

Bibliography (transliterated): 1. Birkova O.S. *S kem vygodnee togovat' Ukraine: tendencii vneshnej togovli* [JWeb] / O.S. Birkova // Informacionno -analiticheskoe izdanie «PROVJeD». – 2014. – Rezhim dostupa: <http://провед.пф/analytics/research/8553-s-kem-vygodnee-topgovaty-ukpaine-tendentsii-vo-vneshney-topgovle.html>. 2. *Kolichestvo trudovyh migrantov sokratilos' – Gosstat*. [JWeb] // Informacionnoe izdanie «Ukrayins'ka pravda. Ekonomichna pravda». – 2013. – Rezhim dostupa: <http://www.epravda.com.ua/rus/news/2013/05/29/377192/>. 3. *Platizhny`j balans i zovnishnij borg Ukrayiny` III kvartal 2014 roku* [Elektronny`j resurs] / Oficijny`j sayt Nacional`nogo banku Ukrayiny`. – 2014. – Rezhym`m dostupu: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=14502222>. 4. *Pro stan platizhnogo balansu v III kvartali 2014 roku* [Elektronny`j resurs] / Oficijny`j sayt Nacional`nogo banku Ukrayiny`. – 2014. – Rezhym`m dostupu: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=91916>.

Надійшла (received) 20.02.2015

УДК 658

А.А. КАЗАРЯН, аспірант, НТУ «ХП»

ДОСЛІДЖЕННЯ ІСНЮЮЧИХ МЕТОДІВ РОЗПОДІЛЕННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ВСТАНОВЛЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглядаються основні методи розподілення витрат та проблема оцінки витрат на випуск продукції. Показано, що проблема оцінки в значній мірі полягає в правильному розподілі непрямих витрат. Також розглядаються проблеми, що виникають при встановленні собівартості продукції на підприємстві.

Ключові слова: непрямі витрати, розподіл непрямих витрат, метод, витрати, собівартість продукції.

Вступ. В сучасних умовах виробництва продукції питання обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції відносять до найважливіших у системі економічних досліджень, оскільки їх вирішення спрямоване на підвищення ефективності виробництва. За ознакою включення витрат до собівартості продукції їх поділяють на прямі, які безпосередньо відносять до об'єкта калькулювання, та непрямі, які не можуть бути віднесені до собівартості окремого виробу в момент їх виникнення.

Собівартість продукції є одним з найважливіших показників ефективності виробничо-господарської діяльності промислових підприємств. Від її рівня залежать фінансові результати діяльності підприємства, величина прибутку, а також можливості для реалізації інвестиційних та соціальних програм.

При використанні різних методів і баз розподілу допоміжних та обслуговуючих виробництв загальний фінансовий результат підприємства не

© А.А. Казарян, 2015

змінюється, але за видами продукції він відрізняється, і часто досить суттєво, що виражається в зміні рентабельності продукції. Так, при використанні однієї бази розподілу виробництво групи виробів може бути збитковим, а з використанням іншої — прибутковим. Те саме стосується і методів розподілу. У зв'язку з цим, для забезпечення ефективної роботи будь-якого підприємства необхідне використання системи управління витратами як постійно функціонуючої сукупності елементів, що забезпечують цільову і системну реалізацію управлінського впливу на його витрати. Недостатня рентабельність або збитковість окремих видів продукції (робіт, послуг) можуть призвести до рішення про виключення їх з виробничої програми.

Проблема оцінки витрат на випуск продукції в значній мірі полягає в правильному розподілі непрямих витрат, оскільки прямі витрати є адресними і добре піддаються обліку. Особливо гостро ця проблема стоїть у відношенні сучасних, високотехнологічних виробництв, що характеризуються високим ступенем автоматизації та комп'ютеризації виробничих процесів.

Аналіз останніх досліджень і літератури. Нормативне визначення непрямих витрат наводиться у п. 4 П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким непрямими витратами визначаються витрати, пов'язані з процесами виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно доцільним шляхом. Дослідженню та аналізу існуючих методів розподілення непрямих витрат присвячено багато праць вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема, Палій В.Ф., М.Г. Чумаченко, Апчер А., С.Ф. Голова, П.Й. Атамаса, Л.В. Панферова, Ю.О. Соколова, Ч. Хорнгрена, Д. Фостера, Дж. Ріса та ін. Огляд літературних джерел з досліджуваної проблеми свідчить, що існують різні погляди на методи розподілу непрямих витрат. Однак авторами розглядаються не всі можливі методи розподілу непрямих витрат, не завжди їх розподіл пов'язується з метою розподілу витрат та цілями управління витратами та виробництвом продукції, а тому дослідження у цьому напрямку є актуальними як з теоретичної, так і з практичної точок зору.

Мета статті. Дослідження існуючих методів розподілу непрямих витрат для точного калькулювання собівартості продукції, визначення фінансових результатів та прийняття на цій основі управлінських рішень.

Постановка проблеми. Проблему розподілу непрямих витрат на виробництво не можна вважати розв'язаною. Річ у тім, що на ці витрати впливають різні чинники. Для вирішення цього питання необхідно при розподілі враховувати залежність кожного виду витрат від чинників, що зумовлюють їхню величину у собівартості виробів. З цією метою слід розкласти комплексні статті витрат на такі складові, які можна було б нормувати та які б залежали від кількох виробничих чинників.

Значна частина підприємств має обслуговуючі виробництва, наприклад, інструментальний, ремонтний, транспортний цехи тощо, витрати яких повинні включатись до собівартості виробленої продукції. Проте єдиної методики розподілу таких витрат немає, а застосування різних методик

призводить до отримання різних рівнів собівартості випущеної продукції, а тому некоректне застосування окремих методик може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень.

Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих виробництв є суттєвою проблемою, яку повинні вирішувати на кожному підприємстві з метою запобігання прийняттю неправильних управлінських рішень, у тому числі щодо виключення окремих продуктів з виробничої програми. Вирішення цієї проблеми потребує знання та удосконалення існуючих методів розподілу непрямих витрат, використання яких сприятиме отриманню даних, які забезпечуватимуть прийняття оптимальних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу досліджень. Метою управління витратами є встановлення їх оптимального рівня в кожному конкретному випадку залежно від різних економічних параметрів виробництва, таких як номенклатура продукції, обсяги виробництва, структура витрат, прийнята на підприємстві система обліку витрат - позамовна або процесна та ін.

Позамовна система зазвичай застосовується на підприємствах з індивідуальним (дрібносерійним) характером виробництва і випуском великої номенклатури різноманітної продукції. Як приклад можна говорити про виробництво великих верстатів, енергетичної техніки, кораблів тощо. Прямі витрати при цьому розраховуються на підставі первинних облікових документів, де фіксуються витрати матеріалів, праці та тієї частини накладних витрат, які мають пряме відношення до виготовлення даної продукції.

Основну проблему при такому порядку становить розподіл накладних, непрямих витрат. Справа в тому, що підприємство зазвичай виконує кілька замовлень, і тому всю суму накладних витрат необхідно розподілити між видами продукції.

Процесна система обліку витрат і розрахунку собівартості має місце на підприємствах багатосерійного виробництва, коли в значних обсягах випускається однорідна, схожа і відносно недорога продукція. При цьому складно локалізувати витрати за окремими видами продукції, але можливо їх рівномірно розподілити між усіма видами виробів. Ключовим документом планування в даному випадку є виробнича програма місяця, розрахована, виходячи з розміру виробничих потужностей. На підставі цього документу за нормативами, прийнятими на підприємстві, визначаються потреби в матеріальних і трудових ресурсах, тобто в прямих витратах.

Проблема виникає у зв'язку з незавершеним виробництвом. Справа в тому, що понесені за період витрати пов'язані як з виготовленням готової, так і незавершеної продукції. Тому важко встановити реальну суму витрат, що припадають на одиницю готової продукції.

Найбільш складним завданням при визначенні собівартості продукції є розподіл накладних витрат між окремими видами продукції або послуг. Існує

декілька підходів, серед яких можна виділити три - метод експертних оцінок, метод базових показників і АВС-метод.

Метод експертних оцінок застосовувався і застосовується традиційно у виробництвах з високою часткою прямих витрат і невисоким рівнем автоматизації виробничих процесів. Сутність його полягала в тому, що непрямі витрати прив'язуються до рівня прямих, які добре піддаються розрахунку, а саме, матеріальних і трудових витрат. Прив'язка здійснюється практично експертно, причому за базу приймаються в більшості випадків трудові витрати. При цьому вся сума непрямих витрат розподіляється за видами продукції пропорційно прямій заробітній платі основних робітників. Трудомісткість встановлюється досить точно за розрахунками інженерів та економістів.

Метод базових показників зручний у багатонаменклатурних виробництвах, коли випускається велика гамма різних виробів, застосовується метод базових показників, диференційованих по окремих цехах і підрозділах виробництва. Сутність його полягає у встановленні нормативів цехових витрат на кожен вид продукції. Такі нормативи залишаються незмінними протягом тривалого періоду. Як бачимо, це більш деталізована модель, прив'язана до технології виготовлення і вимагає і більш досконалого обліку витрат по стадіях виробничого циклу.

Модифікацією цього методу є більш детальний підхід, що включає в себе дві стадії. Перша - накладні витрати нараховуються на так звані оціночні одиниці, тобто на певні відділи, цехи і операції. На другій стадії накладні витрати розбиваються на окремі види робіт з урахуванням технології виробництва в даному цеху.

Метод АВС (Activity Based Costing) - це найбільш прогресивний і дієвий з точки зору управління витратами метод. В даний час він перетворився на добре структуровану систему управління витратами, яка вимагає повного і впорядкованого обліку по всьому виробничому циклу.

Суть методу АВС полягає в тому, що накладні витрати поділяються на постійні та змінні і по можливості приписуються до конкретного продукту по мірі їх фактичної появи в процесі виробництва або будь-якого бізнес-процесу. Іншими словами, це спроба адресного обліку витрат і перенесення їх на той об'єкт, з виробництвом або обслуговуванням якого вони безпосередньо пов'язані.

Одним з ключових і складних технологічних питань при розрахунку собівартості є облік структури непрямих витрат і вибір порядку їх віднесення на виробничі витрати та витрати періоду. У той же час якихось жорстких рекомендацій з цього приводу не існує, кожне підприємство керується власними положеннями та інструкціями.

Розрізняють три найбільш поширених методи, такі як метод повних витрат (total, absorption costing), прямих витрат (direct costing) та нормативних витрат (standart-costing).

При використанні методу повних витрат (absorption costing) всі витрати - і прямі, і непрямі - розподіляються між реалізованою продукцією і залишками продукції на складі. Передбачається, що до складу собівартості входять матеріальні, трудові та загальновиробничі витрати. Загальногосподарські витрати відносять до витрат періоду без поділу на види продукції (рис. 1).

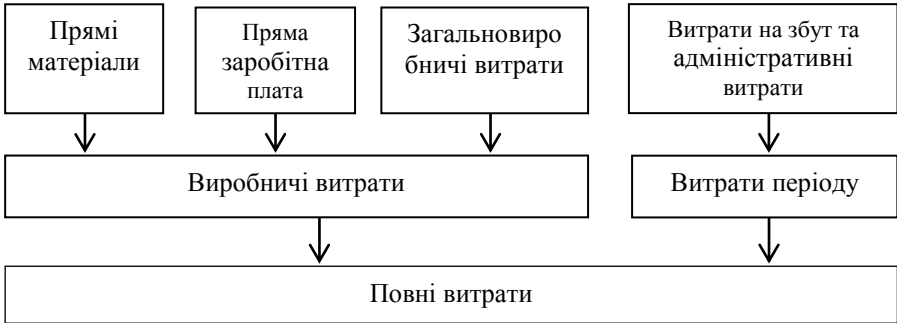


Рис. 1 - Формування витрат за методом повної собівартості

При використанні методу прямих витрат (direct costing) всі витрати поділяються на прямі і змінні, і тільки змінні відносяться на собівартість продукції. Причому до них відносять також і змінну частину загальновиробничих витрат. Постійна частина загальновиробничих витрат, також як і загальногосподарські витрати, відносяться до витрат періоду (рис.2).

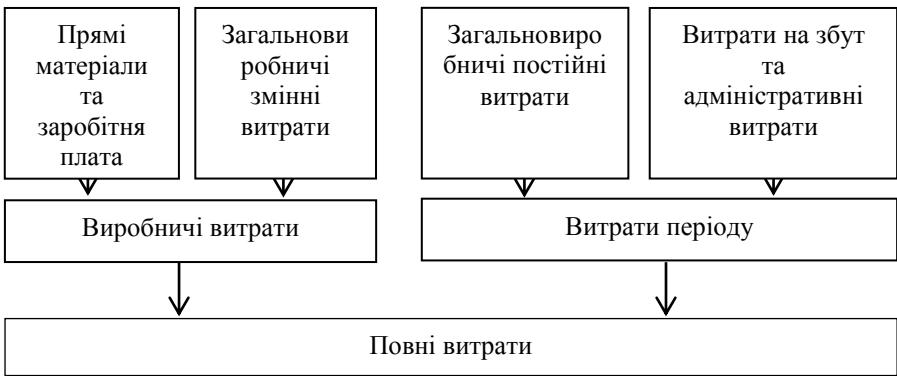


Рис. 2 - Формування витрат за методом прямих витрат «direct costing»

Вибір однієї з двох розглянутих систем обліку в практичній діяльності залежить від особливостей виробництва та ринкової ситуації. Зазвичай на вітчизняних підприємствах застосовують метод повної собівартості. Він має ряд переваг в галузі управління фінансовим результатом поточного періоду, оскільки пов'язує обсяги виробництва і повні витрати, використовувані для розрахунку коефіцієнтів непрямих витрат, із собівартістю і, відповідно, прибутком.

Система стандарт-кост дозволяє успішно вирішити два головних управлінських завдань, а саме - досягнення цільової собівартості і повноцінний контроль за витрачанням коштів на підприємстві.

Сенс цієї системи полягає в «передбаченні», плануванні рівня витрат на підставі дуже детального аналізу виробничих процесів і встановлення обґрунтованих норм витрат, які приймаються і фіксуються на виробництві у якості стандарту на певний, досить тривалий період часу. Це так звані нормативи витрат.

В цілому метод стандарт-кост забезпечує стійку основу для планування собівартості і виявлення відхилень фактичних витрат від планових, гарантує підвищення продуктивності праці і економію ресурсів, мотивує працівників до економного і розумного використання ресурсів.

Перелік переваг та недоліків системи представлені у таблиці 1.

Таблиця 1 - Перелік переваг та недоліків системи стандарт-кост

№	Переваги методу стандарт-кост	Недоліки методу стандарт-кост
1	Забезпечує точне виявлення відхилень при зіставленні витрат	Ця система управління витратами може розходитися із загальною філософією підприємства і ABC-методом
2	Забезпечує більш стабільну собівартість продукції	Відхилення можуть бути не пов'язані з технологією, окремими замовленнями або партіями продукції
3	Мотивує службовців дотримуватися стандартів	Занадто багато уваги приділяється питанням вартості та продуктивності праці
4	Сприяє підвищенню продуктивності праці	При короткому життєвому циклі виробу стандарти застосовані тільки до короткого відрізка часу
5	Стимулює діяльність робочих через систему стимулювання витрат	
6	Мінімізує облікову роботу, пов'язану з калькулюванням	

Результати дослідження. На підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що застосування різних методів та баз розподілу витрат обслуговуючих виробництв призводить до різних значень оцінки витрат основних виробництв та собівартості випущеної ними продукції, причому різниця може бути досить суттєвою і збільшується зі збільшенням долі непрямих витрат. Також не існує ідеального методу та ідеальної бази

розподілу непрямих витрат, проте для кожного підприємства можна обрати найбільш коректний метод та базу розподілу з урахуванням особливостей виробництва.

При виборі методів розподілу непрямих витрат та баз їх розподілу слід враховувати мету, з якою здійснюється такий розподіл. Так, для бухгалтерських цілей може бути застосований один метод та одна база розподілу, а з метою прийняття управлінського рішення — інші. При виборі методу розподілу непрямих витрат підприємство повинно ретельно проаналізувати ситуацію з урахуванням не тільки внутрішніх, а й зовнішніх факторів, таких як ринкова ситуація, конкурентна позиція і т.і. Це пояснюється тим, що непрямі витрати мають суттєві величини, а неадекватний розподіл непрямих витрат може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень.

Точний розподіл непрямих витрат за видами продукції дозволяє якісніше планувати виробничу програму у частині асортименту та обсягів продукції, а також необхідні інвестиції в технологічну модернізацію, маючи на меті максимізацію прибутку підприємства.

Враховуючи суттєвий вплив застосовуваної методики розподілу витрат обслуговуючих виробництв на собівартість окремих видів продукції основного виробництва, сутність обраної методики (методи, база та послідовність розподілу) для цілей бухгалтерського обліку повинна бути розкрита в документі про облікову політику підприємства.

Список літератури: 1. *Савчук В.П.* Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент / В.П. Савчук – К, 2005. – 450 с. 2. *Покропивний С.Ф.* Економіка підприємства: Підручник / С.Ф. Покропивний – К.: КНЕУ, 2003. – 608 с. 3. *Яковлев А.І.* Організація промислового виробництва : Підручник / А.І. Яковлев, С.П. Сударкіна, М.І. Ларка та ін.; За ред. А.І. Яковлева, С.П. Сударкіної, М.І. Ларки. – Харків : НТУ «ХП», 2007. – 356 с. 4. *Василенко В.О., Ткаченко Т.І.* Виробничий (операційний) менеджмент: Навчальний посібник / В.О.Василенко, Т.І.Ткаченко. За ред. В.О.Василенка.- Київ: Центр навчальної літератури, 2005.- 532 с. 5. *Івакіна І.* Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / І. Івакіна. - Х.: Фактор, 2008. - 176 с. 6. *Сударкіна С.П.* Економіка підприємства: навч. посібник / С.П.Сударкіна.- Харків: НТУ «ХП», 2011.-290 с. 7. *Сударкіна С.П.* Оценка стоимости машин и оборудования./ С.П.Сударкіна, Н.В.Гнесина – Харьков: Изд-во «Типография Мадрид», 2013.- 144 с.

Bibliography (transliterated): 1. Savchuk V.P., *Practical yentsyklopedyya. Fynansovuy management* / V.P. Savchuk - Kiev, 2005. - 450 p. 2. Pokropyvnyy S.F., *Economy enterprises: Textbook* / S.F. Pokropyvnyy - KIEV: KNEU, 2003. - 608 p. 3. Yakovlev A.I., *Industrial production: Textbook* / A.I. Yakovlev, S.P. Sudarkin M.I Lark etc. ; Ed. A.I. Yakovlev, S.P. Sudarkin, M.I. Lark. - Kharkov: NTU "KhPI", 2007. - 356 p. 4. Vasilenko V.A., Tkachenko, T.I. *Production (operational) management: Textbook* / V.O. Vasylenko, T.I. Tkachenko. Ed. . V.O. Vasylenka. - Kyiv Center of textbooks, 2005.- 532 p. 5. Ivakin I. *Calculation of costs: a modern look. Different costs for different purposes* / I. Ivakin. - H. : Factor, 2008. - 176 p. 6. Sudarkin S.P. *Enterprise Economics: Training. manual* / S.P. Sudarkina.- Kharkov: NTU "KhPI", 2011.-290 p. 7. Sudarkyna S.P. *Valuation of machinery and equipment.* / S.P.Sudarkyna, N.V. Hnesyna - Kharkov: Publishing House "Typography Madrid", 2013.- 144 p.

Надійшла (received) 20.02.2015