацію виробництва. Наприклад, у виробництві для виготовлення певної продукції використовують складну техніку, для управління якою наймають високооплачуваних кваліфікованих працівників, і одночасно для виробництва іншої продукції використовують працівників з більш низькою кваліфікацією, тоді використання витрат на оплату праці як бази розподілу приведе до того, що велика частина загальновиробничих витрат припадає на виробництво, для виготовлення якого використовують складну техніку.
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат) плюс витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання.	Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств з різним рівнем механізації і автоматизації, особливо для підприємств машинобудування і металообробки, адже дозволяє повністю врахувати трудомісткість виготовлення різних видів продукції і ступінь механізації та автоматизації виробничого процесу.
Години праці	Якщо немає різниці між величиною заробітної плати і вона майже для всіх однакова.
Машино-години	Якщо у виробництві використовують значні капіталовкладення і загальновиробничі витрати у більшій мірі пов'язані з використанням обладнання і техніки. Наприклад, значна ціна електроенергії для обладнання або ціна обслуговування обладнання і ін.
Розподіл пропорційно кошторисних (нормативних) ставок	Цей метод рекомендовано Типовим положенням з планування обліку та калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах та повинен бути основним, особливо для підприємств машинобудування та металообробки, де виготовляється різноманітна складна продукція із застосуванням різних за складністю та рівнем витрат на утримання та експлуатацію обладнання.
Пропорційно до кількості (маси) виготовленої або добутої продукції	Цей метод доцільно використовувати в металургії, виробництві будівельних матеріалів, гірничодобувній промисловості.

Таблиця 2. Модифікований розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№	Показники	Усього	На 1 бази розподілу	Включення загальновиробничих витрат до	
				Рахунок 23, грн.	Рахунок 90, грн.
1	База розподілу, грн.	1280	-	-	-
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн.	2100			
	з них:				
2	змінні	5000		-	-
3	(ряд.3 гр. 4=ряд.4 гр. 3 : ряд. 1 гр.3)		3,91		
4	постійні	16000		-	-
5	(ряд. 5 гр. 4 = ряд.4 гр. 3 : ряд. 1 гр. 3)		12,50		
6	База розподілу за фактичною потужністю за звітний період, людино-години:	1279,65			
7	Фактичні загальновиробничі витрати за звітний період, грн.:	20994,24			
	з них:				
8	змінні	5080	-	5080	
9	постійні (ряд. 7 гр. 3-ряд. 8 гр.3):	15914,24	-	-	-
9.1	постійні розподілені (ряд.6 гр.3 * ряд.5 гр.4)	15914,24	-	15914,24	-
9.2	постійні не розподілені	85,76	-	-	85,76

Дані для розрахунку розподілу загальновиробничих витрат беруться за відповідними показниками з Журналу реєстрації господарських операцій.

Але при використанні даної методики розподілу загальновиробничих витрат за показником використання в роботах годин праці робітників не враховуються технічні особливості кожного виду робіт та послуг, тому дана методика не підходить для використання.

Оскільки головними проблемами обліку загальновиробничих витрат є відсутність однозначної класифікації витрат та організації аналітичного обліку, з метою систематизації обліку пропонується ведення аналітичного обліку по

рахунку 91 «Загально виробничі витрати» з відкриттям наступних субрахунків:

- 911 – «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»;
- 912 – «Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»;
- 913 – «Транспортні витрати»;
- 914 – «Витрати на управління виробництвом»;
- 915 – «Інші витрати».

Так як при розподілі загально виробничих витрат є необхідність їх поділу на постійні і змінні, то рекомендується до даних субрахунків вносити такий перелік статей витрат (табл. 3)

Таблиця 3. Субрахунки та статті витрат, які до них належать

Субрахунок	Статті витрат	Постійні	Змінні
911«Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання і експлуатацію		+
	Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи спеціаліста, який обслуговує обладнання	+	
912«Витрати на утримання і експлуатацію виробничого приміщення»	Амортизація	+	
	Витрати на утримання та експлуатацію	+	
	Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи охоронця виробничого приміщення	+	
913«Транспортні витрати»	Витрати, пов'язані з транспортуванням об'єкту робіт до приміщення	+	
	Витрати, пов'язані з транспортуванням робочої бригади на місце роботи		+
914«Витрати на управління виробництвом»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи управлінського персоналу виробництва	+	
	Витрати на службові відрядження	+	
	Канцтовари	+	
915«Інші витрати»	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи інших робітників приміщення	+	
	Інші загально виробничі витрати	+	

Оскільки до складу загальновиробничих витрат входять різні за змістом статті витрат, то застосування єдиної бази розподілу призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів продукції. Тому пропонується використовувати не єдину базу розподілу, а різні бази розподілу у розрізі окремих субрахунків загальновиробничих витрат.

Методи розподілу для субрахунків рахунку 91:

- 911 – пропорційно часу роботи обладнання;
- 912 – години праці;
- 913 – прямий метод;
- 914 – заробітна плата персоналу управління виробництвом;

— 915 – в процентному відношенні до чистої виручки від реалізації.

Висновки

Для систематизації обліку загальновиробничих витрат пропонується ведення аналітичного обліку по рахунку 91 «Загально виробничі витрати» з відкриттям нових субрахунків. З метою коригування точності обчислення собівартості продукції запропоновано методичні пропозиції з розподілу загально виробничих витрат на постійні і змінні.

Таким чином, впровадження запропонованих методів обліку і розподілу загальновиробничих витрат дозволить вирішити нагальні проблеми з обліку і розподілу загально виробничих витрат.

Список літератури:

1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. №318 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009р. №1125. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена наказом Мінфіну №291 від 30.11.99 , із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [Текст] : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 // Нове діло. – 2000. – № 15 (34).
4. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : 2010. – 629 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підруч. для студ. екон. спец. / Ф.Ф. Бутинець ; Житомир. інженерно-технол. ін-т. – 2-ге вид., переробл. та допов. - Житомир : Рута, 2000. – 640 с.
6. Лахтіонова Л.А. Поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Л.А. Лахтіонова // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 68-74.
7. Волощук Р.В. Проблеми обліку та розподілу загальнопромислових витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/7_88329.doc.htm.
8. Сльозко Т.М. До питання розподілу непрямих витрат / Т.М. Сльозко // Вісн. Сум. держ. ун-ту. Сер. Економіка. – 2007. – № 1. – С. 144-146.

Надано до редакції 18.02.2013

Кодимська Тетяна Юріївна / Tetyana Y. Kodimska
galinakin@mail.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Шляхи покращення обліку та розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах [Електронний ресурс] / Т.Ю. Кодимська // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 1 (6). – С. 196-200. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n1.html>