

## ПРОБЛЕМИ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ В УКРАЇНІ

### PROBLEMS OF DISTRIBUTION OF OVERHEAD EXPENSES IN THE ENTERPRISES IN UKRAINE

У статті розглянуто особливості розподілу загальновиборничих витрат на постійні і змінні, відзначено значимість вибору відповідної бази розподілу непрямих витрат як необхідної умови точного калькулювання. Постійне вдосконалення та глибокі економічні перетворення вимагають змін якісного боку економічних відносин, у тому числі й обліку, тому наголошено, що сьогодні питання обліку витрат є надзвичайно важливим для всіх господарюючих суб'єктів і для держави у цілому. За підсумками дослідження поведінки загальновиборничих витрат і особливостей методики їх розподілу доведено, що за базу розподілу можуть бути прийняті лише ті одиниці, які певним чином характеризують обсяг виробництва, тобто виробничу потужність. Такими одиницями визнано обсяг виробництва в натуральних (або умовно-натуральних) одиницях, фізичний обсяг переробленої сировини, години праці виробничого обладнання, години праці виробничих працівників, а також в окремих випадках площа виробничих приміщень і кількість виробничих працівників.

**Ключові слова:** загальновиборничі витрати, змінні, постійні витрати, база розподілу, собівартість продукції, стандарти бухгалтерського обліку.

В статье рассмотрены особенности распределения общепроизводственных расходов на постоянные и переменные, отмечена

значимость выбора соответствующей базы распределения косвенных расходов как необходимого условия точного калькулирования. Постоянное совершенствование и экономические перемены требуют изменений качественной стороны экономических отношений, в том числе и учета. В статье отмечено, что сегодня вопрос учета расходов является чрезвычайно важным как для всех хозяйствующих субъектов, так и для государства в целом. По итогам исследования поведения общепроизводственных расходов и особенностей методики их распределения доказано, что за базу распределения могут быть приняты только те единицы, которые определенным образом характеризуют объем производства, то есть производственную мощность. Такими единицами признаны объем производства в натуральных (или условно-натуральных) единицах, физический объем переработанного сырья, часы работы производственного оборудования, часы работы производственных рабочих, а также в отдельных случаях площадь производственных помещений и количество производственных рабочих.

**Ключевые слова:** общепроизводственные расходы, переменные, постоянные затраты, база распределения, себестоимость продукции, стандарты бухгалтерского учета.

УДК 657.47

**Чуприна Л.В.**

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету

**Шаповал Я.О.**

студентка Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету

*The article deals with the peculiarities of distribution of total expenditure on fixed and variable, indicates the importance of choosing the appropriate base allocation of indirect costs as a prerequisite for accurate calculation. Permanent perfection and deep economic transformations require the changes of quality side of economic relations, including accounting, therefore stressed that today the issue of cost accounting is essential for all businesses and for the country in general. Outlined, that the problems of cost accounting are in major changes related to the expansion of the circle of accounting objects, providing flexibility to use existing and developing new methods of accounting change the place of accountant in managing business processes. The article presents a critical study of the views expressed in the economic literature on the choice and justification of the base of distribution of total production costs. It is established that a widespread approach to the choice of the base of distribution of overhead production costs is not logically justified, taking into account those costs, which differ in the largest share in the structure of direct costs. An alternative approach based on the study of the specifics of production in relation to the formation and behaviour of overhead costs is worthwhile. The criterion for the quality of the base of the distribution of overhead production costs is the extent to which the cost of each of the objects of calculation is close to the real cost of the exclusive production. According to the results of the study of the behaviour of general production costs and the features of the method of their distribution, it is proved that only the units that can characterize the production volume, that is, production capacity, can be taken as the basis for distribution. Such units recognize the volume of production in natural (or conditionally-natural) units, the physical volume of processed raw materials, hours of labour of production equipment, hours of labour workers, as well as in some cases the area of production premises and the number of production workers.*

**Key words:** prime cost, indirect costs, general production costs, object of cost accounting, base of distribution of total production costs, production capacity.

**Постановка проблеми.** Вітчизняною теорією і практикою досить добре вирішуються питання аналізу собівартості всієї виготовленої (реалізованої) продукції, що дає змогу виявляти і застосовувати резерви її зниження. Однак за всієї важливості і значущості такого аналізу в умовах конкурентного ринку його недостатньо. Менеджерів підприємства цікавить, скільки коштує виробництво і реалізація кожного виду продукції. Відомо, що невисока рентабельність або збитковість тієї чи іншої продукції можуть призвести до помилкового рішення щодо виключення її з виробничої програми. При цьому необхідно зауважити, що така ситуація

може скластися в результаті некоректного розподілу виробничих накладних витрат (загальновиборничих) між окремими видами продукції.

Незважаючи на те що стандарти бухгалтерського обліку діють уже доволі довго, процедура розподілу загальновиборничих витрат (далі – ЗВВ) є достатньо складною для багатьох бухгалтерів.

Загальновиборничі витрати – це, відповідно до П(С)БУ 16, витрати на обслуговування й управління виробництвом [1]. Усі ці витрати включаються до собівартості продукції, що виготовляється на певному підприємстві, за винятком тих, що не розподіляються. ЗВВ – це витрати, які не

можуть бути віднесені на будь-який конкретний об'єкт витрат.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Проблема обліку та розподілу загальновиробничих витрат розглядалася багатьма економістами. Значну увагу ЗВВ приділили Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.К. Сук, Т.М. Сльозко, В.О. Озеран, В.І. Олейніченко. Проте питання обліку та розподілу загальновиробничих витрат у сучасних умовах господарювання розкрито недостатньо та потребують додаткового дослідження.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження актуальних аспектів обліку загальновиробничих витрат у частині їх розподілу для підвищення якості та інформативності обліку.

#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

Порядок розподілу непрямих витрат не завжди зрозумілий бухгалтеру. По-перше, чинне законодавство до кінця не визначає сутності цієї категорії. По-друге, розподіл ЗВВ може бути різним на різних підприємствах залежно від виду діяльності. Не завжди легко визначитися з тим, які витрати виробництва слід відносити до прямих витрат, а які до загальновиробничих.

Методологічні засади обліку, а також перелік витрат, які включаються до складу загальновиробничих, визначено в П(С)БО 16 «Витрати». Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством та зазначаються в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних і постійних загальновиробничих витрат та й самі витрати неможливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять у собі змінну й постійну частини.

Звісно, коли це невелика організація з одним виробничим цехом, де випускають переважно один вид продукції, немає проблем із розподілом загальновиробничих витрат, тому що всі вони відносяться на цей один вид продукції, але якщо йдеться про велике підприємство, тут з'являється багато питань.

Багато вчених вивчали проблему розподілу загальновиробничих витрат. Наприклад, Є. Котлярів та В. Корнилова у статті «Загальновиробничі витрати та їх розподіл» розглядають сутність ЗВВ, їхні складники, аналізують базу розподілу ЗВВ, наводять приклади можливих ситуацій на підприємстві тощо [2]. Ці ж учені в науковій роботі «Облік витрат на виготовлення продукції: загальні питання» розглядають поняття витрат, їх класифікацію для цілей калькулювання, методи калькулювання, калькуляцію собівартості [3]. На жаль, у цих працях немає остаточних висновків щодо розподілу загальновиробничих витрат наприкінці місяця.

Під час планування та обліку загальновиробничих витрат їх поділяють на постійні й змінні. Від-

повідно до П(С)БО16 «Витрати», підприємствам надано право самостійно встановлювати перелік та склад постійних і змінних загальновиробничих витрат. Ця інформація повинна бути документально зафіксована в наказі про облікову політику підприємства.

До змінних належать такі витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності. Ці витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості виготовленої продукції в періоді їх виникнення і підлягають розподілу тільки між окремими видами продукції виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Інша справа – постійні загальновиробничі витрати, до яких належать такі витрати на обслуговування та управління, які залишаються незмінними (або майже незмінними) за зміни обсягу діяльності. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», вони включаються до виробничої собівартості продукції в межах нормальної потужності (постійні розподілені загальновиробничі витрати). Загальновиробничі витрати понад нормальну потужність або нерозподілені загальновиробничі витрати одразу списуються на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Рівень нормальної виробничої потужності встановлюється підприємством самостійно в наказі про облікову політику.

Звісно, постійні витрати не можуть бути постійними завжди. З часом вони можуть змінюватися внаслідок інфляції, зміни рівня життя населення або через інші причини.

Слід зазначити, 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. Важко визначити, які витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць) змінюються пропорційно до обсягу діяльності, а які не змінюються. У зв'язку із цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загальновиробничих витрат змінні чи постійні витрати, а розподіляє всю суму ЗВВ згідно з вибраною базою розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду [4].

Відповідно до чинного законодавства, де визначено тільки загальні принципи класифікації та методика розподілу загальновиробничих витрат, підприємства самостійно здійснюють поділ витрат на змінні та постійні й вибирають базу їх розподілу. Виявилось, що при цьому у підприємств виникають деякі проблеми.

Перша проблема: як розподілити загальновиробничі витрати на змінні та постійні? Для поділу загальновиробничих витрат на змінні та постійні необхідно застосовувати спеціальні методи визначення поведінки витрат відносно обсягу діяльності (методи технологічного нормування, аналізу

рахунків, метод вищої/нижчої точки, метод кореляції, регресійного аналізу тощо). Проте на практиці рідко яке виробниче підприємство здійснює розподіл за цими методами, а користується зазвичай приблизними розрахунками.

На нашу думку, для вирішення даної проблеми нормативна база повинна бути вдосконалена, а саме:

– потрібно вдосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення й економічний зміст витрат, урахувувала організаційну структуру та особливості;

– необхідно деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат.

Другою проблемою є вибір бази розподілу, під якою зазвичай розуміють такий показник (натуральний або грошовий), з розрахунку на одиницю якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат. Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат між виробами є відповідальним, тому що це впливає на виробничу собівартість окремих виробів, тобто розподільчою базою для загальновиробничих витрат мають виступати ті показники, які виходять із причинно-наслідкових зв'язків, або ті прямі витрати, які займають найбільшу частку у витратах на виробництво.

Слід відзначити, що потреба у визначенні економічно найдоцільніших для кожного підприємства методів розподілу непрямих витрат виникає поступово, у міру впровадження на підприємствах системи планування, бюджетування, методів контролю над витратами [5].

У вітчизняній практиці цю проблему, як правило, розглядають в умовах традиційних способів розподілу з позиції пошуку універсального базового показника для підприємств усіх галузей виробни-

цтва. Так, у різних працях із теорії і практики калькулювання залежно від галузевих особливостей наводиться понад два десятки способів розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання.

У табл. 1 наведено перелік баз розподілу, які сьогодні широко використовуються українськими підприємствами, та надано рекомендації щодо вибору залежно від виду виробництва

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.

На думку Я.В. Соколова, «...який би вибір адміністрація підприємства не зробила, він буде нетиповим: якщо розподіляти усі накладні витрати за єдиним коефіцієнтом, то залежно від вибраної бази будуть змінюватися значення собівартості. Але якщо кожну статтю витрат розподіляти за своїм коефіцієнтом, то вибір таких коефіцієнтів також суттєво умовний, а отже, загальна собівартість виявиться сумою з декількох логічно неспівставних величин. У першому випадку помилка в розмірі собівартості буде єдиноспрямованою, у другому – різноспрямованою, прийняти її до уваги суттєво важче, ніж у першому випадку» [6, с. 133].

Під час вибору бази розподілу необхідно звернути увагу на те, щоб між зміною загальновиробничих витрат та, відповідно, зміною бази розподілу існувала пропорційна або майже пропорційна залежність. Також для вибору бази розподілу можна виходити з типу виробництва, визначати ті показники, 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,

Таблиця 1

**Бази розподілу загальновиробничих витрат та їх характеристика**

База розподілу	Характеристика
Ціна прямих матеріалів	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною і кількістю матеріалів, з якими проводиться відповідні технологічні операції
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат)	Якщо загальновиробничі витрати прямо пов'язані з величиною прямих витрат на оплату праці (швейні, взуттєві, шкіряні, консервні підприємства)
Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат) плюс витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання.	Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств із різним рівнем механізації й автоматизації, особливо для підприємств машинобудування і металообробки, адже дає змогу повністю врахувати трудомісткість виготовлення різних видів продукції та ступінь механізації й автоматизації виробничого процесу
Години праці	Якщо немає різниці між величиною заробітної плати і вона майже для всіх однакова.
Машино-години	Якщо у виробництві використовують значні капіталовкладення і загальновиробничі витрати, більшою мірою пов'язані з використанням обладнання і техніки
Обсяг випуску продукції	Використання цієї бази розподілу можливе у разі виконання таких умов: продукція, що виготовляється, повинна бути однорідною, мати однакову матеріаломісткість, трудомісткість і споживати однакову кількість машинного часу

своєю чергою, впливає на результати діяльності підприємства.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, стратегічною метою вибору найкращої в конкретних умовах бази розподілу загальновиробничих витрат має бути вибір такої бази розподілу, за умови застосування якої найбільш адекватно визначаються витрати на виробництво кожного з об'єктів витрат і, відповідно, собівартість кожного з об'єктів калькулювання. Саме за таких умов буде мінімізуватися неадекватний перерозподіл накладних витрат виробництва між окремими об'єктами калькулювання, і собівартість кожного з таких об'єктів буде максимально наближена до її реального розміру, який формується у разі виняткового виробництва (тобто коли структурний підрозділ протягом місяця здійснює виробництво лише даного об'єкта калькулювання).

Ураховуючи те, що згадані витрати займають значний обсяг у виробничій собівартості, для поліпшення порядку розподілу загальновиробничих витрат доцільно виділяти такі основні етапи:

– локалізація загальновиробничих витрат за сферами відповідальності основної діяльності та допоміжних виробництв;

– розроблення обґрунтованих критеріїв для групування загальновиробничих витрат за статтями;

– вибір бази і ставки розподілу загальновиробничих витрат за сферами відповідальності і видами продукції, що випускається;

– розроблення облікових реєстрів і форм внутрішньої звітності, що відображатимуть особливості функціонування та інформаційні потреби підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». *Офіційний сайт Верховної Ради*

*України.* URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення: 20.03.2019).

2. Котляров Є., Корнилова В. Загальновиробничі витрати та їх розподіл. *Бухгалтерія*. 2008. № 16. С. 62–67.

3. Котляров Є., Корнилова В. Облік витрат на виготовлення продукції: загальні питання. *Бухгалтерія*. 2008. № 10. С. 45–50.

4. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія. Львів : Растр-7, 2014. 288 с.

5. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 1(6). С. 196–200.

6. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета : учебник. Москва : Финансы и статистика, 2006. 288 с.

#### REFERENCES:

1. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vitrati» vid 31.12.1999 r. # 318 Available at: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals>. (accessed 20 March 2019).

2. Kotlyarov Є., Kornilova V. (2008) Zagalnovirobnichi vitrati i ih rozpodil [Overhead costs and their distribution]. *Buhgalteriya*, no. 16, pp. 62-67.

3. Kotlyarov Є., Kornilova V. (2008) Oblik vitrat na vigotovlennya produktsii: zagalni pitannya [Cost accounting for the manufacture of products: general issues]. *Buhgalteriya*, no. 10, pp. 45-50.

4. Kutsyk P.O., Mazurenko O.M. (2014) *Oblikovoanalitichna kontseptsia upravlinnia zahal'novyrobnychymy vytratamy pidpriemstva* [Accounting and analytical concept of management of total production costs of the enterprise]. L'viv: Vydavnytstvo "Rastr-7". (in Ukrainian).

5. Kodym's'ka, T.Y. (2013) *Shlyaxy` pokrashhenya obliku ta rozpodilu zagal'novy`robny`chy`x vy`trat na pidpry`yemstvax* [Ways to improve accounting and distribution of total manufacturing costs at enterprises]. *Ekonomika: realii chasu*, vol. 1 (6), pp. 196-200.

6. Sokolov Y. (2006) *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting history]. Moskva: Finance and Statistics. (in Russian).

**Chupryna Liudmyla**Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Senior Lecturer at Department of Accounting,  
Audit and Economic Analysis  
Kharkiv Institute of Finance  
Kyiv National University of Trade and Economics**Shapoval Yaryna**Student  
Kharkiv Institute of Finance  
Kyiv National University of Trade and Economics

## PROBLEMS OF DISTRIBUTION OF OVERHEAD EXPENSES IN THE ENTERPRISES IN UKRAINE

The purpose of the article. The information about costs provided to management influences further managerial decision making. Accounting and distribution of overhead costs is a complex process. That is why the correct approach of accounting of overhead costs and the choice of necessary base of its distribution – important condition of effective functioning of each manufacturing enterprise. The article examines the features of accounting and the problem of the choice of base of distribution of overhead costs. This article highlights the main problems and tasks of costs accounting and offers the possible ways of its solving and improvements.

**Methodology.** Methodological basis of our research is the key provision of modern economic theory, accounting, concepts of domestic and foreign scientists who examine patterns of recognition, clustering and distribution of the overhead expenses in the enterprises of Ukraine.

**Results.** Under current conditions an enterprise activity is aimed at earning maximum profit. One of the factors ensuring successful performance of an enterprise in the competitive environment is the correctness of costs determining and accounting because it affects the accuracy of production cost calculation that influences an enterprise's price and profit. Currently the most disputable question related to costs accounting that is not given enough consideration in scientific studies is overhead costs.

Methodical bases of overhead costs structure, classification and sharing in Ukrainian accounting are regulated by Ukrainian Accounting Standard 16 "Costs". However, its practical use presents a great number of issues to be addressed in accounting by accountants themselves.

Thus, overhead costs accounting calls for special attention to the sharing base that directly affects re-sharing of these costs between activity segments. Also, in practice, disputable questions arise that are connected with classifying these costs as fixed and variable ones since the classification is decided upon by an enterprise itself. It is these problems that determine the choice of research issue and make it topical.

The article presents topical issues of overhead costs accounting that affect the correctness of cost production of the finished products and considers the procedure of their distribution. Also, it suggests the sequence of overhead costs sharing and advises on the choice of the optimum sharing base depending on the production type.

**Practical implications.** It is also determined that the logically justified base of distribution of overhead costs of production should be evaluated qualitatively by methods of statistical analysis. Because, in any case should be guided by the minimal impact of changes in the structure of production on the cost of individual objects of calculation.

**Value/originality.** Therefore, the correct cost accounting, timely monitoring of their formation, operational analysis are essential for effective cost management of

company and the introduction of additional accounts of overhead cost for detail their division into fixed and variable, as well as the adoption of a clear classification and differentiation between them will improve costs accounting for the company.