

С.О. ВАСИЛЬЦОВА, Д. Ю. ЛАВРЕНТЬЄВА, О.О. СТЕЛЬМУХОВА

ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ПРОДУКЦІЮ ПІДПРИЄМСТВА

Розглядається проблема формування витрат, що дозволить підприємству збільшити прибутки та закріпити свої позиції на ринку. Проводиться аналіз необхідності удосконалення процесу управління витратами на підприємстві. Останнім часом увага практичних економістів займає проблема постановки систем управління витратами, вбудована в системи управління фінансами і систему менеджменту якості в цілому. Проте останнім часом управління витратами в цілому як технологія не достатньо реалізована в практику, а наука не має широким спектром ефективних, комплексних інструментів управління.

Ключові слова: витрати, собівартість, управління, калькуляція, прибуток, планування.

Вступ. Виникнення будь-якої підприємницької ідеї (створення нового Бізнесу чи вдосконалення вже наявного) повинно бути підкріплене економічними розрахунками її доцільності щодо джерел формування майна, його використання, розрахунків з працівниками, власниками і державою, визначення витрат, доходів та прибутку; оцінки привабливості суб'єкта господарювання. Господарську діяльність потрібно організувати так, щоб окупити всі витрати та ще й отримати певний прибуток.

В процесі господарювання на підприємстві виникають витрати щодо вартості використаних виробничих запасів (сировини, матеріалів, робіт, послуг), оплати праці працівників, здійснених соціальних заходів, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Сукупні витрати праці на виробництво продукції складають витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва. В такому найбільш абстрактному розумінні витрати виробництва однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям.

В умовах централізованого управління економікою розподіл всіх накладних витрат повної собівартості виробів являється основою для визначення цін на продукцію. Перехід до ринкових відносин потребує радикального переосмислення змісту методів та інструментарію планування виробництва. Це особливо стосується найважливішої ланки – планування витрат і вартісних показників плану виробництва. Зниження витрат підприємства є однією з тих проблем, вирішення якої є актуальною як в розрізі окремих підприємств, так і в цілому по промисловості України. Аналізуючи рівень собівартості одиниці продукції, можна правильно розв'язати питання щодо доцільності вибору об'єктів підприємницької діяльності. Знаючи собівартість продукції, можна визначити рентабельність виробництва за кожним видом економічної діяльності, кожного об'єкта господарювання, розмір прибутків. На основі рівня собівартості одиниці виробленої продукції встановлюється рівень цін. Отже, питання собівартості, методи її обчислення мають велике значення. Від уміння правильно обчислювати, аналізувати собівартість продукції у значній мірі залежить рівень ефективності господарської діяльності та розвиток суб'єкта господарювання.

Аналіз стану питання. Ситуація, що склалася в процесі економічних перетворень в Україні, характеризується послабленням уваги до систематизації управління витратами на виробництві. Величина витрат втрачає статус директивного і фундаментального показника. З метою правильності їх оцінки в процесі вивчення предмета управління витратами необхідна їх детальна характеристика, вміння розрізняти витрати, які включаються до складу

виробничої собівартості, а також ті, що належать до витрат періоду, тобто таких, які впливають на кінцеві результати господарювання підприємства чи організації. Немаловажне значення в сучасних умовах відводиться розмежуванню витрат на продуктивні і непродуктивні, які також є об'єктом вивчення і наукового дослідження.

Постановка проблеми. Уміле управління витратами відіграє найважливішу роль у процесі відтворення. Адже покриття витрат на виробництво продукції дозволяє відновлювати і розширювати масштаби виробництва. Величина прибутку підприємства безпосередньо залежить від його витрат. Оскільки витрати впливають на ефективність ціноутворення і конкурентоспроможності продукції на ринку. Крім того вивчення витрат дозволяє прийняти рішення про доцільність функціонування підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Важливим внеском у вирішення теоретичних та практичних завдань, пов'язаних з формуванням загальної теорії управління витратами виробничого процесу, є роботи Голови С. Ф., Завгороднього В. П., Бородкіна О. С., Лебедева В. І., Карпової Т. П., Котлярова С. А. Ніколаєвої Різні аспекти вдосконалення управління витратами аналізували у своїх наукових роботах такі економісти, як М. Портер (M. Porter), Р. Каплан (Robert S. Kaplan), Р. Купер (R. Cooper), К. Друрі (C. Drury), Дж. Фостер (J. Foster), Г. Мюллер (G. Müller), Г.Б. Тітаренко, В.С. Моссаковський, С.Ф. Голов, А.Д. Шеремет, Г.Л. Багисв.

Результати досліджень. Система управління операційними витратами повинна складатися з двох підсистем: сфери горизонтального управління і сфери вертикального управління. Це дозволить оптимізувати процес управління операційними витратами і розв'язувати різні задачі в комплексі. [1]. Так, в сфері горизонтального управління здійснюється управління операційними витратами на рівні всього підприємства за економічними елементами, статтями та іншими класифікаційними ознаками. В рамках даної сфери на кінцевому етапі приймаються рішення про прогнозний рівень загальних витрат поточного характеру відповідно прийнятим критеріям. Отже головною задачею даної сфери є управління сукупними операційними витратами всього підприємства.

Сфера вертикального управління створюється з метою аналізу, контролю, регулювання витрат в центрах відповідальності різних видів. В рамках даної

сфери управління приймаються рішення щодо розмірів і ефективності використання ресурсів підприємства з визначенням конкретних відповідальних осіб за даний процес. Ця сфера також включає складання кошторису для центрів відповідальності за витрати на основі створеної нормативної бази. Ця сфера завдяки великій гнучкості і мобільності не тільки знаходить резерви економії споживання ресурсів, але і сама є одним із факторів оптимізації як загального розміру, так і всіх елементів операційних витрат молокопереробного підприємства.

В сучасних умовах конкуренція на внутрішніх та міжнародних ринках змушує компанії бути більш гнучкими, інтегрованими та використовувати новітні методи управління витратами з метою підвищення ефективності усіх видів діяльності, в тому числі зовнішньоекономічної (ЗЕД), яка є одним з найважливіших інструментів підвищення прибутковості та конкурентоспроможності підприємства за рахунок виходу на нові ринки збуту, залучення іноземних інвестицій, розширення виробництва. Однією з найважливіших конкурентних переваг підприємства є наявність збалансованої та ефективної системи управління витратами, їх оптимізації і мінімізації, що дозволяє максимально результативно використовувати ресурси компанії. Управління витратами є важливою складовою діяльності будь-якої компанії, тому вибір найбільш раціонального методу його реалізації є одним з основних завдань на кожному підприємстві. Отже, розглянемо основні моделі управління витратами та їх переваги, що можуть бути використані у сфері ЗЕД.

Одним з найпростіших способів підрахунку витрат на підприємстві є калькуляція собівартості на основі повної вартості (Absorption Costing). За цією методикою враховуються всі витрати, що так чи інакше пов'язані з виробництвом продукту, незалежно від їх походження [2]. Такий підхід, що не розділяє витрати на типи в залежності від їх характеру (постійні і змінні), маючи своєю перевагою простоту обліку витрат, може, тим не менше, ускладнити процес прийняття управлінських рішень, особливо в питанні визначення беззбитковості виробництва. Крім того, даний підхід значно ускладнює розрахунок витрат на кожний конкретний продукт. В умовах централізованого управління економікою розподіл всіх накладних витрат і визначення повної собівартості виробів являлось основою визначення цін на продукцію. В умовах ринкових відносин розрахунок повної собівартості як бази встановлення цін в деякій мірі втратив своє значення. Однак, взагалі відмовлятися від розподілу всіх накладних витрат непотрібно [3].

Більшість спеціалістів бухгалтерського та управлінського обліку визнають необхідність розрахунку повної собівартості продукції з розподілом також адміністративних та збутових затрат. Однак попереджають, такий розрахунок може призвести до викривлення реальних показників собівартості продукції і прийняття невірних управлінських рішень. Тому більшість спеціалістів надають перевагу методу директ-костинг, де на виробі розподіляються лише змінні витрати.

Рентабельність виробів у цьому випадку визначається відношенням маржинального прибутку до ціни виробу. Інколи цей коефіцієнт називають «маржинальною рентабельністю», але він називається коефіцієнтом маржинального прибутку.

Стандартами бухгалтерського обліку в Україні не передбачено складання звітної калькуляції по системі директ-костинг. Можливо тому, що міжнародні стандарти (на основі яких розроблялись національні стандарти бухгалтерського обліку) не дозволяють використання методу директ-костинг для оцінки запасів. А інші завдання, які вирішуються за допомогою директ-костинга (визначення відносної рентабельності виробу і прийняття рішень щодо випуску оптимального асортименту продукції, прийняття додаткового замовлення і т.д.), не належать до завдань бухгалтерського обліку. Але використання системи директ-костинг є необхідним для вирішення завдань з планування виробництва та маржинального прибутку.

Маржинальний прибуток – це ринковий інструмент гнучкого планування, який дозволяє оперативному приймати рішення в умовах змінної кон'юнктури.

Відомо, що маржинальний прибуток можна використовувати як гнучкий інструмент розрахунку зміни маржинального прибутку при зміні структури асортименту. Це головна перевага такої калькуляції. Дійсно, якщо помножити маржинальний прибуток на збільшення (зменшення) випуску кількості того чи іншого виробу, отримаємо величину приросту (зменшення) прибутку в цілому по підприємству. Однак стверджувати, що весь отриманий прибуток вийде саме по даному виробу, не можна. Тому, що збільшення кількості визначеного виробу призведе до перерозподілу постійних витрат між усіма виробами, що відіб'ється на прирості їх прибутку та рентабельності. Таким чином, реальну рентабельність виробів ми можемо отримати тільки розрахувавши повну калькуляцію собівартості виробів [4].

Так, якщо взяти “номенклатуру статей витрат на утримання та експлуатацію устаткування” і “номенклатуру статей загально виробничих витрат”, то лише для невеликої кількості цих витрат можна знайти причинно-наслідковий зв'язок. Така ситуація ще більш характерна для адміністративних, збутових та інших операційних витрат. Тому спроби поділити накладні витрати пропорційно заробітній платі, машино-годинам, матеріальним витратам і т.д. з самого початку приречені на невдачу. Тому, ці результати не можуть бути використанні для порівняння рентабельності виробів, і тим більше для формування цін [5].

Однак, оскільки маржинальний прибуток по цьому виробу – величина позитивна, то збільшення об'єму виробництва по “збитковому” виробу призводить до приросту прибутку в цілому по підприємству. Ця колізія створюється штучно, невірним методом розподілу накладних витрат, і суть цих протиріч заключається в розриві цих методів від бази рентабельності виробів – маржинального прибутку. Покажемо цю ситуацію на прикладі меблевої компанії, де використовуються три бази розподілу постійних витрат: пропорційно витратам на оплату праці, матеріалам та маржинальному прибутку.

Вихідні дані для аналізу різних методів розподілу постійних витрат візьмемо: заробітна плата на обсяг продукції 163638 грн.; матеріальні витрати 6148331 грн.; маржинальний прибуток 408441 грн. Величина

постійних витрат дорівнює 312261 грн. Звідси коефіцієнт розподілу:

- 1) пропорційно заробітній платі: $ЗП = 312261 : 163638 = 1,908$;
- 2) пропорційно матеріальним витратам: $Мв = 312261 : 6148331 = 0,051$;
- 3) пропорційно маржинальному прибутку: $Мпр = 312261 : 408441 = 0,765$.

В цілому прибуток по підприємству як різниця між маржинальним прибутком та постійними витратами дорівнює: $408441 - 312261 = 96180$ грн.

Результати аналізу показують що, кінцеві дані в цілому по підприємству в цілому по собівартості, прибутку та рентабельності при використанні різних методів співпадають. Різниця спостерігається по окремих виробках. Так, при розподілі постійних витрат “пропорційно заробітній платі” стало збитковим виготовлення шаф-купе, “пропорційно матеріальним витратам” виготовлення столів а “пропорційно маржинальному прибутку” комоди та знову ж таки шафи-купе, хоча всі три виробки мають високий коефіцієнт маржинального прибутку (0,084; 0,044 та 0,060).

Згідно з твердженнями Е. Котлярова та Ю. Іванова «збитковість (як і більш висока рентабельність) виробництва окремих продуктів, яку отримують виключно в результаті змін методології планування, не може бути основою для перегляду цін. Також очевидно, що такі «викривленні» витрати операційної діяльності не можуть бути інформацією для прийняття управлінських рішень». Якщо порівняти коефіцієнт маржинального продукту в цілому по підприємстві то отримаємо таке співвідношення: $0,014 / 0,046 = 0,3$. Приблизно таке ж співвідношення (відхилення можуть бути пов'язані із структурними зрушеннями) повинно бути і при порівнянні цих показників і по виробках [6].

Тому в цій ситуації рентабельність, закладена в коефіцієнт маржинального прибутку при розподілі постійних витрат пропорційно маржинальному прибутку, зберігається. Тому повна собівартість виробів і відповідна рентабельність можуть використовуватись для прийняття управлінських рішень.

Більшість економістів вважають найбільш раціональним розподіляти між окремими видами продукції тільки змінні витрати та розраховувати маржинальний прибуток – маржинальний підхід.

Згідно з твердженнями Е. Котлярова та Ю. Іванова «збитковість (як і більш висока рентабельність) виробництва окремих продуктів, яку отримують виключно в результаті змін методології планування, не може бути основою для перегляду цін. Також очевидно, що такі «викривленні» витрати операційної діяльності не можуть бути інформацією для прийняття управлінських рішень. Переважна частина закордонних економістів вважає необхідним розподіляти між видами продукції змінні та загально виробничі витрати – виробничий підхід [7].

Стандартами бухгалтерського обліку передбачений такий самий порядок, але при цьому не проводиться

розрахунки маржинального прибутку. Прихильники розподілу всіх накладних витрат звертають увагу на можливе викривлення інформації про собівартість та рентабельність виробів. Використання АВС-метод можна використовувати як засіб для контролю за витратами. маржинального прибутку як бази розподілу накладних витрат дозволяє представити всі три види витрат калькуляцій в одному документі і використовувати кожен за своїм призначенням. В таблиці 1 показані всі три види калькуляцій в одному документі. Перші чотири рядки – це розподіл тільки змінних витрат та розрахунок маржинального прибутку і коефіцієнта маржинального прибутку. Інформація даної калькуляції може використовуватись для вибору найбільш вигідних видів продукції, вирішення питань про прийняття додаткових замовлень, прийняття рішення, чи виготовляти напівфабрикати на підприємстві чи придбати на стороні і т.д.

Крім того, слід підкреслити, що дані цієї калькуляції являються основою для розрахунків наступних калькуляцій. Так, загально виробничі витрати розподіляються пропорційно маржинальному прибутку. Звичайно всі методи розподілу накладних витрат які застосовувались раніше називають традиційними і відмічають їх недоліки. Як альтернатива традиційним методам пропонується калькулювання по видах діяльності (АВС-метод). Однак навіть прихильник цього методу Алан Апчер вважає, що «більш складний аналіз, необхідний для реалізації АВС-методу, тому що він є більш затратним.

Тому в цих умовах застосовувати АВС-метод не буде відповідати критерію «витрати-ефективність». Нетрадиційним, очевидно, слід визнати пропозицію поділяти накладні витрати пропорційно маржинальному прибутку. Нетрадиційним його слід вважати ще тому, що в його основу покладено не причинно-наслідковий зв'язок між носіями витрат і базою розподілу, а маржинальний підхід.

Таким чином, “нетрадиційний підхід” до розподілу накладних витрат дозволяє розрахувати три види калькуляцій виробів (з розподілом тільки рентабельність виробів будуть адекватні рентабельності, яка закладена в потенціальну рентабельність (коефіцієнт маржинального прибутку). Це дає можливість використовувати ці калькуляції для управління витратами і прибутком, а також використовувати в плануванні та аналізі таких ринкових інструментів, як “маржинальний прибуток”, “операційний важіль” та “беззбитковий оборот” в натуральному та вартісному вираженнях. Причому всі ці розрахунки можна виконати в умовах багатомономенклатурного виробництва, що дозволяє використовувати їх, як “гнучкі інструменти” планування в умовах змін ринкової кон'юнктури [8].

Таблиця 1 - Три види калькуляцій в одному документі

№ п/п	Показники	Найменування виробів та їх кількість						Всього на об'єм, тис.грн.
		Шафи-купе		Столи		Комоди		
		На один., грн.	На об'єм, тис.грн.	На один., грн.	На об'єм, тис.грн.	На один., грн.	На об'єм, тис.грн.	
1	Ціна і об'єм	3460	1124440	32846	4304136	38183	1663234	6181821
2	Змінні витрати	3260	1030040	31384	4112644	36434	1638464	6682360
3	Маржинальний прибуток	300	84400	1461	181381	2648	123660	408441
4	Коефіцієнт маржинального прибутку	0,084	0,084	0,044	0,044	0,060	0,060	0,046
5	Повна собівартість	4186	1636018	24308	3314446	46604	2142146	6084631
6	Прибуток	-1626	-412468	6448	888680	-8421	-368821	86280
7	Рентабельність	-	-	0,30	0,30	-	-	0,014

Висновок. Управління витратами є складним та багатоаспектним процесом, що передбачає використання різних методів як технологічного так і економічного характеру, застосування яких можливе за наявності відповідної інформації, різної за часовим та змістовним навантаженням. Ефективне управління витратами в сучасних умовах господарювання в Україні набуває особливого значення, як для окремого підприємства, так і для економіки країни в цілому, що пов'язано з необґрунтованим підвищенням цін на продукцію, роботи та послуги вітчизняного виробництва. Тому першим етапом удосконалення системи управління витратами є впровадження прогнозування та планування їхнього рівня відповідно до змін зовнішніх та внутрішніх чинників впливу на результати діяльності підприємств. Оскільки величина витрат безпосередньо залежить від запланованого обсягу виконання робіт, то визначення прогнозних обсягів виробництва передусє прогнозними оцінками рівня витрат.

Список літератури: 1. Гаркуша Н. М. Економічний аналіз Т., 2012 – Вип.10 – Ч.3 2. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с 3. Грецак М.Г. та ін. Внутрішній економічний механізм підприємства: Навч. посібник – К.: КНЕУ, 2001. 4. Давидович І.С. Управління витратами: навчальний посібник центр учбової літератури К., 2008 - 320с. 5. Гетьман О. О. Економіка підприємства: Підручник. – К. 2010. – 448с. 6. Сафронова А. А. Економіка підприємства: Підручник. – М. 1998. – 548с. 7. Яценко О.І. Стратегічний підхід в управлінні витратами підприємства О.І. Яценко, О.М. Майданська Науковий вісник. – 2008. – № 18.2. – С. 145-149. 8. Горелкіна А.Л. Оптимізація системи управління витратами –Л. – 2009. –365с. **Bibliography (transliterated):** 1. Garkysya N.M. *Economic analyses* T., 2012 – P.3.2. Atamas P.Y. *Management accounting: Textbook*-D. – Kiev:2006. – 440p 3. Greshak M.G. *Domestic economic mechanism of enterprise: Teach. manual* K. – 2007. –298p. 4. Davidovich I.E. *Cost management: Tutorial of educational literature* K., 2008 -320p. 5. Getman O.O. *Business Economic: Textbook*. – Kiev: 2010. – 448p. 6. Safronova A.A. *Business Economic: Textbook*. – М. 1998. – 548p 7. Yashenko O.I. *The strategic approach in the management of enterprise charges* O.I. Yaschenko, O.N. Maidanskyi Science Journal. – 2008. – No 18.2. 8. Gorelkina. A.L. *Optimizing management costs* L. – 2009. –365p.

Надійшла (received) 06.05.2015

Васильцова Світлана Олександрівна – кандидат економічних наук, старший викладач Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»; тел.: (097) 737-59-74 e-mail: svetifom@gmail.com

Vasytsova Svetlana Alexandrovna – Candidate of Economics Sciences, SeniorLecturer National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute" tel.:(097) 737-59-74 e-mail: svetifom@gmail.com

Лаврентьєва Дарина Юрійвна – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», студент; тел.: (063) 711-15-00; e-mail: darina0624@mail.ru

Lavrenteva Darina Yuryevna – National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", student; tel.: (063) 711-15-00; e-mail: darina0624@mail.ru

Стельмухова Олена Олександрівна – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», студент; тел.: (093) 161-05-20; e-mail: elizavetovo@rambler.ru

Stelmuхова Olena Alexandrovna – National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute", student; tel.: (093) 161-05-20; e-mail: elizavetovo@rambler.ru