

УДК 658.51.011.47

**МЕТОДИКА РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ ЗАТРАТ ЧЕРЕЗ ВИБІР  
ОБҐРУНТОВАНИХ БАЗ РОЗПОДІЛУ****Радіонова Н. Й., к.е.н.***Київський національний університет технологій і дизайну*

Стаття розкриває перспективи впровадження методики розподілу непрямих затрат через вибір обґрунтованих баз розподілу. Запропонована в статті методика містить порядок розподілу непрямих затрат для оцінки матеріально-виробничих запасів, тобто розподілу між готовою продукцією, незавершеним виробництвом і собівартістю продукції. Описано основні недоліки сучасної системи розподілу затрат на підприємстві. Визначено основні етапи розподілу непрямих затрат та бази їх розподілу традиційним і комбінованим способом. Розглянуто метод розрахунку нормативної ставки і відшкодування накладних затрат. Запропонований спосіб розподілу загально-виробничих затрат заснований на підході, коли для кожного обслуговуючого підрозділу пропонується одна чи кілька баз розподілу, обраних з урахуванням специфіки їх роботи. Описані прийоми базуються на фактичному обсязі непрямих затрат, що позитивно характеризує метод. Застосування запропонованої методики сприятиме більш ефективному контролю за виробничими затратами, а отже й впливатиме на прибутковість підприємства.

**Ключові слова:** затрати, продукція, собівартість, розподіл, управління, підприємство, підрозділ, виробництво, аналіз

UDC 658.51.011.47

**METHOD OF DISTRIBUTION OF INDIRECT COSTS BY SELECTION  
OF REASONABLE BASES OF DISTRIBUTION****Radionova N., PhD in Economics***Kyiv National University of Technology and Design*

The article reveals the perspectives of implementing the methodology of indirect costs' distribution through the selection of reasonable distribution bases. The method proposed in the article contains the order of distribution of indirect costs for estimation of material and production reserve, i.e. the distribution between finished products, work in progress and production cost. The main limitations of the modern system of costs' distribution at the enterprise are described. The main stages of indirect costs distribution and the bases of their distribution by the traditional and combined methods are determined. The method of calculating the normative rate and reimbursement of overhead costs are considered. The proposed method of total production costs distribution is based on such approach, when one or more distribution bases are proposed for each service unit, that

© Радіонова Н. Й., к.е.н. 2017

were selected according to the specifics of their work. The described methods are based on the actual volume of indirect costs, which positively characterizes the method. Application of the proposed methodology will affect better production costs' control, and therefore will affect the enterprises profitability.

**Keywords:** costs, production, cost, distribution, management, enterprise, unit, production, analysis

**Актуальність проблеми.** В сучасних умовах економічна стійкість підприємства в жорсткому середовищі конкуренції залежить від його фінансової стабільності, яка досягається шляхом підвищення ефективності виробництва на основі економічного використання всіх видів ресурсів в цілях зниження затрат. Управління затратами передбачає цілеспрямоване формування затрат за їх видами, місцями та носіями, постійний контроль рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії. Як і всі інші затрати підприємства, непрямі затрати розглядаються в управлінському аналізі в залежності від цілей управління. Підприємствам потрібно обрати відповідні бази для ефективного розподілу непрямих затрат і використовувати саме ту методику розподілу, яка є для даного підприємства оптимальною.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми ефективного розподілу непрямих виробничих затрат на підприємстві знайшли висвітлення у працях вітчизняних та зарубіжних науковців-економістів: Адаменко Т.М., Белоусової І.А., Великого Ю.М., Прохорової В.В., Сабліної Н.В., Гавриленко Ю.М., Коваль А.А., Горобця О., Гусарової Л.В., Данилко В. К., Кушніренко О. М., Марченко К. С. Дарманської Г. О., Коваленко О.В., Погорелова Ю.С., Бондаренко С.С. та інших. Проте багатосторонність виробничих затрат на різних підприємствах та різноманіття методик розподілу непрямих затрат, не отримало досить повного й однозначного вирішення і потребують подальшого дослідження.

**Метою статті** є теоретичне обґрунтування та визначення перспектив впровадження методики розподілу непрямих затрат через вибір обґрунтованих баз розподілу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Перш за все, порядок розподілу непрямих затрат важливий для оцінки матеріально-виробничих запасів, тобто розподілу між готовою продукцією, незавершеним виробництвом і видами продукції.

Розподіл непрямих затрат доцільно проводити в кілька етапів:

- Виділення основних і обслуговуючих виробництв;
- Вибір і обґрунтування баз розподілу непрямих затрат;
- Розрахунок ставок розподілу непрямих затрат для кожного обслуговуючого підрозділу;
- Розподілу непрямих затрат за видами продукції, робіт, послуг [2].

На початку визначимося, які виробництва на даному підприємстві є основними, а які їх обслуговують.

Під основним виробництвом розуміється виробництво, що виробляє основну продукцію підприємства і напівфабрикати, необхідні для її виготовлення [7].

Обслуговуючі підрозділи – це підрозділи, які повинні тим чи іншим способом забезпечити роботу підрозділів основного виробництва, наприклад, склади і відділи технічного обслуговування [7]. Вони надають послуги, необхідні для нормального функціонування виробничого процесу, але не мають безпосереднього відношення до виробництва продукції. Тому неможливо віднести затрати обслуговуючих підрозділів на продукцію, що проходить через них. Таким чином, ці затрати повинні бути віднесені на виробничі підрозділи, які фактично виготовляють продукцію.

На першому етапі зробимо розподіл непрямих затрат між основними виробничими і обслуговуючими підрозділами.

Основна мета цього етапу – вибрати метод, який має найбільш тісний причинно-наслідковий зв'язок з формуванням собівартості.

Розподіл має бути пов'язаний з прибутком, отриманим кожним підрозділом. Для цього необхідно скласти накопичувальні відомості – звіти по кожному центру відповідальності [1]. У тих випадках, коли центр відповідальності складається з декількох відділів і підрозділів, його розбивають на центри затрат і по ним складаються звіти.

Затрати узагальнюють безпосередньо за тими підрозділами, де вони виникли [3]. На цьому етапі необхідно розподілити всі загальновиробничі непрямі затрати на центри затрат виробництва. Деякі такі затрати, наприклад, на допоміжні матеріали або амортизацію обладнання, можуть бути безпосередньо віднесені до центрів затрат виробництва.

На другому етапі перерозподіляють непрямі затрати обслуговуючих підрозділів на виробничі відповідно до частки послуг, яку отримали підрозділи-споживачі від обслуговуючих підрозділів-постачальників.

Метод розподілу затрат обслуговуючих підрозділів між виробничими повинен бути обраний з урахуванням вигоди, яку виробничі підрозділи отримують від функціонування обслуговуючих [6].

Після того, як затрати обслуговуючих підрозділів розподілені між виробничими підрозділами, всі загальновиробничі непрямі затрати будуть розподілятися тільки між виробничими підрозділами. Це дозволяє встановити ставки розподілу непрямих затрат для кожного виробничого підрозділу, і за цими ставками непрямі затрати потім відносяться на всі продукти, що проходять через різні виробничі підрозділи [4].

Третій етап включає процедури вибору методу і розрахунок ставок розподілу непрямих витрат для кожного підрозділу. Основна мета - розподіл затрат на замовлення і види продукції, що виробляються в різних підрозділах. Варто запропонувати два підходи:

1. Розрахунок єдиної загальновиробничої ставки розподілу накладних витрат. Ставку розраховують по підприємству в цілому незалежно від того, в яких підрозділах виконувався замовлення. У таких випадках йде необгрунтований перерозподіл затрат між підрозділами. Затрати одного підрозділу покриваються за рахунок іншого. Єдину ставку доцільно використовувати тільки в виробництвах з однаковими затратами часу на всі роботи, виконані у всіх підрозділах і відносяться до одного замовлення. Якщо на ці роботи витрачається різний час, то необхідно спочатку встановити ставки розподілу накладних затрат окремо по кожному підрозділу, щоб на замовлення розподілялися фактично відповідні їм накладні затрати.

2. Розрахунок ставки розподілу для кожного підрозділу. Загальна сума непрямих затрат по окремих підрозділах ділиться на базу розподілу. Базою розподілу по замовленнях і виробках може виступати:

- нормований машинний час для виконання робіт, процесів (верстато-години);
- нормований час виконання ручних робіт (нормо-години);
- маса (вага) виробів, матеріалів, напівфабрикатів і т.п.

Ставка розраховується наступним чином:

$$CT_n = NZn : BP, \quad (1)$$

де  $CT_n$  - ставка розподілу непрямих затрат окремого підрозділу;  
 $HЗ_n$  - непрямі затрати підрозділу;  
 $BP$  - база розподілу.

Четвертим, завершальним, етапом розподілу непрямих затрат є розподіл їх за видами продукції. По кожному виду продукції визначається кількість часу кожного підрозділу, витраченого на виконання робіт. Потім ставка розраховується наступним чином:

$$CT_{en} = B \times CT_n, \quad (2)$$

де  $CT_{en}$  - ставка розподілу непрямих затрат на продукцію даного виду, процес;

$B$  - частка часу, витрачена підрозділом на даний вид продукції;

$CT_n$  - ставка розподілу непрямих затрат відповідного підрозділу.

При використанні вищеописаних процедур виходять з фактичного обсягу непрямих затрат, що позитивно характеризує метод [8].

Беручи до уваги недоліки методу розподілу фактичних затрат, зупинимося на розгляді методу розрахунку нормативної ставки і методів відшкодування накладних затрат [5]. Нормативну ставку слід розраховувати на основі річної суми непрямих затрат і даних про виробничу діяльність.

Використання запропонованого методу відшкодування передбачає, що нормативна величина непрямих затрат не матиме значних відхилень від фактичних. Отримані відхилення необхідно розглядати як затрати певного періоду і відносити, в кінцевому рахунку, на результат. Слід звернути увагу на те, що незавершене виробництво не коригується, неповне або надмірне відшкодування необхідно відносити до затрат поточного періоду і відшкодувати їх з прибутку.

При виборі методу розподілу необхідно виходити з конкретних умов виробництва, якими визначається індивідуальна собівартість виробів, питома вага кожного виду затрат, зв'язок затрат з обсягом продукції.

Непрямі затрати контролювати складніше, ніж всі інші затрати, оскільки вони включають в себе безліч різних калькуляційних статей з різними характеристиками динаміки змін. Деякі непрямі затрати, наприклад, амортизація основних засобів, залежать від виробничих потужностей. Тому дані затрати залишаються порівняно постійними незалежно від зміни обсягів збуту або виробництва. Дискреційні затрати

змінюються тільки в залежності від рішень, прийнятих керівництвом [10].

Інша складність полягає в тому, що не всі непрямі затрати, пов'язані з виробництвом або збутом, здійснюються одночасно з процесом виробництва або збуту. Деякі непрямі затрати припадають на періоди набагато більш ранні, ніж трапляються зміни у виробництві або збуті.

Інші непрямі затрати припадають на істотно більш пізній час, після того, як згадані зміни вже давно пройшли.

Слід констатувати, що діюча система розподілу затрат має ряд недоліків, які негативно позначаються на подальшому вдосконаленні повного господарського розрахунку та режиму економії. Такими недоліками є:

1. Відсутність необхідної інформації про загальну величину затрат і її складові елементи за центрами затрат і центрами відповідальності. Так, облік загальногосподарських затрат, хоча і дає інформацію в цілому про величину затрат на організацію і управління виробництвом, але не відповідає на питання, де ці затрати мали місце. За даними про загальну величину таких затрат в розрізі статей можна судити про те, на якій ділянці, в якій службі мала місце та чи інша перевитрата або економія коштів, з чієї вини вони сталися. Все це не сприяє дослідженню шляхів зниження затрат на організацію і управління виробництвом. При такому обліку відділи та служби управління позбавлені можливості бачити в динаміці свої затрати, активно впливати на їх величину, здійснювати контроль за рівнем цих затрат, що, в кінцевому рахунку, не відповідає сучасним вимогам управління.

2. Планування та аналіз затрат на організацію і управління виробництвом за цільовим призначенням (утримання пожежної, воєнізованої і сторожової охорони, підготовка кадрів, утримання іншого загальновиробничого персоналу) і за видами затрат (відрядження і переміщення, амортизація основних засобів, інші затрати, загальновиробничі непродуктивні затрати). Угруповання витрачених коштів не дозволяє виявити загальні затрати по функціональних відділах і службах управління.

3. Включення в номенклатуру статей загальновиробничих і загальногосподарських затрат, а також затрат різних за своїм

економічним змістом, функціональним призначенням і відношенню до виробничого процесу, засобів і предметів праці.

4. До складу затрат на утримання апарату управління входять не тільки адміністративно-управлінські затрати загальновиробничого характеру або всього об'єднання, але і затрати на створення управлінського апарату цехів і інших виробничих і невиробничих підрозділів. Наприклад, затрати на всі види відряджень незалежно від категорії працівника підприємства і цілі відрядження.

Невиробничі непрямі затрати мають різну облікову політику відшкодування. Вони можуть бути:

- віднесені до затрат поточного періоду і повністю включені в собівартість реалізованої продукції загальною сумою без підрозділу на види виробів;

- розподілені на продукцію пропорційно виробничій собівартості видів виробів.

Деякі невиробничі затрати можуть бути прямими затратами організаційної та збутової діяльності. До таких затрат застосовують інші підходи розподілу.

Далі необхідно зробити вибір бази розподілу. При цьому розподіл затрат має здійснюватися таким чином, щоб кожен вид продукції приносив прибуток і був конкурентоспроможним.

Згідно аналітичній політиці підприємства, в даний час і загальновиробничі і загальногосподарські затрати розподіляються пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників. Такий спосіб присутній на більшості вітчизняних підприємств, тому назвемо його традиційним [9].

Запропонований нами спосіб розподілу загальновиробничих затрат заснований на більш детальному підході, коли для кожного обслуговуючого підрозділу пропонується одна чи кілька баз розподілу, обраних з урахуванням специфіки їх роботи. Загальногосподарські затрати пропонується розподіляти пропорційно виручці, що є більш точним. Такий спосіб ми назвемо комбінованим. Для більшої наочності відмінні риси зазначених способів представимо в табл.1.

Зробимо порівняльний аналіз баз розподілу загальновиробничих затрат для двох способів. При цьому, хоча ми і зазначили, що для традиційного способу характерний розподіл непрямих затрат

пропорційно одним показником - основної заробітної плати основних виробничих робітників, але для деяких допоміжних виробництв цей принцип порушується.

*Таблиця 1 - Бази розподілу непрямих затрат*

Статті затрат	Традиційний спосіб	Комбінований спосіб
Загальновиробничі	Пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників	Пропорційно відповідним базам
Загальногосподарські	Пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників	Пропорційно виручці

*Авторська розробка*

На наступному етапі розрахуємо ставки розподілу непрямих затрат для кожного обслуговуючого підрозділу. Для традиційного способу розрахунок ставки проводиться таким чином: основну заробітну плату основних виробничих робітників кожного цеху основного виробництва ділимо на загальну основну заробітну плату основних виробничих робітників. Для комбінованого способу розраховуємо ставки для кожної бази розподілу по кожному з обслуговуючих виробництв.

Що стосується останнього етапу і розподілу затрат за видами продукції, то на кожному підприємстві дані розрахунки мають свою специфіку.

**Висновки.** Запропонований метод має ряд позитивних моментів. Серед основних можна зазначити: можливість підходити до цінової і асортиментної політики з використанням інструментів управління затратами та більш точне визначення собівартості конкретних видів виробів і їх рентабельності.

Але помічений і недолік – збільшення трудомісткості проведення розрахунків, особливо в разі варіювання баз розподілу з великою частотою. Втім, цей недолік усувається використанням ЕОМ, із застосуванням яких у працівників економічних служб є можливість провести велику кількість розрахунків за малий проміжок часу (при цьому бажано використовувати спеціальне програмне забезпечення).

Отже, проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

1. Здійснюючи процес управління затратами бажано знайти баланс між факторами зовнішнього і внутрішнього середовища і інтересами підприємства, а також встановити взаємозв'язок між управлінням затратами і асортиментною політикою підприємства.



2. Формуючи асортиментну політику, а значить розраховуючи собівартість продукції, що випускається, найбільш актуальним стає питання розподілу непрямих затрат.

3. Вибір баз розподілу непрямих затрат є дієвим інструментом, що дозволяє керівництву підприємства не вдаючись до змін сировини та матеріалів, перегляду технології виробництва і інших елементів виробничої політики оперативно варіювати цінами на вироблену продукцію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства / Т.М. Адаменко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2011. – № 23(II). – С.100–106.
2. Белоусова І. А. Управління виробничими витратами – функціональна складова системи економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності / І. А. Белоусова ; [наук. ред. О. А. Кириченко]. – Київ : Дорадо-Друк, 2010. – 37 с.
3. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2009. – 192 с.
4. Гавриленко Ю. М., Коваль А.А. Особливості управління витратами на підприємстві- [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://knutd.com.ua/publications/pdf/TD/2012-4/12gymvnp.pdf>
5. Горобець О. Організація управління витратами на підприємстві / Горобець О. // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2010. – № 7/2.
6. Гусарова Л. В. Управління витратами. Методи аналізу динаміки витрат та їх оцінки : конспект лекції / Л. В. Гусарова. – Київ : КНУБА, 2007. – 24 с.
7. Данилко В.К., Кушніренко О.М., Марченко К.С. Управління витратами: Навч. посібник. - К.: Каравела, 2012.-216с.
8. Дарманська Г. О. Системний підхід до питання формування виробничих витрат в структурі прийняття управлінських рішень / Г. О. Дарманська //Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 141–144.
9. Коваленко О. В. Актуальні питання управління собівартістю продукції промисловості / О. В. Коваленко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 50–54.
10. Погорелов Ю. С. Методи планування витрат підприємства при застосуванні концепції постійного вдосконалення / Ю. С. Погорелов, С. С. Бондаренко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 2. –Т. 3. – С. 27–31.