

12. Мамалига В.М., Шпак О.Л. Розроблення алгоритму проведення аудиту енергетичної складової тарифів / Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. – Вип. 11 (102) – 2009. – С. 64–69.

13. Мамалыга В.М. Проведение самоэнергоаудита и создание службы энергоменеджмента на предприятии и в составе государственных органов // Седьмая международная конференция «Инвестирование в энергетику, энергосбережение и экологию»,

23–27 сентября 2008, г. Ялта. Сборн. избранных трудов. – Киев. – С. 55–90.

14. Енергетичний аудит – важлива складова підвищення ефективності вітчизняної економіки / Редкол.: акад. НАНУ О.М. Алімов (відп. ред.) // Механізм збалансованого розвитку промислового потенціалу: зб. наук. пр. НАН України, Об'єднаний ін-т економіки. – Київ. 2005. – 148 с. (С. 93–102).

УДК 338.512 (075)

В.О. СТАХУРСЬКИЙ,

Національний університет харчових технологій

Виробничий чинник як елемент управління витратами на підприємстві

У роботі розглядається вплив виробничого чинника на управління витратами виробництва продукції та її реалізації як одного з підходів до економії витрат.

Ключові слова: витрати, склад витрат, умовно-постійні та змінні витрати, економія витрат.

В.А. СТАХУРСКИЙ,

Национальный университет пищевых технологий

Производственный фактор как элемент управления затратами на предприятии

В работе рассматривается влияние производственного фактора на управление затратами производства продукции и ее реализации как одного из элементов экономии себестоимости.

Ключевые слова: себестоимость, состав себестоимости, условно-постоянные и изменяющиеся затраты, экономия себестоимости.

V.O. STAHURSKIY,

National University of Food Technologies

The production factor as the element of costs' management on enterprise

The impact of production factor on the management of costs of production and its realization as one of the approaches of costs' economy is examined in this work.

Keywords: costs, costs' composition, conventionally fixed and variable costs, cost economy.

Постановка проблеми. Загальновідомо, що зниження витрат на виробництво продукції та її збут навіть при незмінній ціні на продукцію неминуче призведе до збільшення прибутковості підприємства. Можна зекономити, наприклад, на таких елементах витрат, як «Матеріальні затрати», раціонально використовуючи сировину, матеріали, паливо тощо, на елементах «Витрати на оплату праці» та «Відрахування на соціальні заходи», вивільнивши певну кількість працюючих. Але в даному випадку йдеться про економію витрат, що пов'язана з виробничим чинником – зміною обсягів реалізації продукції і економії за рахунок цього на загальновиробничих витратах, які можуть бути змінними або постійними тобто економію на умовно-постійних витратах. В теоретичному плані формуванню та управлінню витратами виробництва присвячені праці багатьох авторів, утім практичний аспект застосування цих підходів, зокрема визначення впливу виробничого чинника на управління витратами, вимагає глибшого дослідження.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Згідно з аналізом останніх досліджень та публікацій [2, 3] з питань формування та управління витратами виробництва односторонньо вірно трактуються основні підходи до виявлення резервів зниження собівартості продукції, в тому числі впливу виробничого чинника на економію витрат. Однак ці підходи

носять, як правило, теоретичний характер і не спрямовані на практичне застосування.

Мета статті. З викладеного вище виникає необхідність дослідити практичні аспекти виявлення та розрахунку впливу виробничого чинника на зниження собівартості продукції.

Виклад основного матеріалу. Собівартість промислової продукції – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Згідно з національним стандартом обліку 16 «Витрати» [1] – до виробничої собівартості продукції включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до виробничої собівартості, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством.

Прямі витрати – це витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які

можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством.

Управляти цими витратами з метою зниження їх можна методами «прямого впливу» – заощаджуючи сировину, матеріали, паливо, енергію, трудові ресурси тощо. Крім того, використовуючи вплив виробничого чинника, а саме зміну обсягів виробництва (реалізації) продукції, маючи при цьому економію на умовно-постійних витратах. Ця економія пов'язана з загальновиробничими витратами, які можуть бути, як зазна-

чалось вище, змінними або постійними. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Інакше кажучи, якщо в собівартості одиниці продукції, наприклад, заробітна плата основних виробничих робітників погодинна, тобто залежить не від обсягу виробленої продукції, а від відпрацьованого часу, то при збільшенні обсягу виробництва (реалізації) продукції ці робітники отримають заробітну плату за час роботи, але при цьому підприємство отримає додатковий прибуток від збільшення реалізації продукції при «постійній» заробітній платі робітників. У такому випадку витрати на заробітну плату в собівартості одиниці продукції є постійною (незмінною) складовою по відношенню до збільшення обсягів виробництва (реалізації) продукції і виникає економія по заробітній платі. Якщо б в даному прикладі заробітна плата основних виробничих робітників була б відрядною, тобто залежала від обсягів виробництва, то витрати по цій статті не були б постійними, а змінювались в залежності від обсягів виробництва, і економії по собівартості не виникало б. Таким чином, при розрахунках змін собівартості треба обов'язково враховувати можливу економію на умовно-постійних витратах. Для цього в базовій калькуляції одиниці продукції (розрахунок витрат на виробництво і реалізацію одиниці певного виду продукції або одиниці продукції в середньому по підприємству за окремими статтями калькуляції) зробити аналіз окремих статей щодо відношення їх до «змінних» або «постійних». І по «постійних» статтях визначити економію, яка виникає при збільшенні обсягів виробництва (реалізації) продукції. Основний принцип цього визначення – використання співвідношення базового та проектного обсягів виробництва (реалізації) продукції в натуральних одиницях вимірювання, коли проектний обсяг перевищує базовий.

Вплив виробничого чинника на економію витрат підприємства буде тим більший, чим більша частка умовно-постійних витрат в собівартості одиниці продукції і чим більше зростають обсяги її реалізації. Наприклад, для харчових видів діяльності частка умовно-постійних витрат у собівартості продукції становить у середньому 7–15%. Тут мають місце значні матеріальні витрати у складі витрат на виробництво та збут одиниці харчової продукції. Тому вплив виробничого чинника на управління витратами у порівнянні іншими видами діяльності відносно невеликий. У торговельних підприємств, наприклад, ця частка в деяких випадках може досягати 90%. Скільки б таке підприємство не продавало товарів – на мільйон гривень за добу чи на 10 мільйонів гривень за той же період, – витрати на опалення торговельного приміщення, освітлення, охорону, основну оплату праці продавців, апарату управління підприємством тощо залишаться майже незмінними. Тому збільшення оборотів у таких підприємств дає змогу їм значно зекономити на постійній частині витрат і потенційно знижувати ціни задля збільшення обсягів продажів.

Розглянемо на прикладі, як можна управляти витратами, використовуючи у тому числі виробничий чинник. Як вихідні дані приймаємо такі:

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

– базова калькуляція одиниці продукції (1 тонни), грн.:

1. Сировина	5168,00
2. Основні матеріали	15,20
3. Додаткові матеріали	2,40
4. Паливо на технологічні цілі	21,18
5. Електроенергія на технологічні цілі	38,16
6. Заробітна плата основних виробничих робітників	610,70
7. Нарахування на заробітну плату	227,06
8. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	780,76
9. Загальновиробничі витрати	170,60
10. Адміністративні витрати	331,70
11. Витрати на збут	234,24
12. Всього витрат	7600,00
13. Ціна	9100,00
14. Прибуток на 1 тонну	1500,00
15. Рентабельність, %	19,7;

– зростання обсягів виробництва (реалізації) продукції з 70 до 100 т;

- проектна ціна за одиницю продукції 9000 грн./т;
- зменшення витрат сировини на 1,05%;
- зменшення витрат електроенергії на 2,5%;
- вивільнення одного робітника, який працює неповний робочий день, із середньомісячною заробітною платою 1470 грн.;
- зміна (збільшення) витрат на утримання та експлуатацію обладнання у зв'язку із заміною (оновленням) основних фондів 1614,5 грн.;
- частка умовно–постійних витрат в кошторисі комерційних витрат – 0,7.

Припустимо, що продукція буде аналогічною, тієї ж асортиментної групи. Якщо б додатково впроваджувався новий вид продукції без заміни, слід було б просто розрахувати нову калькуляцію.

Здійснюємо перерахунок за кожною статтею базової калькуляції з урахуванням економії на умовно–постійних витратах по тих статтях, які визнані умовно–постійними:

- стаття «Сировина»: $5168 * (100 - 1,05) : 100 = 5113,74$ грн.;
- статті «Основні матеріали», «Додаткові матеріали», «Паливо на технологічні цілі» – без змін на одиницю продукції;
- стаття «Електроенергія на технологічні цілі»: $38,16 * (100 - 2,5) : 100 = 37,21$ грн.

По цих статтях економії на умовно–постійних витратах не буде. Вони не є умовно–постійними, а змінюються (збільшуються) у відповідності до збільшення обсягу виробництва, але на одиницю продукції (на 1 тонну) витрати залишаються незмінними, окрім прямої економії сировини, електроенергії на технологічні цілі;

– стаття «Заробітна плата основних виробничих робітників»: $(610,7 * 70 \text{ тонн} - 1470 * 1 \text{ особу} * 12 \text{ місяців}) : 100 \text{ тонн} = 251,09$ грн./т;

стаття «Нарахування на заробітну плату»: $251,09 * 0,3718 = 93,36$ грн./т, де 37,18% – єдиний соціальний внесок (для харчових видів діяльності). Ці статті є умовно–постійними, тобто витрати по них залишаються незмінними при зміні обсягів виробництва (реалізації) продукції. По цих статтях вплив тільки виробничого чинника без прямої економії за рахунок вивільнення робітника буде становити: «Заробітна плата основних виробничих робітників»: $610,7 * 70 : 100 = 427,49$ грн./т; «Нарахування на заробітну плату»: $427,49 * 0,3718 = 158,94$ грн./т. Тобто на виробничий чинник припадає 183,21 грн./т економії по заробітній платі і 68,12 грн./т економії по нарахуванням на заробітну плату;

– стаття «Витрати на утримання і експлуатацію обладнання»:

- загальна сума кошторису базисного року: $780,76 * 70 = 54653,2$ грн.;

- витрати на проектний рік: $54653,2 + 1614,5 = 56267,7$ грн. – на весь випуск;

- на 1 тонну: $56267,7 / 100 \text{ тонн} = 562,68$ грн./т.

Ця стаття також є умовно–постійною і вплив виробничого чинника розрахований з урахуванням співвідношення базового (меншого) і проектного (більшого) обсягів виробництва (реалізації) продукції як зменшуючого коефіцієнта, який в підсумку і визначає економію за рахунок «постійності» цієї статті;

– стаття «Загальновиробничі витрати»: $170,6 * 70 \text{ тонн} : 100 \text{ тонн} = 119,42$ грн.;

– стаття «Адміністративні витрати»: $331,7 * 70 : 100 = 232,19$ грн.

По цих статтях, що є умовно–постійними, вплив виробничого чинника розрахований аналогічно статті «Витрати на утримання і експлуатацію обладнання», але тут немає елементу «прямого впливу» – прямих проектних змін;

Калькуляція витрат на 1 тонну продукції, грн.

Статті	Базис	Проект	Відхилення (+/-)
1. Сировина	5168,00	5113,74	-54,26
2. Основні матеріали	15,20	15,20	0
3. Додаткові матеріали	2,40	2,40	0
4. Паливо на технологічні цілі	21,18	21,18	0
5. Електроенергія на технологічні цілі	38,16	37,21	-0,95
6. Заробітна плата основних виробничих робітників	610,70	251,09	-359,61
7. Нарахування на заробітну плату	227,06	93,36	-133,70
8. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	780,76	562,68	-218,08
9. Загальновиробничі витрати	170,60	119,42	-51,18
10. Адміністративні витрати	331,70	232,19	-99,51
11. Витрати на збут	234,24	185,05	-49,19
12. Всього витрат	7600,00	6633,52	-966,48
13. Ціна	9100,00	9000,00	-100,00
14. Прибуток на 1 тонну	1500,00	2366,48	866,48
15. Рентабельність продукції, %	19,7	35,67	15,97

– стаття «Витрати на збут» за умовами прикладу є частково, на 70%, умовно–постійною. Наприклад, частина апарату управління підприємства, що займається збутом продукції і працює у відділі маркетингу, отримує погодинну заробітну плату, і обсяг цієї винагороди не залежить від обсягів реалізації продукції, а частина працівників, що безпосередньо перевозять продукцію споживачам, отримують винагороду за це залежно від обсягів реалізації, маючи відрядну форму оплати праці. Крім того, тут присутня «постійна» складова витрат на рекламу, на амортизацію збутового обладнання та на його утримання, витрати по операційній оренді, страхуванню, ремонту, опаленню, освітленню, охороні тощо):

– прямі витрати на 1 тону: $234,24 * 0,3 = 70,27$ грн.;

– умовно–постійна частина: $234,24 * 0,7 * 70 \text{ тонн} / 100 \text{ тонн} = 114,78$ грн.

Всього за статтею: $70,27 + 114,78 = 185,05$ грн.

Результати розрахунків зведемо в таблицю.

За результатами розрахунку загальна економія витрат одиниці продукції становить 966,48 грн./т, або 12,72%, у тому числі економія за рахунок виробничого чинника становить 669,29 грн./т, або 8,81%.

Висновки

Зниження витрат на виробництво і збут продукції – це шлях до підвищення прибутковості підприємства. Однією зі

складових цього підвищення є врахування виробничого чинника – економії, що пов'язана з умовно–постійними витратами. Підприємству вигідно збільшувати обсяги реалізації не тільки тому, що це приносить більший прибуток, а й тому, що при цьому за рахунок певної частки постійних витрат в собівартості продукції відбувається додаткова її економія, яка може перекидатися збільшення витрат на сировину, матеріали, паливо тощо. І вплив цього чинника буде збільшуватися пропорційно збільшенню частки умовно–постійних витрат в собівартості продукції підприємства.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.1.99 №318 / Дебет Кредит, січень 2000, №5, с. 82–87 з урахуванням змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 №363. (Бухгалтерія, червень 2003, №24, С. 78–81).

2. Цимбалюк Л.Г. Управління витратами на підприємствах харчової промисловості / Л.Г. Цимбалюк, Н.П. Скригун. – К.: Видавничий дім «Корпорація», 2006. – 156 с.

3. Цимбалюк Л.Г. Формування та управління витратами виробництва / Л.Г. Цимбалюк, Н.П. Скригун, Л.І. Антошкіна. – Донецьк: Юго–Восток, 2009. – 240 с.