

ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДІВ РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ
ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПРОМИСЛОВИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ.

У статті розглядаються проблеми вдосконалення методів розподілу непрямих витрат в сучасних умовах господарювання. Визначено критерії вибору баз розподілу непрямих витрат. Запропоновано розподіл непрямих витрат здійснювати методом розрахунку нормативної ставки і методом їх відшкодування.

The article deals with the problems of improving of methods of distribution of indirect expenses in modern economic conditions. The criteria of base selection of distribution of indirect expenses are determined. It is proposed to make distribution of indirect expenses by the method of computing of normal rate as well as by the method of its repay.

Важливим аспектом удосконалення обліку непрямих витрат промислового виробництва є вирішення проблеми їх розподілу, що необхідне з метою отримання даних, які використовуватимуться при калькулюванні собівартості продукції та прийнятті конкретних управлінських рішень.

На практиці промислові підприємства використовують безліч методів розподілу витрат на організацію, обслуговування виробництва та управління. Різноманітність цих методів – об'єктивна необхідність, оскільки немає і не може бути єдиного, універсального способу, який дозволив би врахувати в процесі розподілу усі особливості та специфіку виробництва. Тому, підтримуючи погляди низки вчених, вважаємо, що завдання полягає не у пошуку найкращого методу, а в обґрунтованості їх системи, щоб в найбільшій мірі врахувати особливості виробництва і тим самим забезпечити економічно обґрунтоване виконання калькуляційних розрахунків в умовах конкретних виробництв, цехів [1,с.53]. Однак така

кількість методологічних прийомів не повинна означати довільності та суб'єктивізму, отож необхідна певна регламентація для вибору способу розподілу.

Регламентація, на наш погляд, повинна заключатися у єдності методичного підходу до калькулювання. Вирішення цього завдання повинно забезпечити в усіх випадках використання таких базових параметрів, які в найбільшій мірі забезпечать зв'язок з витратами, для розподілу яких вони призначені. Конкретна реалізація цієї методичної концепції може виражатися різними прийомами, сукупність яких повинна бути регламентована в установленому порядку як офіційна методика калькуляційних рахунків.

Після введення в дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, сучасний розподіл загальновиробничих витрат промислового підприємства має ряд особливостей.

У собівартість продукції виробничі накладні витрати, це є вимогою Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", повинні бути віднесені на кожен об'єкт витрат з використанням певної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної (для змінних накладних витрат) і нормальної (для постійних накладних витрат) потужності звітного періоду [2,с.5]. Тобто змінні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості готової продукції (на рахунок виробництва) прямо і повністю. А на одиницю продукції вони визначаються виходячи з бази, що прийнята на конкретному підприємстві. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення, тобто ця частина витрат одразу списується на рахунок собівартості реалізації. Розподілена частина постійних загальновиробничих витрат відноситься на виробничу собівартість продукції.

При цьому промислове підприємство повинно визначитись щодо

бази розподілу загальновиробничих витрат. На підставі обраної бази розраховується ставка розподілу непрямих витрат. Це відношення їх загальної суми до величини обраної бази розподілу. При цьому слід звертати увагу на те, щоб між цими витратами і базами їх розподілу існувала пропорційна залежність.

Вибір методу та найбільш придатної бази розподілу непрямих витрат визначається не тільки прагненням правильніше визначити собівартість продукції з метою отримання надійної основи для ціноутворення, але і в значній мірі бажанням виявити точні результати діяльності відповідних виробничих підрозділів промислового підприємства. Багаточисельні фактори, серед яких – різна структура та величина цих витрат на різних підприємствах, відсутність функціонального зв'язку складових частин комплексних витрат з об'єктивними факторами виробництва тощо, не дозволяють рекомендувати постійні, придатні для всіх підприємств способи розподілу непрямих витрат.

Ми вважаємо, що за таких умов при виборі бази розподілу непрямих витрат необхідно керуватися такими визначеними критеріями:

- ✓ причинно-наслідковою залежністю (розподіл витрат залежно від їх рівня); це легко встановити, якщо є прямі виробничі витрати, при цьому визначення такої залежності дозволяє співвідносити об'єкт витрат з понесеними витратами;
- ✓ можливістю забезпечення покриття витрат (наприклад, розподіл непрямих витрат пропорційно заробітній платі основних робітників);
- ✓ здобутими вигодами; витрати розподіляються виходячи з отриманих при їх понесенні вигод (наприклад, витрати на утримання обладнання реально розподіляти за його вартістю);
- ✓ рівністю; прикладом її вираження може бути однаковий обсяг витрачених матеріальних ресурсів, час тощо.

Адекватність і точність розподілу непрямих витрат, а також віднесення їх на той чи інший калькуляційний об'єкт має виключно

важливе значення у процесі калькулювання собівартості швейної продукції, а отже, і першочергове значення для управлінської політики усього підприємства. Таким чином, від раціональності розподілу цих витрат залежить точність визначення собівартості випуску за окремими технологічними лініями та видами продукції. Останнє, в свою чергу, має важливе значення для політики підприємства в галузі ціноутворення та його структурної політики (формування номенклатури випуску та реалізації продукції).

Слід відзначити, що значна частина економістів [3,с.356-358; 4,с.112; 5,с.109; 6,с.130-132; 7,с.177 та ін.] пропонують розподіл непрямих витрат здійснювати методом розрахунку нормативної ставки і методом їх відшкодування. Нормативна ставка розподілу непрямих витрат це відношення очікуваного (планового) розміру непрямих витрат до запланованого значення бази розподілу. Розподілену суму непрямих витрат необхідно визначати як добуток нормативної ставки розподілу та фактичного значення бази розподілу. Застосування такої ставки дає змогу визначати собівартість продукції одразу після її виготовлення (не очікуючи кінця місяця, коли буде підраховано загальну суму фактичних непрямих витрат) та уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок зміни обсягів виробництва.

При цьому виділено причини, котрі показують чому попередній розрахунок непрямих витрат є кращим за визначення дійсних коефіцієнтів за результатами роботи. Серед них:

- 1) щоб не порушувати вимогу до управлінського обліку – інформація про фактичні непрямі витрати за період готується після закінчення звітного періоду, а між тим вона необхідна в оперативному порядку для періодичної оцінки незавершеного виробництва і прибутку, для встановлення цін на продукцію;
- 2) розрахунок щомісячних плаваючих ставок розподілу характеризується високою трудомісткістю;

3) розбіжність у часі виготовлення продукції та виникнення непрямих витрат.

Ставка розподілу непрямих витрат може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюватися окремо для кожного виробничого підрозділу. При цьому, на наш погляд, в умовах неоднакової складності праці в різних цехах доцільно застосовувати ставки розподілу для кожного виробничого підрозділу.

Досліджуючи проблеми калькулювання собівартості продукції на практиці проф. В.Ф.Палій визначив загальні принципи розподілу непрямих витрат [8,с.181]:

- ◆ різні комплексні непрямі витрати потребують застосування різних баз розподілу між відповідними об'єктами калькулювання;
- ◆ значні суми непрямих витрат, які розподіляються, вимагають більш точних способів їх розподілу, а невеликі суми можна розподіляти за спрощеними методами;
- ◆ розподіл значних комплексів витрат на більш однорідні складові частини, що дозволяє точніше визначати направленість витрат та базу їх розподілу;
- ◆ більш точні результати розподілу дає організація прямого обліку непрямих витрат у місцях виникнення і центрах витрат, що дає можливість наблизити калькуляційні об'єкти до відповідних групувань витрат;
- ◆ максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на виріб.

Вивчення нами економічної літератури щодо даного питання показало, що існують думки й пропозиції відмовитися від групування виробничих витрат у комплексні статті та розподіляти кожен елемент витрат пропорційно тій ознаці, з якою він безпосередньо пов'язаний. Ми вважаємо, що така методика не дозволить керівникам підприємства здійснювати контроль за роботою окремих виробничих процесів та

отримувати оперативну інформацію про реальну структуру витрат кожного елемента обліку.

Серед інших думок виділимо такі. Ряд економістів вважають, що найбільш прогресивним напрямом удосконалення розподілу непрямих витрат виступає застосування комбінованого способу, тобто коли не вся сума тої чи іншої комплексної статті витрат, а тільки окремі її елементи або їх однорідні групи розподіляються між об'єктами обліку витрат відповідно до визначених баз розподілу. При використанні даного методу в калькуляції зберігаються комплексні статті витрат, однак достовірність визначення рівня витрат за кожним об'єктом зростає. Проте трудомісткість таких розрахунків (вони представляють собою складне пропорційне співвідношення, основою для виконання якого служать декілька ознак розподілу) ускладнює впровадження запропонованого способу.

Ми вважаємо, що затрати часу для розподілу непрямих витрат можна скоротити за умов збереження принципу розподілу, який покладений в основу комбінованого способу, тобто розрахувати суму витрат на одиницю продукції кожного виду комплексних витрат згідно з нормами, а потім використовувати нормативні ставки комплексних витрат як бази розподілу для загальної суми фактичних витрат. В обґрунтованості використання нормативів при розподілі фактичних витрат виробництва не може бути сумнівів.

Вважаємо за необхідне наголосити на тому, що будь-яка зміна методики обліку та калькулювання потребує внесення змін в їх організацію та постановку роботи інших служб підприємства, пов'язаних з обліком. Тому вирішення таких питань потребує виваженого підходу з боку управлінського персоналу (бухгалтерів, економістів, менеджерів, керівників).

Список використаних джерел:

1. Васильков А.И., Миневский А.И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 176с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджено наказом Міністерством фінансів України від 31.12.99р. № 318 // Бухгалтерський облік і аудит. –2000. - №2. – С.3-6.
3. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф.Бутинець, Т.В.Давидюк, Н.М.Малюга, Л.В.Чижевська. – 2-е., перероблено і доповнено – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 479с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік: концепція та організація // Бухгалтерський облік та аудит. – 1997. – №3. – С.12–13.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. –783с.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 350с.
7. Сопко В.В., Ткаченко Н.Г., Ільєнко П.А. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства . – К.: Вища школа, 1992. – 463с.
8. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 208с.