

УДК 338.512:330.133:338.32

Ю. Б. Скорнякова,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Запорізький національний університет, м. Запоріжжя

ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ: ВИБІР ТА ОБГРУНТУВАННЯ БАЗИ РОЗПОДІЛУ

Yu. Skornyakova,
Ph.D., associate professor, associate professor of accounting and taxation chair,
Zaporizhzhya National University, Zaporizhzhya

TOTAL PRODUCTION COSTS: SELECTION AND JUSTIFICATION OF THE DISTRIBUTION BASE

У статті проведено критичне дослідження представлених в економічній літературі поглядів щодо вибору та обґрунтування бази розподілу загальновиборничих витрат. Встановлено, що поширений підхід щодо вибору бази розподілу накладних витрат виробництва з огляду на ті витрати, що відрізняються найбільшою питомою вагою у структурі прямих витрат, не є логічно обґрунтованим. Доцільним визнаний альтернативний підхід, що ґрунтується на дослідженні специфіки виробництва щодо формування та поведінки накладних витрат. Критерієм якості бази розподілу накладних витрат виробництва визнано те, наскільки за умов її застосування собівартість кожного з об'єктів калькулювання наближена до реальної собівартості виключного виробництва.

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 у 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.

Презентовано розроблений автором порядок розподілу загальновиборничих витрат пропорційно часткам освоєння нормальної виробничої потужності. Такий порядок визнано доцільним до застосування у випадках, коли інші бази розподілу, що відображають виробничу потужність, не можуть бути використані з тієї чи іншої причини.

Визначено також, що логічно обґрунтована база розподілу накладних витрат виробництва має бути якісно оцінена методами статистичного аналізу, адже у будь-якому випадку орієнтуватися слід на мінімальний вплив змін структури виробництва на собівартість окремих об'єктів калькулювання.

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.

The author developed the order of distribution of total production costs in proportion to the share of development of normal production capacity. This procedure is considered appropriate for use in cases where other distribution bases reflecting production capacity can not be used for one reason or another.

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.

Ключові слова: собівартість, непрямі витрати, загальновиборничі витрати, об'єкт обліку витрат, база розподілу загальновиборничих витрат, потужність виробництва.

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

ВСТУП

Розподіл непрямих витрат між об'єктами витрат є однією із принципових методичних проблем економіки підприємства. Такий розподіл є ключовим елемен-

том управління витратами, які є важливою економічною категорією для будь-якого підприємства. Витрати є об'єктом планування, обліку, контролю та аналізу, адже від рівня витрат суттєво залежить фінансо-

вий результат діяльності будь-якого підприємства, метою функціонування якого є отримання прибутку. На стадії планування і обліку витрат виникає принципове питання щодо методики розподілу непрямих витрат, тобто витрат, які в момент їх визнання неможливо безпосередньо, без додаткових математичних дій віднести до конкретного об'єкту витрат, адже їх поява логічно пов'язана одночасно із певною групою об'єктів витрат.

У практиці управління виробничими підприємствами особливої актуальності набуває питання адекватного розподілу між об'єктами витрат загальновиробничих витрат, тобто витрат, які пов'язані із функціонуванням та управлінням окремими виробничими структурними підрозділами (цехами, ділянками тощо) і які у момент їх визнання безпосередньо не можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат. Методика розподілу загальновиробничих витрат у підсумку суттєво впливає на витрати на виробництво окремих об'єктів витрат і на собівартість окремих об'єктів калькулювання. Варто також зазначити, що чим більшою є питома вага непрямих витрат у загальній сумі витрат виробництва в цілому (а в умовах підвищення рівня автоматизації виробництва питома вага загальновиробничих витрат у виробничій собівартості, зазвичай, збільшується), тим більшим є вплив методики розподілу непрямих витрат виробництва на собівартість окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). В подальшому саме собівартість окремих об'єктів калькулювання є принципово важливою інформацією для прийняття управлінських рішень щодо формування виробничої програми та ціноутворення. Прийняття помилкових рішень означає втрату ефективності — саме тому надзвичайно важливим для управління виробничим підприємством є формування максимально можливо коректної інформації щодо собівартості кожного окремого об'єкта калькулювання, що у свою чергу залежатиме від обраної до застосування методики розподілу загальновиробничих витрат.

Одним із ключових елементів методики розподілу загальновиробничих витрат є вибір та обґрунтування бази розподілу загальновиробничих витрат, адже цей елемент суттєво впливає на витрати на виробництво окремих об'єктів витрат і на собівартість окремих об'єктів калькулювання.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою дослідження є систематизація наявних в економічній літературі підходів щодо вибору бази розподілу загальновиробничих витрат та вивчення економічної сутності проблеми обґрунтування бази розподілу таких витрат з метою формування пропозицій щодо вибору оптимальної бази розподілу непрямих витрат виробництва за конкретних умов.

РЕЗУЛЬТАТИ

Проблема вибору обґрунтованої бази розподілу загальновиробничих витрат, незважаючи на її надзвичайну актуальність, не є новою для економічної науки та практики. Так, ще у 1931 році радянський економіст В.І. Стоцький розглядав використання у якості бази розподілу накладних витрат виробництва вартості, кількості або ваги основної сировини, виробничої заробітної плати, кількості машино-годин роботи [1, с. 68—71]. Згадані В.І. Стоцьким варіанти бази розподілу загальновиробничих витрат широко застосовуються і сьогодні. Звичайно, їх сучасний перелік може бути дещо розширений. Так, у монографії, цілком присвяченій управлінню загальновиробничими витратами, П.О. Куцик і О.М. Мазуренко вказують на можливість застосування у кондитерському виробництві таких баз розподілу, як заробітна плата основних виробничих працівників, витрати основних сировини й матеріалів, години роботи обладнання, години роботи основних виробни-

чих робітників, прямі витрати, чисельність працівників, балансова вартість виробничого обладнання, корисна площа, яку займає виробниче обладнання, кількість виготовленої продукції [2, с. 103—104]. Додатково варто згадати також розподіл загальновиробничих витрат пропорційно кошторисним (нормативним) ставкам [3, с. 32; 4, с. 198]. Згадуються можливі варіанти бази розподілу загальновиробничих витрат і на нормативному рівні, зокрема норми П(с)БО 16 "Витрати" передбачають застосування у якості бази розподілу годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо [5], але жодних принципів щодо вибору бази розподілу для конкретного виробництва не вказується.

Поширеною практикою наукової літератури варто визнати порівняння результатів застосування різних баз розподілу накладних витрат виробництва. Так, у науковій статті О.І. Чернишенко, М.І. Ларки виконане порівняння результатів застосування для машинобудівного виробництва таких баз розподілу, як основна заробітна плата основних виробничих робітників, вартість основних матеріалів і сума прямих витрат [3, с. 34], але висновки обмежуються констатацією факту, що застосування різних баз розподілу загальновиробничих витрат суттєво впливає на собівартість, а також пропонується розраховувати виробничу собівартість за кількома методиками одночасно з метою розширити інформаційну базу для прийняття оптимальних управлінських рішень. Тут, на нашу думку, варто зазначити, що застосування альтернативних баз розподілу може обґрунтовувати протилежні управлінські рішення, що залишає проблему не вирішеною. В іншій науковій статті А.О. Коваль та Т.Ю. Редзюк порівнюють результати застосування для конкретного виробництва розподілу загальновиробничих витрат пропорційно обсягам випуску, прямим матеріальним витратам і заробітній платі робітників. За підсумками формується 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" [6, с. 8]. Далі автори статті стверджують, що вибір у якості бази розподілу "саме матеріальних витрат... є раціональним вибором і є ефективним саме для цього виду діяльності. Адже в собівартості одиниці продукції матеріальна складова займає найбільшу частку витрат" [6, с. 8]. Що стосується двох інших розглянутих баз розподілу, то їх застосування визнається недоречним лише тому, що воно призводить до однакового або майже однакового за сумою розподілу загальновиробничих витрат на одиницю продукції, а це є, на думку авторів статті, недоречним лише тому, що вироби мають різну вартість.

У цілому ж думка, що база розподілу непрямих витрат виробництва має орієнтуватися на ті прямі витрати, що відрізняються найбільшою питомаю вагою у загальній сумі прямих витрат є поширеною. Така теза є вирішальною у рекомендаціях щодо вибору бази розподілу загальновиробничих витрат відповідно до виду виробництва, розроблених А. Дундою та Ю. Подмешальською [7, с. 37]. П.О. Куцик і О.М. Мазуренко, презентуючи сферу застосування різних баз розподілу загальновиробничих витрат, зазначають, що розподіл пропорційно вартості сировини й основних матеріалів є доцільним у виробництвах, "де у собівартості виробів витрати сировини та матеріалів складають значну питому вагу", розподіл пропорційно годинам роботи обладнання — у виробництвах, "де значні капіталовкладення і загальновиробничі витрати пов'язані із використанням устаткування і техніки", а розподіл пропорційно прямих витратам — "у виробництвах, де значну питому вагу складають прямі витрати" [2, с. 103—104]. Певне підтвердження озвученій думці можна знайти й у Т.Ю. Бондаренко, а саме "питома вага фонду оплати праці не може слугувати оптимальною базою розподілу загальновиробничих витрат (на гірничо-збагачуваль-

них підприємствах — Ю.Б.) через її низьку питому вагу в структурі загальних витрат" [8, с. 152].

Альтернативним підходом щодо вибору бази розподілу накладних витрат виробництва варто визнати логічний підхід, який передбачає дослідження специфіки виробництва щодо формування та поведінки накладних витрат. Так, Д.Т. Декостер, Е.А. Шайфер і М.Т. Зібел з метою вибору бази розподілу накладних витрат поділяють фірми на дві категорії — високоавтоматизовані та малоавтоматизовані, тобто з великою витратою робочої сили (трудомісткістю). "У високоавтоматизованих фірмах накладні витрати складаються головним чином з витрат на використання обладнання (електроенергія, технічне обслуговування, амортизація). Вибір часу роботи машин на виготовлення продукції є доброю базою для розподілу накладних витрат. У малоавтоматизованих фірмах з великою витратою робочої сили сума накладних витрат тісно пов'язана з оплатою праці. В таких виробництвах обґрунтованою базою розподілу накладних витрат є кількість витраченого робочого часу або сума прямої заробітної плати" [9, с. 235]. Окремо вчені зазначають, що "більшість непрямих витрат більш тісно пов'язана із годинами затраченої працівниками праці на виробництво продукції, ніж із сумою заробітної плати робітників" [9, с. 235].

Окремої уваги заслуговує наявна у науковій літературі теза про те, що "база розподілу повинна враховувати причинно-наслідковий взаємозв'язок між непрямыми витратами і об'єктами, які є основою для їх розподілу" [10], або як формулюють цю думку П.О. Куцик і О.М. Мазуренко — "при пошуку оптимальної бази розподілу для кожної статті загальновиробничих витрат потрібно чітко дослідити її кореляційну залежність із базою розподілу" [2, с. 102]. Водночас, на нашу думку, варто стверджувати, що спочатку база розподілу непрямих витрат виробництва має бути обрана та обґрунтована логічно, а вже потім її якість та відповідно до речливості застосування має бути перевірена методами статистичного аналізу.

Таким чином, у сучасній економічній науці та господарській практиці практично відсутнє системне вирішення такої надзвичайно важливої проблеми управління витратами, якою є вибір та обґрунтування бази розподілу загальновиробничих витрат, що й актуалізує доцільність подальших наукових пошуків у цьому напрямі.

Вирішення проблеми вибору та обґрунтування ставки розподілу загальновиробничих витрат, незважаючи на її практичне значення та залежність від умов конкретного виробництва, слід, на нашу думку, розпочати із теоретичних, суто абстрактних питань. Саме цього вимагає системність і комплексність. А саме: чого ми чекаємо від розподілу? Яка база розподілу буде ідеальною? Навіть, якщо досягти ідеального результату на практиці не можливо, відповідь на це питання буде дуже корисною.

"Ідеальною", на нашу думку, доцільно визнати таку базу розподілу загальновиробничих витрат, яка фактично не викривлює витрат на виробництво окремих об'єктів витрат і відповідно собівартості окремих об'єктів калькулювання, тобто не призводить до неадекватного перерозподілу витрат від одного об'єкту калькулювання до іншого. Ідеальна ситуація, як це не дивно, можлива. Вона наявна у випадках, коли виробничий підрозділ протягом певного періоду часу виробляє лише один вид продукції; саме за таких умов не виникає проблеми розподілу і собівартість об'єкта калькулювання формується максимально адекватно. В умовах, коли виробничий підрозділ виробляє кілька видів продукції, "ідеальною" базою розподілу накладних витрат виробництва варто визнати таку базу розподілу, за використання якої собівартість окремих об'єктів калькулювання не змінюється при зміні структури виробництва. Тобто, якщо виробничий структурний підрозділ здатен ви-

робляти продукцію А і продукцію В, то в умовах, коли протягом місяця виробляється лише продукція А, формується реальна виробнича собівартість продукції А, а коли протягом місяця виробляється лише продукція В — формується реальна собівартість продукції В. В умовах, коли виробничий структурний підрозділ здійснює виробництво протягом місяця і продукції А, і продукції В, найкращою базою розподілу накладних витрат виробництва буде та база розподілу, за якої собівартість кожного з видів продукції буде максимально наблизитися до рівня собівартості виключного виробництва, мінімізуючи викривлення розподілу, яке на практиці, скоріше за все, матиме місце, але має бути мінімізоване.

Наступним логічним питанням є зв'язок загально-виробничих витрат із обсягами виробництва. Загально-визнаною і цілком доречною є класифікація загальновиробничих витрат на змінні та постійні. Так, відповідно до п. 16 П(с)БО 16 "Витрати" "до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності" [5]. Якщо ми приймаємо цю тезу на практиці, то маємо визнати, що значна частина загальновиробничих витрат прямо залежить від обсягу діяльності і на одиницю цього обсягу є фіксованою за будь-якої структури виробництва щодо різних об'єктів витрат. Таким чином, варто встановити, в яких одиницях визначати обсяг виробництва і саме ці одиниці мають бути базою розподілу змінних загальновиробничих витрат. Із постійними загальновиробничими витратами справа є складнішою, адже якщо вони не пов'язані із обсягом діяльності, то скоріше за все вони не пов'язані із структурою діяльності; принаймні виявити та врахувати цей зв'язок складніше. Водночас п. 16 П(с)БО 16 "Витрати" передбачає розподіл постійних загальновиробничих витрат пропорційно обраній базі розподілу за нормальної потужності, тобто за певного нормального обсягу діяльності. Саме в одиницях бази розподілу загальновиробничих витрат має бути визначена нормальна потужність виробничого структурного підрозділу, інакше дотриматися логіки розподілу, яку передбачено нормативним документом, неможливо. Таким чином, непрямі витрати виробництва як змінні, так і постійні мають розподілятися пропорційно одиницям, що певним чином відображають обсяг виробництва або, іншими словами, потужність виробничого структурного підрозділу.

Розглянемо, які з наявних баз розподілу загальновиробничих витрат пов'язані із потужністю виробництва, а які ні.

Так, із потужністю виробництва жодним чином не пов'язані такі бази розподілу загальновиробничих витрат як вартість спожитої сировини й матеріалів або загальна сума прямих витрат. Суми прямих матеріальних витрат або суми прямих витрат у цілому залежать не лише від обсягу виробництва, а і від вартості одиниць матеріалів, від цін, тарифів, тарифних ставок; підвищення таких цін, тарифів, ставок не відображає зміни обсягу виробництва, відповідно визначати таким чином обсяг виробництва не є коректним. Аналогічні зауваження є й до такої поширеної бази розподілу, якою є прямі витрати на оплату праці, адже на відміну від годин праці (що скоріше за все може відобразити обсяг виробництва) прямі витрати на оплату праці можуть змінюватися внаслідок якісної зміни тарифних ставок і відрядних розцінок, що заперечує можливість визначати таким чином обсяг виробництва.

Потенційна потужність виробничого структурного підрозділу залежить від того, якими ресурсами забезпечене виробництво. У класичній ситуації йдеться про сировину й матеріали, обладнання і працю людей. Який з цих факторів є жорстко обмеженим у певному періоді часу, тим й визначається виробнича потужність. В окремих випадках можливі ситуації, коли на ринку наявний

дефіцит сировини або кваліфікованих кадрів і виробнича потужність обмежується цими факторами (у натуральному вимірі, а не у вартісному), але в більшості випадків у короткостроковому періоді саме наявне виробниче обладнання визначає потужність виробничого структурного підрозділу. Окремо варто зазначити, що й значна частина загальновиробничих витрат пов'язана саме із виробничим обладнанням — це ресурси, що споживає обладнання (електроенергія, вода, допоміжні матеріали, запасні частини), а також інші витрати на утримання та поточний ремонт виробничого обладнання і виробничих приміщень, у яких це обладнання розміщене.

Якщо прийняти, що виробнича потужність обумовлена обмеженням ресурсом обладнання, то варто визначити, якими одиницями це варто оцінити і таким чином обрати базу розподілу загальновиробничих витрат. Так, якщо вся продукція в однакових натуральних (або умовно-натуральних) одиницях і час обробки (навантаження на обладнання) різних видів продукції є однаковим, то потужність обладнання може бути визначена в таких натуральних одиницях. Відповідно базою розподілу загальновиробничих витрат доцільно обрати фізичний обсяг виробленої продукції. Якщо процес виробництва полягає у переробці одного виду сировини (або певної стандартної сировини) і максимальний обсяг діяльності обмежується фізичним обсягом такої сировини до переробки, то саме фізичний обсяг спожитої сировини може бути обраний за базу розподілу загальновиробничих витрат. Години роботи обладнання також можуть дуже вдало відображати виробничу потужність і, за умови, що облік годин роботи обладнання здійснюється, виконувати роль бази розподілу загальновиробничих витрат.

За певних умов й години праці основних виробничих працівників можуть відображати потужність виробництва і відповідно використовуватися як база розподілу загальновиробничих витрат.

Водночас, на практиці поширеною є ситуація, коли продукція відрізняється різним часом обробки (навантаженням на обладнання), вимірюється у різних одиницях, у виробництві використовуються різні види сировини й матеріалів, а облік годин роботи обладнання не здійснюється, адже це практично не можливо організувати або потребуватиме значних додаткових витрат. Години праці не можуть бути обрані базою розподілу загальновиробничих витрат. Причиною є або різний рівень трудомісткості і автоматизації виробництва різних видів продукції в межах одного виробничого підрозділу, або те, що в умовах високої автоматизації виробництва працівники обслуговують обладнання і неможливо розділити години праці між окремими об'єктами обліку витрат і калькулювання. У таких випадках, на нашу думку, може бути використаний порядок розподілу загальновиробничих витрат пропорційно часткам освоєної виробничої потужності.

Задля розподілу загальновиробничих витрат пропорційно часткам освоєної виробничої потужності для кожного виду продукції, що випускається даним виробничим структурним підрозділом, має бути визначений нормальний у розрахунку на місяць обсяг виробництва за наявного виробничого обладнання за умови нормального режиму роботи та якщо протягом місяця структурний підрозділ буде випускати виключно цей вид продукції. В подальшому кожен місяць за кожним видом продукції шляхом ділення реального обсягу виробництва на нормальний за виключного виробництва обсяг виробництва будуть визначені частки освоєння виробничої потужності. Саме пропорційно розрахованим часткам освоєння виробничої потужності і буде здійснюватися розподіл загальновиробничих витрат. Для організації розподілу постійних загальновиробничих витрат визначається нормальна потужність, яка, слідуючи

логіці запропонованої бази розподілу загальновиробничих витрат, буде дорівнювати одиниці.

Розглянемо приклад застосування презентованої бази розподілу загальновиробничих витрат. Так, виробничий структурний підрозділ може виробляти чотири види продукції. Нормальний обсяг виключного виробництва і реальний обсяг виробництва за окремий місяць представлені нижче. Сума загальновиробничих витрат до розподілу за даний місяць становить 93220,00 грн, у тому числі 54850,00 грн змінні загальновиробничі витрати і 38370,00 грн постійні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати за нормальної потужності нормовані на рівні 38500,00 грн на місяць. Приклад розподілу загальновиробничих витрат із застосуванням у якості бази розподілу часток освоєної виробничої потужності представлений в таблиці 1.

Коментуючи розподіл постійних загальновиробничих витрат, варто звернути увагу, що розподіл здійснюється в межах ставки розподілу за нормальної потужності, тобто в межах 38500,00 грн (постійні загальновиробничі витрати за нормальної потужності) на одиницю освоєної (тобто освоєної в повному обсязі) нормальної потужності. У відповідному місяці частка освоєння нормальної потужності склала 0,94, відповідно максимальна сума постійних загальновиробничих витрат до розподілу складає $38500,00 \text{ грн} * 0,94 = 36190,00 \text{ грн}$. Сума перевищення — $38370,00 \text{ грн} - 36190,00 \text{ грн} = 2180,00 \text{ грн}$ визнається нерозподіленими загальновиробничими витратами і долучається до витрат поточного періоду у складі собівартості реалізованої готової продукції.

Презентований варіант використання у якості бази розподілу часток освоєння виробничої потужності є доцільним у випадках, коли інші бази розподілу, що відображають виробничу потужність, не можуть бути використані з тієї чи іншої причини.

Також варто зазначити, що обрана та логічно обгрунтована зв'язком із визначенням виробничої потужності база розподілу загальновиробничих витрат має бути перевірена на практиці шляхом статистичного дослідження. Необхідно встановити щільність зв'язку між динамікою загальної суми бази розподілу і суми змінних загальновиробничих витрат, а також перевірити наскільки суттєво змінюються змінні загальновиробничі витрати, долучені до собівартості різних видів продукції при змінах структури виробництва.

ВИСНОВКИ

Стратегічно 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 максимальною наближена до її реального розміру, який формується у випадку виключного виробництва (тобто у випадку, коли структурний підрозділ протягом місяця здійснює виробництво лише даного об'єкту калькулювання).

Вибір оптимальної бази розподілу загальновиробничих витрат не може бути орієнтованим на ті витрати, що відрізняються найбільшою питомою вагою у структурі прямих витрат, а має бути обгрунтований специфікою виробництва щодо формування та поведінки накладних витрат. Прийняття того факту, що певна частина загальновиробничих витрат залежить прямо (або майже прямо) від змін обсягу виробництва, а також дотримання принципів розподілу постійних загальновиробничих витрат пропорційно обраній базі розподілу за нормальної потужності, дозволяє ствер-

дживати, що у якості бази розподілу можуть бути прийняті лише ті одиниці, які певним чином характеризують обсяг виробництва, тобто виробничу потужність. Такими одиницями є обсяг виробництва у 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. Застосування таких поширених баз розподілу накладних витрат виробництва, як загальна сума прямих матеріальних витрат (вартість спожитих сировини й матеріалів), загальна сума прямих витрат, заробітна плата виробничих працівників, вартість обладнання, не є логічно обгрутованим.

У випадках, коли інші бази розподілу, що відображають виробничу потужність, не можуть бути використані з тієї чи іншої причини, пропонується застосувати розроблений та презентований автором порядок розподілу загально-виробничих витрат пропорційно часткам освоєння нормальної виробничої потужності. Розроблений порядок ґрунтується на визначенні для кожного з об'єктів витрат нормального у розрахунку на місяць обсягу виробництва за наявних виробничих ресурсів (насамперед виробничого обладнання) за умови нормального режиму роботи та якщо протягом місяця структурний підрозділ буде виробляти виключно цей об'єкт обліку витрат.

Наступним етапом обгрунтування бази розподілу загально-виробничих витрат має бути практична перевірка якості логічно обгрутованої бази розподілу методами статистичного аналізу, адже у будь-якому випадку орієнтуватися слід на мінімальний вплив змін структури виробництва на собівартість окремих об'єктів калькулювання.

Література:

1. Стоцкий В.И. Теория и практика калькуляции / В.И. Стоцкий. — Л.: Госнаучтехиздат, 1931. — 149 с.
2. Куцик П.О. Обліково-аналітична концепція управління загально-виробничими витратами підприємства: монографія / П.О. Куцик, О.М. Мазуренко. — Львів: Видавництво "Растр-7", 2014. — 288 с.
3. Чернишенко О.І. Вибір оптимального розподілу непрямих витрат на промислових підприємствах / О.І. Чернишенко, М.І. Ларка // Вісник НТУ "ХПІ". Сер.: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — Х.: НТУ "ХПІ". — 2013. — № 67 (1040). — С. 29—35.
4. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загально-виробничих витрат на підприємствах / Т.Ю. Кодимська // Економіка: реалії часу. — 2013. — № 1 (6). — С. 196—200.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
6. Беренда Н. Загально-виробничі витрати як складова операційних витрат, сутність та особливості їх розподілу / Н. Беренда, А. Коваль // Ukrainian food journal. — 2013. — Volume 2, Issue 2. — С. 245—252.
7. Подмешальська Ю. Актуальні аспекти обліку загально-виробничих витрат / Ю. Подмешальська, А. Дунда // Схід. — 2014. — № 2 (128). — С. 35—40.
8. Бондаренко Т.Ю. Теоретичні та практичні аспекти розподілу загально-виробничих витрат / Т.Ю. Бондаренко // Економіка Крима. — 2010. — № 2 (31). — С. 150—153.

Таблиця 1. Розподіл загально-виробничих витрат пропорційно часткам освоєння виробничої потужності

Вид продукції, одиниця виміру	Нормальний обсяг виключного виробництва	Реальний обсяг виробництва	Частка освоєння виробничої потужності	Розподілені загально-виробничі витрати, грн.	
				змінні	постійні
А, шт.	2500	875	0,35	$\frac{54850}{0,94} * 0,35 = 20422,87$	$38500 * 0,35 = 13475,00$
В, кг	3750	937,5	0,25	$\frac{54850}{0,94} * 0,25 = 14587,77$	$38500 * 0,25 = 9625,00$
С, кв. м	8000	1040	0,13	$\frac{54850}{0,94} * 0,13 = 7585,64$	$38500 * 0,13 = 5005,00$
Д, шт.	4700	987	0,21	$\frac{54850}{0,94} * 0,21 = 12253,72$	$38500 * 0,21 = 8085,00$
Усього	x	x	0,94	54850,00	36190,00

9. DeCoster Don T., Schafer Eldon L., Ziebel Mary T. Management accounting: a decision emphasis. — 4th ed. — New York etc.: Wiley, 1988. — 681 p.

10. Сук П.А. Облік загально-виробничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах / П.А. Сук, О.Г. Криворот // Облік і фінанси АПК. — 01.08.2006. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://magazine.faa.org.ua/content/view/272/35/>

References:

1. Stotskyj, V.Y. (1931), *Teoryia y praktyka kal'kuliatsyy [Theory and Practice of Costing]*, Hosnauchtekhizdat, Leningrad, USSR.
2. Kutsyk, P.O. and Mazurenko, O.M. (2014), *Oblikovo-analitychna kontseptsiia upravlinnia zahal'novyrobnychymy vytratamy pidpryemstva [Accounting and analytical concept of management of total production costs of the enterprise]*, Vydavnytstvo "Rastr-7", L'viv, Ukraine.
3. Chernyshenko, O.I. and Larka, M.I. (2013), "Choosing the optimal distribution of indirect costs for industrial enterprises", *Visnyk NTU "KhPI". Seria: Tekhnichnyj prohres i efektyvnist' vyrobnystva*, vol. 67 (1040), pp. 29—35.
4. Kodyms'ka, T.Yu. (2013), "Ways to improve accounting and distribution of total manufacturing costs at enterprises", *Ekonomika: realii chasu*, vol. 1 (6), pp. 196—200.
5. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses"", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 05 June 2018).
6. Berenda, N. and Koval', A. (2013), "Total production costs as a component of operating expenses, the nature and features of their distribution", *Ukrainian food journal*, vol. 2, no. 2, pp. 245—252.
7. Podmeshal's'ka, Yu. and Dunda, A. (2014), "Current aspects of accounting for total production costs", *Skhid*, vol. 2 (128), pp. 35—40.
8. Bondarenko, T.Yu. (2010), "Theoretical and practical aspects of distribution of total production costs", *Ekonomyka Kryma*, vol. 2 (31), pp. 150—153.
9. DeCoster Don, T. Schafer, E.L. and Ziebel, M.T. (1988), *Management accounting: a decision emphasis*, 4th ed., Wiley, New York, USA.
10. Suk, P.L. and Kryvorot, O.H. (2006), "Accounting for total production costs and their distribution in agricultural enterprises", *Oblik i finansy APK*, available at: <http://magazine.faa.org.ua/content/view/272/35/> (Accessed 05 June 2018).

Стаття надійшла до редакції 19.06.2018 р.