

4. Зінченко О. А. Управління якістю фінансового результату підприємства [Текст] / О. А. Зінченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 1. – С. 109-114.

5. Исмаилов Н. М. Классификация факторов формирования финансовых результатов, системы и методы их анализа в условиях рынка [Текст] / Н. М. Исмаилов // Инвестиции: практика та досвід. – 2013. – № 17. – С. 54-58.

6. Овсійчук О. В. Удосконалення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства / О. В. Овсійчук // Управління розвитком. – 2013. – №10. – С. 34-36.

7. Чуприна В. Ю. Фінансовий результат як облікова та економічна категорія / В. Ю. Чуприна // Управління розвитком. – 2013. – № 1. – С. 7-9.

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI

// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Господарський кодекс України від від 16.01.2003 № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

10. Професійна юридична система NAU-Online // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.9937.0>.

The paper analyzes different approaches to the definition of "income" in the economic literature and the category of "profit" in accordance with applicable law, and by using factor analysis identified factors that affect the financial results of the economic crisis.

УДК 657.471

Ємець О. І.

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

У статті досліджено теоретичні питання, нові методологічні підходи та практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку та аналізу накладних витрат на виробництво продукції. Узагальнено й критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано методика відображення в обліку накладних витрат на виробництво продукції з урахуванням вимог національних положень (стандартів) та нормативно-правових актів.

Ключові слова: накладні витрати, виробничі накладні витрати, бухгалтерський облік, витрати, розподіл накладних витрат.

I. Вступ. На відміну від прямих виробничих витрат, накладні витрати практично не привертають до себе увагу зі сторони менеджерів, хоча більшість фахівців відмічає істотний вплив даних витрат на формування фінансових результатів при цьому не пропонуючи ніяких дієвих заходів щодо їх оптимізації. Актуальність теми дослідження обумовлена також нагальною потребою в ефективній методиці розподілу накладних витрат, яка б відповідала інформаційним запитам користувачів. Недостатнє усвідомлення ролі накладних витрат при формуванні собівартості продукції, на практиці призводить до непродуманих управлінських рішень, що в свою чергу негативно

впливає на фінансові результати діяльності вітчизняних підприємств.

Необхідно відмітити, що організація та управління витратами виробництва, калькулювання собівартості продукції, завжди привертала до себе увагу як вітчизняних, так і закордонних економістів, таких як: Биховець Ю. Г. [1], Добровський О. В. [2], Каплун О. А. [3], Кміть В. М. [4], Орлов О. О. [5], Пилипів Н. І. [6], Рясних Є. Г. [7], Садовська І. Б. [8], Смушак М. В. [9].

Недостатня розробка питань методичного забезпечення процесу ефективного управління накладними витратами та викликані цим складність, різноманіття і неоднозначність формулювань в існуючих нормативних і законодавчих актах підтверджують актуальність обраної теми й обумовлюють доцільність проведення дослідження.

II. Постановка завдання. На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки при управлінні витратами промислового підприємства важливе значення має їх поділ на основні та накладні за місцями формування (робоче місце, цех, дільниця) та центрами відповідальності. Такий поділ має істотне значення для визначення собівартості окремих різновидів продукції (калькулювання), здійснення постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Відомо, що витрати які формують собівартість продукції, можуть

змінюватися (збільшуватися або зменшуватися) під впливом таких головних факторів, як рівень техніки та організації виробництва.

Тому, кожен суб'єкт господарювання в своїй діяльності стикається з поняттям накладних витрат, але проблема полягає в тому, що на законодавчому рівні і в податковому кодексі накладні витрати прописані тільки для будівництва.

III. Результати. У сучасних умовах спостерігається тенденція збільшення питомої ваги накладних витрат у собівартості продукції. Оновлення продукції, підвищення вимог до її якості, стрімкі темпи інформатизації, подальше збільшення ролі рекламних заходів, підвищення рівня витрат на менеджмент та обслуговуючі служби, не задіяні безпосередньо у виробництві, впровадження нових технологій – все це вимагає підвищення загальної культури виробництва і відповідної зміни вимог до освітлення, опалення, дизайну приміщень, оснащення відділів і служб відповідною оргтехнікою. У цих умовах дані витрати повинні чітко плануватися, аналізуватися і знаходитися під постійним контролем.

Тому позиція, що “постійні витрати знаходяться поза контролем економістів-мене-

джерів так як є обов'язковими і повинні бути оплачені в плановому періоді незалежно від обсягів виробництва” є неправомірною.

Накладні витрати – це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи по організації, управлінню та обслуговуванню виробництва.

Накладні витрати можна поділити на **виробничі та невиробничі**.

До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази.

Виробничі накладні витрати – це витрати виробничих підрозділів, які, не мають безпосереднього зв'язку з виробничим процесом, а пов'язані лише з його обслуговуванням і створенням для нього необхідних умов (амортизаційні відрахування з вартості виробничих основних засобів, орендна плата, утримання апарату управління підрозділу тощо).

На рис. 1 представлено структуру накладних виробничих витрат.

Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони

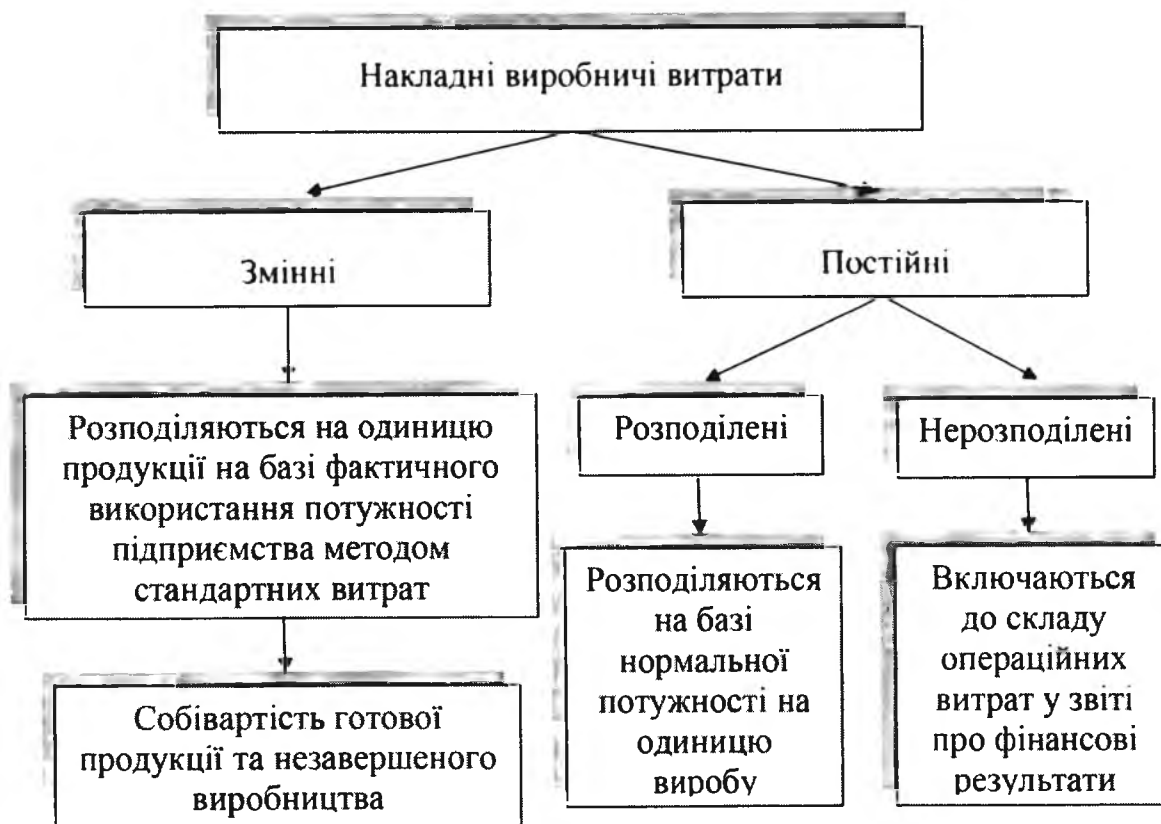


Рис. 1. Структура накладних виробничих витрат

поширюються на всю виробничу продукцію. Тому їх пов'язують з конкретною продукцією наближено, розподіляючи всю суму накладних витрат за період між продукцією на основі прийнятної бази (пропорційно до заробітної плати основних робітників, суми прямих витрат, трудомісткості, завантаження обладнання тощо).

По відношенню до обсягу виробництва **виробничі накладні витрати** поділяються на:

1) *змінні виробничі накладні витрати*. Прикладами яких є витрати на допоміжні матеріали, на дрібне оснащення та інструменти, на опалення, освітлення та споживання електроенергії. Розмір цих витрат зростає або зменшується прямо пропорційно до кількості виготовленої продукції.

2) *постійні виробничі накладні витрати*. Вони запишається практично незмінною протягом звітного періоду незалежно від коливань обсягу випуску продукції. Це, наприклад, страхові внески, орендна плата, заробітна плата майстрів, амортизаційні відрахування на обладнання.

3) *умовно-змінні накладні виробничі витрати*. До них відносять: плату за користування телефоном (основна плата плюс плата за міжміські розмови), за комунальні послуги.

Невиробничих накладні витрати – це витрати на утримання центрального апарату управління підприємством (адміністративні витрати), комерційні та деякі інші витрати.

Кожен підприємець стикається з поняттям накладних витрат, але проблема в тому, що на законодавчому рівні і в податковому кодексі **накладні витрати прописані тільки для будівництва**.

На рис. 2 представлено найбільш розповсюджену класифікацію накладних витрат з позиції фахівців планово-економічних служб вітчизняних підприємств у відповідності до П(С)БО 16.

Чисто "бухгалтерський підхід" до класифікації накладних витрат передбачає виділення тільки загальновиробничих витрат як таких, що включаються у собівартість продукції згідно з нормативними документами.

Однак, на нашу думку під накладними витратами необхідно розуміти ті витрати, які неможливо віднести прямо на конкретний виріб, тобто ми дотримуємось позиції закордонних фахівців і розглядаємо дані витрати з позиції планування, тобто **ми робимо акцент не на бухгалтерському обліку витрат, а на їх плануванні**.

На нашу думку, основна відмінність управління накладними витратами у плануванні та фінансовому обліку полягає, в орієнтації на споживачів економічної інформації та в системі розподілу даних витрат.

Організація обліку витрат на виробництво на ТОВ "Карпатнафтохім" наведена на рис. 3.

Щоб вміти розподіляти непрямі витрати, головне чітко знати, які є саме такими, вміти обґрунтовано обирати ставку розподілу, і базу їх розподілу.

Більшість підприємств використовують інформацію про накладні витрати, визначені за єдиною базою розподілу (машино-години, заробітна плата основних виробничих працівників, обсяг випущеної продукції, прямі витрати на виробництво тощо). При цьому використовують ставку розподілу витрат – відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу. Єдина ставка доцільна у застосуванні, якщо підприємство виготовляє один вид продукції. Отже, залежно від складності виробництва ставка розподілу виробничих накладних витрат може бути єдиною для всіх виробничих підрозділів чи різною для кожного з них.

Окрім того, різні ставки можуть бути встановлені всередині окремих підрозділів (рис. 4). Диференційований підхід до вибору баз розподілу підвищує точність калькуляцій-



Рис. 2. Класифікація накладних витрат у відповідності до П(С)БО 16 [10]

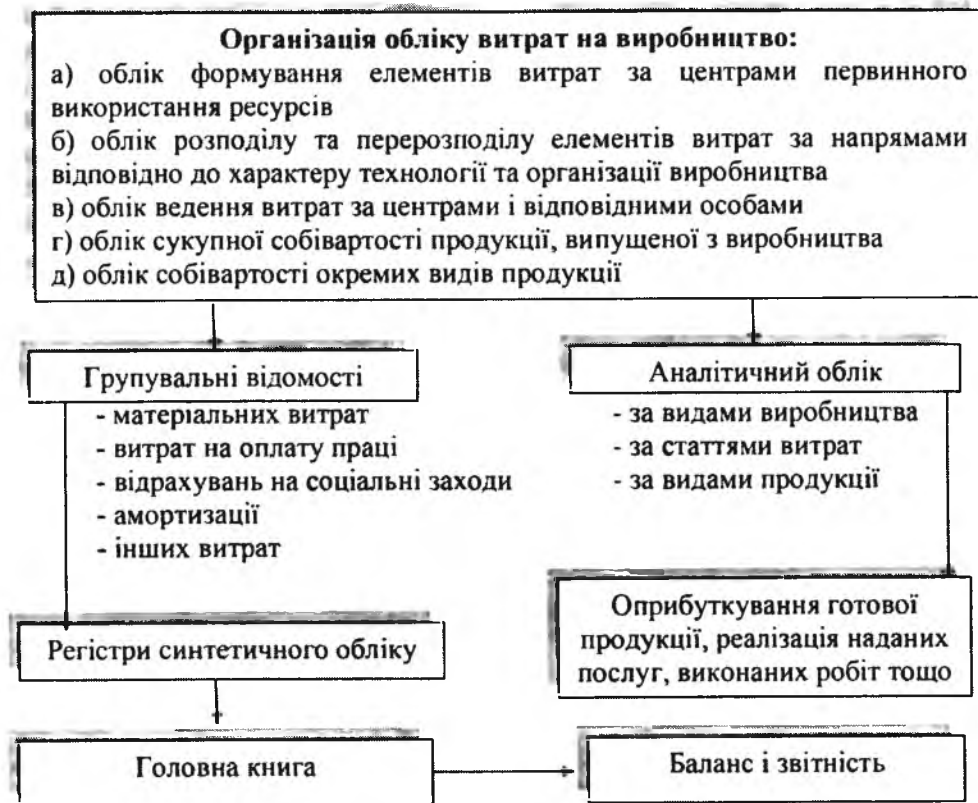


Рис. 3. Організація обліку витрат на виробництво на ТОВ "Карпатнафтохім"

них розрахунків, що при витратному способі визначення цін чи прийнятті рішень щодо асортименту має особливе значення. Між тим, не стало традиційним обирати базу за причинно-наслідковим зв'язком з витратами, що розподіляються.

При цьому використовується двоступеневий процес розподілу витрат. На *першому етапі* накладні витрат розподіляються за центрами витрат (це може бути відповідно місце виникнення витрат чи вид діяльності), на *другому* – витрати окремих центрів розподіляються за видами продукції, яка в них виготовляється (рис. 4).

Етапи розподілу витрат на ТОВ "Карпатнафтохім" представлені на рис. 5.

Коли всі накладні розподілено між підрозділами, здійснюють розподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами на основі кількості наданих послуг.

Типовими базами можуть бути такі, наприклад, для складу – вага відпущених матеріалів, для відділу контролю виробництва – чисельність робітників, кількість замовлень тощо.

Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів ускладнюється, якщо вони надають послуги один одному. У цьому разі можуть бути застосовані різні методи розподілу витрат прямого

розподілу, послідовного розподілу, розподілу взаємних послуг, одночасного розподілу.

Для ілюстрації значення наукового обґрунтування вибору бази розподілу покажемо на прикладі ТОВ "Карпатнафтохім", який ілюструє вплив бази розподілу на величину витрат.

Після розрахунків коефіцієнтів кореляції, ми дійшли висновку, що найкращими базами для розподілу необхідно обрати такі:

- для ремонтного цеху – машино-години;
- для трансформаторного цеху – кількість спожитої електроенергії, кВт/год.;
- для бойлерної – спожита гаряча вода, м³.

Порівняємо результати розподілу за різними підходами.

Результати розподілу накладних витрат за різними підходами представлені в табл. 1.

Диференційований підхід (розподіл до трьох баз) показує, що більше витрат має бути віднесено на цех 1 (46,5 тис. грн.), а традиційний розподіл пропорційно до заробітної плати виробничих працівників, навпаки, на цех 2 (42,4 тис. грн.).

Використання годин праці робітників є доцільним, коли переважає ручна праця, машино-години – у механізованих та автоматизованих підрозділах, прямі витрати на оплату праці

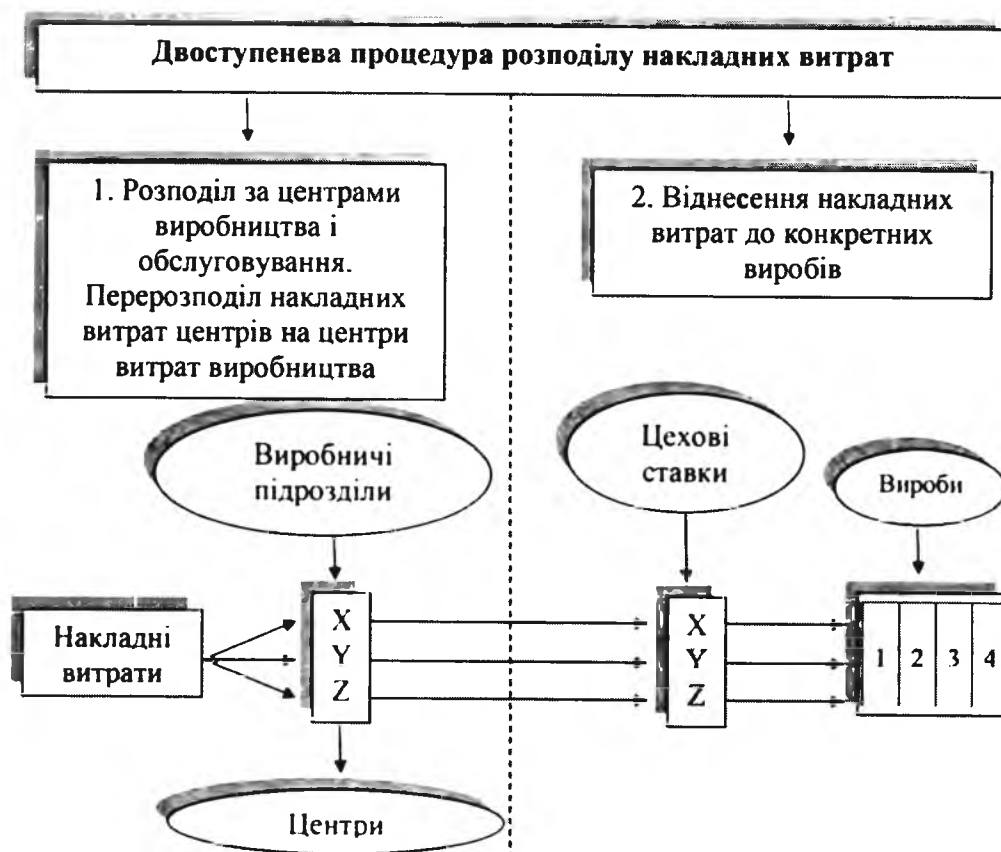


Рис. 4. Двоступенева процедура розподілу накладних витрат

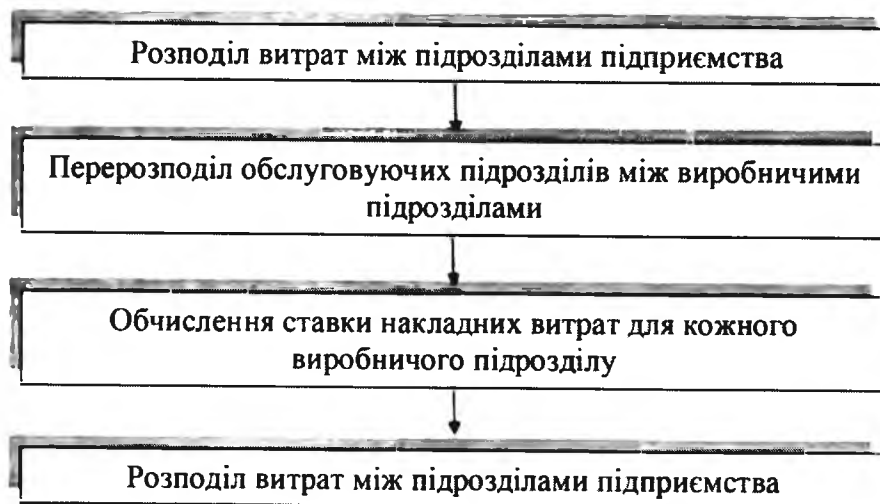


Рис. 5. Процес розподілу виробничих накладних витрат на ТОВ "Карпатнафтохім"

Таблиця 1

Результати розподілу накладних витрат за різними підходами

Місця виникнення витрат	Цех 1	Цех 2	Разом
Цех обслуговування	19,2	20,8	40
Цех трансформаторів	21,4	8,6	30
Бойлерна	5,9	4,1	10
Разом	46,5	33,5	
Пропорційно до зарплати (традиційний підхід)	37,6	42,4	

– якщо незначні суми накладних витрат, а тарифні ставки більш-менш однакові, кількість виробленої продукції – коли виробництво знаходиться в ідентичному процесі і впродовж однакового часу.

Отже, вибір бухгалтера-аналітика може мати суттєве значення при прийнятті відповідних рішень, які ґрунтуються на показнику собівартості виробленої продукції.

Коли мають місце недорозподілені накладні витрати і їх величину необхідно відкоригувати на рахунку “Собівартість реалізованої продукції”, а при зайворозподілених накладних витратах на рахунку “Виробництво”.

Існує два варіанти обліку виробничих накладних витрат (рис. 6-7).

I варіант. Застосовують один синтетичний рахунок “Виробничі накладні витрати”, за дебетом якого збирають усі фактичні накладні витрати, а за кредитом відображають суму списаних і розподілених витрат. Недорозподілені накладні витрати є дебетовим залишком по рахунку “Виробничі накладні витрати”. Зайво розподілені витрати становлять кредитовий залишок (рис. 6).

II варіант. Використовують два рахунки: “Фактичні накладні витрати” та “Розподілені накладні витрати”. Залишок списують на рахунки “Зайворозподілені накладні витрати” або “Нерозподілені накладні витрати”. Наприкінці року, якщо сума відхилень невелика, то її списують на собівартість продукції, якщо значна, то розподіляють між незавершеним виробництвом, готовою продукцією та реалізованою (рис. 7).

Наприкінці кожного звітного періоду за-

гальновиробничі витрати підлягають розподілу. Передбачено, що підприємства можуть самостійно вибирати вимірник за базу розподілу витрат виробничої діяльності. Ми обрали вимірник – кількість випущених виробів за місяць.

На нашу думку, для підвищення якості управління накладними витратами на підприємстві потрібно розробити механізм, який би враховував зовнішні та внутрішні фактори впливу, і включав такі моменти:

- 1) інформаційне забезпечення управління накладними витратами,
- 2) визначення відповідальних осіб та розподіл обов’язків між виконавцями,
- 3) формування бюджету накладних витрат,
- 4) планування розподілу накладних витрат,
- 5) облік та контроль накладних витрат,
- 6) аналіз накладних витрат на основі планової та фактичної інформації,
- 7) мотивація персоналу за результатами управління накладними витратами

Для ефективного функціонування наведеного механізму необхідно акцентувати увагу на основних елементах, якими на нашу думку є: формування бюджету накладних витрат; планування розподілу накладних витрат; облік та контроль накладних витрат; аналіз накладних витрат на основі планової та фактичної інформації.

IV. Висновки. Особливість управління накладними витратами полягає переважно не в досягненні їх економії, а у пошуку та визначенні їх оптимального рівня для кожного окремого підприємства. Надмірне скорочення накладних витрат призводить до негатив-

“Різні розрахунки”		“Виробничі накладні витрати”		“Виробництво”	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Фактичні накладні витрати		Розподілені накладні витрати		

Рис. 6. Облік виробничих накладних витрат (I варіант)

“Різні розрахунки”		“Фактичні накладні витрати”		“Розподілені накладні витрати”		“Виробництво”	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	Фактичні накладні витрати				Розподілені накладні витрати		

Рис. 7. Облік виробничих накладних витрат (II варіант)

них наслідків: зменшення мотивації управлінського персоналу, рівня автоматизації та комп'ютеризації їхньої роботи, зниження якості обслуговування виробництва тощо.

Накладним витратам належить значна частка у собівартості продукції, однак контролювати їх важче, ніж прямі, оскільки вони становлять комплекси різних елементів витрат (кошторис), тому й розробляти їх стандарти складніше.

Для прийняття конкретних управлінських рішень більш доцільно використовувати місячні (квартальні) ставки розподілу накладних затрат. Справа в тому, що річні ставки не можуть врахувати багатьох змін в структурі асортименту, зміни масштабів виробництва, цін, змінних і постійних затрат, і отже не можуть відображати реального руху грошових коштів від операційної діяльності: і тому не можуть бути основою для управлінських рішень, на практиці досить часто обсяг реалізації буває більше або менше ніж обсяг виробництва.

1. Биховець Ю. Г. Планування як спосіб ефективного управління накладними витратами підприємства / Ю. Г. Биховець // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством [Текст] : матеріали наук.-практ. конф. студентів, аспірантів і молодих вчених (VI; Львів, 28-29 квітня 2011 р.). – Львів : Вид-во Львів. комерц. акад., 2011. – 431 с.

2. Добровський О. В. Управлінський аспект обліку і розподілу накладних витрат / О. В. Добровський // Проблеми формування ринкової економіки [Текст] : міжвід. наук. зб. / редкол.: О. О. Беляєв [та ін.]. – К. : КНЕУ. – Вип. 9. – 2001. – 488 с.

3. Каплун О. А. Розподіл накладних витрат: проблеми та шляхи удосконалення / О. А. Каплун // Наукові записки [Текст] : зб. наук. праць каф. екон. аналізу / Тернопільська акад. нар. госп-ва; ред. С. І. Шкарабан. – Тернопіль : Економічна думка. Вип. 12. ч. 2. – 2003. – 176 с.

4. Кміть В. М. Організація управління накладними витратами на промислових підприємствах [Текст] / В. М. Кміть // Фінанси України. – 2001. – № 9. – С. 73-79.

5. Орлов О. О. Нетрадиционный метод распределения накладных затрат / О. О. Орлов, С. Г. Рясних, Е. М. Рудніченко // Економіст. – 2005. – № 7. – С. 69-73.

6. Пилипів Н. І. Вдосконалення методологічних основ обліку затрат на підприємствах нафтової і газової промисловості [Електронний ресурс] / Н. І. Пилипів // Науковий вісник Ужгородського університету. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vpu/Ekon/2009_7/62.pdf.

7. Рясних С. Г. Необхідність та проблеми впровадження бюджетування накладних витрат на сучасних підприємствах / С. Г. Рясних, С. М. Рудніченко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – № 5 / Ч. 2, Т. 1. – С. 29-32.

8. Садовська І. Б. Методика обліку накладних витрат у контексті прийняття управлінських рішень / І. Б. Садовська // Вісник Сумського аграрного університету. – 2009. – № 2. – С. 9-13.

9. Смушак М. В. Поняття накладних витрат як облікової категорії / М. Смушак, З. Кіндрачук // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції "Актуальні проблеми розвитку суб'єктів господарювання в умовах інформатизації та глобалізації економіки" (15-16 квітня 2014 р., м. Івано-Франківськ). – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 201-202.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" від 19 січня 2000 р. за № 27/4248 [Електронний ресурс] / Сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>. – Законодавство України.

This paper investigates theoretical issues, new methodological approaches and practical recommendations to improve accounting and analysis overhead production costs. Summarized and critically analyzed the basic scientific and methodological literature on the chosen topic of research, grounded methodology of recording overhead production costs to meet the requirements of national regulations (standards) and legal acts.

УДК 331.101

Данилейчук Р. Б.

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ МОТИВАЦІЇ ПЕРСОНАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено підходи до формування ефективної системи мотивації праці персоналу на підприємстві та розроблено критерії її оцінювання й подальшого розвитку.

Ключові слова: мотивація персоналу, нематеріальна мотивація персоналу, ефективна система мотивації, безтарифна система оплати праці, безтарифна модель заробітної плати, коефіцієнти оцінювання праці.

I. Вступ. У сучасному менеджменті все більшого значення набувають мотиваційні аспекти. Мотивація персоналу є основним засобом забезпечення оптимального використання ресурсів, мобілізації наявного кадрового потенціалу. Основна мета процесу мотивації – це отримання максимальної віддачі від використання наявних трудових ресурсів, що дозволяє підвищити загальну ефективність і прибутковість діяльності підприємства.