

*Осадча Г.Г.,**к.е.н., доцент,**Національний університет харчових технологій**Рощина О.М.,**магістр,**Національний університет харчових технологій*

ДОПОМІЖНІ ВИРОБНИЦТВА ТА АЛЬТЕРНАТИВНІ МЕТОДИ РОЗПОДІЛУ ЇХ ВИТРАТ

Анотація. У статті розглянуто витрати допоміжних виробництв підприємства. Зокрема, досліджено сутність витрат допоміжних виробництв, номенклатуру статей їх калькуляції, облік витрат допоміжних виробництв, їх документальне відображення в системі бухгалтерської документації підприємства. Розглянуто альтернативні методи розподілу витрат допоміжних виробництв.

Ключові слова: витрати, прямі, непрямі, допоміжні виробництва, стаття, облік, розподіл.

Постановка проблеми. Головним рушійним фактором розвитку економіки на всіх її етапах є виробництво. Збільшення ефективності виробництва – одне з головних завдань сучасного економічного розвитку. Щоб вижити в умовах конкуренції, потрібно забезпечити найбільшу продуктивність на всіх рівнях організації виробництва. Це вимагає від виробництва об'єднання і розвитку двох його найважливіших складників виробничого процесу – основного і допоміжного виробництв.

Допоміжні виробництва виконують певні роботи і надають різні послуги для забезпечення безперебійного функціонування основних ділянок виробничого циклу.

Сьогодні науковцями приділяється багато уваги питанню витрат на основному виробництві, але при цьому напрями дослідження, пов'язані з особливостями витрат у допоміжних виробництвах, є недостатньо вивченими. Це передбачає необхідність дослідження сутності витрат допоміжних виробництв та методики їх обліку для розробки більш досконалої системи формування інформації про витрати допоміжних виробництв, оскільки практично на всіх великих підприємствах є допоміжні виробництва, і перед ними постає завдання визначення витрат, які припадають на одиницю продукції, робіт, послуг у допоміжних виробництвах, та перенесення цих витрат на продукцію основних виробництв. Проте в більшості вітчизняних промислових підприємств діяльність допоміжного виробництва належить до найбільш незахищених підрозділів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати дослідження проблем обліку витрат допоміжних виробництв викладені в працях С. Голова, М.М. Гарника, П.С. Смоленюка, Н.М. Ткаченко, В.С. Лень, Л.М. Чернелевського тощо. Незважаючи на це, питання, що стосуються особливостей обліку витрат допоміжних виробництв, потребують подальшого вивчення та вдосконалення.

Мета статті полягає у дослідженні витрат допоміжних виробництв та розподілі цих витрат на продукцію основного виробництва на виробничих підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Допоміжні виробництва – це структурні внутрішні підрозділи підпри-

ємства, основне призначення яких полягає в обслуговуванні основного виробництва [1, с. 98]. Допоміжні виробництва можуть вирішувати різноманітні завдання починаючи із забезпечення основного виробництва всім необхідним (теплом, електроенергією, водою, паром, холодом тощо) та закінчуючи виготовленням і ремонтом виробничого обладнання, тари, інвентарю, ремонтом будівель і споруд тощо.

Специфічна особливість допоміжних виробництв полягає в тому, що вони створюють продукцію, роботи та послуги, що споживаються основним виробництвом. Але слід зауважити, що їхня продукція може бути реалізована і на зовнішньому ринку. Своєчасне постачання основного виробництва послугами і продукцією допоміжних виробництв – одна з головних умов підвищення якості кінцевої продукції, збільшення її випуску, а отже, і підвищення конкурентоспроможності підприємства в цілому.

Прикладами допоміжних виробництв можуть бути: енергетичні цехи (дільниці); котельні; водоканалізаційне господарство; компресорні цехи; ремонтні цехи; транспортні цехи (дільниці); тарні цехи; очисні споруди [2, Дебет-Кредит № 39].

Допоміжні виробництва не тільки забезпечують безперебійну роботу підприємства шляхом забезпечення його необхідними матеріальними ресурсами та послугами за їх собівартістю, але й можуть приносити додатковий дохід за рахунок реалізації власної продукції чи послуг стороннім підприємствам чи фізичним особам.

Якщо продукція допоміжних виробництв реалізується на сторону, підприємство повинно показати у бухгалтерському обліку фінансовий результат за цією господарською операцією.

Для того щоб сформувавши достатній обсяг інформації, потрібної для підготовки і прийняття ефективних управлінських рішень у сфері оптимізації фінансового результату підприємства, необхідно вести окремий облік за видатками та доходами допоміжних виробництв підприємства [3, с. 16].

Під витратами допоміжних виробництв підприємства слід розуміти витрати виробничих структурних підрозділів підприємства, що не беруть безпосередньої участі у виробництві основної продукції чи послуг, проте їхня продукція використовується під час виробництва основної продукції чи надання послуг.

Як правило, планування та облік витрат допоміжних виробництв ведуться за скороченою номенклатурою статей калькуляції: сировина та матеріали (за вирахуванням відходів); паливо й енергія на технологічні цілі; основна заробітна плата виробничих робітників; додаткова заробітна плата виробничих робітників; відрахування на соціальне страхування; загальновиробничі (цехові) витрати [4, с. 87].

У цю номенклатуру статей калькуляції витрат допоміжних виробництв підприємства можуть вносити зміни залежно від особливостей техніки та технології, організації виробництва.

Витрати допоміжних виробництв є одним із чинників, що визначає рівень сукупних витрат підприємства. Для прийняття рішень за цією ділянкою керівництво підприємства повинно мати у своєму розпорядженні як мінімум інформацію про: склад, структуру і напрями витрат допоміжних виробництв; рентабельність кожного допоміжного виробництва; рентабельність кожного виду продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв; внутрішні резерви підвищення ефективності діяльності допоміжних виробництв.

Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих виробництв між основними підрозділами здебільшого здійснюється пропорційно обсягу наданих ними послуг. Сьогодні єдиної методики розподілу таких витрат немає, а застосування різних методик призводить до отримання різних рівнів собівартості випущеної продукції, тому некоректне застосування окремих методик може призвести до прийняття помилкових рішень [5, с. 11].

Для непрямих витрат пропонують такі бази розподілу: економічні; технологічні; інтегровані.

Економічні бази розподілу передбачають використання як основи розподілу економічні показники: пряму зарплату, прямі матеріальні витрати, обсяги виробництва, виражені в грошових одиницях.

Технологічні бази розподілу пов'язані з особливостями технологічного процесу, результати якого можуть бути виражені в натуральних одиницях: вага деталей, об'єми деталей, обсяги виробництва (штуки, тонни), виробнича потужність та ін.

Інтегровані бази розподілу – це ті бази розподілу, які можуть виражатися як в економічних одиницях (грошовий вимірник), так і в натуральних, наприклад обсяги виробництва, які виражатимуться як у грошових одиницях, так і в натуральних [6, с. 9].

Для конкретного віднесення витрат зазвичай використовують один із трьох методів: прямого розподілу; поетапного, або повторного розподілу; системи рівнянь.

Розглянемо на конкретному прикладі окремі методи та бази розподілу непрямих витрат на основі даних табл. 1.

Для розподілу витрат допоміжних іта обслуговуючих виробництв найчастіше використовують метод прямого розподілу, сутність якого полягає в розподілі витрат кожного допоміжного цеху лише на основних отримувачів послуг таких підрозділів і не враховується надання взаємних послуг між допоміжними виробництвами. Витрати можуть бути розподілені пропорційно прийнятій базі розподілу, або з урахуванням обсягу наданих послуг основним підрозділам [7, с. 24]. Найчастіше за базу розподілу приймаються прямі витрати основних підрозділів. Розподіл непрямих витрат пропорційно прямим витратам основних підрозділів наведено в табл. 2.

Найбільш точним методом розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих виробництв вважається метод їх розподілу на основі системи лінійних рівнянь. Процес його застосування складається з таких кроків.

Крок 1. На цьому етапі взаємозв'язок допоміжних цехів виражають у вигляді системи рівнянь. Так, витрати ремонтного цеху матимуть вигляд рівняння

$$PЦ = 300000 + 0,1 \times ПЦ,$$

де РЦ – ремонтний цех;

0,1 – доля робочого часу інструментального цеху (ПЦ) на надання послуг ремонтного цеху.

$$ПЦ = 58000 + 0,2 \times PЦ,$$

де 0,2 – доля робочого часу ремонтного цеху, витраченого на надання послуг інструментальному цеху.

Крок 2. Якщо на підприємстві є два підрозділи, використовується метод підстановок. Підставимо рівняння 2 у рівняння 1:

$$PЦ = 300000 + 0,1 \times (58000 + 0,2 \times PЦ).$$

$$PЦ = 312041.$$

Таблиця 1

Вихідні дані

Підрозділ	Цех	Витрати до розподілу, грн.	Надані послуги			
			Ремонтний цех		Інструментальний цех	
			Витрати часу, год.	%	Витрати часу, год.	%
Основні	1 цех	200000	1200	30	800	80
	2 цех	100000	2000	50	100	10
Допоміжні	Ремонтний цех	300000			100	10
	Інструментальний цех	58000	800	20		
Разом		658000	4000	100	1000	100

Таблиця 2

Розподіл непрямих витрат пропорційно прямим витратам основного виробництва

Цех	Витрати до розподілу, грн.	%	Розподіл непрямих витрат		Разом витрати
			Ремонтний цех	Інструментальний цех	
1 цех	200000	66,7	200100	38686	438786
2 цех	100000	33,3	99900	19314	219214
Ремонтний цех	300000	100	30000		
Інструментальний цех	58000			58000	
Разом	658000				658000

Підставимо знайдене РЦ у друге рівняння:

$$ПЦ = 58000 + 0,2 \times 312041 = 120408.$$

Крок 3. Розподіляються загальні взаємні витрати кожного з допоміжних виробництв на всі інші підрозділи підприємства:

а) розподіляємо взаємні витрати ремонтного цеху в сумі 312 041 грн. Буде розподілено:

на інструментальний цех — $0,2 \times 312041 = 62408$ грн;

на цех 1 — $0,3 \times 312041 = 93612$;

на цех 2 — $0,5 \times 312041 = 156021$.

Разом розподілено витрат РЦ 312 041 грн.;

б) розподіляємо взаємні витрати інструментального цеху в сумі 120 408 грн. Буде розподілено:

на ремонтний цех — $0,1 \times 120408 = 12041$ грн;

на цех 1 — $0,8 \times 120408 = 96326$;

на цех 2 — $0,1 \times 120408 = 12041$.

Разом розподілено витрат ПЦ 120408 грн.

У наведеному прикладі розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих виробництв розглядаються два допоміжні виробництва. Якщо їх більше, то вирішення задачі розподілу їх витрат на основне виробництво із застосуванням методу системи лінійних рівнянь здійснюється за допомогою пакетів прикладних програм інформаційного забезпечення.

Для обліку витрат і виходу отриманої продукції і виробів, виконаних робіт і наданих послуг допоміжними виробництвами в Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 23 «Виробництво» із зазначенням субрахунків, що необхідно для розмежування основних і допоміжних виробництв.

На рахунку 23 «Виробництво» відображаються витрати окремо за видами допоміжних виробництв (власна котельня, компресорна, автотранспорт, тракторний парк, ремонтна дільниця, ремонтні майстерні тощо), кожний із цих підрозділів може виробляти кілька видів послуг, робіт або простих виробів: для основного виробництва, допоміжних і обслуговуючих виробництв. Розмір цих виробництв визначається потребами основних галузей.

Для допоміжних виробництв використовують субрахунок 232 «Допоміжні виробництва», а потім указують номер цеху: 232 «Допоміжні виробництва»; 23201 «Котельня»; 23202 «Водоканалізаційне господарство»; 23203 «Електроцех»; 23204 «Автотранспортний цех» тощо [8, с. 31].

Узагальнену структуру витрат допоміжних виробництв можна подати так:

– прямі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт і наданням послуг допоміжним цехом;

– непрямі витрати з управління та обслуговування допоміжних виробництв;

– втрати від браку, що належать до допоміжних цехів.

Згідно з принципами калькулювання, всі витрати виробництва мають бути віднесені до об'єкту обліку витрат, а це означає, що у складі виробничої та повної собівартості продукції певну питому вагу становлять витрати допоміжних виробництв.

Прямі витрати розглядаються як витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, які можуть бути безпосередньо включені в собівартість цієї продукції (робіт, послуг). До прямих витрат можна віднести такі витрати: матеріали, витрачені допоміжними виробництвами; покупні вироби і напівфабрикати; паливо й електроенергію; оплату праці працівникам допоміжного виробництва (з відрахуваннями); амортизацію за основними засобами допоміжного виробництва.

Прямі витрати підлягають розподілу за видами продукції для визначення собівартості кожної одиниці випущеної продукції. Прямі витрати, які не підлягають розподілу прямим шляхом, можна розподіляти пропорційно певному якісному показнику. Такими якісними показниками можуть бути: вартість матеріалів, витрачених під час випуску конкретного виду продукції; сума заробітної плати працівників, зайнятих у процесі виробництва конкретного виду продукції, тощо.

Непрямі витрати – це витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (робіт, послуг). Непрямі витрати не можуть бути віднесені на конкретний вид продукції безпосередньо, тому вони розподіляються за видами продукції умовно, згідно з передбаченими в обліковій політиці підприємства показниками, за допомогою заздалегідь розрахованих коефіцієнтів.

Утрати від браку можливі не тільки в основних, але і в допоміжних виробництвах. Незалежно від місця виявлення внутрішнього браку втрати від нього відносяться на ті виробництва, з вини яких він допущений. Якщо брак допустив допоміжний цех, утрати від браку списуються на рахунок 23 із кредиту рахунку 24 «Брак у виробництві». Нерідко брак виявляється вже в основному виробництві, в якому сировина і продукція піддаються контролю якості.

Аналітичний облік витрат у простих допоміжних виробництвах ведеться в розрізі статей витрат без підрозділу за видами продукції, оскільки в них виробляється один вид продукції чи послуг; у складних виробництвах – за статтями витрат у розрізі окремих видів продукції чи послуг у відомостях (картках) аналітичного обліку.

Вибираючи порядок закриття аналітичних рахунків, потрібно враховувати конкретні умови кожного підприємства. Відомо, що у разі закриття рахунків найбільша кількість умовностей припадає на частку тих, які закриваються першими, оскільки вони не приймають на себе сум коригування наступних рахунків, а рахунки, що закриваються в останню чергу, враховують калькуляційні різниці, що списуються з усіх раніше закритих.

Отже, закриття рахунків можливе тільки тоді, якщо кожен із них у майбутніх розрахунках не застосовується в подальшому і на нього не відносять ніякі суми калькуляційних різниць. У разі закриття рахунку 23 по кожному виду допоміжних виробництв установлюють: фактичні витрати; калькулювання фактичної собівартості одиниці робіт і послуг; відхилення цехових витрат, що підлягають списанню, від сум цих витрат, розподілених протягом року по плановому відсотку; цехові витрати, що підлягають розподілу; калькуляційну різницю на одиницю виконаної роботи; віднесення на рахунки споживачів послуг калькуляційних різниць.

Під час закриття цих аналітичних рахунків бажано керуватися такою послідовністю: спочатку закриваються рахунки, в яких немає зустрічних рахунків споживачів в межах рахунку 23; потім закриваються рахунки, в яких немає зустрічних послуг, але є рахунки споживачів у межах рахунку 23; наступними закриваються рахунки, які мають мінімальну кількість зустрічних послуг і мінімум рахунків споживачів у межах рахунку 23; в останню чергу закриваються рахунки, що мають максимальну кількість зустрічних послуг і мінімум рахунків споживачів у межах рахунку 23.

Послуги, надані допоміжними виробництвами, необхідно оформляти такими документами: накладними (кількість виготовлених і зданих на склад інструментів); актами прийому-передачі відремонтованих об'єктів (виконані і здані ремонтні об'єкти); дорожніми листами (обсяг перевезень транспортного цеху); звітами головного енергетика, головного технолога

(обсяг виконаних робіт і послуг, виконаних простими допоміжними виробництвами для інших підрозділів).

Дотримуючись методики формування звітності у цілому та враховуючи відсутність будь-яких стандартизованих внутрішньогосподарських форм звітності в діяльності допоміжних виробництв, можливо запропонувати використовувати такі бланки внутрішньої звітності:

– звіт про собівартість, вартість реалізації та фінансовий результат від реалізації продуктів допоміжного виробництва на сторону;

– звіт про внутрішнє споживання продуктів допоміжного виробництва.

Звіт про собівартість, вартість реалізації та фінансовий результат від реалізації продуктів допоміжного виробництва на сторону призначений для узагальнення інформації про фактичну собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), суму реалізації продуктів допоміжного виробництва та визначення фінансового результату від діяльності такого типу виробництв. На основі цього звіту можна розрахувати економічний ефект від організації допоміжних виробництв, здійснити оперативне втручання в удосконалення механізму виробництва, виявити та нейтралізувати негативні тенденції в розвитку, а також розкрити нереалізовані фінансово-технічні резерви. Запропонований звіт складається бухгалтерією підприємства на основі даних внутрішньогосподарського обліку.

Інформація, відображена у звіті про внутрішнє споживання продуктів допоміжного виробництва, розкриває показники споживання продуктів допоміжного виробництва в розрізі видів таких продуктів, об'єктів та обсягів їх використання. Звіт формується бухгалтерією підприємства на основі накладних на внутрішнє переміщення. Документ призначений для здійснення внутрішнього контролю над споживанням продукції (робіт, послуг) допоміжного виробництва в розрізі замовників, а також аналізу використання такої продукції.

Висновки. У проведеному дослідженні одержала подальший розвиток теорія обліку та розподілу витрат допоміжних виробництв на виробничих підприємствах. Розглядаються питання фінансової та управлінської звітності на підприємстві. На прикладі проілюстровано застосування альтернативних методів розподілу витрат допоміжних виробництв. Застосування множини альтернативних методів розподілу витрат допоміжних виробництв сприятиме більш точному розрахунку собівартості об'єктів калькулювання основного виробництва, у чому зацікавлені окремо взяті центри відповідальності.

Застосування альтернативних методів розподілу витрат допоміжних і обслуговуючих виробництв межує з калькулюванням на основі діяльності, а тому необхідно проводити пошуки вдосконалення нормативно-законодавчої бази для реалізації економічних інтересів кожного окремого підрозділу виробничого підприємства.

Література:

1. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік : [підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит»] / В.Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 670 с.
2. Каменська Т. Облік допоміжних та обслуговуючих виробництв / Т. Каменська // Дебет-Кредит. – 2002. – № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/1cid01830.html>.
3. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.
4. Чернелевський Л.М. Організація обліку: управлінський аспект (Харчова промисловість) : [навч. посіб.] / Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча. – К. : НУХТ, 2011 – 463 с.
5. Лень В.С. Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції / В.С. Лень // Вісн. Черн. держ. техн. ун-ту. – 2013. – № 3(60). – С. 11.
6. Іванюта О.В. Бухгалтерський облік і аналіз загальногосподарських витрат на великих промислових підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / О.В. Іванюта ; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2014. – 21 с.
7. Смоленюк П.С. Перспективи застосування ABC-методу калькулювання витрат у вітчизняній практиці / П.С. Смоленюк, М.М. Гарник // Наука й економіка. – 2012. – № 1(25).
8. Яценко В. Обліково-аналітична система бухгалтерського підприємства: теоретичне обґрунтування й практична реалізація / В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 11. – С. 25–37.

Осадча Г.Г., Рощина О.М. Вспомогательные производства и альтернативные методы разделения их расходов

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы расходов вспомогательных производств предприятия. Исследованы экономическая сущность расходов вспомогательных производств, номенклатура статей их калькуляции, учет расходов вспомогательных производств, их документальное отображение в системе бухгалтерской документации предприятия. Рассмотрены альтернативные методы распределения затрат вспомогательных производств.

Ключевые слова: расходы, прямые, непрямые, вспомогательные производства, статьи затрат, учёт, распределение расходов.

Osadcha H.H., Roshchyna O.M. Auxiliary production and alternative methods of their cost allocation

Summary. The article deals with the expenses of the auxiliary production of an enterprise. In particular, investigated the essence of auxiliary production costs, nomenclature of calculation items, accounting of auxiliary production costs, their documentary mapping in the system of accounts and records of the enterprise. Considered the alternative methods of cost allocation of the auxiliary production.

Keywords: expenses, direct, indirect, auxiliary production, cost of accounts, accounting, cost allocation.