нансової звітності» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами й доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
4. Безверхий К.В. Трансформація фінансової звітності вітчизняних підприємств: нагальні питання сьогодення / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 2. – С. 178–184. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2013_2_22.pdf.
5. Біла Л.М. Фінансова звітність сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах / Л.М. Біла // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК : у 4 ч. / за ред. П.Т. Саблука. – К. : ІАЕ, 2001. – Ч. 3 : Фінанси і фінансова інфраструктура АПК. – 2001. – С. 445–449.
6. Голубнича Г.П. Звітність підприємства : [навч. посібник] / Г.П. Голубнича, Т.Г. Мельник. – К. : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2012. – 230 с.
7. Хом'як Л.Р. Бухгалтерський облік в Україні : [навч. посібник] / Л.Р. Хом'як. – 3-ге вид., допов. і перероб. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка» ; Інтелект-Захід, 2004. – 350 с.
8. Огійчук М.Ф. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн з розвинутою економікою / М.Ф. Огійчук // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 5. – С. 3–9.
9. Бутинець Ф.Ф. Стандартизація бухгалтерського обліку: погляд у майбутнє / Ф.Ф. Бутинець // ЖІТІ. – 2002. – № 21. – С. 3–8.
10. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 429 с.
11. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики / Л.В. Чижевська. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 408 с.
12. Бєлоусова І.М. Проблеми аналізу фінансової звітності зовнішніми користувачами та можливості їх вирішення / І.М. Бєлоусова, К.В. Федоренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfpk.at.ua/_fr/0/0439046.doc.
13. Склярова І.С. Удосконалення методики складання фінансової звітності / І.С. Склярова // Управління розвитком. – 2013. – № 15. – С. 83–85. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2013_15_40.pdf.
14. Должанський А.М. Сучасні вимоги до фінансової звітності виробничих підприємств / А.М. Должанський, Ж.І. Ференс // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.4. – С. 210–216. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/nvnltu_2013_23.4_36.pdf.

УДК 657

Порохнавець Я.А.
аспірант кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету, старший викладач кафедри обліку та фінансів Мукачівського державного університету

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ Й РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто поняття «загальновиробничі витрати» з огляду законодавчої бази та поглядів учених-економістів. Узагальнено особливості обліку загальновиробничих витрат у видобувній галузі. Обґрунтовано теоретичні положення й подано практичні рекомендації щодо організації обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах з видобування мінеральних вод.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, видобувна галузь, нормальна потужність, метод розподілу, база розподілу.

Порохнавец Я.А. ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ ДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассмотрено понятие «общепроизводственные расходы» на основе законодательной базы и взглядов ученых-экономистов. Обобщены особенности учета общепроизводственных расходов в добывающей отрасли. Обоснованы теоретические положения и даны практические рекомендации по организации учета и распределения общепроизводственных расходов на предприятиях с добычи минеральных вод.

Ключевые слова: общепроизводственные расходы, добывающая отрасль, нормальная мощность, метод распределения, база распределения.

Porohnavets Y.A. ISSUES ACCOUNTING AND DISTRIBUTION OF OVERHEAD COST OF MINING ENTERPRISES

The article discusses the concept of "overhead costs" on the basis of the legal framework and the views of economists. Summarizes the features of the account of overhead cost in the mining industry. Grounded theoretical principles and practical recommendations on the organization of accounting and distribution of overhead cost in enterprises with production of mineral waters.

Keywords: overhead costs, mining industry, the normal power distribution method, the base distribution.

Постановка проблеми. У сучасних умовах максимальної автоматизації виробництва, поліпшення використання виробничих потужностей, заміни живої праці машинною значно зростає частка загальновиробничих витрат у загальному обсязі витрат підприємств. Проблема обліку й розподілу загальновиробничих витрат набуває особливо важливого значення при визначенні загальної суми зазнаваних витрат і обчисленні собівартості продукції. Це питання потребує відповідного обґрунтування, у зв'язку з чим постає необхідність розробки облікової політики підприємства щодо обліку й розподілу загальновиробничих витрат. Адже від правильно прийнятих на їх основі рішень залежить коректність обліку, калькулювання та аналіз собівартості готової продукції. Особливості обліку й розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах різних галузей нині становлять великий науковий інтерес, оскільки багато питань з цього приводу залишаються нерозв'язаними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням обліку й розподілу загальновиробничих витрат традиційно приділяється значна увага ві-

тчизняних і зарубіжних учених, серед яких варто назвати Ф.Ф. Бутинця, Р.В. Волощука, Т.В. Вовченка, Т.Р. Войтенка, В.О. Озерана, П.О. Куцика, Т.М. Сльозко, П.П. Сука та інших.

Економістами досліджуються проблеми класифікації загальновиробничих витрат, розробляються нові підходи до їх визнання та обліку, обґрунтовуються бази розподілу. Проте зазначені питання розглядаються надто загально, не концентрується увага на особливостях обліку й розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах різних секторів економіки, зокрема на підприємствах видобувної галузі.

Постановка завдання. На основі викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо організації обліку й розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах з видобування мінеральних вод.

Виклад основного матеріалу дослідження. На видобувних підприємствах поряд з витратами технологічного характеру значну частку становлять витрати, пов'язані з виконанням загальногосподарських функцій – організацією та обслуговуванням виробництва й управлінням. Питома вага непрямих витрат у собівартості продукції підприємств-виробників мінеральних вод коливається залежно від їх видів у межах 6–17%. Зрозуміло, що в таких умовах для діяльності видобувних підприємств дуже важливим є правильний вибір методу обліку загальновиробничих витрат і бази їх розподілу, так як від цього залежить повнота включення загальновиробничих витрат до собівартості продукції і, як результат, зменшення або збільшення чистого прибутку, який є джерелом ефективного функціонування підприємства.

Національні стандарти бухгалтерського обліку прямо не визначають термін «загальновиробничі витрати», проте методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальновиробничих, зазначені в П(С)БО 16 «Витрати». До прикладу, загальновиробничі витрати включають витрати на основну й додаткову заробітну плату загальновиробничих працівників і відрахування на соціальні заходи; витрати на охорону праці та техніку безпеки; витрати на переїзд і переміщення; витрати на транспортне обслуговування робіт; витрати на використання МШП загальновиробничого призначення; витрати на утримання й експлуатацію основних засобів загальновиробничого призначення; амортизацію основних засобів і необоротних активів загальновиробничого призначення; суму сплачених орендарем платежів за використання в оперативному лізингу основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів загальновиробничого призначення та інші [1, с. 2].

Відповідно до Податкового кодексу України, окрім зазначених у П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничих витрат, до їх складу також належать такі:

– суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління довкіллям, персоналу відповідно до Закону України «Про підтвердження відповідності»;

– суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових і газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових і газових родовищ, понесених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації) [2, с. 15].

Разом із тим в Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 стосовно рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» зазначено, що на ньому «ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування» [3, с. 18].

Стосовно поглядів учених-економістів, то на думку П.П. Сука, загальновиробничі витрати – це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва й керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства, такі витрати раніше називали цеховими [4, с. 89]. Ф.Ф. Бутинець під загальновиробничими витратами розуміє витрати з обслуговування виробництва й управління роботою цехів та інших підрозділів основного та допоміжних виробництв [5, с. 528].

Дані твердження ще раз підкреслюють, що економічна особливість загальновиробничих витрат полягає в тому, що вони пов`язані з сукупним результатом виробництва, тобто зі всією масою продукції, виробленої за певний період. Крім того, вони формуються у вигляді економічних комплексів, які включають до свого складу економічно неоднорідні елементи витрат. І як результат указаних обставин ці витрати належать до кожного конкретного виду готової продукції шляхом розподілу.

Стосовно безпосередньо загальновиробничих витрат видобувних підприємств також зрозуміло, що одні види витрат на видобування природних ресурсів прямо пов'язані з окремою ділянкою або конкретною свердловиною, тоді як інші – необхідно зараховувати на все родовище або всі свердловини.

Комплексні статті загальновиробничих витрат видобувних підприємств містять як загальні витрати на управління виробництвом, удосконалення технології та організацію виробництва, на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення й інше утримання виробничих приміщень, на обслуговування виробничого процесу, на забезпечення пожежної і сторожової охорони об'єктів загальновиробничого призначення, на використання й обслуговування засобів сигналізації, зв'язку, на охорону праці, податки, збори й інші обов'язкові платежі, так і специфічні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією засобів природоохоронного призначення, екологічним страхуванням, утриманням лабораторій та інші загальновиробничі витрати (пункти медичної допомоги, сертифікацію продукції, спеціальну літературу, страхування ризиків цивільної відповідальності).

Згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на постійні й змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт з використанням бази розподілу при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до

складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення [1, с. 4].

Підприємства самостійно визначають перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат, так як у П(С)БО чітко не зазначено види таких витрат. Проте навіть існування моделі й детального опису процесу розподілу загальновиробничих витрат не виключає можливості виникнення суперечливих питань і проблемних ситуацій, коло яких в основному обмежується встановленням нормальної потужності, враховуючи галузеві особливості діяльності та прийняті методи обліку витрат.

Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [1, с. 3].

Особливістю діяльності видобувних підприємств є встановлення проектних потужностей, які централізовано розраховуються науковими інститутами з урахуванням проектних контурів запасів, горизонтів відпрацювання, умісту мінеральної води. І, як показують дослідження, протягом останніх років спостерігається позитивна динаміка щодо максимального зближення фактичного освоєння потужностей та їх проектних величин. Це пояснюється значним зростанням виробництва, пов'язаним з інвестуванням коштів у розвиток підприємств виробників мінеральної води.

Проаналізувавши вищеподане, можна стверджувати, що за діючою методикою всі загальновиробничі витрати видобувних підприємств вважаються постійними й повністю належать до собівартості продукції видобування. Таке спрощення приймається у зв'язку з тим, що видобуток мінеральної води здійснюється на максимально допустимих режимах роботи свердловин. Отже, усі загальновиробничі витрати вважаються постійними й належать до виробничої собівартість продукції (рис. 1).

Рис. 1. Розподіл загальновиробничих витрат на видобувних підприємствах

Дискусійними залишаються питання фіксації в обліковій політиці підприємства складу загальновиробничих витрат і визначення бази розподілу, при виборі якої враховуватимуться особливості виробничого процесу підприємства. Актуальність проблеми достовірного розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції викликана посиленням контролю за витрачанням коштів і специфікою виробництва.

У галузевій практиці видобувних підприємств прийнято, щоб усі витрати були або прямо ідентифіковані, або зараховані на свердловини чи родовища в цілях розподілу між видами готової продукції. Крім того, метод, що використовується для розподілу, має відповідати загальноприйнятим міжнародним методам розподілу витрат.

Більшість учених вказують на такий алгоритм розподілу загальновиробничих витрат:

1. Вибір об'єктів обліку, на які зараховуватимуться загальновиробничі витрати.

2. Накопичення витрат, які підлягають розподілу між об'єктами обліку.

3. Пошук бази розподілу загальновиробничих витрат.

Аналіз способів розподілу витрат з обслуговування виробництва й управління, описаних у теоретичних роботах і застосовуються у практичній діяльності видобувних підприємств, переконує в тому, що економічно обґрунтованим методом розподілу непрямих витрат є метод, який:

– найповніше відображає економічний взаємозв'язок між розподіленими витратами й базисним параметром;

– враховує тип виробництва, спеціалізацію підрозділу, особливості техніки, технології й організації виробництва в ньому, ступінь механізації та автоматизації виробничих процесів;

– ґрунтується на технічно обґрунтованих нормах витрат і достовірних даних їх первинного обліку;

– здатний забезпечити механізацію обліково-розрахункових робіт;

– простий у практиці планування й обліку і легко пристосовується до наявних умов виробництва.

Більшість вітчизняних підприємств видобувної галузі використовують такі бази розподілу:

1. Суму прямих витрат на робочу силу.

2. Кількість машино-годин роботи основного обладнання.

3. Кількість свердловин.

4. Об'єм води, використаної в технологічних цілях.

5. Кількість днів буріння тощо.

Водночас серед науковців немає єдності щодо доцільності використання якоїсь однієї бази розподілу. Необхідно також погодитись з думкою В.Б. Івашкевича, що «розподіл непрямих витрат пропорційно одній базі розподілу ніколи не дасть бездоганних результатів» [6, с. 87], адже різні за своїм характером витрати не дають змоги рекомендувати стабільну, прийнятну для різних підприємств базу розподілу загальновиробничих витрат.

Різноманітність методів розподілу є об'єктивною необхідністю, оскільки немає і не може бути єдиного, універсального способу, який дав би змогу враховувати у процесі розподілу всі особливості і специфіку підприємств різних сфер. Крім того, на нашу думку, не можна вважати правомірним застосування одного економічного показника як бази розподілу всієї сукупності загальновиробничих витрат, що включає до свого складу найрізноманітніші, значно відмінні за своїм економічним змістом витрати.

Як показують результати здійснених досліджень, на більшості підприємств, що видобувають мінеральну воду, розподіл усіх видів загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників. Єдиною перевагою

такого розподілу загальновиробничих витрат є його простота. Недоліки ж застосування цієї бази розподілу – очевидні, адже ця база не відповідає сучасним технологіям виробництва мінеральної води, тобто її застосування суттєво викривляє показники собівартості окремих об'єктів.

Підприємства виробники мінеральної води з кожним роком все більше оснащуються складним автоматизованим устаткуванням. Звідси, чим вищий рівень механізації й автоматизації виробництва продукції, тим більше неточностей дає методика розподілу витрат на утримання й експлуатацію обладнання пропорційно до заробітної плати виробничих робітників. Застосування цієї бази розподілу призводить до того, що при високому рівні автоматизації та технічній оснащеності цеху, витрати, пов'язані з роботою обладнання, зараховуються на ці цехи у меншому обсязі порівняно з реальними витратами, і більше зараховуються на ті цехи, де переважає ручна праця і де реальні витрати на експлуатацію обладнання набагато нижчі. Крім того, для складного обладнання витрати на амортизацію, ремонт, обслуговування завжди будуть більші. Отже, використання заробітної плати виробничого персоналу як бази розподілу призводить до неправильного обчислення собівартості через викривлення та відповідно до зменшення ефективності управління витратами.

Враховуючи недоліки зазначеної бази в умовах упровадження у виробництво автоматизованих ліній, набуває популярності розподіл загальновиробничих витрат пропорційно машино-годинам, витраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів. Заперечення проти цієї бази розподілу полягають лише в тому, що певна частина таких витрат, наприклад заробітна плата цехових механіків, належить до витрат, кожної групи устаткування й сама потребує попереднього розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожної одиниці обладнання та його використання при виготовленні різних видів продукції. Проте цей метод чітко відображає взаємозв'язок загальновиробничих витрат з собівартістю виготовленої продукції.

Інший метод розподілу загальновиробничих витрат – за кількістю випущеної готової продукції, є можливим у разі, якщо на виробництво окремого виду продукції витрачається різна кількість машино-годин або вироби мають суттєво різну вагу й вартість. Однак він виправдовує себе на підприємствах, де виготовляється один вид продукції. На підприємствах з виробництва мінеральної води асортимент продукції, зазвичай, є не дуже великим. Метод розподілу загальновиробничих витрат за кількістю випущеної продукції є ефективним у використанні, але на практиці він зустрічається доволі рідко.

Використання як базу розподілу загальновиробничих витрат кількості основних матеріалів, витрачених на виробництво того чи іншого виду продукції, є доволі обґрунтованим для об'єктивності розрахункового показника на виробництвах з високою матеріаломісткістю продукції. Однак він є невиправданим на підприємствах з виробництва мінеральних вод. У складі прямих витрат видобувних підприємств, матеріальні витрати займають лише 20–25% від загального обсягу, коли на підприємствах інших виробничих галузей цей показник набагато більший.

Загалом, в умовах широкого використання автоматизованих і напівавтоматизованих виробничих процесів, на наш погляд, найбільш оптимальним є розподіл витрат на утримання й експлуатацію обладнання пропорційно до кількості машино-годин роботи обладнання, незважаючи на те, що цей метод розподілу і потребує значних затрат праці та часу при розрахунках.

Висновки з проведеного дослідження. На підставі проведених досліджень можна стверджувати, що діюча система організації обліку загальновиробничих витрат на видобувних підприємствах є не досконалою, оскільки не враховує багатьох аспектів, що суттєво впливають на формування собівартості продукції. Тому запропонована нами уточнена класифікація складу загальновиробничих витрат створить передумови для більш правильного їх розподілу. Проаналізувавши наявну практику розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах з виробництва мінеральної води, ми дійшли до висновку, що на більшості з них як базу розподілу витрат на утримання й експлуатацію обладнання використовують основну заробітну плату виробничих робітників. Проте в умовах автоматизації та механізації виробничого процесу ця база розподілу не виправдовує себе, оскільки вона не відповідає технологічним характеристикам виробництва. З огляду на це та розглянувши інші варіанти, пропонуємо за базу розподілу вказаних витрат використовувати машино-години роботи виробничого обладнання.

Однак нагальність проблеми розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції є гострою та потребує подальшого всебічного вивчення особливостей технологічного процесу виробництва продукції, рівня організації праці робітників, характеру виробленої продукції тощо.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: станом на 07.09.2014 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page15.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
4. Сук П.П. Облік загальновиробничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах / П.П. Сук, О.Г. Криворот // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 8. – С. 88–92.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник для студентів економічних спеціальностей / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2000. – 640 с.
6. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. – М. : Финансы, 1974. – 159 с.
7. Войтенко Т. Загальновиробниі витрати: принципи розподілу / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 86 – С. 30–37.
8. Озеран А.В. Напрями удосконалення обліку загальновиробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України / А.В. Озеран, Ж.С. Труфіна // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 15. – С. 293–300.
9. Сльозко Т.М. До питання розподілу непрямих витрат / Т.М. Сльозко // Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка». – 2007. – № 1. – С. 144–146.