

О.В. Іванюта, к.е.н.

ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»

К.І. Самчук, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

Зважаючи на складність технологічних циклів машинобудування, використання традиційних підходів до розподілу загальновиробничих витрат на досліджуваних підприємствах є недоцільним та неефективним. Встановлено, що для вирішення даного питання недостатньо вибору лише однієї бази розподілу, адже сформована собівартість за такого підходу не буде відповідати дійсності, тому, запропоновано використовувати багаторівневий порядок розподілу загальновиробничих витрат. Запропонований підхід передбачає розподіл загальновиробничих витрат за такими рівнями: на постійні та змінні; за цехами основного та допоміжного виробництва; за калькуляційними дільницями; за окремими замовленнями. Кожен рівень передбачає вибір окремої бази розподілу, що поєднані в економічні, технологічні та інтегровані групи.

Ключові слова: *бухгалтерський облік; загальновиробничі витрати; розподіл загальновиробничих витрат; база розподілу загальновиробничих витрат.*

Постановка проблеми. Зміст облікової інформації для управління витратами визначається потребами системи управління. Облікова інформація покликана забезпечити формування масиву кількісних даних для здійснення прогнозування, планування і нормування витрат, їх контролю і аналізу за різними напрямками діяльності, сегментами, підрозділами, видами продукції, а також ціноутворення за допомогою сформованих показників собівартості. При цьому віднесення витрат до відповідних їх об'єктів неможливе без раціонального розробленого механізму розподілу накладних витрат, тобто раціональної організації обліку витрат для управління.

Проф. В.Ф. Палій наголошує, що система управлінського обліку створюється для управління конкретною компанією і не може регулюватися обов'язковими для всіх нормами та стандартами [2]. Саме раціонально організований управлінський облік, що враховує існуючі умови господарювання на підприємстві, забезпечує не лише контроль поточної діяльності, а й покращання її результатів у майбутньому, а отже, є системою внутрішнього управління великими та середніми підприємствами з розгалуженою організаційною структурою. Ускладнення організаційних структур сучасних підприємств, використання внутрішнього госпрозрахунку, поява центрів відповідальності підвищують актуальність дослідження механізму розподілу накладних витрат з науковим обґрунтуванням основних його положень для формування достовірної та оперативної інформації про витрати підприємств.

Аналіз останніх досліджень. Дослідження розподілу накладних витрат займає місце в працях таких вчених і науковців, як К.В. Безверхий, П.В. Бірюк, Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Гуріна, М.В. Дунаєв, В.Б. Івашкевич, В.М. Коваленко, Д.М. Коркун, Т.В. Мордвінцев, Л.В. Нападовська, Ю.В. Нестеренко, А.В. Озеран, М.З. Пізенгольц, М.С. Пушкар, О.В. Романенко, О.А. Снурніков, В.В. Сопко, Л.П. Сухіна, А.О. Тарасенко, Н.М. Ткаченко, Ж.С. Труфін, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет та ін. Дослідженням розподілу накладних витрат займалися зарубіжні дослідники Ларсон Керміт Д., Уалт Джон Дж., Чіапетта Барб.

Метою статті є дослідження системи бухгалтерського обліку розподілу загальновиробничих витрат виробничих підприємств.

Викладення основного матеріалу. Відповідно, розробка універсального механізму розподілу накладних витрат для підприємств неможлива і недоцільна, оскільки вона не може бути стандартизованою під будь-який суб'єкт господарювання. Достовірний розподіл накладних витрат передбачає обґрунтування методів і баз розподілу на основі загальних принципів в умовах розвитку конкретного підприємства, що обумовлює актуальність вивчення загальних організаційних і методичних аспектів розподілу загальновиробничих витрат.

Раціонально розроблений механізм розподілу загальновиробничих витрат є основою всебічного управління витратами та калькулювання показників повної собівартості, адже розподілені відповідним чином накладні витрати формують інформаційні показники для прийняття рішень з урахуванням цільового розподілу витрат, оцінки показників діяльності, управління технологічними та іншими процесами, а також, запровадження інновацій.

Таким чином, механізм розподілу загальновиробничих витрат має враховувати особливості технологічного процесу діяльності великих промислових підприємств машинобудівної галузі. В основі даного механізму мають бути закладені різноманітні варіанти вибору баз розподілу, що відповідають економічним цілям та технологічним особливостям.

Зважаючи на розроблений порядок формування загальновиробничих витрат механізм їх розподілу має бути багаторівневим. Багаторівневість механізму розподілу загальновиробничих витрат обґрунтовується такими чинниками:

- по-перше, необхідністю розподілу витрат за обсягами виробництва на постійні та змінні, адже, не вся сума постійних витрат зараховується до виробничої собівартості продукції машинобудування;

- по-друге, необхідністю розподілу загальновиробничих витрат цехів основного виробництва за калькуляційними ділянками;

- по-третє, необхідністю розподілу витрат за окремими видами замовлень, щодо виконання яких було використано потужності калькуляційної одиниці;

- по-четверте, необхідністю розподілу загальновиробничих витрат цехів допоміжного виробництва на собівартість послуг допоміжних виробництв;

- по-п'яте, необхідністю розподілу виробничих витрат цехів допоміжного виробництва та загальновиробничих витрат цехів основного виробництва та прямих виробничих витрат цехів основного виробництва.

Зважаючи на зазначене вище, механізм розподілу загальновиробничих витрат є складним та потребує використання різноманітних баз розподілу. У свою чергу

пропонуємо такий багаторівневий порядок розподілу загальновиробничих витрат, який враховує викладені вище чинники (рис. 1).

Запропонований порядок розподілу загальновиробничих витрат великих промислових підприємств машинобудування передбачає зростання різних баз розподілу залежно від рівня. Усі бази розподілу пропонуємо згрупувати за їх економічним змістом на такі:

- економічні. Економічні бази розподілу передбачають використання в якості основи розподілу економічних показників. До даних показників належать: пряма заробітна плата, прямі матеріальні витрати, обсяги виробництва, що виражені у грошових одиницях;

- технологічні. Технологічні бази розподілу пов'язані з особливостями технологічного процесу, результати якого можуть бути виражені в натуральних одиницях. Прикладами таких баз розподілу є вага деталей (грам, кілограм, тонни), об'єми деталей (метри квадратні, кубічні), обсяги виробництва (штуки, тонни), виробнича потужність тощо;

- інтегровані. Інтегровані бази розподілу — це такі бази розподілу що можуть виражатися, як у економічних одиницях (грошовий вимірник) так і в натуральних. До таких баз розподілу належать обсяги виробництва, які виражатимуться як в грошових одиницях, так і натуральних.

Зазначені бази розподілу визначаються галузевою специфікою підприємства. Їх затвердження здійснюється через економічне обґрунтування, відповідно до особливостей технологічних процесів. Економічне обґрунтування здійснюється через математичні розрахунки різних варіантів баз розподілу на основі даних попередніх періодів. У подальшому, залежно від цілей діяльності підприємства та, зважаючи на технологічні особливості підприємство затверджує бази розподілу за кожним рівнем через складання додатку до облікової політики. Такі бази розподілу загальновиробничих витрат можуть переглядатися підприємством протягом року. Це може бути обумовлене наступними причинами:

- по-перше, зміною економічної політики підприємства. Так, залежно від формування нових положень економічної політики

підприємства можуть змінитися напрямки формування інформації та з'явиться необхідність збільшення одних статей за рахунок інших;

- по-друге, зміною технології виробництва. Будь-які зміни в технологічному процесі можуть призвести до неможливості використання тієї чи іншої бази розподілу, що обумовлює необхідність запровадження нових баз розподілу. Крім того, зміни в організації виробництва можуть призвести до зміни структури прямих та непрямих витрат, за яких непрямі витрати можуть бути ідентифіковані за окремим видом продукції / замовлення;

- по-третє, формуванням нових замовлень, що вимагають зміни в технологічному процесі, затвердження положень щодо калькулювання їх собівартості, та запровадження переліку термінів стосовно прямих та непрямих виробничих витрат;

Відповідно до запропонованого порядку розподілу загальновиробничих витрат цехів основного виробництва є розподіл на постійні та змінні витрати. Так, змінні витрати, які збільшуються пропорційно збільшенню обсягів виробництва машинобудівної продукції, належать у всій сумі до виробничих витрат, що відображаються у рахунку 23 «Виробництво».

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати цеху можуть бути розподіленими на виробничу собівартість (рахунок 23) і нерозподіленими, що враховані до складу собівартості реалізованої продукції (рахунок 901). Фактична сума постійних загальновиробничих витрат цеху (рахунок 911) розподіляється на виробничу собівартість (рахунок 231) у розмірі, визначеному процентним співвідношенням фактичного обсягу від нормальної потужності виробничого устаткування кожного цеху (в цілому по цеху-нормогодин, тонн тощо.) Фактична сума постійних загальновиробничих витрат цеху (рахунок 913) розподіляється на виробничу собівартість (рахунок 232) у розмірі 100 % сформованої суми.

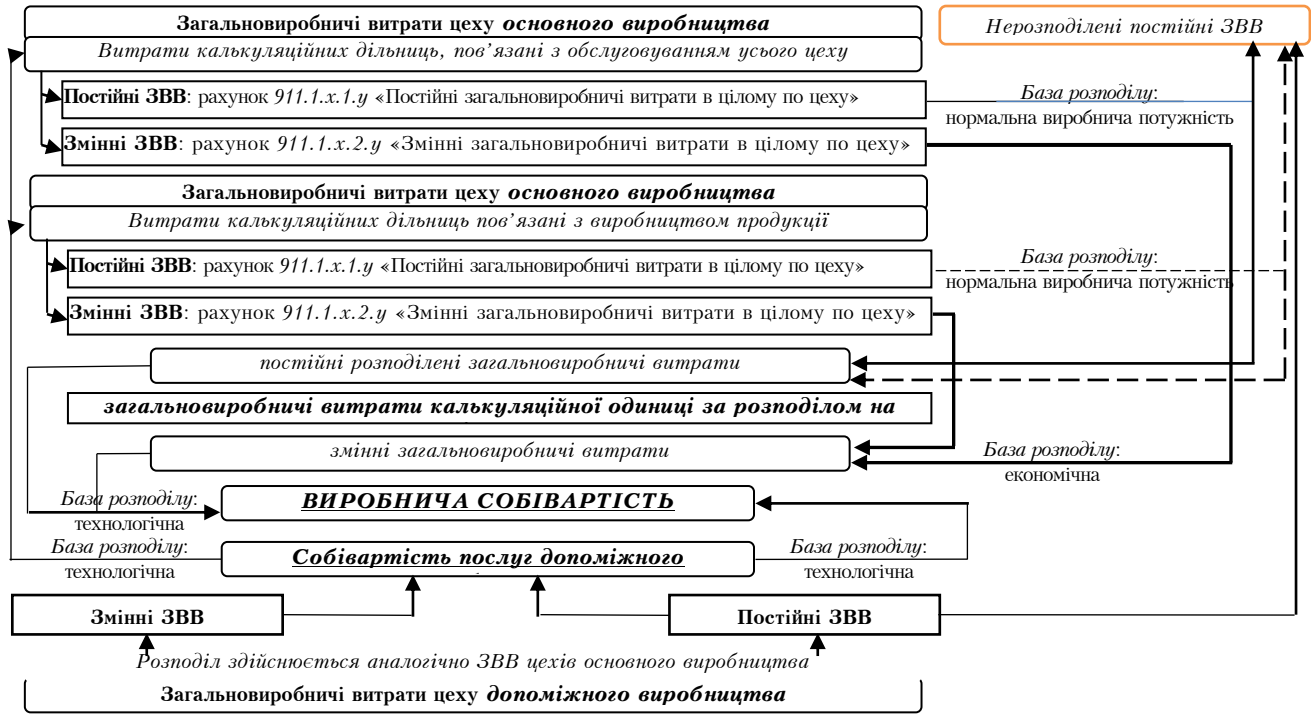


Рис. 1. Запропонований порядок розподілу загальновиробничих витрат великих промислових підприємств машинобудівної галузі

Нерозподілена частина загальновиробничих витрат цеху складається з постійних загальновиробничих витрат за вирахуванням частини, що віднесена на виробничу собівартість (розподілена частина). Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичне значення. У таблиці 1, наведено форму розрахунку розподілу постійних загальновиробничих витрат.

Таблиця 1

Розрахунок розподілу постійних загальновиробничих витрат

№ з/п	Показник	Разом, грн.	Списання ЗВВ в:	
			Рах. 231	Рах. 901
1	Обсяг загального виробництва за нормальною потужністю виробничого обладнання, н-год	12 700	X	X
2	Фактичний обсяг загального виробництва за звітний період, н-год	10 915	X	X
3	Фактичні загальновиробничі витрати, грн. з них:	353320	X	X
3.1	- у т.ч. змінні	10510	10 510	X
3.2	- постійні*	342810	X	X
3.2.1	- постійні розподілені: (рядок 3.2.1 гр.3 = рядок 3.2 гр.3/рядок 1 гр.3*рядок 2 гр.3)	294 628	294 628	X
3.2.2	- постійні нерозподілені: (рядок 3.2.2 гр.3 = рядок 3.2 гр. 3 –рядок 3.2.1 гр.3)	48 182	X	48 182

Відповідно до такого розрахунку, вся сума змінних загальновиробничих витрат залучається до виробничих витрат, у свою чергу постійні загальновиробничі витрати розподіляються залежно від виробничої потужності використання обладнання. Такий розподіл є первинним та здійснюється за кожним цехом окремо. Крім того, такий розподіл здійснюється за загальновиробничими витратами в цілому по цеху, тобто такими калькуляційними дільницями, що обслуговують цех в цілому, та безпосередньо не пов'язані з виготовленням певної продукції. Зазначимо, що розподіл може здійснюватися як за загальною сумою так і окремо за статтями калькуляції або елементів витрат.

Такий етап розподілу загальновиробничих витрат є проміжним, адже ідентифікувати їх за окремим видом продукції неможливо, тому змінні та розподілені прямі витрати в цілому по цеху (запропоновані аналітичні рахунки 911.1.x.1.у «Постійні загальновиробничі витрати в цілому по цеху», 911.1.x.2.у «Змінні загальновиробничі витрати в цілому по цеху») будуть розподілятися за окремими калькуляційними дільницями, а в подальшому за окремими замовленнями. Для систематизації результатів розподілу та їх подальшого використання під час розподілу за дільницями та видами замовлень, пропонуємо запроваджувати на великих промислових підприємствах відомість розподілу постійних загальновиробничих витрат в цілому по цеху, форму якої наведено в додатку М та яку апробовано на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод». Аналогічний розподіл пропонуємо використовувати для розподілу загальновиробничих витрат цехів допоміжного виробництва.

Наступним етапом розподілу загальновиробничих витрат є розподіл загальновиробничих витрат цехів основного виробництва за калькуляційними дільницями. Як інформаційне джерело, задля розподілу, пропонуємо використовувати форму внутрішньої звітності «Звіт про витрати за замовленням». Як бази розподілу, необхідно використовувати економічні. Зокрема, до економічних баз розподілу належать: прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці. Відомості щодо

прямих витрат на оплату праці та прямих матеріальних витрат містяться в запропонованій формі звітності.

Третій рівень розподілу загальновиробничих витрат, пов'язаний з їх розподілом за конкретними замовленнями. Так, загальновиробничі витрати кожного цеху належать лише до таких видів продукції (робіт і послуг), що виробляються в цьому цеху. На такому етапі пропонуємо використовувати технологічні бази розподілу. Отже, дослідивши діяльність ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», пропонуємо використовувати такі бази розподілу: вага оброблюваних деталей, вага залитої сталі на замовлення. Крім того, в такому випадку можна використовувати й інтегровані бази розподілу, зокрема, заробітної плати за відпрацьовані верстато-години.

Вагоме значення у формуванні собівартості продукції машинобудування мають загальновиробничі витрати допоміжних виробництв, що нараховуються до собівартості послуг цехів допоміжного виробництва, вартість яких в подальшому нараховується до собівартості готової продукції. Розподіл загальновиробничих витрат цехів допоміжних виробництв здійснюється відповідно до розподілу загальновиробничих витрат цехів основного виробництва. У свою чергу, основною, для розподілу витрат цехів допоміжного виробництва, є калькуляційна одиниця, за окремим цехом; приклади розподілу окреслено в таблиці 2, адже визначена база розподілу має повною мірою відображати тісний причинно-наслідковий зв'язок з формування собівартості.

Таблиця 2
Бази розподілу витрат цехів допоміжного виробництва

Допоміжні виробництва	База розподілу
1	2
Котельня	- кількість спожитої теплової енергії (якщо встановлено лічильники витрат у підрозділах);
	- площа приміщень, що опалюються

1	2
Водоканалізаційне господарство	- кількість спожитої води (якщо встановлено лічильники витрат у підрозділах);
	- кількість споживачів води;
	- кількість площ, що обслуговуються;
Електроцех	- кількість спожитої електроенергії; (якщо встановлено лічильники витрат у підрозділах);
	- кількість площ, що обслуговуються;
Автотранспортний цех	- тонно-кілометрів пробігу;
	- кількість спожитого пального;
	- кількість годин обслуговування
Обслуговуючі цехи	- людино-години або машино-години, витрачені на обслуговування в кожному цеху

Підсумовуючи вище викладене, бачимо що розподіл загальновиробничих витрат цехів основного та додаткового виробництв є складним процесом, що потребує застосування різноманітних баз розподілу, що, в свою чергу, мають відображати як економічний зміст таких витрат, так і технологічні особливості виробництва продукції машинобудування. Дослідження показало складність такого процесу, та необхідність налагодженої системи інформаційного забезпечення. За результатами дослідження нами розроблено багаторівневий порядок розподілу загальновиробничих витрат, що враховує як економічний зміст таких витрат, так і особливості системи калькулювання машинобудівної продукції та облікового відображення виробничих витрат. Крім того, розроблений порядок ґрунтується на галузевих особливостях та специфіці організації виробництва великих промислових підприємств машинобудівної галузі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Бази розподілу загальновиробничих витрат можуть переглядатися підприємством протягом року. Це може бути зумовлене такими

причинами: по-перше, зміною економічної політики підприємства. Так, залежно від формування нових положень економічної політики підприємства можуть змінитися напрямки формування інформації та необхідність збільшення одних статей за рахунок інших; по-друге, зміною технології виробництва. Будь-які зміни в технологічному процесі можуть призвести до неможливості використання відповідної бази розподілу, що зумовлює необхідність запровадження нових баз розподілу. Крім того, зміни в організації виробництва можуть призвести до зміни структури прямих та непрямих витрат, за яких непрямі витрати можуть бути ідентифіковані з окремим видом продукції/замовлення; по-третє, формування нових замовлень, що потребують зміни в технологічному процесі, затвердження положень щодо калькулювання їх собівартості, та запровадження переліку термінології стосовно прямих та непрямих виробничих витрат.

Список використаної літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. *Палий В.Ф.* Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / *В.Ф. Палий, В.В. Палий* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/146279>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. *Папковская П.Я.* Учет расходов автотранспортных организаций и калькуляция себестоимости работ, услуг: практическое пособие / *П.Я. Папковская.* – Мн. : Информпресс, 2008. – 144 с.
5. *Партин Г.О.* Управлінський облік : навч. посібник / *Г.О. Партин, А.Г. Загородній.* – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

6. *Поршнев А.Г.* Управление организацией : энцикл. слов. / *А.Г. Поршнев, А.Я. Кибанов, В.Н. Гунин.* – М. : ИНФРА-М, 2001. – 822 с.
7. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / *М.С. Пушкар.* – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
8. *Свірко С.В.* Обліковий аспект управління загальновиробничими витратами великих промислових підприємств / *С.В. Свірко* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу ; міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : ЖДТУ, 2014. – № 2 (29). – С. 172–184.
9. *Сахарцева І.І.* Управління витратами підприємства – це вміння економити ресурси чи максимізувати віддачу від них / *І.І. Сахарцева* // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 5. – С. 33–36.
10. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності : навч. посібник / *Н.М. Ткаченко.* – 4-те вид. – К. : А.С.К., 2003. – 784 с.

References:

1. Zakon Ukrainy “Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini” № 996-XIV vid 16.07.1999 r., available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Palij, V.F. and Palij, V.V. “Management Accounting - a new interpretation of the calculation of farm”, available at: <http://www.lawmix.ru/bux/146279>
3. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 16 “Vytraty” № 318 vid 31.12.1999 r., available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
4. Papkovskaya, P.Ya. (2008), “Uchet raskhodov avtotransportnykh organizatsiy i kal'kulyatsiya sebestoimosti rabot, uslug”, Informpress, Mn. 144 p.
5. Partyn, G.O. and Zagorodnij A.G. (2007), Upravlins'kyj oblik, Znannja, Kyiv, Ukraine, 303 p.

6. Porshnev, A.G., Kibanov, A.Ya. and Gunin V.N. (2001), *Upravlenie organizatsiy: entsikl. slov INFRA-M*, Moscow, 822 p.
7. Pushkar, M.S. (1999), “Tendencii' ta zakonoprnosti rozvytku buhgalters'kogo obliku v Ukraїni (teoretyko-metodologichni aspekty)”, *Ekonomichna dumka*, Ternopil', Ukraine, 422 p.
8. Svirko, S.V. (2014), “Oblikovyj aspekt upravlinnja zagal'novyrobnychymy vytratamy velykyh promyslovyh pidpryjemstv”, *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu: Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac'*, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine, Vol. 2 (29), pp. 172–184.
9. Saharceva, I.I. (1998) “Upravlinnja vytratamy pidpryjemstva – se vminnja ekonomyty resursy chy maksymizuvaty viddachu vid nyh”, *Svit buhgalters'kogo obliku*, Vol. 5. pp. 33–36.
10. Tkachenko, N.M. (2003), “Buhgalters'kyj oblik na pidpryjemstvah Ukraїny z riznymy formamy vlasnosti”, A.S.K., Kyiv, Ukraine. 784 p.

ІВАНІЮТА Олексій Володимирович – кандидат економічних наук, заступник начальника комерційного управління ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод».

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік загальнопромислових витрат;
- калькулювання собівартості продукції.

САМЧУК Катерина Іванівна – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік розподілу загальнопромислових витрат

Стаття надійшла до редакції 05.08.2016.