

УДК 657

## МЕХАНІЗМ РОЗПОДІЛУ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ

О.В. Іванюта

*Житомирський державний технологічний університет, Житомир, Україна*

**З**міст облікової інформації для управління витратами визначається потребами системи управління. Облікова інформація покликана забезпечити формування масиву кількісних даних для здійснення прогнозування, планування і нормування витрат, їх контролю і аналізу за різними напрямками діяльності, сегментами, підрозділами, видами продукції, а також ціноутворення за допомогою сформованих показників собівартості. При цьому віднесення витрат до відповідних їх об'єктів неможливе без раціонального розробленого механізму розподілу накладних витрат, тобто раціональної організації обліку витрат для управління.

Проф. В.Ф. Палій наголошує, що система управлінського обліку створюється для управління конкретною компанією і не може регулюватися обов'язковими для всіх нормами та стандартами [10]. Саме раціонально організований управлінський облік, що враховує існуючі умови господарювання на підприємстві, забезпечує не лише контроль поточної діяльності, а й покращення її результатів у майбутньому, а отже, є системою внутрішнього управління великими та середніми підприємствами з розгалуженою організаційною структурою. Ускладнення організаційних структур сучасних підприємств, використання внутрішнього госпрозрахунку, поява центрів відповідальності підвищують актуальність дослідження механізму розподілу накладних витрат з науковим обґрунтуванням основних його положень для формування достовірної та оперативної інформації про витрати.

### Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідження розподілу накладних витрат займає місце в працях таких вчених і науковців, як К.В. Безверхий, П.В. Бірюк, Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Гуріна, М.В. Дунаєв, В.М. Коваленко, Д.М. Коркун, Т.В. Мордвінцев, Ю.В. Нестеренко, А.В. Озеран, О.В. Романенко, О.А. Снурніков, В.В. Сопко, А.О. Тарасенко, Н.М. Ткаченко, Ж.С. Труфін та ін. Дослідженням розподілу накладних витрат займалися зарубіжні дослідники Ларсон Керміт Д., Уалт Джон Дж., Чіапетта Барб.

Ґрунтовне дослідження теми управління та розподілу накладних витрат за відповідних умов господарювання здійснено в 1970 р. в праці А.І. Міневського «Учет и управление затрат по обслуживанию производства и управлению» [7],

*Іванюта О.В. Механізм розподілу накладних витрат: організаційно-методичні аспекти*

Досліджено організаційні та методичні підходи підготовки до розподілу накладних витрат в умовах певного суб'єкта господарювання

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, витрати, накладні витрати, розподіл накладних витрат, функціональний підхід

*Іванюта А.В. Механизм распределения накладных расходов: организационно-методические аспекты*

Исследовано организационные и методические подходы к подготовке к распределению накладных расходов в условиях определенного хозяйствующего субъекта

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, затраты, накладные расходы, распределение накладных расходов, функциональный подход

*Ivanyuta O.V. The mechanism of distribution overhead: organizational and methodological aspects*

Organizational and methodological approaches to the distribution of training overhead in terms of the entity have been researched

*Keywords:* accounting, expenses, overhead, overhead allocation, functional approach

основні положення якої підлягають уточненню на сучасному етапі розвитку економіки. Окремі аспекти управління витратами в частині розподілу накладних розглянуто в монографіях І.А. Белоусової [2] і М.І. Скрипник [14].

### Постановка завдання

Визначити загальні організаційно-методичні аспекти підготовки до розподілу накладних витрат в умовах певного суб'єкта господарювання для достовірності розподілу, забезпечення управління витратами та калькулювання показників повної собівартості.

### Виклад основного матеріалу дослідження

В спеціальній літературі і наукових працях розглядаються передусім методичні аспекти розподілу накладних витрат, які передбачають різні способи його здійснення. В наукових працях розглянуто різні підходи до розподілу, але не враховано ряд специфічних характеристик, що виникають на практиці управління накладними витратами, що впливає на показники фінансових результатів діяльності підприємства. Цим знижується не лише ефективність господарювання, а й унеможливується зростання конкурентоспроможності порівняно з іншими підприємствами певного виду діяльності та галузі.

У своїй праці А.І. Міневський [7] розподіл витрат з управління виробництвом називає одним з найважливіших методологічних проблемних питань в сфері калькулювання: «Витрати на обслуговування виробництва і управління, які займають у собівартості машино-будівництва 30-40% і більше, повинні розглядатися як важливий резерв зниження собівартості та підвищення ефективності виробництва. Особливе місце займають витрати за управлінням обладнання. У зв'язку з розвитком механізму та автоматизації технологічних процесів ці витрати безперервно зростають» [7]. Вчений окремим параграфом у своєму дослідженні розглянув розподіл витрат з експлуатації обладнання за нормованими ставками, вказуючи, що найбільш розповсюдженим методом розподілу накладних витрат є метод середнього коефіцієнта, визначеного з урахуванням заробітної плати виробничих працівників [7]. Однак за період більше, ніж 40 років з моменту виходу даної праці з'явилися нові підходи до вибору методів і баз розподілу, що обумовлено розвитком економіки та методології калькулювання собівартості.

Як слушно вказує А.А. Додонов [6], визначення способу розподілу накладних витрат на підставі бази розподілу передусім здійснюється для забезпечення раціонального управління витратами підприємства. Завдяки правильному розподілу накладних витрат управління мають змогу уникнути багатьох помилок і проблем при визначенні фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Передусім на підприємстві на рівні його облікової політики має бути чітко визначено

перелік накладних витрат. Накладні витрати – це витрати, які не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи по організації, управлінню та обслуговуванню виробництва [5]. Таким чином, накладні витрати включають в себе загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут.

Методика розподілу накладних витрат для формування показників фінансової звітності відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» передбачає, що із загальної суми накладних витрат лише частина загальновиробничих витрат у вигляді розподілених змінних включається до виробничої собівартості продукції, а решта накладних витрат списується на фінансові результати [12]. Негативні наслідки застосування даного підходу до розподілу більш детально розглянуто в [9]. Зокрема, на підприємствах, що застосовують підхід, запропонований у П(с)БО 16 і розподіляють лише загальновиробничі витрати, собівартість продукції є досить прийнятною, на підставі чого можна зробити висновок, що підприємство ніби працює ефективно. Однак в результаті списання на фінансові результати решти накладних витрат, які не включені до виробничої собівартості, досить часто призводить до появи збитку та наступного парадоксу: від основної діяльності підприємство отримало прибуток, але загальний фінансовий результат негативний. Тому суто обліковий підхід до управління і розподілу накладних витрат лише в частині загальновиробничих не дозволяє з урахуванням специфіки методу калькулювання забезпечити формування показників повної собівартості, а отже, унеможливується дієве управління витратами, ціноутворення і планування діяльності на майбутнє.

За результатами вивчення наказів про облікову політику більше, ніж 25-ти підприємств Донецької, Житомирської та Київської областей встановлено, що найпоширенішим на вітчизняних підприємствах є підхід віднесення накладних витрат лише до виробничої собівартості відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» (55% підприємств). Однак на практиці також спостерігається ситуація, коли бухгалтери середніх і великих підприємств змушені формувати показники лише виробничої собівартості, а надалі розрахунком повної собівартості займаються економісти або бухгалтери з управлінського обліку (26% підприємств). Така ситуація обумовлена різними вимогами до економічної інформації від управлінського персоналу, економістів та фахівців відділу збуту підприємства.

Ряд науковців у своїх дослідженнях [1;3;4; 8; 13] у цілому розглядають процес розподілу накладних витрат в розрізі трьох етапів:

- 1) Вибір об'єкта обліку витрат (продукція, заказ, переділ, вид виробництва, структурні підрозділи).

- 2) Відбір та накопичення витрат.

3) Вибір методу розподілу за об'єктами відповідно до обраної бази.

При цьому А. Міцкевич наголошує, що база розподілу є основою для рознесення накладних витрат за об'єктами, формування максимально точних даних про собівартість і прибуток [8]. Дослідник розглядає варіанти розподілу за спрощеним методом або єдиною ставкою ( базою розподілу є кількість годин праці основних робітників або основного обладнання) і за диференційованими ставками (якщо підрозділи підприємства мають різні характеристики, використання різних ставок для кожної статті накладних витрат надає більш точні результати. Передбачається спочатку визначення прямих витрат для кожного з підрозділів, а потім здійснення розподілу накладних відповідно до бази розподілу для тих чи інших статей витрат).

Проф. В.Ф. Палій наголошує, що оптимальних результатів при організації бухгалтерського обліку для управління можливо досягти за умови поєднання зусиль спеціалістів з бухгалтерського обліку (в тому числі, зовнішніх) і всіх економічних підрозділів підприємства [11]. Тому вкрай важливою є не лише взаємодія технологічного відділу з бухгалтерською службою підприємства, а й співпраця з планово-фінансовим відділом, відділом НДДКР, маркетингу, збуту, постачання та ін. підрозділами відповідного підприємства для забезпечення розробки методики розподілу накладних витрат.

Крім того, дослідники, розглядаючи порядок розподілу накладних витрат, акцентують увагу на виборі нормативних або фактичних ставок для їх розподілу. Однак використання фактичних ставок можливе у випадку, якщо відома величина накладних витрат звітного періоду. Перевагою такого розподілу є точність показників. При цьому на практиці досить часто виникає потреба у більш оперативному розподілі витрат в умовах, коли величина накладних витрат і рівень виробничої активності змінюється. У такому випадку доцільно застосовувати нормативну ставку для розподілу накладних витрат, розрахунок якої відбувається у ході планування шляхом ділення визначеної суми накладних витрат за рік на рівень ділової активності за рік. У процесі розподілу накладних витрат в розрахунок беруться не фактичні, а планові величини витрат.

Окремі дослідники у своїх працях формують якісно нові підходи до бази розподілу накладних витрат. Так, Ю.В. Нестеренко у науковій статті «Проблеми розподілу накладних витрат» виділяє метод розподілу накладних витрат пропорційно до маржинального доходу, обґрунтовуючи, що така методика розподілу накладних витрат дозволяє більш точно обчислити собівартість продукції, забезпечити здійснення контролю накладних витрат та управління ними. Застосування маржинального доходу як бази розподілу накладних витрат забезпечує одержання досить точних звітів для аналізу рентабельності продукції, що корисно

для прийняття управлінських рішень в умовах динамічної ринкової кон'юнктури [9].

Таким чином, можна зробити висновок, що інструментом підвищення ефективності здійснення накладних витрат є їх розподіл за відповідними базами розподілу. Правильно обраний підхід до розподілу дозволяє досягти високої ефективності управління ресурсами підприємства. Серед баз розподілу накладних витрат науковці виділяють: основну зарплату виробничих працівників, кількість виготовленої продукції, прями матеріальні витрати, час обробки виробів на основі середніх витрат на одну машино-годину, маржинальний дохід та ін. Однак жодну із вказаних баз розподілу неможливо використовувати на всіх підприємствах, оскільки суб'єкти господарювання відрізняються між собою видом і галуззю діяльності, різним підходом до організації здійснення певної діяльності.

Таким чином, розробка універсального механізму розподілу накладних витрат для підприємств неможлива і недоцільна, оскільки вона не може бути стандартизованою під будь-який суб'єкт господарювання. Достовірний розподіл накладних витрат передбачає обґрунтування методів і баз розподілу на основі загальних принципів в умовах розвитку конкретного підприємства, що обумовлює актуальність вивчення загальних організаційних і методичних аспектів розподілу накладних витрат.

Глобальна конкуренція з 80-х років ХХ ст. призвела до того, що помилки в управлінні на основі недостатньої і недостовірної інформації почали зумовлювати появу збитків або банкрутств підприємств. Відповідно, стрімко зріс попит на більш чіткі дані про собівартість продукції, виникла потреба в удосконаленні механізму розподілу накладних витрат, що враховує причинно-наслідкову залежність понесених витрат з відповідними видами діяльності.

У попередніх дослідженнях встановлено, що раціонально організований бухгалтерський облік накладних витрат з використанням функціонального підходу забезпечує більш точне та достовірне обчислення собівартості операцій, процесів і результатів в розрізі видів продукції (робіт, послуг), а також представлення інформації щодо напрямів використання ресурсів підприємства, оцінку результатів діяльності окремих підрозділів підприємства та розробку заходів щодо усунення непродуктивних витрат. В основі функціонального підходу ключовим є питання про фактичне використання придбаних ресурсів, при цьому накладні витрати на придбання ресурсів пов'язуються з виробленою продукцією (роботами, послугами), що задовольняє потреби управління витратами на основі видів діяльності. Це забезпечує зв'язок витрат за видами діяльності з попитом, який створюють окремі види продукції на види діяльності. Показники, які ідентифікують зв'язок між видами діяльності та об'єктами витрат, є кількісними вимірниками обсягу діяльно-

сті. Відповідно, інформація про витрати, зібрана за видами діяльності, забезпечує можливості скорочення витрат на допоміжні види діяльності.

Для використання функціонального підходу необхідна відповідна організація бухгалтерського обліку витрат в частині вибору методики обліку та розподілу накладних витрат за видами діяльності з урахуванням організаційної структури підприємства.

Ефективному розподілу накладних витрат сприятимуть наступні організаційні заходи, передбачені обліковою політикою підприємства:

- Вибір факторів витрат для кожного виду діяльності.
- Формування вимог до системи документообороту, розробка та оформлення первинних документів відповідно до вимог функціонального підходу.
- Порядок збору та групування вартісних показників про витрати за кожним видом діяльності.
- Розподіл обов'язків обліково-аналітичного персоналу щодо визначення переліку видів діяльності.
- Розрахунок ставок факторів витрат в розрізі операцій за кожним видом діяльності (функціональні фактори витрат).
- Розподіл накладних витрат за об'єктами відповідно до здійснених дій.

Розглянемо детальніше сутність вказаних організаційних заходів.

Об'єктами бізнес-процесів, витрат і результатів господарської діяльності промислових підприємств можуть бути обрані одиниці продукції, партія групи виробів, виробнича структура, продуктова лінія з продажу продукції, постачальники сировини та матеріалів, ринки збуту, покупці продукції, замовлення покупців.

Вибір факторів витрат для кожного виду діяльності передбачає вибір носія витрат діяльності, який чинить найбільший вплив на витрати даного процесу та може бути кількісно вимірний. Такими носіями можуть бути кількість поставок сировини та матеріалів, замовлень покупців, кількість тонн відвантаження і завантаження, кількість робіт з ремонту обладнання, утримання приміщень, які забезпечують виконання функцій управління, обсяг енергоресурсів та ін.

Фактор виду діяльності є важливим показником управління витратами, оскільки вплив на нього дозволяє впливати на суму витрат протягом тривалого періоду. Неправильне визначення фактору може призвести до неможливості контролю витрат. Таким чином, доцільно вибір факторів витрат здійснювати за участю працівників, які виконують відповідні функції. Для цього в документах з виявлення видів діяльності на рівні підрозділів доцільно передбачити графу «Оптимальний фактор витрат».

Особливе значення для розподілу накладних витрат має визначення їх ставок за факторами, оскільки витрати з обслуговування та управління виробництвом на сьогодні частіше за все перевищують суму заробітної плати робітників.

Формування вимог до системи документообороту передбачає забезпечення можливостей отримання інформації про суму прямих витрат в розрізі видів діяльності та продукції, суму витрат, пов'язаних з певною діяльністю та кількістю спожитих ресурсів (факторів витрат) за окремими видами продукції. Крім того, необхідними є розробка та оформлення первинних документів з урахуванням вимог функціонального підходу, щоб забезпечувати збір і групування сукупної інформації про витрати за видами діяльності.

Таблиця 1. Оформлення первинних документів для розподілу накладних витрат

<i>Господарські операції</i>	<i>Первинні документи</i>	<i>Підстава для коду діяльності</i>	<i>Відповідальний підрозділ</i>
Відпуск матеріалів у виробництво	ЛЗК, накладна-вимога	Напрямок використання ТМЦ	Цех, виробнича ділянка, де використовуються ТМЦ
Нарахування заробітної плати	Наряд, таблиць обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість	Види виконуваних робіт	Цех, служба, відділ
Відрахування на соціальні заходи	Розрахунково-платіжна відомість	Вид нарахованої заробітної плати	Бухгалтерська служба
Амортизація	Відомість нарахування амортизації	Напрями використання основних засобів	Бухгалтерська служба

Відображенню витрат в розрізі видів діяльності відповідно до її класифікатора сприятиме зазначення в первинних документах, пов'язаних з витратами, коду аналітичного обліку виду діяльності (табл. 1).

Відображена в первинних документах інформація про витрати підприємства повинна відповідати класифікатору видів діяльності в розрізі підрозділів, а також забезпечувати форму-

вання показників внутрішньої бухгалтерської звітності про витрати за видами діяльності.

Зміст обов'язків обліково-аналітичного персоналу з метою визначення переліку видів діяльності передбачає систематизацію керівництвом відповідних структурних підрозділів інформації щодо того, які дії або функції вони виконують і як їх можна виміряти кількісно. Результати систематизації слід представити у вигляді переліку видів

діяльності, на основі якого можлива розробка єдиного класифікатора видів діяльності підприємства. Даний класифікатор є основою для визначення факторів за видами діяльності, що визначаються виробничим циклом і видами діяльності з його обслуговування. Класифікатор видів діяльності підприємства повинен відпові-

дати вимогам зрозумілості, простоти у використанні, забезпечення адекватного формування інформації за кожним виробничим циклом і функцією. Приклад розподілу обов'язків обліково-аналітичного персоналу для формування класифікатора видів діяльності представлено в табл. 2.

Таблиця 2. Перелік дій обліково-аналітичного персоналу для застосування функціонального обліку витрат

<i>Дії</i>	<i>Сектор обліку витрат і калькулювання</i>	<i>Сектор обліку готової продукції</i>	<i>Відділ головного економіста</i>
1. Формування переліку видів діяльності	+		+
2. Коригування переліку видів діяльності	+		+
3. Збір інформації в розрізі видів діяльності	+		
4. Удосконалення процедури функціонального підходу	+		
5. Управління сектором (підрозділом)	+	+	+
6. Визначення ставок носіїв витрат	+	+	
7. Формування внутрішньої звітності про фактори витрат за видами діяльності	+	+	+

Групування інформації з урахуванням переліку видів діяльності, характерних для підприємства в розрізі його підрозділів, дозволяє не лише представити характеристику функцій господарської діяльності підприємства, а й визначити вимоги до внутрішньої звітності в частині видів діяльності, в розрізі яких повинна надаватися інформація про витрачені ресурси.

Наприклад, для одного із досліджуваних підприємств Донецької обл. класифікація видів діяльності буде враховувати той факт, що організаційна структура великого промислового підприємства передбачає об'єднання різних структурних підрозділів, що забезпечують єдність технологічного процесу виробництва, дозволяють підприємству функціонувати та розвиватися як економічно стійкій та ефективній економічній системі. Відповідно, єдиний класифікатор видів діяльності для підприємства буде охоплювати наступні види діяльності:

- одиничне або серійне виробництво виробів;
- інженерне супроводження серійного виробництва виробів;
- обслуговування енергетичної структури;
- транспортне обслуговування;
- ремонтні роботи;
- маркетингові дослідження ринку окремих виробів або груп виробів;
- торговельно-збутова діяльність і митне декларування;
- забезпечення після продажного обслуговування;
- інформаційне забезпечення;
- фундаментальні науково-дослідні роботи;
- проектування і розробка нових виробів, технології виробництва;
- виготовлення дослідних зразків;
- житлово-побутове управління;
- капітальне будівництво та ін.

Порядок збору та групування вартісних показників про витрати за кожним видом діяльності відповідно до первинних документів забезпечує розподіл накладних витрат за допомогою факторів витрат, пов'язаних з управлінням процесом виробництва та продажу продукції. Варіантом розподілу накладних витрат при цьому може бути розподіл їх на витрати, пов'язані з обладнанням, неавтоматизованою роботою працівників.

Робота технологічного обладнання передбачає витрати на ремонт і обслуговування обладнання. Ці функції виконують одночасно робітники та спеціалізований персонал (механіки, слюсарі та ін.). Вартість робіт з ремонту і обслуговування розподіляється на об'єкти витрат за допомогою обраних факторів і виражаються в трудо-годинах. Витрати на транспортування вантажів в межах підприємства розподіляються відповідно до вартості машино-годин для відповідного виду транспорту.

Накладні витрати, пов'язані з підготовкою матеріалів до виробництва, обробкою замовлень, з охорони праці тощо не передбачають суттєвого використання техніки, не мають чітко вираженого впливу на обсяг виробництва, тому розподіляти їх доцільно пропорційно до чисельності робітників, вартості списаних матеріалів.

Таким чином, при впровадженні функціонального підходу до розподілу накладних витрат різні групи витрат і їх фактори можуть мати характеристику, представлену в табл. 3. Фактор діяльності при цьому дозволяє встановити, яка функція певного підрозділу використовується відповідним об'єктом витрат. Ця міра по суті є складовою для оцінки вартості продукції та фінансового результату від її продажу.

Таблиця 3. Види факторів витрат і рівні їх дії

<i>Види факторів витрат</i>	<i>Рівень діяльності</i>	<i>Зміст дії</i>
Одиничний фактор	Одиниця продукції	При виробництві одиниці продукції у вигляді одиничних дій, обробки деталей, забезпечення енергією, транспортування тощо
Серійний фактор	Серія, група продукції	При виробництві кожної серії продукції у вигляді налагодження обладнання, перевезення продукції
Фактор сукупної продукції	Супровід виробництва та продажу продукції	Забезпечення виробництва продукції, її розробка, продаж
Фактор процесів	Супровід технології виробництва	Забезпечення технології виробництва через обслуговування обладнання, навчання персоналу
Фактор ринку	Супровід покупців на ринку	Забезпечення покупців продукцією, позовна і претензійна робота
Постійні фактори	Супровід господарської діяльності	Забезпечення виробництва за допомогою освітлення підприємства, водопостачання, охорони приміщень, охорони праці тощо

Таблиця 4. Фрагмент матриці факторів видів діяльності для загальнопромислових витрат

<i>Види діяльності</i>	<i>Елементи накладних витрат</i>	<i>Одиниці вираження фактори витрат</i>
Обслуговування обладнання	Амортизація Допоміжні матеріали Оплата праці та відрахування на соціальні заходи Електроенергія	Машино-години, верстато-години, коефіцієнто-години
Налагодження обладнання	Амортизація Допоміжні матеріали Оплата праці та відрахування на соціальні заходи Електроенергія	Кількість налагоджень, ремонт-години
Поточний ремонт обладнання	Амортизація Допоміжні матеріали Оплата праці та відрахування на соціальні заходи Послуги ремонтного цеху	Ремонт-години, кількість ремонтів
Транспортне обслуговування	Амортизація Допоміжні матеріали Оплата праці та відрахування на соціальні заходи Послуги інших кредиторів	Тривалість роботи, кількість замовлень

На рівні облікової політики підприємства з метою реалізації функціонального підходу обліку витрат доцільно передбачити матрицю факторів видів діяльності з урахуванням їх класифікатора. Фрагмент даної матриці представлено в табл. 4.

Виходячи з одиниць вираження факторів витрат, вони вимірюються та узагальнюються в кількісних і вартісних показниках з наступним їх включенням в обраний підприємством коефіцієнт розподілу накладних витрат. Представлені в матриці фактори витрат дозволяють здійснити калькулювання собівартості об'єктів з урахуванням обсягу здійснених видів діяльності, а також формування витрат, що відносяться на фінансові результати. Крім того, дослідження багатьох вчених (Ш. Датара, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, О.Д. Каверіної, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера та ін.) свідчать, що внутрішня звітність, складена з урахуванням факторів витрат, є більш інформативною, оскільки розкриває інформацію

про те, як було або буде використано ресурси відповідними факторами витрат.

#### Висновки

У ході дослідження встановлено, що будь-які спроби розробити універсальний механізм розподілу накладних витрат для підприємств недоцільні, оскільки дана методика не може бути стандартизованою під будь-який суб'єкт господарювання. Для достовірного розподілу накладних витрат необхідним є здійснення відповідних організаційних процедур в умовах розвитку конкретного підприємства щодо обґрунтування методів і баз розподілу на основі загальних принципів. Розкрито загальні організаційні аспекти для застосування методики розподілу накладних витрат на прикладі функціонального підходу.

Встановлено, що розподіл накладних витрат з використанням функціонального підходу в розрізі показників сформованої внутрішньої звітності

забезпечує оперативні аналітичні дані про витрати за результатами функціональної діяльності структурних підрозділів з урахуванням показників роботи, часу та різних операцій, які визначаються факторами витрат. Основна увага при розподілі приділяється не окремим видам продукції, а операціям з її виробництва, продажу, управління цими процесами. Такі облікові процедури сприяють забезпеченню здійснення контролю за рахунком отримання інформації про фактичні результати діяльності за її видами; дозволяють концентрувати увагу на майбутньому, щоб впливати на хід подій; стимулюють ініціативність

менеджерів щодо оптимізації результатів діяльності за її видами.

Раціонально розроблений механізм розподілу накладних витрат є основою всебічного управління витратами та калькулювання показників повної собівартості, адже розподілені відповідним чином накладні витрати формують інформаційні показники для прийняття рішень з урахуванням цільового розподілу витрат, оцінки показників діяльності, управління технологічними та іншими процесами, а також впровадження інновацій. Зміст інформаційного забезпечення управління в даному аспекті є перспективою подальших досліджень.

### Список літератури:

1. Безверхий К. Методика обліку накладних витрат в контексті прийняття управлінських рішень / К. Безверхий // *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal](http://www.nbuv.gov.ua/portal)
2. Білоусова І.А. Управлінський облік – інформаційна складова системи економічної безпеки підприємства: монографія / І.А. Білоусова. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 412 с.
3. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2008. – № 9. – С. 3-7.
4. Богданова О. Облік загальногосподарських витрат / О. Богданова // *Аудитор України*. – 2012. – № 11.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. Ф.Ф. Бутиця. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
6. Додонов А.А. Организация учета в условиях АСУ / А.А. Додонов. – М.: «Легкая индустрия», 1973. – 210 с.
7. Миневский А.И. Учет распределения затрат по обслуживанию производства и управлению / А.И. Миневский. – М.: «Финансы», 1970.
8. Міцкевич А. Управление затратами и прибылью / А. Мицкевич. – М.: ОЛМА – ПРЕСС Инвест: Институт экономических стратегий, 2003. – 192 с.
9. Несторенко Ю.В. Проблема розподілу накладних витрат / Ю.В. Несторенко // *Управління розвитком*. – 2010. – № 14.
10. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палий, В.В. Палий // *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/bux/146279>
11. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). / В.Ф. Палий. – М.: Инфра-М, 2006. – 279 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu16>
13. Скрипник М.І. Ідентифікація накладних витрат з метою визначення собівартості продукції / М.І. Скрипник // *[Електронний ресурс]*. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal](http://www.nbuv.gov.ua/portal)
14. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: монографія / Скрипник М.І. – Житомир. 2011. – 732 с.

Надано до редакції 28.11.2013

Іванюта Олексій Володимирович / Oleksyj Ivanyuta  
[aivanyuta@ya.ru](mailto:aivanyuta@ya.ru)

### Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

*Механізм розподілу накладних витрат: організаційно-методичні аспекти [Електронний ресурс] / О.В. Іванюта // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 5 (10). – С. 95-101. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n5.html>*