

УДК 657.471.011.27:637.51

Борковська В.В.*кандидат економічних наук,**в.о. доцента кафедри обліку й аудиту**Подільського державного аграрно-технічного університету***ОБЛІК ТА РОЗПОДІЛ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ
М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ****ACCOUNTING AND DISTRIBUTION OF INDIRECT EXPENSES
FOR A MEAT PROCESSING PLANT****АНОТАЦІЯ**

Стаття присвячена актуальним питанням обліку та розподілу непрямих витрат виробничих м'ясопереробних підприємств. Розглянуто класифікаційні ознаки непрямих витрат та їхні способи розподілу відповідно до обраної бази розподілу. Проаналізовано вплив методу розподілу витрат на операційний результат діяльності в цілому по підприємству та в межах виробничого підрозділу.

Ключові слова: облік, непрямі витрати, загальновиробничі витрати, спільні витрати, база розподілу, метод розподілу, м'ясопереробне виробництво.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена актуальным вопросам учета и распределения косвенных расходов производственных мясоперерабатывающих предприятий. Рассмотрены классификационные признаки косвенных расходов и их способы распределения в соответствии с выбранной базой распределения. Проанализировано влияние метода распределения расходов на операционный результат деятельности в целом по предприятию и в рамках производственного подразделения.

Ключевые слова: учет, косвенные расходы, общепроизводственные расходы, общие расходы, база распределения, метод распределения, мясоперерабатывающее производство.

ANNOTATION

The article is devoted to topical issues of accounting and distribution of indirect costs of industrial meat processing plants. Classification features of indirect costs and their methods of distribution according to the chosen base distribution are considered. The influence of the method of cost allocation on the operating result for the whole enterprise and within the production unit was analyzed.

Keywords: accounting, indirect costs, overhead costs, corporate expenses, base distribution, method of distribution, meat production.

Постановка проблеми. Виробничий процес м'ясопереробного підприємства пов'язаний із вагомою сумою витрат. Більша частина таких витрат безпосередньо залежить від обсягу виробництва, а тому визначає розмір собівартості продукції залежно від рецептури її приготування. Разом з тим вагомою складовою собівартості виробництва є непрямі витрати, які переважним чином формуються із виробничих управлінських та виробничих обслуговуючих витрат, певна частина яких розподіляється на собівартість одиниці продукції відповідно до обраної бази та методики розподілу. За результатами дослідження обліку витрат виробництва м'ясопереробних підприємств Хмельницької області встановлений значний вплив розміру загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції, яка відповідно до інформації Звіту про фінансові результати підприємства

головним чином визначає результат його діяльності. При цьому встановлено, що існуючий аналіз методики розподілу постійних загально-виробничих витрат відповідно до національних положень стандартів бухгалтерського обліку повною мірою не задовольняє вимоги внутрішніх користувачів в умовах ускладнення виробничих процесів багато передільного м'ясопереробного виробництва та розвитку агресивної конкуренції на ринку ковбасних виробів. Зарубіжний досвід обліку витрат виробництва для потреб управління виділяє необхідність уточнення класифікації непрямих витрат та порядку їх розподілу. Зокрема, мова йде про визначення зайворозподілених та недорозподілених загально-виробничих витрат, які забезпечують позитивне або негативне відхилення їх розміру безпосередньо на рахунках обліку. Крім того, значна увага приділяється порядку обліку та розподілу спільних витрат, які виникають під час одного виробничого процесу, в результаті якого виробляється кілька видів продукції. У зв'язку із цим виникає необхідність впровадження та адаптації досвіду передових країн з обліку витрат для потреб управління з урахуванням особливостей організації виробничих процесів на вітчизняних м'ясопереробних підприємствах, наприклад у частині виділення точки розділення технологічного процесу з перспективою застосування методів розподілу спільних витрат виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними та методологічними основами управлінського обліку витрат займаються такі вітчизняні вчені-економісти, як: П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, О.І. Драган, Т.М. Ковальчук, В.Б. Моссаковський, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, І.Б. Садовська, Л.М. Чернелевський, Ю.С. Цал-Цалко та ін.

Суттєвий вплив на розвиток вітчизняної наукової думки щодо обліку та розподілу витрат, порядку їх відношення на собівартість продукції відіграли праці зарубіжних вчених економістів: К. Друрі, Б. Района, М. Портера, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, С.А. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова та інших дослідників.

Варто зазначити, що за останні роки відмічається жвавий інтерес молодих науковців до

обліку витрат у комплексних багатопередільних виробництвах, ключове місце серед яких займає молокопереробна галузь. До прикладу, важливим науковим доробком у сфері обліку витрат та калькулюванні собівартості продукції є наукова праця Ю.Ю. Корнієнко, в якій автор частково розкриває особливості обліку накладних витрат. Разом з тим більшість питань щодо методики розподілу непрямих витрат м'ясопереробних виробництв залишаються малодослідженими.

Постановка завдання. Збільшення собівартості вітчизняного виробництва м'ясопродукції вимагає дослідження порядку накопичення та розподілу витрат. Як правило, головний інтерес науковців зосереджений навколо обліку прямих витрат виробництва, які на м'ясопереробних підприємствах представлені продукцією тваринництва, що надходить на переробку в основні виробничі підрозділи. Разом з тим аналіз внутрішньогосподарської звітності м'ясопереробних підприємств Хмельницької області свідчить про суттєвий вплив на розмір витрат обсягу наданих послуг власними допоміжними та обслуговуючими виробництвами, до яких відносять: холодильний підрозділ, парове господарство, компресорний підрозділ, ремонтно-механічну майстерню, господарський відділ, транспортне господарство, відділ заготівлі та лабораторію підприємства.

Враховуючи широкий перелік вказаних допоміжних та обслуговуючих підрозділів м'ясопереробних підприємств, діяльність яких передбачає накопичення вагомої суми витрат, виникає необхідність дослідження науково обґрунтованих методів розподілу непрямих витрат діяльності, що забезпечить досягнення основної мети цієї наукової статті.

Поставлена мета зумовила необхідність розв'язання таких завдань:

- узагальнення класифікаційних ознак непрямих витрат м'ясопереробного підприємства;
- визначення етапів та бази розподілу непрямих витрат;
- вивчення зарубіжного досвіду розподілу непрямих витрат;
- проведення розподілу загальновиробничих витрат із заздалегідь визначеною ставкою розподілу;
- аналіз недорозподілених та зайворозподілених витрат;
- аналіз спільних витрат виробничого процесу та визначення точки розділення;
- узагальнення методів розподілу спільних витрат;
- на основі проведених розрахунків формування обґрунтованих висновків та пропозицій.

Виклад основного матеріалу. Вивчаючи підходи вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення ставки розподілу непрямих витрат пропонуємо узагальнити її розуміння як відношення суми непрямих витрат до бази розподілу. Єдина ставка розподілу може застосовуватися

тільки за умов виробництва однорідної продукції однакової складності. В іншому разі застосовуються ставки розподілу за підрозділами та ставки розподілу за групами непрямих витрат.

У зарубіжній літературі в структурі непрямих витрат розуміють: накладні витрати, загальні витрати, спільні витрати.

Відповідно до НП(С)БО № 16 «Витрати» непрямі витрати – це витрати, які не можна віднести до конкретного виду продукції економічно доцільним шляхом. Вважаємо, що вислів «економічно доцільним» необхідно розуміти, як науково обґрунтований механізм розподілу відповідно до виду витрат та з урахуванням виробничих особливостей технологічного процесу.

На м'ясопереробному підприємстві, за умови наявності на виробництві загальних витрат, що споживаються кількома виробничими та обслуговуючими підрозділами, встановлюється наступний процес їх розподілу:

1. Розподіл загальних витрат між підрозділами.
2. Перерозподіл обслуговуючих витрат обслуговуючих підрозділів між основними виробничими підрозділами.
3. Визначення ставки розподілу для кожного виробничого підрозділу.
4. Розподіл витрат між готовими виробами.

Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів ускладнюється, якщо вони надають послуги один одному.

Для цього пропонується розглянути зарубіжний досвід розподілу, який базується на таких методах (табл. 1):

- метод прямого розподілу;
- метод послідовного розподілу;
- метод розподілу взаємних послуг;
- метод одночасного розподілу.

Дослідження вищезазначених методів розподілу непрямих витрат пропонується провести на матеріалах управлінської звітності м'ясопереробного підприємства ТзОВ «Камінець-Подільський птахокомбінат», що узагальнена у таблиці 2.

Зокрема, на основі інформації звітного документа № 4 «Деталізований зведений звіт про витрати підприємства по статтях та елементах витрат у розрізі виробничих підрозділів», пропонується визначити розмір витрат допоміжних та обслуговуючих виробництв. Крім того, пропонується узагальнити інформацію щодо розподілу загальновиробничих витрат безпосередньо виробничих підрозділів м'ясопереробного підприємства (таблиця 3).

Таким чином, на досліджуваному підприємстві можна констатувати використання методу прямого розподілу накладних витрат без врахування вартості взаємних послуг обслуговуючих підрозділів. Зокрема, не врахована вартість наданих послуг по ремонту холодильного обладнання, проігнорований обсяг роботи власної лабораторії підприємства щодо проведених аналізів якості готових ковбасних виробів.

Таблиця 1

Методи розподілу непрямих витрат

№ п.п.	Метод	Визначення
1.	прямого розподілу	Це метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати списують безпосередньо на витрати виробничих підрозділів. Тобто при застосуванні цього методу взаємні послуги не враховуються.
2.	послідовного розподілу	Це метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно щодо виробничих підрозділів та інших обслуговуючих.
3.	розподілу взаємних послуг	Це метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно з урахуванням взаємних послуг. Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляють між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу
4.	одночасного розподілу	Це метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, що передбачає розподіл взаємних послуг шляхом розв'язання системи рівнянь.

Джерело: узагальнено автором на основі зарубіжного досвіду

Таблиця 2

Рекомендована управлінська звітність м'ясопереробного підприємства за видами звітних документів

№ п.п.	Назва звітнього документа	Характеристика звітнього документа
1	Звітний документ № 1 «Зведений звіт підприємства про доходи, витрати та результат діяльності»	Відображується в розрізі виробничих підрозділів інформація про чистий дохід від реалізації, собівартість реалізації, результат реалізації, інформація про загальні постійні витрати підприємства
2	Звітний документ № 2 «Звіт про витрати та результати діяльності підприємства в розрізі основних виробничих підрозділів та видів продукції»	Формується інформація за виробничими підрозділами та асортиментними групами продукції в натуральних та вартісних вимірниках про залишок на початок періоду, обсяг виробленої продукції, реалізованої продукції за цінами реалізації та за середньою собівартістю виробництва, результат реалізації, внутрішню передачу продукції за середньою собівартістю, в тому числі природні втрати за видами продукції, внутрішню передачу на фірмову торгівлю та її результат, а також про залишки продукції на кінець звітнього періоду
3	Звітний документ № 3 «Звіт про формування фактичної собівартості готової продукції»	Акумулюється інформація про витрати виробництва за статтями витрат, видами основних виробництв і видами продукції та в цілому по підприємству з урахуванням вартості попутної продукції м'ясо-жирового виробництва. Міститься інформація про технологічну, цехову та фактичну собівартість одиниці продукції
4	Звітний документ № 4 «Деталізований зведений звіт про витрати підприємства по статтях та елементах витрат в розрізі виробничих підрозділів»	Міститься інформація з максимально можливою деталізацією за статтями витрат та за видами основних, допоміжних, обслуговуючих виробництв, а також іншими витратами підприємства, що не включаються у собівартість виробництва
5	Звітний документ № 5 «Звіт про формування фактичної собівартості ковбасних виробів»	Міститься додаткова інформація про формування собівартості ковбасних виробів у розрізі асортиментних груп за видами продукції. Витрати згруповано за статтями витрат по ковбасному підрозділу

Джерело: запропоновано автором

Таблиця 3

Розподілені непрямі витрати обслуговуючих підрозділів та прямі витрати м'ясопереробного підприємства

Назва підрозділу	Обслуговуючі підрозділи		Основні виробничі підрозділи		
	Непрямі витрати, грн	Ковбасно-блочний	М'ясо-жировий	Альтернативна переробка	
Холодильний	3682,58		3682,58		
Транспортне господарство	33569,98	26833,15	5130,86	1605,67	
Відділ заготовки	56279,66		56279,66		
Лабораторія	805,22		805,22		
Ремонтна майстерня	8082,84		8082,84		
Парове господарство	8309,83		8309,83		
Компресорний підрозділ	14835,30		14835,30		
Господарський підрозділ	5593,94			5593,94	
Разом розподілених непрямих витрат	131158,85	26833,15	89043,28	15282,42	
Непрямі (загально-виробничі витрати) основних виробничих підрозділів	69410,24	8452,44	5559,98	55397,82	
Прямі витрати	2643288,05	1199035,47	1391258,24	52994,34	
Разом витрати	2843857,14	1234321,06	1485861,50	123674,58	

Джерело: узагальнено автором на основі даних рекомендованої управлінської звітності

Обраний метод розподілу непрямих витрат головним чином впливає на розмір собівартості готової продукції. До прикладу, собівартість продукції ковбасно-блочного підрозділу на суму 1234321,06 грн у розрізі асортиментних груп пропонується узагальнити у вигляді рекомендованого звітного документу № 3 «Звіт про формування фактичної собівартості продукції» (таблиця 4).

Щодо розподілу непрямих витрат основного виробництва, до прикладу, ковбасно-блочного підрозділу на суму 8452,44 грн (газ, вода, електроенергія, амортизація обладнання тощо), то виявлена різниця недорозподілених постійних загальногосподарських витрат відповідно до НП(С)БО № 16 «Витрати» за дебетом рахунку № 91 «Загальногосподарські витрати» відображується на собівартості реалізованої продукції. В бухгалтерському обліку така операція відображується як різниця між фактично понесеними витратами та фактич-

но розподіленими (8842,50-8452,44=390,06) наступним проведенням:

Дебет субрахунку № 901 «Собівартість реалізованої продукції» 390,06 грн.

Кредит рахунку № 91 «Загальногосподарські витрати» 390,06 грн.

За умови більш значної суми позитивного чи негативного відхилення загальногосподарських витрат пропонується проводити пропорційний розподіл за дебетом рахунків: № 23 «Основне виробництво» і № 26 «Готова продукція».

Сума розподілених непрямих витрат розраховується на основі заздалегідь встановленої бази розподілу на рівні 0,20 грн за одну машино-годину роботи спеціалізованого ковбасного обладнання. При цьому зафіксовано, що для виробництва 10 кг ковбасних виробів необхідно забезпечити роботу обладнання на протяжні 8 маш. год. Окрім того, бюджетний обсяг виробництва складає 55000 кг ковбасної продук-

Таблиця 4

ЗВІТНИЙ ДОКУМЕНТ № 3
«Звіт про формування фактичної собівартості готової продукції»
ЛИСТ 1 (фрагмент)

№ п.п.	Статті витрат	Ковбасно-блочне виробництво						
		Ковбасні вироби	Пельмені, вареники	Шашлик	М'ясо в блоках	Технічні відходи	Кістки	Разом
1	Кількість продукції, кг.	50440,37	175,50	283,50	5773,30	219,70	8776,27	65658,54
2	Основна сировина	887417,76	1274,39	7381,95	133079,23	6,59	175,52	1029335,44
3	Основна сировина на од. продукції	17,59	7,26	26,04	23,05	0,02	0,02	-
4	Допоміжні матеріали	133329,83	86,69	451,77	220,74			134089,03
5	Технологічна собівартість	1020747,59	1361,08	7833,72	133299,97	6,59	175,52	1163424,47
6	Технологічна собівартість, од. прод.	20,24	7,75	27,63	23,08	0,02	0,02	-
7	Тара	1728,03	9,20	317,36				2054,59
8	Природні втрати	1417,36						1417,36
9	МШП	5959,03						5959,03
10	Газ	3269,89						3269,89
11	Вода	976,60						976,60
12	Електроенергія	2802,45						2802,45
13	Зарплата	14478,46	332,80	226,80	2886,50			17924,56
14	Нарахування на зарплату	4938,47	113,51	77,36	984,56			6113,90
15	Амортизація	1404,22						1404,22
16	Інші витрати	2140,84						2140,84
17	Цехова собівартість	1059862,94	1816,59	8455,24	137171,03	6,59	175,52	1207487,91
	Розподілені непрямі витрати обслуговуючих підрозділів ковбасно-блочного виробництва							
18	Транспортне господарство	26833,15						26833,15
26	Розподілені витрати разом	26833,15						26833,15
27	Витрати разом	1086696,09	1816,59	8455,24	137171,03	6,59	175,52	1234321,06
28	Собівартість од. прод.	21,54	10,35	29,82	23,75	0,02	0,02	
30	Фактична собівартість	1086696,09	1816,59	8455,24	137171,03	6,59	175,52	1234321,06
31	Фактична собівартість од. продукції	21,54	10,35	29,82	23,75	0,02	0,02	

Джерело: запропоновано та розраховано автором

ЗВІТНИЙ ДОКУМЕНТ № 1
«Зведений звіт підприємства про доходи, витрати та результат діяльності»

№ п.п.	Виробничий підрозділ	Дохід від реалізації	Собівартість реалізації	Результат реалізації	Інші постійні витрати підприємства	Прибуток/Збиток
1	Холодильний підрозділ	432402,05	388037,22	+44364,83	82843,31	-49318,01
2	М'ясо-жировий підрозділ	109763,45	73509,63	+36253,82		
3	Ковбасно-блочний підрозділ	1134536,86	1188205,78	-53668,92		
4	Підрозділ з виробництва меланжу та яєчного порошку	84831,00	78255,43	+6575,57		
5	Разом по підприємству	1761533,36	1728008,06	+33525,30		

ції, що вимагає 440000 маш. год. роботи обладнання порівняно з фактичними показниками на рівні 50440,37 кг і 403522,96 маш. год.

Аналогічно проводиться розрахунок списаних непрямих загальновиробничих витрат в інших основних структурних підрозділах, проте, в результаті дослідження виявлені характерні технологічні особливості. До прикладу, в м'ясо-жировому підрозділі підприємства за умови комплексного багатопередільного обробітку вхідної сировини присутні, так звані, спільні витрати, які можуть бути відокремлені в момент розділення або передачі м'ясних напівфабрикатів в блочний та ковбасний переділ. До цього моменту такі витрати на забій великої рогатої худоби вважаються спільними і можуть бути віднесені на одиницю продукції за допомогою таких методів розподілу:

- на основі фізичного обсягу (натуральних одиниць);
- на основі ціни продажу (вартості продажу, чистої вартості реалізації, валового прибутку).

Метод натуральних одиниць передбачає розподіл спільних витрат пропорційно фізичному обсягу спільних продуктів у точці розділення.

Спільні продукти у м'ясопереробній промисловості мають відносно велику вартість продажу, але не можуть бути окремо ідентифіковані до точки розділення.

Наприклад, у таблиці 4 відображена вартість вхідної сировини ковбасно-блочного виробництва ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокмбінат» на суму 1029335,44 грн, яка до моменту передачі з м'ясо-жирового цеху вважалася готовою продукцією, що зберігалася з метою реалізації у холодильному підрозділі підприємства. З початком виробництва ковбасних виробів та м'яса в блоках відбувся перетин так званої точки розділення, після якої підприємством були понесені додаткові виробничі витрати, які відповідно до технології приготування можуть бути абсолютно ідентифікованими і розподіленими на одиницю продукції методом натуральних одиниць. При цьому спільні витрати у результаті обробки вхідної сировини також розподіляють на основі фактичного натурального виходу м'ясопродукції з урахуванням категорії отриманого м'яса.

Разом з тим, за результатами аналізу собівартості м'ясопродукції ТОВ «Шепетівський м'ясокомбінат» виявлено переваги застосуван-

ня методу розподілу спільних витрат на основі ціни продажу, які головним чином полягають у відображенні реальної цінності сировини в структурі собівартості майбутніх готових ковбасних виробів.

Важливо розуміти, що обрана база та методи розподілу загальновиробничих та спільних витрат суттєво впливають на результат діяльності підприємства в цілому і виробничого підрозділу зокрема.

Інформація про результати діяльності узагальнена у рекомендованій управлінській звітності м'ясопереробного підприємства у таблиці 5.

За даними таблиці 5 можемо зробити висновок, що за наслідками обраних методів розподілу непрямих та спільних витрат виробництва м'ясо-жировий підрозділ одержав позитивний результат діяльності у сумі 36253,82 грн, тоді як ковбасно-блочне виробництво отримало збиток у сумі 53668,92 грн.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. За результатами дослідження встановлено, що на м'ясопереробних підприємствах переважно застосовують прямий метод розподілу непрямих витрат без врахування взаємних послуг допоміжних та обслуговуючих підрозділів. Розподіл спільних витрат виробництва, до моменту перетину технологічної точки розділення, проводять на основі методу натуральних одиниць та методу вартості продажу. Важливою складовою собівартості виробленої продукції є сума розподілених загальновиробничих. Зайво розподілені або недорозподілені загальновиробничі витрати відображаються на собівартості реалізованої продукції. Обраний метод та база розподілу накладних витрат суттєво впливають на результат діяльності в розрізі асортиментних груп продукції та виробничих підрозділів, центрів відповідальності.

Перспективу подальших розвідок у даному напрямі вбачаємо у дослідженні обліку за центрами відповідальності м'ясопереробних підприємств, які доцільно класифікувати на центр доходів, центр витрат, центр прибутку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. [3-тє вид.] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: учеб. / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.

3. Ковальчук Т.М. Внутрішньогосподарський (Управлінський) оперативний аналіз: методика та організація: моногр. / Т.М. Ковальчук. – К.: ІАЕ, 2001. – 203 с.
4. Корниенко Ю.Ю. Использование системы управленческого учета на мясоперерабатывающих предприятиях // Вісник Східноукраїнського національного університету. Економічні науки. – Луганськ: Видавництво СНУ. – 2001. – № 1(35). – С. 87-92.
5. Корниенко Ю.Ю. Удосконалення обігу витрат і калькулювання собівартості продукції у комплексних виробництвах: рукопис / Ю.Ю. Корниенко. – К.: ІАЕ, 2002. – 24 с.
6. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности. Утверждены приказом Государственного комитета промышленной политики Украины от 2 февраля 2001 г., Издательский дом «Фактор», г. Харьков. – № 47. – 199 с.
7. Моссаковский В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: моногр. / В.Б. Моссаковский. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 328 с.
8. Нападівська Л.В. Управлінський облік: моногр. / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.