

УДК 657.471.1

Дроздова О.Г.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

Встановлено сукупність факторів, що впливають на формування собівартості продукції і структуру окремих елементів витрат. Охарактеризовано зміст Наказів про облікову політику підприємств у частині регламентування порядку формування собівартості продукції та розподілу загальновиrobничих витрат. Запропоновано елементи облікової політики щодо загальновиrobничих витрат.

Ключові слова: собівартість продукції, загальновиrobничі витрати, розподіл загальновиrobничих витрат, база розподілу.

Постановка проблеми. В умовах зростання конкуренції у ринковій економіці основним мотивом суб'єкта господарювання є максимізація прибутку. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами залежить від побудови системи управління витратами. В цьому аспекті потребують уточнення напрями оптимізації структури елементів витрат виrobничої собівартості продукції для виrobлення важелів ефективної цінової політики з метою одержання прибутку.

За даними Державної служби статистики України за січень-вересень 2015 року фінансовий результат від операційної діяльності промислових підприємств складає 47740,4 млн грн, витрати операційної діяльності 1396820,5 млн грн, а рівень рентабельності 3,4 % [10, с. 94]. Низький рівень рентабельності операційної діяльності вказує на необґрунтовану цінову політику, недостатню конкурентоспроможність продукції та завищення виrobничої собівартості.

Необхідність розроблення рекомендацій щодо елементів облікової політики загальновиrobничих витрат для надання повної і достовірної інформації про виrobничу та реалізаційну собівартість продукції зумовлює актуальність дослідження.

Мета статті. Мета дослідження – систематизувати фактори, що впливають на облік виrobничих витрат, та удосконалити порядок розподілу загальновиrobничих витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання методичного забезпечення бухгалтерського обліку розподілу загальновиrobничих витрат піднімалися неодноразово в науковій періодичній літературі. Так, І. Поліщук, О. Боднар акцентують увагу на особливостях формування собівартості та розподілу загальновиrobничих витрат в умовах комплексного виrobництва, коли виникає основний, супутній та побічний види продукції. Вони вважають доцільним за базу розподілу взяти показник, який обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виrobництва щодо

кожного виду виготовленої продукції на підприємстві [7, с. 157]. Вважаємо, що за умов комплексного виrobництва ця пропозиція є доречною, адже відповідає вимогам МСБО 2 «Запаси».

Відповідно до п. 14 МСБО 2 «Запаси» результатом виrobничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виrobляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція або коли є основний та побічний продукти. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту – на етапі виrobничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виrobництва продукту [4].

З огляду на специфіку комплексного виrobництва, результатом якого можуть бути виrobи різної ваги, обсягу, ціни тощо, за базу розподілу загальновиrobничих витрат в умовах комплексного виrobництва слід використовувати вагу або обсяг виготовленої продукції, ціну готових виrobів або очікувану виручку від їх реалізації (у разі значних обсягів виrobництва) з врахуванням кореляційного зв'язку між базою розподілу та рівнем загальновиrobничих витрат.

О. Боярова, Ю. Стріюк вважають, що необхідність розподілу загальновиrobничих витрат для віднесення їх до виrobничої собівартості обумовлюється наявністю на підприємстві залишків незавершеного виrobництва і готової продукції та необхідністю їх належної оцінки (не лише за прямими, але й за сукупними виrobничими витратами). На підприємствах, що працюють з окремими замовленнями і не мають незавершеного виrobництва та нереалізованої готової продукції, всі загальновиrobничі витрати можуть бути віднесені до складу собівартості реалізованої продукції або навіть витрат періоду, позаяк на фінансовий результат такий метод не впливає [2]. Віднесення всієї суми загальновиrobничих витрат на собівартість реалізованої продукції зменшує виrobничу собівартість продукції підприємства.

Зазначені науковці відмічають, що загальновиrobничі витрати, списані на рахунок

© Дроздова Олена Геннадіївна, к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку, аудиту і статистики Одеського торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету, e-mail: lena_drozdova@ukr.net

виробництва, розподіляються між окремими об'єктами витрат (видами продукції, що виготовляється, роботами, послугами) пропорційно заробітній платі виробничих робітників або іншому базису, встановленому галузевою інструкцією. Так, на підприємствах хімічної і нафтопереробної промисловості загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно сумі прямих затрат на переробку; добувної промисловості — пропорційно кількості добутої продукції; на підприємствах енергетики — пропорційно витратам умовного палива тощо [2]. У такому разі авторами акцентується увага на трудомісткості та енергомісткості продукції, що визначає базу розподілу загальновиробничих витрат.

В. Довбуш вважає, що лише за умови, коли ставка заробітної плати залишається незмінною протягом всього виробничого процесу або коли збільшення заробітної плати за більш продуктивну роботу займає пропорційно менше часу, застосування в якості бази для розподілу непрямих витрат прямої кількості годин праці і прямої заробітної плати дають приблизно однакові результати. Якщо це не відбувається, базою для розподілу непрямих витрат доцільно брати пряму кількість витрачених годин праці [3, с. 117]. Тут акцентується увага автора на трудомісткості собівартості продукції. Зазначений науковець обґрунтовує доцільність використання декількох баз розподілу загальновиробничих витрат. З метою забезпечення точності віднесення витрат на собівартість продукції доцільніше розподіляти загальновиробничі витрати пропорційно до коефіцієн-то-верстато-годин роботи обладнання при виготовленні продукції, тобто базою розподілу обирати витрати на утримання, експлуатацію та ремонт обладнання [3, с. 118]. Однак вважаємо, що ця пропозиція є недостатньо обґрунтованою, адже не підтверджено розрахунками вплив цього фактора на загальновиробничі витрати.

Ю. Подмешальська, А. Дунда наводять рекомендації щодо розподілу загальновиробничих витрат залежно від виду виробництва: матеріаломістке, трудомістке, фондомістке виробництво, однопродуктове та багатопродуктове виробництво однорідної продукції [6, с. 37]. Однак автором не розкрито зміст наказів про облікову політику в частині розподілу загальновиробничих витрат та не побудовано алгоритм вибору бази розподілу загальновиробничих витрат.

Н. Беренда, А. Коваль проаналізовано доцільність використання баз розподілу загальновиробничих витрат, а саме: заробітної плати робітників, які займаються виготовленням продукції; прямі матеріальні витрати; обсяг випуску продукції [1]. Не проаналізовані умови застосування бази розподілу загальновиробничих витрат у разі матеріаломісткого та трудомісткого виробництва одночасно.

М. Тяхтій, О. Пономаренко зауважують, що також потребує вирішення питання щодо включення до собівартості реалізації нерозподіле-

них загальновиробничих витрат за умови відсутності продажу виготовленої продукції. За принципом відповідності доходів і витрат складовою собівартості реалізації нерозподілені загальновиробничі витрати стануть у місяці отримання доходів (виручки), а до цього необхідно накопичувати такі витрати, наприклад, на субрахунках обліку витрат майбутніх періодів. Для підприємств із сезонним виробничим циклом актуальне згладжування коливань сумових розмірів загальновиробничих витрат засобами використання облікового інструменту забезпечень (на зразок формування і використання резерву оплати відпусток) [11, с. 118]. Вважаємо доцільним нерозподілені загальновиробничі витрати відображати в складі синтетичного рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» до моменту їх фактичної реалізації.

Незважаючи на значні напрацювання зазначених вище авторів, слід відмітити необхідність систематизації множини факторів, що впливають на облік собівартості продукції залежно від виду економічної діяльності, що в подальшому створює передумови для встановлення переліку і вибору бази розподілу загальновиробничих витрат в Положенні (наказі) про облікову політику.

Опис основного матеріалу дослідження.

Розглянемо нормативно-правове регулювання бухгалтерського відображення порядку формування собівартості продукції. Відповідно до П(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [8, п. 11].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [8, п. 11].

На організацію обліку формування собівартості продукції впливають такі фактори: розміри підприємства; види економічної діяльності; особливості технологічного процесу та організації виробництва (тривалість виробничого циклу; доступність, структура, ціна та рідкісність ресурсів; сезонність; транспортне забезпечення; асортимент виготовленої продукції; забезпеченість підприємства складами); методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробничого процесу тощо.

Дослідження потребує зміст Наказів про облікову політику в частині операцій з формування собівартості продукції і розподілу загальновиробничих витрат. До вибірки потрапили 30 підприємств Житомирської, Одеської, Запорізької областей.

Аналіз змісту оприлюднених Наказів про облікову політику [9] свідчить, що на більшості підприємств сформована системою бухгалтерського обліку інформація про собівартість виготовле-

ної продукції не враховує повною мірою частку понесених загальновиробничих витрат відповідно до особливостей технологічного процесу у собівартості окремих видів продукції. Лише на трьох підприємствах окреслено базу розподілу загальновиробничих витрат. На ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» встановлено перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат та порядок розподілу загальновиробничих витрат пропорційно заробітній платі основного виробничого персоналу. На ПАТ «Запорізький хлібозавод № 3» загальновиробничі витрати поділяються на підставі нормативного використання виробничих потужностей. На ПАТ Одеський

машинобудівний завод «Червона гвардія» встановлено за базу розподілу загальновиробничих витрат нормативну собівартість випуску. Тобто інформація про стан організації бухгалтерського обліку підтверджує позицію Я.В. Петренко [5] щодо визначення трьох підходів до незначного порушення П(С)БО 16, у частині загально-виробничих витрат.

Для визначення собівартості реалізованої продукції розроблено алгоритм бухгалтерського відображення розподілу загальновиробничих витрат, який враховує вимоги П(С)БО 16 «Витрати» й сприяє достовірності відображених даних щодо фінансових результатів від реалізації продукції у фінансовій звітності (рис. 1).

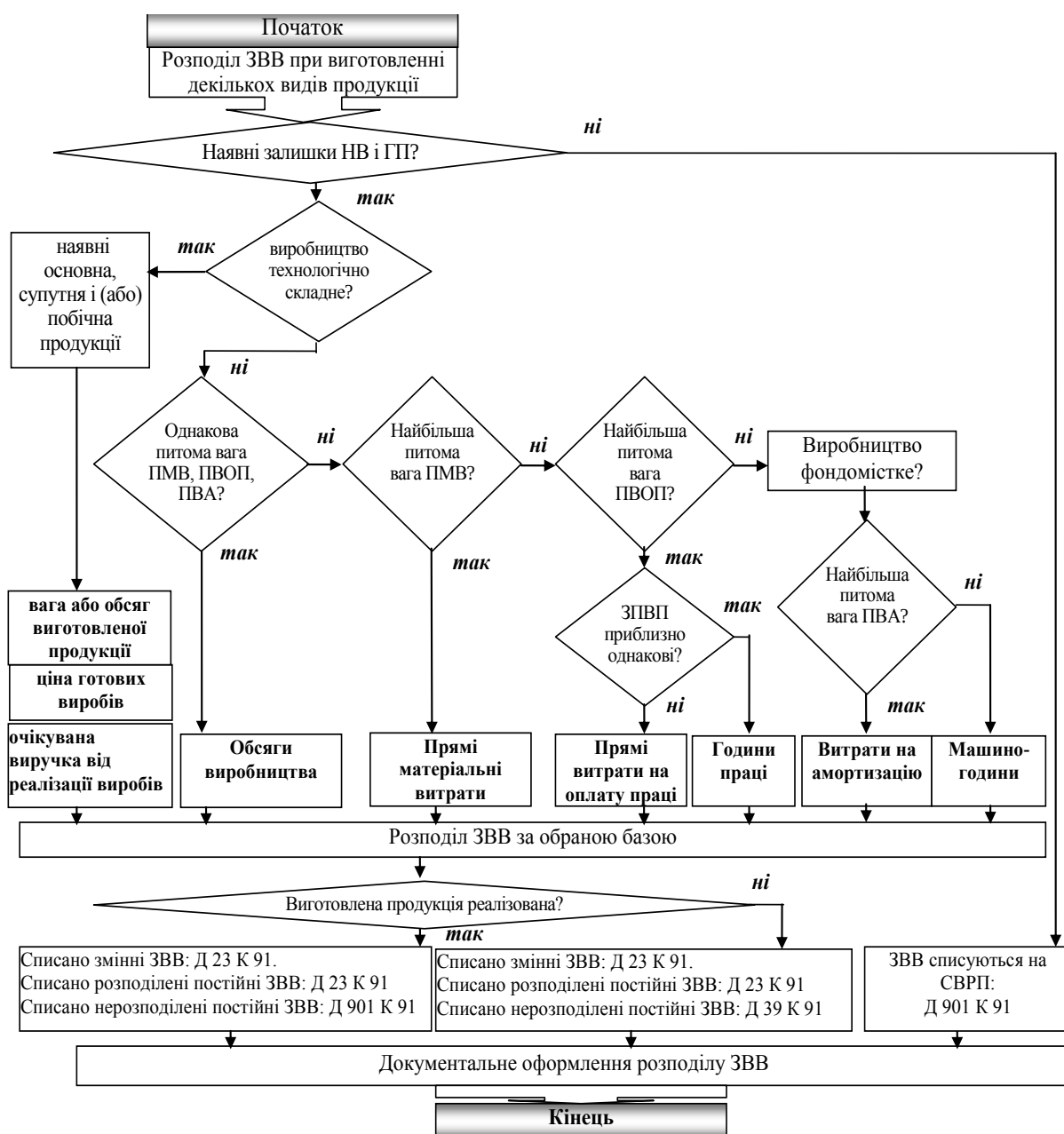


Рис. 1. Розроблений алгоритм бухгалтерського відображення розподілу загальновиробничих витрат*

*Авторська розробка

Примітки: ЗВВ – загальновиробничі витрати, НВ – незавершене виробництво, ГП – готова продукція, ПМВ – прямі матеріальні витрати, ПВОП – прямі витрати на оплату праці виробничих працівників, ПВА – прямі витрати на амортизацію необоротних активів, СВРП – собівартість реалізованої продукції

Узагальнено та систематизовано можливі підходи до вибору баз розподілу загальновиробничих витрат у вигляді алгоритму, який є базою облікового відображення операцій з визначення собівартості реалізації.

Обґрунтований вибір конкретного підходу залежно від особливостей технологічного процесу, домінування питомої ваги кожного з елементів витрат у собівартості продукції (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці виробничих працівників, витрати на амортизацію необоротних активів виробничого призначення) дозволяє побудувати методичне забезпечення бухгалтерського обліку розподілу загальновиробничих витрат.

Розроблений алгоритм вибору бази розподілу загальновиробничих витрат можна застосовувати всім підприємствам, незалежно від виду економічної діяльності, які виготовляють вироби з різним корисного використання та реалізації. Застосування алгоритму повинно бути закріплене в Положенні (Наказі) про облікову політику. Для ефективного управління непрямыми виробничими витратами на підприємствах слід впроваджувати елементи облікової політики щодо витрат на виробництво за такими об'єктами: критерії розмежування результатів виробництва; перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат; порядок вибору бази розподілу загальновиробничих витрат; методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробництва. Це сприятиме встановленню оптимальних цін на основі більш точного обчислення собівартості продукції і ефективному управлінню фінансовими результатами від реалізації продукції.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Беренда Н. Загальновиробничі витрати як складова операційних витрат, сутність та особливості їх розподілу [Електронний ресурс] / Н. Беренда, А. Коваль // *Ukrainian food journal*. – 2013. – Vol. 2, Issue 2. – С. 245-252. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ_2013_2_2_16.
2. Боярова О.А. Щодо проблеми обліку загальновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / О.А. Боярова, Ю.В. Стріук // *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 78–83. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(3\)_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(3)_14).
3. Довбуш В.І. Проблемні аспекти розподілу загальновиробничих витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах [Електронний ресурс] / В.І. Довбуш // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2011. – № 10. – С. 114–118. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2011_10_27.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
5. Петренко Я.В. Вдосконалення методології бухгалтерського обліку і розподілу загальновиробничих витрат [Електронний ресурс] / Я.В. Петренко // *Інвестиції: практика та досвід*. – 2013. – № 7. – С. 54–57. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_7_14.
6. Подмешальська Ю. Актуальні аспекти обліку загальновиробничих витрат [Електронний ресурс] / Ю. Подмешальська, А. Дунда // *Схід*. – 2014. – №2. – С. 35-40. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid_2014_2_7.
7. Поліщук І.Р. Розвиток методики бухгалтерського обліку процесу виробництва / І.Р. Поліщук, О.В. Боднар // *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки*. – 2012. – № 3 (61). – С. 155–157.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Регулярна інформація емітентів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/42964/156/templ>.
10. Статистичний збірник «Регіони України». – К.: 2015. – Частина II. – 668 с.

Висновки і перспективи подальших досліджень. У результаті дослідження бухгалтерського обліку розподілу загальновиробничих витрат можна зробити такі висновки:

1. Аналіз змісту оприлюднених Наказів про облікову політику свідчить, що на більшості підприємств сформована системою бухгалтерського обліку інформація про собівартість виготовленої продукції не враховує повною мірою частку понесених загальновиробничих витрат відповідно до особливостей технологічного процесу у собівартості окремих видів продукції. На досліджених підприємствах існує 3 способи обліку загальновиробничих витрат: 1) всі загальновиробничі витрати визнаються змінними і включаються до виробничої собівартості; 2) всі загальновиробничі витрати визнаються постійними і включаються до собівартості реалізованої продукції; 3) поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні, а також застосування бази розподілу загальновиробничих витрат. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» потрібно вести облік загальновиробничих витрат за третім способом. Причому слід враховувати, що не вся виготовлена продукція, при формуванні собівартості якої були списані загальновиробничі витрати, буде реалізована протягом звітного періоду.

2. Запропонований алгоритм бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат враховує особливості технологічного процесу, структуру виробничої собівартості продукції, виконання плану з реалізації виготовленої продукції та створює передумови для побудови методичного забезпечення бухгалтерського обліку розподілу загальновиробничих витрат.

11. Тюхтій М.В. Загальновиробничі витрати: концептуальні аспекти вітчизняного та зарубіжного досвіду облікового відображення [Електронний ресурс] / М.В. Тюхтій, О.Г. Пономаренко // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2014. – № 3. – С. 116–119. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VPDAA_2014_3_26.

REFERENCES

1. Berenda, H.& Koval,A. (2013) Zahalnovyrobnychi vytraty yak skladova operatsiinykh vytrat, sutnist ta osoblyvosti yikh rozpodilu [Total manufacturing costs as a component of operating expenses; the nature and characteristics of their distribution]. *Ukrainian food journal*, Vol. 2, Issue 2, 245-252. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ_2013_2_2_16 [in Ukrainian].
2. Boyarova, O.A. & Striyuk, Yu.V. (2013) Shchodo problemy obliku zahalnovyrobnychyykh vytrat u silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Concerning to the problem of total manufacturing costs in the agricultural enterprises]. *Ekonomichni nauky, Seriya: Oblik i finansy – Economic sciences, Series: Accounting and Finance*, 10 (3), 78-83. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(3\)_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(3)_14) [in Ukrainian].
3. Dovbush, V.I. (2011) Problemni aspekty rozpodilu zahalnovyrobnychyykh vytrat ta yikh oblik na molokopererobnykh pidpriemstvakh [Problem aspects of total manufacturing costs and their accounting for milk processing enterprises]. *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini - Formation of market relations in Ukraine*, 10, 114-118. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2011_10_27 [in Ukrainian].
4. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 2 "Zapasy" vid 01.01.2012 [International Accounting Standard 2 "Inventories" on 01.01.2012]. (n.d.) zakon3.rada.gov.ua. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021. [in Ukrainian].
5. Petrenko, Y.V. (2013) Vdoskonalennya metodolohii bukhhalterskoho obliku i rozpodilu zahalnovyrobnychyykh vytrat [Improving the methodology of accounting and distribution of total manufacturing costs]. *Investysii: praktyka i dosvid – Investment: Practice and Experience*, 7, 54-57. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_7_14 [in Ukrainian].
6. Podmeshalska, Yu. & Dunda, A. (2014) Aktualni aspekty obliku zahalnovyrobnychyykh vytrat [The actual aspects of total manufacturing costs accounting]. *Skhid*, 2, 35-40. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Skhid_2014_2_7. [in Ukrainian].
7. Polishchuk, I.R. & Bodnar, O.V. (2012) Rozvytok metodyky bukhhalterskoho obliku protsesu vyrobnytstva [The development of accounting production process treatment]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu, Seriya: Ekonomichni nauky – The Journal of Zhytomyr State Technological University, Series: Economics*, 3 (61), 155-157. [in Ukrainian].
8. Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 16 "Vytraty" №318 vid 31.12.99 r., zatverdzheno Ministerstvom finansiv Ukrayiny [Regulation (Standard) 16 "Expenses" number 318 of 31/12/99 p., approved by the Ministry of Finance of Ukraine]. (n.d.). zakon2.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. [in Ukrainian].
9. Rehulyarna informatsiya emitentiv [Regular issuers information]. (n.d.). smida.gov.ua Retrieved from <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/42964/156/templ>. [in Ukrainian].
10. Statystychnyi zbirnyk "Rehiony Ukrayiny", Chastyna II [Statistical publication Regions of Ukraine (2 parts)]. (2015).(pp. 668). Kyiv. [in Ukrainian].
11. Tyukhtii, M.V. & Ponomarenko, O.G. (2014) Zahalnovyrobnychi vytraty: kontseptualni aspekty vitchiznyanoho ta zarubizhnoho dosvidu oblikovoho vidobrazhennya [Total manufacturing costs: the conceptual aspects of domestic and foreign experience of accounting treatment] *Visnyk Poltavskoyi derzhavnoyi ahraryoi akademii – The Journal of Poltava State Agrarian Academy*, 3, 116-119. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/VPDAA_2014_3_26. [in Ukrainian]