

О.В. Іванюта, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ВЕЛИКИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

(Представлено д.е.н., проф. Євдокимовим В.В.)

Вивчено стан організації та методики бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах. Дослідження проводилося шляхом анкетування підприємств машинобудування Донецької області.

В результаті дослідження встановлено особливості системи калькулювання та її впливу на порядок розподілу загальновиробничих витрат, встановлено особливості механізму їх розподілу та облікового відображення даного процесу.

Ключові слова: бухгалтерський облік, загальновиробничі витрати, управління, калькулювання, економічний аналіз.

Постановка проблеми. Управління великими промисловими підприємствами вимагає формування якісної інформації про понесені витрати. Вагоме значення серед витрат, які безумовно впливають на собівартість готової продукції великих промислових підприємств, а також залежать від багатьох факторів економічного та технологічного характеру є загальновиробничі витрати. Дані витрати є особливим об'єктом бухгалтерського обліку, адже їх формування та розподіл, з одного боку, вимагає врахування особливостей системи виробництва, а з іншого – їх величина піддається управлінню, що, в свою чергу, дає можливість варіювати величиною собівартості готової продукції.

Аналіз останніх досліджень. Організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на підприємствах різних галузей національної економіки стали об'єктом наукового дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: І.А. Бланк, Глен А. Велш, Деніел Г. Шор, М.Г. Грецак, О.С. Коцюба, О.В. Крушельницька, К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв, В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, С.В. Мочерний, П.В. Іванюта, З.М. Левченко, М.В. Реслер, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило, К.Шим Джей, М.А. Вахрушина, Є.Ю. Воронова, Г.В. Улина, О.Ф. Вербило, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинська, К.Д. Гордієнко, Н.П.

Кондраков, В.С. Керимов, В.В. Кулішов, С.В. Мних, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський, В.Б. Івашкевич, П.Я. Юцявичене, Виорел Цуркану, Л.І. Хоружий, Р.Ентоні, Дж.Рис, Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко, Т.Д. Костенко, С.О. Підгора, В.С. Рижиков, В.А. Панков, А.А. Герасимов, В.В. Ровенська, Н.Г. Шредером, В.И. Радачинским та Г.Шмаленом.

Викладення основного матеріалу. Величина загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах сьогодні має позитивну динаміку, що обумовлює більше уваги до даного об'єкта з боку управління, проте система бухгалтерського обліку, яка передбачена законодавством не завжди дозволяє сформулювати необхідну інформацію для прийняття того чи іншого управлінського рішення. Для обґрунтування напрямів розвитку та визначення критичних точок у системі бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат оцінимо її сучасний стан. Для цього було проведено дослідження стану організації та методики бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на п'яти найбільших та найприбутковіших підприємствах машинобудівної галузі ПАТ «Новоκραматорський машинобудівний завод», ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Енергомашпецсталь», ПАТ «Горлівський машинобудівний завод», ПАТ «Дружківський машинобудівний завод».

Аналіз стану бухгалтерського обліку загальновиробничих підприємствах проведемо шляхом застосування методу емпіричного дослідження - анкетування.

На зазначених вище підприємствах було проведено анкетування системи бухгалтерського обліку за напрямками:

- калькулювання готової продукції, що дає можливість встановити найбільш пріоритетні методи калькулювання та обліку витрат, які відповідають галузевій специфіці та організації виробництва на підприємстві. Даний напрям тестування є особливим для визначення стану обліку загальновиробничих витрат з позиції обрання методу та напрямів їх розподілу;

- стан загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах. В даному напрямі оцінюється питома вага загальновиробничих витрат в структурі собівартості готової продукції, їх розподіл за елементами, а також місце в складі витрат за елементами в собівартості готової продукції. Відповідно до цього, визначаються найбільш пріоритетні статті загальновиробничих витрат та напрями формування баз розподілу;

- порядок розподілу загальновиробничих витрат, що дозволяє визначити існуючі бази розподілу встановити їх ефективність та обґрунтувати напрями удосконалення. В даному напрямі вивчаються порядок формування витрат за напрямами прями та непрями, постійні та змінні, механізм та напрями розподілу, а також бази розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції;

- організація та методика бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат. Даний напрям дозволяє з'ясувати особливості регулювання бухгалтерського обліку витрат на підприємстві, наявність класифікатора для цілей облікового відображення, а також визначити напрями формування інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень та особливості здійснення бюджетування загальновиробничих витрат.

За кожним напрямом визначимо стан, проблеми, напрями розвитку організації та методики обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах України.

Результати анкетування за першим напрямом (методи обліку та калькулювання собівартості продукції) наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Результати анкетування на великих промислових підприємствах щодо системи калькулювання продукції

Питання / Варіант відповіді	Досліджуване підприємство					Разом
	ПАТ «НКМЗ»	ПАТ «СКМЗ»	ПАТ «Енергомашпесталь»	ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»	ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»	
Обраний метод калькулювання собівартості продукції						

А) позамовний	+	+	+	+	+	5
Б) по передільний (попроцесний)	+	+			+	3
В) повної собівартості						0
Г) обмеженої собівартості						0
Д) інший (інтегрований)						0
Обраний метод обліку витрат						
А) нормативний						0
Б) фактичної собівартості	+	+	+	+	+	5
В) інший						0

В зазначеному напрямі було проведено анкетування на предмет обраного методу калькулювання та обліку витрат. Зокрема, до методів калькулювання належать такі: позамовний, попередільний (попроцесний), повної собівартості, обмеженої собівартості, інший (інтегрований). В свою чергу, до методів обліку витрат: нормативний, фактичної собівартості, інший.

За результатами оцінки стану системи калькулювання собівартості готової продукції на промислових підприємствах України, можна зробити висновок, що на всіх досліджуваних великих промислових підприємствах використовується позамовний метод калькулювання (ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Енергомашспецсталь», ПАТ «Горлівський машинобудівний завод», ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»).

На окремих підприємствах попередільний (попроцесний) (ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»).

Використання позамовного методу є цілком логічним для великих промислових підприємств машинобудівної галузі, адже даний метод характерний для одиничних та дрібносерійних виробництв, за умови, що прямі та непрямі (загальнопромислові) витрати в розрізі елементів (матеріальні, на оплату праці, соціальні заходи, амортизація та інші витрати) можна ідентифікувати з конкретним замовленням. Так, відповідно до даного методу, система бухгалтерського обліку прямих витрат та загальнопромислових витрат організована таким чином, щоб згрупувати витрати за окремим замовленням на виготовлення продукції, партії виробів, або ж виконання певних робіт чи надання послуг.

Таким чином, об'єктом бухгалтерського обліку витрат та

калькулювання є окреме замовлення, у випадку з машинобудівними підприємствами замовлення на машинобудівну продукцію. В умовах застосування даного методу калькулювання собівартість визначається лише після завершення виробничого циклу тобто отримання кінцевого продукту, що не залежить від його тривалості. Адже більшість продукції машинобудування може вироблятися більше одного року. Всі витрати пов'язанні з виробництвом продукції за замовленням відносяться до незавершеного виробництва. В свою чергу, загальновиробничі витрати розподіляються в кінці звітної періоду, який обирає підприємство самостійно: місяць, квартал, рік.

Для ефективної організації бухгалтерського обліку прямих та загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі пропонуємо затверджувати класифікатор замовлень, який має бути затверджений керівництвом та узгоджений з керівниками служб: виробництва, бухгалтерії, планово-фінансовим. Даний класифікатор дозволить налагодити ефективну систему інформаційно-комунікаційних зв'язків в умовах впровадження інформаційних технологій, що, в свою чергу, дозволить отримувати оперативну інформацію про загальновиробничі витрати.

Формування класифікатора для інших великих промислових підприємств здійснюється за напасним механізмом: 1. Вивчення діючих та минулих замовлень. 2. Вивчення специфіки організації виробництва. 3. Обґрунтування максимальної потужності виробництва. 4. Встановлення видів продукції, які можливо виготовляти при діючій організації виробництва. 5. Обґрунтування можливості оперативного переобладнання виробництва для виготовлення нових видів продукції. Формування переліку можливих видів замовлень. 6. Групування замовлень. 7. Представлення класифікатора замовлень.

Використання даного класифікатора є умовою ефективної організації бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі. Адже повністю відповідає галузевій специфіці та особливостям організації виробництва та систем управління господарською діяльністю в цілому та прямими й загальновиробничими витратами зокрема.

На ряді досліджуваних великих промислових підприємств машинобудівної галузі (ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Дружківський машинобудівний завод») в комплексі з позамовним методом застосовується попередільний (попроцесний) метод

калькулювання, що обумовлено технологічними особливостями, які дозволяють ідентифікувати прямі та загальновиробничі витрати за процесами–переділами. Попередільний (попроцесний) метод калькулювання готової продукції передбачає групування прямих та загальновиробничих витрат за статтями калькуляції та окремими виробничими циклами або цехами. «Процес накопичення витрат йде паралельно процесу виробництва. Для кожного процесу встановлюються контрольні рахунки і визначаються прямі й накладні витрати. У зв'язку з цим середня собівартість продукції (роботи, послуги) визначається діленням суми всіх витрат виробництва за місяць (в цілому за підсумком і за кожною статєю) на кількість готової продукції за цей же період. Калькуляційні статті витрат стають прямими і відповідають економічним елементам» [18, С. 151].

Використання даного методу калькулювання необхідно поєднувати з позамовним, а отже формувати перелік переділів та калькуляційних одиниць залежно від виду замовлень. Перелік переділів здійснюється залежно від організації виробництва, а за кожним переділом закріплюється калькуляційна одиниця. В свою чергу, загальновиробничі витрати розподіляються в межах переділів за кожним замовленням - видом продукції.

Для ефективної організації формування прямих виробничих витрат та розподілу загальновиробничих витрат, пропонуємо на підприємстві затверджувати перелік переділів та калькуляційних одиниць. Адже відповідно до цього розробляється порядок розподілу загальновиробничих витрат. Також зазначимо, що в перелік переділів необхідно додати обслуговуючі виробництва, витрати яких формуються в складі загальновиробничих та в подальшому розподіляються за переділами – цехами та видами замовлень – продукції.

Нами вивчено особливості технології виробництва на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» в розрізі таких видів продукції: «Запчастини прокатного обладнання (Виріб: муфти клети 3–7)»; «Запчастини металургійного обладнання (Виріб: корпус турбіни, корпус компресора, кришка, кільце прижимне та кільце розрізне)»; «Робочі валки гарячої прокатки».

Зазначене дозволило сформувати перелік переділів за зазначеними видами замовлень, що представлено в таблиці 2.

Переділи пов'язанні з виробництвом конкретного виду продукції

Переділ	Калькуляційна дільниця	
	код	назва
Замовлення: Запчастини прокатного обладнання обладнання (Виріб: муфти клети 3–7; Замовник: ПАТ «Запоріжсталь»)		
КПЦ 2	58	Дільниця підготовки металолому на пресі ковальському
КПЦ 2	100	Первинна термообробка
Модель	96	Дільниця упаковки
Мх 5	-	-
Мх 13	-	-
СЦОИ № 1	53	Дільниця комплектації та доставки
СЦОИ № 1	54	Дільниця ремонту інструментів
СЦОИ №2		
КПЦ 3	88	Термообробка в горизонтальних газових печах уч. 2
КПЦ 3	90	Термообробка в горизонтальних газових печах
Замовлення: Робочі валки гарячої прокатки (Замовник: Versailles ThyssenKrupp Materials France)		
КПЦ 1	5	Молотовой
КПЦ 2	90	Термообробка в газових печах
Модельн	96	Ділянка упаковки
Мх 1	-	-
Мх 9	-	-
Мх 13	-	-
СЦОИ № 1	-	-
СЦОИ №2	53	Ділянках комплектації і доставки
СЦОИ №2	54	Ділянка ремонту інструмента
КПЦ 3	100	Первична т/о

Наступним кроком в межах першої складової оцінки стану бухгалтерського обліку загальнопромислових витрат на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі є встановлення методу обліку витрат.

Так, в теорії та практиці обліку та управління витратами виділяють такі методи обліку витрат: нормативний (відповідно до даного методу, облік витрат здійснюється за встановленими нормами з подальшим

відображенням відхилень), фактичної собівартості (відповідно до даного методу, обліковуються фактично понесенні витрати) та інтегрований.

На всіх досліджуваних підприємствах галузі переважає метод фактичної собівартості. Проте враховуючи, що процес виробництва металургійної продукції є довготривалим, доцільним є використання нормативного методу обліку витрат в поєднанні з вище зазначеними методами калькулювання собівартості продукції.

Відповідно до зазначеного, пропонуємо на підприємствах формувати систему бюджетів прямих виробничих витрат та загальновиробничих витрат за такими напрямками:

- по-перше, в розрізі окремих замовлень. Так, формується бюджет прямих виробничих та загальновиробничих витрат за кожним окремим замовленням та окремою одиницею замовлення. Наприклад, бюджет виробництва та/або бюджет загальновиробничих витрат за замовленнями: «Запчастини прокатного обладнання»; «Запчастини металургійного обладнання»; «Робочі валки гарячої прокатки».

- по-друге, в розрізі окремих переділів (процесів). Дана система бюджетів складається за такими складовими: в цілому за переділом та за переділом в розрізі окремого замовлення. Наприклад, бюджет за переділом - КПЦ 1 (код 106), калькуляційною дільницею – «Первинна термообробка поковок прокату (код 75)» та бюджет калькуляційної одиниці «Первинна термообробка поковок прокату (код 75)» за замовленням № 551771 «Робочі валки гарячої прокатки (Замовник: Versailles ThyssenKrupp Materials France)»;

- по-третє, в розрізі обслуговуючих виробництв. Так, формуються бюджети в розрізі виробництв, пов'язаних з обслуговуванням технологічних процесів. Наприклад, бюджети «Сумарної дільниці (код 60)», «Сервісної дільниці (шифр 1)» та «Дільниці ремонту обладнання (шифр 18)».

Таким чином, в рамках першого напряму вивчення стану бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат нами встановлено пріоритетні методи калькулювання собівартості продукції на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі, до яких належать – позамовний та попередільний.

В межах проведеної оцінки стану обґрунтовано напрями удосконалення організації їх застосування виходячи з галузевої специфіки та особливостей організації виробництва, зокрема обґрунтовано порядок формування переліку замовлень та розроблено класифікатор переділів та калькуляційних дільниць. Крім того,

вивчення методів обліку витрат дозволило обґрунтувати порядок застосування нормативного методу, шляхом формування тривірневої системи бюджетів загальновиробничих витрат.

Наступною складовою вивчення системи бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі з метою їх ефективного управління є вивчення стану загальновиробничих витрат та їх місце в системі калькулювання собівартості машинобудівної продукції (табл. 3).

В рамках даного напрямку було досліджено потому вагу загальновиробничих витрат у структурі собівартості машинобудівної продукції. Це дозволило встановити, що на трьох досліджуваних підприємствах (ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод», ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Горлівський машинобудівний завод») вартість загальновиробничих витрат коливається від 25 до 50 % собівартості готової продукції.

На ПАТ «Енергомашпецсталь» та ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» дана цифра коливається від 10 до 25 % собівартості готової продукції.

Застосовуючи названі відсотки до собівартості готової продукції досліджуваних підприємств, можна отримати вартісне коливання загальновиробничих витрат за період з 2010 до 2012 рр. (табл. 4).

Таблиця 3

Результати анкетування на великих промислових підприємствах щодо стану загальновиробничих витрат

Питання / Варіант відповіді	Досліджуване підприємство					Разом
	ПАТ «НКМЗ»	ПАТ «СКМЗ»	ПАТ «Енергомашпецсталь»	ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»	ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»	
Середнє значення питомої ваги загальновиробничих витрат в						

структурі собівартості готової продукції						
А) до 10 %						
Б) від 10 до 25 %			+		+	
В) від 25 до 50 %	+	+		+		
Г) більше 50 %						
Найбільша питома вага загальновиробничих витрат в розрізі елементів витрат припадає на:						
А) матеріальні	+	+	+	+	+	
Б) витрати на оплату праці / соціальні заходи						
В) амортизацію						
Г) інші витрати						
Найбільша частка загальновиробничих витрат в структурі собівартості готової продукції припадає на						
А) матеріальні	+	+	+	+	+	
Б) витрати на оплату праці / соціальні заходи						
В) амортизацію						
Г) інші витрати						

Таблиця 4

Вартісне коливання загальнопромислових витрат на великих промислових підприємствах (тис. грн.)

Показник	2010	min	max	2011	min	max	2012	min	max
ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»	461834	115458	230517	194224	48556	97112	324816	81204	162408
Середнє значення	min		817339			Max		163346	
ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»	2420681	605170	121034 0	204841 0	512102	1024205	1771509	442877	885754
Середнє значення	min		520049			Max		1040099	
ПАТ «Енергомаш-спецсталь»	1080447	270111	540223	105053 9	262634	525269	1099007	274751	549503
Середнє значення	min		269165			Max		1614995	
ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»	13070	3267	6535	17499	4374	8749	96909	24227	48454
Середнє значення	min		31868			Max		63738	
ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»	926823	231705	463411	786244	196561	393122	560292	140073	280146
Середнє значення	min		568339			Max		1136679	

Наведений аналіз місця витрат у складі собівартості готової продукції вказує на вагомі суми загальновиробничих витрат, які потребують особливого підходу до їх облікового відображення та розподілу як за видами продукції – замовленнями, так і за переділами – цехами. Так, максимальне значення загальновиробничих витрат на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» за проаналізовані три роки могло б становити - 1040099; на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» - 163346, ПАТ «Енергомашспецсталь» - 1614995, ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» - 63738, ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» - 1136679. В свою чергу, мінімальні значення вартості загальновиробничих витрат для досліджуваних підприємств є такими: ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» - 520049; на ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» - 817339; ПАТ «Енергомашспецсталь» - 269165; ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» - 31868; ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» - 568339.

З проведеного дослідження стану бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат випливає, що більшість загальновиробничих витрат в структурі собівартості припадає на матеріальні витрати. Матеріальні витрати є також переважаючими власне в структурі самих загальновиробничих витрат на досліджуваних великих промислових підприємствах машинобудівної галузі. Це вказує на високу матеріаломісткість машинобудівного виробництва.

Найбільш важливим елементом дослідження стану організації та методики бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємства машинобудування є вивчення порядку їх розподілу (табл. 5). В даному напрямі вивченню підлягають:

- класифікація витрат щодо собівартості готової продукції (прямі та непрямі), що дозволяє обґрунтувати порядок формування загальновиробничих витрат – непрямих витрат та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

- класифікація витрат залежно від зміни обсягів виробництва (постійні та змінні), що дозволяє проводити маржинальний аналіз та оцінювати зміни загальновиробничих витрат залежно від зміни обсягів виробництва машинобудівної продукції. Крім того, поділ на дані види передбачає формування виробничої собівартості продукції та собівартості реалізації;

- розподіл витрат, який може бути однорівневим, тобто зразу ж на конкретний вид продукції та багаторівневим, тобто спочатку між

цехами – переділами, а в подальшому між видами продукції, яка виготовляється у відповідному цеху;

- бази розподілу, адже підприємство може обрати власні бази розподілу, які можуть бути такими: години праці, пряма заробітна плата, прямі матеріальні витрати, обсяги виготовленої продукції тощо.

Таблиця 5

Результати анкетування на великих промислових підприємствах щодо порядку розподілу загальновиробничих витрат

Питання/Варіант відповіді	Досліджуване підприємство					Разом
	ПАТ «НКМЗ»	ПАТ «СКМЗ»	ПАТ «Енергомашпесталь»	ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»	ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»	
1	2	3	4	5	6	7
Здійснення поділу витрат на постійні та змінні						
А) так		+	+	+	+	
Б) ні						
Здійснення поділу витрат на прямі та непрямі						
А) так		+	+	+	+	
Б) ні						
Наявність на підприємстві класифікатора загальновиробничих витрат						
А) так		+				
Б) ні			+	+	+	

Закінчення табл. 5

1	2	3	4	5	6	7
Розподіл загальновиробничих витрат є						
А) багаторівневим		+	+	+	+	
Б) однорівневим						
Загальновиробничі витрати розподіляються в розрізі						
А) цехів		+	+	+	+	
Б) видів продукції		+	+	+	+	

В) списуються загальною сумою						
Використовуються такі бази розподілу						
А) години праці			+	+	+	
Б) пряма заробітна плата		+	+			
В) прямі матеріальні витрати						
Г) обсяги виготовленої продукції		+			+	
Д) інші						

Аналізуючи дані анкетування великих промислових підприємств машинобудівної галузі варто зазначити, що поділ виробничих витрат здійснюється на прямі та непрямі – загальновиробничі витрати, а також постійні та змінні на всіх без виключення досліджуваних підприємствах. Прямі витрати обліковуються на рахунку витрат виробництва – 23 «Виробництво» з відповідним аналітичним обліком, в свою чергу, непрямі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з їх поділом загальні загальновиробничі витрати та витрати допоміжних виробництв. Так, аналізуючи дані бухгалтерського обліку в частинні загальновиробничих витрат (аналіз рахунку 91), встановлено, що загальновиробничі витрати цехів в 2011 р. становили - 708465453.43 грн., 2012 р. – 701707071,63 грн., що на 6758381,8 грн. або 0,953 % менше ніж за попередній рік та в 2013 – 704989506,36 грн., що 3282434,73 грн. або 0,467 % більше, ніж в попередньому році. Це свідчить про незначні коливання (до 1 %) вартості загальновиробничих витрат на підприємстві. Щодо загальновиробничих витрат допоміжних цехів, то їх вартість за три роки така: 2011 р. – 130293913,48 грн., 2012 р. – 119675273,73 грн., що на 10618639,75 грн. або на 8,149 % менше ніж в попередньому році, 2013 р. – 115027766,97, що на 4647506,76 грн. або на 3,883 % менше, ніж в 2012 р. Так, динаміка вартості загальновиробничих витрат допоміжних цехів вказує на скорочення даного виду витрат, що може бути обумовлено рядом факторів, зокрема зменшенням об'ємів виробництва, специфікою технології виробництва за замовленням, модернізацією обладнання допоміжних цехів тощо.

Щодо постійних та змінних витрат, то їх розподіл є досить важливим з точки зору управління витратами та обсягами виробництва, що дозволяє підприємству визначити найбільш

прибутковіші обсяги виробництва, за яких осяг змінних витрат буде найбільш оптимальним. Дані витрати на великих промислових підприємствах мають особливий підхід до розподілу, адже визначаються не лише в цілому на підприємстві, але й за окремими цехами - переділами та калькуляційними дільницями. Втім не всі змінні витрати списуються на виробничу собівартість, адже частина з них (у випадку невідповідності нормальній виробничій потужності) відноситься до собівартості реалізації машинобудівної продукції.

Наступні питання, які порушувалися були спрямовані на з'ясування особливостей механізму розподілу загальновиробничих витрат. Зокрема в ході дослідження встановлено, що на всіх зазначених підприємствах розподіл загальновиробничих витрат є багаторівневим, що обумовлено значною частиною загальновиробничих витрат, які припадають на допоміжні цехи й, відповідно, підлягають розподілу між цехами основного виробництва, а також розподіл загальновиробничих витрат цехів основного виробництва між цехами та їх подальший розподіл між видами продукції за окремими замовленнями. Проте зважаючи на існування багаторівневого механізму розподілу загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах, існуючі підходи є недосконалими, адже не враховують всієї специфіки діяльності підприємств, що обумовлює пошук напрямів організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку формування та розподілу загальновиробничих витрат, який би повністю задовольняв всі управлінські запити.

Таким чином, встановлено, що загальновиробничі витрати повинні розподілятися між цехами та видами продукції, в свою чергу, бази розподілу є різноманітними. Так, на ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод» та ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод» використовуються як бази розподілу основної заробітної плати та обсягу виготовленої продукції; на ПАТ «Енергомашспецсталь» - години праці та основна заробітна плата; ПАТ «Горлівський машинобудівний завод» - години праці; ПАТ «Дружківський машинобудівний завод» - години праці та обсяги виготовленої продукції.

Для налагодження дієвого механізму розподілу загальновиробничих витрат пропонуємо затверджувати в обліковій політиці бази розподілу як між цехами, так між видами продукції, а також класифікатори прямих та непрямих витрат та постійних і змінних витрат, які мають бути покладені в основу організації аналітичного обліку.

Наступним напрямом вивчення системи бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат є обґрунтування напрямів формування інформаційного забезпечення управління загальновиробничими витратами через систему внутрішньої звітності (табл. 6).

Вивчаючи особливості формування інформаційного забезпечення нами встановлено, що системи внутрішньої звітності за загальновиробничими втратами регулюється відповідними положеннями, які відповідають обліковій політиці підприємства. На всіх досліджуваних підприємствах існує система внутрішньої звітності про загальновиробничі витрати. Внутрішні звіти складаються в розрізі цехів – переділів та видів продукції. Проте розробленні на підприємствах форми внутрішньої звітності, ми прийшли до висновку, є неузгодженими з системою бюджетування загальновиробничих витрат, що існує на всіх досліджуваних підприємствах. Крім того, встановлено, що інформація, яка надається, є не систематизованою та перенавантаженою.

Таблиця 6

Результати анкетування на великих промислових підприємствах щодо організації та методики обліку загальновиробничих витрат

Питання/Варіант відповіді	Досліджуване підприємство					Разом
	ПАТ «НКМЗ»	ПАТ «СКМЗ»	ПАТ «Енергомашпецсталь»	ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»	ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»	
Наявність на підприємстві положення про облік та звітність формування та розподілу загальновиробничих витрат						
А) так	+	+	+	+	+	
Б) ні						
Наявність внутрішньої звітності про загальновиробничі витрати						
А) так	+	+	+	+	+	
Б) ні						
У звітності інформація про загальновиробничі витрати розкривається в розрізі						

А) цехів	+	+	+	+	+	
Б) видів продукції	+	+	+	+	+	
В) технологічних циклів						
Здійснення бюджетування загальновиробничих витрат						
А) так	+	+	+	+	+	
Б) ні						

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження системи бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах дозволило з'ясувати сучасний стан організації та методики облікового відображення даних витрат. Зокрема, в результаті дослідження системи калькулювання розроблено класифікатор переділів та калькуляційних дільниць в цілому на підприємстві та за окремими замовлення. Обґрунтовано особливості формування загальновиробничих витрат та механізму їх розподілу між цехами та видами продукції – замовлення. Дослідження проведено з використанням емпіричних методів та є підґрунтям формування напрямів удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат на великих промислових підприємствах машинобудівної галузі.

Список використаної літератури:

1. *Бланк И.А.* Словарь-справочник финансового менеджера / *И.А. Бланк.* – К. : Ника–Центр, 1998. – 480 с.
2. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / *М.А. Вахрушина.* – М. : ЗАС «Финстатинформ», 2000. – 533 с.
3. *Вербилло О.Ф.* Бухгалтерський облік в менеджменті: зміст та методика навчання : підручник / *О.Ф. Вербилло, Т.П. Кондрицька, В.М. Ярошинська* ; за ред. проф. *О.Ф. Вербилло.* – Ч. 3: Управлінський облік. – К. : НАУ, 2006. – 328 с.
4. *Воронова Е.Ю.* Управленческий учет на предприятиях : учеб. пособие / *Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина.* – М. : ТК Велби, Проспект, 2006. – 248 с.
5. *Глен А.* Основи фінансового обліку / *А.Глен, Деніел Г. Шор* ; пер. з англ. *О.Мінін, О.Ткач.* — К. : Основи, 1997. – 943 с.
6. *Грецак М.Г.* Управління витратами : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / *М.Г. Грецак, О.С. Коцюба.* – КНЕУ, 2002. – 131 с.

7. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посібник / *Т.Д. Костенко, С.О. Підгора, В.С. Рижиков* та ін. — Київ : Центр навчальної літератури, 2005. — 400 с.
8. *Ивашкевич В.Б.* Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / *В.Б. Ивашкевич* // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 5. — С. 15–18.
9. *Іванюта П.В.* Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : навч. посібник / *П.В. Іванюта, З.М. Левченко*. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 368 с.
10. *Цуркану В.* Калькулирование себестоимости : учеб. пособие / *Виорел Цуркану*. — Молд. экон. акад. — СН. : АСАР, 2002. — 128 с.
11. *Керимов В.Э.* Управленческий учет : учебник / *В.Э. Керимов*. — М. : Издательско-книготорговый центр !Маркетинг!, 2001. — 268 с.
12. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / *Н.П. Кондраков*. — М. : ТК Вебли, «Перспект», 2006. — 448 с.
13. *Крушельницька О.В.* Управління витратами : навч. посібник для студ. економіч. спец. / *О.В. Крушельницька*. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 196 с.
14. *Кулішов В.В.* Економіка підприємства: теорія і практика : навч. посібник / *В.В. Кулішов*. — К. : Ніка–Центр, Ельга, 2004. — 216 с.
15. Управление затратами на предприятии : учеб. пособие / *В.Г. Лебедев* и др. ; под ред. проф. *Краюхина Г.А.* — СПб. : Бизнес-пресса, 2004 — 256 с.
16. *Мних С.В.* Економічний аналіз : підруч. для студ. вищ. навч. закладів / *С.В. Мних*. — К. : Центр навчальної літератури, 2003. — 412 с.
17. *Реслер М.В.* Облік витрат та доходів операційної діяльності : монографія / *М.В. Реслер*. — Мукачєво : Карпатська вежа, 2009. — 208 с.
18. *Рибакова О.В.* Бухгалтерський управлінський облік та управлінське планування : навч. посібник / *О.В. Рибакова*. — М. : Фінанси і статистика, 2005. — 464 с.
19. *Сухарева Л.А.* Контроллинг – основа управления бизнесом / *Л.А. Сухарева, С.Н. Петренко*. — К. : Ольга, Ника-центр, 2002. — 208 с.

20. *Турило А.М.* Управління витратами підприємства : навч. посібник / *А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило.* — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 120 с.
21. *Хоружий Л.И.* Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / *Л.И. Хоружий.* — М. : Финансы и статистика, 2004.
22. *Шим Джей К.* Методы управления стоимостью и анализа затрат / *К.Шим Джей, Г.Сигел Джоэл ; пер. А.П. Калюжный.* — М. : Филинь, 1996. — 344 с.
23. *Энтони Р.* Учет: ситуации и примеры / *Р.Энтони, Дж.Рис ; пер. с англ., под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова.* — М. : Финансы и статистика, 1993. — 557 с.

ІВАНЮТА Олексій Володимирович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік загальнопромислових витрат;
- калькулювання собівартості продукції.

Стаття надійшла до редакції 29.05.2014