

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПИРТОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

У статті розглянуто сутність та склад загальновиробничих витрат, досліджено існуючу методiku їхнього обліку та розподілу, запропоновано власні підходи щодо її удосконалення із урахуванням специфіки підприємств досліджуваної галузі.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, розподіл загальновиробничих витрат, база розподілу.

В системі управління підприємством значної уваги вимагають загально-виробничі витрати. Скорочення цих витрат є одним із резервів зменшення собівартості продукції та відповідно збільшення прибутку. Тому визначення шляхів удосконалення обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах досліджуваної галузі має важливе теоретичне і практичне значення.

Проблема обліку та розподілу загальновиробничих витрат є предметом дискусії вже 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 ін. Однак окремі питання удосконалення обліку та порядку розподілу загальновиробничих витрат потребують більш поглибленого вивчення.

Мета дослідження полягає в розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та порядку розподілу загальновиробничих витрат на спиртових заводах.

Організація виробничого процесу та управління ним на спиртових заводах 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 ін.

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 загальновиробничими.

Іншими словами, загальновиробничі витрати – це витрати, які включаються до складу виробничих витрат і пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних виробництв [2, с. 198].

Відповідно до П(С)Бо 16 «Витрати», до складу загальновиробничих витрат належать витрати: на обслуговування і управління виробництвом; утримання апарату управління сфер відповідальності (заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування керівників цехів, дільниць, відділень); витрати

на вдосконалення технології й організації виробництва; утримання й експлуатацію необоротних активів загальновиробничого призначення (амортизація, оренда, ремонт, страхування майна, освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення, охорона); контроль якості продукції; охорону праці, техніку безпеки і охорону природного навколишнього середовища; податки і збори (обов'язкові платежі), що включаються у виробничу собівартість продукції; нестачі і втрати від псування цінностей у сферах відповідальності; витрати на вивіз відходів (барди) тощо [3].

Як бачимо, зараз до складу загальновиробничих витрат, поряд з витратами на організацію виробництва і управління цехами, дільницями та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництв, також включено витрати на утримання й експлуатацію необоротних активів. Причому якщо в дореформений період (до 01.01.2000 р.) підприємства були зобов'язані вести облік таких витрат роздільно, то тепер, незважаючи на те, що вони відрізняються між собою і за економічним змістом, і за цільовим призначенням, облік цих витрат ведеться на одному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Однак це не свідчить про те, що підприємства, які вважають доцільним ведення роздільного обліку цих витрат, не можуть цього робити, оскільки П(С)БО 16 «Витрати» надає підприємствам свободу щодо встановлення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Тому спиртовим заводам, які визнали доцільним ведення роздільного обліку таких витрат, рекомендуємо відкривати до рахунка 91 субрахунки 911 «Витрати на утримання та експлуатацію обладнання» і 912 «Інші загальновиробничі витрати».

Важливе значення для точного визначення собівартості продукції має обґрунтованість розподілу загальновиробничих витрат.

Враховуючи те, що згадані витрати займають значний обсяг у виробничій собівартості, для покращення порядку розподілу загальновиробничих витрат доцільно виділяти наступні основні етапи:

- локалізація загальновиробничих витрат за сферами відповідальності основної діяльності і допоміжних виробництв;
- розробка обґрунтованих критеріїв для групування загальновиробничих витрат по статтях;
- вибір бази і ставки розподілу загальновиробничих витрат за сферами відповідальності і видами продукції, що випускається;
- складання «гнучких» кошторисів на той або інший обліковий період і розрахунок ставки розподілу загальновиробничих витрат;
- контроль виконання «гнучких» кошторисів постійних і змінних загальновиробничих витрат, облік і аналіз відхилень за чинниками;
- розробка облікових реєстрів і форм внутрішньої звітності, що відобразять особливості функціонування та інформаційні потреби підприємств.

Під час розробки концепції обліку і розподілу загальновиробничих витрат необхідно визначати перш за все, в якій сфері відповідальності вони формуються і яким чином пов'язані з виробничим процесом.

На досліджуваних підприємствах загальновиробничі витрати виникають у виробничих сферах відповідальності:

- основної діяльності – спиртовий цех;
- допоміжної діяльності – електроцех, котельня, механічна майстерня, виробнича лабораторія тощо

Щодо цих сфер відповідальності, то витрати на обслуговування і ремонт устаткування, знос основних засобів, оплату праці управлінського й обслуговуючого персоналу та інші є первинними. Допоміжні підрозділи надають послуги, пов'язані із забезпеченням безперервності виробничого процесу, проте до продукції, що випускається, вони безпосередньо не мають відношення. Отже, витрати, пов'язані з функціонуванням цих підрозділів (оплата праці працівників, матеріали, ремонт і обслуговування устаткування, утримання управлінського персоналу тощо), важко точно розподілити за видами продукції, що випускається. Для вирішення зазначеної проблеми витрати, пов'язані із функціонуванням допоміжних підрозділів, за окремими виробничими цехами потрібно розподіляти заздалегідь. Таким чином, для первинних загальновиробничих витрат характерним є те, що вони без будь-яких попередніх розрахунків акумулюються на рахунках виробничих сфер відповідальності. Витрати ж допоміжних виробництв по суті є вторинними, тому їх слід відносити на рахунки основних сфер відповідальності не прямо, а шляхом попереднього розподілу. У кінцевому рахунку обидві групи формуватимуть загальновиробничі витрати основних цехів, які розподілятимуться між сортами спирту згідно вибраного способу.

Загальновиробничі витрати сфер відповідальності основної діяльності залежать від обсягу випуску продукції і підконтрольні керівникам відповідних підрозділів. Витрати ж допоміжних сфер відповідальності не залежать від обсягу випуску продукції і відповідно не контролюються керівниками сфер відповідальності основної діяльності. Облік і контроль таких витрат пропонуємо здійснювати на місцях їхнього виникнення за допомогою складання «жорстких» кошторисів.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», загальновиробничі витрати поділяють на постійні та змінні [3, п. 16]. Перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат визначається підприємством самостійно, виходячи із специфіки його діяльності. Такий поділ необхідний для обґрунтованого їхнього розподілу та включення до собівартості продукції.

Змінні загальновиробничі витрати безпосередньо залежать від обсягу випуску продукції, а характер цієї залежності можна визначити розрахунковим методом.

Постійні загальновиробничі витрати прямо не залежать від обсягу випущеної продукції в релевантному періоді. У випадку припинення діяльності окремих підрозділів частина таких витрат (витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, знос необоротних активів), як і раніше, здійснюватиметься, а інших витрат (витрат сировини, витрат на науково-дослідницькі роботи, підготовку кадрів тощо) не буде. Облік і контроль змінних і постійних загальновиробничих витрат пропонуємо здійснювати в розрізі сфер відповідальності за допомогою складання «гнучких» кошторисів.

Враховуючи змінну та постійну складову загальновиробничих витрат, до субрахунків 911 «Витрати на утримання та експлуатацію обладнання» та 912

«Інші загальновиробничі витрати» пропонуємо відкривати субрахунки другого порядку, на яких вестиметься облік в розрізі видів загальновиробничих витрат:

- 9111 «Змінні витрати на утримання та експлуатацію обладнання»;
- 9112 «Постійні витрати на утримання та експлуатацію обладнання»;
- 9121 «Інші змінні загальновиробничі витрати»;
- 9122 «Інші постійні загальновиробничі витрати».

Поділ в обліку загальновиробничих витрат на постійні і змінні має важливе практичне застосування, оскільки використовується в побудові графіків для аналізу поведінки витрат, прибутку та обсягу продажу, дозволяє визначати точку критичного обсягу продажу тощо.

Водночас точно поділити загальновиробничі витрати спиртзаводів 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, відділень, яка складається із посадового окладу (постійні витрати) і премії за збільшення обсягів виробленої продукції (змінні витрати).

Правильно, вважаємо ми, зазначає Н.В. Пошерстник, що розподіл загальновиробничих витрат доцільно проводити в чотири етапи: спочатку обирається об'єкт, на який розподілятимуться витрати (виріб, місце виникнення витрат тощо); на другому етапі вибирається база, яка найбільше підходить для розподілу загальновиробничих витрат конкретного структурного підрозділу; на третьому етапі розраховується ставка розподілу (діленням величини витрат, що підлягають розподілу, на значення обраної бази розподілу); на четвертому етапі – визначається величина витрат, які відносять на кожен об'єкт загальновиробничих витрат (множенням розрахованої ставки розподілу на адекватне для цього об'єкта значення бази розподілу) [4, с. 248].

Ми погоджуємося з Ф.Ф. Бутинцем, що під базою розподілу слід розуміти показник (грошовий або натуральний), в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат [1, с. 483].

Базу розподілу загальновиробничих витрат підприємство обирає самостійно і відображає її в обліковій політиці. На практиці для розподілу загальновиробничих 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.

Існуюча організаційна структура підприємств і технологічні особливості виробництва окремих видів продукції зумовлюють різну потребу в послугах допоміжних виробництв і не дозволяють застосовувати єдину базу розподілу для всіх видів витрат.

Доцільність використання кількох баз розподілу пояснюється ще й тим, що розподіл загальновиробничих витрат за однією базою не дає реальних об'єктивних результатів, а різні за характером витрати не дозволяють обирати

якусь сталу, прийнятну для різних підприємств базу розподілу загальновиробничих витрат.

Для вибору бази розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції основних сфер відповідальності пропонуємо керуватися технологічними особливостями виробництва і характеристикою продукції, що випускається. На досліджуваних підприємствах в основних цехах випускається тільки один продукт (спирт у спиртоцеху).

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».

Значна частка загальновиробничих витрат прямопропорційно залежить від обсягу продукції, що випускається. Ця обставина дозволяє використовувати як базу розподілу кошторисний обсяг випуску продукції в натуральному виразі (в декалітрах). Така база розподілу має об'єктивний характер, оскільки частка окремих ресурсів у виробництві кожного виду продукції приблизно є однаковою; один декалітр є калькуляційною одиницею для всіх видів продукції, а виробнича потужність підрозділів відображається в натуральних вимірниках (декалітрах).

Враховуючи організаційну структуру спиртових заводів, для розподілу загальновиробничих витрат допоміжних цехів можна використовувати найрізноманітніші бази: для електроцеху – плановий обсяг виробництва електроенергії (кВт/год.); для котельної – плановий обсяг виробництва пари (Гкал.); для механічної майстерні і виробничої лабораторії – планові витрати на оплату праці (грн) тощо.

Вибір ставки розподілу загальновиробничих витрат, яка використовуватиметься для потреб нормування, планування і розподілу витрат, залежить від специфіки організації виробництва, використовуваного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, вимог до достовірності показника собівартості, а також бази розподілу загальновиробничих витрат. При цьому виділяють ставки розподілу витрат по підрозділах і ставки розподілу загальновиробничих витрат за видами продукції, що виробляються. Перша група ставок застосовується під час розподілу витрат допоміжних підрозділів в основних виробничих підрозділах, а друга група – під час розподілу загальновиробничих витрат між сортами спирту.

Для поліпшення системи контролю за використанням ресурсів підприємств кошторисні витрати пропонуємо розподіляти за кошторисними ставками із застосуванням методу Standard cost. Запропоновані бази розподілу зумовлюють також необхідність використання диференційованих ставок витрат, розрахованих окремо в кожній допоміжній сфері відповідальності.

Беручи до уваги, що допоміжні підрозділи надають один одному зустрічні послуги, то для розподілу витрат, пов'язаних з такими послугами, слід застосовувати метод оцінки зустрічних послуг із використанням кошторисних ставок. Це, на наш погляд, означатиме удосконалення системи контролю за ресурсами підприємства.

Під час списання витрат допоміжних підрозділів на основне виробництво кошторисна ставка витрат визначається діленням річних кошторисних валових витрат допоміжних підрозділів на річний кошторисний обсяг послуг, наданих основним підрозділам.

Ці ставки розраховуються на початку року і можуть переглядатися тільки у випадку зміни технологічного процесу. Використання середньорічної кошторисної ставки розподілу витрат дозволяє виключити вплив сезонних і випадкових чинників протягом року на величину собівартості готової продукції.

У зарубіжному обліку для розподілу послуг допоміжних виробництв використовують три методи розподілу:

- прямий метод, який передбачає списання всіх витрат на витрати основних цехів;
- метод поетапного розподілу, відповідно до якого витрати розподіляються і списуються поетапно на основні та обслуговуючі підрозділи пропорційно до обсягу наданих послуг;
- метод розподілу за системою лінійних рівнянь [2, с. 206].

Використання зазначених методів має свої як позитивні, так і негативні риси. Прямий метод та метод поетапного розподілу є менш точними, але простим у використанні, у той час як метод розподілу на основі лінійних рівнянь є більш точним, однак він є трудомістким і на практиці майже не застосовується.

Дослідження порядку обрання ставки розподілу й віднесення загальновиробничих витрат виробничих підрозділів на види продукції, що виготовляється, показало, що за умови використання методу Standard cost загальновиробничі витрати розподіляються по кошторисних ставках за кожною сферою відповідальності. Тому вказані кошторисні ставки мають розраховуватися по виробничих підрозділах. Враховуючи особливості технологічного процесу і специфіку продукції, слід використовувати річні ставки розподілу загальновиробничих витрат, що базуються на співвідношенні річної кошторисної суми загальновиробничих витрат кожного структурного підрозділу до річного кошторисного обсягу випуску продукції. Крім того, з метою виявлення й аналізу всіх чинників, які можуть вплинути на кошторисні та фактичні загальновиробничі витрати, доцільно диференціювати ці ставки залежно від виду витрат (змінні і постійні). Це дозволить усунути коливання собівартості одиниці продукції по місяцях в результаті зміни обсягів виробництва і загальної суми загальновиробничих витрат.

Для розрахунку кошторисної ставки за видами витрат пропонуємо скласти річний «гнучкий» кошторис загальновиробничих витрат, в якому кожна стаття поділялась би на змінну і постійну складові. Оскільки на досліджуваних підприємствах випускається однорідна продукція, а структура витрат за обліковим періодом відрізняється несуттєво, то для визначення змінної і постійної складових по кожній статті загальновиробничих витрат, як зазначають Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер, слід використовувати метод абсолютного приросту (метод найвищої і найнижчої точки) [5, с. 234]. Останній базується на використанні крайніх (найменших і найбільших) значень постійних (x) і змінних (y) витрат у періоді релевантності, який дорівнює одному року.

Установлено, що досліджувані спиртзаводи часто працюють не на повну потужність. Тому, на наш погляд, необхідно розрахувати витрати, обумовлені неповним завантаженням виробничих потужностей кожного цеху. При цьому кошторисна ставка розподілу змінних загальновиробничих витрат повинна залишатися незмінною за будь-якого обсягу виробництва, оскільки змінні витрати є в пропорційній залежності від обсягу випуску продукції.

Постійні ж загальновиробничі витрати мають залишатися на колишньому рівні, а для кожного конкретного облікового періоду слід визначати розрахункову ставку розподілу постійних загальновиробничих витрат виходячи не із кошторисного, а із розрахункового обсягу випуску продукції. Різниця між кошторисною і розрахунковою ставками розподілу постійних загальновиробничих витрат є ставкою відхилення за показниками рівня використання виробничих потужностей. Остання дозволяє обліковувати і контролювати загальновиробничі витрати звітного місяця.

Метою складання «гнучкого» кошторису загальновиробничих витрат є проведення аналізу відхилень кошторисних витрат від фактичних. Роздільний нормативний облік змінних і постійних загальновиробничих витрат дозволить посилити контроль за цими витратами через визначення різних видів відхилень фактичних витрат від кошторисних. Для цього в кожному сорті спирту необхідно аналізувати виявлені відхилення фактичних витрат від кошторисних.

Якщо фактичний обсяг виробництва або постійні загальновиробничі витрати відрізняються від кошторисних, то під час розподілу постійних загальновиробничих витрат розподілені суми можуть бути завищеними або заниженими. Причинами вказаної невідповідності можуть бути або відхилення за рівнем витрат (вартісний чинник), або відхилення за обсягом виробництва (кількісний чинник). Величину відхилень за обсягом виробництва можна проаналізувати за двома складовими: відхилення за ефективністю (неефективне використання виробничих потужностей) і відхилення за потужністю (неповне використання встановленого устаткування).

Наявність відхилень за обсягом виробництва показує, що постійні загальновиробничі витрати не змінюються залежно від обсягу виробництва продукції. Кожного разу, якщо фактичний випуск продукції менший або більший за кошторисний, постійні витрати, розподілені на ті або інші види продукції, будуть меншими або більшими за передбачені кошторисом суми.

Оскільки змінні загальновиробничі витрати залежать від обсягу випуску продукції, то відхилення по них можуть обумовлюватися наступними чинниками:

- зміною рівня витрат, тобто чинником цін;
- наявністю наднормативних технологічних витрат сировини, тобто чинником ефективності.

Для обліку і контролю загальновиробничих витрат за сферами відповідальності необхідно розробити форми таких реєстрів, які б будувались з урахуванням виконуваних функцій управління витратами, тобто передбачити можливість планування, обліку і контролю витрат за допомогою аналізу відхилень за чинниками. Для цього пропонується застосовувати відомість обліку і контролю загальновиробничих витрат, форма якої подана на рисунку 1.

Різновид витрат	Кошторисні загально-виробничі витрати			Кошторисні ЗВВ, перераховані на фактичний обсяг виготовленої продукції		Фактичні ЗВВ				Відхилення		
	ставка	обсяг виготовленої продукції, дал.	∑, тис. грн	обсяг виготовленої продукції, дал.	∑, тис. грн	в розрізі місць виникнення				+	-	
						1	2	...	усього			
Змінні ЗВВ												
Постійні ЗВВ												
Не контрольовані ЗВВ												
ВСЬОГО												

Рисунок 1 – Форма відомості обліку і контролю загально-виробничих витрат

У запропонованій відомості слід відображати постійні та змінні загально-виробничі витрати, а також окремою стрічкою виокремлювати неконтрольовані загально-виробничі витрати, які формувались би за даними списаних з рахунків допоміжних виробництв сум.

Останній розділ відомості відобразатиме суму відхилень фактичних загально-виробничих витрат від кошторисних, перерахованих на фактичний обсяг виробленої продукції.

Отже, за результатами дослідження можна зробити такі **висновки**:

1. Для удосконалення обліку загально-виробничих витрат слід відкрити субрахунки другого порядку, які б враховували змінну та постійну складову цих витрат, що дозволить відслідковувати поведінку витрат.

2. Розподіл загально-виробничих витрат на спиртових заводах слід здійснювати, використовуючи кілька баз розподілу, оскільки розподіл за однією базою не дає реальних об'єктивних результатів.

3. Застосування відомості обліку і контролю загально-виробничих витрат дозволить в кінці звітної періоду визначити відхилення від норм та віднести їх на собівартість реалізованої продукції

Перспективи подальшого дослідження полягають у вивченні підходів щодо можливості застосування в практиці калькуляційних робіт обліку за видами діяльності.

Література

1. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза ; за ред. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 672 с.
2. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. // Бізнес. – 2000. – № 6.
4. Пошерстник Н. В. Бухгалтерский учет : учебно-практ. пособ. / Н. В. Пошерстник. – СПб. : Питер, 2007. – 416 с.

5. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; перевод с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.