

УДК 657.471

О.О. Андросенко, канд. екон. наук, викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

В.В. Гливенко, канд. екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ КОНДИТЕРСЬКОЇ ГАЛУЗІ

Ключові слова: загальновиробничі витрати, постійні витрати, змінні витрати, нормальна потужність, виробнича потужність, калькулювання собівартості продукції.

Проблеми розподілу загальновиробничих витрат зумовлені потребою достовірного визначення собівартості та рентабельності продукції. Крім цього, в умовах науково-технічного прогресу простежується тенденція до збільшення питомої ваги загальновиробничих витрат у структурі виробничих витрат, що спонукає до пошуку ефективних методів їх розподілу.

Результати проведеного дослідження свідчать, що у П(С)БО 16, Методичних рекомендаціях № 373 та ПКУ існують розбіжності щодо визначення і складу загальновиробничих витрат, зокрема за кількістю статей та їх змістом.

На кондитерських підприємствах Чернігівської області питома вага загальновиробничих витрат у собівартості продукції досить значна. Так, за видами продукції вона становить:

1) виробництво фруктової та молочної карамелі – 14,2 %; 2) виробництво глазуrowаних і неглазуrowаних цукерок – 13,7 %; 3) виробництво цукрового та піскового печива – 11,9 %; 4) виробництво роздрібних сортів цукерок (драже, вафлі) – 15,4 %.

Аналіз структури статей загальновиробничих витрат кондитерських підприємств Чернігівської області свідчить, що найбільшу питому вагу мають витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів – 46,3 %. Частки витрат за іншими напрямками є такими: витрати на управління виробництвом – 28,1 %; витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва – 9,2 %; інші витрати (пожежна охорона, реактивна електроенергія, міська дезстанція, лікарняні та ін.) – 13,7 %. Незначну частку становлять витрати, пов'язані з охороною праці, – 1,4 %. Такі відхилення у складі загальновиробничих витрат відбуваються через відсутність єдиного підходу до структури цих витрат для кондитерських підприємств та недосконалість нормативних документів.

Згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Слід зазначити, що абсолютно точного поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні досягти важко, оскільки деякі з цих витрат можна вважати змішаними, які містять у собі постійну та змінну частини. Важливим питанням організації та методології обліку витрат виробництва на досліджуваних підприємствах є розподіл загальновиробничих витрат щодо бази розподілу за нормальної потужності. При розрахунку нормальної потужності підприємства мають врахувати змінний режим роботи, тенденцію попиту на продукцію, проте визначити її у багатьох випадках досить складно. Отже, фактично визначення нормальної потужності підприємств існує тільки в системі бухгалтерському обліку.

Як зазначала у своєму дослідженні А.В. Озеран, можна виділити декілька способів вимірювання нормальної потужності. Перший (якщо підприємство виготовляє тільки один вид продукції) полягає у використанні вихідних даних виробництва, наприклад, кількість готової продукції, яка повинна бути виготовлена впродовж одного чи декількох років або операційних циклів. Якщо ж на підприємстві одночасно виготовляється декілька видів продукції,

то застосовуються вхідні значення виробничого процесу (наприклад, прямі години праці, машино-години, пряма заробітна плата, прямі витрати матеріалів тощо) [1].

Підтримуємо позицію науковців, згідно з якою на кондитерських підприємствах пропонується нормальну потужність визначати на основі фактичних даних за останні декілька звітних періодів. Фактична потужність за звітний період може відрізнятися від нормальної як у бік збільшення, тоді витрати у межах нормальної потужності списуються на виробничу собівартість продукції, а витрати понад норми – на фінансові результати, так і зменшення, коли всі загальновиробничі витрати списуються на виробничу собівартість. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Перед тим, як обчислювати нормальну потужність, кондитерське підприємство повинно визначитися щодо бази розподілу загальновиробничих витрат. Розподіл загальновиробничих витрат і віднесення їх на той чи інший калькуляційний об'єкт має виключно важливе значення у процесі калькулювання собівартості кондитерської продукції. Але, як показують проведені нами дослідження, на кондитерських підприємствах спостерігаються значні спрощення у методах розподілу витрат на виробництво між видами виробництва, виробами, що калькулюються тощо. Витрати з обслуговування виробництва та управління майже всюди розподіляються пропорційно заробітній платі виробничих працівників, хоча між цими показниками немає економічного зв'язку. Крім того, недоліки застосування цієї бази стають ще більш суттєвими з підвищенням рівня автоматизації виробництва [1].

В умовах упровадження автоматизованих ліній у виробництво розподіл загальновиробничих витрат, у першу чергу витрат на утримання та експлуатацію устаткування, проводиться пропорційно машино-годинам, затраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів, що, безумовно, сприяє підвищенню точності калькуляції. Але «... частина цих витрат, наприклад, заробітна плата цехових механіків... відноситься до витрат... кожної групи устаткування і сама потребує попереднього розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожного верстата та його використання при виготовленні різних видів продукції, що випускається» [1, с. 184].

Втім, підтримуємо тих економістів, які за одну з перспективних баз розподілу накладних витрат вказують години роботи виробничого устаткування. Однак слід зазначити, що відсутність лічильників на машинах і як результат – ускладнення фіксації витрат часу на виготовлення окремих кондитерських виробів робить проблематичним використання цієї бази для розподілу накладних витрат.

Обсяг готової продукції є ще однією базою розподілу, яку, на нашу думку, доцільно використовувати на кондитерських підприємствах України із попроцесною калькуляцією і де виготовляється один вид продукції. Цей метод розподілу загальновиробничих витрат є невинуватим у випадку, якщо на виробництво окремого виду продукції витрачається різна кількість годин або вироби мають суттєво різну вагу і вартість. Однак, якщо підприємство виготовляє визначений вид продукції, поділене на центри відповідальності, а непрямі витрати відносять до певного виробництва, що є центром витрат, то розподіл загальновиробничих витрат кожного центру відповідальності між окремими найменуваннями продукції завдяки визначенню одиниць випуску продукції буде найбільш оптимальним прийомом для обчислення достовірної собівартості окремих видів кондитерської продукції.

Таким чином, проведені дослідження обліку витрат на підприємствах кондитерської промисловості засвідчили, що за базу розподілу загальновиробничих витрат на більшості з них використовують прямі витрати на оплату праці. Слід зауважити, що частка заробітної плати в собівартості кондитерської продукції становить 13 %, а прямих матеріальних витрат (сировина і матеріали, допоміжні матеріали, тара і тарні матеріали) – 74–87 %. Відповідно, на кондитерських підприємствах доцільно розподіляти загальновиробничі витрати прямо про-

порційно прямим матеріальним витратам, оскільки останні є визначальним чинником зміни загальнопромислових витрат.

Список використаних джерел: 1. *Озеран А. В.* Управлінський облік витрат на підприємствах кондитерської галузі України : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Озеран Алла Володимирівна. – К., 2001. – 194 с.

Опубліковано: Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : I Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 11 грудня 2015 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2015. – С. 34-35.