

УДК 657.1.011.56

Ірина Торопова

Iryna Toropova

**ОБЛІК ВИТРАТ НА ОБСЛУГОВУВАННЯ І УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ
ТА ЇХ РОЗПОДІЛ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РИБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ****ACCOUNTING OF SERVICE AND PRODUCTION MANAGEMENT EXPENSES
AND THEIR ALLOCATION AT FISH INDUSTRY ENTERPRISES**

Досліджується порядок обліку і розподілу витрат на обслуговування та управління виробництвом на підприємствах рибної промисловості.

Ключові слова: витрати на обслуговування виробництва, витрати на управління виробництвом, база розподілу витрат.

The accounting and allocation of service and production management expenses at fish industry enterprises are investigated.

Keywords: production service expenses, production management expenses, cost allocation base.

Постановка проблеми. Неодмінною умовою функціонування підприємства є наявність витрат, пов'язаних з обслуговуванням і управлінням виробництвом. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» такі витрати відносяться до загальновиробничих. Однак, розкриваючи склад загальновиробничих витрат, стандарт не відображає галузевих особливостей рибпромислових підприємств, які впливають на облік і розподіл таких витрат.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Обліку та розподілу загальновиробничих витрат присвячені наукові праці таких вчених, як М. Білуха, А. Бородкін, С. Безруких, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Івашкевич, Т. Карпова, Л. Нападовська, М. Огійчук, В. Палій, М. Пушкар, В. Сопко, Н. Чумаченко та ін. Однак теоретичні розробки та нормативно-законодавча база України в частині витрат промислових підприємств не відображають галузевих особливостей, що вимагає подальшого вивчення цього питання.

Мета статті – розглянути особливості обліку і розподілу витрат на обслуговування і управління виробництвом на рибпромислових підприємствах.

Основний матеріал дослідження. Витрати на обслуговування і управління виробництвом відповідно до П(С)БУ 16 «Витрати» визначені як загальновиробничі витрати. Такі витрати відповідно до Інструкції № 291 рекомендовано обліковувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» [1, 2].

Рибна промисловість поєднує дві основні галузі промисловості: добувну та переробну, що суттєво впливає на організацію виробництва, планування та облік затрат на виробництво її продукції і значно відрізняє її від інших галузей. У зв'язку з тим, що в рибній промисловості близько 20 % витрат на виробництво рибпродукції пов'язані з обслуговуванням промислового обладнання, доцільно в складі загальновиробничих витрат виокремлювати витрати на утримування та експлуатацію машин і обладнання і безпосередньо цехові витрати.

Об'єднання витрат на утримування та експлуатацію машин і обладнання і цехових витрат в одному понятті «витрати на обслуговування і управління виробництвом» пов'язано з тим, що всі вони мають ряд загальних характеристик:

- мають комплексний характер – у складі затрат відображаються всі економічні елементи витрат;
- при випуску двох і більше виробів ці витрати не можуть бути віднесені прямо на вироби і розподілятися між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, а потім і між виробами непрямым порядком. Таким чином, достовірність калькуляції значною мірою залежить від обраного способу розподілу цих ресурсів; облік за кожним видом витрат ведеться за однією схемою;
- аналітичний облік витрат здійснюється за статтями відповідно до номенклатури;
- рахунки, на яких організується облік витрат за даним видом витрат, залишків після закінчення місяця не мають;
- єдиною є методика контролю цього виду витрат.

За кожним видом витрат складається кошторис з підрозділами за статтями. Це дозволяє фактичні витрати за статтями зіставляти з кошторисними показниками.

З точки зору економічного змісту, більша частина витрат на утримання та експлуатацію обладнання і цехові витрати являють собою витрати, пов'язані з утриманням засобів праці, які беруть участь у процесі виробництва продукції і тому за пріоритетною ознакою підлягають віднесенню до основних (технологічних) витрат, а інша частина цих витрат являє собою витрати на управління і обслуговування виробництва і тому має бути віднесена до накладних (нетехнологічних) витрат.

Рівень собівартості продукції залежить не тільки від достовірності обліку і порядку включення прямих витрат, але також і від науково обгрунтованого розподілу непрямих витрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією в розрізі об'єктів калькулювання. Відсутність незавершеного виробництва в рибоконсервній промисловості суттєво впливає на методику розподілу непрямих витрат. Серед непрямих витрат найбільший інтерес, з точки зору питомої ваги в собівартості рибоконсервної продукції, мають витрати на управління та обслуговування виробництва. Ці витрати в собівартості рибоконсервної продукції становлять близько 30 %.

Зупинімося більш детально на процесі вибору науково обгрунтованого методу розподілу витрат на обслуговування і управління виробництвом для рибоконсервної промисловості.

До складу витрат на утримання та експлуатацію обладнання в рибній промисловості можуть бути віднесені такі: на утримання, амортизацію і поточний ремонт виробничого та підйомно-транспортного устаткування, робочих машин, інструментів і пристосувань, промислових суден, виробничих рефрижераторів, плавучих консервних заводів. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання в рибоконсервному виробництві рекомендується акумулювати на окремому синтетичному рахунку 91-1 «Витрати на утримання та експлуатацію обладнання». Як база розподілення цього виду витрат на рибоконсервних підприємствах використовується заробітна платня виробничих працівників. Суть цього способу полягає в такому:

- через первинні облікові документи забезпечується виділення сум заробітної платні виробничих працівників без доплат за прогресивно-преміювальними системами;
- визначається частка (процентне відношення) фактичних виробничих витрат відносно обрахованої суми заробітної платні працівників;
- множенням процентного відношення (свого роду розрахункової ставки) на суму заробітної платні, нарахованої на виготовлення (виконання) конкретних видів продукції, визначається сума виробничих витрат, які відносяться на собівартість продукції;
- шляхом поділу обрахованої суми на кількість виготовленої продукції визначають суму затрат на одиницю продукції.

Відносна простота розрахунків розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання і те, що при будь-якому способі важко домогтися максимального наближення результатів розподілу до фактичних витрат на одиницю продукції, сприяли значному поширенню цього способу на рибоконсервних підприємствах. Проте суттєвим недоліком цього способу є те, що при різному рівні механізації та автоматизації виробничих процесів у рибоконсервній промисловості більша частина цього виду витрат відноситься на роботи, що здійснюються при нижчому рівні механізації. Так, в рибоконсервному виробництві в результаті сума витрат за даною статтею у собівартості 1 туби консервів «Товстолобик в олії» при використанні ручної праці для переробки тушок товстолобика для цього виду консервів становить 40,25 грн. проти 9,07 грн. у собівартості консервів «Тюлька в томатному соусі», при виробництві яких тушки не переробляються таким чином. Такі розбіжності у витратах на утримання та експлуатацію обладнання не пов'язані зі ступенем участі основних фондів у виробництві цих видів рибоконсервної продукції.

За допомогою методу розподілу пропорційно кошторисним чи нормативним ставкам досягається те, що при різному рівні механізації та автоматизації виробництва продукції частка витрат по механізованих (автоматизованих) і немеханізованих роботах різна, внаслідок чого і різна частка непрямих витрат, оскільки з підвищенням рівня механізації та впровадженням автоматизації трудомісткість виробництва продукції знижується, а витрати на експлуатацію засобів механізації (автоматизації) зростають. Сутність цього способу полягає в такій послідовності операцій:

- все обладнання виробництва (цеху чи іншого підрозділу виробництва) розподіляється на технологічно однорідні групи з однаковими витратами на утримання;
- на підставі розрахунків за статтями визначається нормативна величина тієї частини витрат, яка пов'язана з утриманням і експлуатацією обладнання на одиницю обладнання за годину роботи

по кожній групі. Немеханізовані операції виділяються, і по них також визначаються витрати за годину роботи;

- нормативна величина витрат за годину роботи обладнання по одній з груп обладнання береться за одиницю і відносно цієї групи вираховуються коефіцієнти приведення по інших групах обладнання;
- на підставі технологічної документації обраховується кількість годин роботи групи обладнання для виробництва кожного виробу, а за допомогою коефіцієнтів машино-години перераховуються в приведені машино-години;
- помноженням приведених машино-годин по кожному виробу на нормативні витрати на годину роботи обладнання по групі, прийнятій за одиницю, визначається кошторисна ставка витрат на виріб.

Проте така методика розрахунків є не тільки складною, але й пов'язаною з рядом умовностей: поділ обладнання на групи, визначення витрат на годину роботи обладнання і часу роботи по кожній групі обладнання на виріб. Крім того, у рибоконсервному виробництві застосування методу розподілу пропорційно кошторисним (нормативним) ставкам є досить складним у зв'язку з частою зміною номенклатури продукції, що випускається, що, в свою чергу, призводить до того, що зі зміною номенклатури виробів різко змінюється загальна кількість коефіцієнтно-машино-годин по цеху за місяць, а, отже, і витрати на одну коефіцієнтно-машино-годину. У зв'язку з цим на один і той же виріб у суміжні місяці ставки будуть різними.

З метою науково обґрунтованого вибору показника розподілу витрат на утримування та експлуатацію обладнання в ході дослідження був застосований метод кореляційного аналізу. При цьому обраховувалась тіснота зв'язку між виробничою собівартістю і витратами на утримування та експлуатацію обладнання.

Коефіцієнт кореляції виражає тісноту зв'язку та його спрямування між досліджуваними величинами x та y . За даними дослідження, найбільша тіснота зв'язку досягається між виробничою собівартістю і витратами на утримування та експлуатацію обладнання при розподілі останніх пропорційно кількості переробленої сировини ($r = 0,999$). Таким чином, у рибоконсервному виробництві найбільш доцільно застосовувати як базу розподілу витрат на утримування та експлуатацію обладнання кількість обробленої сировини. Використання цього показника як бази розподілу витрат на утримування та експлуатацію обладнання дозволяє більш обґрунтовано, порівняно з діючою методикою, відобразити величину цих витрат у собівартості окремих асортиментних груп рибоконсервної продукції.

До складу цехових витрат у рибній промисловості відносять витрати, пов'язані з управлінням, обслуговуванням і організацією виробництва в цехах. На рибопромислових підприємствах, що мають промисловий флот, виробничі рефрижератори, плавучі бази та плавучі консервні заводи, у складі цехових витрат відображають: витрати на охорону праці плавскладу суден; знос і ремонт малоцінних необоротних матеріальних активів; заробітну плату всіх видів з відрахуваннями на соціальне страхування від неї групових та флагманських фахівців, берегових підмінних команд та резерву плавскладу, а також заробітну плату з відрахуваннями від неї плавскладу виробничих рефрижераторів і плавучих баз (крім виробничого персоналу). Обліковувати такі витрати рекомендується на окремому рахунку 91-2 «Цехові витрати». Цехові витрати в рибоконсервному виробництві рекомендується акумулювати на синтетичному рахунку 91-2 «Цехові витрати». Цей вид витрат розподіляється між видами обробки продукції пропорційно до суми основних витрат без вартості сировини і матеріалів, тари і тарних матеріалів (до цих витрат у цьому випадку відносять паливо та енергію на технологічні цілі, основну та додаткову заробітну платню виробничих працівників з відрахуваннями на соціальне страхування, витрати на утримування та експлуатацію обладнання).

Недоліком цієї методики розподілу загальноновиробничих витрат у рибоконсервному виробництві, які за економічним змістом є умовно постійними, є те, що базою розподілу вважаються всі прямі витрати на утримування та експлуатацію обладнання, не враховуючи вартості сировини і матеріалів. За економічним складом загальноновиробничі витрати виникають через створення умов для виробничого процесу випуску продукції, тобто витрати на обслуговування виробничого процесу. Витрати на сировину і матеріали частково знаходяться в цехових коморах, які обслуговуються складськими працівниками, відбувається підготовка сировини та переміщення всередині цеху та інші витрати на обслуговування виробничого процесу – це дає підстави зробити висновки, що при перерозподілі загальноновиробничих витрат не варто виключати з бази розподілу вартість сировини та матеріалів.

Разом з тим, включення до бази розподілу загальновиробничих витрат, витрат на утримування та експлуатацію обладнання економічно не виправдано, оскільки вони відносяться на види продукції не за прямим розподілом, а відповідно до кошторисно-розрахункових ставок, машино-годин роботи, нормативних витрат та ін. У зв'язку з цим вони не є складовою частиною бази розподілу цехових витрат.

Цехові витрати доцільно розподіляти між видами продукції пропорційно сумі всіх прямих витрат на виробництво виробів. До бази розподілу слід включити: витрати сировини і матеріалів, тари і тарних матеріалів, палива і енергії на технологічні цілі, основну та додаткову заробітну платню виробничим працівникам з відрахуванням на соціальне страхування.

Результати дослідження. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

- для підприємств рибної промисловості слід у складі загальновиробничих витрат виокремлювати витрати на утримання та експлуатацію обладнання і цехові витрати;
- кореляційний аналіз витрат на обслуговування та утримування обладнання в рибоконсервному виробництві показав, що найбільш оптимальним методичним прийомом розподілу цих витрат між видами продукції є розподіл пропорційно витратам сировини, які в структурі собівартості рибоконсервної продукції складають в середньому 50 %;
- цехові витрати економічно доцільно розподіляти між видами продукції пропорційно сумі всіх прямих витрат на виробництво виробів.

Список використаної літератури

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu16/>
2. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

Стаття надійшла до редакції 23.04.2013.

Відомості про автора

І. С. Торопова, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту, Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського.