

УДК 338.512

А.М. ЛАРКА, асп. НТУ «ХП»

АНАЛІЗ ТРАДИЦІЙНИХ МЕТОДІВ РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ТА ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

В статті проаналізоване застосування різних методів розподілу непрямих витрат та запропоновані заходи щодо їх удосконалення.

In article application of different methods of distribution of indirect expenses is analysed and actions for their improvement are offered.

Вступ. Стаття спрямована на розробку теоретичних та практичних рекомендацій щодо вдосконалення методів калькулювання собівартості продукції та підвищення об'єктивності калькулювання собівартості продукції в частині непрямих витрат з огляду на вимоги системи управління витратами. Актуальність теми для сучасних підприємств України визначається існуванням декількох проблем. Основною складовою системи управління витратами є етап визначення витрат як по центрах виникнення (кошторис) так і по видах та одиницях продукції (калькуляція). Саме на цьому етапі формується вихідна інформація для усієї системи, від об'єктивності якої залежить ефективність управління витратами.

Крім того, аналіз літератури за напрямком досліджень дозволив встановити відсутність комплексної методології калькулювання собівартості продукції в різноманітних умовах виробничо-господарської діяльності та методології обрання баз розподілу непрямих витрат [1, 2, 3, 5].

Постановка задачі. Метою даної статті є аналіз теоретичних засад і практичних пропозицій щодо вдосконалення методів калькулювання собівартості продукції в частині непрямих витрат, вдосконалення систем управлінського обліку в частині непрямих витрат на прикладі підприємства СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС”.

Методологія. Дослідження базується на діючих нормативно-правових актах, які присвячені формуванню складу витрат на виробництво та реалізацію продукції, що входять в собівартість продукції, основними положеннями по обліку та калькуляції собівартості продукції, які діють на території України, звітних даних підприємства СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС”. Методологічною основою виступають загальнонаукові принципи дослідження, що передбачають вивчення економічних явищ та закономірностей. В ході дослідження використовувалися наступні прийоми наукового пізнання: методи економічного, логічного та порівняльного аналізу.

Результати дослідження. На підприємстві СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС” розподіл всіх непрямих витрат здійснюється між окремими видами продукції пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників. Тобто такий розподіл фактично здійснюється пропорційно трудомісткості виготовлення продукції, так як середній розряд робіт для всіх виробів є практично однаковим. Однак такий підхід не завжди є доцільним, оскільки звужує можливості підприємства в сфері ціноутворення. При переході економіки до ринкових відносин, коли починає діяти принцип вільного ціноутворення, при прийнятті рішень про впровадження в виробництво нової продукції або про зняття з виробництва окремих її видів, а особливо в таких випадках, коли гостро стоїть питання виживання підприємства, можливі, а часто і необхідні, інші підходи до розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції [4]. Розглянемо деякі можливі варіанти розподілу непрямих витрат. Постійна складова загальновиробничих витрат може розподілятися між окремими видами продукції наступним чином: 1) пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників за такими формулами:

$$\frac{\text{ПОС}_{\text{пост}}}{\text{ЗВВ}} \square \square$$

K

$$\frac{\text{ЗВВ}_{\text{осн}}}{\Phi\text{ЗП}_{\text{ОВР}}}, (1) \text{пост}_{\text{пост}}$$

$$\text{ЗВВ} \square K * \text{ЗП}$$

i ЗВВ осн_і

, (2)

$\text{пост}_{\text{пост}} \text{де } \frac{K}{\text{ЗВВ}}$ – коефіцієнт розподілу постійної складової

загальновиробничих витрат в долях одиниці;

$$\frac{\text{пост}}{\text{ЗВВ}}$$

– сума постійної складової загальновиробничих витрат згідно кошторису, грн.;

осн

$\Phi\text{ЗП}_{\text{ОВР}}$

– фонд основної заробітної плати основних виробничих робітників, грн.;

$$\frac{\text{ЗП}}{\text{осн}}$$

– основна заробітна плата на i – й виріб, грн./шт.;

$$\frac{\text{пост}}{\text{ЗВВ}_i}$$

– величина постійної складової загальновиробничих витрат, грн./шт.

2) пропорційно сумі основної заробітної плати основних виробничих робітників і витрат на утримання і експлуатацію обладнання за такими формулами:

$$\begin{aligned}
& \text{ЗВВ}^{\text{пост}} \\
& \square \\
& K^{\text{пост}} \square \\
& \text{ЗВВ осн} \\
& \Phi\text{ЗП}_{\text{ОВР}} \square \text{ВУЕО} \\
& \text{пост пост} \\
& \text{ЗВВ} \square K * (\text{ЗП ВУЕО}) \\
& \text{і ЗВВ осн і}
\end{aligned}$$

, (3)

, (4)

\square ВУЕО

де – сума витрат на утримання та експлуатацію обладнання згідно кошторису, грн.;

ВУЕО_i

- величина витрат на утримання та експлуатацію обладнання на i -й виріб, грн./шт. Адміністративні витрати можуть розподілятися між окремими видами продукції наступним чином: 1) пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників за такими формулами:

$$\begin{aligned}
& K \square \\
& \text{АВ осн} \\
& \Phi\text{ЗП}_{\text{ОВР}} \square \text{АВ} \square K * \text{ЗП} \\
& \text{і АВ осн і}
\end{aligned}$$

, (6)

\square АВ

де – сума адміністративних витрат згідно кошторису, грн.; АВ_i – величина адміністративних витрат на i -й виріб, грн./шт. 2) пропорційно сумі основної заробітної плати основних виробничих робітників і витрат на утримання та експлуатацію обладнання за такими формулами:

$$\begin{aligned}
& \square \text{АВ} K \square \\
& \text{АВ осн} \\
& \Phi\text{ЗП} \square \text{ВУЕО} \\
& \text{ОВР} \square \text{АВ} \square K * (\text{ЗП ВУЕО}) \\
& \text{і АВ осн і}
\end{aligned}$$

, (8) 3) пропорційно

виробничій собівартості виробів за такими формулами:

$$AP$$

$$K_{AB} \square_{BC_{PВП}} \square_{(9)}$$

$$BC \square_{PВП} \square_{i=1}^n BC * PB$$

$$, \quad (10) \quad AB \square_{iAB} K * BC$$

$$, \quad (11)$$

де $BC_{PВП}$ – виробнича собівартість річного випуску продукції, грн.; BC_i

– виробнича собівартість i -го виробу, грн./шт.,
 PB_i

– річний випуск i -го виробу, шт. Витрати на збут можуть розподілятися між окремими видами продукції наступним чином: 1) пропорційно основній заробітній платі основних виробничих робітників за такими формулами:

$$\square_{BЗK} \square$$

$$BЗ_{осн}$$

$$\PhiЗП_{ОВР} \square_{(12)} BЗ \square_{i} K_{BЗ} * ЗП_{осн}$$

$$, \quad (13)$$

$\square_{BЗ}$

де – сума витрат на збут згідно кошторису, грн.; $BЗ_i$ – величина витрат на збут на i -й виріб, грн./шт. 2) пропорційно сумі основної заробітної плати основних виробничих робітників і витрат на утримання та експлуатацію обладнання за такими формулами:

$$\square_{BЗ}$$

$$K_{BЗ} \square_{осн} \square_{(14)}$$

$$\PhiЗП_{ОВР} \square_{BVEO}$$

$$BЗ \square_{i} K (ЗП_{BVEO}), \quad (15)$$

$$i \text{ BЗ осн}$$

3) пропорційно виробничій собівартості виробів за такими формулами:

$$\square$$

$$K_{BЗ} \square_{(16)} BC_{PВП} BЗ \square_{i} K * BC \quad (17)$$

$$i \text{ BЗ } i$$

4) пропорційно сумі виробничої собівартості і адміністративних витрат за такими формулами:

$\square_{BЗ}$

$$K_{B3} \square_{BC_{PBP}} AB \quad (18)$$

$$B3 \square K(BC_{AB}) \quad (19)$$

i B3 i

Окрім методів, які були розглянуті вище, існують і інші підходи до розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції. Так ці витрати можуть розподілятися пропорційно: 1) сумі затрат на сировину і матеріали та покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби; 2) матеріальним затратам без зворотніх відходів; 3) сумі матеріальних затрат і основної заробітної плати основних виробничих робітників; 4) змінним витратам. Останнім часом в економічній літературі з'явилися пропозиції щодо застосування в якості бази для розподілу непрямих витрат маржинального прибутку, тобто суми постійних затрат і прибутку [6]. Цей метод заслуговує більш детального розгляду. Розрахункові формули для розподілу постійної складової загальноновиробничих витрат, адміністративних витрат та витрат на збут повинні мати такий вигляд: 1) для постійної складової загальноновиробничих витрат:

$$\begin{aligned} & \text{пост}^{ЗВВ} \\ & \square \text{пост} \\ & K_{ЗВВ} \square_{МП_p} \end{aligned} \quad (20)$$

пост пост num

$$ЗВВ \square K * МП \quad (21)$$

i ЗВВ p

де $МП_p$ – маржинальний прибуток по підприємству в цілому, грн.;

num

$МП_p$ – питомий маржинальний прибуток i -го виробу, грн./шт. 2)

для адміністративних витрат:

$$K_{AB} \square_{AB} \quad (22)$$

$МП_p$

$$AB \square K * МП^{num} \quad (23)$$

iAB i

3) для витрат на збут:

$B3$

$$K_{B3} \square \quad (24)$$

$МП_p$

$$B3 \square K * МП^{num} \quad (25)$$

iB3 p

i

Проаналізувавши можливість використання такого підходу до розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції можливо зробити такі основні висновки: 1) використання методу можливе лише при відомих і стабільних продажних цінах; 2) використовуючи маржинальний прибуток як базу для розподілу непрямих витрат ми фактично розподіляємо їх пропорційно ним самим, так як непрямі витрати є складовою частиною маржинального прибутку, що суперечить принципам вибору баз розподілу; 3) при використанні цього методу забезпечується однакова рентабельність всіх виробів; 4) використання методу неможливе при обґрунтуванні ціни на продукцію, яка планується до впровадження в виробництво, так як для неї невідомий питомий маржинальний прибуток. Хоча для усунення останнього недоліку можна запропонувати в якості бази для визначення величини непрямих витрат, що будуть включатися до проектної ціни виробу, який планується поставити на виробництво використовувати середньозважену величину питомого маржинального прибутку, що можна визначити за наступною формулою:

$$MP_{i \text{ в } P_{pBP}} = MP * K, \quad (26)$$

де n – кількість найменувань продукції, що виробляються підприємством, шт.;
 $K_{вр_i}$ – питома вага виручки від реалізації i -го виду продукції в загальній сумі

виручки від реалізації всіх видів продукції в долях одиниці. При цьому слід мати на увазі, що цей показник залежить від так званої структури продажів. І якщо структура продажів буде змінюватися, то зміниться і величина середньозваженого маржинального прибутку [7].

Аналіз застосування різних методів розподілу непрямих витрат проведено на основі даних отриманих на СП ЗАТ „ХЕМЗ-ІРЕС”. Вихідні дані для розрахунків наведені в таблицях 1 і 2.

Таблиця 1 Вихідні дані для порівняльного аналізу різних методів розподілу непрямих витрат.

№ п/п	База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Сума, грн.	% відхилення від бази розподілу №1	Відхилення
1.	Основна заробітна плата основних виробничих робітників	8,027	5545,48	100	0,0
2.	Сума основної заробітної плати основних виробничих робітників на утримання та експлуатацію обладнання	2,17	4198,48	75,71	-24,29
3.	Маржинальний прибуток	0,556	8719,40	157,23	+57,23

Таблиця 4 – Величини адміністративних витрат при різних базах розподілу для занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В*.

	База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Сума, грн.	% відхилення від бази розподілу №1	Відхилення
1.	Основна заробітна плата основних виробничих робітників	0,3534	244,12	100,0	0,0
2.	Сума основної заробітної плати основних виробничих робітників на утримання та експлуатацію обладнання	0,0955	184,82	75,7	-24,3
3.	Виробнича собівартість	0,0111	399,79	163,77	+63,77
4.	Сума виробничої собівартості і адміністративних витрат	0,0103	388,50	159,14	+59,14
5.	Маржинальний прибуток	0,0245	383,50	157,24	+57,24

Таблиця 5 – Величини витрат на збут при різних базах розподілу для занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В*.

	База розподілу	Коефіцієнт розподілу	Сума, грн.	% відхилення від бази розподілу №1	Відхилення
1.	Основна заробітна плата основних виробничих робітників	2,5	1727,03	100,0	0,0
2.	Сума основної заробітної плати основних виробничих робітників на утримання та експлуатацію обладнання	0,676	1307,53	75,71	-24,29
3.	Виробнича собівартість	0,078	2828,31	163,77	+63,77
4.	Маржинальний прибуток	0,173	2715,48	157,23	+57,23

Висновок Як показує аналіз результатів проведених розрахунків зміна бази розподілу непрямих витрат суттєво змінює їх питому величину. Так питома величина постійної складової загальновиробничих витрат для занурювального електродвигуна термостійкого виконання з гідрозахистом ПЕДУ 45 – 117 М5ТД5В* змінюється від -24,29% до +57,29%,

адміністративних витрат – від -24,29% до +63,77%, а витрат на збут -24,3% до +63,77%. З цього можна зробити висновок, що зміна бази розподілу непрямих витрат призводить до суттєвої зміни її величини, що відносяться на різні види продукції і як наслідок, буде суттєво змінювати їх повну собівартість, а при незмінних оптових цінах підприємства буде в значній мірі змінювати їх рентабельність. Тому вибираючи базу розподілу непрямих витрат для цілей ціноутворення необхідно завжди проаналізувати, як та чи інша база буде впливати на рівень повної собівартості та оптової ціни підприємства різних видів продукції.

Список літератури: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 "Витрати", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 // Национальные стандарты бухгалтерского учета.- 2000.-С. 147-156. 2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затвержені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. №47. 3. Орлов О. Все традиционные методы распределения накладных затрат не только бесполезны, но и вредны... //Економіст. – 2007. – №1. – С.56-60. 4. Орлов О. Нетрадиционный метод распределения накладных затрат // Економіст. – 2005. -№7. – С.69-73. 5. Котляров Е., Иванов Ю. Распределение общепроизводственных расходов//Бухгалтерия – 2001 -№37/1 (452) С.38-43. 6. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с. 7. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер с англ.: Учебник. – М.:ЮНИТИ-ХАНА, 2002. – 1071 с.

Надійшла до редколегії 07.11.10