

Тема 4. Організація обліку та розподіл загальновиробничих витрат.

План

- 1.Склад загальновиробничих витрат
- 2.Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати
- 3.Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання
- 4.Облік загальновиробничих витрат

1. Склад загальновиробничих витрат

Сама назва цієї групи витрат говорить нам про те, що до неї включаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, а саме: витрати на утримання, організацію виробництва та управління ним.

Перелік загальновиробничих витрат наведено в **п. 15 П(С)БО 16**.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

1. 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).
2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.
3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, 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 виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).
6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.
7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).
8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.
9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

2. Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати

Ви, звичайно ж, пам'ятаєте, що **п. 11 П(С)БО 16** дозволяє нам відносити до складу виробничої собівартості не всі загальновиробничі витрати, а тільки **змінні та постійні розподілені** загальновиробничі витрати. Нерозподілений залишок постійних

загальновиробничих витрат зараховується до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Тобто всі загальновиробничі витрати можна розподілити на **змінні** та **постійні**, а останні, у свою чергу, — на **розподілені** та **нерозподілені** (**п. 16 П(С)БО 16**).

До **змінних** загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехом, дільницею), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

До **постійних** загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Задля справедливості зазначимо: розподіл витрат на постійні та змінні вельми **умовний**. На практиці при збоях у виробництві (недопостачання сировини, розірвання контрактів на постачання готової продукції, аварійні ситуації) підприємства часто економлять саме на постійних витратах. Не проводять у повному обсязі ремонтні та профілактичні роботи з обладнанням, переводять на скорочений робочий день працівників-почасовиків тощо. Тобто насправді сума постійних витрат не така вже й постійна. Вона залежить від рівня цін на споживані ресурси, стабільності в роботі підприємства і частково від обсягів його діяльності. А ось запропонований у **П(С)БО 16** розподіл загальновиробничих витрат на постійні та змінні, орієнтований на стабільні ціни та стабільну роботу, а також на те, що всі витрати, враховані при плануванні, будуть понесені в повному обсязі.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат підприємство установлює **самостійно**, виходячи зі специфіки його діяльності, та фіксує у наказі про облікову політику (**п. 16 П(С)БО 16**).

Для наочності класифікацію загальновиробничих витрат і порядок їх уключення до собівартості продукції (робіт, послуг) представимо у вигляді схеми (див. рис. 8.1).

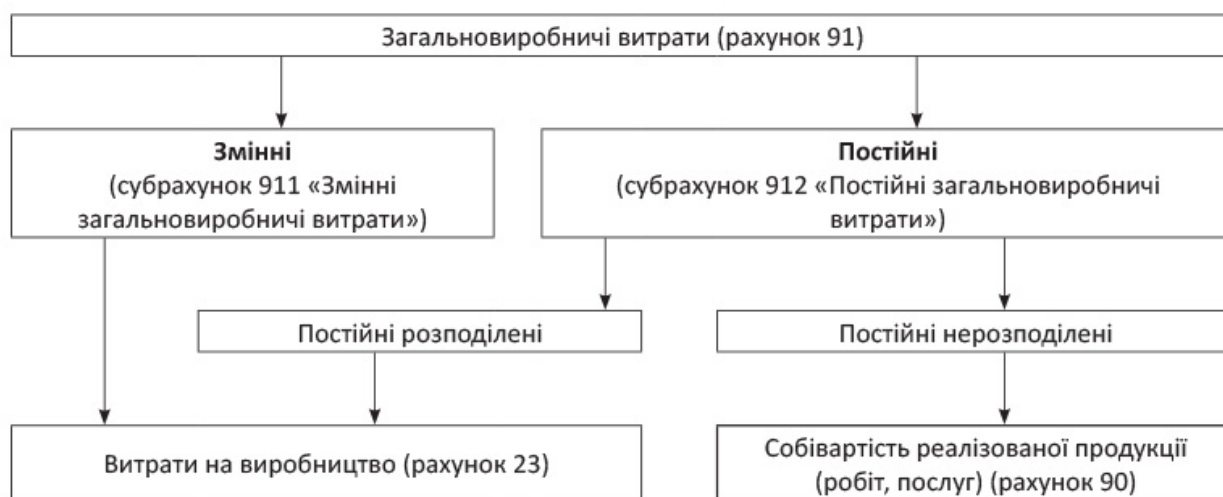


Рис. 8.1. Схема розподілу загальновиробничих витрат

Вам уже, напевно, не терпиться дізнатися, як відбувається розподіл загальної суми постійних загальновиробничих витрат. Давайте швидше розбиратися.

Як свідчить **п. 16 П(С)БО 16**, постійні загальновиробничі витрати відносять до складу виробничої собівартості в **частині, що відповідає нормальній виробничій потужності**.

Нагадаємо: **нормальна потужність** є очікуваним середнім обсягом діяльності, який може бути досягнуто в умовах звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (**п. 4 П(С)БО 16**). Звичайно, що **фактична потужність** за звітний період може відрізнитися від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення.

Щоб визначити суму постійних загальновиробничих витрат, які включають до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) звітного періоду, потрібно знати **норматив (коефіцієнт)** таких витрат на одиницю бази розподілу.

Цей показник є відношенням постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності до бази розподілу зазначених витрат, що відповідає нормальній потужності підприємства. Формула розрахунку виглядає так:

$$\text{Норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу} = \frac{\text{Розмір постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності}}{\text{Показник бази розподілу при нормальній потужності}}$$

Тут одразу ж виникає запитання: що таке база розподілу і як її визначити?

Під **базою розподілу** розуміють показник (грошовий або натуральний), з розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

Базу розподілу підприємство обирає самостійно і затверджує в наказі про облікову політику

За базу розподілу загальновиробничих витрат можна прийняти:

- основну заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції;
- години роботи (відпрацьовані станко-години, машино-години, людино-години);
- обсяг діяльності (наприклад, кількість готової продукції (штук, тонн, куб. м тощо) або обсяг послуг чи робіт у вартісному вираженні);
- прями витрати тощо.

До вибору бази розподілу слід підійти дуже відповідально. Так, приймати за базу розподілу відпрацьовані людино-години або прямі витрати на оплату праці доцільно там, де застосовується переважно ручна праця. У свою чергу, на повністю автоматизованому виробництві виправданим буде використовувати як базу розподілу машино-години роботи обладнання, а на матеріаломісткому виробництві — прямі матеріальні витрати.

Новостворені підприємства обирають базу розподілу на підставі прогнозних (планованих) даних.

Підприємства з **цеховою структурою** управління виробництвом для планування та розподілу загальновиробничих витрат обирають базу розподілу і, відповідно, розраховують норматив постійних загальновиробничих витрат у розрізі кожного цеху. При цьому база розподілу може бути різною для різних центрів виникнення витрат (цехів, структурних підрозділів).

Підприємство може переглянути чинну базу розподілу та обрати нову. Необхідність у цьому виникає в тому випадку, коли змінюються обставини, на яких базувався її вибір. Наприклад, причиною перегляду бази розподілу може стати збільшення часу роботи обладнання у зв'язку з переходом на дво-, тризмінну роботу підприємства тощо.

Суму **розподілених постійних загальновиробничих витрат** звітного періоду визначають за формулою:

$$\text{Сума постійних розподілених загальновиробничих витрат} = \text{Норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу} \times \text{База розподілу постійних загальновиробничих витрат звітного періоду при фактичній потужності}$$

Важливо! Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Таким чином, якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду буде менше розрахованого за формулою показника, до виробничої собівартості

продукції (робіт, послуг) звітного періоду включається величина постійних загальновиробничих витрат, що фактично склалася, а не сума, обчислена за допомогою нормативу.

А якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду перевищить отриманий розрахунковим шляхом показник? Тоді до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належатиме тільки частина постійних загальновиробничих витрат звітного періоду в межах такого показника. Решта суми вважається постійними нерозподіленими загальновиробничими витратами і піде на збільшення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Закінчимо опис процедури розподілу загальновиробничих витрат тим, що ще раз сформулюємо алгоритм дій підприємства. Отже, щоб правильно розрахувати суму постійних розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат, потрібно:

- 1) обрати базу розподілу загальновиробничих витрат;
- 2) установити розмір бази розподілу при нормальній потужності виходячи з очікуваного обсягу діяльності підприємства за звичайних умов господарювання;
- 3) визначити загальну планову величину загальновиробничих витрат, у тому числі з розбиттям на змінні та постійні;
- 4) розрахувати норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу;
- 5) визначити фактичну суму постійних загальновиробничих витрат. Для цього віднімаємо від суми загальновиробничих витрат, що фактично склалася у звітному періоді, у цілому по підприємству (при цеховій структурі — по цеху) їх змінну величину;
- б) визначити розрахункову величину постійних загальновиробничих витрат, яка може бути включена до собівартості продукції (робіт, послуг) у результаті застосування нормативу;
- 7) порівняти фактичну величину постійних загальновиробничих витрат з отриманою в результаті застосування нормативу. У разі перевищення фактичної величини над розрахунковою здійснити їх розподіл.

8.3. Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання

Загальновиробничі витрати (змінні та розподілені постійні) доводиться **щомісячно розподіляти між різними видами продукції (робіт, послуг)**.

Як це робити, **П(С)БО 16** не регламентує, а отже, алгоритм розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання підприємство розробляє самостійно та фіксує в наказі про облікову політику

Водночас є декілька загальних правил, які при цьому потрібно враховувати.

Почнемо з того, що розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання має проводитися **пропорційно обраній базі розподілу**. Обирають базу, як правило, з урахуванням таких умов:

— база відображає зв'язок між накладними витратами та причинами, що впливають на них;

— за базу приймають таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину накладних витрат.

Якщо ж підприємство обере невідповідну базу, тоді суми загальновиробничих витрат, що відносяться на окремі вироби або замовлення, неточно відобразять фактично понесені витрати.

Залежно від галузевої приналежності підприємства базою для розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) можуть бути:

— загальний фонд оплати праці або нарахована заробітна плата основних робітників виробництва за видами продукції (робіт, послуг);

- прями витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);
- прями матеріальні витрати;
- кошторисні ставки за коефіцієнто-машино-годинами роботи обладнання;
- кількість відпрацьованого обладнання машино-годин;
- витрати праці в людино-годинах;
- обсяг виробітку в натуральних або вартісних показниках тощо.

Найчастіше розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) здійснюють пропорційно нарахованій заробітній платі основних робітників виробництва або сумі прямих витрат. Технічно перший спосіб простіший, проте менш точний і сильніше викривляє реальне значення собівартості.

Як правило, для уніфікації облікових процедур і скорочення їх трудомісткості підприємства застосовують схожі методики розподілу загальновиробничих витрат як між готовою продукцією і НЗВ, так і між видами продукції. Крім того, важливо застосовувати однакові методики розподілу при плануванні собівартості та при її обліку.

Зауважте: критерії розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання та критерії розподілу постійних загальновиробничих витрат на такі, що відносяться до складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) і до собівартості реалізації, можуть не збігатися.

Для розподілу витрат між об'єктами (наприклад, собівартістю декількох видів продукції) необхідно визначити **норматив (коефіцієнт) розподілу витрат** на одиницю об'єкта калькулювання:

$$\text{Норматив розподілу загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу} = \frac{\text{Фактична сума розподілюваних загальновиробничих витрат}}{\text{Величина бази розподілу за звітний період}}$$

Потім, помноживши отриманий за цією формулою норматив розподілюваних (змінних і розподілених постійних) загальновиробничих витрат на величину бази розподілу, що належить до конкретного об'єкта витрат (виду продукції, робіт, послуг), ми зможемо визначити **частину загальновиробничих витрат, що включаються до виробничої собівартості цього виду продукції (робіт, послуг)** у звітному періоді.

Можливий і інший варіант. Загальновиробничі витрати звітного періоду можна розподілити між об'єктами калькулювання, визначивши **питому вагу** баз розподілу відповідних об'єктів калькулювання в загальному обсязі величини бази розподілу. Множенням питомої ваги на суму загальновиробничих витрат, що включаються до виробничої собівартості звітного періоду, знаходимо суму загальновиробничих витрат, що відноситься до виробничої собівартості конкретного виду продукції (робіт, послуг).

Тобто для того, щоб правильно віднести загальновиробничі витрати до складу витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), потрібно:

- 1) обрати базу розподілу;
- 2) визначити величину загальновиробничих витрат, що відносяться на витрати виробництва, шляхом сумування змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат звітного періоду в розрізі структурних підрозділів підприємства;
- 3) обчислити:

варіант 1 — норматив розподілу загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу або

варіант 2 — питому вагу бази розподілу окремих об'єктів калькулювання в загальному обсязі бази розподілу;

4) розрахувати суму загальновиробничих витрат звітної періоду, що включається до витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг). Для цього:

варіант 1 — норматив розподілу загальновиробничих витрат помножити на базу розподілу окремого об'єкта калькулювання або

варіант 2 — суму розподілених загальновиробничих витрат помножити на питому вагу бази розподілу відповідного об'єкта калькулювання.

4. Бухоблік загальновиробничих витрат

У бухгалтерському обліку сума визнаних загальновиробничих витрат відображається за дебетом однойменного **рахунка 91**. Його використовують господарюючі суб'єкти всіх видів діяльності (за винятком торговельних підприємств). Цей рахунок є збирально-розподільним і не має сальдо на кінець звітної періоду.

Для окремого обліку постійних і змінних загальновиробничих витрат до рахунка 91 рекомендується відкривати рахунки другого порядку. Наприклад:

— **911 «Змінні загальновиробничі витрати»;**

— **912 «Постійні загальновиробничі витрати».**

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведуть за місцями їх виникнення (цехами, дільницями та іншими підрозділами), а всередині підрозділів — за статтями (видами) витрат. Промислові підприємства з цеховою структурою управління обліковують загальновиробничі витрати за цехами.

Для аналітичного обліку цих витрат використовують відомості обліку витрат, які відкривають на кожен цех окремо. Записи в цих відомостях ведуть на підставі первинних документів і розробничих таблиць розподілу матеріалів, заробітної плати, послуг допоміжних виробництв, розрахунку амортизації необоротних активів та листків-розшифровок за іншими грошовими витратами. Надалі суму постійних розподілених загальновиробничих витрат (відповідну нормальній потужності) і загальну суму змінних загальновиробничих витрат звітної періоду включають у порядку розподілу до складу виробничої собівартості об'єктів калькулювання.

Окремо скажемо про особливості бухгалтерського обліку нерозподілених постійних загальновиробничих витрат у ситуації, коли у звітному періоді підприємство продукцію виробляло (роботи виконувало), але не реалізовувало. У цьому випадку виникає питання стосовно щомісячного закриття рахунка 91.

Існує точка зору, згідно з якою в цій ситуації суму нерозподілених загальновиробничих витрат потрібно віднести до дебету **субрахунку 949** з відображенням у **рядку 2180** Звіту про фінансові результати за формою № 2 і № 2-м або в **рядку 2165** форми № 2-мс.

Крім того, припустимий й інший варіант. Вам уже відомо, що згідно з **п. 11 П(С)БО 16** сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат є однією з трьох складових собівартості реалізованої продукції (див. рис. 3.1 на с. 12). Інакше кажучи, її законне місце в **рядку 2050 форми № 2, № 2-м або № 2-мс**. Тому, незважаючи на відсутність у звітному місяці реалізації, зазначені витрати можна, як завжди, відобразити проводкою Дт 901 — Кт 91.

При цьому який би варіант ви не обрали, пам'ятайте: нерозподілені постійні загальновиробничі витрати мають потрапити до **витрат поточного звітної періоду**.

І ще один момент. Усі перелічені в табл. 8.1 (див. с. 69) види витрат обліковують на рахунку 91 тільки в тому випадку, якщо вони **пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг)**. Тобто в разі, якщо протягом місяця виробництво відсутнє (наприклад, у зв'язку з тривалим простоем), немає підстав для відображення на цьому рахунку витрат на амортизацію, ремонт та утримання необоротних активів, заробітної плати персоналу цехів тощо. Зазначені витрати слід вважати іншими операційними витратами та відображати проводкою: Дт 949 — Кт 13, 20, 22, 66, 65 тощо.

Проте врахуйте: відсутність у поточному місяці виробництва не завжди свідчить про те, що витрати не пов'язані з ним. Наприклад, у сезонних галузях промисловості підприємства можуть здійснювати витрати, пов'язані з виробництвом продукції в майбутньому. На період сезонних перерв у роботі всі витрати на обслуговування виробництва включають до **витрат майбутніх періодів** (п. 404 Методрекомендацій № 373). Тобто їх збирають за дебетом рахунка 39.

Із загальновиробничими витратами ми закінчили. Перейдемо до обліку витрат допоміжних виробництв.