

УДК 338.512

**В.С. Лень**, канд. екон. наук, доцент

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## МЕТОДИ РОЗПОДІЛУ НЕПРЯМИХ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ЇХ ВПЛИВ НА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

*Розкрито окремі методи розподілу витрат обслуговуючих виробництв та їх вплив на рівень собівартості конкретних видів продукції.*

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

*Раскрыты отдельные методы распределения непрямых затрат обслуживающих производств и их влияние на уровень себестоимости определенных видов продукции.*

**Ключевые слова:** *непрямые расходы, распределение непрямых затрат, себестоимость продукции.*

*The separate methods of allocation of charges of attendant productions and their influence are exposed on the level of prime price of concrete types of products.*

**Key words:** *indirect charges, allocation of indirect charges, unit cost.*

**Постановка проблеми.** Значна частина підприємств має обслуговуючі виробництва, наприклад, інструментальний цех, ремонтний цех, транспортний цех 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 рішень. Облік витрат та визначення собівартості продукції регламентуються П(с)БО 16 “Витрати” [1]. Згідно з цим стандартом перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством, а тому витрати обслуговуючих виробництв можуть бути включені до собівартості продукції окремими статтями. Однак у стандарті не розкрито конкретний порядок розподілу непрямих витрат, крім загально-виробничих. Загально-виробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Змінні загально-виробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні загально-виробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням обраної підприємством бази розподілу при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загально-виробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

При використанні різних методів і баз розподілу допоміжних та обслуговуючих виробництв загальний фінансовий результат підприємства не 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. При цьому не завжди береться до уваги, що низька рентабельність або збитковість цих видів продукції може скластися в результаті некоректного розподілу або розподілу накладних виробничих витрат (обслуговуючих виробництв, загально-виробничих) між видами продукції без урахування його мети.

У зв’язку з викладеним, розподіл загально-виробничих витрат та витрат допоміжних і обслуговуючих виробництв є суттєвою проблемою, яку повинні вирішувати на кожному підприємстві з метою запобігання прийняття неправильних управлінських рі-

шень, у тому числі щодо виключення окремих продуктів з виробничої програми. Вирішення цієї проблеми потребує знання та удосконалення існуючих та запровадження нових методів розподілу непрямих витрат, використання яких сприятиме отриманню даних, які забезпечуватимуть прийняття оптимальних управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Методи та бази розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих виробництв досліджувалися у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема, М.Г. Чумаченко, С.Ф. Голова, П.Й. Атамаса, В.Д. Новодворського, Л.В. Панферова, Ю.О. Соколова, Ч. Хорнгрена, Д. Фостера, Дж. Ріса та ін. 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.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У науковій літературі недостатньо уваги приділяється комплексному дослідженню методів розподілу непрямих виробничих витрат та їх порівняльним характеристикам, а також взаємозв'язку між обраним методом розподілу та його метою, що обмежує практиків у застосуванні інструментарію розподілу з метою прийняття управлінських рішень.

**Мета статті.** Аналіз існуючих методів розподілу непрямих витрат для забезпечення практикуючих економістів необхідними інструментами для застосування на практиці розподілу та аналізу непрямих витрат для прийняття управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу.** Обслуговуючими (допоміжними, сервісними) є підрозділи, які повинні у той чи інший спосіб забезпечити роботу інших підрозділів (і передусім — основних цехів). Вони надають послуги, які є необхідними для нормального перебігу виробничого процесу, але не завжди безпосередньо стосуються виробництва продукції. Тому витрати обслуговуючих підрозділів повинні бути розподілені між виробничими підрозділами, які фактично виробляють продукцію. До функцій допоміжних виробництв належить обслуговування як основного виробництва, так і всього підприємства, включаючи адміністрацію та соціальну сферу.

В Україні існуючим П(С)БО 16 “Витрати” з непрямих витрат регламентується лише розподіл загальновиробничих витрат [1], а нормативних документів щодо порядку розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих виробництв немає. Проте Інститутом управлінського обліку США (*SMA — Statements on management accounting*) з кінця 70-х років минулого століття розробляються рекомендації з управлінського обліку (наразі їх розроблено близько шістдесяти), у тому числі розроблені окремі рекомендації 4G “Облік розподілу непрямих виробничих витрат” (4G “*Accounting for Indirect Production Costs*”, 1987 рік). Мета цих рекомендацій полягає в тому, щоб дати можливість вибору найбільш об'єктивного варіанта такого розподілу. Велика увага приділяється розподілу непрямих витрат між виробами. Причому мова йде не тільки й не стільки про традиційний розподіл непрямих витрат для одержання калькуляції повної собівартості за видами продукції, а маються на увазі різні методи розподілу залежно від завдань, що ставляться перед керівником для прийняття рішень (прийняття рішень по використанню встаткування, придбання нових видів устаткування, стимулюванню у використанні певних видів послуг у межах компанії, для визначення “справедливих” цін при одержанні замовлення). Від того, яким чином будуть розподілені ці витрати, буде залежати остаточна виробнича собівартість готової продукції або виконаних контрактів [2].

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373, пропонується для розподілу витрат допоміжних виробництв між підрозділами обирати базу розподілу, яка повною мірою має відображати тісний причинно-наслідковий зв'язок із формуванням собівартості [3]. Для окремих допоміжних

виробництв (господарств) наводяться можливі бази розподілу понесених ними витрат між рештою підрозділів, а саме:

- котельня — кількість спожитої теплоенергії (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); площа опалювальних приміщень;
- водоканалізаційне господарство — кількість спожитої води (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); кількість споживачів води; кількість обслуговуваних площ;
- електроцех — кількість спожитої електроенергії (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); кількість обслуговуваних площ;
- автотранспортний цех — тонна-кілометри пробігу; кількість спожитого палива; кількість годин обслуговування;
- інші обслуговуючі виробництва — кількість людино-годин; кількість машино-годин, витрачених на обслуговування у кожному цеху.

У цих же рекомендаціях наводяться три можливих методи розподілу витрат допоміжних підрозділів:

- прямий метод, який передбачає списання витрат допоміжних виробництв безпосередньо на основні підрозділи без урахування взаємних послуг допоміжних виробництв;
- послідовний метод, за яким витрати кожного допоміжного підрозділу послідовно розподіляються між іншими допоміжними цехами і рештою підрозділів;
- метод взаємних послуг, за яким спочатку розподіляються послуги допоміжних виробництв між собою і в результаті утворюється нова сума накопичених витрат допоміжних виробництв. Отримані суми розподіляються між рештою підрозділів за методом прямого розподілу.

У рекомендаціях йде мова про розподіл комплексних статей калькуляції, а не елементів витрат.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132 [4], також визначені бази розподілу витрат допоміжних виробництв, але методи розподілу не наводяться, наводиться лише послідовність розподілу. Зазначається, що фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. При цьому послуги, **надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються.**

Базам розподілу приділяється значна увага у наукових публікаціях. Так, З.В. Гуцайлюк зауважує, що "...існуючий метод розподілу пропорційно основній заробітній платі, набагато скорочує сам процес розмежування, проте він економічно необґрунтований. Справа в тому, що при такому розподілі більшу частину витрат на утримання та експлуатацію обладнання відносять на ті вироби, виробництво яких найменш механізовано, оскільки частка заробітної плати в наведених виробках є вищою, ніж у виробках механізованого випуску. Це викривлює собівартість" [5].

У книзі "Втрата актуальності — злет і падіння управлінського обліку" професори Джонсон і Р. Каплан, піддали критиці облік за повною собівартістю, при якому накладні витрати розподіляються пропорційно прямим трудовим витратам або прямій оплаті праці, тоді як з розвитком техніки та технології частка останньої у собівартості продукції зменшується, а частка накладних витрат — зростає. Високі коефіцієнти розподілу накладних витрат призводять до того, що їх вплив на собівартість стає вирішальним. Тому така методика розподілу накладних витрат перекидає рівень собівартості [6].

Багато учених вважають, що різні види послуг допоміжних та обслуговуючих виробництв повинні розподілятися за різними базами розподілу. І.М. Бабин, розглядаючи організацію обліку непрямих витрат на підприємствах сфери послуг, констатує [7], що

застосування єдиної бази розподілу накладних витрат призводить до неточного обчислення собівартості окремих видів послуг і пропонує окремі витрати розподіляти за такими базами розподілу:

— витрати на утримання та експлуатацію обладнання — пропорційно часу роботи обладнання з врахуванням його ремонтної складності;

— витрати на утримання та експлуатацію приміщень — пропорційно всій сумі основних витрат на виробництво з урахуванням раніше розподілених витрат на утримання та експлуатацію обладнання;

— витрати на транспортування виробів з приймальних пунктів до місць обробки (транспортні витрати) — пропорційно кількості реалізованих замовлень (кількість квитанцій та ін. первинних документів);

— витрати на утримання приймальних пунктів — пропорційно вартості прийнятих замовлень;

— витрати, пов'язані з управлінням виробництвом, — пропорційно всій сумі виробничих витрат (цеховій собівартості).

Н.П. Скригун та Л.Г. Цимбалюк [8] констатують, що в практичній діяльності хлібопекарські підприємства найчастіше об'єднують непрямі виробничі витрати в одну статтю калькуляції «Загальновиробничі витрати». На окремі види продукції ці непрямі витрати розподіляють пропорційно заробітній платі виробничих робітників, хоча, на думку авторів, таку базу розподілу точною назвати складно, оскільки рівень механізації та автоматизації виробництва різних видів продукції може значно різнитися і частка заробітної плати в собівартості продукції (робіт, послуг) складає незначну величину — до 15 %. Визначати базу розподілу вони пропонують за допомогою **кореляційно-регресійного аналізу**, який показує залежності вказаних видів непрямих витрат від: заробітної плати виробничих робітників; прямих виробничих витрат; обсягу реалізації в натуральному та умовно-натуральному виразі (оскільки ці показники можуть виступати базою розподілу непрямих витрат). За базу розподілу відповідних непрямих витрат пропонується обирати той показник, щільність зв'язку якого з відповідною статтею непрямих витрат найбільша, тобто коефіцієнт кореляції буде максимальним. На основі здійсненого аналізу вони пропонують розподіл непрямих виробничих витрат (загальновиробничих) здійснювати пропорційно прямим витратам, оскільки в структурі виробничої собівартості їх близько 85 %, в той час як питома вага заробітної плати виробничих робітників становить не більше 20 %.

Якщо ряд науковців вважають, що заробітну плату основних працівників за базу розподілу обирати недоречно, то О.Я. Загорецька, Л.Р. Швед навпаки вважають, що заробітна плата (тільки з уточненням — робітників основного виробництва) є об'єктивним показником, яким вони рекомендують користуватись (особливо на машинобудівних підприємствах) під час розподілу накладних витрат з метою ціноутворення [9].

Деякі учені-економісти вважають за доцільне здійснювати розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих виробництв не за комплексною статтею, а за кожним елементом витрат. При цьому для кожного елемента витрат обирається своя база розподілу [10].

З метою якомога точнішого розподілу накладних витрат професор Р. Купер (США) першим запропонував назву “поопераційний облік” (*activity-based costing, ABC*). При цьому виходячи не з положення, що “продукція споживає ресурси”, а з положення, що “продукція споживає процеси (операції)”, а вже останні “споживають” певні ресурси. Метод має також назву “калькулювання на основі діяльності”. Згідно з цим методом для робочої операції визначається індекс-вимірник вихідного результату — коєдрайвер (фактор-витрат) [11].

Калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності і в яких розмірах необхідні для виготовлення кожного

виду продукції. З цією метою всі операції з виготовлення продукції поділяють на чотири групи і для кожної операції визначають **кост-драйвер (фактор витрат)**:

1) діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу) — обробка сировини, розкрій матеріалів, зварювання, свердління тощо. Факторами витрат тут можуть бути: людино-години, машино-години, маса сировини і т. ін.;

2) діяльність на рівні партії виробів — наладка устаткування, зберігання сировини, транспортування готової продукції тощо. Факторами витрат тут можуть бути: кількість наладок устаткування, маса матеріалів, готової продукції і т. ін.;

3) діяльність на рівні виду продукції — проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Факторами витрат на цьому рівні можуть бути: час проектування, кількість перевірок якості і т. ін.;

4) діяльність на рівні підприємства — утримання офісу, охорона, освітлення, навчання персоналу і т. ін.

Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між виробами пропорційно обсягу використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу [6].

Порівняльна характеристика традиційних методів калькулювання та ABC-методу наведена в таблиці 1 [11].

Таблиця 1

*Порівняльна характеристика традиційних методів калькулювання та ABC-методу*

Показники	Традиційні методи калькулювання	ABC-калькулювання
1. Споживачі ресурсів	Продукт споживає ресурси	Діяльність споживає витрати
2. База розподілу	Застосовують для розподілу накладних витрат підрозділу одну, а інколи декілька баз розподілу	Накладні витрати розподіляють диференційовано: для кожної сукупності витрат обирають відповідний фактор витрат (кост-драйвер), а потім розраховують величину цих витрат на одиницю
3. Відношення бази розподілу до факторів діяльності	Бази розподілу не завжди є факторами, які обумовлюють витрати	Бази розподілу завжди є факторами діяльності, тому розрахунок собівартості дозволяє точніше уявити відносні витрати окремих виробів

У принципі розподіл непрямих витрат на основі діяльності пропонує і Т.В. Назарчук [12]. Цим автором розглядаються практичні аспекти реалізації методичного підходу до розподілу непрямих витрат за критерієм еквівалентного операційного потоку, який дозволяє практично оцінити об'єктивність формування та доцільність їх виникнення. Під поняттям еквівалентного операційного потоку ( $N$ ) розуміється добуток операційного потоку ( $q$ ) на його нормативний еквівалент ( $n$ ), який може бути виражений у грошових чи натуральних вимірниках і розраховується за формулою

$$N = q \cdot n.$$

У нормативному еквіваленті у загальному вигляді враховуються складність виконуваних робіт, їх відповідальність та фактори стимулювання, що виражається формулою

$$n = K_c \cdot K_e \cdot K_{fc} \cdot n_o,$$

де  $K_c$  – коефіцієнт складності виконуваних робіт;

$K_e$  – коефіцієнт відповідальності;

$K_{fc}$  – коефіцієнт фактора стимулювання;

$n_o$  – базова величина нормативного еквівалента.

Запропоновані Т.В. Назарчук методичні підходи дозволяють розподіляти, залежно від обраного еквівалентного потоку, як загальну суму непрямих витрат, так і їх окремі складові.

Розглянемо на конкретному прикладі окремі методи та бази розподілу непрямих витрат на основі даних таблиці 2.

Таблиця 2

## Вихідні дані для розподілу непрямих витрат

Підрозділи	Назва підрозділів	Витрати до розподілу, грн	Надані послуги			
			Ремонтним цехом		Інструментальним цехом	
			Витрати часу, годин	у %	Витрати часу, годин	у %
Основні	Цех 1	200000	1200	30	800	80
	Цех 2	100000	2000	50	100	10
Допоміжні	Ремонтний цех	300000			100	10
	Інструментальний цех	58000	800	20		
<b>Разом</b>		<b>658000</b>	<b>4000</b>	<b>100</b>	<b>1000</b>	<b>100</b>

На практиці найчастіше застосовують метод прямого розподілу непрямих витрат. Його сутність полягає в розподілі витрат кожного допоміжного підрозділу лише на основних отримувачів послуг таких підрозділів і не враховується надання взаємних послуг між допоміжними виробництвами. Непрямі витрати можуть бути розподілені пропорційно прийнятій базі розподілу, або з урахуванням обсягу наданих послуг основним підрозділам. Найчастіше за базу розподілу приймаються прямі витрати основних підрозділів. Розподіл непрямих витрат пропорційно прямим витратам основних підрозділів наведено в таблиці 3.

Таблиця 3

## Розподіл непрямих витрат пропорційно прямим витратам основного виробництва

Назва підрозділів	Витрати основних цехів	У %	Розподіл непрямих витрат		Разом витрати
			Ремонтного цеху	Інструментального цеху	
Цех 1	200000	66,7	200100	38686	438786
Цех 2	100000	33,3	99900	19314	219214
Всього по основним цехам	300000	100			
Ремонтний цех	300000		300000		
Інструментальний цех	58000			58000	
<b>Разом</b>	<b>658000</b>				<b>658000</b>

При застосуванні прямого методу розподілу та бази розподілу в витратах часу непрямі витрати будуть розподілені таким чином:

Загальні витрати часу основного виробництва складають 3200 годин. Витрати ремонтного цеху – 300 000 грн. Вони будуть розподілені:

на цех 1 у сумі  $300000 : 3200 \cdot 1200 = 112500$  грн;

на цех 2 –  $300000 : 3200 \cdot 2000 = 187500$  грн.

Витрати інструментального цеху будуть розподілені так:

На цех 1 –  $58000 : 900 \cdot 800 = 51556$  грн;

На цех 2 –  $58000 : 900 \cdot 100 = 6444$  грн.

Загальна сума витрат з урахуванням розподілених становитиме (рис. 1):

По цеху 1 –  $200000 + 112500 + 51556 = 364056$ ;

По цеху 2 –  $100000 + 187500 + 6444 = 293944$ .

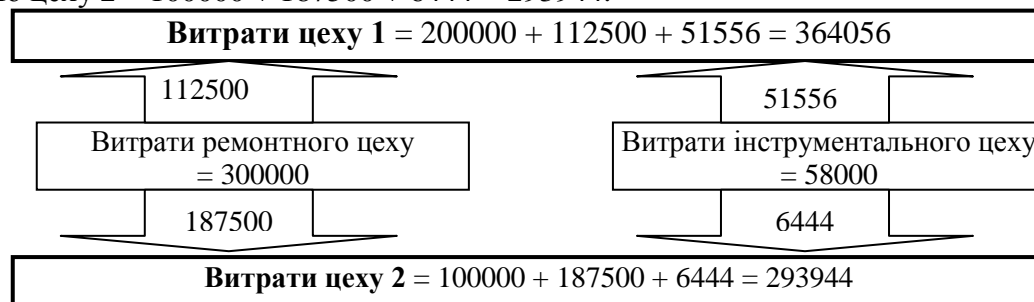


Рис. 1. Схема прямого розподілу непрямих витрат на базі витрат часу

Метод покрокового розподілу непрямих витрат полягає в послідовному їх розподілі (рис. 2). Спочатку допоміжні підрозділи ранжуються, наприклад за розміром витрат, а потім витрати послідовно розподіляються на основне виробництво. Метод дозволяє частково враховувати зустрічні послуги. Проте при різній послідовності розподілу кінцеві результати по основних цехах будуть різними.

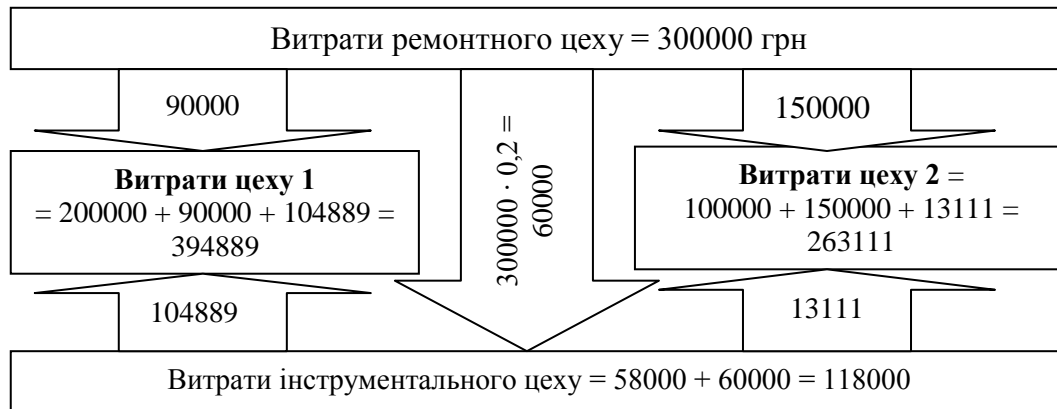


Рис. 2. Схема покрокового розподілу непрямих витрат

Найбільш точним методом розподілу непрямих витрат вважається метод їх розподілу на основі системи лінійних рівнянь [13]. Процес його застосування складається з 3-х етапів.

**Етап 1.** На цьому етапі взаємозв'язок допоміжних підрозділів виражають у вигляді системи рівнянь. Для вихідних даних, наведених у таблиці 2, витрати ремонтного цеху (РЦ) мають вигляд рівняння

$$РЦ = 300000 + 0,1 \cdot ІЦ, \quad (1)$$

де 0,1 — доля робочого часу інструментального цеху (ІЦ) на надання послуг РЦ.

$$ІЦ = 58000 + 0,2 \cdot РЦ, \quad (2)$$

де 0,2 — доля робочого часу ремонтного цеху, витраченого на надання послуг інструментальному цеху.

**Етап 2.** Якщо на підприємстві є 2 підрозділи, використовується метод підстановок.

Підставимо рівняння (2) у рівняння (1):

$$РЦ = 300000 + 0,1 \cdot (58000 + 0,2 \cdot РЦ).$$

$$РЦ = 312041.$$

Підставимо знайдене РЦ у рівняння (2):

$$ІЦ = 58000 + 0,2 \cdot 312041 = 120408.$$

**Етап 3.** Розподіляються загальні взаємні витрати кожного з допоміжних підприємств на всі інші підрозділи підприємства.

а) Розподіляємо взаємні витрати ремонтного цеху в сумі 312 041 грн.

Буде розподілено:

На інструментальний цех —  $0,2 \cdot 312041 = 62408$  грн;

На цех 1 —  $0,3 \cdot 312041 = 93612$  грн;

На цех 2 —  $0,5 \cdot 312041 = 156021$  грн.

Разом розподілено витрат РЦ 312041 грн.

б) Розподіляємо взаємні витрати інструментального цеху в сумі 120 408 грн.

Буде розподілено:

На ремонтний цех —  $0,1 \cdot 120408 = 12041$  грн;

На цех 1 —  $0,8 \cdot 120408 = 96326$  грн;

На цех 2 —  $0,1 \cdot 120408 = 12041$  грн.

Разом розподілено витрат ІЦ 120 408 грн.

Загальна схема розподілу непрямих витрат на основі системи лінійних рівнянь до прикладу наведена на рисунку 3.

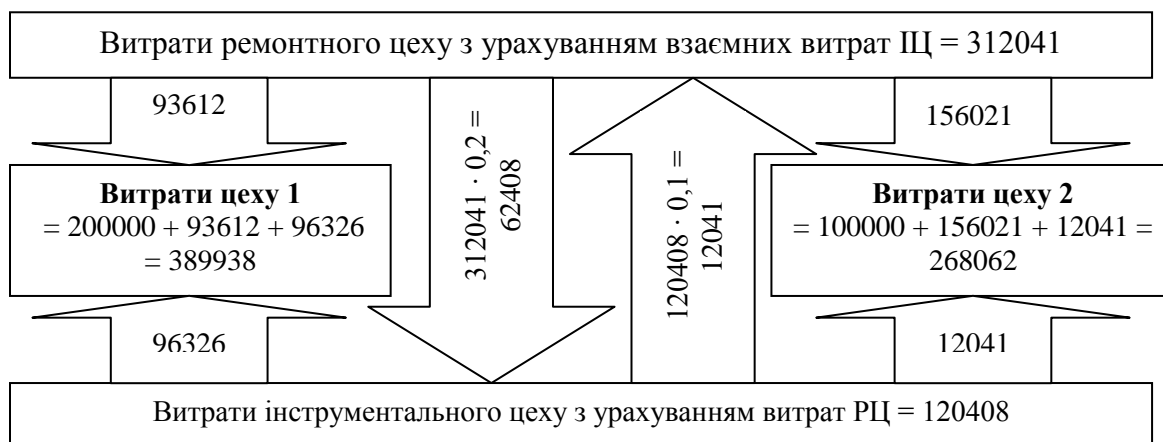


Рис. 3. Розподіл непрямих витрат із застосуванням системи лінійних рівнянь

У прикладі розподілу витрат обслуговуючих виробництв розглядаються два обслуговуючих виробництва. У разі більшої кількості обслуговуючих виробництв, вирішення задачі розподілу їх витрат на основне виробництво із застосуванням методу системи лінійних рівнянь можна здійснити за допомогою спеціалізованих комп’ютерних програм, зокрема EXEL.

Порівняльний аналіз собівартості продукції за застосування різних методів розподілу непрямих витрат обслуговуючих виробництв наведено в таблиці 4.

Таблиця 4

Порівняльний аналіз собівартості продукції за застосуванням різних методів розподілу непрямих витрат обслуговуючих виробництв

Основні виробництва	Прямі витрати	Собівартість основного виробництва при застосуванні різних методів розподілу непрямих витрат							
		Пропорційно прямим витратам		Прямим розподілом		Покроковим розподілом		Методом системи лінійних рівнянь	
		сума	% до МВ*	сума	% до МВ*	сума	% до МВ*	сума	% до МВ*
Цех 1	200000	438786	121	<b>364056</b>	100	394889	109	389938	107
Цех 2	100000	<b>219214</b>	100	293944	134	263111	120	268062	123
Разом	300000	658000	x	658000	x	658000	x	658000	x

\*МВ – мінімальні витрати, які виділені у таблиці жирним шрифтом.

Аналіз даних таблиці 4 свідчить, що при застосуванні різних методів, баз та послідовності розподілу непрямих витрат різниця у собівартості продукції, у тому числі виробничої, може бути досить суттєвою.

**Висновки.** На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. 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.

2. Не існує ідеального методу та ідеальної бази розподілу непрямих витрат, проте для кожного підприємства можна обрати найбільш коректний метод та базу розподілу з урахуванням мети такого розподілу.

3. При виборі методів розподілу непрямих витрат та баз їх розподілу слід враховувати мету, з якою здійснюється такий розподіл. Так, для бухгалтерських цілей може



бути застосована один метод та одна база розподілу, а з метою прийняття управлінського рішення — інші.

4. До обрання методу розподілу непрямих витрат підприємство повинно підходити досить ретельно, особливо коли непрямі витрати мають суттєві величини, адже неадекватний розподіл непрямих витрат може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень.

5. Потенційні вигоди від деталізації розподілу непрямих витрат повинні перевищувати витрати на таку деталізацію.

6. 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.

7. 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 використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>.

2. Красова О. С. Управленческий учет в США / О. С. Красова. – М.: Издательство “Журнал “Горячая линия бухгалтера”, 2006. – 168 с.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373. – К.: Державне підприємство Державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень міністерства промислової політики України.

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua>.

5. Гуцайлюк З. В. Учет в управлении предприятиями и объединениями пищевой промышленности / З. В. Гуцайлюк. – М.: Агропромиздат, 1988. – 133 с.

6. Поплюйко А. М. Використання системи ABC для управління витратами / А. М. Поплюйко, В. О. Лесняк // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 286-292.

7. Бабин І. М. Організація обліку непрямих витрат на підприємствах сфери послуг [Електронний ресурс] / І. М. Бабин. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Torg/2009\\_10/08.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Torg/2009_10/08.pdf).

8. Скригун Н. П. Удосконалення методики калькулювання собівартості продукції на підприємствах хлібопекарської галузі / Н. П. Скригун, Л. Г. Цимбалюк // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2009. – № 4(8). – С. 62-69.

9. Загорецька О. Я. Комплексний підхід до формування “нормальної ціни продукції” [Електронний ресурс] / О. Я. Загорецька, Л. Р. Швед. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012\\_722/66.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_722/66.pdf).

10. Должанський А. М. Особливості розподілу непрямих витрат на поліграфічних підприємствах [Електронний ресурс] / А. М. Должанський. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca/Ekon/200930/06.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca/Ekon/200930/06.pdf).

11. Смоленюк П. С. Перспективи застосування ABC-методу калькулювання витрат у вітчизняній практиці / П. С. Смоленюк, М. М., Гарник // Наука й економіка. – 2012. – № 1 (25).

12. Назарчук Т. В. Організаційні та практичні аспекти реалізації матричного підходу до розподілу непрямих витрат за критерієм еквівалентного операційного потоку / Т. В. Назарчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5, Т. 4. – С. 224-228.

13. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. с англ. О. Л. Пинус и др. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.