



## **РЕЗЕРВУВАННЯ КОШТІВ НА ПОКРИТТЯ НЕРОЗПОДІЛЕНИХ ПОСТІЙНИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ЯК ЗАСІБ ПРОТИДІЇ ЗБІЛЬШЕННЮ СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ**

*У статті запропоновано заздалегідь спрямовувати частину нерозподіленого прибутку до резервного капіталу на випадок зменшення обсягу виробництва і неминучого супутнього зростання собівартості реалізованої продукції, яке негативно впливає на фінансовий результат. Доведено, що у випадку скорочення виробничої діяльності причиною збільшення собівартості є наявність нерозподілених постійних загальновиробничих витрат. Обґрунтовано, що у такому випадку покращити фінансові результати можна, перерозподіляючи операційний прибуток між періодами через резервування коштів.*

**Ключові слова:** виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції, загальновиробничі витрати, ставка розподілу, нормальна потужність, резервування, поточні забезпечення.

### **ВСТУП**

Кризові економічні обставини спонукають українські підприємства активізувати зусилля з пошуку внутрішніх факторів зменшення витрат. Актуальним сьогоденним питанням в умовах конкурентного ринку є недопущення здорожчання собівартості виробленої продукції, яке зумовлює негативний фінансовий результат або підвищення цін. Якщо перед інфляційним впливом підприємства безсилі, то раціоналізація розподілу виробничих накладних витрат на собівартість продукції є об'єктивною необхідністю.

Питома вага загальновиробничих накладних витрат у собівартості промислової продукції вітчизняних підприємств є достатньо високою, наприклад, у машинобудуванні до 60 % [1]. Тому важливим заходом зменшення собівартості є зниження таких витрат на основі постійного аналізу і контролю їхнього рівня і динаміки. Різні аспекти управління накладними витратами виробництва знайшли відображення у роботах Білоусової І. А., Гуцайлюка З. В., Іванюти О. В., Палія В. Ф., Череп А. В., Чумаченка М. Г. Але їхні пропозиції побудовані на аксіометричних постулатах бухгалтерського обліку, регламентованих вітчизняним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (далі – П(с)БО 16) [2] та європейським Міжнародним стандартом

<sup>1</sup> Рецензент – д. е. н., професор Пилипенко А. А.



бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (далі – МСБО 2) [3]. При цьому поза увагою та науковою критикою залишається запропонована стандартами логіка розподілу виробничих накладних витрат на собівартість продукції. Дослідивши її, можна виявити прямий взаємозв'язок між падінням обсягу виробництва та супутнім зростанням собівартості реалізованої продукції, а також визначити спектр управлінських дій для запобігання росту витрат на одиницю продукції під час тимчасового скорочення виробництва у кризових умовах.

#### **ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ**

Метою даної роботи є обґрунтування практичних рекомендацій щодо планування, створення і використання частини резервного капіталу на покриття нерозподілених постійних загальновиробничих витрат для запобігання зростанню собівартості реалізованої продукції в умовах тимчасового спаду виробництва. Досягнути мету передбачається через вирішення низки завдань, а саме: 1) проаналізувати та порівняти порядок групування виробничих витрат на їх віднесення на продукт за П(с)БО 16 [2] і за МСБО 2 [3]; 2) довести, що в разі зменшення обсягу виробництва при калькулюванні за П(с)БО 16 [2] причиною збільшення собівартості реалізованої продукції є нерозподілені постійні загальновиробничі витрати; при дотриманні ж вимог МСБО 2 [3] ці витрати не обвантажують собівартість, а безпосередньо зменшують операційний прибуток через коригування у Звіті про прибутки та збитки; 3) запропонувати здійснювати управління нерозподіленими постійними загальновиробничими витратами, передбачаючи обставини їхнього виникнення і заздалегідь створюючи поточні забезпечення (короткострокові фінансові резерви) для їхнього покриття.

#### **РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

В наш час вимоги П(с)БО 16 [2] достатньо наближені до положень МСБО 2 [3], але все ж таки існує ряд відмінностей, на які слід звернути увагу. Для наочного порівняння українського та міжнародного стандартів автором був розроблений рис. 1. За П(с)БО 16 [2], до витрат операційної діяльності підприємства належать виробничі витрати (витрати на продукцію) та невиробничі витрати (витрати періоду).

Витрати на продукцію являють собою сукупність прямих витрат, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, і загальновиробничих витрат. Дуже близький підхід викладено і у МСБО 2 [3], що аналогічно відокремлює прямі витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, та накладні витрати, поділяючи останні на виробничі та невиробничі (рис. 1). Витрати періоду за П(с)БО 16 [2] та невиробничі накладні витрати за МСБО 2 [3] є змістовно синонімічними, містячи в собі адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (комерційні витрати) (рис. 1).

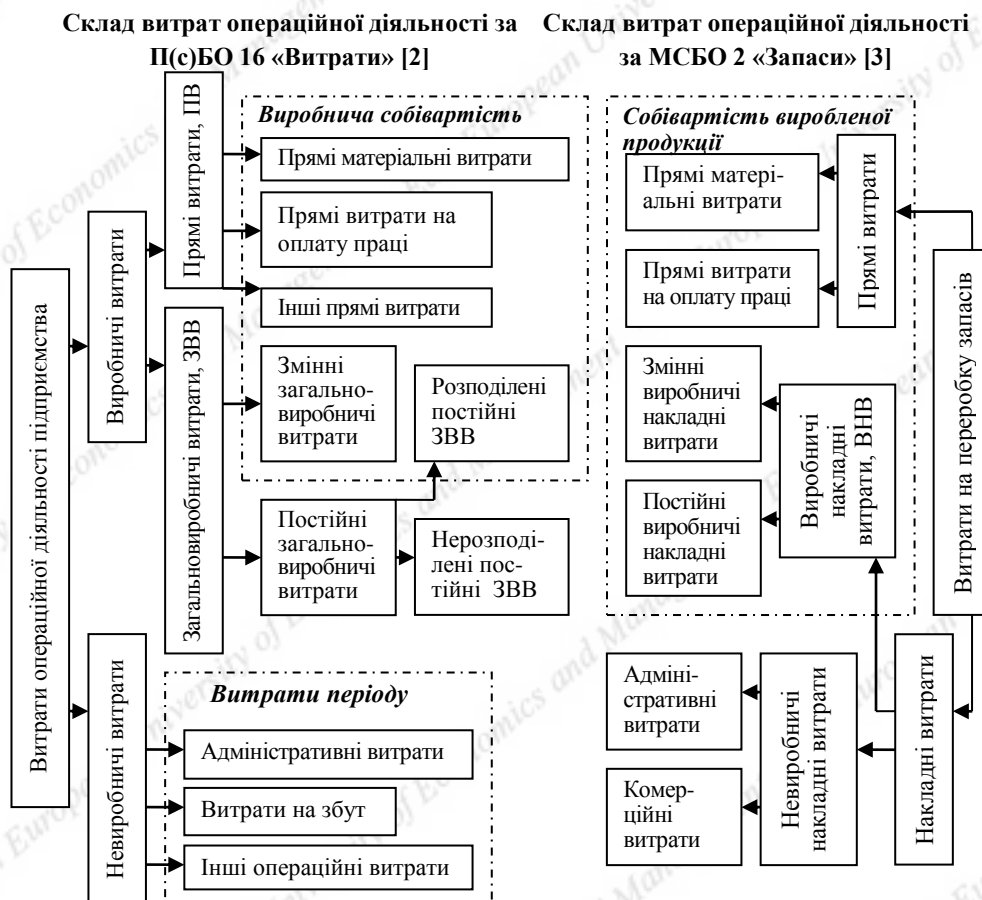


Рис. 1. Порівняння підходів П(с)БО 16 [2] та МСБО 2 [3] до складу витрат операційної діяльності підприємства та складових собівартості виробленої продукції

Джерело: власна розробка

Загальновиробничі витрати (П(с)БО 16 [2]) та виробничі накладні витрати (МСБО 2 [3]) являють собою різноманітну сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом, але які, як правило, не можна безпосередньо віднести на конкретні види готової продукції [4]. Згідно з МСБО 2, «собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, здійснені з метою доведення запасів до їх поточного стану та місця розташування» [3]. Виробничі накладні витрати відносять до витрат, пов'язаних з переробкою, тому вони підлягають включенню до собівартості запасів, тобто віднесенню на продукт. Щодо українського законодавства, то у п. 11 П(с)БО 16 вказано: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. При



цьому до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [2]. Вітчизняний регламентований підхід проілюстровано на рис. 1.

Таким чином, національний стандарт обліку, як і міжнародний, регламентує прямі витрати безпосередньо відносити на собівартість виробленої продукції, а виробничі накладні витрати (під назвою загальновиробничі –  $ZBV$ ) розподіляти, використовуючи бази розподілу. При цьому в обох стандартах з метою розподілу виробничі накладні витрати класифіковано на змінні, які «змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності», та постійні, що «залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності» (п. 16 П(с)БО 16 [2]; п. 12 МСБО 2 [3]) (рис. 1). Змінні загальновиробничі витрати ( $ZBV_{змін}$ ) запропоновано розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні загальновиробничі витрати ( $ZBV_{пост}$ ) слід розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності (п. 16 П(с)БО 16 [2]; п. 13 МСБО 2 [3]). Зазначимо, що нормальною потужністю вважається очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 ПСБО 16 [2]).

Автором розроблено табл. 1 для кращого усвідомлення послідовності дій бухгалтера під час розподілу виробничих накладних витрат. Необхідно здійснити низку облікових дій перед початком місяця, за який буде накопичено загальновиробничі витрати і вироблено продукцію, на яку відбуватиметься розподіл цих витрат. Треба запланувати на місяць загальний обсяг загальновиробничих витрат ( $ZBV_{\Sigma}^{норм}$ ), а з них – обсяг постійних ( $ZBV_{пост}^{норм}$ ) та змінних ( $ZBV_{змін}^{норм}$ ) витрат (ряд. 1 табл. 1), виходячи з припущення, що підприємство працюватиме в умовах нормальної потужності. Водночас обираються бази розподілу для постійних (ряд. 2 табл. 1) і змінних загальновиробничих витрат та розраховуються планові ставки розподілу за нормальною потужністю (ряд. 3 табл. 1).

По завершенні досліджуваного місяця бухгалтер визначає загальну суму фактичних загальновиробничих витрат ( $ZBV_{\Sigma}^{факт}$ ; ряд. 4 табл. 1) та суму фактичних змінних загальновиробничих витрат ( $ZBV_{змін}^{факт}$ ; ряд. 4 табл. 1). Потім розраховується сума фактичних постійних загальновиробничих витрат як алгебраїчна різниця між сукупними загальновиробничими витратами та їх змінною частиною (форм. 1 ряд. 6 табл. 1).



Таблиця 1

Розрахунок розподілу загально-виробничих витрат (виробничих накладних витрат) за вимогами П(с)БО 16 «Витрати» та МСБО 2 «Запаси»

№ з/п	Показник за П(с)БО 16	Умовне позначення	Розрахункова форм./коментар
1	Постійні загально-виробничі витрати за нормальною потужністю, грн	$ZBB_{пост}^{норм}$	планове значення постійних загально-виробничих витрат в умовах досягнення очікуваного середнього обсягу діяльності підприємства; за МСБО це постійні виробничі накладні витрати
2	База розподілу постійних загально-виробничих витрат за нормальною потужністю, умовно для прикладу – шт.	$БР_{ZBB_{пост}}^{норм}$	натуральні одиниці виміру: кількість виробленої продукції, машино-години, людино-години, нарахована заробітна плата робітникам виробничого підрозділу, кількість працівників, площа приміщення тощо
3	Ставка розподілу постійних загально-виробничих витрат за нормальною потужністю, грн/шт.	$СтР_{ZBB_{пост}}^{норм}$	$СтР_{ZBB_{пост}}^{норм} = \frac{ZBB_{пост}^{норм}}{БР_{ZBB_{пост}}^{норм}}$
4	Фактичні загальні загально-виробничі витрати, грн	$ZBB_{\Sigma}^{факт}$	визначається як сукупний дебетовий оборот рахунку 91 «Загально-виробничі витрати» за період; за МСБО це виробничі накладні витрати
5	Фактичні змінні загально-виробничі витрати, грн	$ZBB_{змін}^{факт}$	визначається як фактична сума таких загально-виробничих витрат, які змінюються прямо пропорційно змінам обсягу виробництва; за МСБО це змінні виробничі накладні витрати
6	Фактичні постійні загально-виробничі витрати, грн	$ZBB_{пост}^{факт}$	$ZBB_{пост}^{факт} = ZBB_{\Sigma}^{факт} - ZBB_{змін}^{факт}$ (1)
7	База розподілу постійних загально-виробничих витрат за фактичною потужністю, шт.	$БР_{ZBB_{пост}}^{факт}$	фактичне значення показника, обраного в якості бази розподілу, за період
8	Розподілені постійні загально-виробничі витрати, грн	$ZBB_{пост}^{розп}$	$\left\{ \begin{array}{l} ZBB_{пост}^{розп} = БР_{ZBB_{пост}}^{факт} \cdot СтР_{ZBB_{пост}}^{норм} \quad (2) \\ ZBB_{пост}^{розп} \leq ZBB_{пост}^{факт} \quad (3) \end{array} \right.$
9	Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати, грн	$ZBB_{пост}^{нерозп}$	$ZBB_{пост}^{нерозп} = ZBB_{пост}^{факт} - ZBB_{пост}^{розп}$ (4)
10	Виробнича собівартість	$ВирСоб$	$ВирСоб = ПВ + ZBB_{змін}^{факт} + ZBB_{пост}^{розп}$ (5)
11	Собівартість реалізованої продукції	$СобРП$	$СобРП = ВирСоб + ZBB_{пост}^{нерозп} + НВВ$ (6)

Джерело: власна розробка



Наступним кроком визначають, яку суму постійних загальновиробничих витрат можна вважати розподіленою. Для цього перемножують нормативну ставку розподілу таких витрат ( $CmP_{ЗВ\text{норм}}^{норм}$ ) і значення відповідної бази розподілу, досягнутої за фактичної потужності (форм. 2 ряд. 8 табл. 1). При цьому слід пам'ятати, що отриманий результат не має перевищувати фактичну величину постійних загальновиробничих витрат (форм. 3 ряд. 8 табл. 1). Частину постійних накладних витрат виробництва, яку не вдалося перенести на виробничу собівартість, визнають нерозподіленою ( $ЗВ_{пост}^{нерозп}$ ; форм. 4 ряд. 8 табл. 1).

Вимоги П(с)БО 16 [2] зобов'язують нерозподілені постійні загальновиробничі витрати ( $ЗВ_{пост}^{нерозп}$ ) відносити на собівартість реалізованої продукції (СобП), яка також включає виробничу собівартість (ВирСоб) та наднормативні виробничі витрати (НВВ) (форм. 6 ряд. 11 табл. 1). За п. 13 МСБО 2, нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені [3]. У такому випадку в Звіті про прибутки та збитки проставляється значення собівартості реалізованої продукції до коригування, а за ним вноситься рядок про суму недорозподілених виробничих накладних витрат. Остаточну оцінку собівартості реалізованої продукції у Звіті отримують шляхом додавання до значення собівартості до коригування суми недорозподілених витрат. Валовий прибуток розраховують як різницю між чистим доходом від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції після коригування.

Таким чином, український і міжнародний стандарти містять однакову логіку розподілу накладних витрат виробництва. До виробничої собівартості зараховують тільки ту частину постійних загальновиробничих витрат, яка дорівнює процентному відношенню фактично досягнутої у звітному періоді потужності до нормальної потужності. Якщо ж фактичні обсяги виробництва нижчі за нормальний рівень, то відокремлення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат запобігає «обтяженню» виробничої собівартості. В такому випадку виробнича собівартість не зростатиме, оскільки не зростатиме сума постійних накладних витрат, розподілених на кожен одиницю виробництва. «Надлишкові» постійні загальновиробничі витрати визнаються нерозподіленими та списуються або на собівартість реалізованої продукції (П(с)БО 16 [2]), або на витрати періоду (МСБО 2 [3]). Однак у будь-якому разі нерозподілені постійні накладні витрати виробництва є причиною зменшення фінансового результату в умовах, коли фактична потужність підприємства менша за нормальну. На думку автора, неможливо нейтралізувати такий вплив, але, володіючи інформацією



щодо нього, можна передбачити потенційну загрозу і утворити заздалегідь резерв коштів.

Резерви підприємства виконують функцію захисту власного капіталу. У вузькому розумінні поняття «резервний капітал» зводиться до однойменної статті балансу (код рядка 1415 Балансу [5]), яка інформує про суму, накопичену на рахунку 43 «Резервний капітал» внаслідок щорічних відрахувань з чистого прибутку, передбачених засновницькими документами компанії та законодавством держави. У ширшому розумінні резерви підприємства не обмежуються обов'язковим резервуванням коштів, а й також ідентифікуються зі створенням забезпечень для відшкодування майбутніх витрат.

З власної ініціативи організація може подбати про утворення забезпечень, тобто внутрішніх джерел фінансування для гарантованого відшкодування майбутніх операційних витрат. З позиції українського облікового законодавства забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу, тобто суми створених забезпечень визнаються витратами (п. 13 П(С)БУ 11 [6]). В Балансі передбачено наявність довгострокових забезпечень (код рядка 1520) та поточних забезпечень (код рядка 1660) [5]. Сенса резервування і створення забезпечень полягає у тому, що майбутні виплати поступово рівномірно включають до поточних витрат звітного періоду. Таке періодичне перенесення вартості майбутніх виплат на поточні витрати стабілізує фінансові результати, допомагає уникнути їхніх суттєвих коливань. Зазначимо, що розміри резервів, які створюються, необхідно обґрунтовувати кошторисами витрат і відповідними розрахунками, методика яких має бути затверджена в наказі про облікову політику підприємства. Отже, ефект фінансування через резервування проявляється завдяки існуванню часового розриву між моментом нарахування забезпечень і моментом грошових виплат [4]. При цьому забезпечення є цільовими, тобто їх можна використовувати для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені. Крім того, пунктом 14 П(С)БУ 11 [6] забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Виходячи з позиції українських стандартів бухгалтерського обліку щодо резервування коштів та створення забезпечень, можна запропонувати таке вирішення проблеми негативного впливу на фінансовий результат нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, що має місце при падінні фактичної потужності нижче за нормальний рівень. Важливо мати на увазі, що не можна утворювати фінансові забезпечення для покриття безпосередньо збитку, який може виникнути при скороченні обсягів виробництва. Тому для використання захисної функції резервування на початку операційного періоду (календарного року) керівництву необхідно:



- по-перше, знаючи нормальну потужність підприємства, затвердити планові значення змінних, постійних і сукупних загальновиробничих витрат, нормативні бази та ставки розподілу цих витрат;
- по-друге, визначити перелік статей постійних загальновиробничих витрат, які потенційно матимуть місце протягом періоду; визначити фінансово найсуттєвіші, найдорожчі статті таких витрат;
- по-третє, сформулювати поточні забезпечення для покриття визначених найдорожчих статей постійних загальновиробничих витрат, використовуючи методики розрахунку згідно з наказом про облікову політику; затвердити відповідні кошториси.

В процесі господарської діяльності керівництво має здійснювати моніторинг стану внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, роблячи висновки щодо очікуваних обсягів виробництва на кожний наступний місяць. Якщо прогнозується, що в кількох місяцях операційного періоду фактична потужність буде нижчою за нормальну, то заздалегідь необхідно профінансувати частину постійних загальновиробничих витрат цих майбутніх місяців за рахунок поточних забезпечень. Поповнювати поточні забезпечення доцільно у ті місяці, коли фактична потужність дорівнює або перевищує нормальну.

#### **ВИСНОВКИ**

Таким чином, в Україні в умовах зменшення обсягу виробництва нерозподілені постійні загальновиробничі витрати призводять до зростання собівартості реалізованої продукції та відповідно до погіршення фінансового результату. Дотримуючись міжнародних стандартів, маємо аналогічну ситуацію: такі витрати зменшують операційний прибуток безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки шляхом коригування собівартості реалізованої продукції. Пропонується зменшувати негативний вплив нерозподілених постійних накладних витрат виробництва на фінансовий результат, використовуючи механізми резервування коштів. У подальшому автор планує розробити детальні методичні рекомендації щодо порядку формування поточних забезпечень, призначених для фінансування нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, щодо обґрунтування розміру цих забезпечень та щодо алгоритму їхнього використання підприємством під час господарювання.

#### **СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ**

1. Череп А. В. Зниження витрат виробництва в результаті організації обліку ремонту основних засобів на підприємствах / А. В. Череп, А. С. Лепьохіна // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2012. – Випуск 1. – Том 1. – С. 65–68.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.





3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : затверджений Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO2\\_01012014.pdf](http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO2_01012014.pdf). 4. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с. 5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO11.aspx>.

*Дата надходження до редакції – 13.10.2014 р.*