

## АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ANALYTICAL SUPPORT FOR THE FORMATION OF ENTERPRISE COSTS

*У статті розглянуто сутність та порядок розподілу загальновиробничих витрат. Проаналізовано основні підходи до поділу витрат на умовно-постійні й умовно-змінні. Запропоновано послідовність розподілу загальновиробничих витрат, наведені рекомендації щодо вибору бази розподілу з урахуванням особливостей економічного середовища і специфіки галузі виробництва спирту. Закцентовано на необхідності формувати основу організації аналітичного обліку, а саме: затверджувати в наказі про облікову політику бази розподілу як між цехами, так і між видами продукції, а також класифікатори прямих та непрямих, постійних і змінних витрат.*

**Ключові слова:** загальновиробничі витрати, постійні й змінні витрати, база розподілу, собівартість продукції, нормальна потужність.

*В статье рассмотрены сущность и порядок распределения общепроизводственных расходов. Проанализированы основные подходы к делению затрат на условно-постоянные и условно-переменные. Предложена последовательность распределения общепроизводственных расходов, приведены рекомендации по выбору базы распределения с учетом особенностей экономической среды и специфики отрасли производства*

*спирта. Акцентовано на необхідності формувати основу організації аналітичного учета, а именно: утверждать в учетной политике базы распределения как между цехами, так и между видами продукции, а также классификаторы прямых и косвенных, постоянных и переменных затрат.*

**Ключевые слова:** общепроизводственные расходы, постоянные и переменные затраты, база распределения, себестоимость продукции, нормальная мощность.

*The nature and procedure of allocation of overhead cost are examined in the article. The main approaches of separation of costs on conventionally fixed and conventionally variable are analysed. The sequence of distribution of overhead costs, recommendations for choosing the base of allocation taking into account the characteristics of the economic environment and the specifics of the production of alcohol are recommended. The need to form the basis of analytical accounting, namely in order to approve the accounting policies as the distribution base between facilities and between types of products and classifiers direct and indirect, fixed and variable costs is considered in the article.*

**Key words:** overhead costs, constant and variable costs, base distribution, cost of production, normal capacity.

УДК 657

**Мельничук О.П.**

к.е.н.,

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

**Постановка проблеми.** Протягом останніх років у промисловому комплексі України спостерігається тенденція зниження темпів росту обсягів виробництва. Це викликано не лише загальноекономічними факторами, а й недоліками внутрішнього управління суб'єктів підприємництва, зокрема, управління виробничими витратами. Значну частку в їх структурі займають загальновиробничі витрати, що формують різні за функціональними напрямками витрати. Вирішити проблеми управління такими витратами можливо за допомогою якісної організації та методики їх бухгалтерського обліку й аналізу, які необхідно переглядати та вдосконалювати з врахуванням специфіки економічного середовища та особливостей галузі.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідженню непрямих витрат приділили багато уваги закордонні та вітчизняні вчені. Значний внесок у теоретичну та методологічну основу обліку й аналізу зробили вчені: М.А. Вахрушина, К.В. Безверхній, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, Т.Ю. Бондаренко, С.Ф. Голов, І.Д. Голошевич, О.В. Іванюта, В.О. Ластовецький, П.О. Куцик, Н.М. Малюга, О.М. Мазуренко, Л.В. Нападівська, В.О. Озеран, О.В. Олійник, В.Ф. Палій, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, І. Шумпетер і ряд інших. Значна кількість праць стосується питань формування економічної інформації про витрати на промислових підприємствах загалом. Але специфіка галузі виробництва спирту висуває ряд вимог до формування облі-

ково-аналітичної інформації. Проблеми бухгалтерського обліку й аналізу витрат на підприємствах галузі виробництва спирту у своїх роботах розглядали вчені П.О. Куцик, М.В. Корягін, А.В. Озеран, Е.В. Васильєва та ін. Але дослідження вчених зорієнтовані на всі виробничі витрати. Щодо питань організації та методики обліку й аналізу загальновиробничих витрат підприємств галузі виробництва спирту, то в українській науці вони досліджені недостатньо, тому потребують комплексного вивчення та вдосконалення.

**Постановка завдання.** Удосконалення теорії та розробка практичних рекомендацій з організації та методики обліку загальновиробничих витрат для ефективного управління підприємств галузі виробництва спирту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Складність та багатогранність самої економічної категорії загальновиробничих витрат зумовлює актуальність досліджень, крім того існують чинники, які прямо чи опосередковано впливають на їх розмір. До них належать: структура галузі та порядок формування собівартості підприємствах виробництва спирту, особливості сучасного економічного стану, в якому функціонують вітчизняні підприємства галузі тощо. Враховуючи це, є необхідність у раціональних методиках обліку й контролю, які б задовольняли вимогам часу та надавали інформацію для ефективних управлінських рішень.

На більшості підприємствах промисловості організація обліку, контролю й аналізу загально-виробничих витрат не відповідають потрібному рівню системності, гнучкості, динамічності. Не зважаючи на велику кількість розроблених і рекомендованих підходів до їх реалізації є ряд проблем теоретико-методологічного, методичного й організаційного характеру, які пов'язані з такими аспектами, як відсутність механізму формування інформаційної бази щодо загально-виробничих витрат, складність вибору методів розподілу загально-виробничих витрат і їх реалізації, недосконалість методики аналізу витрат та інші.

При загостренні кризових явищ на промислових підприємствах в Україні виникло чимало проблем. Однією з таких проблем є питання розвитку галузей, які утворюють дохідну частину бюджету. Відновлення втраченої галузевої функції «наповнювача» бюджету України можна досягти за допомогою активної орієнтації підприємств галузі на інтереси держави. Для ефективного розвитку галузі необхідно мати адекватний ринковим відносинам процес надання облікової інформації, що слугуватиме базою для прийняття управлінських рішень і оцінки як поточної діяльності, так і напрямів стратегічного розвитку галузі.

У загальній структурній побудові витрат промислових підприємств, загально-виробничі витрати мають значну питому вагу, об'єднуючи різні за функціональними напрямками витрати. Оптимізація розміру даних витрат та удосконалення методичного обґрунтування включення до собівартості для найбільш досконалого формування цього важливого у конкурентній ринковій боротьбі показника є об'єктивною потребою. Належна організація та методика їх облікового визнання, відображення, розподілу й аналізу з урахуванням особливостей економічного середовища і специфіки галузі виробництва спирту служать запорукою побудови раціональної системи управління такими витратами.

Облікове відображення загально-виробничих витрат у повному обсязі та розподіл має безпосередній вплив на достовірність формування собівартості продукції, що корелює з показниками результатів діяльності підприємства. Процес розподілу загально-виробничих витрат до постійних і змінних створює методичні труднощі, оскільки цей поділ в окремих ситуаціях має ознаки умовного.

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.

Поділ загально-виробничих витрат на постійні й змінні та їх подальший перерозподіл, очевидно, створює процедурні труднощі для бухгалтерів-практиків.

Питання обліку загально-виробничих витрат найбільш наближене до економічної теорії, тому тут може виявлятися підхід, що опирається на економічну доцільність. При певних господарських операціях ті чи інші витрати відносяться до змінних, а в інших – до постійних загально-виробничих витрат (стосовно окремих статей витрат може мати місце також дилема щодо їх відображення у складі прямих чи загально-виробничих витрат або витрат періоду, наприклад, адміністративних чи збутових). Витрати на обслуговування виробництва, які беруть участь у обчисленні сукупної виробничої собівартості, прийнято поділяти на постійні і змінні [3, с. 25]. Отже, витрати належать до постійних або змінних також враховуючи поняття оцінки (зміна пропорційно до обсягу виробництва продукції). Слід зазначити, що більшість витрат все ж таки є умовно постійними або умовно змінними, тому у п. 16 П(С)БО 16 зазначено, що підприємство самостійно обирає, які витрати належать до змінних, а які – до постійних.

Перелік загально-виробничих витрат з необхідністю їх віднесення до змінних або постійних наведених у п. 15 П(С)БО 16 [5].

Підкреслимо, що змінні витрати на одиницю продукції змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються за суттєвої зміни обсягу виробництва. Досить важко визначити, які витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць) змінюються пропорційно до обсягу виробництва, а які залишаються незмінними. 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 [2, с. 3].

При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загально-виробничих витрат і відповідно змінною базою розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність [4].

Жодна із баз розподілу, що використовуються не є досконалою, тому доречно застосовувати різні бази розподілу, що дає змогу досягти більш обґрунтованих результатів. Обов'язково слід враховувати при виборі особливості виробництва і продукції, специфіку галузі, що виробляється.

Науковці зазначають, що у процесі виробництва виникає чимало розходжень щодо визначення оптимальної бази для розподілу непрямих витрат. Серед показників, запропонованих Національними стандартами, жоден не виділяється своєю стовідсотковою точністю й гнучкістю у використанні.

База розподілу визначає розмір списання змінних загально-виробничих витрат на формування виробничої собівартості окремого виду продукції. Вибір бази розподілу суттєво залежить від особли-

востей виробництва та формування витрат. Вкрай важливо для підприємства, відповідно до власної специфіки виробництва, правильно обирати базу розподілу загальновиробничих витрат, що безпосередньо впливає на собівартість продукції, що виготовляється.

Запроваджуючи в практику облікової роботи наукові розробки у даному напрямі слід пам'ятати, що можливі вигоди від удосконалення якості обліку загальновиробничих витрат засобами деталізації розподілу непрямих витрат повинні враховувати затрати часу й праці на процедурні аспекти та документування такого розподілу.

Для вивчення стану організації та методики бухгалтерського обліку важливо розглянути порядок розподілу загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних та змінних витрат є досить важливим з точки зору управління витратами та обсягами виробництва, що дозволяє підприємству визначити найбільш прибуткові види продукції, за яких сума змінних витрат буде найбільш оптимальною. Дані витрати на великих промислових підприємствах мають особливий підхід до розподілу, адже визначаються не лише в цілому на підприємстві, але й між цехами основного виробництва та калькуляційними одиницями. Слід відзначити, що не всі змінні витрати відносяться на виробничу собівартість, адже частина з них (у випадку невідповідності нормальній виробничій потужності) списується до собівартості реалізації продукції.

Для налагодження дієвого механізму розподілу загальновиробничих витрат пропонуємо затверджувати в обліковій політиці бази розподілу як між цехами, так і між видами продукції, а також класифікатори прямих та непрямих витрат та постій-

них і змінних витрат, які мають формувати основу організації аналітичного обліку.

Потрібно зауважити, що повністю точно розподілити загальновиробничих витрат на постійні та змінні здійснити практично неможливо, так як деякі з них є змішаними, що містять в собі постійну і змінну частини.

Приділення уваги в основному проблемам аналітичного обліку витрат за виробами, призводить до того, що в результаті залишилися поза увагою питання управлінського обліку витрат допоміжного виробництва й розподіл його витрат, напівфабрикатний та безнапівфабрикатний методи обліку виробництва, зведений облік витрат по підприємству загалом та його зв'язок із собівартістю виготовленої продукції.

Важливо, щоб для отримання інформації кожен суб'єкт обліку та контролю мав можливість сформулювати відповідний запит до бази даних. Напрями формування інформації за запитами в ієрархічній послідовності представлено на рис. 1.

Можливе збільшення кожного з параметрів запитів для формування суми витрат за інформаційними потребами, що також необхідно врахувати. Так бюро з обліку загальновиробничих витрат найбільше необхідна інформація про загальновиробничі витрати з розгорнутою аналітичною розбивкою та використанням стандартизованих кодів і суму витрат за кожним економічним елементом для формування звітності. Планово-економічному відділу необхідна інформація про загальну суму загальновиробничих витрат центру витрат та розбивку її на аналітичні статті [1]. Слід зазначити, що створення такої бази даних вимагає застосування інформаційних технологій. Ця інформація може створюва-

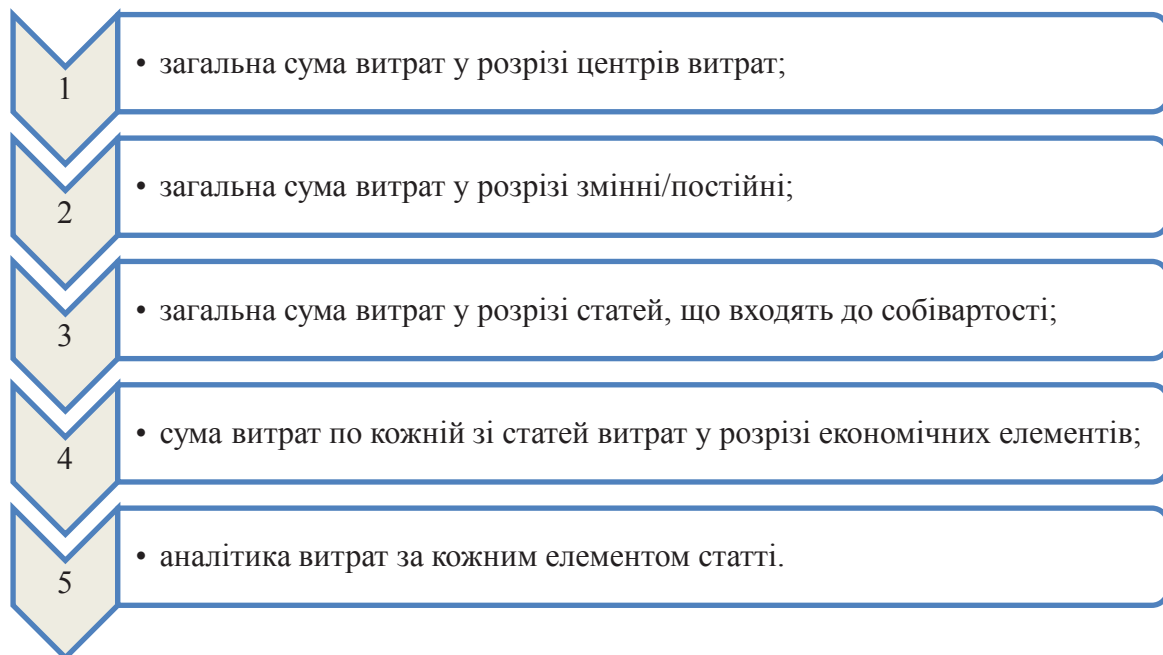


Рис. 1. Напрями формування інформації за запитами

тися на базі програмних продуктів Microsoft Access, «1С: Бухгалтерія», КІС «Галактика» тощо.

**Висновки з проведеного дослідження.** У ході дослідження порушувалися питання, які були спрямовані на з'ясування особливостей механізму розподілу загальновиборничих витрат. Зокрема, в ході дослідження встановлено, що розподіл загальновиборничих витрат є багаторівневим, що обумовлено значною частиною загальновиборничих витрат, які припадають на допоміжні цехи й відповідно підлягають розподілу за окремими цехами, а також розподіл загальновиборничих витрат цехів основного виробництва та їх подальший розподіл між видами продукції. Отже, для вибору бази розподілу пропонуємо, виходячи з типу виробництва, визначити ті витрати, які найбільшою мірою впливають на величину собівартості продукції. Зазначимо, що до вибору бази розподілу необхідно підходити відповідально, оскільки від неї залежить величина виробничої собівартості продукції, яка, у свою чергу, впливає на результати діяльності підприємства.

#### БІБЛІОГРАФІЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. Безверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект: монографія / К. В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.

2. Коцупатрий М. Облік та розподіл загальновиборничих витрат / М. Коцупатрий // Баланс. – Агро. – 2014. № 48. – С. 2-5.

3. Кравчук О. Організація обліку загальновиборничих витрат / О. Кравчук // Головбух. – 2009. – № 30. – С. 21-27.

4. Кужельний М. В. Організація обліку: [Підручник] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 р. № 318.

#### REFERENCES:

1. Bezverkhyy K. V. (2013) *Nepryami vytraty v systemi upravlinnya promyslovykh pidpryyemstv: oblikovo-kontrol'nyy aspekt: monohrafiya*. K.: Tsentri uchbovoyi literatury, 276 p.

2. Kotsupatryy M. (2014) *Oblik ta rozpodil zahal'novyrobnychykh vytrat*, *Balans. Ahro*, № 48. – Pp. 2-5.

3. Kravchuk O. (2009) *Orhanizatsiya obliku zahal'novyrobnychykh vytrat*, *Holovbukh*, 2009, № 30, pp. 21-27.

4. Kuzhel'nyy M. V. (2010) *Orhanizatsiya obliku: [Pidruchnyk]*. K.: Tsentri uchbovoyi literatury, 352 p.

5. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 16 «Vytraty», at 31.12.99 № 318, Režym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws>

**Melnychuk O.P.**

Candidate of Economic Sciences,  
Senior Lecturer at Department of Economics and International Relations,  
Vinnytsia Institute of Trade and Economics  
Kyiv National University of Trade and Economics

#### ANALYTICAL SUPPORT FOR THE FORMATION OF ENTERPRISE COSTS

The nature and procedure of allocation of overhead cost are examined in the article. The main approaches of separation of costs on conventionally fixed and conventionally variable are analysed. The sequence of distribution of overhead costs, recommendations for choosing the base of allocation taking into account the characteristics of the economic environment and the specifics of the production of alcohol are recommended. The need to form the basis of analytical accounting, namely, in order to approve the accounting policies as the distribution base between facilities and between types of products and classifiers direct and indirect, fixed and variable costs are considered in the article.

The study raised questions that are aimed at clarifying peculiarities of the distribution of overhead cost. In particular, we found that the distribution of overhead cost is multilevel, due to a large part of the overhead costs that are attributable to ancillary departments and, accordingly, distributed for individual shops and overhead cost distribution departments of primary production and their subsequent distribution among types of products. So, for the selection of distribution base, it is important to determine those costs that mostly affect the amount of production costs. Note that the choice of base distribution must be approached responsibly because it affects the value of the production cost of products, which in turn affects the performance of the enterprise. Introducing into the practice of accounting research and development in this area, it should be remembered that the possible benefits of improving the quality of accounting of overhead costs by means of detailing the distribution of indirect costs should take into account the time expenditure and labour costs of procedural aspects and the documentation of such a distribution.