

1. ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

УДК 338.512 (477)

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА РОЗПОДІЛ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ У МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ

Андросова О.Ф., к.е.н., доцент, *Дубиніна С.М., аспірант

*Запорізький національний технічний університет
Україна, 69063, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 64*

**Запорізький національний університет
Україна, 69600, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 66*

dubynina.s.m@gmail.com

Враховуючи обов'язкове використання міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності, публічними, приватними акціонерними товариствами, банками й іншими підприємствами, які визначені переліком Кабінету Міністрів України, виникає необхідність розібратися, як у цих стандартах знаходять своє відображення загальновиробничі витрати (виробничі накладні витрати). Саме виробничі накладні витрати актуальні і важливі для достовірності визначення собівартості, у результаті якого буде отриманий і правильно сформований основний показник фінансового результату діяльності підприємства – прибуток (збиток). Від правильно організації обліку виробничих накладних витрат і калькуляції собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, міра дії результатів діяльності на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування кількісних показників, оптимальне ціноутворення. Визначено виробничі накладні витрати в міжнародних стандартах, розкрито основні поняття, класифікація і групування. Проведена оцінка виробничим накладним витратам згідно з міжнародними стандартами. Визначено і описано відмінності показників виробничої потужності, вплив їх на облік. Визначено різні бази розподілу виробничих накладних витрат, їх вплив на кінцевий результат у діяльності підприємства. Використано графічне зображення для розподілу виробничих накладних витрат. Приведено облікове відображення виробничих накладних витрат у бухгалтерському обліку з використанням виробничої потужності залежно від обсягу виробництва, з урахуванням вибору бази розподілу і віднесення витрат до постійних або змінних. Відображено актуальність загальновиробничих (накладних виробничих) витрат в оптимізації податкового навантаження. Визначено, що перехід з національних стандартів на міжнародні не змінив підхід до оцінки і визначення загальновиробничих витрат. Внесено пропозиції для подальшого вдосконаленого підходу визначення бази розподілу накладних виробничих витрат, для ефективного використання і оперативного реагування при ухваленні управлінських рішень на підприємстві.

Ключові слова: міжнародні стандарти, собівартість, загальновиробничі витрати (накладні виробничі витрати), витрати змінні, витрати постійні, витрати нерозподілені, нормальна виробнича потужність, реалізація.

КЛАССИФИКАЦИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ В МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТАХ

Андросова Е.Ф., к.э.н., доцент, *Дубинина С.Н., аспирант

*Запорожский национальный технический университет
Украина, 69063, г. Запорожье, ул. Жуковского, 64*

**Запорожский национальный университет
Украина, 69600, г. Запорожье, ул. Жуковского, 66*

Учитывая обязательное использование международных стандартов при составлении финансовой отчетности, публичными, частными акционерными обществами, банками и другими предприятиями, определенные перечнем Кабинета Министров Украины, возникает необходимость разобраться, как в этих стандартах находят свое отражение общепроизводственные расходы (производственные накладные расходы). Именно производственные накладные расходы актуальны и важны для достоверности определения себестоимости, в результате которого будет получен и правильно сформирован основной показатель финансового результата

деятельности предприятия – прибыль (убыток). От правильной организации учета производственных накладных затрат и калькулирования себестоимости продукции зависят уровень экономического управления предприятием, степень воздействия результатов деятельности на повышение эффективности производства, обоснованность планирования количественных показателей, оптимальное ценообразование. Дано определение производственным накладным затратам в международных стандартах, раскрыты основные понятия, классификация и группирование. Проведена оценка производственным накладным расходам согласно международным стандартам. Определены и описаны отличия показателей производственной мощности, влияние их на учет. Дано определение различным базам распределения производственных накладных затрат, их влияние на конечный результат в деятельности предприятия. Использовано графическое изображение для распределения производственных накладных затрат. Приведено учетное отражение производственных накладных затрат в бухгалтерском учете, с использованием производственной мощности в зависимости от объема производства, с учетом выбора базы распределения и отнесения затрат к постоянным или переменным. Отображена актуальность общепроизводственных (накладных производственных) затрат в оптимизации налоговой нагрузки. Определено, что переход с национальных стандартов на международные не изменил подход к оценке и определению общепроизводственных расходов. Внесены предложения для дальнейшего усовершенствованного подхода определения базы распределения накладных производственных затрат, для эффективного использования и оперативного реагирования при принятии управленческих решений на предприятии.

Ключевые слова: международные стандарты, себестоимость, общепроизводственные расходы (накладные производственные расходы), затраты переменные, затраты постоянные, затраты нераспределенные, нормальная производственная мощность, реализация.

CLASSIFICATION AND ALLOCATION TOTAL PRODUCTION COSTS IN INTERNATIONAL STANDARDS

Androsova E.F., PhD in Economics, associate professor, *Dubynina S.M., Graduate Student

*Zaporizhzhya National Technical University
Ukraine, 69063, Zaporizhzhya, Zhukovsky str., 64*

**Zaporizhzhia National University
Ukraine, 69600, Zaporizhzhya, Zhukovsky str., 66*

Taking into account the obligatory using of international standards for drafting of the financial reporting, by public, private joint-stock companies, jars and other enterprises, certain the list of Cabinet of Ministers of Ukraine, there is a necessity to understand as in these standards find the reflection total production costs (productive overhead costs). Exactly productive overhead costs are actual and important in authenticity of determination of prime price, as a result of that, will be got and the basic index of financial result of activity of enterprise - income (loss) is correctly formed. From correct organization of account of the productive superimposed expenses and calculation of unit cost depend level of economic management by an enterprise, degree of influence of results of activity on the increase of efficiency of production, validity of planning of quantitative indexes, optimal pricing. Determination is Given to the productive superimposed expenses in international standards, basic concepts, classification and grouping, are exposed. An estimation is conducted to the productive overhead costs according to international standards. The differences of indexes of production capacity, influence of them, are certain and described on an account. Determination is Given to the different bases of distribution of the productive superimposed expenses, their influence on end-point in activity of enterprise. A graphic image is used for distribution of the productive superimposed expenses. A registration reflection over of the productive superimposed expenses is brought in a record-keeping, with the use of production capacity depending on a production volume, taking into account the choice of base of distribution and taking of expenses to permanent or variable. Actuality of total production costs (productive overhead costs expenses is represented in optimization of the tax loading. It is certain that a transition from national standards to international did not change going near an estimation and determination of total production costs. Brought in suggestion for the further improved approach of determination of base of distribution of the superimposed productive expenses, for the effective using and operative reacting for the acceptance of administrative decisions on an enterprise.

Key words: international standards, prime price, total production costs (overhead productive costs), expenses variable, expenses constants, expenses undistributed, normal production capacity, realization.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У реальній практиці керівництво підприємства не приділяє належної уваги загальновиробничим витратам тому, що детальний підхід до цих витрат є для нього досить складним. Найчастіше просто важко розібратися в запутаній структурі цих витрат, їх взаємозалежності і залежності від ключових чинників бізнесу. Водночас керівники підприємств починають усвідомлювати, що загальновиробничі витрати відіграють найбільш істотну роль в бізнесі.

Аналіз всіх витрат починається з побудови їх класифікацій, які допоможуть отримати комплексне уявлення про властивості й основні характеристики витрат. Слід зазначити, що класифікація витрат не є самоціллю, а створює необхідні умови для подальшого аналізу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання калькулювання та обліку загальновиробничих витрат досліджувалися багатьма вітчизняними вченими і практиками. Процедури обліку загальновиробничих витрат, сутність та види калькулювання описані в працях таких вітчизняних науковців, як А. Череп [1], Ф. Бутинець, К. Проскура, Л. Горбуненко [2], Н. Шмиголь, С. Голов, В. Костюченко, В. Мякота [3], Н. Вороная, Т. Войтенко [4], М. Тюхтій, О. Пономаренко, Л. Цимбалюк, Н. Скригун та ін.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є визначення класифікація та розподіл загальновиробничих витрат згідно з міжнародними стандартами.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В Україні існує система нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат, у тому числі спеціальні стандарти. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №3332-VI від 12.05.11р. [5], публічні акціонерні товариства, банки та інші підприємства, визначені відповідним переліком Кабінету Міністрів України, зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами (МСФЗ, МСБО).

Згідно з МСБО витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу.

У міжнародній практиці для витрат немає окремого стандарту, як в національних стандартах України. Певні основи поняття витрат розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. Також у МСБО немає терміна, як «загальновиробничі витрати», а згідно з МСБО 2 «Запаси» є поняття про виробничі накладні витрати.

Класифікація та групування витрат МСБО впливає з існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності та статтями витрат, не пов'язаних із звичайною діяльністю.

Згідно з МСБО оцінкою запасів є їх собівартість, яка включає:

- витрати на придбання,
- витрати на переробку,
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з запасами (табл. 1) [6].

Таблиця 1 – Структура собівартості

СОБІВАРТІСТЬ				
Витрати на придбання	Витрати на переробку			Інші витрати
		Виробничі накладні витрати		
<ul style="list-style-type: none"> – ціна закупівлі – податки – витрати на доставку 	Прямі витрати на оплату праці	Змінні накладні витрати	Постійні накладні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на проектування, – амортизація витрат на розробку, – амортизація платежів та ліцензій, – витрати на зберігання

Тобто витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли по економічних елементах і статей витрат. Також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні й комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати тощо.

Витрати на переробку (*Cost of Conversion*) включають прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати.

Прямі витрати на оплату праці (*Direct Labour*) – це заробітна плата виробничого персоналу, яка безпосередньо пов'язана з виробництвом і може бути включена до собівартості одиниці продукції економічно доцільним шляхом.

Виробничі накладні витрати (загальновиробничі) (*Production Overheads*) – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо зараховані в собівартість одиниці продукції. До складу виробничих накладних витрат відносяться допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання будівель і обладнання, амортизація і страхування основних засобів, оплата комунальних послуг тощо. Виробничі накладні витрати складаються із змінних і постійних витрат.

Змінні виробничі витрати (*Variable Production Overheads*) – це непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо або майже прямо пропорційно обсягу виробництва. Вони розподіляються на всі об'єкти витрат за допомогою обраної бази розподілу (обсяги виробництва, заробітна плата, години роботи), виходячи з отриманої фактичної потужності підприємства у звітному періоді. Отже, вони повністю входять в собівартість виробленої продукції.

Постійні виробничі накладні витрати (*Fixed Production Overheads*) – непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними при зміні обсягу виробництва. Виробничі накладні витрати розподіляються між одиницями продукції на базі виробничої потужності.

Існує кілька показників виробничої потужності, які використовуються на практиці (табл. 2):

Таблиця 2 – Показники виробничою потужності

Нормальна потужність (<i>Normal Capacity</i>)	– це очікуваний середній рівень виробництва, який може бути досягнутий протягом певної кількості періодів при звичайних умовах, з урахуванням падіння потужності, що виникає в результаті запланованого обслуговування виробництва.
Запланована потужність (<i>Budgeted Capacity</i>)	– це очікуваний рівень виробництва в наступному році.
Практична потужність (<i>Practical Capacity</i>)	– це максимальний рівень виробництва, який може бути досягнутий.
Фактична потужність (<i>Actual Capacity</i>)	– це рівень виробництва, фактично досягнутий в звітному періоді.

Оскільки змінні виробничі накладні витрати безпосередньо залежать від обсягу діяльності, їх розподіл між одиницями продукції здійснюється на базі фактичного використання потужності. Вибір бази розподілу постійних виробничих накладних витрат є більш складним, оскільки ці витрати не залежать від зміни обсягу діяльності в межах існуючої потужності. Тому застосування різних баз розподілу цих витрат може істотно впливати на виробничу собівартість одиниці продукції.

Використання нормальної потужності для розподілу постійних накладних витрат дає можливість уникнути впливу сезонних або циклічних факторів на собівартість продукції. Тому відповідно до МСБО 2 «Запаси» постійні виробничі накладні витрати слід розподіляти між одиницями продукції на базі нормальної потужності. Разом із тим можна використовувати для розподілу фактичний рівень виробництва (фактичну потужність), якщо він наближається до нормальної потужності.

Відповідно до МСБО 2 «Запаси» нерозподілені постійні накладні витрати не включаються до собівартості запасів, а списуються на витрати того періоду, коли вони були здійснені. Але при цьому вони включаються до собівартості реалізованої продукції. Графічне зображення розподілу виробничих накладних витрат наведено на рис. 1.

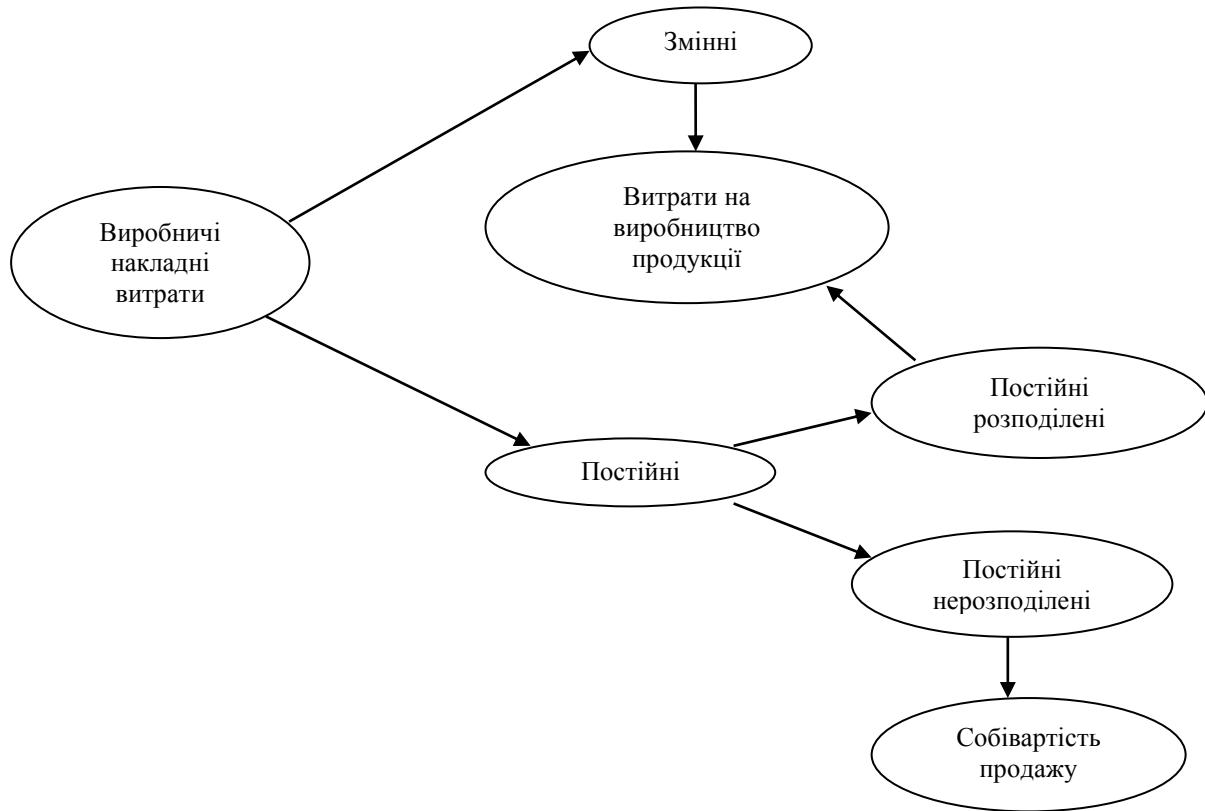


Рис. 1. Схема розподілу виробничих накладних витрат

Облікове відображення віднесення виробничих накладних витрат безпосередньо пов'язане з використанням нормальної потужності і віднесенням їх до постійних або змінних за ознакою реагування на зміну обсягу виробництва. Якщо фактичний обсяг виробництва :

- менший за нормальну потужність, то до виробничої собівартості включається добуток нормативу постійних витрат на фактичний обсяг виробництва: **Дт** рахунку «Виробництво», **Кт** рахунку «Виробничі накладні витрати». Частина постійних виробничих накладних витрат, що залишилася, є нерозподіленою і зараховується до складу собівартості продажу в період їх виникнення : **Дт** рахунку «Собівартість продажу», **Кт** рахунку «Виробничі накладні витрати»;
- дорівнює нормальній потужності, або більше, то нерозподілених витрат немає, і вся сума постійних витрат включається до виробничої собівартості продукції: **Дт** рахунку «Виробництво», **Кт** рахунку «Виробничі накладні витрати».

Актуальною проблемою для більшості виробничих підприємств є оптимізація податкового навантаження та зменшення операційних витрат діяльності за рахунок зменшення сум податків. В умовах обмеженості вітчизняних підприємств у зовнішніх джерелах фінансування для забезпечення та розширення господарської діяльності проблема пошуку внутрішніх ресурсів для фінансування стає дедалі актуальнішою.

Підприємство може самостійно встановлювати перелік і склад змінних та постійних виробничих накладних витрат і обирати методику розподілу змінних витрат, виходячи із специфіки своєї діяльності. Обрану базу розподілу накладних витрат зазначають у примітках до фінансової звітності та в наказі про облікову політику підприємства.

Затверджуючи в обліковій політиці показники виробничих накладних витрат на одиницю готової продукції при нормальній потужності, підприємство може впливати на величину прибутку поточного періоду і відповідно базу оподаткування податком на прибуток підприємств. При цьому, чим більше фактично виробничих накладних витрат припадає на одиницю продукції в порівнянні з нормативним значенням, тим більша їх сума буде безпосередньо віднесена на витрати періоду і зменшить прибуток та об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів сприяло уніфікації принципів формування інформації, створило базу для реалізації міжзаводських порівнянь і уніфікації методики фінансового аналізу. Необхідність дотримання положень з бухгалтерського обліку вимагає зміни структури управління підприємством, зміцнення управлінського обліку, внутрішнього аудиту і економічного обґрунтування рішень, що можливе тільки за грамотного організованого аналізу як способу зменшення ризику ухвалення рішень [7].

Реформування бухгалтерського обліку вимагає підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів і зокрема посилення їх аналітичної підготовки і підвищення кваліфікаційного рівня керівника.

У трансформації економічного аналізу у світлі реформування бухгалтерського обліку існує двосторонній зв'язок. З одного боку, бухгалтерській облік є основним джерелом інформації для аналізу, з іншого, аналіз етапів його реформування показує, що треба перейти від принципу «Аналізуй ту інформацію, що є» до принципу «Створи ту інформацію, аналіз якої дозволить ухвалити правильне рішення як зовнішньому, так і, в першу чергу, внутрішньому користувачу інформації» [1].

ВИСНОВКИ

Із викладеного можна зробити висновок, що перехід на міжнародні стандарти не змінив підходу до оцінки та визначення витрат, він ідентичний національним стандартам, хоча окремого МСБО для витрат немає. Вибір бази розподілу накладних витрат залежить від кваліфікації фахівців, який своєю чергою впливає на фінансові показники підприємства. Перспективами подальших наукових розробок у цьому напрямі, стане розробка комплексного підходу до визначення бази розподілу накладних витрат з максимально ефективним застосуванням у господарській діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Череп А. В. Управління собівартістю : монографія. Харків : ВД ІНЖЕК, 2005. 376 с.
2. Проскура К. П., Горбуненко Л. В. Методичні підходи до розподілу загальновиробничих витрат та їх вплив на рівень податкового навантаження виробничого підприємства. *Ефективна економіка*. 2016. №86. URL : www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5104.
3. Мякота В., Войтенко Т. Собівартість продукції: від випуску до реалізації. 3-ге вид., перероб. і доп. Харків : Фактор, 2007. 288 с.
4. Войтенко Т., Вороная Н. Все про облік витрат на виробничому підприємстві. Харків : Фактор, 2005. 266 с.
5. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>.
6. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : Фактор, 2008. 1008 с.
7. Конторщикова О. Економічний аналіз як передумова ефективного управління підприємством. *Економіка, фінанси, право*. 2002. № 6. С. 3–5.

REFERENCES

1. Cherep, A.V. (2005), *Upravlinnya sobivartistyiu* [A management a prime price: monograph], INZHEK, Kharkov, Ukraine.
2. Proskura, K.P. and Gorbunenko, L.V. (2016), "The methodical going near allocation of total production costs and their influence is on the level of the tax loading of productive enterprise", *Effective economy*, no 86, available at: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5104 (access October 15, 2017).
3. Mykota, V. and Voitenko, T. (2007), *Sobivartist produktsiyi: vid vipusku do realizatsiyi* [Unit Cost: from producing to realization], Factor, Kharkiv, Ukraine.
4. Voitenko, T. and Voronaia, N. (2005), *Vse pro oblik vytrat na vyrobnychomu pidpriemstvi* [All about accounting the costs at industrial company], Factor, Kharkiv, Ukraine.
5. About making alteration in Law of Ukraine "On a record-keeping and financial reporting in Ukraine": Law of Ukraine from 12.05.2011 № 3332-V, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17> (access October 18, 2017).
6. Golov, S.F. and Kostyuchenko, V.M. (2008), "A record-keeping and financial reporting are after international standards", Factor, Kharkiv, Ukraine.
7. Kontorchikova, O. (2002), "The Economic analysis as pre-condition of effective management the enterprise", *Economy, finances, right*, 2002, no 6, pp. 3-5.

УДК 339.137:331.5:659.126

HR-БРЕНДІНГ ЯК МЕХАНІЗМ ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НА РИНКУ ПРАЦІ

Бугай В.З., к.е.н., старший науковий співробітник, Басацька А.В.

*Запорізький національний університет
Україна, 69600, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 66
basatskaya.1994@mail.ru*

У статті показано значення порівняно нового напрямку в діяльності служб управління персоналом – HR-брендінгу – для забезпечення стійкої конкурентоспроможності сучасних підприємств. Зазначено, що для досягнення успіху в HR-брендінгу необхідно паралельне формування внутрішнього і зовнішнього HR-бренду. Акцентується увага на тому, що потрібно для досягнення успіху в HR-брендінгу та яка його головна мета. У статті проаналізовано поняття «бренд компанії як роботодавця» та «імідж компанії як роботодавця». Такий аналіз дозволяє сформулювати достатньо повне розуміння поняття «бренд роботодавця», яке є відносно новим для українського наукового середовища. Проводиться критичне осмислення існуючих трактувань дефініції HR-бренд у вітчизняній і зарубіжній літературі, відзначаються загальні риси між ними. Робиться висновок про помилковість тотожності між поняттями бренд роботодавця і HR-бренд. Обґрунтовується авторське трактування цієї дефініції за допомогою аналізу понять «людські ресурси» (HR) і «бренд». Виділено види, цілі та інструменти HR-брендінгу, а також схематично показано їх взаємозалежність. Схематично відображено систему взаємозв'язків між брендом та його цілями. Відображено та проаналізовано сукупність факторів, що впливають на формування цілісного образу компанії-роботодавця. Розглянуто, що потрібно для формування соціального пакета роботодавця та які інструменти потрібно використовувати. Сутність HR-бренду розкривається через його структурні елементи: цінності підприємства; культура взаємин (внутрішні комунікації); традиції підприємства; наявні компетенції персоналу; стиль управління; можливості професійного розвитку та кар'єрного зростання.

Ключові слова: HR-брендінг, конкурентоспроможність підприємства як роботодавця, види і елементи HR-брендінгу.

HR-БРЕНДІНГ КАК МЕХАНИЗМ ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА РЫНКЕ ТРУДА

Бугай В.З., к.э.н., старший научный сотрудник, Басацкая А.В.

*Запорожский национальный университет
Украина, 69600, г. Запорожье, ул. Жуковского, 66*

В статье показано значение сравнительно нового направления в деятельности служб управления персоналом – HR-брендінга – для обеспечения устойчивой конкурентоспособности современных предприятий. Отмечается, что для достижения успеха в HR-брендінге необходимо параллельное формирование внутреннего и внешнего