

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.479

DOI: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/162-21>**Бабенко Л. В.**кандидат економічних наук, доцент,
Університет митної справи та фінансів**Васильєва В. Г.**кандидат економічних наук, доцент,
Університет митної справи та фінансів**Романченко Ю. О.**кандидат економічних наук, доцент,
Полтавська державна аграрна академія**Коновалова О. В.**старший викладач,
Університет митної справи та фінансів**Babenko Lyudmila, Vasilyeva Valentina, Konovalova Elena**

University of Customs and Finance

Romanchenko Yuliia

Poltava State Agrarian Academy

ВПЛИВ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Важливим чинником у процесі визначення собівартості продукції є не лише врахування усіх прямих витрат виробництва, а й вибір методу розподілу загальновиробничих витрат залежно від характеру діяльності підприємства, який гарантував би справедливий розподіл відносно найбільшої частки прямих витрат у загальній структурі виробничих витрат. Разом із тим для встановлення достовірної оцінки собівартості товарів (робіт, послуг) необхідно не лише визначити величину загальновиробничих витрат, а й правильно визначити базу їх розподілу. Загальновиробничі витрати безпосередньо належать до витрат звітного періоду, в якому фактично понесені, отже, вони впливають на фінансовий результат поточного періоду, а не періоду, коли була реалізована готова продукція. Тому для прийняття ефективних управлінських рішень необхідне володіння інформацією щодо витрат виробничого процесу в усіх його аспектах: за їх структурою, видами, обліковою політикою щодо відображення витрат.

Ключові слова: загальновиробничі витрати, база розподілу, собівартість, змінні витрати, постійні витрати, фінансовий результат.

THE INFLUENCE OF DISTRIBUTION OF OVERHEAD COSTS ON THE FINANCIAL RESULT OF THE ENTERPRISE

The influence of accounting methods, approaches to the classification of overhead costs and the choice of the basis of their distribution on the formation of reporting indicators has been considered in the course of the research. Different approaches to determining such factors as normal production capacity have been analyzed. The connection between the bases of distribution of overhead costs and production capacity have been considered. It has been noted that the procedure for determining the normal production capacity and the identification of distribution bases should be recorded in the accounting policy of the enterprise. The authors determined that for the division of overhead costs into variables and constants it is necessary to use special methods to reveal the role of costs relative to the volume of activity (methods of technological rationing, analysis of accounts, high / low point method, correlation method, regression analysis, etc.). However, in practice, manufacturing companies rarely distribute costs by these methods, and usually use approximate calculations. Therefore, the authors suggest ways to improve the classification of overhead costs, which contains the optimal number of features, taking into account the organizational structure and peculiarities of the enterprise, as well as detailing the Chart of Accounts to specify items of overhead costs. Most scientists discuss the feasibility of allocating fixed overhead costs, but the question of the impact of such allocation on the final financial result of the enterprise is not fully disclosed. Today, this issue is the most relevant and especially important, because it depends on the completeness of the inclusion of overhead costs in the cost composition of output and, as a result, which lead to reduction or increase of net profit, which is the source of further operation of the enterprise. The company can independently choose the methods of cost accounting, taking into account their characteristics and correlate them with the requirements and outcomes that the company expects to receive as a result of their use. Thus, the impact of overhead costs on the method of calculating the total costs (Absorption Costing) and the method of calculating variable costs (Variable Costing) on the formation of the financial result of enterprises have been considered in the article. In general, in our opinion, none of the methods gives an absolutely relevant result, so the management system should combine the basic concepts of standard accounting, with respect to the modern international methodological approaches.

Keywords: overhead costs, distribution base, cost composition, variable costs, fixed costs, financial result.

JEL classification: C46, D24

Постановка проблеми. У сучасних умовах головна мета будь-якого суб'єкта господарювання – забезпечення конкурентоспроможності своєї продукції та максимізація прибутку. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами залежить від побудови системи управління витратами. У цьому аспекті важливим моментом є розподіл загальновиробничих витрат, оскільки процеси формування та розподілу загальновиробничих витрат є складовою частиною калькулювання собівартості продукції.

Сьогодні чіткого визначення поняття «загальновиробничі витрати» немає. У П(С)БО 16 «Витрати» наведено лише перелік статей, які формують витрати. Це призводить до некоректного відображення у їх складі витрат, що за своєю економічною природою не належать до загальновиробничих, тому сьогодні дуже актуальним стає питання правильного розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання, оскільки від цього залежатиме надання повної і достовірної інформації про виробничу та реалізаційну собівартість продукції і, як результат, зменшення або збільшення чистого прибутку, який є джерелом подальшого функціонування підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню розподілу загальновиробничих витрат та його впливу на фінансовий результат діяльності підприємства приділили багато уваги закордонні та вітчизняні вчені. Різні аспекти цієї проблеми досліджували такі науковці, як: Ф.Ф. Бутинець [2], Т.О. Бундур [1], Н. Вороная [4], Т.Ю. Кодимська [6], Т.М. Сльозко [9], Л.В. Чупріна [10] та ін. У наукових працях розглядаються питання класифікації загальновиробничих витрат, більшість науковців дискутує з приводу класифікації та доцільності розподілу постійних загальновиробничих витрат, однак питання впливу такого розподілу на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства розкрито недостатньо повно.

Мета статті полягає у систематизації наявних в економічній літературі підходів до вибору оптимальної бази розподілу загальновиробничих витрат та розгляди впливу різних методів обліку і розподілу загальновиробничих витрат між періодами не лише на величину собівартості продукції, а й на формування показників звітності.

Виклад основного матеріалу. У процесі визначення собівартості готової продукції вагомим чинником є розподіл загальновиробничих витрат. Оскільки ці витрати є витратами звітного періоду, то дана інформація потрібна для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) та задоволення інформаційної функції управлінського обліку. Отже, у даному процесі отримується дієва інформація, що також може слугувати базою для планування та співставлення в процесі контролю над витратами. Але на стадії планування й обліку витрат виникає принципове питання щодо методики розподілу непрямих витрат, тобто витрат, які в момент їх визнання неможливо безпосередньо, без додаткових математичних дій віднести до конкретного об'єкта витрат, адже їх поява логічно пов'язана одночасно з певною їх групою.

Методика розподілу загальновиробничих витрат у підсумку суттєво впливає на витрати виробництва окремих об'єктів витрат і на собівартість окремих об'єктів калькулювання, а тому для ефективного

управління необхідна повна інформація про витрати підприємства від різних видів діяльності.

Актуальним та дискусійним етапом обліку загальновиробничих витрат є класифікація загальновиробничих витрат на змінні та постійні. Так, до змінних належать такі витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності. Ці витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості виготовленої продукції в періоді їх виникнення і підлягають розподілу тільки між окремими видами продукції виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Інша справа – постійні загальновиробничі витрати, до яких належать такі витрати на обслуговування та управління, які залишаються незмінними (або майже незмінними) за зміни обсягу діяльності. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції в межах нормальної потужності [8]. Загальновиробничі витрати понад нормальну потужність або нерозподілені загальновиробничі витрати одразу списуються на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). Рівень нормальної виробничої потужності встановлюється підприємством самостійно в Наказі про облікову політику.

Отже, якщо фактичний обсяг виробництва за звітний період буде меншим за нормативний, то у підприємстві виникнуть нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, а тому не проводить класифікацію загальновиробничих витрат (на постійні та змінні) і не розподіляти їх пропорційно вибраній базі розподілу за нормальної потужності є методологічно невірно. Це «спотворить» величину витрат та, відповідно, показники фінансової звітності, що може вплинути на прийняття користувачами інформації неефективних управлінських рішень.

У разі коли підприємство підлягає обов'язковому фінансовому аудиту та публічному висвітленню його результатів на сайтах підприємства, факт відсутності обліку і розподілу загальновиробничих витрат може вплинути на аудиторський звіт – надання модифікованого звіту. Контролюючі органи також розглядають факт неналежного розподілу загальновиробничих витрат як порушення, адже якщо всі постійні загальновиробничі витрати підприємство буде відносити на витрати періоду в повній сумі, то з урахуванням того, що вони включаються в податкові витрати, вони зменшать об'єкт оподаткування податком на прибуток. Контролери можуть визнати такий підхід безпідставним завищенням витрат, як наслідок, зниження податкового зобов'язання з податку на прибуток із нарахуванням відповідних штрафних санкцій.

Багато науковців і практиків уважають поділ витрат на змінні й постійні умовним, але справа в тому, що змінні витрати на одиницю продукції все ж змінюються у зв'язку зі змінами організаційно-технічних умов роботи підприємства, а постійні витрати змінюються за суттєвої зміни обсягу виробництва. Важко визначити, які витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць) змінюються пропорційно до обсягу діяльності, а які не змінюються. У зв'язку із цим велика кількість суб'єктів господарювання взагалі не виділяє серед загальновиробничих витрат змінних чи постійних, а розподіляє всю їх суму

з використанням вибраної бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітної періоду [9]. Тобто в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат, та й самі витрати неможливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому у підприємств виникають деякі питання їх обліку.

Першим питанням стає як розподілити загально-виробничі витрати на змінні та постійні. Для поділу загальновиробничих витрат на змінні та постійні необхідно застосовувати спеціальні методи визначення поведінки витрат відносно обсягу діяльності (методи технологічного нормування, аналізу рахунків, метод вищої/нижчої точки, метод кореляції, регресійного аналізу тощо). Проте на практиці рідко яке виробниче підприємство здійснює розподіл за цими методами, а користується зазвичай приблизними розрахунками. Для вирішення даної проблеми, на нашу думку, повинна бути вдосконалена нормативна база, а саме:

- потрібно вдосконалити класифікацію загально-виробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення й економічний зміст витрат, урахувала організаційну структуру та особливості;

- необхідно деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат.

Так, для достовірного ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, на нашу думку, виробниче підприємство повинне вести окремий облік постійних і змінних загальновиробничих витрат, виділивши для цього окремі субрахунки до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», наприклад 911 «Змінні загальновиробничі витрати», 912 «Постійні загальновиробничі витрати». Окрім того, важливо в Наказі про облікову політику зазначити, що підприємство розподіляє всі види загальновиробничих витрат, для чого воно вибирає певну базу розподілу загальновиробничих витрат та встановлює нормальну виробничу потужність.

Розподіляючи загальновиробничі витрати, найголовніше – правильно вибрати відповідну базу, яка не викривлятиме виробничу собівартість виготовленої продукції. Тобто має існувати максимальна пропорційна залежність збільшення суми загальновиробничих витрат від зростання величини бази розподілу. Під базою розподілу зазвичай розуміють такий показник (натуральний або грошовий), з розрахунку на одиницю якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат, щоб він також максимально точно забезпечив би віднесення непрямих витрат на відповідні об'єкти калькулювання [4]. Отже, підприємство повинно вибирати за базу розподілу таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину загальновиробничих витрат.

Для розподілу загальновиробничих витрат між різними видами продукції використовуються такі бази розподілу:

- час роботи основних виробничих робітників;
- заробітна плата основних виробничих робітників;
- машино-години;
- прямі витрати;
- витрати основних матеріалів;

- обсяг виробленої продукції в натуральному вираженні;

- розподіл пропорційно кошторисним (нормативним) ставкам [10].

До вибору бази розподілу слід підходити дуже відповідально, оскільки від неї залежить величина виробничої собівартості продукції, яка, своєю чергою, впливає на результати діяльності підприємства. Також слід ураховувати особливості виробництва і продукції, що виробляється на підприємстві, та визначити ті показники, які найбільшою мірою впливають на величину собівартості продукції. Якщо ж підприємство вибере невідповідну базу, тоді суми загальновиробничих витрат, що відносяться на окремі вироби або замовлення, неточно покажуть фактично понесені витрати.

Вибрана база для розподілу загальновиробничих витрат підприємства затверджується в Наказі про облікову політику. Підприємство може переглянути чинну базу розподілу та вибрати нову. Необхідність у цьому виникає в тому разі, коли змінюються обставини, на яких базувався її вибір. Наприклад, причиною перегляду бази розподілу може стати збільшення часу роботи обладнання у зв'язку з переходом на дво-, тризмінну роботу підприємства тощо.

Загальновиробничі витрати доводиться щомісячно розподіляти між різними видами продукції (робіт, послуг). Звісно, на невеликому підприємстві, з одним виробничим цехом, що випускає один вид продукції, не виникатиме проблем із розподілом загальновиробничих витрат між видами продукції. Але якщо підприємство є багатопрофільним, то така необхідність виникатиме. Отже, для розподілу загальновиробничих витрат між продукцією необхідно вибрати відповідну базу розподілу, від якої залежить сума витрат віднесених на собівартість певного виду виготовленої продукції, а також від застосування якої найбільш адекватно визначаються витрати на виробництво кожного з об'єктів витрат і, відповідно, собівартість кожного з об'єктів калькулювання.

Одним з етапів обліку загальновиробничих витрат є визначення нормальної потужності. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [8]. Тобто нормальна потужність – це звичайний і досяжний для підприємства показник, а не максимальний теоретичний обсяг діяльності. Важливо, що П(С)БО 16 «Витрати» не уточнює, що треба розуміти під «обсягом діяльності» – натуральні чи грошові вимірники, отже, це також повинно визначити підприємство самостійно. З урахуванням цього як базу розподілу підприємство може взяти любий показник, що є логічно і економічно обґрунтованим. Ним може бути показник фінансової звітності, що є зрозумілим більшості користувачів, наприклад виручка від реалізації, а може бути показник управлінського обліку і звітності, наприклад, маржинальний прибуток.

Наприклад, якщо базою є зарплата робітників виробництва, то визначається її середній рівень протягом кількох років. Нормальною виробничою потужністю при цьому буде обсяг діяльності, за якого фонд оплати праці становить розраховану середню величину.

Якщо базою розподілу на підприємстві є сума прямих витрат, то для того, щоб визначити нормальну виробничу потужність, потрібно визначити середню суму прямих витрат за показниками минулих років. При цьому нормальною потужністю підприємств з метою розподілу постійних загальновиробничих витрат уважатиметься обсяг діяльності, за якого сума прямих витрат на виробництво продукції становитиме розрахункову величину [8]. Таким чином, під час визначення нормальної потужності за показником минулих років може бути підрахована середня сума прямих витрат на виробництво продукції, годин праці, заробітної плати, обсягів діяльності тощо залежно від того, яка база прийнята до розподілу. Отже, визначення нормальної виробничої потужності є пріоритетом менеджерів підприємства, але такий показник повинен обов'язково бути зафіксований в обліковій політиці підприємства.

Розглянемо, які з наявних баз розподілу загальновиробничих витрат пов'язані з потужністю виробництва, а які ні. Так, із потужністю виробництва жодним чином не пов'язані такі бази розподілу загальновиробничих витрат, як вартість спожитої сировини й матеріалів або загальна сума прямих витрат. Суми прямих матеріальних витрат або суми прямих витрат у цілому залежать не лише від обсягу виробництва, а й від вартості одиниць матеріалів, від цін, тарифів, тарифних ставок; підвищення таких цін, тарифів, ставок не відображає зміни обсягу виробництва, відповідно, визначати таким чином обсяг виробництва не є коректним. Аналогічні зауваження є також до такої поширеної бази розподілу, як прямі витрати на оплату праці, адже на відміну від годин праці (що, скоріше за все, може відображати обсяг виробництва) прямі витрати на оплату праці можуть змінюватися внаслідок якісної зміни тарифних ставок і відрядних розцінок, що заперечує можливість визначати таким чином обсяг виробництва. Потенційна потужність виробничого структурного підрозділу залежить від того, якими ресурсами забезпечене виробництво. У класичній ситуації йдеться про сировину й матеріали, обладнання і працю людей. Який із цих факторів є жорстко обмеженим у певному періоді часу, тим і визначається виробнича потужність. В окремих випадках можливі ситуації, коли на ринку наявний дефіцит сировини або кваліфікованих кадрів і виробнича потужність обмежується цими факторами (у натуральному вимірі, а не у вартісному), але здебільшого у короткостроковому періоді саме наявне виробниче обладнання визначає потужність виробничого структурного підрозділу. Окремо варто зазначити, що й значна частина загальновиробничих витрат пов'язана саме з виробничим обладнанням – це ресурси, що споживає обладнання (електроенергія, вода, допоміжні матеріали, запасні частини), а також інші витрати на утримання та поточний ремонт виробничого обладнання і виробничих приміщень, у яких це обладнання розміщене.

Якщо прийняти, що виробнича потужність зумовлена обмеженням ресурсом обладнання, то варто визначити, якими одиницями це варто оцінити, і вибрати базу розподілу загальновиробничих витрат. Так, якщо вся продукція в однакових натуральних (або умовно-натуральних) одиницях і час обробки (навантаження на обладнання) різних видів продукції є однаковим, то потужність обладнання може бути визначена в таких

натуральних одиницях. Відповідно базою розподілу загальновиробничих витрат доцільно вибрати фізичний обсяг виробленої продукції. Якщо процес виробництва полягає у переробці одного виду сировини (або певної стандартної сировини) і максимальний обсяг діяльності обмежується фізичним обсягом такої сировини до переробки, то саме фізичний обсяг спожитої сировини може бути вибраний за базу розподілу загальновиробничих витрат.

Водночас на практиці поширеною є ситуація, коли продукція відрізняється різним часом обробки (навантаженням на обладнання), вимірюється у різних одиницях, у виробництві використовуються різні види сировини й матеріалів, а облік годин роботи обладнання не здійснюється, адже це практично неможливо організувати або потребуватиме значних додаткових витрат. У такому разі години праці не можуть бути вибрані базою розподілу загальновиробничих витрат. Причиною є або різний рівень трудомісткості й автоматизації виробництва різних видів продукції в межах одного виробничого підрозділу, або те, що в умовах високої автоматизації виробництва працівники обслуговують обладнання, а тому неможливо розділити години праці між окремими об'єктами обліку витрат і калькулювання. У такому разі, на нашу думку, може бути використаний порядок розподілу загальновиробничих витрат пропорційно часткам освоєної виробничої потужності. Для розподілу загальновиробничих витрат пропорційно часткам освоєної виробничої потужності для кожного виду продукції, що випускається даним виробничим структурним підрозділом, має бути визначений нормальний у розрахунку на місяць обсяг виробництва за наявного виробничого обладнання за умови нормального режиму роботи та якщо протягом місяця структурний підрозділ буде випускати виключно цей вид продукції. У подальшому кожен місяць за кожним видом продукції шляхом ділення реального обсягу виробництва на нормальний будуть визначені частки освоєння виробничої потужності. Саме пропорційно розрахованим часткам освоєння виробничої потужності і буде здійснюватися розподіл загальновиробничих витрат. Для організації розподілу постійних загальновиробничих витрат визначається нормальна потужність, яка, слідує логіці запропонованої бази розподілу загальновиробничих витрат, буде дорівнювати одиниці.

Вибір методу розподілу витрат є одним головних завдань управління виробничими процесами на підприємстві. Узагалі підприємства можуть використовувати різноманітні підходи до бази розподілу загальновиробничих витрат, проте для кожного підприємства потрібно вибрати найбільш коректний метод та базу розподілу з урахуванням мети такого розподілу. Сьогодні як у зарубіжній практиці, так і на підприємствах України використовуються такі підходи до калькуляції витрат під час складання звітності: метод калькулювання повних витрат (Absorption Costing), який передбачає включення у собівартість усіх (змінних та постійних) витрат та метод калькулювання змінних витрат (Variable Costing) – передбачає включення у собівартість продукції тільки змінних витрат. Як бачимо, основна відмінність методів полягає в порядку розподілу постійних витрат між періодами, для яких розраховується собівартість. Вибраний метод

впливає не лише на величину собівартості продукції, а й на форму звіту про фінансові результати.

Розглянемо на умовному прикладі, як впливає облік загально виробничих витрат за методом калькулювання повних витрат (Absorption Costing) та методом калькулювання змінних витрат (Variable Costing) на формування фінансового результату підприємств.

У табл. 1 наведено вихідні дані умовного підприємства Х.

Таблиця 1
Облікові дані щодо складу витрат та обсягів виробництва і реалізації продукції підприємства Х

Показники діяльності підприємства	Значення показників
Загальні витрати, тис грн:	
1. Матеріали і комплектуючі	48800
2. Заробітна плата робітників і відрахування	120500
3. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	42000
4. Загально виробничі витрати	95 000
5. Адміністративні витрати	75 000
6. Витрати на збут	65 500
Повна собівартість, тис грн:	446800
Обсяг реалізації, од.	4500
Обсяг виробництва, од.	5000
Ціна, грн/од.	110

Джерело: побудовано авторами з використанням умовних даних

Зробимо розподіл статей витрат на постійні та змінні умовного підприємства Х та занесемо у табл. 2.

Під час розподілу витрат ураховано такі припущення:

- 20% витрат на заробітну плату складаються з витрат на відрядну заробітну плату;
- половина витрат на утримання й експлуатацію обладнання складаються з амортизації обладнання, що нараховується виробничим методом;
- 10% від інших загально виробничих витрат уважати змінними;
- за кожну реалізовану одиницю менеджери зі збуту отримують 10 грн (5 000 од. × 10 грн/од. = 50 000 грн).

Для складання звіту про фінансові результати за кожним методом розрахуємо виробничу собівартість одиниці виробленої продукції.

Розрахунок виробничої собівартості одиниці продукції для умовного підприємства Х наведено в

табл. 3, де визначено всі статті змінних виробничих витрат та розподілені постійні виробничі витрати.

На основі даних табл. 3 зробимо порівняння собівартості одиниці виробленої продукції, розрахованої методами absorption-costing та variable-costing (табл. 4).

Під час розрахунку собівартості одиниці виробленої продукції за методом absorption-costing необхідно використовувати всі виробничі витрати, як змінні, так і постійні. Саме цей метод використовується підприємствами України для складання Звіту про фінансові результати відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Форма та структура звіту передбачають визначення проміжного результату – показника валового прибутку. Також даний метод є основним, що застосовується в бухгалтерському обліку, який дає інформацію про фактичні постійні витрати на виробництво продукції. Окрім того, система absorption-costing дає менеджеру можливість регулювати величину прибутку, змінюючи графік виробництва або величину базового обсягу виробництва, вибраного для розрахунку коефіцієнта розподілу постійних витрат. За рахунок цього можна управляти фінансовим результатом поточного періоду.

Для умовного підприємства Х звіт про фінансові результати за методом absorption-costing наведено в табл. 5.

Під час складання звіту про фінансові результати за методом variable-costing у собівартість реалізованої продукції включаються тільки змінні виробничі витрати. Структура звіту про фінансові результати за методом variable-costing відрізняється від звіту, складеного за стандартами бухгалтерського обліку. Передбачається визначення показника маржинального доходу як різниці між чистим доходом від реалізації та змінними витратами (як виробничими, так і невиробничими). На відміну від звіту про фінансові результати, складеного за методом absorption-costing, у звіті за методом variable-costing усі постійні витрати списуються на фінансовий результат у тому звітному періоді, в якому вони виникли.

Метод variable-costing є одним з основних інструментів аналітиків під час проведення маржинального аналізу, розрахунку точки беззбитковості і запасу безпеки, а також зміни обсягу продажів продукції.

Для умовного підприємства звіт про фінансові результати за методом variable-costing наведено в табл. 6.

Як бачимо з табл. 5 та 6, суми операційного прибутку, які були розраховані різними методами, від-

Таблиця 2
Розподіл витрат на постійні та змінні на підприємстві Х

Стаття витрат	Загальні витрати, грн	Постійні витрати, грн	Змінні витрати, грн	Змінні витрати на одиницю, грн/од.
1. Матеріали і комплектуючі	48 800	-	48 800	9,76
2. Заробітна плата робітників і відрахування	120 500	96400	24100	4,82
3. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	42 000	21 000	21 000	4,2
4. Загально виробничі витрати	95 000	85 500	9500	1,9
5. Адміністративні витрати	75 000	75 000	-	-
6. Витрати на збут	65 500	15 500	50000	10
Разом:	446 800	293 400	153 400	30,68

Джерело: розраховано авторами з використанням умовних даних

Таблиця 3

Розрахунок виробничої собівартості одиниці виробленої продукції

№ з/п	Показники для розрахунків	Розрахунок	Результат розрахунку
1.	Обсяг виробництва, од.	Вихідні дані табл.1	5000
2.	Обсяг реалізації, од.	Вихідні дані табл. 1	4500
3.	Змінні витрати на матеріали і комплектуючі на одиницю виробленої продукції, грн/од.	Табл. 2, стр. 1	9,76
4.	Змінні витрати на заробітну плату виробничого персоналу на одиницю виробленої продукції, грн/од.	Табл. 2, стр. 2	4,82
5.	Змінні витрати на утримання й експлуатацію обладнання на од., грн/од.	Табл. 2, стр.3	4,2
6.	Змінні інші загальновиробничі витрати на одиницю продукції, грн/од.	Табл. 2, стр. 4	1,9
7.	Змінна виробнича собівартість одиниці продукції, грн/од.	Сума строк 3 по 6	20,68
8.	Постійні виробничі витрати	Табл. 2, стовпчик 3, сума строк 2 по 4	202900
9.	Постійні виробничі витрати на одиницю виробленої продукції, грн/од.	Строка 8 / строка 1	40,58
10.	Повна виробнича собівартість одиниці продукції, грн/од.	Сума строк 7 та 9	61,26

Джерело: розраховано авторами з використанням умовних даних

Таблиця 4

Собівартість одиниці виробленої продукції умовного підприємства на основі методів absorption-costing та variable-costing

№ з/п	Показник	Метод absorption-costing	Метод variable-costing
1.	Змінні витрати на матеріали і комплектуючі на одиницю виробленої продукції, грн/од.	9,76	9,76
2.	Змінні витрати на заробітну плату виробничого персоналу на одиницю виробленої продукції, грн/од.	4,82	4,82
3.	Змінні витрати на утримання й експлуатацію обладнання на одиницю виробленої продукції, грн/од.	4,2	4,2
4.	Змінні загальновиробничі витрати на одиницю виробленої продукції, грн/од.	1,9	1,9
5.	Змінна виробнича собівартість одиниці виробленої продукції, грн/од.	-	20,68
6.	Постійні виробничі витрати на одиницю виробленої продукції, грн/од.	40,58	-
7.	Повна собівартість одиниці виробленої продукції, грн/од.	61,26	-

Джерело: розраховано авторами з використанням умовних даних

Таблиця 5

Звіт про фінансові результати на основі методу absorption-costing

№ з/п	Статті звітності	Розрахунок	Результат розрахунку
1	Чистий дохід від реалізації	110 грн/од. × 4500 од.	495000
2	Собівартість реалізованої продукції	61,26 грн/од. × 4500 од.	275670
3	Валовий прибуток	стр. 1 – стр. 2	219330
4	Адміністративні витрати	табл. 1, стр.5, стовп. 2	75 000
5	Витрати на збут	табл. 1, стр. 6: стовп. 3+ стовп. 5 × обсяг реалізації (4500 од.)	60500
6	Операційний прибуток	стр. 3 – стр. 4 – стр. 5	83 830

Джерело: розраховано авторами з використанням умовних даних

різняються. Так, операційний прибуток за методом absorption-costing (ПопА-С) становить 83 830 грн, а за методом variable-costing (ПопV-С) – 63 540 грн, що на 20 290 грн менше. Така різниця в розрахунках пояснюється тим, що обсяг виробництва є більшим, ніж обсяг реалізації. Тобто якщо обсяг виробництва більший, ніж обсяг реалізації (тобто підприємство продає не всю вироблену продукцію), то постійні виробничі витрати періоду частково будуть капіталізовані в запас нереалізованої продукції. З іншого боку, якби обсяг

виробництва дорівнював обсягу реалізації, то прибуток був би однаковою, тому що всі постійні виробничі витрати в повній сумі були б списані на прибуток і за першого, і за другого методів. У разі якщо обсяг реалізації більший, ніж обсяг виробництва (коли підприємство продає продукцію, вироблену в минулих періодах), то тоді у цей звітний період за методу absorption-costing будуть віднесені постійні витрати і цього періоду, і ще те, що було капіталізовано в запаси з минулих періодів: амортизація, оренда тощо. За методом

Таблиця 6

Звіт про фінансові результати на основі методу variable-costing

№ з/п	Статті звітності	Розрахунок	Результат розрахунку
1	Чистий дохід від реалізації продукції	4500 грн/од. × 110 од.	495000
2	Змінна виробнича собівартість реалізованої продукції	20,68 грн/од. × 4500 од.	93060
3	Змінні невиробничі витрати періоду	10 грн/од. × 4500 од.	45000
4	Змінні витрати разом	стр. 2 + стр. 3	138060
5	Маржинальний дохід	стр. 1 – стр. 4	356940
6	Постійні виробничі витрати	табл. 1., стовп. 3, сума стр. 2–4	202 900
7	Постійні невиробничі витрати	табл. 1., стовп. 3, сума стр. 5–6	90 500
8	Постійні витрати разом	стр.6 + стр. 7	293 400
9	Операційний прибуток	стр. 5 – стр. 8	63 540

Джерело: розраховано авторами з використанням умовних даних

variable-costing постійні виробничі витрати завжди списуються в періоді їх виникнення, тобто вони автоматично стають витратами періоду як адміністративні витрати або витрати на збут.

Нині в бухгалтерському обліку частіше використовують метод absorption-costing, оскільки його застосування дає змогу наблизити бухгалтерський облік до норм МСФЗ. Метод variable-costing найбільш цінний в управлінському обліку і дає інформацію менеджеру для прийняття різних управлінських рішень. У вітчизняній практиці поширення даного методу залишається все ще на досить низькому рівні, оскільки вимагає від співробітників фінансово-економічних служб проведення додаткової аналітичної роботи (перерахунку собівартості продукції, прибутку, розрахунку маржинального доходу), але використовуючи метод variable-costing ми можемо більш правильно розрахувати прибуток і більш коректно приймати як перспективні, так і оперативні управлінські рішення у сфері ціноутворення та беззбитковості виробництва.

Висновки. Отже, у процесі прийняття управлінських рішень важливим моментом є розподіл загально-виробничих витрат, тому до вибору методу розподілу цих витрат підприємство повинно підходити досить

ретельно, особливо коли ці витрати мають суттєві величини, адже неадекватний розподіл загально-виробничих витрат може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень. Найважливішим принципом вибору способу розподілу загально-виробничих витрат є максимальне наближення результатів розподілу до фактичного рівня витрат на даний вид продукції. Це впливає на достовірність визначення собівартості продукції і в кінцевому підсумку – на прибуток підприємства

Ураховуючи те, що згадані витрати займають значний обсяг у виробничій собівартості, для поліпшення порядку розподілу загально-виробничих витрат доцільно виділяти такі основні етапи:

- локалізація загально-виробничих витрат за сферами відповідальності основної діяльності та допоміжних виробництв;
- розроблення обґрунтованих критеріїв для групування загально-виробничих витрат за статтями;
- вибір бази і ставки розподілу загально-виробничих витрат за сферами відповідальності і видами продукції, що випускається;
- розроблення облікових реєстрів і форм внутрішньої звітності, що відображатимуть особливості функціонування та інформаційні потреби підприємств.

Список використаних джерел:

1. Бундур Т.О. Загально-виробничі витрати як елемент виробничої собівартості в рослинництві. *Економіка АПК*. 2008. № 10. С. 81–90.
2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : навчальний посібник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця ; 5-е вид., доп. Житомир : Рута, 2004. 640 с.
3. Волошук Р.В. Проблеми обліку та розподілу загально-виробничих витрат. URL: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/7_88329.doc.htm (дата звернення: 20.11.2020).
4. Ворона Н. Облік загально-виробничих витрат. *Податки та бухгалтерський облік*. 2016. № 32. С. 32–36.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 12.11.2020).
6. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загально-виробничих витрат на підприємствах. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 1 (6). С. 196–200.
7. Котлярів Є. Загально-виробничі витрати і їх розподіл. *Бухгалтерія*. 2008. № 16. С. 62–67.
8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 20.11.2020).
9. Сльозко Т.М. До питання розподілу непрямих витрат. *Вісник СумДУ. Серія «Економіка»*. 2007. № 1. С. 144–146.
10. Чуприна Л.В., Шаповал Я.О. Проблеми розподілу загально-виробничих витрат на підприємствах України. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/87.pdf (дата звернення: 20.11.2020).

References:

1. Bundur T.O. (2008) Zahalnovyrobnychi vytraty yak element vyrobnychoyi sobivartosti v roslynnytstvi [Overhead costs as an element of production costs in crop production]. *Ekonomika APK*, vol. 10, pp. 81–90. (in Ukrainian)

2. Butynets F.F. (2004) *Teoriya bukhhalterskoho obliku: navchalnyy posibnyk* / za red. prof. F.F. Butynetsya. 5-te vyd., dop. [Accounting theory: a textbook]. Zhytomyr: PP. «Ruta». (in Ukrainian)
3. Voloshchuk R.V. *Problemy obliku ta rozpodilu zahal'novyrobnychyykh vytrat* [Problems of accounting and distribution of overhead costs]. Available at: http://www.rusnauka.tsom/15_APSN_2011/Etsonomitss/7_88329.dots.htm (accessed 20 November 2020).
4. Voronaya N. (2016) *Oblik zahal'novyrobnychyykh vytrat* [Accounting for overhead costs]. *Podatky ta bukhhalters'kyi oblik*, vol. 32, pp. 32–36. (in Ukrainian)
5. *Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'язan i hospodarskykh operatsiy pidpryyemstv i orhanizatsiy* [Chart of accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (accessed 20 November 2020).
6. Kodymska T.Y. (2013) *Shlyakhy pokrashchennya obliku ta rozpodilu zahal'novyrobnychyykh vytrat na pidpryyemstvakh* [Ways to improve the accounting and distribution of overhead costs in enterprises]. *Ekonomika: realiyi chasu*, vol. 1 (6), pp. 196–200. (in Ukrainian)
7. Kotlyarov Y. (2008) *Zahal'novyrobnychi vytraty i yikh rozpodil* [Overhead costs and their distribution]. *Bukhhalteriya*, vol. 16, pp. 62–67. (in Ukrainian)
8. Polozhennya (Standart) bukhhalterskoho obliku № 16 «Vytraty» [Regulation (Standard) of accounting № 16 "Costs"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>. (accessed 20 november 2020). (in Ukrainian)
9. Slozko T.M. (2007) *Do pytannya rozpodilu nepryamykh vytrat* [On the issue of distribution of indirect costs]. *Visnyk SumDU. Seriya Ekonomika*, vol. 1, pp. 144–146. (in Ukrainian)
10. Chuprina L.V., Shapoval Ya.O. *Problemy rozpodilu zahal'novyrobnychyykh vytrat na pidpryyemstvakh Ukrayini* [Problems of distribution of general production costs at the enterprises of Ukraine]. Available at: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/87.pdf (accessed 20 November 2020). (in Ukrainian)