

ЛІТЕРАТУРА

1. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под ред. А.Г. Грязновой – М.: „Финансы и статистика”, 2004. – 1168 с.
2. Білик М.Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств // Фінанси України. – 2005. – №3. – С. 117–128.
3. <http://home-money.org>.
4. Конторщикова О. Аналіз фінансового стану як передумова ефективного управління підприємством // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – №. 6. – С. 3–5.
5. Савчук В.П. Финансовая диагностика и мониторинг деятельности предприятия. Практические подходы и технологии. – К., 2004. – 173 с.
6. Захарченко В.О., Счасна С.І. Систематизація методів оцінки фінансового стану підприємства // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 137–144.
7. Ковалёв В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика. – М.: Изд-во „Прспект”, 2006. – 1062 с.
8. Кубышкин И. Использование финансового анализа для управления компанией // Финансовый директор - 2005. – № 4.
9. Шуремов Е. Инструменты финансового анализа – критерии выбора // <http://www.cfin.ru>.
10. <http://www.cfin.ru/ias/index.shtml>.

УДК 657

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
ШЛЯХОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Кратко І.Р.

Мукачівський технологічний інститут

В статье рассматривается понятие и сущность общепроизводственных расходов, деление их согласно Положения (стандарта) бухгалтерского учета 16 "Затраты" и Положения (стандарта) бухгалтерского учета 18 "Строительные контракты". А также рассмотрен зарубежный опыт по этим вопросам.

A concept and essence of general production charges is considered, division of them in obedience to Statute (to the standard) of record-keeping of a 16 "Expense" and Statute (to the standard) of record-keeping 18 "Build contracts". And also foreign experience is considered on these questions.

Загальна постановка проблеми. Важливим питанням калькулювання в будівництві є облік і розподіл загальновиборничих витрат. Собівартість виконаних робіт прямо впливає на фінансовий результат, тому питання собівартості весь час є важливим для підприємства, як резерв зменшення витрат і відповідно зниження ціни.

Особливістю обліку загальновиборничих витрат на шляхобудівних підприємствах є їхня різноманітність і вагома частка у готовій продукції.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Предметом дослідження – загальновиборничі витрати, займалося багато науковців, зокрема Бабич В.В., Волков М.Г., Задорожній З.В., Лишиленко О.В., Литвин Б.М., Наїнський О.С., Пушкар В.С., Цал-Цалко Ю.С. та ін.

Метою даної статті є дослідження теоретичних і методологічних положень, щодо обліку загальновиборничих витрат та їх розподілу на шляхобудівних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Цал-Цалко Ю.С. розтлумачує загальновиборничі витрати як: "...складову частину виробничої собівартості (робіт, послуг) які не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підрозділів необхідних умов виробництва та здійсненням управління" [11].

Пушкар В.С. характеризує загальновиборничі витрати: "Обслуговування роботи цехів основного і допоміжного виробництва та управління ними, організація та координація виробничого процесу в них вимагають певного управлінського апарату й витрат, які мають назву загальновиборничих" [8].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" до складу загальновиборничих витрат включає: витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо), амортизація осно-

вних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення та інші витрати передбачені в пунктах 15.1-15.9 цих стандартів [6].

В російській системі обліку загальновиробничі витрати розглядаються в основному як частина непрямих витрат. Непрямі витрати не можуть бути віднесені прямо на собівартість окремих видів продукції і розподілятися за допомогою умовних розрахунків, наприклад пропорційно оплаті праці виробничих робітників: загальновиробничі, загальногосподарські, позавиробничі і інші. Тобто загальногосподарські, позавиробничі витрати обліковуються та розподіляються на рівні загальновиробничих, в той час як на Україні загальногосподарські, або іншими словами адміністративні, витрати не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток [11].

Непрямі витрати в Росії поділяють на три групи:

- непрямі затрати матеріалів – це затрати різних побічних, але необхідних матеріалів, які використовуються у виробничому процесі (мастильні масла, кацтовари, запчастини і ін.);
- непрямі трудові затрати – це заробітна плата, виплачена підсобним робітникам, робітникам, зайнятим обслуговуванням обладнання, комірникам, канцелярським робітникам тощо. Вони включають також час простоїв основних виробничих робітників і вартість надурочних робіт;
- непрямі накладні витрати – це заробітна плата керівництва, комерційних, адміністративних робітників, вартість оренди, транспортних витрат, витрати на розробку нових виробів.

Подібне спостерігається і в США, де поняття загальновиробничих витрат немає, а є непрямі матеріали та послуги, непряма заробітна плата, виплати робітникам і службовцям, безпосередньо не пов'язані з використанням робочого часу, комерційні витрати, які переважно є накладними [5].

Порівнявши структуру загальновиробничих витрат в Україні та Росії, можна зробити висновок, що вони подібні. Відмінність полягає у тому, що витрати, які є по суті загальновиробничими, відносять до загальногосподарських (або адміністративних) і розподіляють їх між видами продукції пропорційно обраній базі розподілу.

Згідно П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва щомісячно в повній сумі і підлягають розподілу тільки між окремими видами продукції (робіт, послуг), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляють виходячи з нормальної потужності. Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [10].

Розподіл постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю необхідний для того, щоб сума витрат, яка перевищує норматив, не включалася до виробничої собівартості готової продукції. Це зумовлює поділ постійних загальновиробничих витрат на розподілені та нерозподілені.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не включаються до виробничої собівартості продукції, а списуються на собівартість реалізованої продукції в тому періоді, в якому вони виникли. Розподілені постійні загальновиробничі витрати підлягають подальшому розподілу у складі виробничої собівартості між окремими видами продукції.

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляють між окремими виробами пропорційно обраній базі розподілу - показнику, в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

Слід зауважити, що підприємства будівельної галузі для визначення загальновиробничих витрат крім П(с)БО 16 "Витрати", користуються П(с)БО 18 "Будівельні контракти", хоча вони і передбачають визначення загальновиробничих витрат згідно П(с)БО 16.

Значну частину загальновиробничих витрат у будівельних підприємствах складають витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання, хоча деякі вітчизняні науковці відносять ці витрати до накладних, але зокрема Задорожній З.В.[2] пропонує спираючись на Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт затверджене постановою Кабінету Міністрів України №186 від 09.02.1996р. відносити їх до основних, а не прямих витрат. Так, наприклад, при будівництві шляхобудівним підприємством декількох ділянок доріг одна одиниця техніки може бути задіяна на декількох ділянках будівництва, тому всі витрати пов'язані з цією одиницею техніки мають бути розподілені.

З набуттям чинності П(с)БО 18 "Будівельні контракти" підприємства будівельної галузі дістали змогу значно розширити перелік витрат, які можуть відноситись до витрат пов'язаних із утримання та експлуатацією будівельних машин та механізмів, зокрема:

- Витрати на оплату праці та обов'язкові нарахування на неї за виконану роботу робітників, зайнятих управлінням, ремонтами, обслуговуванням, технічними оглядами будівельних машин і механізмів.
- Витрати на відрядження.
- Вартість палива, мастильних матеріалів, запасних частин, що використовуються під час експлуатації цих машин.
- Витрати на переміщення цих машин між об'єктами будівництва.
- Знос будівельних машин і устаткування.
- Сума відсотків, нарахованих за користування орендованими машинами і механізмами.
- Вартість послуг наданих сторонніми організаціями пов'язаних з перебазуванням машин і механізмів.
- Витрати на переміщення матеріалів у межах будівельного майданчика за допомогою будівельних машин.
- Податки і платежі пов'язані з експлуатацією машин та механізмів.
- Інші витрати пов'язані з утриманням та експлуатацією машин та механізмів.

Крім того слід зазначити, що не всі витрати з експлуатації будівельної техніки підлягають зарахуванню до собівартості будівельних об'єктів, до таких витрат належать амортизація незадіяних будівельних машин та механізмів, ці витрати належать до витрат періоду і покриваються за рахунок прибутку.

При обліку загальновиборничих витрат організацій, що займаються будівництвом автомобільних шляхів слід звернути увагу на структуру загальнодільничих витрат, які помилково можуть бути віднесені до адміністративних витрат. Їх ототожнення може призвести до викривлення собівартості об'єктів будівництва, тобто зменшення вартості виконаних робіт і збільшення розміру витрат, які не відображаються у вартості контракту.

Згідно П(С)БО 16 загальновиборничі витрати поділяються на змінні та постійні. Слід зазначити, що абсолютно точного поділу витрат на постійні та змінні не може бути, оскільки існують витрати, що містять в собі і постійну і змінні частини. Так, оплата праці апарату управління виробництвом може включати в себе постійну частину – оклад і змінну частину – винагороди (премії) за збільшення обсягів виробництва, за високі досягнення в праці тощо. Крім того, затрати, які для одного підприємства є постійними, для іншого можуть бути змінними.

Змінні загальновиборничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення, тобто списуються на витрати виробництва щомісячно в повній сумі і підлягають розподілу тільки між окремими видами продукції (робіт, послуг), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиборничі витрати розподіляють виходячи з нормальної потужності. Нормальна потужність - це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [10].

Розподіл постійних загальновиборничих витрат за нормальною потужністю необхідний для того, щоб сума витрат, яка перевищує норматив, не включалася до виробничої собівартості готової продукції. Це зумовлює поділ постійних загальновиборничих витрат на розподілені та нерозподілені.

Нерозподілені постійні загальновиборничі витрати не включаються до виробничої собівартості продукції, а списуються на собівартість реалізованої продукції в тому періоді, в якому вони виникли. Розподілені постійні загальновиборничі витрати підлягають подальшому розподілу у складі виробничої собівартості між окремими видами продукції.

Змінні та постійні розподілені загальновиборничі витрати розподіляють між окремими виробами пропорційно обраній базі розподілу – показнику, в розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиборничих витрат.

База розподілу встановлюється підприємством самостійно. Це можуть бути: години роботи обладнання, заробітна плата працівників, обсяг діяльності (в натуральних показників), прямі витрати тощо. Можливо також обрання бази за частинами загальновиборничих витрат: витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування за однією базою (за витратами на машино-годину роботи конкретного устаткування), решту витрат – за іншою базою (трудо- або машиномісткістю виробів).

Висновки та перспективи подальшого розвитку. Отже правильний вибір бази розподілу надзвичайно важливий, оскільки по-перше, вибрана база повинна вказувати на взаємозв'язок між непрямими витратами і причинами, що на них впливають, по-друге, необхідно вибрати таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину непрямих витрат. Вибір неправильної бази розподілу буде означати, що суми загальновиборничих витрат, віднесені на окремі

вироби чи замовлення, неточно відображають фактично понесені витрати і в результаті виробництва окремих видів продукції (робіт, послуг) можуть суттєво змінюватися.

Варто також звернути увагу на систему обліку, в якій здійснюється розподіл загальновиробничих витрат. В Україні розподіл загальновиробничих витрат як у фінансовому, так і в управлінському обліку однаковий. При цьому підприємству надано певну свободу вибору щодо поділу витрат на змінні та постійні, вибору бази розподілу. В Росії розподіл загальновиробничих витрат в управлінському обліку дещо відмінний від фінансового обліку. Тут основна увага приділяється такому розподілу загальновиробничих витрат, який би призводив до найбільш правильного обчислення собівартості. У США розподіл загальновиробничих витрат є "прерогативою" виключно управлінського обліку, оскільки у фінансовому обліку розподілу накладних витрат не потрібно, вони (виробничі накладні витрати) в повній врахованій сумі визнаються витратою у звітному періоді.

Особливу увагу при розподілі загальновиробничих витрат треба звертати на підприємствах будівельної галузі, зокрема на підприємствах, що займаються будівництвом автомобільних доріг. Велика різноманітність загальновиробничих витрат та їх питома вага у собівартості виконаних робіт потребує подальшого дослідження.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С.Ф. Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. – К.: Екаунтінг, 2000.
2. Задорожній З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. – Тернопіль:Економічна думка, 2006.
3. Лебедев В.Т., Дроздова Т.Г. и др. Управление затратами на предприятии: Учебник. – Санкт-Петербург: Бизнес-пресса, 2000.
4. Луговой А.В. Учет общепроизводственных расходов // Бухгалтерский учет – 11 – 1999/
5. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2004.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205
8. Пушкар В.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002.
9. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия: Учебное пособие. – М.: Инфра-М, 2004.
10. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навчальний посібник. – К.: ЦНЛ, 2006.
11. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002.