

OVERHEAD COSTS AS A PART OF OPERATING COSTS, ESSENCE AND PECULIARITIES OF THEIR DISTRIBUTION

Nadiia Berenda, Anna Koval

National University of food technologies, Kyiv, Ukraine

In modern terms the calculation of production costs and their distribution is controversial in nature, this is confirmed by such problems as: the definition and composition of total production costs, and it is not justified by determining the distribution of overhead cost base between objects accounting. Consequently, there is a need to research methodological and organizational principles of accounting and distribution overhead cost, while focusing attention primarily on addressing specific issues of distribution overhead cost, improving their accounting methodology.

The purpose of the research is to study the theoretical and scientific and methodological provisions for calculation of production costs, development on this basis, ways of improving methods of distribution overhead cost in industrial enterprises according to specific production, the definition of positive and negative aspects of their use, display operations for accounting and distribution overhead cost.

There were used general scientific and special methods: abstraction, analysis, synthesis, systematization and generalization.

As a result of the findings, we can conclude that the choice of the base distribution is important because it affects the amount of variable overhead cost, which are debited on the account number 23 "Production", the formation of the production cost of a specific product.

We can also conclude that the choice of the base distribution depends on the characteristics of production and building costs.

It should be noted that the company, according to its own specific production, must correctly choose the base of distribution overhead cost that it directly affects the cost of manufactured products.

Key words: *costs of production, costs, overhead costs, distribution of costs, variable costs, fixed costs, accounting.*

Вступ. Ефективність діяльності будь-якого підприємства в значній мірі залежить від управління операційними витратами. У сучасних умовах господарювання витрати виробництва як економічна категорія є одним із критеріїв ефективності операційної діяльності вітчизняних підприємств і організацій. Процес управління витратами є важливим у всіх сферах діяльності підприємства й має велике значення та цінність для всіх місць виникнення і центрів витрат. Для підвищення конкурентоздатності та ефективності діяльності підприємства необхідно постійно здійснювати пошук шляхів зниження витрат до раціонального рівня, здійснювати контроль за процесом виробництва, а також проводити детальний його облік та виявлення факторів,

які впливають на сам процес виробництва і витрати, необхідні для його здійснення. Тому для будь-якого підприємства є важливим поглиблений аналіз витрат і ефективно управління ними для досягнення високого економічного результату.

Чітка побудова бухгалтерського обліку витрат відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні різноманітної фінансової звітності тощо.

Отже, чіткий розподіл витрат в залежності від їх ролі в процесі виробництва має важливе значення в процесі підприємницької діяльності.

Проблема обліку загальновиробничих витрат та їх розподіл знайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Олійник О.В., Герасимчук Н.В., Тарасенко Н.В., Білик М.Д., Полятикіна Л.І., Карпова В., Стоян В.І., Кміть В.М., Суржик В.Г., Чалий І., Пантелейчук Л.

Але не зважаючи на велику кількість дослідницьких праць, в сучасній практиці існує потреба більш глибокого розкриття та дослідження питання щодо формування та розподілу загальновиробничих витрат промислового підприємства.

В сучасних умовах облік загальновиробничих витрат та їх розподіл носить дискусійний характер, це підтверджується такими проблемами як: визначення та склад загальновиробничих витрат, а також визначення бази розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку не обґрунтовується.

Недостатня опрацьованість проблеми та потреба в оновленні організації, удосконаленні методики обліку та розподілу загальновиробничих витрат на промислових підприємствах відповідно до специфіки виробництва обумовлюють актуальність даного питання.

Отже, виникає потреба дослідження методологічно-організаційних засад обліку та розподілу загальновиробничих витрат, зосереджуючи при цьому увагу насамперед на вирішенні окремих питань розподілу загальновиробничих витрат, вдосконаленні методології їх обліку.

Мета дослідження – обґрунтування теоретичних та науково-методологічних положень стосовно обліку загальновиробничих витрат в умовах ринкової економіки України, а також розробка на цій основі шляхів вдосконалення методики розподілу загальновиробничих витрат, визначення позитивних та негативних моментів їх застосування, відображення операцій щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат.

Методи досліджень. В основі дослідження використано як загальнонаукові, так і спеціальні методи досліджень. Для уточнення понятійного апарата, визначення сутності та змісту процесу формування загальновиробничих витрат, обґрунтування цілей і методики їх розподілу, а також оцінки ефективності обраної бази розподілу, систематизації факторів було застосовано методи абстракції, аналізу та синтезу, систематизації та узагальнення.

Результати та обговорення. Одним з актуальних питань обліку витрат виробництва, калькулювання собівартості продукції, є облік і розподіл загальновиробничих витрат.

Слід відзначити, що підприємству необхідно правильно обрати базу розподілу загальновиробничих витрат, що безпосередньо впливає на собівартість виготовленої продукції.

З приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів змінилися методологічні основи формування загальновиробничих витрат у бухгалтерському обліку.

Формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №16 затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Так, виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією й організацією виробництва, а в частині витрат на управління включає тільки загальновиробничі витрати.

А до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- 1) прямі матеріальні витрати;
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрати;
- 4) змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

При цьому до прямих відносяться витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (калькулювання). Витрати, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат (калькулювання), включаються до загальновиробничі витрати .

Склад загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати – це комплексна стаття витрат виробничої собівартості продукції. Типовий склад статей загальновиробничих витрат та їх характеристика визначені Типовими положеннями та Методичними рекомендаціями.

Отже, до складу загальновиробничих витрат відносяться:

1. Витрати на управління виробництвом.
2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.
3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.
4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
5. Витрати на вдосконалення технології й організації.

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу.

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати цеху, дільниці.

Розподіл загальновиробничих витрат. Відповідно до П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, характеристики яких наведено в таблиці 1. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

Таблиця 1.

Склад загальновиробничих витрат

№ п/п	Види витрат	Характеристика
1.	Змінні загальновиробничі витрати	Витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.
2.	Постійні загальновиробничі витрати	Витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Відповідно до П(С)БО 16, до складу виробничої собівартості можуть бути віднесені не всі витрати, зібрані підприємством протягом місяця на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Загальновиробничі витрати повинні щомісяця розподілятися між рахунками 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

За допомогою бази розподілу змінні і постійні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат. При цьому змінні витрати повністю списуються на виробничу собівартість продукції на рахунок 23 «Виробництво».

Отже, облік загальновиробничих витрат складається з порядку їх розподілу, при цьому основна частина цих витрат - постійні розподілені загальновиробничі витрати - включаються до собівартості конкретного виду продукції, тобто списуються на рахунок № 23 «Виробництво». А нерозподілені постійні загальновиробничі витрати збільшують собівартість реалізованої продукції того періоду, в якому такі витрати виникли, тобто списуються на рахунок 90 «Собівартість реалізації» [10].

Базою розподілу можна обрати години праці, машино-години, заробітну плату, обсяг діяльності, прямі витрати тощо.

Отже, для розрахунку суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат необхідно мати такі дані:

- базу для розподілу загальновиробничих витрат;
- нормальну потужність;
- загальну планову величину загальновиробничих витрат із розбивкою на змінні і постійні.

Якщо у підприємства таких розбіжностей немає, тобто склад загальновиробничих витрат однаковий як в бухгалтерському так і в податковому обліку, то необхідно визначити доцільність застосування одного принципу їх розподілу в податковому та бухгалтерському обліку.

Приклад.

ТОВ «ТЕКС-М» займається виготовленням килимів та килимових виробів різних розмірів (легка промисловість). Розглянемо виробництво двох видів продукції підприємства: килимок «Комфорт» 40*60 та килимок «Колір» 40*60. Загальновиробничі витрати на виготовлення цих килимів розміром 40*60 в 2012 році в загальному становили 262978,79 грн., у тому числі змінні витрати – 36727,60 грн.

Використовуючи різні бази розподілу, а саме:

- заробітну плату робітників, які займаються виготовленням продукції;
- прямі матеріальні витрати ;
- обсяг випуску продукції

проведемо розподіл загальновиробничих витрат ТОВ «ТЕКС-М».

В таблиці 2 наведені дані по субрахунку 26 «Готова продукція».

Таблиця 2.

Розшифрування за субрахунком 26 «Готова продукція» ТОВ «ТЕКС-М» за 2012 рік

№	Найменування готової продукції	Од. вим.	Кількість, м.кв.	Облікова ціна за одиницю, грн	Облікова ціна, грн	Фактична собівартість за одиницю, грн	Фактична собівартість, грн
1	2	3	4	5	6	7	8

1	Килимок «Комфорт» 40*60	шт.	216170	12	2594040	6,74	1456985,8
2	Килимок «Колір» 40*60	шт.	216170	10	2161700	6,45	1394296,5
	Разом	-	432340	-	4755740	-	2851282,3

Отже, до виробничої собівартості килимків включаються змінні загальновиробничі витрати в сумі 36727,60 грн.

Постійні загальновиробничі витрати становлять 226251,19 грн. (262978,79 - 36727,60).

1. Для загальновиробничих витрат візьмемо базу розподілу **заробітну плату**.

Таблиця 3.

Дані по заробітній платі робітників, які займаються виготовленням продукції ТОВ «ТЕКС-М» за 2012 рік

№	Найменування готової продукції	Заробітна плата робітників, які займаються виготовленням продукції
1	2	3
1	Килимок «Комфорт» 40*60	124778,31
2	Килимок «Колір» 40*60	119230,57
	Разом	244008,88

Коефіцієнт розподілення (килимок «Комфорт») = $124778,31 / 244008,88 = 0,5114$

Коефіцієнт розподілення (килимок «Колір») = $119230,57 / 244008,88 = 0,4886$

Отже, відносяться на рахунок № 23.1 «Виробництво килимка «Комфорт»» змінні витрати = $36727,60 * 0,5114 = 18782,49$ грн.

Відносяться на рахунок № 23.2 «Виробництво килимка «Колір»» змінні витрати = $36727,60 * 0,4886 = 17945,11$ грн.

Враховуючи розподіл витрат виробництва на підприємстві, наведемо бухгалтерські записи для відображення виробництва і реалізації готової продукції за звітний 2012 рік, таблиця 4.

Таблиця 4.

Відображення в бухгалтерському обліку виробництва і реалізації готової продукції ТОВ «ТЕКС-М»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
	Списані загальновиробничі витрати на собівартість:			
1	Килимка «Комфорт»	23.1	91	18782,49
2	Килимка «Колір»	23.2	91	17945,11

3	На собівартість реалізованої продукції	901	91	226251,19
---	--	-----	----	-----------

2. Для загальновиробничих витрат візьмемо базу розподілу **прямі матеріальні витрати.**

Таблиця 5.

Дані по прямих матеріальних витратах на виготовленням продукції ТОВ «ТЕКС-М» за 2012 рік

№	Найменування готової продукції	Прямі матеріальні витрати на виготовленням продукції
1	2	3
1	Килимок «Комфорт» 40*60	1900509,05
2	Килимок «Колір» 40*60	1098061,59
	Разом	2998570,64

Коефіцієнт розподілення (килимок «Комфорт»)= $1900509,05/2998570,64 = 0,6338$

Коефіцієнт розподілення (килимок «Колір»)= $1098061,59/2998570,64 = 0,3662$

Отже, відносяться на рахунок № 23.1 «Виробництво килимка «Комфорт»» змінні витрати = $36727,60*0,6338 = 23277,95$ грн.

Відносяться на рахунок № 23.2 «Виробництво килимка «Колір»» змінні витрати = $36727,60*0,3662 = 13449,65$ грн.

Враховуючи розподіл витрат виробництва на підприємстві, наведемо бухгалтерські записи для відображення виробництва і реалізації готової продукції за звітний 2012 рік, таблиця 6.

Таблиця 6.

Відображення в бухгалтерському обліку виробництва і реалізації готової продукції ТОВ «ТЕКС-М»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
	Списані загальновиробничі витрати на собівартість:			
1	Килимка «Комфорт»	23.1	91	23277,95
2	Килимка «Колір»	23.2	91	13449,65
3	На собівартість реалізованої продукції	901	91	226251,19

3. Для загальновиробничих витрат візьмемо базу розподілу **обсяг випуску продукції (м. кв.).**

Таблиця 7.

Дані по обсягу випуску продукції ТОВ «ТЕКС-М» за 2012 рік

№	Найменування готової продукції	Обсяг випуску продукції (м.кв.)
1	2	3
1	Килимок «Комфорт» 40*60	51880,80
2	Килимок «Колір» 40*60	51880,80
	Разом	103761,6

Коефіцієнт розподілення (килимок «Комфорт»)= $51880,8/103761,6 = 0,5$

Коефіцієнт розподілення (килимок «Колір»)= $51880,8/103761,6 = 0,5$

Отже, відносяться на рахунок № 23.1 «Виробництво килимка «Комфорт»» змінні витрати = $36727,60*0,5 = 18363,8$ грн.

Відносяться на рахунок № 23.2 «Виробництво килимка «Колір»» змінні витрати = $36727,60*0,5 = 18363,8$ грн.

Враховуючи розподіл витрат виробництва на підприємстві, наведемо бухгалтерські записи для відображення виробництва і реалізації готової продукції за звітний 2012 рік, таблиця 8.

Таблиця 8.

Відображення в бухгалтерському обліку виробництва і реалізації готової продукції ТОВ «ТЕКС-М»

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
	Списані загальновиробничі витрати на собівартість:			
1	Килимка «Комфорт»	23.1	91	18363,8
2	Килимка «Колір»	23.2	91	18363,8
3	На собівартість реалізованої продукції	901	91	226251,19

В таблиці 9 покажемо результати використання різних баз розподілу загальновиробничих витрат ТОВ «ТЕКС-М».

Таблиця 9.

Результати використання різних баз розподілу загальновиробничих витрат на ТОВ «ТЕКС-М»

№	Найменування продукції	Сума списання змінних загальновиробничих витрат на рахунок № 23 за різними базами розподілу		
		Заробітна плата робітників	Матеріальні витрати	Обсяг випуску продукції
1	Килимок «Комфорт» 40*60	18782,49	23277,95	18363,8
2	Килимок «Колір» 40*60	17945,11	13449,65	18363,8

Висновок. Отже, в результаті отриманих даних, можна зробити висновок, що вибір бази розподілу є важливим, адже від цього залежить розмір списання змінних загальновиробничих витрат на рахунок № 23, тобто на формування виробничої собівартості конкретного виду продукції. Також можна заключити,

що вибір бази розподілу суттєво залежить від особливостей виробництва та формування витрат.

В нашому випадку, ТОВ «ТЕКС-М» обрало базу розподілу саме матеріальних витрат, що є раціональним вибором і є ефективним саме для цього виду діяльності. Адже в собівартості одиниці продукції матеріальна складова займає найбільшу частку витрат. Тобто підприємство в якості бази розподілу використовує матеріальні витрати, що означає відображення по дебету рахунку № 23 «Виробництво» на статтях витрат «Матеріальні витрати».

Якщо розглядати базу розподілу заробітна плата, то цей вибір є не вірним. Адже витрати на оплату праці є майже однаковими на виробництво обох видів продукції, тому і розмір списання змінних загальновиробничих витрат на рахунок № 23 є майже однаковим, що не є раціональним, бо вартість продукції є різною. В результаті собівартість буде не правильно сформована на конкретний вид продукції.

А вибір бази розподілу обсяг випуску продукції, в нашому випадку, є не коректним, тому що вироби мають абсолютно однакову площу випуску і змінні загальновиробничі витрати будуть списуватися на рахунок № 23 також однаковою сумою для обох видів продукції, не зважаючи на різну вартість.

Література.

1. Identifying and removing error in hierarchical cost estimates , International Journal of Production Economics, Volume 109, Issues 1–2, September 2007, Pages 41-52 D.A. Koonce, R.P. Gandhi, A.N. Nambiar, R.P. Judd
2. The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships Journal of Purchasing and Supply Management, Volume 17, Issue 2, May 2011, Pages 121-131, Klaus Möller, Melanie Windolph, Felix Isbruch
3. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective, Journal of Accounting and Economics, Volume 32, Issues 1–3, December 2001, Pages 349-410, Christopher D Ittner, David F Larcker
4. Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting, The British Accounting Review, Volume 39, Issue 4, December 2007, Pages 271-289, Richard Laughlin
5. Seasoned equity offerings: Quality of accounting information and expected flotation costs, Journal of Financial Economics, Volume 92, Issue 3, June 2009, Pages 443-469, Gemma Lee, Ronald W. Masulis
6. Knowing the unknowable and contested terrains in accounting, Critical Perspectives on Accounting, Volume 24, Issue 2, March 2013, Pages 136-144 Cheryl R. Lehman
7. The business of radiology: Cost accounting Original Research Article Journal of the American College of Radiology, Volume 1, Issue 8, August 2004, Pages 567-575, Ernest J Camponovo
8. Structuration theory in accounting research: Applications and applicability, Critical Perspectives on Accounting, In Press, Corrected Proof, Available online 23 October 2012, Hans Englund, Jonas Gerdin

9. More than imagination: Making social and critical accounting real *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 24, Issue 2, March 2013, Pages 105-112, Gordon Boyce, Susan Greer

10. Networks of accounting research: A citation-based structural and network analysis, *The British Accounting Review*, Volume 40, Issue 3, September 2008, Pages 228-244, Robin Wakefield

11. Чернелевський Л.М., Осадча Г.Г. Організація обліку: управлінський аспект (харчова промисловість): Навч. посіб. – К.: НУХТ, 2011. – 463 с.

Авторська довідка

1. Редзюк Тетяна Юріївна, старший викладач, кафедра обліку і аудиту, Національний університет харчових технологій, e-mail: cleveracco@mail.ru

2. Коваль Анна Олегівна, студентка групи ОФПД V-2 (магістр), Національний університет харчових технологій, e-mail: anna_yarah@ukr.net

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ЯК СКЛADOVA ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ, СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ РОЗПОДІЛУ

Надія Беренда , Анна Коваль

Національний університет харчових технологій

***Анотація.** В сучасних умовах облік загально виробничих витрат та їх розподіл носить дискусійний характер, це підтверджується такими проблемами як: визначення та склад загально виробничих витрат, а також не обґрунтовується визначення бази розподілу загально виробничих витрат між об'єктами обліку. Отже, виникає потреба дослідження методологічно-організаційних засад обліку та розподілу загально виробничих витрат, зосереджуючи при цьому увагу, насамперед, на вирішенні окремих питань розподілу загально виробничих витрат, вдосконаленні методології їх обліку.*

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних та науково-методологічних положень стосовно обліку загально виробничих витрат, розробка на цій основі шляхів вдосконалення методики розподілу загально виробничих витрат на промислових підприємствах відповідно до специфіки виробництва, визначення позитивних та негативних моментів їх застосування, відображення операцій щодо обліку та розподілу загально виробничих витрат.

В основі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: методи абстракції, аналізу, синтезу, систематизації та узагальнення.

В результаті отриманих даних, можна зробити висновок, що вибір бази розподілу є важливим, адже від цього залежить розмір списання змінних загально виробничих витрат на рахунок № 23 «Виробництво», тобто на формування виробничої собівартості конкретного виду продукції. Також

можна заключити, що вибір бази розподілу суттєво залежить від особливостей виробництва та формування витрат.

Слід відзначити, що підприємству, відповідно до власної специфіки виробництва, необхідно правильно обрати базу розподілу загальновиробничих витрат, що безпосередньо впливає на собівартість виготовленої продукції.

Ключові слова: *витрати виробництва, собівартість, загальновиробничі витрати, розподіл витрат, змінні витрати, постійні витрати, бухгалтерський облік.*