

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто формування фінансового результату діяльності підприємства залежно від вибраної системи обліку витрат. Запропоновано застосування окремих методів управління витратами на різних стадіях планування діяльності підприємства.

Considered shaping financial result activity of enterprise depending on elected accounting system an expense. Offered using the separate methods of management by expenses on miscellaneous stages planning activity of enterprise .

Ключові слова: *управління витратами, метод загальної калькуляції, метод покриття витрат (директ- костінг), маржинальний прибуток.*

Key words: *managements by expenses, method of total calculation, method of covering an expense (direct - casting), marginal profit*

Вступ. Перехід до ринкових відносин вимагає впровадження нових форм організації діяльності підприємства, перегляду існуючої системи бухгалтерського обліку та його місця в діяльності підприємства. Розрахунок фінансових показників, оцінка ефективності використання ресурсів, можливість залучення інвестицій, прийняття ефективних оперативних рішень залежать від достовірної та своєчасної інформації про витрати підприємства.

Постановка проблеми. До останнього часу питанням методології побудови обліку та планування витрат, оперативності прийняття рішень у системі управління підприємством приділялось недостатньо уваги. Отримувані на основі щомісячних бухгалтерських звітів дані про обсяги

готової продукції, витрати, стан дебіторської та кредиторської заборгованості не дають змоги одержувати якісну інформацію, яку можна використовувати в оперативному плануванні при прийнятті управлінських рішень, та своєчасно реагувати на попит ринку, виявляти ставлення покупців до товару, варіювати ціну. Тепер точна, але не своєчасна інформація має менше значення порівняно з оперативною, що надана своєчасно та відображає проблему. Планування діяльності підприємства на основі прогнозу витрат стає більш ефективним, ніж складання кошторисів під кожний вид виробленої продукції.

Результати дослідження. Нині управління витратами є підсистемою управлінського обліку, яка забезпечує інформацією оперативне, тактичне, стратегічне, економічне, технологічне, інноваційне управління і сприяє вирішенню проблем, пов'язаних з внутрішнім і зовнішнім середовищем. В основу визначення витрат виробництва можна покласти витратний метод (метод загальної калькуляції), що полягає в обчисленні повної фактичної собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), та метод покриття витрат (директ-костінг).

Згідно з теорією управлінського обліку виробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Змінні витрати змінюються пропорційно обсягу виробництва продукції (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, покупні напівфабрикати). Вони лінійно залежать від обсягів виробництва і сталі на одиницю виробленої продукції. Постійні витрати (витрати на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничі та адміністративні витрати) не змінюються протягом аналізованого періоду, не залежать від ділової активності підприємства і знижуються на одиницю продукції при зростанні обсягів виробництва. Виробничі витрати не можуть бути безпосередньо віднесені на всі види вироблюваної продукції. Для цього має застосовуватись певний розподіл витрат, використаний для випуску окремих видів продукції.

У будь-якій системі, складаючи калькуляцію, використовують двоетапний процес розподілу витрат. На першому етапі постійні витрати розподіляють за центрами витрат, а на другому — витрати з центру розподіляють за видами продукції. Базою розподілу постійних витрат можуть виступати один або кілька показників, що визначається особливостями підприємства, галузевою специфікою, питомою вагою окремих витрат у структурі загальних витрат. На одному і тому самому підприємстві за одних і тих самих умов, залежно від вибраної бази розподілу постійних витрат та критеріїв розподілу, продукт може бути як прибутковим, так і витратним. Приклад обчислення собівартості продукції та отримання фінансових результатів залежно від бази розподілу постійних витрат (заробітна плата основних робітників, вартість устаткування, обсяг виробництва) на одному підприємстві наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Планова калькуляція виробництва та реалізації двох видів продукції залежно від обраної бази розподілу (методом загальної калькуляції).

Показник, одиниця виміру	Витрати залежно від бази розподілу за виробами							
	Усього	Заробітна плата основних робітників, тис. грн		Вартість устаткування, тис. грн		Обсяг виробництва, тис. грн		
		Виріб		Виріб		Виріб		
		А	Б	А	Б	А	Б	
1	2	3	4	5	6	7	8	
1. Обсяг виробництва, тис.т	350						200	150

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
2. Вартість устаткування, тис. грн	250			180	70		
3. Заробітна плата основних робітників, тис. грн	25	15	10				
4. Змінні витрати, тис. грн.	370	70	300	70	300	70	300
5. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання, тис. грн	102	61,2	40,8	73,44	28,56	58,28	43,72
6. Загальновиробничі витрати, тис. грн	45	27	18	32,4	12,6	25,71	19,29
7. Адміністративні витрати, тис. грн	100	60	40	72	28	57,14	42,86
8. Повна собівартість, тис. грн	617	218,2	398,8	247,84	369,16	211,13	405,87
9. Обсяг реалізації, тис. грн	640	240	400	240	400	240	400
10. Прибуток, (збитки), тис. грн	23	21,8	1,2	-7,84	30,84	28,87	-5,87

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
11.Рентабельність виробленої продукції, %	3,7	10,0	0,3	-3,2	8,3	13,7	-1,4

З табл. 1 видно, що виробництво виробу А може мати рентабельність виробництва продукції залежно від вибраної бази розподілу постійних витрат, 13,7%, 10,0 – 3,2% , виробу Б – відповідно, 8,3%, 0,3 та – 1,4%. Із наведених даних можна зробити висновок про недоцільність виробництва виробу Б, оскільки його собівартість вища за ціну реалізації, однак за рахунок цього виробу перекривається частина постійних витрат та утримується частка ринку реалізації.

Треба відзначити, що у разі застосування методу загальної калькуляції нема ідеальної бази розподілу постійних витрат, але для кожного підприємства існує оптимальна база розподілу, при якій ефект від розподілу витрат повинен перевищувати пов'язані з ним витрати. Некоректний розподіл витрат призводить до неправильної оцінки діяльності виробництва, а іноді й до зниження обсягу випуску окремих видів продукції, як правило, нерентабельних. Крім того, метод загальної калькуляції має ще один недолік – не дає змоги швидко реагувати на зміну ринкової кон'юнктури.

Застосування методу покриття витрат (директ-костінг) сприяє усуненню недоліків характерних для витратного методу. Цей метод виник у минулому столітті, досліджувався багатьма зарубіжними та вітчизняними вченими (Д.Х. Уильямс, Д. Бернер, Д. Харисон, Л. Сук, М. Ящук та ін.) і набув широкого впровадження у світовій практиці з управління витратами. Основною особливістю методу покриття витрат є розподіл витрат на постійні й такі, що змінюються пропорційно до обсягів виробництва. Тільки основні змінні витрати (матеріальні,

заробітна плата основних робітників, покупні напівфабрикати) використовуються для оцінки запасів і обсягу реалізованої продукції. Інші витрати відносяться прямо на прибутки або збитки. Собівартість продукції обліковується й планується тільки за змінними витратами. Постійні витрати розглядаються як єдине ціле і не розподіляються між конкретними виробами. Головним оцінювальним показником є результат, який має назву „вкладу на покриття витрат” (маржинальний прибуток). Він розраховується як різниця між обсягом реалізації виробу та змінними витратами і застосовується для покриття постійних витрат та формування прибутку в цілому по підприємству.

Розрахунок калькуляції методом покриття витрат (метод директ-костінг) наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Планова калькуляція за методом покриття витрат (директ – костінг)

Показник, виміру	одиниця	Усього	Виріб А		Виріб Б	
			Усього	На 1 т	Усього	На 1 т
1		2	3	4	5	6
Обсяг виробництва, тис. т		350	200		150	
Обсяг реалізації, тис. т		640	240	1,2	400	2,66
Змінні витрати, тис. грн		370	70	0,35	300	2,0
Маржинальний прибуток, тис. грн		270	170	0,85	100	0,67
Постійні витрати, тис. грн		247				
Повна собівартість, тис. грн		617				

Закінчення табл.1

1	2	3	4	5	6
Прибуток, тис. грн	23 (640-617)				

Наведені з використанням методу загальної калькуляції (див. табл. 1) свідчать, що підприємство має припинити виробництво виробу Б (збитки, низька рентабельність). А у разі застосування методу покриття витрат (директ-костінг) (див. табл. 2) виробництво і реалізація обох виробів дає позитивний маржинальний прибуток, за рахунок якого відшкодовуються постійні витрати і отримується прибуток. Так, за скорочення виробництва і реалізації виробу Б маржинальний прибуток знизився б на 100 тис. грн, а збитки по підприємству в цілому становили 77 тис. грн (23 — 100). Отже застосування методу покриття витрат дає змогу зосередитись на зміні маржинального прибутку як по підприємству в цілому, так і по окремих výroбах, виявити вироби з найбільшою рентабельністю та перейти до розширення їх випуску, оскільки різниця між ціною продажу і змінними витратами не заховується від некоректного розподілу постійних витрат на собівартості конкретних виробів. Використання методу дає можливість досягнути гнучкості при короткострокових розрахунках, прийняти ефективне управлінське рішення при ціновій політиці підприємства на ринку, визначити її нижчу межу. Недоліком методу можна вважати ведення спеціального бухгалтерського обліку з відображенням змінних і постійних витрат на окремих рахунках.

Враховуючи, що управління витратами покладене в основу ціноутворення, планування ціни повинно передбачати не тільки процес її встановлення, а і процес управління ціною в різних ринкових ситуаціях. У системі маркетингу існує кілька стратегій ціноутворення. Класична, побудована на основі собівартості продукції та планованого відсотку

прибутку. Метод орієнтується, головним чином, на виробництво і меншою мірою — на попит товару на ринку. Недоліки його відчуються у разі, коли необхідно пристосуватися до нових умов конкуренції і коли у підприємства відсутні обігові кошти. Відомо, що в умовах жорсткої конкуренції пропонуються знижки на 5 — 20% вартості продукції. При плановій низькій рентабельності ці знижки теоретично спричинили би банкрутство. Але практика свідчить, що все відбувається навпаки — знижки підвищують попит на продукцію, збільшують обсяги продажу, що, у свою чергу, за рахунок економії на постійних витратах сприяє збільшенню прибутку. Тобто, розраховуючи ціну виробу, треба враховувати не самі витрати, а ставлення споживача до товару. Рівень попиту має бути єдиним фактором, що береться до уваги при встановленні ціни, а витрати виступають як обмежуючий фактор.

У зв'язку з підвищенням вимог до рівня техніки і технології, якості сировини та кінцевого продукту, рівня організації виробництва нескінченно знижувати витрати неможливо. Крім того, опитування споживачів показало, що у свідомості покупців ціна ніяк не пов'язується з витратами виробництва: зменшення обсягу реалізації може спричинити ціна як низька, так і висока. Отже розраховуючи ціну слід переходити від витратного методу до методу покриття витрат, коли обсяги зміни реалізації продукції формує адекватне збільшення лише змінних витрат, а постійні витрати за цей рахунок лише покриваються. Змінюючи ціну залежно від обсягів виробництва, вивчаючи місткість та сегментацію ринку, можна постійно уточнювати ці показники та знайти оптимальне співвідношення між витратами та прибутком.

Висновки. Нині інформація про витрати є одним із найважливіших чинників прийняття управлінського рішення щодо асортименту вироблюваної продукції та її ціни і суттєво впливає на фінансовий стан підприємства, перспективи його розвитку. Якщо на стадії розробки окремих видів продукції, підготовки виробництва, виходу продукції на

ринку метод загальної калькуляції має перевагу, то в поточному плануванні в умовах ринкової економіки метод покриття витрат надає інформацію про можливість змінювати ціну без втрати фінансової стійкості, знаходити найоптимальніше співвідношення між ціною і обсягом виробництва. Цей метод дає змогу швидко переорієнтувати виробництво на попит споживача. Застосування обох методів у плануванні діяльності підприємства забезпечує своєчасне реагування на потреби в матеріальних ресурсах, оптимізувати виробництво і досягти високих показників діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бондар І.Ю., Пахомов В.І. Управління витратами виробництва та собівартість продукції. – К.: КДТЕУ, 2000.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – Л. – М.: ОМЕГА. 2002.
3. Ткач В.И., Ткач В.М. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994.
4. Шим Д.К., Сигел Д.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат/ Пер. с англ. – М.: Филинь, 1996.

Надійшла до редакції 25.01.06р.