

ПЕТРИШИНА Н. С.

ст. викладач

ПВНЗ «Хмельницький економічний університет»

ШКЛЯРУК О. В.

студентка

ПВНЗ «Хмельницький економічний університет»

ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розглянуто сутність та склад загальновиробничих витрат, досліджено існуючу методику їхнього обліку та розподілу, запропоновано власні підходи до її удосконалення. Представлено пошук найбільш доцільного методу обліку загальновиробничих витрат та вибір оптимальної бази розподілу. З метою коригування точності обчислення собівартості продукції запропоновано методичні пропозиції з розподілу загально виробничих витрат на постійні і змінні.

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

ПЕТРИШИНА Н. С.

ст. преподаватель

ЧВУЗ «Хмельницкий экономический университет»

ШКЛЯРУК А. В.

студентка

ЧВУЗ «Хмельницкий экономический университет»

ПУТИ УЛУЧШЕНИЯ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье рассмотрены сущность и состав общепроизводственных расходов, исследована существующая методика их учета и распределения, предложены собственные подходы по ее усовершенствованию. Представлено поиск наиболее целесообразного метода учета общепроизводственных расходов и выбор оптимальной базы распределения. С целью корректировки точности исчисления себестоимости продукции предложены методические предложения по распределению общепроизводственных расходов на постоянные и переменные.

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

PETRYSHYNA N. S.

senior lecturer

PIHE "Khmelnyskyi Economical University"

SHKLIARUK O. V.

student

PIHE "Khmelnyskyi Economical University"

WAYS OF ACCOUNTING IMPROVING AND DISTRIBUTION OF GENERAL MANUFACTURING EXPENSES AT ENTERPRISES

The article examines the nature and composition of the overhead cost; existing method of their accounting and distribution has been investigated; own approaches to its improvement have been offered. It has been presented searching of the most appropriate method of accounting for overhead cost and an optimal base of distribution. Methodical proposals on the distribution of general production costs into fixed and variable were propose for the purpose of calculating the adjustment precision of production costs.

Keywords: accounting, overhead costs, variable costs, fixed costs, overhead cost allocation base.

fakult_oblik@kheu.km.ua

Постановка проблеми. В сучасних умовах для діяльності підприємств дуже важливим

є правильний вибір методу обліку загальновиборничих витрат та бази їх розподілу, так як від цього залежить повнота включення загальновиборничих 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 загальновиборничих 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.

Загальновиборничі витрати мають значну питому вагу у загальній структурній побудові витрат основної діяльності, об'єднуючи різні за функціональними напрямками витрати. Об'єктивною є потреба оптимізації їх розмірів та удосконалення методичного обґрунтування включення до собівартості для найбільш достовірного формування цього ключового у конкурентній ринковій боротьбі показника.

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

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

Виклад основного матеріалу. Згідно з П(с)БО 16, загальновиборничі витрати – це витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиборничого призначення, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиборничого 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 загальновиборничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг), 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 «Загальновиборничі витрати» [2, с. 3].

Аналітичний облік витрат ведеться за місцем виникнення і статтями витрат. Місцями виникнення загальновиборничих витрат є виробничі підрозділи (цехи, дільниці).

Бутинець Ф. Ф. під загальновиборничими витратами розуміє витрати з обслуговування виробництва й управління роботою цехів та інших підрозділів основних і допоміжного виробництва [2].

Окремі науковці, в тім числі Т. Ю. Кодимська, пов'язують класифікацію загальновиборничих витрат та деталізацію субрахунків їх синтетичного обліку. Зокрема, пропонуються до відкриття наступні субрахунки, що відповідатимуть класифікаційним групам загальновиборничих витрат:

- 911 «Витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання»;
- 912 «Витрати на утримання й експлуатацію виробничого приміщення»;
- 913 «Транспортні витрати»;
- 914 «Витрати на управління виробництвом»;
- 915 «Інші витрати» [4].

Така пропозиція є обґрунтованою, однак не для сільськогосподарських підприємств, оскільки значну питому вагу їх загальновиробничих витрат становлять витрати на утримання і роботи машинно-тракторного парку, що також належать до непрямих.

Слід зазначити те, що з прийняттям П(С)БО 16 «Витрати» і об'єднанням статей «Витрати з утримання й експлуатації обладнання» і «Загальновиробничі витрати» значно ускладнились облік і контроль за витратами, оскільки ці два види витрат об'єднано в одну статтю.

Якщо раніше ці витрати в повній сумі включались до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), то зараз повністю до собівартості виготовленої продукції включаються тільки змінні загальновиробничі витрати. Залежно від співвідношення фактичного випуску продукції та нормальної виробничої потужності частина постійних загальновиробничих витрат відноситься до собівартості реалізованої продукції, а частина зараховується до складу виробничої собівартості. Тобто, постійні загальновиробничі витрати повинні щомісячно розподілятися між рахунками 23 „Виробництво” та 90 „Собівартість реалізації”.

Аналізуючи наявні нині на практиці підходи до питання вдосконалення розподілу загальновиробничих витрат, можна дійти висновку про односторонність способів розв'язання цієї проблеми, що зводиться до пошуків обґрунтованої бази розподілу. Правильний вибір бази розподілу загальновиробничих витрат дуже важливий, оскільки обрана база повинна вказувати на зв'язок між накладними витратами та причинами, які впливають на них, а також необхідно обрати таку характеристику виробничого процесу, зміни якої в найбільшій мірі впливають на величину накладних витрат. Слід зазначити, що яким би чином не розподілялися непрямі витрати, абсолютної точності у визначенні собівартості окремих видів продукції досягти неможливо. Тому в організації обліку значна увага повинна приділятися збільшенню питомої ваги саме прямих витрат.

Суперечності фінансового та управлінського обліків загальновиробничих витрат, зважаючи на гармонізацію нормативних положень П(С)БО 16 «Витрати» та Податкового кодексу, чітко проявляються і у податковому обліку. Так, одразу після прийняття Податкового кодексу загальновиробничі витрати зараховувалися до інших витрат (пп. 138.10.1) у складі витрат звітного періоду (пп. 138.5) [4]. Із 1 серпня 2011 р. загальновиробничі витрати, згідно з Законом України № 3609 від 7.07.2011 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України», стали складовою собівартості виготовленої та реалізованої продукції (робіт, послуг). Нормативні удосконалення зумовили зміну підходів до дати визнання загальновиробничих витрат для цілей оподаткування: як частина собівартості змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати визнаються витратами у періоді визнання доходу від реалізації; постійні нерозподілені – включаються до витрат періоду за фактом їх здійснення, звісно, у складі собівартості реалізації. На практиці це зумовило потребу підприємств на загальній системі оподаткування у перерозподілі цих витрат для цілей складання Декларації з податку на прибуток із 01.04.2011 р. та, відповідно, повторного обчислення собівартості реалізації за період із 1.04.2011 р. до 1.08.2011 року.

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 загально виробничих, визначені в П(С)БО 16 «Витрати». Перелік і склад змінних і постійних загально виробничих витрат установлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику [7], тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого пере ліку змінних та постійних загально виробничих 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 загально виробничих 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 загально виробничих 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 загально виробничих витрат.

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

Теоретики і практики обліку визнають, що вітчизняна система калькулювання собівартості перебуває у проміжному стані між ринковою й плановою методологією й тому П(С)БО 16 «Витрати» [5] передбачає калькулювання повної виробничої собівартості, що на заході позначається терміном «absorption cost» [1]. Облікове відображення віднесення загально виробничих витрат безпосередньо пов'язано з категорією «нормальна потужність» і віднесенням їх до постійних або змінних за ознакою реагування на зміну обсягу виробництва продукції, робіт, послуг. Якщо фактичний обсяг виробництва менший за нормальну потужність, то до виробничої собівартості включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва, тобто до собівартості включається лише частина постійних загально виробничих витрат: Дт 23 «Виробництво» Кт 91 «Загально виробничі витрати». Частина постійних загально виробничих витрат, що залишилася, є нерозподіленою і включається до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення: Дт 90 «Собівартість реалізації» Кт 91 «Загально виробничі витрати». Якщо фактичний обсяг виробництва дорівнює нормальній потужності, то вся сума постійних витрат включається до виробничої собівартості продукції: Дт 23 «Виробництво», Кт 91 «Загально виробничі витрати». Якщо фактичний обсяг виробництва більше нормальної потужності, то нерозподілених витрат немає: Дт 23 «Виробництво», Кт 91 «Загально виробничі витрати». У такому разі загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загально виробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини. Поділ загально виробничих витрат на постійні й змінні та їх подальший перерозподіл, очевидно, створює процедурні труднощі для бухгалтерів практиків.

Дані для розрахунку розподілу загально виробничих витрат беруться за відповідними показниками з Журналу реєстрації господарських операцій. Але при використанні даної методики розподілу загально виробничих 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 загально виробничих 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»

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 за рахунком 91 «Загальновиробничі 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 використаних джерел

1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 вересня 2009 р. № 1125. – 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 [Електронний ресурс] : затв. наказом Мінфіну № 291 від 30.11.99, із змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
3. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. // Нове діло. – 2000. – № 15 (34).
4. Кодимська Т. Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах [Електронний ресурс] / Т. Ю. Кодимська // Економіка: реалії часу : науковий журнал. – 2013. – № 1 (6). – С. 196–200. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n1.html>
5. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К., 2010. – 629 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. для студ. екон. спец. / Ф.Ф. Бутинець ; Житомир. інженерно-технол. ін-т. – 2-е вид., переробл. та допов. – Житомир : Рута, 2000. – 640 с.
7. 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.
8. Волощук Р.В. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/7_88329.doc.htm.
9. Сльозко Т.М. До питання розподілу непрямих витрат / Т.М. Сльозко // Вісник Сум. держ. ун-ту. Сер. Економіка. – 2007. – № 1. – С. 144–146.