

доходів від авіаційної діяльності, та В2С, представлений в основному пасажирями, які є основним джерелом доходу від неавіаційної діяльності. З метою управління прихильністю споживачів (як у сегменті В2В, так і у В2С) аеропорт повинен досліджувати якість своїх послуг та вживати управлінських рішень щодо її покращення.

Незважаючи на монопольний характер надання послуг, підприємства аеропортового комплексу повинні приділяти значну увагу лояльності споживачів, оскільки вона є умовою формування стійкого та довготермінового клієнтського активу, надає конкурентні переваги та гарантію фінансового зростання.

Список використаних джерел:

1. Никулин Андрей. Взаимозависимость развития авиакомпании и аэропорта / Андрей Никулин // Авиатранспортное обозрение. 2014, май. С. 162–166.
2. Корогодова О.О. Концептуальні засади управління ефективністю підприємств сфери послуг. / О.О. Корогодова. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2012_8/16KZU.pdf.
3. Руководство по экономике аэропортов. URL http://www.icao.int/publications/Documents/9562_ru.pdf.
4. Высокая сфера услуг. URL: <http://www.konkurent.ru/list.php?id=2987>.
5. В2В и В2С – 2 «жанра» продаж. URL: <http://www.vasilevsky.net/b2b-i-b2c-2-zhanra-prodazh>.
6. Павелко В.Ю. Забезпечення підвищення ефективності управління аеропортовим комплексом на основі концепції якості : монографія/ В.Ю. Павелко. Запоріжжя: ЗНТУ, 2014. 320 с.
7. Марченко М.В. Эффективное управление лояльностью клиента. URL: http://www.rusnauka.com/5_NMIV_2009/Economics/41028.doc.htm

УДК 657:330.341.1

Петренко М.І.,

доктор економічних наук, професор,
Вінницький кооперативний інститут

Іванюта П.В.,

доктор наук з державного управління, доцент,
Вінницький кооперативний інститут

Кашпрук Ю.А.,

кандидат економічних наук,
Вінницький кооперативний інститут

РОЛЬ ПРОЦЕСІВ БЮДЖЕТУВАННЯ В ОБЧИСЛЕННІ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ

Петренко М.І., Іванюта П.В., Кашпрук Ю.А. Роль процесів бюджетування в обчисленні собівартості виробництва продукції. У статті обґрунтована необхідність процесів бюджетування для розрахунку собівартості продукції, досягнення оптимізації методів управління фінансовими та матеріальними ресурсами шляхом складання планів витрат і надходжень грошових коштів, а також методів калькулювання «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг». Практичною цінністю статті є схематичне відображення процесу формування основного бюджету підприємства, концепція розрахунку собівартості та кількості еквівалентних виробів у попроцесній системі бюджетування, зіставлення результатів та розрахунки частки накладних витрат на одиницю продукції за різних обсягів її виробництва і реалізації.

Ключові слова: процес бюджетування, бюджет підприємства, собівартість продукції, еквівалентні виробу, план накладних витрат.

Петренко Н.И., Иванюта П.В., Кашпрук Ю.А. Роль процессов бюджетирования в вычислении себестоимости производства продукции. В статье обоснована необходимость процессов бюджетирования для расчета себестоимости продукции, достижения оптимизации методов управления финансовыми и материальными ресурсами путем составления планов расходов и поступлений денежных средств, а также методов калькулирования «директ-костинг» и «абзорпшен-костинг». Практической ценностью статьи является схематическое отображение процесса формирования основного бюджета предприятия, концепция расчета себестоимости и количества эквивалентных изделий в попроцессной системе бюджетирования, сопоставление результатов и расчеты доли накладных расходов на единицу продукции при разных объемах ее производства и реализации.

Ключевые слова: процесс бюджетирования, бюджет предприятия, себестоимость продукции, эквивалентные изделия, план накладных расходов.

Petrenko N.I., Ivanyuta P.V., Kashpruk Y.A. A Place of budgeting process in calculation costs of production goods. In the article is substantiated necessary of budgeting process for calculation costs of goods, achievement of methods management financial and material recourse to optimization by ways composition plans costs and revenues money mains and also methods calculation “direct-costing” and “absorption-costing”. The practical value by these article is schematic reflection a process formatting of basis budget enterprises, a conception of calculation costs and quantities equivalent in non-process system budgeting, to comparison of results and calculation part overhead costs on unit goods at different amount her production and realization.

Key words: budgeting process, budget of enterprises, costs of goods, equivalent products, overhead plan.

Постановка проблеми. Ефективне управління фінансами підприємства можливе лише за планування всіх фінансових потоків, процесів і взаємозв'язків господарюючого суб'єкта. Технології бюджетування в нашій країні ще не сформувалися у вигляді стійкої і поширеної методології.

Аналізуючи опубліковані праці та наявну практику формування собівартості продукції з використанням даних фінансового аналізу, можна стверджувати, що в них недостатньо простежуються специфічні моменти, зумовлені галузевими особливостями функціонування підприємств. Крім того, наявна натеper методика формування собівартості й розподілу непрямих витрат орієнтується в основному на ручні методи обробки інформації, тоді як ринкова економіка вимагає швидкого і своєчасного управління витратами. Ці недоліки у формуванні повної собівартості продукції на практиці приводять до прийняття недосконалих управлінських рішень, що негативно впливає на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичне обґрунтування щодо проблем планування собівартості та бюджетування на підприємствах розкривають учені-економісти: Дж. Антос, Д. Бримсон, М.М. Винниченко, В.Є. Хруцький, В.П. Савчук та ін. У їхніх працях запропоновано різні підходи до класифікації бюджетів господарюючих суб'єктів, основних проблем упровадження та отриманні позитивні результати.

Але сьогодні у фінансовому менеджменті бюджетування практично використовується українськими господарюючими суб'єктами рідко. Це пояснюється нестабільністю економіки, наростанням інфляційних процесів, недосконалістю податкового законодавства, високим ступенем невизначеності на українському ринку та іншими обмежуючими факторами, а також небажанням багатьох власників та керівників вкладати кошти в малоефективний, на їхню думку, процес. На недостатньо належному рівні проводяться також науково-практичні дослідження щодо застосування процесу бюджетування під час розрахунку собівартості продукції.

Формулювання цілей статті. Мета статті – надати теоретичне та методичне обґрунтування процесу бюджетування для розрахунку собівартості продукції, досягнення оптимізації методів управління фінансовими та матеріальними ресурсами.

Вклад основного матеріалу. Основне завдання і зміст поточного бюджетування полягає в тому, щоб заздалегідь спланувати (передбачити) поведінку функції поточної потреби у фінансуванні та адекватним чином відреагувати: вчасно і дешевше знайти потрібні фінансові ресурси (тобто отримати кредит) або найефективніше використовувати тимчасово вільні фінансові кошти (вигідно їх вкласти) [3; 5].

Керівникам господарюючого суб'єкта необхідно сформулювати первинний перелік вимог до системи бюджетування, навіть якщо він і не буде повним. На наш погляд, до основних завдань бюджетування можна віднести:

- управління грошовими коштами господарюючого суб'єкта;
- обґрунтування його витрат;
- забезпечення позитивного грошового потоку;
- забезпечення координації, кооперації і комунікації підрозділів господарюючого суб'єкта;
- мотивацію співробітників [5, 7].

Нині більшість підприємств у практичній діяльності під час упровадження системи бюджетування мають методичні й організаційні проблеми.

Досвід господарюючих суб'єктів, які впровадили бюджетування, показує, що, як правило, найважче в бюджетуванні – етап його впровадження.

А приватизовані підприємства отримали в спадок величезний досвід укладання не потрібних у ринковій економіці документів. Тому принципово важливим є рішення менеджменту про впровадження процесу бюджетування в новому реальному масштабі цінностей. І з цього моменту розпочинається робота, основні етапи якої відображені на блок-схемі (рис. 1).

Як показано на схемі, етап розроблення системи бюджетування є найбільш комплексним і трудомістким.

На думку фахівців [3, 4, 5], методи бюджетного управління досі недооцінюються суб'єктами господарювання саме тому, що застосовуються частинами: в бюджетному плануванні або фінансовій звітності (часто і зовсім не застосовуються). На наш погляд, система фінансового планування передбачає, щоб і планування, і звітність були елементами єдиної системи бюджетного управління. Тільки в цьому разі бюджетне управління стає управлінням, менеджментом.

Ось чому необхідно створювати єдиний ланцюжок: ставити цілі, перетворювати їх у фінансові плани, потім забезпечувати систему реалізації цих планів.

На наш погляд, основні принципи та підходи у впровадженні системи бюджетування повинні полягати у розробленні системи комплексу бюджетів, починаючи з формування основного бюджету.

Основний бюджет – це фінансове, кількісно визначене вираження маркетингових і виробничих планів, необхідних для досягнення визначених цілей.

Для чого потрібен основний бюджет? За оцінками спеціалістів [3, 4, 5], через те, що підприємства не формують річних та квартальних бюджетів, вони втрачають за рік до 20% своїх доходів (прибутку).

Щоб уникнути цих втрат, потрібно постійно порівнювати бюджет із фактичними даними, аналізувати відхилення, підсилувати сприятливі і зменшувати несприятливі тенденції, вдосконалювати методологію планування.

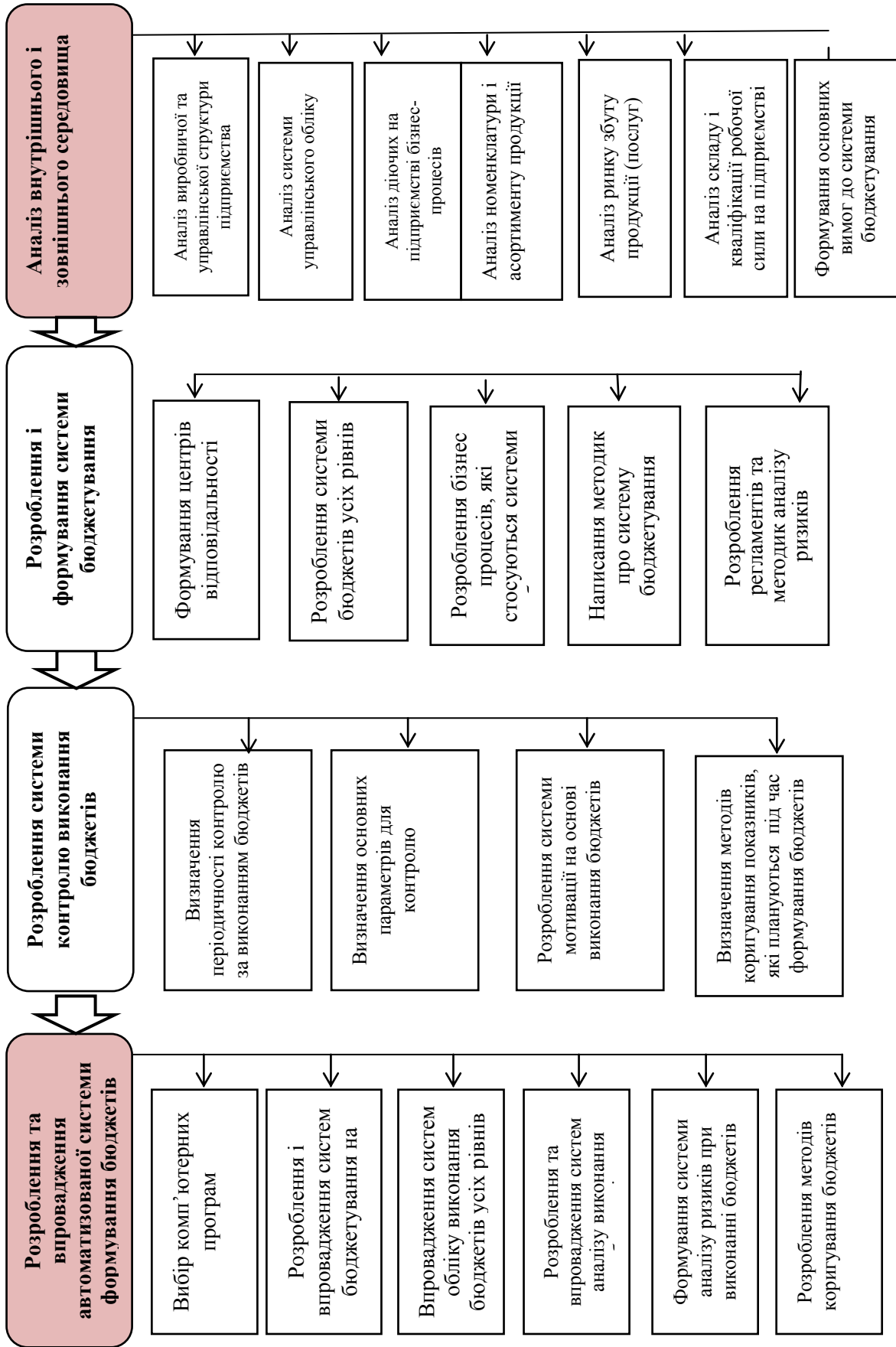


Рис. 1. Послідовність процесу бюджетування на підприємстві

Наші дослідження показали, що, наприклад, ПАТ «Теплий дім» під час упровадження системи бюджетування досягло збільшення річного грошового потоку на 9,0 млн. грн. і знизило дебіторську заборгованість більш ніж на 2,5 млн. грн.

На ПрАТ «Володарка» основний бюджет дав змогу керівництву побачити, що реальна потреба у фінансуванні за рахунок кредитів банків на 6,4 млн. грн. нижча, ніж планувалося фінансовим відділом, крім того:

- припинилися затримки із виплатою заробітної плати;
- збільшилося завантаження обладнання з 68% до 91%;

- припинилися перебої постачання матеріалів;
- припинено зростання кредиторської заборгованості;
- збільшився потік грошових коштів більш ніж на 5,0 млн. грн.

Основний або загальний бюджет включає три обов'язкових фінансових документи:

- прогноз прибутків та збитків;
- прогноз про рух грошових засобів;
- прогноз балансового звіту.

Процес бюджетування, на наш погляд, умовно можна розділити на дві складові частини:

- формування операційного бюджету;
- формування фінансового бюджету.

Найбільш обґрунтовано розглянули технологію підготовки операційного бюджету такі науковці, як М. Винниченко, В. Савчук, В. Кондратьєв [2, 3, 4, 5].

Ми погоджуємося з необхідністю розроблення операційних, фінансових та допоміжних бюджетів, які необхідно розробляти для кожного центру відповідальності (ЦВ) та підприємства загалом.

На наш погляд, операційний бюджет повинен включати такі бюджети, як складники:

- продажу;
- виробництва;
- виробничих запасів;
- прямих затрат на матеріали;
- виробничих накладних витрат;
- прямих затрат на оплату праці;
- комерційних витрат;
- управлінських витрат.

Одночасно розробляють фінансові бюджети, а саме:

- руху грошових коштів (БРГК);
- прогнозний баланс (ПБ);
- прогнозний звіт про прибутки, або бюджет доходів та видатків (ПБДВ);

- податкові бюджети (ПДВ, податок на прибуток, податки у складі собівартості продукції, штрафні санкції, пені);

- інвестиційний бюджет (ІБ).

Розроблення допоміжних бюджетів необхідна для планування невиробничих витрат (наприклад, витрати на утримання соціальної сфери).

Запропонована нами методика підготовки основного бюджету відображена схемами (рис. 1 і 2), де відображені типові операційні бюджети, які містять вартісні та натуральні показники.

У системі фінансового менеджменту для великих господарюючих суб'єктів необхідно розробляти всі основні бюджети (БРГК, ПБ, ПБДВ, ІБ) для консолідації усіх центрів фінансової відповідальності (ЦФВ).

Наприклад, в процесі бюджетування для розрахунку собівартості продукції доцільно використовувати

таку класифікацію, яку запропонували науковці [1, 2, 3, 4, 5]:

- систему розрахунків собівартості виробленої продукції;

- систему розрахунків собівартості проданої продукції;
- систему управління витратами за відхиленнями.

Для розроблення бюджету собівартості продукції необхідно визначити, наскільки економічно обґрунтовано здійснено розподіл постійної частини накладних витрат. Суттєву роль при цьому відіграє тип виробництва: одиничний (замовна система) або опосереднений (попроцесна система: серійне та масове виробництво) [4, с. 252].

Доцільно розглядати більш детально кожен систему розрахунку собівартості продукції.

1. *Замовна система розрахунку собівартості* має такі характерні ознаки:

- продукція виробляється на замовлення (одиничне виробництво);

- витрати на виробництво виробу переходять в окремі одиниці товарно-матеріальних засобів;

- облік витрат повинен бути локалізованим для кожного виду замовлення продукції або робіт.

Замовна система розрахунку собівартості, як правило, відповідає одиничному типу виробництва. Основою розрахунку собівартості є калькуляція, у якій відображаються витрати на матеріали, заробітну плату і накладні витрати, які мають безпосередньо відношення до виконання конкретного виду замовлення. Калькуляція є основою розрахунку собівартості одиниці продукції і формування ціни. Конкретному виробу або групі виробів присвоюється конкретний номер, на якому акумулюються всі витрати, пов'язані з виконанням цього замовлення. Завдання аналізу полягає у виявленні відповідності кожної статті витрат технологічній документації, технологічним процесам і оптимальному розрахунку загальної суми накладних витрат, які повинні відноситися до конкретного замовлення. У разі невідповідності планової і фактичної суми накладних витрат під час виконання замовлення необхідно проаналізувати, з яких причин виникли відхилення. Крім того, необхідно виявити, наскільки вони обґрунтовані [12; 15].

2. *Попроцесна система розрахунку собівартості* має такі характеристики:

- використовується для виробництва невеликих партій;
- витрати не можуть бути прямо локалізовані за окремими видами продукції;

- витрати повинні рівномірно розподілятися за окремими видами продукції (сума сумарних витрат розподіляється на кількість одиниць виробів).

Попроцесна система потребує точного визначення виробничої програми з урахуванням виробничих потужностей. Такий підхід дає змогу більш достовірно розрахувати необхідні ресурси: прями матеріальні та пряму заробітну плату. Планування накладних витрат у попроцесній системі здійснюється відповідно до припустимого споживання допоміжних ресурсів: матеріалів, заробітної плати та інших витрат виробничими цехами.

Певні труднощі під час формування собівартості та ціни на окремі вироби має незавершене виробництво, бажано використовувати так зване поняття «еквівалентні вироби» [8; 15].

Тому ключова концепція розрахунку собівартості у попроцесній системі є еквівалентною одиниці продукції, яка враховує такі положення:

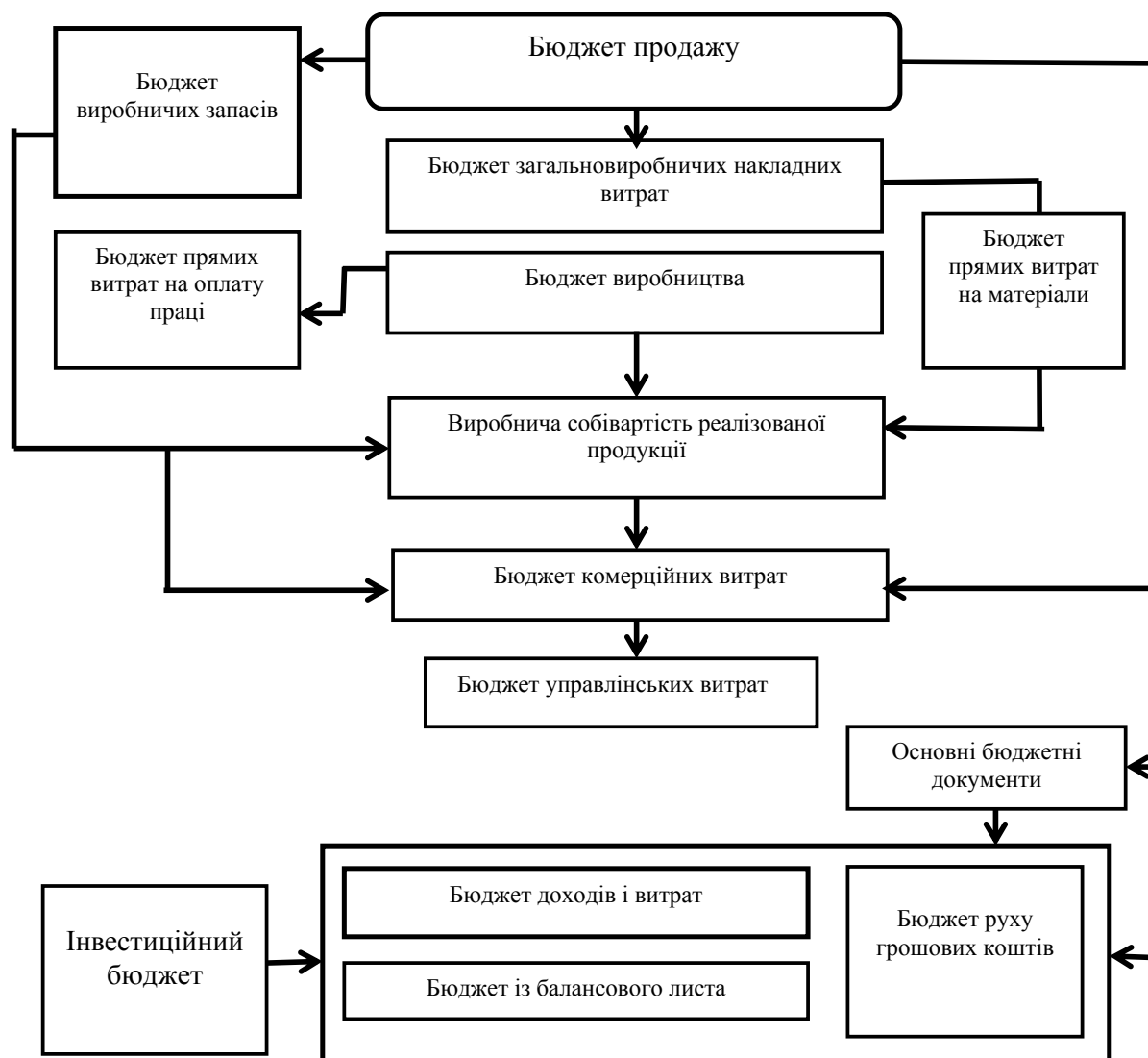


Рис. 2. Блок-схема формування основного бюджету підприємства

Примітка. На запропонованій блок-схемі відображена лише логічна послідовність процесу бюджетування і не відображені всі можливі зв'язки між системою бюджетів.

– використовують поняття товарно-матеріальних запасів незавершеного виробництва, яке формує витрати певного періоду;

– товарно-матеріальні запаси незавершеного виробництва на початок і кінець періоду визначаються як завершені;

– вводиться поняття еквівалентних одиниць продукції.

Останнє положення зводиться до того, що дві напівзавершені одиниці продукції еквівалентні окремій одиниці готової продукції. Наприклад, 6000 одиниць, які завершені на 80%, еквівалентні 488 одиницям готових виробів.

У цьому разі, на наш погляд, бажано ввести таке поняття, як «конверсійні витрати» – сума прямої зарплатної плати і виробничих накладних витрат.

Розглянемо на прикладі розрахунок кількості еквівалентних виробів (таблиця 1) з використанням методу FIFO («перший прийшов – перший пішов»). Цей метод враховує всі елементи і передбачає, що спочатку будуть виготовлені вироби, які є незавершеними та які мало підприємство на початок періоду, а тільки потім інші [3; 4].

Нами був використаний такий метод на ПрАТ «Маяк» для розрахунку собівартості протягом 2014–2016 років. А один із підрозділів підприємства, що виготовляє корпуси інкубаторів «Квочка» згідно з повним технологічним циклом, де основою є термічна обробка (пресування) й електроліз, розраховує собівартість процесу виробництва таким чином (табл. 2).

У таблицях 3 і 4 відображаються розрахунки собівартості одиниці продукції першого і другого технологічного процесів виробництва інкубаторів «Квочка».

Розрахунок собівартості після другого технологічного процесу містить додатковий елемент – собівартість першого технологічного процесу.

У процесі фінансового аналізу необхідно виявити достовірність формування витрат із кожного технологічного процесу, а також загальну суму витрат [3; 5].

Порівняння формування собівартості за методами «Директ-костинг» і «Абзорпшен-костинг» у системі бюджетування [2; 3].

1. *Основні відмінності двох методів* – це порядок розподілу постійних накладних витрат між періодами,

Таблиця 1

Приклад розрахунку кількості еквівалентних виробів

	Прямі матеріальні витрати, грн.	Конверсійні витрати, грн.
Незавершене виробництво на початок періоду		
6000 одиниць (100% – 100%)		
6000 одиниць (100% – 80%)		1200
Кількість одиниць, розпочатих та завершених за звітний період	36 000	36 000
15 000 одиниць 80% завершення	12 000	
15 000 одиниць 20% завершення		3000
Кількість еквівалентних одиниць	48 000	40 200

Таблиця 2

Вихідні дані для розрахунку собівартості корпусів інкубаторів «Квочка»

	Технологічний процес 1	Технологічний процес 2
Незавершене виробництво на початок періоду, одиниць	–	–
Загальна кількість виробів, оброблених під час виконання технологічного процесу	10 000	9000
Загальна кількість виробів, оброблених під час виконання технологічних процесу, які передаються на наступний технологічний процес або на склад готової продукції	9000	8000
Ступінь завершеності незавершеного виробництва, у т.ч.	1000	1000
Матеріальні витрати	75%	100%
Конверсійні витрати	55%	75%

Таблиця 3

Розрахунок собівартості одиниці продукції з першого технологічного процесу

Складники собівартості	Загальні витрати, грн.	Готова продукція, одиниць	Незавершене виробництво, одиниць	Всього еквівалентних одиниць	Собівартість одиниці, грн.
Матеріали	2 000 000	9 000	750	9 750	205,13
Конверсійні витрати	1 400 000	9 000	550	9 550	146,60
Всього	3 400 000				351,73
<i>Собівартість незавершеного виробництва, грн.</i>					
Матеріали	187 598				
Конверсійні витрати	80 630	234 430			
Собівартість продукції		3 165 570			
Всього		3 400 000			

Таблиця 4

Розрахунок собівартості одиниці продукції з другого технологічного процесу

Складники собівартості	Загальні витрати, грн.	Готова продукція, одиниць	Незавершене виробництво, еквівалентних одиниць	Всього еквівалентних одиниць	Собівартість одиниці, грн.
Собівартість першого технологічного процесу	3 165 570	8000	1000	9000	351,73
Матеріали	1 500 000	8 000	1 000	9 000	166,67
Конверсійні витрати	2 100 000	8 000	750	8 750	240,0
Всього	6 765 570				758,40
<i>Собівартість незавершеного виробництва, грн.</i>					
Собівартість першого технологічного процесу	351 730				
Матеріали	166 670				
Конверсійні витрати	180 000	698 370			
Собівартість готової продукції		6 067 200			
Всього		6 765 570			

для яких розраховується собівартість продукції. В економічній літературі розглядаються різні погляди з питань вибору періоду для віднесення постійних виробничих накладних витрат до витрат на реалізацію, тобто період здійснення (період дійсної появи цих витрат) або період, у якому реалізується продукція (послуги).

Економісти, які дотримуються використання методу повної собівартості «абзорпшен-костинг», вважають, що загальновиробничі витрати є важливим складником витрат, які беруть участь у формуванні витрат на продукцію, яка виготовляється, тому загальновиробничі витрати у повному обсязі повинні враховуватись у собівартості виробленої продукції, у т.ч. і їх постійна частина.

Економісти, які дотримуються методу «директ-костинг», дотримуються іншого погляду: постійні виробничі витрати – це витрати, які пов’язані з підтриманням виготовлення продукції, тобто сприянням виробництву, тому їх не потрібно ув’язувати з виробництвом конкретної одиниці продукції. Постійні витрати повинні враховуватись як періодичні і відноситися відразу до реалізованої продукції без включення до її собівартості [5].

Розглянемо це на прикладі підприємства ПрАТ «Маяк», зіставлення результатів та розрахунки частки накладних витрат на одиницю продукції за різних обсягів виробництва (обсяг продажу у розрахунках до уваги не беремо) наведено у таблиці 5.

Вихідні дані: оцінка операційного прибутку, розрахованого з використанням вищезазначених двох методів. Обсяг продажу незмінний, підприємство виробляє один продукт.

1. Ціна за одиницю продукту 1500,0 грн.
2. Змінні витрати на одиницю продукту 900,0 грн.
3. Сума постійних накладних витрат щомісячна 200,0 тис. грн.
4. Оптимальна кількість виробів у одному періоді 500 одиниць.
5. Загальногосподарські накладні витрати за місяць 120,0 тис. грн.

На початок 1-го періоду на складі готової продукції запасів товарів не було, сума постійних загальновиробничих витрат за місяць становила 150,0 тис. грн., сума постійних загальногосподарських витрат у періоді – 100,0 тис. грн.

Приклад розрахунку калькулювання собівартості продукції за методом «директ-костинг» наведено у таблиці 6.

Приклад розрахунку калькулювання собівартості продукції за методом «абзорпшен-костинг» наведено у таблиці 7.

Принципові розбіжності між розрахунковими схемами очевидні.

Сума прибутку, отриманого підприємством за п’ять місяців, практично однакова і становить 283,0 тис. грн.

1. Метод калькулювання собівартості продукції “Direct-costing” незалежно від облікової політики на підприємстві, на наш погляд, є необхідним в управлінському обліку, тому що [3, 4, 5]:

- ґрунтується на обліку конкретних виробничих витрат;

- передбачається розподіл витрат на постійні та змінні і, відповідно, є можливість проводити фінансовий аналіз беззбитковості;

- вся сума постійних витрат відноситься до фінансового результату і не розподіляється за окремими видами продукції;

- дає можливість більш гнучкого ціноутворення, внаслідок чого конкурентоспроможність продукції збільшується і зменшується ймовірність затоварення продукції на складах підприємства;

- дає можливість розраховувати прибуток, який приносить продаж кожної додаткової одиниці продукції, і, відповідно, дає можливість формувати ціни та знижки на певний обсяг продажу;

- запаси готової продукції на складах підприємства оцінюються тільки за змінними витратами.

2. Метод повної собівартості “Absorption-costing”:

- найчастіше застосовується на підприємствах України;
- переважно використовується підприємством для зовнішньої звітності;

- ґрунтується на розподілі всіх витрат, які формують собівартість продукції, за видами продукції, тобто передбачає розрахунок повної собівартості продукції (послуг);

- передбачає поділ витрат на прямі та непрямі;
- запаси готової продукції на складах підприємства оцінюються за повною собівартістю;

- найчастіше використовується на підприємствах, які виробляють тільки один продукт, або декілька продуктів, але з незначним обсягом щодо основного;

- сума загальновиробничих витрат суттєво змінюється від періоду до періоду;

- за наявності довгострокових контрактів підприємства на виконання певного обсягу робіт.

Важливими умовами оптимізації та контролю за накладними витратами є його ритмічна робота, а також орієнтація на фактичні обсяги виробництва і продажу продукції. Тому правильно організована система дасть змогу забезпечити високий рівень ефективності управ-

Таблиця 5

Вихідні дані для розрахунку собівартості продукції

Показники	1-й період	2-й період	3-й період	4-й період	5-й період
Обсяг продажу	500	480	520	500	530
Обсяг виробництва	500	500	500	550	480
Розрахунок накладних витрат на одиницю продукції при різних обсягах виробництва, грн.					
Показники	1-й період	2-й період	3-й період	4-й період	5-й період
Постійні накладні витрати	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Постійні накладні витрати на одиницю продукції	200	200	200	182	208
Змінні накладні витрати на одиницю	300	300	300	273	313
Сумарні накладні витрати на одиницю	500	500	500	455	521

Таблиця 6

Метод калькулювання собівартості продукції «директ-костинг» («Direct – costing»), тис. грн.

	1-й період	2-й період	3-й період	4-й період	5-й період
Запаси готової продукції на складі на початок періоду			18,0		45,0
Виробничі змінні витрати	450,0	450,0	450,0	495,0	432,0
Запаси готової продукції на складі на кінець періоду					
Собівартість реалізованої продукції за змінними витратами	450,0	432,0	468,0	450,0	459,0
		18 ¹		45 ¹	18 ¹
Постійні загальновиробничі витрати	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0
Сумарні виробничі витрати	600,0	582,0	618,0	600,0	609,0
Обсяг продажу	750,0	720,0	780,0	750,0	795,0
Валовий прибуток	150,0	138,0	162,0	150,0	186,0
Загальногосподарські витрати	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Чистий прибуток	50,0	38,0	62,0	50,0	86,0

¹ (Обсяг виробництва – Обсяг реалізації) x (змінні витрати на одиницю продукції)

Таблиця 7

Метод калькулювання собівартості продукції «абсорпшен-костинг» («Absorption-costing»), тис. грн.

	1-й період	2-й період	3-й період	4-й період	5-й період
Запаси готової продукції на складі на початок періоду			24,0		60,0
Виробничі витрати	600,0	600,0	600,0	660,0	576,0
Запаси готової продукції на складі на кінець періоду					
Собівартість реалізованої продукції	600,0	576,0	624,0	600,0	612,0
		24 ¹		60 ¹	24 ¹
Обсяг продажу	750,0	720,0	780,0	750,0	795,0
Валовий прибуток	150,0	144,0	156,0	150,0	183,0
Загальногосподарські витрати	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Чистий прибуток	50,0	44,0	56,0	50,0	83,0

¹ (Обсяг виробництва – Обсяг реалізації) x (повна собівартість одиниці продукції)

ління матеріальними і фінансовими ресурсами підприємства, забезпечити кардинальне підвищення фінансової стійкості підприємства, запобігти економічним та фінансовим ризикам.

Використання системи гнучкого планування накладних витрат дає змогу своєчасно виявити зміни в їхній структурі та своєчасно вносити корективи в плани підприємства, які певною мірою залежать від цих змін.

Гнучке планування накладних витрат дає підприємству можливість розраховувати певні інтервали, усередині яких може змінюватись обсяг базового показника, а також можливість розрахунку планованого обсягу накладних витрат для кожної точки цього інтервалу. На прикладі підприємства розглянемо переваги системи гнучкого планування накладних витрат загалом.

Умовний приклад. Підприємство легкої промисловості планує пошити у 2-му кв. 2017 р. 15 000 одиниць чоловічих костюмів, а у 3-му кв. – 16 000 одиниць. Обсяг накладних витрат, що планується, наведений у таблиці 8. За підсумками роботи у 2-му кв. 2017 р. підприємство забезпечило пошиття 14 500 одиниць чоловічих костюмів, а у 3-му кв. – 16 300 одиниць, а фактичні витрати відрізняються від тих, що були заплановані.

У процесі фінансового аналізу необхідно здійснити оцінку суми накладних витрат, враховуючи фактичну кількість пошиття чоловічих костюмів у кожному квар-

талі. Звичайний аналіз звіту плану підприємства наведений у таблиці 9.

У процесі фінансового аналізу необхідно зіставити дані розробленого гнучкого плану накладних витрат за перший і другий квартали з даними аналізу звичайного плану та звіту використання накладних витрат.

Дані аналізу використаних накладних витрат показують, що непрямі матеріали, запасні частини, витрати на нетехнологічні енергоносії – змінні накладні витрати – залежать від виконання обсягів пошиття чоловічих костюмів, амортизаційні відрахування – постійна частина накладних витрат.

Головною особливістю гнучкого плану накладних витрат є їх не-встановлення для різних значень обраних базових показників. У нашому прикладі гнучкий план накладних витрат і звіт про їх виконання наведено в таблиці 10.

Постійні накладні витрати тому і постійні, що їх виникнення, як і розмір, ніяк не пов'язані з виробництвом цього продукту або з певною діяльністю. Тому під час формування суми накладних витрат загалом по підприємству постійні витрати додають до змінної їх частини.

Новий варіант звіту про виконання плану підприємством у другому кварталі 2017 р. свідчить про кардинальні зміни: замість економії у сумі 7,0 тис. грн. виявилися перевитрати на 2,6 тис. грн.

Таблиця 8

Приклад звичайного плану накладних витрат підприємства станом на 31 червня і 30 вересня 2017 р., тис. грн.

	2-й квартал	3-й квартал
Запланована до пошиття кількість чоловічих костюмів, одиниць	15 000	16 000
Сума запланованих накладних витрат		
Витрати на непрямі матеріали	70,0	80,0
Запасні частини та комплектуючі до обладнання	120,0	140,0
Витрати на нетехнологічні енергоносії	100,0	80,0
Амортизаційні відрахування	2400,0	2430,0
Всього витрат	2690,0	2730,0

Таблиця 9

Звичайний звіт про виконання плану пошиття та використання накладних витрат по підприємству станом на 30.06.2017 р. та на 30.09. 2017 р., тис. грн.

Показники	2-й кв. 2017 р.			3-й кв. 2017 р.		
	План	Факт	Відхилення	План	Факт	Відхилення
Кількість пошитих чоловічих костюмів, одиниць	15 000	14 500	- 500	16 000	16 300	+300
Сума накладних витрат						
Витрати на непрямі матеріали	70,0	68,0	-2,0	75,0	77,0	+2,0
Запасні частини та комплектуючі до обладнання	120,0	118,0	-2,0	130,0	133,0	+3,0
Витрати на нетехнологічні енергоносії	100,0	97,0	-3,0	105,0	107,0	+2,0
Амортизаційні відрахування	2400,0	2400,0	0	2430,0	2430,0	0
Всього витрат	2690,0	2683,0	-7,0	2740,0	2747,0	+7,0

Таблиця 10

Гнучкий план накладних витрат підприємства станом на 31.03.2016 р., тис. грн.

Обсяг продукції, що планується до пошиття		Рівень виробництва, одиниць			
Обсяг накладних витрат, що планується підприємством	Норматив грн. за од. продукції	13 000	14 000	15 000	16 000
Витрати на непрямі матеріали	4,67	60,7	65,4	70,0	74,7
Запасні частини та комплектуючі до обладнання	8,0	104,0	112,0	120,0	128,0
Витрати на нетехнологічні енергоносії	6,67	87,9	93,4	100,0	106,7
Амортизаційні відрахування	–	2400,0	2400,0	2400,0	2400,0
Всього витрат		2652,6	2670,8	2690,0	2709,4

Гнучкий план накладних витрат дає змогу порівняти реальні результати діяльності, виходячи з реального обсягу виробництва. У разі відхилень у змінних витратах (основні матеріали, основна заробітна плата, технологічні енергоносії) необхідно у процесі фінансового аналізу виявити причини таких змін. Це можуть бути:

- зростання цін на матеріали та енергоносії;
- підвищення трудомісткості на виготовлення окремих деталей, вузлів або виробу загалом, зміни тарифів на оплату праці основних робітників.

У разі об'єктивних причин змін змінних витрат фінансовим менеджерам необхідно внести у розрахунки певні корективи.

Висновки. Запровадження системи бюджетування на підприємствах дасть змогу запобігти традиційним недолікам у системі планування, формування доходів і витрат, зокрема шляхом забезпечення достовірності визначення собівартості продукції, а також оптимального і раціонального використання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів.

Список використаних джерел:

1. Бримсон Дж., Антос Дж. Процессно – ориентированное бюджетирование. Перевод с английского. М. «Вершина». 2007. 330 с.
2. Винниченко М.М. Оцінка ризику в бюджетуванні // Фінанси України. 2009. № 7. С. 90–96.
3. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование. М. Финансы и статистика. 2008 г. 464 с.
4. Савчук В.П. Практическая энциклопедия. Финансовый менеджмент. 3-е изд. К.: Companion Group, 2008. 888 с.
5. 7 HOT менеджмента. Настольная книга руководителя / Под ред. Кондратьева В.В. 7-е изд., переработ. и дополн. М.: Эксмо, 2008. 976 с.
6. Финансовый менеджмент. Carana Corporation US AID. М.: CCUR, 1997. 602 с.
7. Методы расчета себестоимости, используемые для принятия решений: современная практика учета. Люксембург: Офис официальных изданий Европейского Сообщества, 1997. 60 с.