

Здійснюючи аналіз кількісних та якісних показників соціально орієнтованого управління машинобудівними підприємствами у динаміці, проведено кореляційний аналіз оцінювання взаємовпливу кількісних та якісних показників за певний рік роботи підприємств. У результаті розбивання кількісних та якісних даних і первинної обробки з кореляції отримано сукупність залежностей, що відповідають складу трапецієподібного числа  $i = (1\ 2\ 3)T$ . На прикладі ВАТ «Артем-контакт» досліджено взаємозв'язок окремих кількісних показників з показниками чистого прибутку та продуктивності праці, а також здійснено оцінку взаємовпливу окремих якісних показників соціально орієнтованого управління на соціальну політику та якість системи корпоративного управління.

Відзначимо, що оцінювання стану розвитку соціальної відповідальності підприємств є важливою передумовою подальшого моделювання впливу соціально орієнтованих програм на рівень ділової репутації підприємств.

#### Література

1. Attaining Sustainable Growth Through Corporate Social Responsibility. IBM Institute for Business Value, 2008. – P. 3. – С. 3–24.
2. Schwartz M.S. Corporate social responsibility: A three-domain approach / M.S. Schwartz, A.B. Carroll // Business Ethics Quarterly. – 2003. – №13(4). – P. 503–530.

3. Searle J.R. The Construction of Social Reality; Searle J.R. What is an Institution? Journal of Institutional Economics. 2005. – Vol. 1, №1. – P. 1–22.

4. Балацкий Е. Социальные инвестиции компаний: закономерности и парадоксы / Е. Балацкий // Экономист. – 2005. – №1. – С. 65–80.

5. Король С. Финансові аспекти вирішення соціальних проблем підприємства / С. Король // Вісник КНТЕУ. – 2006. – №6.

6. Мішенін Є.В. Управління соціальними витратами на підприємстві: суспільні орієнтири та механізми реалізації / Є.В. Мішенін, О.В. Степанова // Вісник Українського державного університету водного господарства та природокористування. – Рівне, 2004. – Вип. 2(26), ч. 2. – С. 543–548.

7. Шихвердиев А.П. Качественный индекс социальных инвестиций как показатель эффективности корпоративной социальной ответственности [Электронный ресурс] / А.П. Шихвердиев, А.В. Серяков. – Режим доступа: <http://www.csjournal.com/lib/analyticarticle/2033-kachestvennyj-indeks-socialnykh-investicij-kak.html>

8. Економічна статистика Навч. посіб. / Р.М. Моторин, А.В. Головач, А.В. Сідорова та ін.; за наук. ред. Р.М. Моторина; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 362 с.

9. Моделі і методи соціально-економічного прогнозування / В.М. Гець, Т.С. Клебанова, О.І. Черняк, В.В. Іванов, Н.А. Дубровіна, А.В. Ставицький. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 396 с.

В.І. ДОВБУШ,

к.е.н., ст. викладач, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

## Проблемні аспекти розподілу загальновиробничих витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах

Розглянуто особливості розподілу загальновиробничих витрат, використовуючи чотирирівневу модель, з метою калькулювання собівартості молочної продукції; досліджено проблеми обліку загальновиробничих витрат, враховуючи змінну та постійну їх складову; надані пропозиції щодо вибору бази розподілу витрат для об'єктивно реальних результатів.

**Ключові слова:** загальновиробничі витрати, облік, база розподілу, чотирирівнева модель, виробнича собівартість, молокопереробні підприємства.

Рассмотрены особенности распределения общепроизводственных расходов, используя четырехуровневую модель, с целью калькулирования себестоимости молочной продукции; исследованы проблемы учета общепроизводственных расходов, учитывая переменную и постоянную их составляющую; приведены предложения относительно выбора базы распределения расходов для объективно реальных результатов.

**Ключевые слова:** общепроизводственные расходы, учет, база распределения, четырехуровневая модель, производственная себестоимость, молокоперерабатывающие предприятия.

The features of the distribution of production expenses, using a four-level model to calculation of the cost of dairy products, investigated the problems of accounting general production costs, given the variable and constant their constituents, presents proposals for the choice of cost-sharing basis for objectively real results.

**Keywords:** general production expenses, inventory, distribution basis, a four-level model, production costs, milk processing enterprises.

**Постановка проблеми.** Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції визначається здебільшого специфікою тієї чи іншої галузі економіки; типом та обсягом виробництва, особливістю технологічного процесу, складністю продукції, що виготовляється, її асортиментом,

періодичністю випуску продукції, спеціалізацією цехів, їхньою організаційною структурою.

Вказані вище особливості властиві також підприємствам молокопереробної промисловості, яких налічується в Україні понад 500, і кожне з них має свої відмінності в порівнянні з іншими підприємствами даної галузі. Разом із тим в організації і управлінні підприємствами є багато спільного за деякими ознаками. Класифікація підприємств необхідна для розробки технології, виробничої структури, а також для розробки загальних методів вирішення організаційних та економічних питань.

Зростання конкуренції у вітчизняному економічному середовищі актуалізує проблеми ефективності обліку витрат та їх розподілу. Проблеми обліку та розподілу загальнопромислових витрат набувають особливого значення при обчисленні суми понесених витрат та обрахунку собівартості продукції, оскільки вони формують виробничу собівартість продукції. Однією з загальних проблем є проблема правильного та обґрунтованого розподілу витрат відповідно до сучасних умов та баз розподілу.

Управління непрямыми виробничими витратами у сучасних умовах слід розглядати як стратегічний напрям розвитку господарської діяльності підприємства, що має ґрунтуватися на найдосконаліших формах і методах обліку, аналізу та контролю.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Проблема обліку та розподілу загальнопромислових витрат є предметом дискусій уже тривалий час. Вагомий внесок у вирішення цієї проблематики зробили ряд вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів: П.С. Безрукий, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлюк, Т.П. Карпова, А.М. Кузьмінський, Є.В. Мних, Л.В.Нападовська, В.Ф. Палій, В.П. Пальчук, М.С. Пушкар, С.О. Стуков, В.В. Сопко, Ч. Хорнгер, М.Г. Чумаченко та інші.

У зарубіжній та вітчизняній науковій літературі докладно висвітлено можливі методи бухгалтерського обліку й аналізу витрат, зокрема непрямих. У своїх дослідженнях попередникам вдалося досягти вагомих результатів, що спрямовані на врахування складного характеру формування і різного функціонального напрямку непрямих витрат, удосконалення способів розподілу та більш точне включення цих витрат до собівартості виготовлених виробів. Більша частина праць стосується питань формування економічної інформації про витрати на промислових підприємствах загалом. Але специфіка виробництва молокопереробної галузі висуває ряд вимог до формування обліково-аналітичної інформації.

Організація виробничого процесу та управління ним на підприємстві має не менше значення, ніж забезпечення підприємства необхідними ресурсами. Тому ці функції покладаються на апарат управління, який здійснює контроль за формуванням собівартості продукції, ефективним використанням ресурсів, організацією праці та інше.

Тому **метою** даної **статті** є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удоско-

налення системи обліку загальнопромислових витрат та їх розподілу на молокопереробних підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** Природа багатьох процесів виробництва має таку особливість, що до значної частки пов'язаних з ним витрат не можна точно визначити, з яким саме конкретним продуктом вони безпосередньо пов'язані.

Організація та координація виробничого процесу, обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними потребують управлінського апарату і пов'язаних з його утриманням витрат, які прийнято називати загальнопромисловими.

Нормативним документом, що регламентує склад витрат, котрі включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», пунктом 11 якого до таких витрат, зокрема, віднесені загальнопромислові витрати [1].

Актуальність проблеми достовірного розподілу загальнопромислових витрат між окремими видами продукції викликана такими обставинами: посиленням контролю за витрачанням коштів; збільшенням числа підприємств, що застосовують методи ціноутворення на основі витрат; специфікою виробництва – у ряді галузей вимагається обрахування повної собівартості продукції; окремими управлінськими рішеннями.

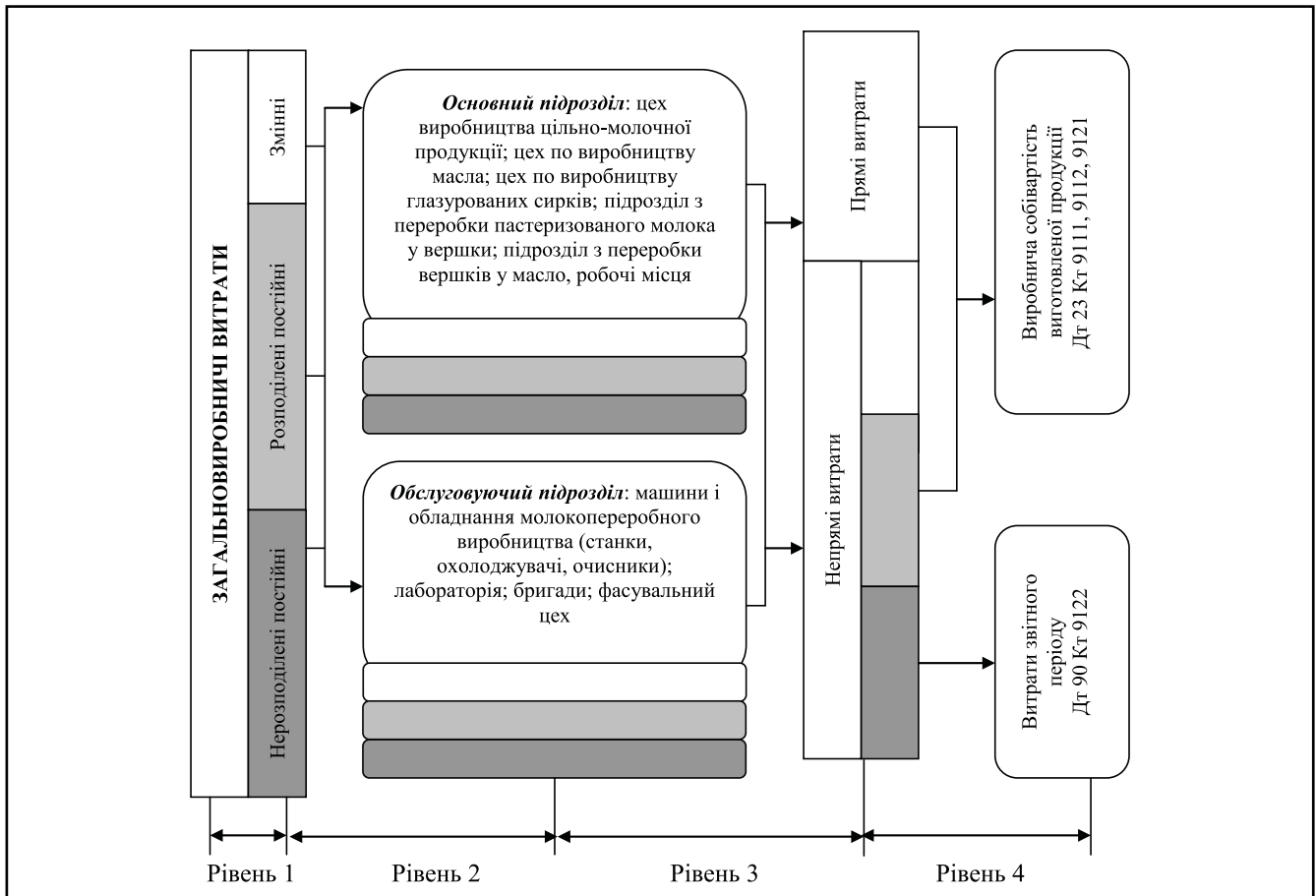
Особливості молокопереробних підприємств обумовлюють можливість застосування чотирирівневої моделі розподілу загальнопромислових витрат, яка дає можливість адекватніше визначити собівартість молочної продукції (див. рис.).

Мета першого рівня – вибрати метод, що забезпечує найбільш тісний причинно-наслідковий зв'язок із собівартістю. Дослідивши діяльність ВАТ «Чернігівський молокозавод» можна стверджувати, що облік витрат виробництва здійснюється за нормативним методом. На початок звітного періоду складається планова (нормативна) калькуляція. Фактична калькуляція, за результатами роботи, складається після завершення звітного періоду. Розходження між плановими та фактичними показниками підлягають детальному аналізу планово-економічним відділом.

Отже, на першому рівні загальнопромислові витрати розподіляються за виробничими підрозділами в два етапи: загальнопромислові витрати розподіляються за виробничими та обслуговуючими підрозділами; загальнопромислові витрати центрів обслуговування перерозподіляються на виробничі підрозділи із врахуванням обсягу послуг, що надаються.

На другому рівні здійснюється процес розмежування між постійними та змінними загальнопромисловими витратами. В управлінському обліку даний поділ має важливе практичне застосування, оскільки використовується при побудові графіків аналізу поведінки витрат, прибутку та обсягу продаж, дозволяє визначити точку критичного обсягу продаж, нижче якої виробництво стає збитковим.

Щодо розподілу витрат, то П(С)БО 16 передбачає розподіл загальнопромислових витрат на змінні та постійні. Однак



**Чотирирівнева модель розподілу загально виробничих витрат на молокопереробних підприємствах України**

перелік постійних і змінних загально виробничих витрат визначається підприємством самостійно, виходячи із специфіки його діяльності. Такий поділ необхідний для обґрунтованого їхнього розподілу та включення до собівартості продукції. Формують виробничу собівартість продукції лише змінні та розподілені постійні загально виробничі витрати. Нерозподілені загально виробничі витрати підлягають списанню на витрати звітного періоду, в якому вони виникли, і до складу виробничої собівартості не включаються.

Водночас точно поділити загально виробничі витрати на молокопереробних підприємствах на постійні і змінні важко, оскільки існують витрати, які включають як постійну, так і змінну їхні складові. Прикладом таких витрат є заробітна плата начальників цехів, яка складається із посадового окладу (постійні витрати) і премії за збільшення обсягів виробленої продукції (змінні витрати).

Найбільш питому вагу в собівартості продукції молочних продуктів займають змінні витрати, серед яких сировина преуважує. Але такий стан речей характерний лише при нормальному завантаженні потужностей. При незначних обсягах виробництва збільшується питома вага постійних витрат і, як наслідок, ступінь комерційного ризику. Збільшення обсягів виробництва молочних продуктів підприємствами дозволить скоротити питому постійні витрати та зменшити рівень фінансового та комерційного ризику молочних підприємств.

Дослідивши особливості діяльності ВАТ «Хорольський молококонсервний комбінат дитячих продуктів», можна навести таку структуру постійних і змінних витрат (див. табл.).

На третьому рівні загально виробничі витрати, накопичені за виробничими підрозділами, розподіляються за видами продукції. Під базу розподілу слід розуміти показник (грошовий або натуральний), у розрахунок на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загально виробничих витрат.

Дж.Г. Хелкам [2] можливі бази для розподілу витрат групує за трьома типами:

а) використання – як вимір суми групи витрат, які спожиті об'єктом. Цей тип забезпечує найкращу базу для розподілу. Наприклад, машино-години, тонно-кілометри, технічні години;

б) діяльність – розглядається як показник суми витрат, необхідних для підтримання обсягу робіт визначеним об'єктом витрат. Прикладом таких баз є витрати на оплату праці, відпрацьовані години (людино-години, кормо-дні), кількість працівників, прямі матеріальні витрати, обсяг продажу;

в) обсяг – означає, що сума групи витрат в основному є постійною не дивлячись на вплив об'єкту витрат на потреби виробництва чи обсяг діяльності. Такими базами для розподілу витрат можуть бути одиниці займаної площі (квадратні метри), кількість комп'ютерів, телефонів. Наприклад, витрати на утримання приміщення (орендна плата, плата за зем-

## ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### Класифікація витрат молокопереробного підприємства

Постійні витрати (не залежать від зміни обсягу виробництва)	Змінні витрати (залежать від зміни обсягу виробництва)	Умовно-постійні
1	2	3
ВАТ «Хорольський молококонсервний комбінат дитячих продуктів»		
1. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів	1. Витрати сировини, основних та допоміжних матеріалів	1. Оплата праці виробничих робітників при погодинній формі
2. Адміністративні витрати	2. Паливо, енергія та холод на технологічні цілі	2. Відрахування на соціальні заходи відповідно до п.1
3. Витрати на збут	3. Основна заробітна плата виробничих працівників при відрядній формі оплати	3. Транспортно-заготівельні витрати
4. Інші операційні витрати (постійні)	4. Додаткова заробітна плата та інші заохочувальні премії виробничих працівників та обслуговуючого персоналу	4. Витрати на утримання та експлуатацію виробничого устаткування
	5. Відрахування на соціальне страхування відповідно до п. 3,4	5. Витрати по поверненню продукції
	6. Витрати тари і тарних матеріалів	
	7. Змінні витрати на збут	
	8. Змінні витрати іншої операційної діяльності	

лю, прибирання, охорона, освітлення, опалення і ін.) можуть бути розподілені на основі квадратних метрів, які займає кожний підрозділ. Незважаючи на обсяг діяльності кожного підрозділу, вони отримують лише частину загальних витрат по утриманню приміщення пропорційно займаній площі квадратних метрів.

Д.Т. Декостер, Е.Л. Шайфер і М.Т. Зібел [3, с. 235] при виборі бази розподілу непрямих витрат підприємства поділяють на дві категорії: а) високоавтоматизовані; б) малоавтоматизовані з великою витратою робочої сили (трудомісткістю). На високоавтоматизованих підприємствах витрати складаються головним чином із витрат на використання обладнання (електроенергія, технічне обслуговування, амортизація). Вибір часу роботи машин на виготовлення продукції є доброю базою для розподілу даних витрат. Такі підприємства звичайно використовують декілька видів машинно-годинної бази для розподілу непрямих витрат. На малоавтоматизованих підприємствах з великою витратою робочої сили сума непрямих витрат тісно пов'язана з оплатою праці. В них обґрунтованою базою розподілу непрямих витрат є кількість робочого часу або сума прямої заробітної плати. З них прямі години праці більш широко розповсюджені. Більшість непрямих витрат більш тісно пов'язані із годинами затраченої працівниками праці на виробництво продукції, ніж із сумою отриманої заробітної плати робітниками.

Лише за умови, що ставка заробітної плати є незмінною протягом всього виробничого процесу або коли збільшення заробітної плати за продуктивнішу 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.

Базу розподілу загальноновиробничих витрат підприємство обирає самостійно і відображає її в обліковій політиці. На

практиці для розподілу загальноновиробничих витрат між їх носіями можна використовувати такі бази: період роботи виробничих робітників; заробітну плату виробничих робітників; кількість відпрацьованих обладнанням машино-годин; прямі витрати; обсяг виготовленої продукції; витрати на утримання та обслуговування машин та обладнання. Кожному способу властиві як позитивні, так і негативні риси. Вибираючи спосіб розподілу витрат, необхідно враховувати конкретні умови діяльності кожного підприємства, оскільки в умовах навіть однієї галузі промисловості технологічні умови та умови виробництва можуть істотно відрізнятись.

У зв'язку з цим, враховуючи особливості молокопереробних підприємств, пропонуємо використовувати декілька баз розподілу загальноновиробничих витрат. Тому необхідно погодитися з думкою В.Б. Івашкевича, що «розподіл непрямих витрат пропорційно одній базі розподілу ніколи не дасть бездоганних результатів» [4, с. 87], адже різні за своїм характером витрати не дають змоги рекомендувати стабільну, прийнятну для різних підприємств базу розподілу непрямих витрат.

Однак доцільність використання кількох баз розподілу пояснюється ще й тим, що розподіл загальноновиробничих витрат за однією базою не дає реальних об'єктивних результатів. Для вибору бази розподілу загальноновиробничих витрат між видами продукції основних центрів відповідальності пропонуємо керуватися технологічними особливостями виробництва і характеристикою продукції, що випускається. Для віднесення витрат допоміжних підрозділів на витрати основного виробництва необхідно вибрати базу розподілу, яка б адекватно відображала причинно-наслідковий зв'язок, була б кількісно визначеною і відповідала б критерію «витрати-вигоди».

Як показують проведені дослідження, на молокопереробних підприємствах загальноновиробничі витрати зазвичай розподіляють пропорційно заробітній платі виробничих працівників. Однак у зв'язку з впровадженням комплексної механізації та автоматизації виробництва заробітна плата не є об'єктивною

базою розподілу, оскільки в таких умовах виробництва роль виробничих робітників зводиться до функції обслуговування технологічного процесу. Таким чином, використання цієї бази розподілу призводить до неправильного обчислення собівартості, до помилок при визначенні рівня рентабельності та до зменшення ефективності управління витратами.

З метою забезпечення точності віднесення витрат на собівартість молочної продукції доцільніше розподіляти загальновиробничі витрати пропорційно до коефіцієнта-верстатогодин роботи обладнання при виготовленні продукції, тобто базою розподілу обирати витрати на утримання, експлуатацію та ремонт обладнання.

Четвертий рівень передбачає відображення в обліку загальновиробничих витрат. Враховуючи змінну та постійну складову загальновиробничі витрати можна обліковувати на в розрізі наступних аналітичних рахунків: №9111 «Змінні витрати на утримання та експлуатацію обладнання», №9112 «Постійні витрати на утримання та експлуатацію обладнання», №9121 «Інші змінні загальновиробничі витрати» та №9122 «Інші постійні загальновиробничі витрати» [5].

#### Висновки

Проаналізувавши вищенаведене, можна констатувати, що особливості молокопереробного виробництва обумовлюють

можливість застосування чотирирівневої моделі розподілу загальновиробничих витрат, яка дозволяє максимально наблизити показник фактичної собівартості до більш реального його значення. Однак нагальність проблеми розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції є гострою і потребує всебічного вивчення особливостей технологічного процесу виробництва продукції, рівня організації праці робітників, характеру виготовленої продукції тощо.

#### Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318 (зі змінами та доповненнями).
2. Helmkamp John G. Managerial accounting. – 2 and ed. – New York etc.: Wiley, 1990. – XV. – 826 с.
3. DeCoster Don T., Schafer Eldon L., Ziebel Mary T. Management accounting: A decision emphasis. – 4th ed. – New York etc.: Wiley, 1988. – 681 с.
4. Івашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291 (зі змінами та доповненнями).

Т.А. ГОГОЛЬ,  
докторант, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

## Особливості обліку, оподаткування і звітності підприємств малого бізнесу в Англії

*У статті розглянуто особливості ведення обліку, складання звітності та формування податкової бази для розрахунку і сплати податків в Англії для суб'єктів малого підприємництва різних організаційно-правових форм ведення бізнесу.*

**Ключові слова:** суб'єкти малого підприємництва, бухгалтерський облік, оподаткування, звітність, амортизація, прибуток, податок.

*В статье рассмотрены особенности ведения учета, составления отчетности и формирования налоговой базы для расчета и уплаты налогов в Англии субъектами малого предпринимательства различных организационно-правовых форм ведения бизнеса.*

**Ключевые слова:** субъекты малого предпринимательства, бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, амортизация, прибыль, налог.

*The features of accounting, reporting and forming the tax base for calculation and payment of taxes in the UK*

*small business entities of various legal forms of doing business.*

**Постановка проблеми.** Малий бізнес відіграє важливу роль у вирішенні економічних і соціальних завдань у сучасних умовах господарювання, є найменш витратним видом діяльності для створення нових робочих місць, розширення асортименту продукції, товарів та послуг, а також являє собою стабільне джерело податкових надходжень розвинених країн. Одним із видів державної підтримки сектору малого бізнесу являється регулювання системи обліку і оподаткування, що проявляється у вигляді запровадження особливих спрощених механізмів ведення обліку, складання податкової і фінансової звітності, визначення податкової бази, розрахунку і сплати податків. Проблеми організації обліку та оподаткування малого бізнесу періодично розглядаються в процесі реформування національної системи бухгалтерського обліку та податкової реформи, однак залишаються актуальними та невирішеними, що потребує всебічного аналі-