

Мар'яна С. Завербна, Ігор Б. Скворцов
**РОЗВИТОК ЕКОНОМІЧНИХ МЕТОДІВ ПЛАНУВАННЯ
УМОВНО ПОСТІЙНИХ ВИТРАТ**

У статті запропоновано новий метод планування умовно постійних витрат на підприємстві, який значно покращує якість та об'єктивність визначення результатів його діяльності. Обґрунтовано, що неправильні існуючі методи планування цих витрат негативно впливають передусім на поповнення бюджетних коштів.

Ключові слова: постійні витрати; планування; економічне вимірювання часу.

Форм. 2. Табл. 2. Літ. 10.

Марьяна С. Завербна, Игорь Б. Скворцов
**РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ МЕТОДОВ ПЛАНИРОВАНИЯ
УСЛОВНО ПОСТОЯННЫХ РАСХОДОВ**

В статье предложен новый метод планирования условно постоянных расходов на предприятии, который значительно улучшает качество и объективность определения результатов его деятельности. Обосновано, что неправильные методы планирования этих расходов негативно влияют прежде всего на пополнение бюджетных средств.

Ключевые слова: постоянные расходы; планирования; экономическое измерение времени.

Mariana S. Zaverbna¹, Ihor B. Skvortsov²
**DEVELOPMENT OF ECONOMIC METHODS
FOR PLANNING OF SEMI-FIXED COSTS**

The article suggests a new method of planning for semi-fixed assets at an enterprise which would significantly improve the quality and objectivity of determining the activities results. It is demonstrated that at present some of the methods are applied wrongly, thus influencing negatively the budget incomes.

Keywords: fixed costs; planning; economic measuring of time.

Постановка проблеми. У запропонованій статті доведено, що традиційні методи планування заробітної плати, амортизаційних відрахувань і загалом постійних витрат, які практично не змінилися з радянських часів, негативно впливають на кінцеві показники поточної діяльності підприємства – прибуток, рентабельність продукції тощо. Ще більшою мірою це негативно впливає на макроекономічні показники – суми прибуткового податку і наповнення бюджетних коштів. Головною причиною, яка перешкоджає застосуванню сучасних методів планування, є неправильне застосування чинника часу. Традиційне для нас значення «місячної зарплати» іноземців збиває з пантелику шок – як можна говорити про місячну зарплату, коли кожен місяць має різну кількість днів? В економічно розвинених країнах є 3 види значень заробітної плати – денна, тижнева і річна. Це зумовлено тим, що ці календарні періоди мають практично константне часове значення. Тому для покращення планування діяльності підприємств нам треба поступово відмовлятися від анахронізмів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Планування витрат є класичною економічною темою. Вважається, що планувати витрати ми всі вміємо,

¹ National University "Lviv Polytechnics", Ukraine.

² National University "Lviv Polytechnics", Ukraine.

оскільки планування було базовим елементом всієї системи управління економікою країни за радянських часів. Однак вже тоді спостерігалось окреме відставання в застосованих методах планування, оскільки вони не відповідали передовій економічній науковій думці. Передусім це стосується виникнення «управлінського обліку», головною особливістю якого є те, що всі витрати, які виникали на підприємстві (собівартість продукції), почали групувати з двома ознаками – постійні і змінні [4] (у радянський період традиційним було групування собівартості за елементами і статтями витрат). Це, на нашу думку, є однією з причин того, що ці показники й дотепер більшість економістів не вміють правильно застосовувати та планувати. Тим більше, що старше покоління, яке досконало не володіє цими поняттями і яке в більшості випадків є викладачами для молодшого, не надає їм належної уваги. Слід відзначити, що існують публікації, в яких приділено увагу й цим показникам [1–7; 10]. Існують також нормативи планування даних витрат, запроваджені при переході в Україні на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку ПСБО. Є й багато інших публікацій, у яких розглядаються ці питання, але вони здебільшого не надають належного теоретичного обґрунтування запропонованим методам, або, навпаки, в них незрозуміло, як запропоновані методи можна застосовувати для практичної діяльності.

Метою дослідження є обґрунтування таких питань:

- 1) розкриття сутності постійних (умовно постійних) витрат;
- 2) встановлення причин неправильного використання чинника часу;
- 3) розробка науково обґрунтованого методу планування умовно постійних витрат.

Основні результати дослідження. Якщо проаналізувати більшість літературних джерел, то можна дійти висновку, що в них однобічно розглядають постійні та змінні витрати, оскільки звертають увагу тільки на одну властивість (і то не основну). У більшості випадків вживають приблизно таке визначення: постійні – це такі витрати, які не залежать від обсягів виготовленої продукції, а змінні від них залежать [2; 3; 6; 9]. Помилковість визначення постійних витрат полягає в тому, що завданням науки є не встановлення явищ, які не залежать одне від одного, а, навпаки, виявлення зв'язків, які між ними існують, та опис цих зв'язків відповідними (бажано функціональними) залежностями.

Нами пропонуються такі визначення цих понять [8, 243]:

- умовно постійні витрати – це такі, які не залежать від обсягу виробництва, а *залежать від часу*;
- умовно змінні витрати *залежать від обсягу виробництва* і не залежать від часу.

Уточнюючий термін «умовно» вживається у такому разі з двох причин: по-перше, не можна вважати, що постійні витрати зовсім не залежать від обсягів виготовленої продукції (це особливо стосується при переході підприємства на двох- або трьохзмінну роботу); по-друге, у багатьох випадках провести чітку межу між постійними та змінними витратами практично неможливо, внаслідок цього, на нашу думку, в майбутньому виникне потреба у виділенні окремої проміжної групи витрат – це можна порівняти з тим, коли

здійснюється розподіл на основні та оборотні засоби, то виникає потреба у виділенні окремої проміжної групи – МШП (малоцінні та швидкозношувані предмети).

Для обґрунтування твердження, що умовно постійні витрати залежать від часу, треба розглянути їх склад. Основними елементами цих витрат є: амортизаційні відрахування, зарплата працівників з почасовою оплатою праці, витрати на допоміжні матеріали (спецодяг, з охорони праці, канцтовари тощо), витрати на утримання будівель і споруд, орендна плата. Аналіз цих витрат показує, що вони практично не залежать від обсягів виготовленої продукції, а залежать головним чином від часу. Внаслідок цього можна зробити висновок, що їх треба планувати передусім з врахуванням чинника часу.

В наукових дослідженнях сформувалась, на нашу думку, неправильна практика: вважається, що врахування чинника часу – це дисконтування (приведення) грошових потоків до відповідного періоду. Очевидно, що ця методика у багатьох випадках дає змогу визначити ефективність інвестиційних та інноваційних проектів й отримувати теоретично обґрунтовані результати. Але при цьому більшість науковців зауважує, що ця методика має багато вад [8, 164]. Окрім того, її неможливо застосовувати для дослідження поточної діяльності підприємства.

Існує й інша проблема, яку більшість економістів також не усвідомлюють. Це стосується вимірювання часу. Основними вимірниками часу тепер в економіці є місяць, квартал і рік. Це пояснюється тим, що на ці календарні періоди складається бухгалтерська звітність, яка є первинною інформацією для виконання будь-якого економічного дослідження. Але проблема полягає в тому, що для вимірювання часу треба обов'язково застосовувати «константний показник часу» (наприклад, у фізиці таким константним показником є «секунда»). А вище згадані календарні періоди не можуть бути такими константними показниками, оскільки вони мають різну тривалість. Проведене нами дослідження показує, що найбільші відхилення від середнього значення має місячний плановий період, оскільки мінімальна кількість робочих днів у місяці може коливатись від 17 до 23, а при шестиденному робочому тижні – навіть до 27. Тому неврахування таких розбіжностей при плануванні діяльності підприємства є грубою помилкою.

Проте будь-який економіст-плановик може справедливо заперечити, що при плануванні обсягів виготовленої продукції обов'язково враховується кількість робочих днів, і це дійсно так. Тому виникає логічне питання: існують дві тези, які заперечують одна одній, як це можна пояснити

Для надання відповіді на це питання треба розглянути механізм реального планування на підприємстві. Припустимо, що розглядається підприємство з масовим типом виготовлення продукції (конвеєрне виробництво). Натуральна продуктивність виготовлення продукції $\Pi_d = 100$ од. виробів за день (зміну). Ціна продукції становить $C_{прод} = 20$ тис. грн за од., що складається із таких елементів:

$C_{упв}$ – умовно постійні витрати в складі ціни продукції 6 тис. грн/од.;

$C_{узв}$ – умовно змінні витрати 12 тис. грн/од.;

$C_{пр}$ – прибуток 2 тис. грн/од.³

Для спрощення будемо приймати, що умовно постійні витрати на цьому підприємстві складаються із двох елементів – амортизаційних відрахувань і заробітної плати працівників з часовою оплатою праці. Далі припустимо, що місячна сума амортизаційних відрахувань становить $K_{ам} = 8$ млн грн, а заробітна плата працівників $K_{зпм} = 4$ млн грн (в реальних умовах ці показники визначаються шляхом ділення річних значень цих показників на 12 місяців, тобто фактично визначається середньомісячне значення).

Розрахунок виконаємо для таких умов: по-перше, приймаємо, що планові завдання збігаються із фактичним виконанням; по-друге, розрахунок виконаємо для двох випадків, коли кількість робочих днів D_i в одному місяці становить 17, а в другому 25; по-третє, проаналізуємо, як економіст-плановик буде планувати показники діяльності цього підприємства на ці 2 місяці, а з іншого боку – як бухгалтер буде визначати ті ж самі показники, тільки як фактичні значення.

Результати виконаного розрахунку зведено в табл. 1.

Таблиця 1. Розрахунок показників діяльності підприємства за два місяці, виконані з позицій економіста-плановика і бухгалтера, авторська розробка

Показники і їх одиниці вимірювання	Розрахунок економіста			Розрахунок бухгалтера		
	Формула розрахунку	$D_1 = 17$	$D_2 = 25$	Формула розрахунку	$D_1 = 17$	$D_2 = 25$
Місячна продуктивність, тис. jл.	$P_{міс.i} = P_{д.i} \cdot D_i$	1700	2500	За фактом (факт = план)	1700	2500
Реалізація, тис. грн	$K_{реал.i}^* = P_{міс.i} \cdot C_{прод}$	34000	50000	За фактом (факт = план)	34000	50000
УЗВ, тис. грн	$K_{узв.i} = P_{міс.i} \cdot C_{узв}$	20400	30000	За фактом (факт = план)	20400	30000
УПВ, тис. грн	$K_{упв.i} = P_{міс.i} \cdot C_{упв}$	10200	15000	За фактом* $K_{упв.i} = K_{ам} + K_{зпм}$	12000	12000
Прибуток, тис. грн	$K_{пр.i} = P_{міс.i} \cdot C_{пр}$	3400	5000	$K_{пр.i} = K_{реал.i}^* - (K_{узв.i} + K_{упв.i})$	1600	8000
Рентабельність, %	$R_{пр.од} = \frac{K_{пр}}{K_{узв} + K_{упв}}$	11,1	11,1	$R_{пр.од} = \frac{K_{пр}}{K_{узв} + K_{упв}}$	4,94	19,05

* фактичні умовно постійні витрати визначаються як сума амортизаційних відрахувань (8 тис. грн) і зарплати погодинників (4 тис. грн); темним фоном виділено значення, які є предметом дослідження.

З табл. 1 видно, що основні базові показники – місячний обсяг виконаних робіт, реалізація, умовно змінні витрати (в радянський період цьому показнику значною мірою відповідали «прямі витрати»), які виконані економістом-плановиком і бухгалтером, є однаковими. Ці показники були найважливішими для планування діяльності підприємства, оскільки преміювання здійснювалось за виконання загальних обсягів планових показників в натуральних і грошових одиницях вимірювання. Сума умовно змінних (прямих) витрат була також важлива, оскільки за цим показником здійснювалось списання всіх видів матеріалів і комплектуючих виробів, а значення прибутку практично не бралось до уваги.

³ Мультиплікативна і адитивна схеми ціноутворення, у яких використовується такий розподіл, наводяться у [5].

У теперішніх ринкових умовах пріоритети оцінювання кінцевих результатів виробничої діяльності підприємств принципово змінилися. Основним результируючим показником цієї діяльності є сума отриманого прибутку і різні види прибутковості (рентабельності). Тому виникає логічне питання: якими методами розрахунку треба користуватись, щоб ці показники відповідали реальному виробничому процесу і їх можна було застосовувати для оцінювання діяльності підприємств

Табл. 1 демонструє, що планові й фактичні значення отриманого прибутку і рентабельності продукції значно відрізняються. Тому логічно дослідити, які значення більш правильно відтворюють реальний економічний процес.

На перший погляд, розрахунок, який виконується економістом, краще відтворює реальний процес. Це пояснюється тим, що згідно з вихідними даними інтенсивність виготовлення продукції є сталою величиною (швидкість конвеєра не змінюється). Тому і рентабельність продукції має бути сталою. І за цією методикою це дійсно так. Однак загальна сума прибутку, яка визначається за цією методикою, фактично враховує значення умовно постійних витрат, які визначаються пропорційно до обсягу виготовленої продукції (залежать від обсягу). Але ж це не відповідає сутності цих витрат, оскільки за визначенням вони не мають залежати від цього обсягу. Тому можна зробити такий попередній висновок, що такий спрощений розрахунок умовно постійних витрат, а відповідно і прибутку, не відповідає реальному економічному процесу, оскільки суми прибутку і значення рентабельності продукції визначаються помилково.

Розрахунок, який виконується бухгалтером, більш правильно враховує суму умовно постійних витрат, оскільки вони у такому разі не залежать від обсягу виготовленої продукції, а визначаються від фактичної суми складових її елементів – нарахованої заробітної плати і амортизаційних відрахувань, що відповідає управлінському обліку. Тому можна прийти до висновку, що такий метод розрахунку більш правильно визначає суму прибутку, який отримуватимуть на цьому підприємстві за ці 2 місяці (9600 тис. грн).

Однак виникає наступне запитання – чому рентабельність продукції, коли розрахунок виконується за цією методикою, так суттєво відрізняється за окремі місяці, адже інтенсивність виготовлення продукції є сталою? У даному випадку можна дати таку теоретичну відповідь: рентабельність продукції значно змінюється тому, що на суму отриманого прибутку діє вплив «операційного важеля», який показує, що зміна обсягів виготовленої продукції непропорційно (мультиплікативно) впливає на зміну величини отриманого прибутку.

Якщо порівняти ці 2 методи розрахунку кінцевих показників діяльності підприємства, то можна дійти висновку: друга методика визначення умовно постійних витрат і сум отриманого прибутку є більш правильною, оскільки відповідає основним положенням управлінського обліку. Проте ця методика має суттєвий недолік – вона не враховує чинник часу, який має бути обов'язково врахований при плануванні умовно постійних витрат, оскільки вони від цього чинника мають залежати.

Нами пропонується метод планування умовно постійних витрат і сум отриманого прибутку, у якому враховується цей чинник часу. Розрахунки складаються із таких основних елементів:

- базовим значенням для розрахунку місячної суми умовно постійних витрат є денне або годинне їх значення (ми вважаємо, що «день», а ще краще «година» мають застосовуватись для вимірювання часу в економіці), яке визначається за виразом

$$K_{\text{упв.д(г)}} = \frac{K_{\text{упв.р}}}{D_p(\Gamma_p)}, \quad (1)$$

де $K_{\text{упв.р}}$ – річна сума умовно постійних витрат; D_p або Γ_p – загальна кількість робочих днів (або годин праці) в році;

- місячна сума умовно постійних витрат визначається за виразом

$$K_{\text{упв.мі}} = K_{\text{упв.д}} \times D_{\text{мі}}, \quad (2)$$

де $D_{\text{мі}}$ – кількість робочих днів в i -му місяці.

Якщо використати вирази (1) і (2), то можна отримати такі результати для розглянутого прикладу:

- середньоденне значення умовно постійних витрат відповідає значенню (треба враховувати, що в розглянутому прикладі наводяться дані тільки за 2 місяці):

$$K_{\text{упв.д}} = \frac{(12000 + 12000) \text{ тис. грн}}{(17 + 25) \text{ днів}} = 571,429 \frac{\text{тис. грн}}{\text{день}};$$

- місячні суми умовно-постійних витрат становитимуть

$$K_{\text{упв.мі1}} = 571,43 \times 17 = 9714,29 \text{ тис. грн};$$

$$K_{\text{упв.мі2}} = 571,43 \times 25 = 14285,71 \text{ тис. грн}.$$

Знаючи ці значення, можна виконати порівняння, чим запропонований метод планування умовно постійних витрат відрізняється від існуючого бухгалтерського (табл. 2).

Таблиця 2. Розрахунок показників діяльності підприємства за два місяці, виконаний за існуючим бухгалтерським і запропонованим методом, авторська розробка

Показники та їх одиниці вимірювання	Бухгалтерський метод			Запропонований		
	$D_1 = 17$	$D_2 = 25$	Разом	$D_1 = 17$	$D_2 = 25$	Разом
Місячна продуктивність, тис. од.	1700	2500	4200	1700	2500	4200
Реалізація, тис. грн	34000	50000	84000	34000	50000	84000
УЗВ, тис. грн	20400	30000	50400	20400	30000	50400
УПВ, тис. грн	12000	12000	24000	9714,28	14285,71	24000
Прибуток, тис. грн	1600	8000	9600	3885,714	5714,286	9600
Рентабельність, %	4,94	19,05	12,90	12,90	12,90	12,90

Із табл. 2 видно, що запропонований метод планування умовно постійних витрат практично вирішує всі проблеми, притаманні попереднім методам. По-перше, рентабельність продукції є сталою, оскільки сталим є процес її виготовлення. По-друге, планування умовно постійних витрат не залежить від обсягів виготовленої продукції, а залежить виключно від часу.

Висновки. Застосування запропонованого методу планування умовно постійних витрат дає змогу значно покращити обґрунтованість кінцевих

показників діяльності підприємства – отриманого прибутку і різних видів рентабельності, що значно покращує оцінювання його діяльності.

Проте для реального застосування цього методу необхідно значно змінити існуючу систему бухгалтерського обліку – визначення сум заробітної плати погодинників, амортизаційних відрахувань і загалом всіх умовно постійних витрат, оскільки їх треба визначати не від середньомісячних значень (як тепер робиться), а від фактично відпрацьованих днів (ще краще – годин, як нами і пропонується).

1. *Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я.* Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). – Тернопіль, 2003. – 522 с.

2. *Гришко Н.В.* Методологія управління витратами промислових підприємств (вугледобувна промисловість): Монографія. – Донецьк: ІЕП НАН України, 2009. – 403 с.

3. *Данилюк М.О., Лещір В.Р.* Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2001. – 248 с.

4. *Карпенко О.В.* Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

5. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік: Монографія. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

6. *Панасюк В.М.* Управління витратами виробництва. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 118 с.

7. Проблеми та теоретико-методичні засади управління витратами на машинобудівних підприємствах: Монографія / О.Є. Кузьмін, А.М. Дідик, У.І. Когут, О.Г. Мельник; За заг. ред. д.е.н., проф. О.Є. Кузьміна. – Львів: Тріада плюс, 2009. – 325 с.

8. *Скворцов І.Б.* Ефективність інвестиційного процесу: методологія, методи і практика: Монографія. – Львів: НУ «Львівська політехніка», 2003. – 312 с.

9. *Скворцов І.Б., Загорецька О.Я., Балук У.О.* Стратегічне ціноутворення: Монографія. – Львів: ЗУКЦ, 2013. – 350 с.

10. *Balea, E. C., Dinica, M.-C.* (2013). Target costing and risk management. Actual problems of economics, 149: 281–287.

Стаття надійшла до редакції 26.02.2014.