

Особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат

Шинкаренко Д.В.

магістр

Національного університету харчових технологій

Осадча Г.Г.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку й аудиту

Національного університету харчових технологій

Інформація про витрати підприємства, що надається керівництву, впливає на прийняття подальших управлінських рішень. Облік та розподіл загальновиробничих витрат являють собою складний процес. Саме тому правильний підхід до обліку загальновиробничих витрат та вибір необхідної бази їх розподілу є важливою умовою ефективного функціонування кожного виробничого підприємства. У статті досліджено особливості обліку та проблему складності вибору бази розподілу загальновиробничих витрат.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, облік, розподіл, постійні витрати, змінні витрати, база розподілу.

Шинкаренко Д.В., Осадча Г.Г. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

Інформація о расходах предприятия, которая предоставляется руководству, влияет на принятие дальнейших управленческих решений. Учет и распределение общепроизводственных расходов представляют собой сложный процесс. Именно поэтому правильный подход к учету общепроизводственных расходов и выбор необходимой базы их распределения – важное условие эффективного функционирования каждого производственного предприятия.

В статье исследованы особенности учета и проблема сложности выбора базы распределения общепроизводственных расходов.

Ключевые слова: общепроизводственные расходы, учет, распределение, постоянные расходы, переменные расходы, база распределения.

Shynkarenko D.V., Osadcha G.G. FEATURES OF ACCOUNTING AND DISTRIBUTION OF OVERHEAD COSTS

The information about costs provided to management influences further managerial decision making. Accounting and distribution of overhead costs is a complex process. That is why the correct approach to accounting of overhead costs and the choice of necessary base of its distribution – important condition of effective functioning of each manufacturing enterprise. The article examines the features of accounting and the problem of the choice of base of distribution of overhead costs.

Keywords: overhead costs, accounting, distribution, fixed costs, variable costs, base of distribution.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Формування, облік та розподіл загальновиробничих витрат являють собою складний процес та займають важливе місце у процесі діяльності підприємства, що займається виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг).

Правильно надана інформація про витрати підприємства впливає на прийняття подальших управлінських рішень, визначення фінансових результатів діяльності підприємства. Так, дані про виробничі витрати (в тому числі загальновиробничі) є основним джерелом виявлення резервів зниження собівартості продукції (робіт, послуг) та підвищення рентабельності підприємства шляхом постійного

і безперервного контролю за матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами.

Саме тому раціональний підхід до обліку загальновиробничих витрат, вибір правильного методу обліку та бази розподілу загальновиробничих витрат є актуальною проблемою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку та розподілу загальновиробничих витрат підприємства розглядали у своїх працях багато вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, таких як Ф.Ф. Бутинець С.Ф. Голов, К. Друрі, В.І. Єфіменко, Є.В. Мних, Ю.І. Осадчий, В.Ф. Палій, О.Ю. Редька, Дж. Г. Сігел, Дж. К. Шим. Особливу увагу цій проблемі приділяли Дж. Г. Хелкам, Д.Т. Декостер, Е.Л. Шайфер і М.Т. Зібел. Вони запропо-

нували свої можливі варіанти баз розподілу загальноновиробничих витрат. Незважаючи на велику кількість роботи, що вже була здійснена провідними вченими, варто зазначити, що це питання розкрито не повністю і потребує подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження та повне розкриття питання обліку та розподілу загальноновиробничих витрат, вирішення проблеми щодо складності вибору найбільш раціонального методу обліку та бази розподілу загальноновиробничих витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати від операційної діяльності відповідно до П(с)БО 16 «Витрати» містять виробничі витрати. Виробничими вважаються витрати, що були понесені на виготовлення продукції (робіт, послуг). Ці витрати поділяють на прямі та непрямі. Непрямими є витрати, які не можна прямо віднести до того чи іншого виду продукції. Саме ці витрати вважаються загальноновиробничими.

Дослідження загальноновиробничих витрат (далі – ЗВВ) необхідно розпочати з визначення їхньої економічної сутності. Варто зазначити, що чіткого визначення загальноновиробничих витрат у П(с)БО16 «Витрати» немає. Це П(с)БО лише визначає склад загальноновиробничих витрат. Тому пропонуємо розглянути, як визначають це поняття різні автори та вчені-економісти.

Так, Т. Войтенко і Н. Вороная вважають, що виробничі витрати на організацію виробництва і управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, інші витрати, пов'язані з процесом виробництва, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, називають загальноновиробничими витратами [1, с. 130].

М.С. Пушкар визначає ЗВВ як «витрати на обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, а також витрати на організацію та координацію виробничого процесу в них» [2, с. 330].

В.О. Ластовецький загальноновиробничими (накладними) вважає ті витрати, які не належать до основних витрат, зумовлених технологією виробництва; тих, які формують технологічну вартість (собівартість) продукції (робіт, послуг), – витрати на технологічні матеріали, робочу силу і на експлуатацію засобів праці [3, с. 78].

Узагальнюючи думки цих авторів, можна дійти висновку, що загальноновиробничі витрати – це витрати підрозділів, цехів, дільниць, бригад, відділень на організацію процесу виробництва та управління ним, витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання, будівель і споруд загальноновиробничого призначення, які не можна прямо віднести на конкретний об'єкт витрат.

Під час планування та обліку загальноновиробничих витрат їх поділяють на постійні і змінні. Відповідно до П(с)БО16 «Витрати» підприємствам надано право самостійно встановлювати перелік та склад постійних і змінних загальноновиробничих витрат [4]. Ця інформація повинна бути документально зафіксована, а саме відображена в наказі про облік політику підприємства.

Так, постійними вважаються такі загальноновиробничі витрати, які залишаються незмінними (сталими) або майже незмінними за зміни обсягів діяльності (виробництва). І навпаки, змінними є такі загальноновиробничі витрати, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягів діяльності підприємства.

Для обліку як постійних, так і змінних ЗВВ використовується рахунок 91 «Загальноновиробничі витрати», за дебетом якого протягом місяця накопичуються всі накладні виробничі витрати на організацію роботи та утримання цехів, дільниць, підрозділів, відділень, бригад основного та допоміжного виробництв, утримання машин та обладнання тощо. Розподіл накопичених загальноновиробничих витрат на окремий об'єкт витрат здійснюється за допомогою використання бази розподілу. Базою розподілу можуть бути години праці, заробітна плата робітників основного виробництва, прямі витрати, обсяги діяльності підприємства.

Змінні ЗВВ визначаються за фактичними обліковими даними та повністю списуються на виробничу собівартість (списуються на рахунок 23 «Виробництво»).

Постійні ЗВВ розподіляються на кожний об'єкт витрат та списуються на 23 рахунок «Виробництво» в межах нормальної потужності (постійні розподілені загальноновиробничі витрати). Загальноновиробничі витрати понад нормальну потужність або нерозподілені загальноновиробничі витрати одразу списуються на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»).

При цьому нормальною виробничою потужністю варто вважати очікуваний серед-

ній обсяг господарської діяльності підприємства, що є достатнім для обслуговування запланованого виробництва і можливим за звичайних умов діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів. Рівень нормальної виробничої потужності встановлюється підприємством самостійно в обліковій політиці.

Загальну схему розподілу загальновиробничих витрат можна побачити на рисунку 1.

Цей порядок розподілу загальновиробничих витрат встановлений П(с)БО 16 «Витрати».

Так, у процесі розподілу загальновиробничих витрат умовно можна виділити декілька етапів.

I етап – полягає у розподілі всіх загальновиробничих витрат на постійні і змінні.

Як уже зазначалося раніше, підприємство самостійно встановлює для себе перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат.

II етап – вибір оптимальної бази розподілу ЗВВ.

Кожне підприємство повинно самостійно обрати для себе базу розподілу з огляду на особливості своєї діяльності. Так, під час вибору тієї чи іншої бази необхідно брати до уваги те, що базою розподілу повинен бути той показник, за зміни величини якого найбільше змінюються загальновиробничі витрати.

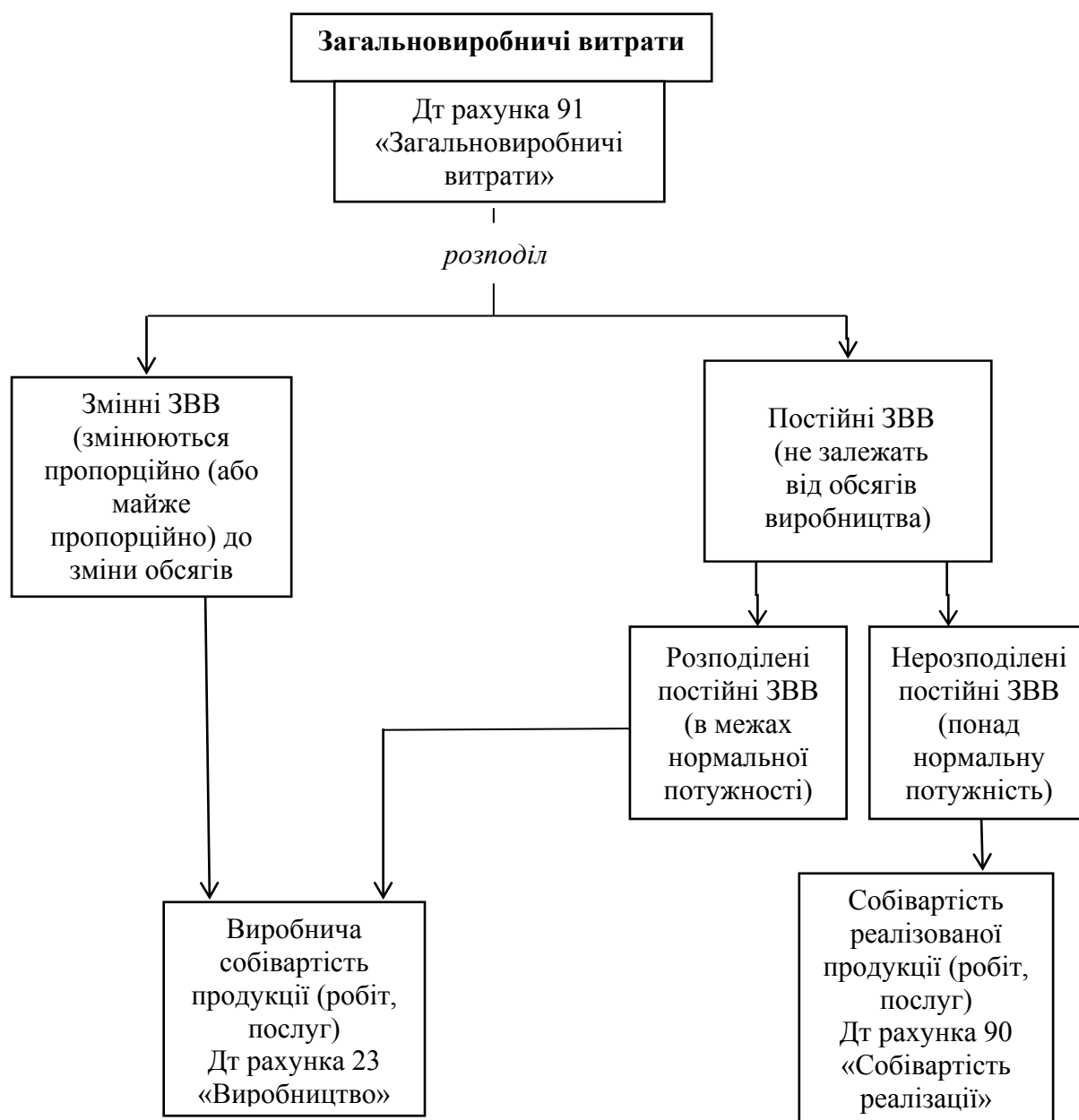


Рис. 1. Схема розподілу загальновиробничих витрат

Необхідно пам'ятати, що неправильний вибір бази розподілу приведе до того, що суми загальновиробничих витрат, віднесені на той чи інший вид продукції (роботи, послуги), некоректно будуть відображати фактично понесені витрати.

III етап – на цьому етапі підприємство визначає нормальну виробничу потужність.

З огляду на запланований обсяг основного виробництва підприємство самостійно визначає нормальну виробничу потужність та встановлює її відповідно до обраної ним калькуляційної одиниці.

IV етап – визначення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за нормальної виробничої потужності підприємства.

V етап – розрахунок коефіцієнтів (нормативів) розподілу постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу.

Ці коефіцієнти розраховуються діленням відповідних сум постійних і змінних загальновиробничих витрат (за нормальної потужності) на нормальну виробничу потужність підприємства.

VI етап – визначення фактичних сум постійних і змінних витрат.

Таблиця 1

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат за квітень 2016 р.

№ п/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 маш.-год.)	Включення загальновиробничих витрат	
				До витрат на виробництво продукції (рах. 23 «Виробництво»), грн.	До собівартості реалізованої продукції (рах. 90 «Собівартість реалізації»), грн.
1	База розподілу нормальної потужності, маш.-год. (т)	164			
	Загальновиробничі витрати за нормальної потужності, грн., з них:	27 990			
2	Змінні	1512			
3	(ряд. 3 гр. 4 = ряд. 2 гр. 3: ряд. 1 гр. 3)		9,220		
4	Постійні	26 478			
5	(ряд. 5 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3: ряд. 1 гр. 3)		161,451		
6	База розподілу за фактичної потужності, маш.-год.: за звітний період	125			
7	Фактичні загальновиробничі витрати, грн., із них:	25 600			
8	Змінні	1220		1220	
9	Постійні усього (ряд. 7 гр. 3 – ряд. 8 гр. 3)	24 380			
	у тому числі:				
10	Постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 x ряд. 5 гр. 4)	20 181		20 181	
11	Постійні нерозподілені (ряд. 9 гр. 3 – ряд. 10 гр. 3)	4199			4199
	Разом	25 600		21 401	4199

Сума постійних загальновиробничих витрат визначається шляхом віднімання від загальної суми всіх фактичних витрат (ЗВВ) суми змінних витрат.

VII етап – обчислення норми постійних витрат та їх розподіл.

Норма постійних витрат визначається добутком коефіцієнта розподілу постійних витрат на одиницю бази розподілу та фактичної суми постійних загальновиробничих витрат. Знайдена сума витрат являє собою розподілені постійні загальновиробничі витрати та списується на виробничу собівартість (рахунок 23 «Виробництво»).

Сума постійних витрат, що є понаднормовою, вважається нерозподіленими постійними ЗВВ, обчислюється як різниця між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат та нормою постійних витрат і одразу відноситься на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»).

Розглянемо приклад розподілу загальновиробничих витрат із використанням бази розподілу нормальної потужності – обсягу виробництва.

Приклад 1. У квітні 2016 р. на ДП «Коропм'ясо» було вироблено 125 т м'яса та м'ясопродуктів. Загальновиробничі витрати становили 25 600 грн., у тому числі змінні – 1220 грн. У 2014 р. було виготовлено 78 т м'яса та м'ясопродуктів, у 2014 р. – 305 т, у 2015 р. – 109 т.

Базою розподілу є обсяг виробництва. Для розрахунку бази розподілу нормальної потужності було взято показники обсягів виробництва за попередні 3 роки та визначено середнє арифметичне значення: $(78+305+109) : 3$ (табл. 1).

Отже, до виробничої собівартості м'яса та м'ясопродуктів включаються змінні загальновиробничі витрати сумою 1220 грн. і постійні розподілені сумою 20 181 грн. Решта витрат сумою 4199 грн. включаються до собівартості продукції, реалізованої у звітному періоді.

Суму загальновиробничих витрат, що включається до виробничої собівартості, розподіляють між видами продукції. Для цього застосовують бази розподілу загальновиробничих витрат. Розглянемо два способи розподілу суми загальновиробничих витрат, що була визначена в таблиці 1 (приклад 2).

Приклад 2. У квітні ДП «Коропм'ясо» було вироблено 750 одиниць ковбаси трьох видів – «А» – 250 од., «Б» – 300 од., «В» – 200 од.

Під час виробництва матеріальні витрати становили 75 000 грн., в тому числі на виробництво ковбаси «А» – 25 000 грн., ковбаси «Б» – 35 000 грн., ковбаси «В» – 15 000 грн. Також були здійснені витрати на оплату праці основного виробничого персоналу: під час виробництва ковбаси «А» – 8000 грн., ковбаси «Б» – 6500 грн., ковбаси «В» – 7000 грн. Сума змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат становила 21 401 грн. (таблиця 1). Для розподілення загальновиробничих витрат між видами дочірнє підприємство використовує базу розподілу.

А. Прямі матеріальні витрати.

Для розподілу загальновиробничих витрат за прямими матеріальними витратами необхідно розрахувати коефіцієнт розподілу за формулою:

$$\text{Крозподілу ЗВВ} = \frac{\text{ЗВВ}}{\text{База розподілу}}, \quad (1)$$

де ЗВВ – загальновиробничі витрати, База розподілу – загальна сума прямих матеріальних витрат періоду.

Так, за цією формулою коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат дорівнює:

$$\text{Крозподілу ЗВВ} = \frac{21401}{75000} = 0,285347.$$

Визначивши коефіцієнт, підприємство розподіляє загальновиробничі витрати між видами продукції. Для цього суми прямих матеріальних витрат за кожним видом продукції необхідно помножити на коефіцієнт розподілу:

$$\text{– ковбаса «А»}: 25\,000 \text{ грн.} \times 0,285347 = 7134,00 \text{ (грн.) або } \frac{7134}{250} = 28,54 \text{ ((грн.)/(од.));}$$

$$\text{– ковбаса «Б»}: 35\,000 \text{ грн.} \times 0,285347 = 9987,00 \text{ (грн.) або } \frac{9987}{300} = 33,29 \text{ ((грн.)/(од.));}$$

$$\text{– ковбаса «В»}: 15\,000 \text{ грн.} \times 0,285347 = 4280,00 \text{ (грн.) або } \frac{4280}{200} = 21,40 \text{ ((грн.)/(од.)).}$$

Б. Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу.

Алгоритм розрахунку коефіцієнту розподілу є аналогічним, за винятком того, що базою розподілу є витрати на оплату праці основного виробничого персоналу.

Так, коефіцієнт розподілу становить:

$$\text{Крозподілу ЗВВ} = \frac{21401}{8000 + 6500 + 7000} = \frac{21401}{21500} = 0,995395.$$

Аналогічно загальновиробничі витрати розподіляються між видами ковбас:

$$\text{– ковбаса «А»}: 8000 \text{ грн.} \times 0,995395 = 7963,00 \text{ (грн.) або } \frac{7963}{250} = 31,85 \text{ ((грн.)/(од.));}$$

– ковбаса «Б»: $6500 \text{ грн.} \times 0,995395 = 6470,00 \text{ (грн.)}$ або $\frac{6470}{300} = 21,56 \text{ ((грн.)/(од.))}$;

– ковбаса «В»: $7000 \text{ грн.} \times 0,995395 = 6968,00 \text{ (грн.)}$ або $\frac{6968}{200} = 34,84 \text{ ((грн.)/(од.))}$.

Так, можна побачити, що за застосування бази розподілу прямих матеріальних витрат найбільша сума загальновиробничих витрат була віднесена на ковбасу «Б» – 9987,00 грн., найменша сума – на ковбасу «В» – 4280,00 грн, а за використання бази розподілу витрат на оплату праці основного виробничого персоналу найбільше загальновиробничих витрат було списано на ковбасу «А» – 7963,00 грн., найменше – на ковбасу «Б» – 6470,00 грн. Також із розрахунків видно, що загальновиробничі витрати на одиницю продукції також суттєво різняться залежно від бази розподілу.

Висновки з цього дослідження. Здійснивши дослідження обліку та розподілу загальновиробничих витрат, можна дійти висновків, що:

1) інформація про витрати, в тому числі загальновиробничі, є важливою у процесі прийняття управлінських рішень, а також є основним джерелом виявлення резервів зниження собівартості продукції (робіт, послуг) та збільшення прибутку підприємства;

2) в обліку загальновиробничі витрати списуються або на виробничу собівартість (рахунок 23 «Виробництво», або на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (рахунок 90 «Собівартість реалізації»);

3) найбільші труднощі виникають у виборі бази розподілу загальновиробничих витрат та їх безпосередньому розподілі між видами продукції.

Наведені у статті практичні приклади показують, як база розподілу впливає на суму загальновиробничих витрат, що буде віднесена на той чи інший вид продукції, та безпосередньо на собівартість продукції. Тому під час вибору бази розподілу необхідно враховувати не лише особливості процесу виробництва, а й загалом галузь, у якій підприємство здійснює свою діяльність.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві: [наукове видання] / Т. Войтенко, Н. Вороная. – Х.: Фактор – 2005. – 266 с.
2. Пушкар М.С. Філософія обліку : [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 156 с.
3. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики: [наукове видання] / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
5. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами : [монографія] / П.О. Куцик, О.М. Мазуренко. – Львів : Видавництво «Растр-7», 2014. – 288 с.