

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.63-22>**Матюха М.М.**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту*Київський національний університет технологій та дизайну***Matiykha Mykola**Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit
Kyiv National University of Technologies and Design

АСПЕКТИ РОЗПОДІЛУ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Матюха М.М. Аспекти розподілу накладних витрат підприємства. Вивчено практичні питання організації управлінського обліку витрат підприємства. Запропоновано систему обліку та розподілу накладних витрат підприємства на основі методу АВС-костингу (Activity Based Costing). Розглянуто основні складники використання методу на рівні управлінського обліку, визначено інструменти інформаційної системи управлінського обліку та звітності, необхідні для ефективного управління підприємством і відповідно до загальноприйнятих принципів обліку, застосування яких виводить бізнес на новий рівень розвитку управління. Одним із висновків дослідження є те, що метод АВС-костингу характеризується спрямованістю на підтримку оперативних рішень на основі внутрішньої фінансової і нефінансової інформації, орієнтованої переважно на відслідковування тенденції та трендів змін собівартості продукції й накладних витрат.

Ключові слова: управлінський облік, АВС-костинг (Activity Based Costing), організація обліку, собівартість, накладні витрати.

Матюха Н.Н. Аспекты распределения накладных расходов предприятия. Изучены практические вопросы организации управленческого учета затрат предприятия. Предложена система учета и распределения накладных расходов предприятия на основе метода АВС-костинга (Activity Based Costing). Рассмотрены основные составляющие использования метода на уровне управленческого учета, определены инструменты информационной системы управленческого учета и отчетности, необходимые для эффективного управления предприятием и в соответствии с общепринятыми принципами учета, применение которых выводит бизнес на новый уровень развития управления. Одним из выводов исследования является то, что метод АВС-костинга характеризуется направленностью на поддержку оперативных решений на основе внутренней финансовой и нефинансовой информации, ориентированной преимущественно на отслеживание тенденций и трендов изменений себестоимости продукции и накладных расходов.

Ключевые слова: управленческий учет, АВС-костинг (Activity Based Costing), организация учета, себестоимость, накладные расходы.

Matiykha Mykola. Aspects of the distribution of overhead costs of the enterprise. Practical questions of the organization of the administrative account of expenses of the enterprise are studied. The system of accounting and distribution of overhead costs of the enterprise on the basis of the ABC-costing method (Activity Based Costing) is offered. The purpose of the study is to substantiate the method of integration of information flows of management accounting in the decision-making system of the enterprise based on the method of ABC-costing. The step-by-step approach of introduction of a technique of distribution of overhead costs on the basis of cost-drivers (cost-driver) is allocated. It is established that the organization of information support is the main task of management accounting at the enterprise. The role of the introduction of the ABC-costing method in the management process is determined, which allows to significantly reduce its complexity and creates new opportunities in the organization and methodology of its functions. It is proposed to divide the overhead costs into classification groups according to the following principle: a relatively small number of sources of costs contains a large amount of their value (cost group A). Cost group B is the most numerous, but has the lowest cost. Group C – other sources of costs. The main components of the method at the level of management accounting are considered, the tools of the information system of management accounting and reporting are necessary for effective management of the enterprise and in accordance with generally accepted accounting principles, the application of which brings business to a new level of management. The problematic issues of using the method for modern domestic enterprises in comparison with traditional methods are shown, an example of using the method and its impact on the sphere of enterprise management is given. The directions of information presentation for their better perception by network means of data presentation are indicated. One of the findings of the study is that the method of ABC-costing is characterized by the focus on supporting operational decisions, based on internal financial and non-financial information, focused mainly on tracking trends and trends in production costs and overhead costs.

Key words: management accounting, ABC-costing (Activity Based Costing), accounting organization, cost, overhead.

Постановка проблеми. Актуальним питанням ефективного управління витратами підприємства є організація інформаційного забезпечення як головного завдання функціонування управлінського обліку на підприємстві. Управління витратами – необхідний аспект розуміння процесу формування собівартості продукції (послуг), планування використання ресурсів підприємства, пошуку резервів зменшення собівартості та в кінцевому підсумку, максимізації прибутку, збільшення обсягів бізнесу. На більшості підприємств як основна методика розрахунку собівартості нині використовується метод обліку витрат директ-костинг (Direct Costing). Однак існує досить велика кількість альтернативних методів обліку витрат, наприклад стандарт-костинг (Standart Costing), таргет-костинг (Target Costing) і кайзен-костинг (Kaizen Costing). Використання директ-костингу, незважаючи на всі його переваги, аналогічно до інших методик, які використовують на різних сучасних підприємствах, об'єктивно відображає собівартість товару, але є трудомістким та затратним. Варіант вирішення проблеми – це застосування іншої методики розрахунку собівартості, відомої як ABC-костинг (Activity Based Costing), або диференційований оперативний метод обліку собівартості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Управлінський персонал потребує представлення інформації у більш деталізованому вигляді для проведення поглибленої аналітичної роботи на конкретно взятому підприємстві, його структурних підрозділах та по видах діяльності, для яких інформаційна база відсутня. Усе це доводить необхідність розгляду питань формування інформації управлінського обліку як якісного й оперативного інформаційного джерела прийняття ефективних управлінських рішень.

Питання дослідження організації управлінського обліку та висвітлення її основ викладено у працях вітчизняних науковців С.Ф. Голова [2], С. Івахненкова [1], В.О. Осмятченка [3], М.І. Скрипник [5] та ін. Аналіз досліджень дає змогу стверджувати, що більшість авторів під час розкриття сутності категорії управлінського обліку акцентує увагу на таких ключових критеріях, як наповнення, призначення та використання [4 с. 100].

Сьогодні додаткового уточнення та розгляду потребує формування структурних елементів ведення управлінського обліку в умовах використання сучасних інформаційних технологій як основи представлення деталізованої інформації зацікавленим користувачам про собівартість продукції.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є формування організаційних підходів до методики розподілу накладних витрат підприємства для формування достовірної інформації на основі методу ABC-аналізу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасний управлінський облік інформаційно забезпечує здійснення управління витратами на основі бюджетування за центрами фінансової відповідальності (ЦФВ). На підприємстві для кожного центру фінансової відповідальності складається окремий кошторис, який консолідується у загальний кошторис підприємства, що дає можливість забезпечити контроль розподілу та споживання ресурсів підприємства відповідно до обсягів випуску продукції, надання послуг.

На багатьох підприємствах вважається за доцільне виділяти облік накладних витрат в окремий бюджет, оскільки дані витрати можуть становити суттєву частину витрат підприємства у цілому. Природа накладних витрат зумовлює те, що вони не завжди можуть бути розділені за центрами фінансової відповідальності, проєктами або віднесені на собівартість конкретних видів продукції чи послуг, що виробляються. Однак обсяг накладних витрат значний для підприємств, тому вони повинні бути об'єктом обліку як категорії, яка впливає на прибутковість. Облік накладних витрат на підприємстві має бути спрямований на визначення:

- джерел виникнення основних накладних витрат;
- часового моменту та джерел мінімізації витрат підприємства;
- способів участі топ-менеджменту у здійсненні контролю над накладними витратами так, щоб економити час на прийняття рішень, що стосуються скорочення витрат (якщо витрати перевищують нормативні або очікувані), іншими словами – визначити набір ключових показників виконання кошторису або бюджету накладних витрат;
- закономірності динаміки поведінки накладних витрат (після вивчення цієї динаміки).

Налагодити ефективний контроль над накладними витратами, як показує світова практика, досить непросто. Однак це необхідно, оскільки накладні витрати нерідко включають у себе безліч абсолютно різних калькуляційних статей, динаміка зміни яких може бути доволіною. Потрібно врахувати також і те, що калькуляційні статті накладних витрат носять різний вплив на загальну величину витрат підприємства.

Для вирішення проблеми і зменшення трудомісткості обліку накладних витрат може використовуватися такий інструмент управлінського обліку, як ABC-аналіз, який добре зарекомендував себе на практиці завдяки своїй простоті та доступності. Застосування методики ABC-аналізу для обліку накладних витрат передбачає поділ накладних витрат підприємства на класифікаційні групи за таким принципом: відносно невелика кількість джерел виникнення витрат містить великий їх вартісний обсяг (група витрат А). Група витрат В – найбільш чисельна, але має найменші вартісні обсяги. Група С – інші джерела витрат. Таким чином, немає оперативної необхідності аналізувати всю сукупність витрат для визначення загальної динаміки, досить звернути увагу на витрати групи А та в разі необхідності – на витрати групи В. За допомогою ABC-аналізу на підприємстві аналізуються групи витрат на збут за основними клієнтами, витратні статті під час розрахунку собівартості, основні показники витрат під час реалізації та аналізу інвестиційних проєктів. ABC-аналіз є одним з інструментів сучасної управлінської концепції – контролінгу. Звичайно, контролінг може використовуватися не лише під час аналізу витрат, а й у процесі вивчення виробництва та реалізації продукції, рівня запасів сировини.

ABC-аналіз дає змогу зосередитися передусім на пріоритетних витратах для підприємства, які воно визначає самостійно. Складність застосування методу в управлінському обліку полягає у тому, що виробництво продукції та її збут не можуть бути одночасно пов'язані з усіма накладними витратами. На більшості підприємств для спрощення процедури в управлінському

обліку відображають витрати у період їх виникнення. Однак це суперечить принципам бухгалтерського обліку, але є цілком прийнятним для управлінського обліку, основним принципом якого є не точність, а швидкість, оперативність надання даних, що забезпечує ефективне оперативне управління витратами підприємства. Також слід урахувати, що використання такого підходу є неприйнятним для управлінського обліку великих за обсягом одноразових накладних затрат (які виникають, наприклад, один раз на рік). При цьому спотворюються одні з ключових показників управлінського обліку, які використовуються керівництвом підприємств для аналізу та управління, а саме величини собівартості і прибутковості підрозділів, видів продукції або самого підприємства. Значні одноразові накладні витрати доцільно враховувати так, як це прийнято в обліковій політиці підприємства, відповідно до бухгалтерських принципів. Якщо на підприємстві організований інтегрований бухгалтерський та управлінський облік, то тільки з їх допомогою можна провести облік накладних витрат, але у даному разі є істотний недолік – невисока оперативність надання даних, яка зводить нанівець переваги інтеграції.

Частина накладних витрат підприємства зумовлена виробничими потужностями: витрати залишаються відносно постійними і не залежать від змін обсягів збуту або виробництва. Відповідно, низку проблем обліку накладних витрат може бути вирішено за допомогою зміни методики розрахунку собівартості. Так, під час розрахунку собівартості продукції використовують методику поділу витрат на постійні та змінні. Змінні витрати формують управлінську собівартість, а постійні списуються як витрати періоду. Як ми вже відзначали, за всіх переваг у цієї методиці є істотні недоліки. Наприклад, показники собівартості спотворюватимуться, якщо підприємством випускається широкий асортимент неоднорідних товарів чи надаються різні послуги (це характерно для сучасних підприємств, холдингів і транснаціональних корпорацій). Дані директ-костинга також будуть недостатньо точними, якщо висока величина витрат, які складно розподілити на конкретні вироблені продукти. Нарешті, якщо змінні витрати не перевищують постійних, методика директ-костинг під час розрахунку собівартості неефективна (це пов'язано з тим, що постійні витрати за центрами витрат у директ-костингу враховуються за допомогою суми покриття, яка розраховується як валовий виторг мінус змінні витрати, і далі пропорційно розподіляються за центрами витрат).

Ключовим моментом є створення на основі ABC-аналізу методики обліку ABC-костингу. Основні поняття ABC-костингу можна викласти як методику розподілу витрат підприємства на групи за критеріями значимості, їх вагомості. Частка накладних витрат, не пов'язаних із випуском продукції, у сучасних умовах зростає (збільшуються витрати на рекламу товару (установка світлових табло), на укладання угод, витрати, пов'язані з веденням переговорів, транзакційні витрати, витрати на просування бренду, на підтримку соціального статусу компанії). Для підвищення ефективності обліку витрат використовується методика, що дає змогу більш точно здійснювати облік і аналіз накладних витрат, – диференційований метод розрахунку собівартості (ABC-костинг (Activity Based

Costing)). Слід зауважити, що використання даного методу є ефективним під час обліку всіх витрат, а не тільки накладних.

Причина виникнення ABC-костингу зумовлює його застосування в підприємствах різних категорій. ABC-костинг може використовуватися підприємствами, частка непрямих витрат яких велика і значно перевищує витрати на виробництво продукції. Відразу відзначимо, що до таких підприємств, скоріше за все, віднесено підприємства сфери послуг, консалтингові, страхові компанії.

Основна ідея методу полягає в ідентифікації та зборі інформації про витрати не по підрозділах підприємства або за товарним асортиментом, а відповідно до видів діяльності підприємства: по проектних роботах, виробничих процесах, збуту, маркетингу, післяпродажному обслуговуванню. Така деталізована інформація дає змогу більш точно розподілити накладні витрати: пов'язати витрати підприємства з певними видами діяльності простіше, ніж із конкретним продуктом або послугою. Види діяльності зовсім не обов'язково повинні бути пов'язані з відповідними службами підприємства, оскільки існують витрати, які відносяться до кількох із них. Це означає, що під час запровадження системи ABC-костингу слід обдумано підходити до визначення системи видів діяльності.

Здійснення будь-якого виду діяльності вимагає використання певних ресурсів і призводить до певного результату. Для зіставлення витрат із результатами необхідний індекс-вимірник результатів, в ABC-костингу він називається кост-драйвером (cost-driver). Наприклад, для служби збуту як кост-драйвер може виступати кількість проданого товару. Таким чином, наступний крок ABC-костингу полягає у створенні системи кост-драйверів, характерних для кожного виду діяльності, і порівнянні їх із показниками ресурсів, використаних для отримання результату.

Для запровадження методу ABC-костингу необхідно встановити та дотримуватися поетапного розрахунку собівартості продукту.

На першому етапі необхідно визначити види діяльності підприємства (наприклад, постачання, виробництво, маркетинг, збут), винятком є інвестиційна діяльність підприємства, оскільки інвестиції підприємства здійснюються цілеспрямовано з прибутку підприємства. Аналогічно підходити й до витрат на виплату дивідендів акціонерам та інших витрат, які не формують собівартість.

На другому етапі необхідно ідентифікувати витрати підприємства (типовими статтями витрат є витрати на придбання сировини, забезпечення підприємства електроенергією, рекламу, оплату оренди, поточний ремонт обладнання, відрядження, представницькі витрати). Тільки частину цих витрат можна однозначно пов'язати з певними видами діяльності (наприклад, придбання сировини відноситься тільки до постачання). У разі випуску 100 одиниць продукції і придбання сировини на \$10 тис частка собівартості такого виду діяльності, як постачання в собівартості продукту, визначатиметься як $100/10000 = \$ 100$.

На третьому етапі визначають витрати, не пов'язані з будь-яким конкретним видом діяльності. Для цього доцільно використати базу розподілу витрат або систему кост-драйверів. Для цього можна використати

структурне співвідношення показників видів діяльності до загального виду витрат – кост-драйвера:

$$Kdi = \frac{Q \cdot i(\%)}{100}, \quad (1)$$

де Kdi – кост-драйвер i -виду накладних витрат;

Q – загальна вартість витрат, які підлягають розподілу;

i (%) – відсоток елемента витрат (відсоток потужності, площі, витрат праці тощо).

Сума кост-драйверів відображатиме собівартість одиниці реалізованої продукції:

$$Cb = \sum Kdi. \quad (2)$$

Прикладом формування кост-драйвера може служити розподіл витрат на оплату оренди за операціями підприємства, у даному разі це буде площа займаного приміщення. Припустимо, що вартість орендної плати становить \$1 тис за все приміщення щомісяця. Служба постачання займає 10% площі, виробництво – 50%, відділи маркетингу і продажів – по 20%.

Тепер можна розрахувати вартість орендної плати відповідно до певного типу діяльності: постачання – \$100; виробництво – \$500; маркетинг – \$200; продаж – \$200.

Так само розраховуються інші непрямі витрати, що переносяться на різні види діяльності. Знаючи загальний обсяг виробленої продукції (100 одиниць), можна визначити частку кожної операції у собівартості одиниці продукції:

- постачання – $100/100 = \$ 1$;
- виробництво – $500/100 = \$ 5$;
- маркетинг – $200/100 = \$ 2$;
- продаж – $200/100 = \$ 2$.

Якщо розрахувати тепер частки всіх видів діяльності, з яких складається виробництво продукту, можна визначити вартість ресурсів, що припадають на одиницю виробленого товару.

Таким чином, загальний розподіл за видами діяльності як прямих витрат (придбання сировини), так і накладних витрат (орендна плата) дає можливість

підсумувати їх для отримання собівартості одиниць продукції.

Висновки. Разом із тим використання методу ABC-костингу може бути використано на підприємствах із високим рівнем автоматизації робочих місць, господарських операцій. Це зумовлено тим, що на підприємстві повинні бути враховані всі види діяльності, які необхідно групувати за основними категоріями (наприклад, категорія «орендна плата» може включати в себе оренду виробничого приміщення, складів, земельних ділянок, офісного приміщення і т. д.; усі види витрат необхідно привести до єдиного виміру). Групування повинно бути здійснено так, щоб у разі необхідності можна було деталізувати отримані витратні статті до такого рівня, на якому було б можливо виявити безпосередні причини виникнення витрат та їхній вплив на формування витрат. Разом із тим для використання ABC-костингу рівень автоматизації обліку господарської діяльності на підприємстві повинен бути досить деталізованим.

Іншим аспектом є визначення видів діяльності, за якими необхідно вести облік, та належних до них кост-драйверів; побудови взаємозв'язків різних видів діяльності, створення системи видів діяльності, операцій та кост-драйверів.

Результати переходу на нову систему обліку витрат будуть ефективними тільки після отримання достатньої кількості даних про формування собівартості. Тоді управлінська інформація підприємств буде більш релевантною, ніж відомості про собівартість, засновані на інших методах обліку витрат.

Управлінський персонал має розуміти сутність методики, щоб ефективніше управляти собівартістю. Так, важливо розуміти, що в даному разі буде об'єктом управління, оскільки собівартість за методом ABC-костингу формується як сума витрат за видами діяльності. Це означає, що управлінські рішення повинні співвідноситися з чітко означеними видами діяльності підприємства. Іншими словами, управлінські рішення необхідно спрямовувати на рівень конкретних виконавців або відділів підприємства.

Список використаних джерел:

1. Ivakhnenkov S. Information Technologies in Accounting and Auditing: A Post-Soviet Approach. Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller GmbH & Co, 2010. 159 p.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
3. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : монографія. Київ : КНЕУ, 2010. 263 с.
4. Радіонова Н.Й. Управління затратами підприємства у кризових умовах господарювання. Фінансове забезпечення розвитку суб'єктів підприємництва реального сектору економіки : монографія / за заг. ред. В.П. Ільчука. Чернігів : ЧНТУ, 2017. С. 99–108.
5. Скрипник М.І. Формування інформаційного забезпечення природоохоронних витрат в системі управлінського обліку та звітності. *Екологія і природокористування в системі оптимізації відносин природи і суспільства* : праці II Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, м. Тернопіль, 19–20 березня 2015 р. Тернопіль, 2015. С. 124–126.
6. Скрипник М.І., Матюха М.М. Ітологічна концепція організації управлінського обліку та звітності. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 230–238.

References:

1. Ivakhnenkov S. (2010) Information Technologies in Accounting and Auditing: A Post-Soviet Approach. Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller GmbH & Co.
2. Gholov S.F. (2007) Bukhghalterskyj oblik v Ukrajinі: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: analysis of the state and prospects of development]. Kyiv: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
3. Osmjatchenko V.O. (2010) Bukhghalterskyj oblik v umovakh zastosuvannja informacijnykh tekhnologij [Accounting in the conditions of application of information technologies]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)

4. Radionova N.J. (2017) Upravlinnja zatratamy pidpryjemstva u kryzovykh umovakh ghospodarjuvannja [Cost management of the enterprise in crisis management conditions]. Finansove zabezpechennja rozvytku subjektiv pidpryjemnyctva realnogho sektoru ekonomiky. Chernighiv. (in Ukrainian)
5. Skrypnyk M.I. (2015) Formuvannja informacijnogho zabezpechennja pryrodookhoronnykh vytrat v systemi upravlin-sjkogho obliku ta zvitnosti [Formation of information support of environmental costs in the system of management accounting and reporting] Proceeding of the *Ekolohija i pryrodokorystuvannja v systemi optymizaciji vidnosyn pryrody i suspiljstva* (Ukrainian, Ternopilj, March 19–20, 2015), Ternopilj. (in Ukrainian)
6. Skrypnyk M.I. Matjukha M.M. (2015) Itologhichna koncepcija orghanizaciji upravlinjskogho obliku ta zvitnosti [Itological concept of the organization of management of administrative accounting and lightness]. *Aktualjni problemy ekonomiky*, vol. 4, no. 248, pp. 230–238.