

УДК 657.47

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-41>**Бондаренко Т.Ю.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Криворізького економічного інституту
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана***Руденко О.В.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Криворізького економічного інституту
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана***Bondarenko Tetiana***PhD, Associate professor of Accounting and Taxation Department
Kryvyi Rih Economic Institute of Kyiv National
Economic University named after Vadym Hetman***Rudenko Olena***PhD, Associate professor of Accounting and Taxation Department
Kryvyi Rih Economic Institute of Kyiv National
Economic University named after Vadym Hetman*

ОСНОВИ ВИЗНАЧЕННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УМОВАХ ДІЯЛЬНОСТІ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

BASICS OF DETERMINATION OF OVERHEAD COSTS IN THE CONDITIONS OF ACTIVITY OF MINING AND PROCESSING ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті проведено критичне дослідження представлених в економічній літературі поглядів щодо визначення загально-виробничих витрат. Відзначено, що класифікація прямих витрат орієнтована виключно на позамовний метод обліку. Доцільним визнаний альтернативний підхід, що ґрунтується на дослідженні специфіки виробництва щодо формування та поведінки накладних витрат. Доведено, що економічно доцільною є класифікація загально-виробничих витрат як накладних. За підсумками дослідження структури собівартості продукції встановлено, що обґрунтування оптимального відсотку загально-виробничих витрат у складі собівартості гірничо-збагачувальних комбінатів ускладнене через наявність цілої низки непорівнянних ознак, таких як масштаб підприємства, вміст корисних копалин, умови діяльності тощо. Презентована розроблена автором класифікація загально-виробничих витрат гірничо-збагачувальних комбінатів згідно з основним циклом управління ними.

Ключові слова: витрати, накладні витрати, загально-виробничі витрати, передільний метод, управління витратами.

АННОТАЦИЯ

В статье проведено критическое исследование представленных в экономической литературе взглядов по определению общепроизводственных расходов. Отмечено, что классификация прямых расходов ориентирована исключительно на позаказный метод учета. Целесообразным признан альтернативный подход, основанный на исследовании специфики производства по формированию и поведению накладных расходов. Доказано, что экономически целесообразной является классификация общепроизводственных расходов как накладных. По итогам исследования структуры себестоимости продукции установлено, что обоснование оптимального процента общепроизводственных расходов в составе себестоимости горно-обогатительных комбинатов затруднено из-за наличия целого ряда несравненно признаков, таких как масштаб предприятия, содержание полезных ископаемых, условия деятельности и тому подобное. Представлена разработанная автором

классификация общепроизводственных расходов горно-обогатительных комбинатов по основному циклу управления ими.

Ключевые слова: расходы, накладные расходы, общепроизводственные расходы, передельный метод, управление затратами.

ANNOTATION

The article deals with a critical study of the views expressed in the economic literature regarding the determination of overhead costs. The specific expression of the cost of production for the period is the cost index, which characterizes some of the current costs of the enterprise associated with the production and sale of products. It is emphasized that the main problem for today is that the method of calculation of production cost, which has certain disadvantages due to neglect of the industry specificity of mining enterprises and needs improvement, is normatively fixed. It is noted that the classification of direct costs is focused solely on the off-line accounting method. It is confirmed that the overhead costs are overhead relative to the technological process at the mining and processing enterprises and represent the costs of maintenance and organization of production. These costs are complex, complicating the process of accounting, control and analysis. Therefore, the overriding task is to create a system of general cost management that will allow them to optimize their value in the short and long term. According to the results of the study of the structure of the cost of production, it is found that the justification of the optimal percentage of total production costs in the cost of mining and processing plants is complicated due to the presence of a number of incomparable features, such as the scale of the enterprise, the content of minerals, conditions of operation, etc. For the first time, it is proposed to supplement the classification of overhead costs at mining and processing enterprises according to the basic cycle of their management - planning, accounting, analysis, control. The analysis of theoretical and methodological bases of determination of overhead costs in the market conditions, showed the presence of some contradictions, which are caused mainly by the lack of consideration of industry specific activity of individual enterprises, so there is an urgent need to improve the methodology of account-

ing and control of overhead costs. The study of theoretical and methodological bases of the concept of overhead in the current economic conditions proves the existence of contradictions that are caused by insufficient consideration of the sectoral activity of individual enterprises.

Key words: cost, overhead costs, classification, redistribution method, cost management.

Постановка проблеми. Аналіз теоретико-методичних основ визначення загальновиробничих витрат в умовах ринку показав наявність низки суперечностей, які викликані в основному відсутністю врахування галузевої специфіки діяльності окремих підприємств, тому виникає нагальна потреба в удосконаленні методики обліку та контролю загальновиробничих витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку й контролю накладних витрат знайшли відображення у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: Х. Андерсон, М.Т. Білуха, І.О. Бланк, С.Ф. Голов, К. Друрі, Р.М. Ентоні, Г.Г. Кірейцев, В.М. Кміть, Дж. Колдуел, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Л.В. Нападовська, Б. Нідлз, С. Сатубалдін, В.В. Сопко, В.Г. Суржик, Ч.Т. Хорнгрен, М.Г. Чумаченко, О.І. Шатохіна. Проте у більшості наукових праць підходи до обліку і контролю саме загальновиробничих витрат в умовах діяльності гірничо-збагачувальних підприємств розглядаються недостатньо: не визначено їхнє місце у формуванні собівартості, не розроблено класифікаційної моделі, що враховує особливості галузі, не надано чіткої методики побудови аналітичного та синтетичного обліку.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз основ визначення загальновиробничих витрат на підприємствах конкретної галузі – гірничо-збагачувальної.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основу стратегічно важливих рішень стосовно цінової політики, товарної стратегії, стратегії каналів збуту становить інформація про собівартість продукції, точність і коректність якої прямо пропорційна їхній ефективності та раціональності. Тому правильність віднесення тих або інших витрат на собівартість продукції є об'єктом підвищеної уваги.

За можливістю віднесення до конкретного об'єкта витрат усі витрати поділяють на основні та накладні. Якщо основні витрати можна прямо співвіднести з об'єктом витрат, то накладні пов'язані з кількома об'єктами або викликані самим фактором функціонування підприємства, тому за їх включення до собівартості продукції виникають дискусійні ситуації.

Нині багато економістів значну вагу приділяють питанню обліку та контролю накладних витрат. Це пов'язано з тим, що відносна економія накладних витрат є важливим резервом зниження вартості виробів, оскільки зниження основних витрат вимагає значних капітальних інвестицій для впровадження нових технологій, нової техніки, удосконалення організації виробництва, тоді як зниження накладних витрат мож-

ливо досягти завдяки внутрішнім суб'єктивним факторам, одним із яких є впровадження більш раціональної системи обліку та контролю.

В економічній літературі накладні витрати визначаються як витрати на управління та обслуговування виробництва і збуту продукції, які впливають на фінансовий результат діяльності підприємства.

Накладні витрати розподіляються на виробничі, до яких належать загальновиробничі витрати, та позавиробничі, до яких відносять адміністративні витрати і витрати на збут. Позавиробничі накладні витрати не є предметом цього дослідження, тому в роботі розглядатимуться. Основна увага приділяється виробничим накладним витратам – загальновиробничим, тому розглянемо ступінь їх дослідженості в сучасній економічній літературі.

Більшість авторів класифікує загальновиробничі витрати як комплексні накладні виробничі витрати. Так, у роботі Ф.Ф. Бутинця [1, с. 307] визначено загальновиробничі витрати як виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління структурними підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію устаткування загальновиробничого призначення.

Інші автори відносять цю статтю витрат до непрямих, у свою чергу поділяючи їх на основні та накладні. У Ю.С. Цал-Цалко [2, с. 112] зазначено, що загальновиробничі витрати як складова частина виробничої собівартості пов'язані лише з організацією й обслуговуванням технологічного процесу і створенням для основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства необхідних умов виробництва та здійснення управління.

Б.С. Юровський визначає загальновиробничі витрати як витрати, які здійснюються у виробничому підрозділі підприємства, не пов'язані безпосередньо ні з випуском продукції, ні з утриманням та експлуатацією основного обладнання [3, с. 76].

На нашу думку, класифікація прямих витрат орієнтована виключно на позамовний метод обліку. Саме щодо окремого замовлення можна вести мову про те, що витрати сировини, матеріалів, оплата праці тощо є прямими (стосовно конкретного замовлення). Загальновиробничі витрати, пов'язані з виконанням кількох замовлень чи кількох видів діяльності, розглядають у цих документах як непрямі витрати, що справедливо саме для позамовного методу.

Така логіка несправедлива за попереднього методу обліку, який застосовується на гірничо-збагачувальних комбінатах, за якого основну частину загальновиробничих витрат можна вважати прямими, оскільки об'єктом обліку витрат є переділи технологічного процесу. Тобто економічно доцільною є класифікація загальновиробничих витрат як накладних.

Результати аналізу свідчать, що частка загальновиробничих витрат у загальній сумі ви-

трат на виробництво продукції гірничо-збагачувальних комбінатів перебуває в межах 8–30%, що свідчить про суттєвість цієї статті під час аналізу собівартості продукції та значні резерви для її зниження.

Обґрунтування оптимального відсотка загально-виробничих витрат у складі собівартості гірничо-збагачувальних комбінатів ускладнене через наявність цілої низки непорівняних ознак, таких як масштаб підприємства, вміст корисних копалин, умови діяльності тощо. Слід відзначити і той факт, що питома вага загально-виробничих витрат у розрізі окремих цехів та технологічних переділів неоднакова, що пояснюється різним ступенем зношеності основних засобів і потребами з організації технологічного процесу.

З метою більш повного виявлення резервів економії загально-виробничих витрат їх планування й облік згідно з нормативною базою проводять за статтями затвердженої номенклатури.

Так, відповідно п. 15 П(с)БО 16 «Витрати» [4] до складу загально-виробничих витрат включаються такі статті:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів загально-виробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загально-виробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання необоротних активів;
- витрати на утримання виробничих приміщень;
- витрати на удосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати.

Самостійність підприємства в частині класифікації витрат за статтями калькуляції дає змогу проводити їхню подальшу деталізацію. У Методичних рекомендаціях формування собівартості в промисловості № 373 наведено більш розширений перелік витрат [5].

На думку автора, класифікація загально-виробничих витрат на наведених комбінатах

не враховує контрольної функції обліку, виконання нормативів, ускладнює аналіз цієї статті витрат за економічними елементами. Тому виникає потреба у розробленні групування загально-виробничих витрат у єдиній обліковій системі, яке повною мірою задовольнить потреби бухгалтерських служб, відділу внутрішнього аудиту, планово-економічного відділу та полегшить процес планування цієї статті витрат.

Це дасть змогу визначити фактори, що найбільшою мірою впливають на розмір витрат, і провести аналіз причин їх збільшення. Також питанням, на якому слід акцентувати увагу, є проблема створення системи управління загально-виробничими витратами.

Погоджуючись із думкою В.М. Кміть, яка стверджує, що реальний шлях підвищення ефективності накладних витрат – перехід від системи їх обліку та оцінки до системи безперервного управління ними, доповнюємо, що управлінську спрямованість повинна мати вся облікова система накладних витрат.

Автором запропоновано класифікувати загально-виробничі витрати гірничо-збагачувальних комбінатів згідно з основним циклом управління ними облік, планування, аналіз, контроль та регулювання. Визначені принципи та ознаки проведеної класифікації наведені та згруповані в табл. 1.

Висновки із цього дослідження і дальші перспективи в цьому напрямку. Обґрунтовано, що загально-виробничі витрати на гірничо-збагачувальних комбінатах (ГЗК) є накладними стосовно до технологічного процесу та являють собою витрати на обслуговування та організацію виробництва, які виникають навіть за його межами. Дані витрати є комплексними, що ускладнює процес їх обліку, контролю та аналізу. У результаті проведеного аналізу з'ясовано, що питома вага загально-виробничих витрат у собівартості реалізованої продукції ГЗК становить до 8–30%, що свідчить про їх високий вплив на формування ціни продукції. Тому першочерговим завданням є створення системи управління загально-виробничими витратами, яка дозволить оптимізувати їх величину в короткостроковому та довгостроковому періодах.

Таблиця 1

Класифікація загально-виробничих витрат відповідно до основного циклу управління

Цикл управління загально-виробничими витратами	Принципи класифікації витрат	Ознака класифікації
Облік	Розміри підприємства; особливості технології, техніки та організації виробництва; номенклатура продукції	Стосовно до звітного періоду; за складом; за бухгалтерською методологією; стосовно до обсягів виробництва
Планування	Аналітичність; фактори зниження; прогностичність розрахунків; еластичність; доцільність виділення витрат; питома вага в загальних витратах	За можливістю планування; за можливістю нормування; за доцільністю здійснення
Аналіз		
Контроль	Обґрунтованість у розподілі за продуктами; місцями виникнення; трудомісткістю обліку	За можливістю регулювання; за місцями виникнення; за функціями в процесі виробництва
Регулювання		

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
2. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посібник. Київ : ЦУП, 2002. 656 с.
3. Юровський Б. Собівартість продукції: планування та облік. *Консультант бухгалтера*. 2001. № 25. С. 10–22.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://www.liga.net/> (дата звернення: 23.03.2020).
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Міністерством промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. К.: Державне підприємство Державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень Міністерства промислової політики України, 2007. 305 с.

REFERENCES:

1. Butynecj F.F. (2000) *Bukhghaltersjkyj upravlinsjkyj oblik* [Management accounting]. Zhytomyr: ZhITI, 448 p.
2. Cal-Calko Ju.S. (2002) *Vytraty pidpryjemstva* [Costs of the enterprise]: navch. posibnyk. Kyiv: CUP, 656 p.
3. Jurovsjkyj B. (2001) Sobivartistj produkciji: planuvannja ta oblik [Cost of production: planning and accounting]. *Konsuljtant bukhhaltera*, no. 25, pp. 10–22.
4. Polozhennja (standart) bukhhaltersjkojho obliku 16 «Vytraty», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 r. no. 318. URL: <http://www.liga.net/>. (accessed: 23 March 2020).
5. Metodychni rekomendaciji z formuvannja sobivartosti produkciji (robit, poslugh) u promyslovosti, zatv. nakazom Ministerstvom promyslovoji polityky Ukrainy vid 09.07.2007 r. no. 373. K.: Derzhavne pidpryjemstvo Derzhavnyj instytut kompleksnykh tekhniko-ekonomichnykh doslidzhenj Ministerstva promyslovoji polityky Ukrainy, 2007. 305 p.