

вої звітності платниками податків до фіскальних органів на період діє в Україні воєнного стану.

### Список використаних джерел

1. Закон України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» № 2115–IX від 03.03.2022 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20/ed20220303#Text> (дата звернення: 19.09.2022).

2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» 2260–IX від 12.05.2022 року. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/zakoni-ukraini/77361.html> (дата звернення: 19.09.2022).

3. Нові особливості податкового адміністрування під час воєнного стану. URL: <https://pravo.ua/novi-osoblyvosti-podatkovoho-administruvannia-pid-chas-dii-voiennoho-stanu-komentari-iurystiv/> (дата звернення: 19.09.2022).

4. Особливості оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану або стану війни. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-576537.html> (дата звернення: 19.09.2022).

*Зоріна Олена Анатоліївна,  
доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

## КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЗА ПОВНИМИ ТА ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ: ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ

Кожне підприємство намагається побудувати всі процеси своєї діяльності таким чином, щоб отримати максимальний прибуток від своєї діяльності. Щоб залишатися конкурентоспроможному, підприємству необхідно ефективно управляти наявними ресурсами. Мабуть, головну роль цьому грає контроль над витратами, розуміння обсягу і структури витрат дає свободу до ухвалення управлінських рішень під впливом змін зовнішнього та внутрішнього середовища. У сучасному управлінському обліку розглядається кілька методик управління витратами, одними з основних є «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг». Ці методи давно ві-

домі на заході і швидко набувають популярності і серед українських управлінців. Зважаючи на суттєву роль обраного методу розподілу витрат на підприємстві, наразі питання його вибору набуває особливої актуалізації.

Дослідження теоретичних основ і методичних положень побудови управлінського обліку в діяльності суб'єктів господарювання висвітлюються в працях таких науковців як Голов С., Данілочкіна Н., Задорожний З.-М., Аверкин Я., Левицька С., Сич Д., Рожелюк В., Денчук П., які зробили значний внесок у розбудову концептуальних засад впровадження, організації та методики управлінського обліку. Не применшуючи наукових досягнень вчених, слід зазначити, що потребують подальших розробок питання, пов'язані з обґрунтуванням та систематизацією методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Організація управління витратами на підприємстві повинна включати:

- ✓ нормативний розрахунок та регулювання, що складається з правил нормування, процесу визначення нормативної собівартості, регулювання витрат та інших економічних показників;
- ✓ аналіз фактичних та планових витрат, що забезпечує визначення відхилень та виявлення пріоритетних елементів витрат;
- ✓ блок прийняття рішень, що формує варіанти можливих рішень, коригування;
- ✓ блок планування витрат, що дає можливість зробити прогноз на наступний період з урахуванням коригування та обраного варіанта рішення.

За результатами управління витратами необхідно робити дії, пов'язані з маркетинговими процесами, організацією виробництва (бізнесу), управлінням персоналом, процесами постачання та збуту, тобто слід активізувати вплив на витрати з метою запобігання банкрутству або поліпшення позицій щодо витрат.

У вітчизняній практиці управлінського обліку найбільшого поширення набули системи «абзорпшен-костинг» (калькулювання повної собівартості) та «директ-костинг» (калькулювання собівартості за змінними витратами). Якщо порівнювати зазначені системи, то, насамперед, слід оцінити їх значення для стратегічного управління підприємством.

Метод абзорпшен-костинг базується на обчисленні повних витрат. При цьому всі витрати розподіляються між реалізованою продукцією та її залишками. Абзорпшен-костинг, зазвичай, застосовується для розрахунку повної собівартості продукції і для визначення прибутку. Він є найпоширенішим методом калькуляції у більшості розвинутих країн, однак слід

пам'ятати, що виробничі витрати складаються з основних та накладних витрат. І якщо прями витрати можна віднести безпосередньо на конкретні види продукції, то накладні витрати розподіляються пропорційно між видами продукції.

Що стосується директ-костингу, то його основна особливість заключається в тому, що у собівартість продукції включаються тільки змінні витрати. Постійні витрати не враховуються в собівартість продукції, а списуються на витрати періоду. Характерною рисою директ-костингу є те, що за його допомогою можна вивчати взаємозв'язок між випуском, собівартістю та прибутком, що дозволяє використовувати цю залежність в аналізі та прийнятті управлінських рішень.

Зазначені методи розподілу витрат, що стосуються як стратегічного, так і оперативного управління, різні за своїм змістом, за своїми цілями і особливостями застосування. Науковці виділяють як переваги, так і недоліки кожного з методів, які є дієвими інструментами сучасного підходу до ціноутворення та управління витратами. Однак практичне їх застосування вимагає узгодження з обліковою політикою фірми та з податковим законодавством. У той самий час дані системи можна використовувати для внутрішнього аналізу витрат і розробки програм по їх зниженню.

Постійні витрати можуть у ряді випадків спотворювати інформацію та призводити до неправильних управлінських рішень. Це пов'язано, наприклад, з тим, що при вільних потужностях вигідне будь-яке замовлення, яке покриває частину постійних витрат. Крім того, при калькулюванні за традиційним методом (повною собівартістю) існує велика ймовірність спотворення інформації у зв'язку з розподілом непрямих витрат за продуктами (об'єктами калькулювання). Подібний розподіл ніколи не може бути точним, а часто і вводить в оману щодо справжньої вартості конкретного продукту. Найточніша калькуляція та, до якої включені лише витрати, безпосередньо пов'язані з випуском певної продукції, виконанням робіт та наданням послуг. Для менеджерів особливо важлива інформація про витрати для прийняття короткострокових управлінських рішень, пов'язаних з вибором між альтернативними варіантами дій. Система «директ-костинг» є інформаційною основою маржинального підходу в управлінні, тому можна сказати, що її основна перевага полягає в тому, що такий розрахунок дає більше корисної інформації для прийняття управлінських рішень.

До переваг директ-костингу також можна віднести простоту і точність калькулювання собівартості продукції, водночас відсутні складні процедури розподілу постійних витрат за видами продукції. Окрім того,

директ-костинг дає можливість керівництву зосередитися на змінах у маржинальному доході як за виробництвом в цілому по підприємству, так і за видами продукції: визначити продукти з високою рентабельністю для першочергового їх виробництва, оскільки різниця між цінами продажу та змінними витратами не прихована для керівництва. Система дозволяє швидко реагувати на запуск нового продукту при зміні ринкових умов. Також перевагою директ-костингу є те, що обмеження витрат лише змінними витратами спрощує процес розподілу витрат, їх планування, обліку та контролю, оскільки витрати стають більш прозорими, а деякі з них краще контролюються. Вона полегшує оперативний контроль за постійними витратами, оскільки в процесі контролю витрат використовуються стандартні (нормативні) витрати (тобто «директ-костинг» у поєднанні зі «стандарт-костингом»). Змінюючи нормативи в системі «директ-костинг», встановлюються критерії як для змінних, так і для постійних витрат.

Водночас теоретичні та практичні дослідження системи «директ-кост» дозволяють виділити притаманні їй недоліки:

1. Якщо в умовах конкуренції використовується демпінг – навмисний продаж товарів за низькими цінами для отримання привілейованого становища на ринку окремого товару, виникає загроза того, що велика кількість нерозподілених постійних витрат не буде покрита маржинальним доходом, тобто бізнес потрапить в зону збитковості.

2. Противники директ-костингу впевнені, що на практиці важко розподілити витрати між постійними і змінними. Це значною мірою залежить від тривалості аналізованого періоду часу та діапазону виробництва. Крім того, вони зазначають, що постійні витрати також існують у виробництві продукту і тому мають бути включені у собівартість. Вони вважають, що «директ-костинг» не дає відповідь, яка повна собівартість продукції та скільки коштує її виготовлення.

На відміну від цього, стратегічний управлінський облік віддає перевагу системі розрахунку повних витрат, оскільки постійні витрати протягом тривалого періоду мають умовний характер. Крім того, у короткостроковій перспективі розрахунок загальної вартості (навіть приблизної) необхідний для оцінки запасів і вимірювання прибутку підприємства, а в деяких випадках і для прийняття рішень щодо ціноутворення.

Аргументом на користь калькуляції за повними витратами є те, що система «директ-костинг» не приділяє належної уваги постійним витратам. Деякі дослідники стверджують, що рішення, засновані на даних про змінні витрати, можуть бути пов'язані лише з доходом від продажів і

змінними витратами, ігноруючи той факт, що протягом тривалого періоду часу більше уваги слід приділяти постійним витратам. Наприклад, якщо рішення щодо ціноутворення ґрунтуються виключно на даних про змінні витрати, тоді маржа продажів може бути недостатньою для покриття загальних витрат. Також передбачається, що при повному розподілі витрат постійні витрати покриваються, оскільки вони розподіляються за видами продукції. Викликає сумнів достатність аргументу про те, що система змінних витрат змусить менеджерів ігнорувати постійні витрати. Якщо постійні витрати не враховуються, то це недолік управління, а не недолік системи бухгалтерського обліку.

Розрахунок собівартості шляхом повного розподілу витрат дозволяє уникнути в звітності інформації про фіктивні збитки. У виробництві, орієнтованому на сезонні продажі, постійні витрати, понесені при використанні системи «директ-костинг», повністю вираховуються з продажів, коли продукція випускається та зберігається до пікового сезону для задоволення попиту. Таким чином, під час збільшення виробництва для продажу продукції наступного сезону дохід від продажу дорівнює нулю, а постійні витрати списуються на витрати періоду. І навпаки, у випадку повністю розподілених витрат постійні накладні витрати включаються в оцінку запасів і відносяться на кінець періоду, а витрати враховуються лише під час продажу. Таким чином, витрати навряд чи виникнуть протягом періоду накопичення запасів. У цьому випадку система «абзорпшен-костинг» забезпечує більш логічний процес розрахунку прибутку.

Таким чином, проведене дослідження дає можливість стверджувати, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво. Прихильники розподілу витрат за системою «абзорпшен-костинг» стверджують, що виробництво товарів неможливе без постійних витрат виробництва, а отже, постійні виробничі витрати слід розподіляти по виробничих підрозділах і включати в оцінку запасів. Але, як ми виявили, система «директ-костинг» також має свої переваги, тому не можна однозначно рекомендувати єдиний для підприємств різних галузей промисловості метод обліку витрат та метод калькулювання. Для їх визначення необхідно враховувати галузеві особливості, обсяги та періодичність випуску продукції, організацію і технологію виробництва, методiku планування, стан технічного нормування та інші фактори.

### Список використаних джерел

1. Пастернак О. П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Випуск 5. С.1019-1024. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/207.pdf>

2. Товстопят Ю., Чернишова Н. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції. Податковий кодекс. 2014. № 22. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/november/issue-22/article3441.html>

*Іскра Сергій Валентинович,*

*аспірант,*

*Національна академія статистики обліку та аудиту*

### **ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА ЯК «ДОРОЖНЯ КАРТА» ПОВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

*«Фундаментальним показником людини є не те,  
де він знаходиться в моменти комфорту і зручності,  
а де він перебуває в часи викликів і суперечок»*

Мартин Лютер Кінг-молодший

Аудит та аудиторська звітність вже стали частиною побуту країни, й успішно виконують своє завдання з розвитку української економіки та українського бізнес середовища. В процесі виконання завдання зазвичай аудитор не просто підтверджує звітність компанії, але й допомагають звернути увагу на ризикові елементи діяльності та висловлюють свої думки щодо їх усунення й оптимізації роботи компанії. Кожне нове завдання для аудитора це по суті виклик, у відповідь на який він повинен вкотре довести свою професійність та обізнаність в усіх стандартах та законодавчих вимогах до звітності.

Та окрім звичних, навіть побутових викликів для аудиторів у вигляді завдань з огляду фінансової звітності існують й загальнодержавні виклики що вимагають нового погляду на реальність, нових підходів та рішень. Одним з таких викликів сучасності для аудиторської спільноти стала війна. Руйнація людських життів, міст, а головне цілої економіки країни для ба-