

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.00 р. № 193 зі змінами і доповненнями.

6. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 № 168/97-ВР, зі змінами та доповненнями.

Стаття надійшла до редакції 15.01 2010 р.

УДК 657.1

А. В. Озеран

канд. екон. наук, доц.,

доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,

Ж. С. Труфіна

ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ЧТЕІ Київського національного
торговельно-економічного університету

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ХЛІБОПЕКАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

В статье исследуются проблемы учета общепроизводственных расходов на хлебопекарских предприятиях Украины. Предлагается использование трех уровневой модели распределения общепроизводственных расходов с целью калькулирования продукции хлебопечения.

The articles deals with research of the problems of account of overhead costs on the bakery enterprises of Ukraine. The use is offered three to the level model of allocation of overhead costs with a purpose of calculation of baking-bread products.

У статті досліджено проблеми обліку загальновиробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України. Запропоновано використання трирівневої моделі розподілу загальновиробничих витрат з метою калькулювання продукції хлібопечення.

Ключевые слова: косвенные расходы, общепроизводственные расходы, учет, распределение, трехуровневая модель, контроль.

Keywords: indirect charges, overhead costs, account, distributing, three-level model, control.

Ключові слова: непрямі витрати, загальновиробничі витрати, облік, розподіл, трирівнева модель, контроль.

У процесі здійснення своєї господарської діяльності поряд з основними витратами (сировина, матеріали, заробітна плата тощо) на підприємствах хлібопечення виникають накладні, пов'язані з підготовкою, організацією та обслуговуванням виробництва. Природа цих витрат має таку особливість — це є витрати непрямого характеру, і неможливо точно визначити, з яким саме конкретним продуктом вони безпосередньо пов'язані.

Зміни, що відбулися за останній час у теорії та практиці бухгалтерського обліку в Україні, процеси інтеграції вітчизняної системи обліку в міжнародну потребують нового формулювання терміну «накладні витрати» і нових підходів до їх обліку. Слід зазначити, що у системі ПБО накладні витрати як окрема категорія відсутні. Відповідно до ПБО 16 «Витрати» [1] і Методичних рекомендацій № 373 [2] витрати поділяють на прямі і непрямі залежно від способу перенесення вартості на продукцію. Такий поділ має істотне значення для визначення собівартості окремих різновидів продукції, оцінки запасів і визначення фінансового результату, здійснення постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Окрім того, термін «виробничі накладні витрати», який використовується у М(С)БО 2 «Запаси» [3], у ПБО 16 замінено на «загальновиробничі витрати», що більш притаманне вітчизняній обліковій політиці.

Вагомий внесок у теоретичні розробки проблем обліку і контролю загально виробничих витрат зробили Безруких П. С., Брейлі Р., Бунимович В., Друрі К., Жебрак М. Х., Івашкевич, А. Д., Кузьмінський А. М., Маргуліс А. Ш., Палій В. Ф., Сопко В. В., Чумаченко М. Г., Шермет А. Д. та ін.

Оскільки загальновиробничі витрати займають високу питому вагу (близько 23,8 %) у собівартості продукції хлібопекарських підприємств, *метою* даної статті є дослідження двох основних проблем відносно їх обліку: вчасне забезпечення інформацією щодо формування цих видів витрат та контроль за додержанням відповідного кошторису (планової калькуляції) і точність розподілу.

Здійснивши аналіз структури загальновиробничих витрат, що наведена у п. 15 ПБО 16, можна зробити наступні висновки:

- 1) в склад загальновиробничих витрат включаються витрати на управління та експлуатацію машин та устаткування;
- 2) в основі поділу витрат на прямі і непрямі лежить, в першу чергу, характер їхнього зв'язку з виробництвом.

На думку [4, с. 47], наведена у ПБО 16 і Методичних рекомендаціях № 47 [5] класифікація прямих витрат орієнтована на позамовний метод обліку: «Що стосується окремого замовлення, то можна говорити про те, що витрати сировини, матеріалів, оплата праці робітників, які зайняті у виробництві відповідної продукції, амортизація і т.п., є прямими (по відношенню до конкретного замовлення). При цьому загальновиробничі витрати, які пов'язані з виконанням декількох замовлень або декількох видів діяльності, розглядаються в цих документах як непрямі, що є справедливим саме для позамовного методу. Така логіка «не спрацьовує» при попередільному методі обліку, при якому калькулюється не замовлення, а виробничий процес (переділ, фаза, стадія). Що ж стосується переділу, то основну частину загальновиробничих витрат можна вважати прямими» [4, с. 47].

Як правило, об'єктом витрат на хлібопекарських підприємствах України виступає продукція, різномірна за видами й асортиментом. Відповідно, найдоцільнішим методом організації обліку витрат, що сформувався історично на цих підприємствах, є попередільний метод, який зумовлений тим, що на підприємствах хлібопекарської галузі основна сировина — борошно — завантажується у спеціальне обладнання, завдяки якому відбувається фізична, термічна обробка, а також хімічні процеси, що призводять до кінцевого виробництва продукції. Отже, з'являється можливість більшу частину витрат віднести на об'єкт витрат — хліб і хлібобулочні вироби — прямим методом.

Останнім часом спостерігається тенденція до перегляду існуючих концепцій класифікації непрямих витрат, яка полягає у тому, що достовірність і точність в обчисленні собівартості продукції забезпечується тим більше, чим ширше використовується принцип максимальної локалізації витрат. З цього приводу Марк Лі Інман у статті «Калькуляційна основа у 21-му столітті» [6] стверджує: «Більший наголос буде зроблено на визначенні того, які витрати дійсно є «прямими» та що реально додає вартість продукції. Традиційні накладні витрати також стануть суб'єктом радикального переосмислення. Ідентифікація витрат дасть змогу багатьом традиційним накладним витратам стати прямими та бути віднесеними скоріш ніж розподіленими та значна частина накладного «тягаря» щезне».

Для контролю собівартості хлібопекарських виробів загально-виробничі витрати плануються та обліковуються у розрізі відпо-

відних підрозділів (центрів відповідальності) та видами (статтями) витрат, які, відповідно до п. 11 ПБО 16 встановлюються самостійно підприємством. Співставлення фактичних витрат з кошторисними дозволяє аналізувати, як дотримується режим економії в окремих підрозділах, за якими статтями витрат досягнута економія або допущені перевитрати, і зробити відповідні висновки відносно причин та винуватців відхилень. Таким чином вирішується проблема контролю.

Актуальність проблеми достовірного розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції викликана такими обставинами: посиленням контролю за витрачанням коштів; збільшенням числа підприємств, що застосовують методи ціноутворення на основі витрат; специфікою виробництва — у ряді галузей вимагається обрахування повної собівартості продукції; окремими управлінськими рішеннями.

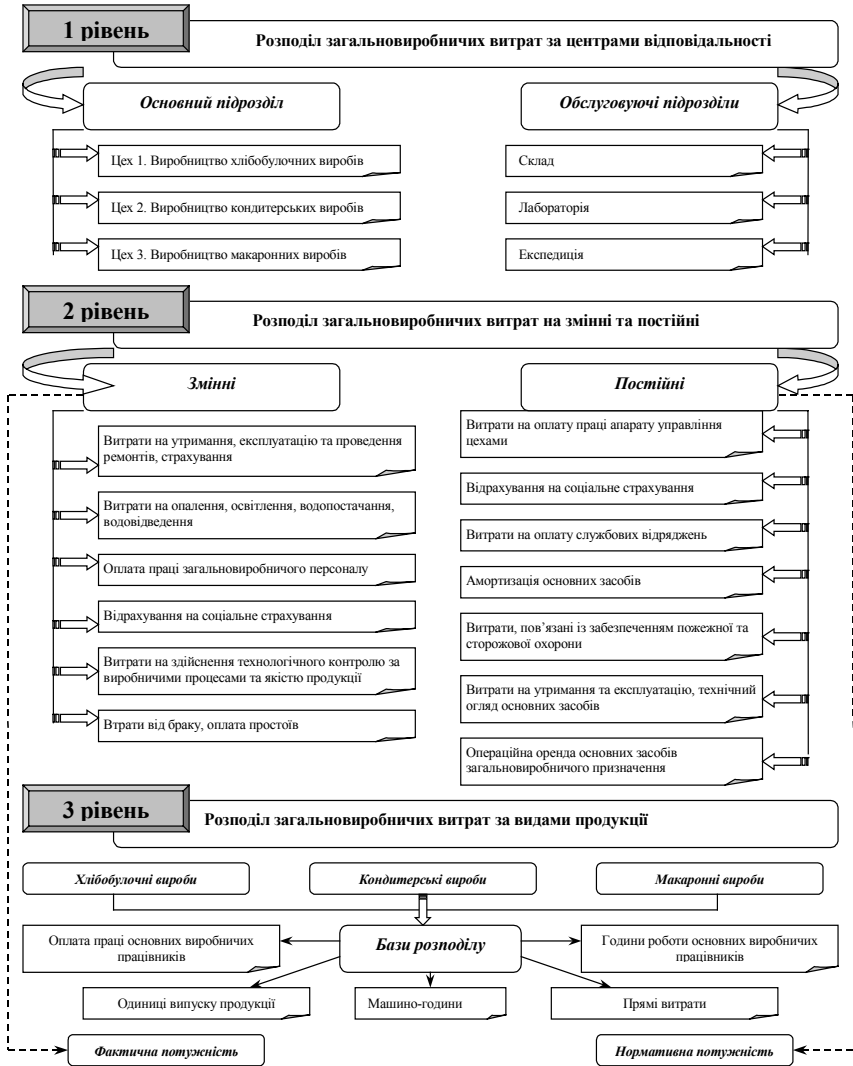
На вітчизняних підприємствах найчастіше застосовують спрощений метод розподілу непрямих витрат за єдиною ставкою для всього підприємства. Втім, єдину ставку розподілу доцільно застосовувати в хлібопеченні тільки тоді, коли у всіх підрозділах підприємства непрямі витрати розподіляються між видами продукції приблизно в однакових пропорціях. Особливості хлібопекарського виробництва обумовлюють можливість застосування трирівневої моделі розподілу загальновиробничих витрат, яка дає можливість адекватніше визначати собівартість хлібопекарської продукції (рис. 1).

Мета першого рівня — вибрати метод, що забезпечує найбільш тісний причинно-наслідковий зв'язок із собівартістю. Для цього складаються накопичувальні відомості-звіти за кожним центром відповідальності. В тих випадках, коли центр відповідальності складається з декількох відділів та підрозділів, його розбивають на центри витрат, і звіти складаються за ними. Витрати, що неможливо віднести до конкретних підрозділів (здійснюються в інтересах декількох підрозділів одночасно), розділяють, застосовуючи різні бази розподілу.

Отже, на першому рівні загальновиробничі витрати розподіляються за виробничими підрозділами в два етапи:

1 етап. Загальновиробничі витрати розподіляються за виробничими та обслуговуваними підрозділами.

2 етап. Загальновиробничі витрати центрів обслуговування перерозподіляються на виробничі підрозділи із врахуванням обсягу послуг, що надаються.



Д-т 231 К-т 9101

Д-т 231 К-т 9101

Д-т 9015 К-т 9101

Рис. 1. Тривірнева модель розподілу загальновиробничих витрат на хлібопекарських підприємствах України

Кінцевий результат цього рівня — розподіл витрат за статтями, виділення витрат, що відносяться до конкретних підрозділів, розподіл загальних витрат між підрозділами.

На другому рівні здійснюється процес розмежування між постійними та змінними загальновиробничими витратами за умови досягнення підприємством нормальної потужності з метою включення цих витрат до виробничої собівартості продукції.

На третьому рівні загальновиробничі витрати, накопичені за виробничими підрозділами, розподіляються за видами продукції, що здійснюється також у два етапи.

1 етап. Обирається база розподілу непрямих витрат, яка закріплюється обліковою політикою підприємства. Під базою розподілу розуміють показник (грошовий або натуральний) у розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

2 етап. Розрахунок ставки розподілу накладних витрат на окремі види продукції шляхом ділення суми планових накладних витрат на очікувану величину базового показника.

Як показують проведені нами дослідження, на хлібопекарських підприємствах загальновиробничі витрати, зазвичай, розподіляють пропорційно заробітній платі виробничих працівників, хоча між цими витратами та заробітною платою робочих немає економічного взаємозв'язку. Недоліки застосування цієї бази стають ще більш безперечними у зв'язку з автоматизацією виробництва. При умові використання у виробництві складної техніки, для управління наймаються кваліфіковані високооплачувані працівники, і одночасно для виробництва попутної продукції використовуються працівники низької кваліфікації, то використання витрат на оплату праці як бази розподілу приведе до того, що більша частина загальновиробничих витрат випаде на продукцію, для виготовлення якої використовується складна техніка.

Враховуючи недоліки попередньої бази, в умовах впровадження у виробництво автоматизованих ліній набуває популярності розподіл загальновиробничих витрат, тобто, витрат на утримання та експлуатацію устаткування, пропорційно машино-годинам, затраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів. Заперечення проти цієї бази розподілу складаються у тому, що «частина цих витрат, наприклад заробітна плата цехових механіків... відноситься до витрат... кожної гру-

пи устаткування і сама потребує попереднього розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожної верстату та його використання при виготовленні різних видів продукції, що випускається» [7, с. 184].

Розподіл загально виробничих витрат за методом випуску готової продукції є невиправданим у випадку, якщо на виробництво окремого виду продукції витрачається різна кількість годин, або виробни мають суттєво різну вагу і вартість (наприклад, хлібобулочне, кондитерське і макаронне виробництво). Однак, він виправдовує себе на підприємствах, де виготовляється один вид продукції. Втім, застосування у якості бази розподілу фактичного обсягу випуску викликає деякі складнощі, оскільки на сьогодні хлібопекарські підприємства у зв'язку з високою конкуренцією на ринку хлібобулочних виробів та обмеженим терміном їх зберігання, визначають обсяги виробництва конкретного виду продукції у залежності від замовлень магазинів-покупців. Таким чином, обсяги виробництва за видами постійно змінюються, не дивлячись на те, що хліб білий з борошна вищого та першого ґатунків займають лідируючі позиції.

Використання показника основних матеріалів, витрачених на виробництво того чи іншого виду продукції, зокрема, борошна, на думку автора, є доволі обґрунтованим для об'єктивності розрахункового показника у зв'язку з матеріаломісткістю продукції хлібопечення, однак не завжди можливим. У складі прямих витрат у виробництві хліба та хлібобулочних виробів борошно займає біля 60 % від загального обсягу, коли у виробництві кондитерської та пряничної продукції (печиво, соломка, пряники тощо) цей показник набагато менший. Отже, якщо застосовувати у якості базового показника витрати борошна, собівартість хліба збільшиться. Раніше вже наголошувалось, що ціни на цю категорію продукції регульовані, тому випуск хліба стане завідомо малорентабельним або навіть збитковим, що суперечить логіці існування підприємства.

Таким чином, ми прийшли до висновку, що особливості хлібопекарського виробництва обумовлюють можливість застосування трирівневої моделі розподілу загально виробничих витрат, яка дозволяє максимально наблизити показник фактичної собівартості до більш реального його значення.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
2. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості: Наказ Державного комітету промислової політики від 09.07.2007 р. № 373.
3. Міністерство фінансів України. Сайт у мережі Інтернет. — www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf
4. *Іванов Ю., Котляров Є.* «Реформована» собівартість (калькулювання у промисловості) / Ю. Іванов, Є. Котляров // Бухгалтерія. — 2001. — № 20/1 (435). — С. 45—51.
5. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості: Наказ Державного комітету промислової політики від 02.02.2011 р. № 47.
6. ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants). Сайт у мережі Інтернет. — www.accaglobal.com/publications/studentaccount
7. *Додонов А. А.* Проблемы бухгалтерского учёта в промышленности СССР / А. А. Додонов. — М.: Экономика, 1964. — 327 с.

Стаття надійшла до редакції: 15.01. 2010 р.

УДК 657.421.3

Ю. В. Писаренко

канд. екон. наук, ст. викладач кафедри
обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ЯК ОБ'ЄКТУ ОБЛІКУ

Исследовано и уточнено сущность интеллектуального капитала, классификацию и оценку этого вида нематериальных активов как специфического ресурса предприятия и объекта учета. В процессе исследования сформированы предложения и выводы, направленные на усовершенствования оценки интеллектуального капитала.

Investigational and specified essence of intellectual capital, classification and estimation of this type of intangible assets as a specific resource of enterprise and object of account. In the process of research suggestions are formed and destroy, estimations of intellectual capital directed on improvements.