

УДК 657.471

## ПРОБЛЕМАТИКА ТА ПРАКТИКА РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ НА ПОСТІЙНІ ТА ЗМІННІ

**Дороженко Л.І.**

*Вінницький інститут економіки*

*Тернопільського національного економічного університету*

В статті розкриваються особливості класифікації витрат як складової процесу управління собівартістю. Обґрунтовується необхідність чіткого поділу витрат на постійні і змінні. Розподіляється загальна сума витрат підприємства методом прямого підрахунку. Наводиться методика розподілу постійних витрат пропорційно різним базам розподілу на молокопереробному підприємстві. Здійснюється розподіл загальновиробничих витрат за методом «нищої – вищої точки». Розраховується сума змінних та постійних витрат. Зроблено відповідні висновки та окреслено проблеми, що вимагають рішення.

**Ключові слова:** витрати, класифікація витрат, система управління витратами, змінні і постійні витрати, загальновиробничі витрати, розподіл витрат, база розподілу, метод «вищої –нищої» точки

In the article the features of costs classification as part of the management cost were revealed. The necessity of a clear division of costs into fixed and variable is proved. The total cost of the enterprise is divided by direct calculation. Methodology is given by the distribution of fixed costs in proportion to the distribution of different bases on the milk business. Active sharing overhead costs are done by “the lowest - the highest point” method. The sum of variable and fixed costs is calculated. Corresponding conclusions have done and outlined the problems that need solutions.

**Keywords:** cost, classification of expenses, management system of costs, variable and fixed costs, overhead costs, distribution costs, the base distribution method “higher-lover” point

**Актуальність проблеми.** На сьогодні економічне середовище в Україні, зумовлене впливом світової кризи, характеризується такими негативними явищами як зростанням конкуренції, зниженням платоспроможного попиту, погіршенням кон’юнктури ринку, нестабільністю у сфері банківського кредитування. В таких умовах одним із дієвих заходів виживання господарюючого суб’єкта є ефективне управління витратами виробництва, яке включає облік, планування, прогнозування, контроль,

аналіз, зниження, розподіл витрат.

Важливе значення для підприємства має класифікація витрат, так як дозволяє визначати особливості формування та розподілу витрат за певними об'єктами управління. Поділ витрат за різними класифікаційними ознаками спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління підприємством. Серед великої кількості варіантів класифікації витрат особливу увагу в процесі управління приділяють їх діленню на постійні та змінні в залежності від об'єму виробництва діяльності організації. Для ефективного управління процесом формування собівартості продукції дуже важливо правильно визначити суму постійних і змінних витрат.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Питання розподілу витрат досліджувались провідними вітчизняними та зарубіжними науковцями і практиками, серед яких: С. Голов, М. Чумаченко, І. Білоусова, Ф. Бутинець, Г. Кірейцев, П. Попович, Г. Савіцька, К. Друрі, М. Кужельний, Ю. Цал-Цалко та інші, які у своїх наукових працях розглядають різні методики формування собівартості продукції, розподіляючи витрати.

Однак, необхідно відмітити, що в даній сфері існують проблеми пов'язані насамперед з недостатністю методичних розробок і практичних рекомендацій щодо побудови системи управління витратами, зокрема поділу їх на постійні і змінні.

Однією з основних проблем є те, що обліковці не бачать мети застосування, потреби в такій інформації, тому що крім визначення виробничої собівартості ці дані практично не використовуються. Так як змінні і постійні витрати включаються у собівартість продукції. Крім того визначення і поділ витрат вимагає спеціальних методів їх дослідження й поведінки стосовно обсягу діяльності, і як правило, бухгалтери, які виконують суто облікову функцію, не мають вільного часу на проведення таких розрахунків, відсутні також спеціальні програми для ПК.

Досить суперечливим є українське законодавство. Положенням (стандартом) №16 передбачено поділ витрат на постійні і змінні. Проте в Положенні відсутня методика чіткого поділу витрат на постійні і змінні по дев'яти видах витрат, визначених пунктом 15 даного Положення. Проте такий розподіл неможливо здійснити реально. Річ у тім, що поділ виробничих витрат на постійні і змінні в обліковій та плановій літературі

постулюється без відповідних доказів. Разом з тим слід врахувати, що теорія виробництва і витрат розглядає витрати з врахуванням технології виробництва та її особливостей. [10, с 15 ]

Однією з проблем розподілу витрат є відсутність необхідних знань та навичок стосовно розподілу витрат на постійні і змінні у більшості менеджерів та обліковців вітчизняних підприємств.

**Метою роботи** є вивчення і вдосконалення процесу розподілу витрат на постійні і змінні, пропорційно різним базам розподілу.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Як відомо, собівартість продукції складається з великої кількості витрат. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат вони діляться на постійні та змінні. [5. с 20 ] Дана класифікація витрат дуже важлива для діяльності підприємства, вона використовується здебільшого для потреб управлінського обліку. Змінні характеризують витрати господарської активності, пов'язані з ростом обсягу продукції, а постійні витрати, пов'язані із здатністю господарювати, тобто відображати ефективність управління.

До змінних витрат відносяться витрати матеріальних і трудових ресурсів, оплата праці основних працівників на виробництво продукції (робіт, послуг), що змінюються пропорційно обсягові виробництва, а саме: витрати на сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, технологічне паливо і енергію, оплату праці основних працівників та інші. До постійних – витрати матеріальних і трудових ресурсів на виробництво продукції (робіт, послуг), що не залежать від обсягу виробництва, а зумовлені тільки структурою та організацією управління виробництвом це витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

На підприємствах існують також напівзмінні витрати, вони мають одночасно змінні і постійні компоненти витрат. Частина цих витрат змінюється при зміні обсягу виробництва, а частина залишається фіксованою протягом періоду. Прикладами таких витрат можуть бути витрати на оплату телефонних послуг, частину цих витрат складає фіксована сума абонентської плати, а іншу частину, змінну - сума оплати за міжміські і міжнародні розмови. Але для цілей управлінського

обліку немає необхідності аналізувати умовно - постійні витрати окремо, аналізують їхні складові компоненти в групах постійних і змінних витрат.

Однак, на практиці існують різні підходи до класифікації та розрахунку витрат виробництва. Так, в Україні, традиційно розраховували і продовжують розраховувати (на переважній більшості підприємств) загальну суму витрат на виробництво і збут продукції у грошовій оцінці не турбуючись про попередній та прогнозний розрахунок їх величини та аналіз можливостей зменшення ще до початку виробничої діяльності. В результаті цього фактичні витрати, зазвичай, перевищують планову величину.

Країни з розвиненою економікою протягом десятиліть широко використовують метод розрахунку витрат виробництва (собівартості продукції) за обмеженою (скороченою) номенклатурою калькуляційних статей, яка включає лише змінні витрати, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці робітників та змінну частину постійних витрат. Постійні витрати обґрунтовано вважають слабо пов'язаними з витратами виробництва окремих видів продукції.

Система калькулювання змінних витрат - "директ – костинг" надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми, ціноутворення, придбання чи виготовлення комплектуючих виробів, розширення або скорочення виробництва певної продукції тощо.

В нашій державі Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" передбачено поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні. Згідно з цим нормативним документом, до змінних загально-виробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з **фактичної** потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт

витрат аналогічно прямим витратам, але при **нормальній** потужності [5. с 156 ].

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

Для дослідження нами обрано молокопереробне підприємство Вінничини, так як дана галузь виробництва є для області пріоритетною і перспективною.

Розглянемо розподіл загальновиробничих витрат на постійні і змінні, які залежать від обсягів перероблення молока та випуску продукції. Його можна проводити різними методами. Найбільш точним є прямий метод, тобто визначення суми змінних і постійних загальновиробничих витрат на підставі документів або рахунків бухгалтерського обліку прямим підрахунком.

Спочатку розподілимо загальну суму витрат підприємства. Вивчивши існуючу систему калькулювання на підприємстві бачимо, що до змінних витрат відносяться: сировина і матеріали, заробітна плата основних робітників із відрахуваннями в соціальні фонди, послуги допоміжних виробництв, до яких відносяться витрати теплової, електричної енергії, води, і т.д.

До складу постійних невиробничих витрат включені адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, відсотки за кредит. Бачимо, що підприємство на протязі аналізованого періоду користувалось кредитами банку, так як власних обігових коштів йому не вистачає, тому робимо розрахунок при умові, що підприємство надалі буде користуватися кредитами у таких об'ємах як за аналізований період.

Необхідно зазначити, що планові норми витрат на підприємстві переглядаються вкрай рідко і керуватися плановими нормами в якості змінних витрат на одиницю продукції що випускається, на нашу думку, не доцільно. Тому в наших розрахунках ми будемо керуватися усередненими фактичними даними про розміри окремих статей змінних витрат на одиницю продукції, що випускається.

Результати розподілу витрат молокопереробного підприємства занесені в таблицю 1.

Провівши розподіл витрат прямим підрахунком, підраховуємо загальну суму постійних витрат, яка становить 407499 грн. (166982+59487+6

6483+3928+110619), середня сума за рік складає  $407499/12= 33958$  грн.

Таблиця 1. Результати розподілу витрат прямим підрахунком, грн.

Місяці року	Витрати по основному виробництву	Адміністративні	Витрати на збут	Інші опер витрати	Штрафи пені	Відсотки за кредит
Січень	228 560	8851	4145	1682	51	7688
Лютий	200 077	8831	4058	2868	1410	5142
Березень	263 990	9243	4311	3218		4745
Квітень	323 665	14999	4596	5485	497	4624
Травень	516 026	13297	6054	5784	428	4745
Червень	429 075	16270	4594	7543	374	6780
Липень	282 475	14836	5174	6803	902	10973
Серпень	354 820	15204	6744	3902	266	13182
Вересень	650 090	18462	6096	2266		12466
Жовтень	1 068 101	16914	6543	4808		14246
Листопад	809 490	16624	2748	5085		9940
Грудень	710 848	13451	4424	17039		16088
Всього за рік	5 837 217	166982	59 487	66483	3928	110 619

В загальну суму місячних постійних витрат додаємо суму витрат на ремонти основних засобів 10000 грн., амортизацію основних засобів 5700 грн. Тоді загальна сума постійних витрат за місяць складе 49658 грн.

Наступним кроком буде розподіл постійних витрат між основними видами продукції пропорційно різним базам розподілу.

Зазначимо, що на даному молокопереробному підприємстві виготовляється масло фасоване, масло вагове, казеїн технічний, декілька видів сиру та декілька видів цільномолочної продукції. Підприємство також займається переробкою давальницької сировини – молока, на виготовлення сиру, масла та казеїну давальницького.

Спочатку за базу розподілу беремо обсяг реалізованої продукції та наданих послуг. Результати розрахунку подані в таблиці 2. Якщо підприємство реалізує багато видів продукції, то її реалізацію можна розглядати як визначену комбінацію продажів. Комбінація продажів являє собою комбінацію визначених частин кожного продукту в загальній сумі продажів. Кожний вид продукції має свою питому вагу в реалізації, а комбінація продажів складається з частин, що займає кожний вид у загальному розмірі реалізації. Комбінація продажів може визначатися як в абсолютних розмірах (натуральних або грошових) так і у відсотках.

Таблиця 2. Розподіл постійних витрат пропорційно обсягу реалізації та наданих послуг

Види продукції	Обсяги реалізації, грн.	Питома вага	Загальні постійні витрати, грн.	Загальні постійні витрати в розрахунку на 1 місяць, грн.
Сир	1 234 997	42,5%	173187	14432
Масло і казеїн власного виробництва	1 486 713	51,2%	208639	17387
Переробка масла і казеїну	182 091	6,3%	25673	2139
Всього	2 903 800	100,0%	407499	33958

Далі за базу розподілу беремо обсяг переробки основної сировини молока, що було затрачено при виробництві даних видів продукції, тобто обсяг переробки в натуральному вираженні (табл. 3).

Таблиця 3. Розподіл постійних витрат пропорційно обсягу переробки молока

Види продукції	Обсяги переробки молока, кг	Питома вага	Загальні постійні витрати, грн.	Загальні постійні витрати в розрахунку на 1 місяць, грн.
Сир	1 457 559	25,5%	103912	8659
Масло і казеїн власного виробництва	2 649 606	46,4%	189080	15757
Переробка масла і казеїну	1 605 348	28,1%	114507	9542
Всього	5 712 513	100,0%	407499	33958

Таблиця 4. Порівняльні результати розподілу постійних витрат

Витрати	Сир	Масло і казеїн власного виробництва	Переробка масла і казеїну	Разом
Загальні витрати по обсязі продажів	14432	17387	2139	33958
Загальні витрати по обсязі переробки	8659	15757	9542	33958

Порівняльні результати двох методів приведені в таблиці 4. Як бачимо з приведених вище таблиць при розподілі постійних витрат пропорційно обсягу переробки молока, велика їх частина припадає на ту продукцію, для якої потрібно великий об'єм молока. А у випадку розподілу по сумі реалізації велика частина постійних витрат відноситься на більш дорогу

продукцію. Тому, на наш погляд, підприємству доцільніше застосовувати перший метод, до того ж він є основним і у світовій практиці.

Наступним етапом нашого дослідження і найбільш складним процесом є поділ загальновиробничих витрат на постійні і змінні. При проведенні розрахунків ми використаємо метод «вищої - нижчої» точки, який побудований на основній функції витрат:

$$Y = a + b \cdot x \quad (1)$$

де :

Y - сума усіх витрат;

a - постійні витрати;

b - змінні витрати на одиницю;

X - х кількість одиниць.

Приведемо в таблиці 5 співвідношення обсягу переробки молока і загальну суму загальновиробничих витрат помісячно.

*Таблиця 5. Співвідношення обсягу переробки молока і загальновиробничих витрат*

Місяці року	Обсяг переробки молока, кг.	Загальновиробничі витрати, грн.
Січень	286968,0	11675,37
Лютий	268036,0	15816,14
Березень	357166,0	18024,69
Квітень	412740,0	19597,29
Травень	833454,0	14659,87
Червень	876017,0	23692,99
Липень	618417,0	12753,1
Серпень	679075,0	11332,33
Вересень	1100454,0	16171,77
Жовтень	1546002,0	12200,51
Листопад	1096073,0	13363,87
Грудень	1112699,0	17010,24

В результаті бачимо, що при зміні обсягу переробки сировини, яка поступово збільшується, сума загальновиробничих витрат не збільшується пропорційно збільшенню обсягів виробництва і залишається приблизно на сталому рівні.

Використовуючи метод «вищої - нижчої» точки, який ґрунтується на допущенні того, що змінні витрати складають різницю загальних витрат при найбільшому і найменшому рівні діяльності визначимо суми

постійних загальновиробничих витрат, що не змінюються в залежності від обсягів переробки молока, і суми змінних загальновиробничих витрат, що суттєво залежать від об'ємів переробки сировини, та випуску продукції.

*Таблиця 6. Вхідні дані для обчислення змінних витрат у складі загальновиробничих витрат.*

Місяці	Переробка молока, кг	Загально-виробничі витрати, грн.	Змінні витрати, грн.	Постійні витрати, грн.
Липень	618 417	12753,1	685,206	12067,89
Серпень	679 075	11332,33	752,4151	
Листопад	1 096 073	13363,87	1214,449	
Вересень	1 100 454	16171,77	1219,303	
Грудень	1 112 699	17010,24	1232,87	
Лютий	1 215 100	15614,20	1346,331	
Березень	1 526 100	19981,20	1690,919	
Жовтень	1 546 002	12200,51	1712,97	
Січень	1 547 500	14523,20	1714,63	
Квітень	1 576 300	13814,20	1746,54	12067,66

З даних про виробництво продукції і сумах загальновиробничих витрат за аналізуємий період нами були взяті дані про найбільший і найменший випуск продукції (табл. 6).

Різниця між найбільшим та найменшим обсягами перероблення молока складає 957883кг. (1576300-618417), а між загальновиробничими витратами у липні та квітні – 1061 грн. (13814,20- 12753,1). Отже, змінні витрати у складі загальновиробничих витрат на одиницю переробленого молока за методом “вищої – нижчої точки” складають 0,001108 грн. (1061/957883).

**Висновки.** Отже, підвівши підсумки нашого дослідження необхідно сказати, що для сприяння чіткому розподілу постійних і змінних витрат з метою проведення аналізу беззбитковості, необхідно:

1. Ознайомити робітників підприємства з існуючою системою класифікації витрат, і намагатися при веденні обліку окремих статей витрат відразу визначати які вони: постійні чи змінні. Тому що саме від розподілу витрат багато в чому залежить ефективне формування собівартості продукції. У випадку неточного їхнього поділу аналіз може стати лише суб'єктивною думкою аналітика.

2. Змінні загальновиробничі витрати на одиницю виробленої

продукції чи надані послуги, можливо включати в прямі витрати на продукт. А постійні загальновиробничі витрати включати в процентному відношенні, що періодично необхідно переглядати, у залежності від суми сформованого портфеля договорів.

3. Розподіляти загальні постійні витрати між найменуваннями виготовлюваної продукції по ціновому фактору, визначаючи при цьому середні ціни реалізації за попередні періоди.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Критерії та ознаки класифікації витрат на виробництво продукції як елемент управління діяльністю підприємств / Т.Ю. Бондаренко // Формування ринкових відносин в Україні.-№6 2011.
2. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств/О.В. Косинська // Формування ринкових відносин в Україні. – №7 2011.
3. Податкові аспекти управління витратами підприємства/ К.П. Проскурова, Г.О. Зінов`єв //Актуальні Проблеми Економіки.-2009.-№6
4. Олех Н. Л. Теоретичні аспекти управління витратами виробництва на підприємствах у ринкових умовах // Формування ринкових відносин в Україні.-2011.-№9
5. Бухгалтерський облік. Хрестоматія//Збірник систематизованого законодавства. №7 – Квітень 2008р.
6. Данилко В.К., Кушніренко О.М., Марченко К.С. Управління витратами: Навч. Посібник.-К.: Каравела, 2012.-216с.
7. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
8. Управління витратами: Навч. Посіб. /М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; За заг. ред. М. Г. Грещака.-К.: КНЕУ, 2008.-264с.
9. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник.-К.: Центр учбової літератури, 2008.-320с.
10. Чумаченко М., Білоусова І. Економічна робота на підприємстві // Облік: теорія і практика. – 2007. - №3 с. 13-16