

ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ І ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА З УРАХУВАННЯМ ОБСЯГІВ ВИГОТОВЛЕНОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЧАСУ

© Скворцов І.Б., Завербна М.С., Анісімова М.В., 2013

Запропоновано методику планування витрат і прибутку підприємства з урахуванням обсягів виготовленої продукції та часу. Головним елементом методики є запропонований метод розподілу постійних витрат пропорційно до тривалості планового періоду (кількості днів у місяці). Обґрунтовано, що недоліком існуючих визначень умовно-постійних витрат є неврахування того, що вони не залежать від чинника часу. Запропоновано визначення умовно-постійних та умовно-змінних витрат. Встановлено, що основною причиною виникнення неправильних методів розподілу умовно-постійних витрат є те, що згідно з вимогами стандартів бухгалтерського обліку (ПСБО) ці витрати розподіляються за обсягами виготовленої продукції. У статті показано, що неправильний розподіл умовно-постійних витрат може призводити до виникнення збиткової роботи (хоча такою вона не є) або до необґрунтованого утворення надприбутку. Ці два крайні випадки значно погіршують умови діяльності підприємства – перший тим, що може штучно утворюватись період збиткової роботи, а наслідком другого буде те, що з підприємства утримуватимуть необґрунтовано великий прибутковий податок.

Ключові слова: планування витрат, розподіл постійних витрат, чинник часу, нормальна потужність підприємства.

I.B. Skvortcov, M.S. Zaverbna, M.V. Anisimov
Lviv Politechnic National University

PLANNING OF CHARGES AND PROFITS OF THE ENTERPRISE TAKING INTO CONSIDERATION MANUFACTURED VOLUME OF PRODUCTS AND TIME

© Skvortcov I.B., Zaverbna M.S., Anisimova M.V., 2013

In the article methodology of planning charges and profit of the enterprise offers taking into account the volumes of the manufactured products and time. The staple of methodology is the offered method of allocation of permanent charges proportionally to duration of planning period (amounts of days are in a month). Grounded, that the lack of existent determinations conditionally-permanent charges is that they do not undertake to attention that they depend on the factor of time. Determination conditionally-permanent charges and variable-permanent charges is offered. Principal reason of wrong methods in distribution conditionally-permanent charges is set. It is that in obedience to the requirements of standards of record-keeping (PSBO) these charges are distributed after the volumes of the made products. In the article is rotined that maldistribution conditionally-permanent charges can result in formation of unprofitable work (although such it is not), or to groundless formation of excess profits. These two extreme cases considerably worsen the conditions of activity of enterprise – the first can artificially create a period of unprofitable work, and investigation; the second will based in a large income-tax deducted groundlessly.

Key words: planning of charges, allocation of permanent charges, factor of time, normal power of enterprise.

Постановка проблеми. Характерною особливістю інноваційної діяльності є те, що впродовж життєвого циклу інноваційної продукції спостерігаються періоди збиткової (під час впровадження та освоєння потужності) і прибуткової роботи. Виконані нами дослідження показують, що

неправильний розподіл умовно-постійних витрат може призводити до виникнення збиткової роботи (хоча такою вона не є) або до необґрунтованого утворення надприбутку. Ці два крайні випадки значно погіршують умови діяльності підприємства – перший тим, що може штучно утворюватись період збиткової роботи, а наслідком другого буде те, що з підприємства утримуватимуть необґрунтовано великий прибутковий податок.

Недоліком використовуваних методів розподілу умовно-постійних витрат є те, що згідно з вимогами стандартів бухгалтерського обліку (ПСБО) ці витрати розподіляються за обсягами виготовленої продукції. Тобто якщо обсяги виготовленої продукції менші від значення, яке відповідає нормальній потужності підприємства, то всі умовно-постійні витрати, які входять до складу “загальновиробничих витрат”, розподіляються на дві частини: “розподілені” й “нерозподілені”. Перші входять до складу “витрат на виробництво продукції” (рахунок 23 “Виробництво”), а другі до складу “собівартості реалізованої продукції” (рахунок 90 “Собівартість реалізації”). Зауважимо, що такий розподіл значною мірою відповідає міжнародним стандартам і є позитивною тенденцією порівняно зі старою радянською системою обліку витрат, оскільки краще відтворює структуру витрат з позицій управлінського обліку. Проте головним недоліком такого розподілу є те, що він не враховує чинника часу, який для розподілу умовно-постійних витрат є найважливішим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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 – їх зв’язок з обсягом виготовленої продукції. Переважно вживають приблизно таку фразу: постійні витрати це такі, які не залежать від обсягів виготовленої продукції [1–4]. Помилковість цього визначення полягає в тому, що завданням науки є не встановлення явищ, які не залежать одне від одного, а, навпаки, визначення зв’язків, які існують між ними й описування цих зв’язків відповідними (бажано функціональними) залежностями.

Пропонуємо такі визначення цих понять [1, с. 243]: умовно-постійні витрати – це такі, які не залежать від обсягу виробництва, а залежать від часу; умовно-змінні витрати, навпаки, залежать від обсягу виробництва і не залежать від часу. Таке визначення умовно-постійних витрат показує, що ці витрати повинні передусім враховувати чинник часу, оскільки від обсягу вони практично не залежать.

Постановка цілей. Метою статті є встановлення основних причин виникнення неправильних методів розподілу умовно-постійних витрат і розроблення методики їх планування з урахуванням чинника часу.

Виклад основного матеріалу. Тепер в економічній теорії та й в прикладній і практичній склалась така парадоксальна ситуація, що про важливість врахування чинника часу говорять усі, але практично цей чинник ніде в економічних розрахунках не використовують. Склалась й інша помилкова думка, яка полягає в тому, що значна частина економістів переконана – врахування “чинника часу” забезпечує застосування методики “дисконтування” (приведення грошових потоків), яку застосовують при визначенні економічної ефективності інвестиційних та інноваційних рішень, тобто врахування різної вартості грошей в різні періоди часу. Так, це справді є врахування чинника часу, але не найголовніше, оскільки існують набагато важливіші економічні процеси, які значно більшою мірою впливають на показники діяльності підприємства і які треба розуміти й враховувати у першу чергу (але такого розуміння серед економістів чомусь немає).

До найважливіших економічних процесів, у яких першочергово треба враховувати чинник часу, зарахуємо такі: обґрунтування оптимального терміну експлуатації всіх основних засобів, що дасть можливість обґрунтовано приймати норму амортизаційних відрахувань і багато інших рішень (визначення ефективності їх використання, під час ціноутворення, для розрахунку потужності підприємства тощо); розподіляти умовно-постійні витрати за часом.

Щоб відповісти на питання, для чого розподіляти умовно-постійні витрати за часом, треба попередньо розглянути загальну концепцію розподілу витрат, використовувану в економіці.

Передусім зазначимо, що сума всіх витрат утворює показник “собівартість продукції”. Є три таких основних видів розподілу собівартості продукції: за елементами витрат, за статтями витрат і за видами витрат.² Групування собівартості продукції за елементами витрат визначає, які елементи її утворюють – матеріали, заробітна плата, амортизаційні й інші витрати. Групування собівартості продукції за статтями витрат встановлює, де виникають витрати, тобто скільки витрат виникає в основній діяльності (прямі витрати), а скільки в допоміжній (непрямі або накладні витрати). Ці два види групування витрат є традиційними, оскільки застосовувались ще в радянський період у бухгалтерському обліку.

Групування собівартості продукції за видами витрат встановлює, яка їх частина належить до змінних, а яка до постійних витрат. Таке групування виникло порівняно недавно, і основною причиною його утворення є започаткування управлінського обліку. Найважливішим досягненням цього обліку, на нашу думку, є те, що вперше в економіці теоретично обґрунтували думку, що отриманий прибуток на підприємстві змінюється не пропорційно до обсягу реалізованої продукції. На жаль, це залишилось поза увагою багатьох економістів. Тому здебільшого й дотепер для розрахунку грошових потоків, основним елементом яких є отриманий прибуток, до уваги беруться тільки обсяги реалізованої продукції, що призводить до виникнення найбільших помилок, коли виконується розрахунок економічної ефективності будь-яких проектів і для прийняття інших управлінських рішень.

Причиною нерозуміння того, що прибуток, який утворюється на підприємстві, не змінюється пропорційно до обсягів реалізації продукції, є і те, що в економічній літературі цей процес описують поверхнево або занадто математизовано (особливо під час розрахунку значення показника “операційний важіль”). Тому, на нашу думку, причину такої непропорційності треба дослідити ретельніше й особливу увагу звертати на економічну сутність розглянутих процесів.

Якщо виробник продукції не є монополістом, то зміна обсягу виготовленої ним продукції не впливатиме на її ціну – тобто можна стверджувати, що це підприємство діє на ринку досконалої конкуренції. У такому разі сума її реалізації залежатиме тільки від обсягу, що математично можна записати так:

$$P_p = C_{\text{прод}} \cdot O, \quad (1)$$

де P_p – продуктивність (потік) реалізованої продукції; $C_{\text{прод}}$ – її ціна; O – обсяг виготовленої продукції у натуральних одиницях вимірювання.

Цій формулі відповідає математичний вираз – рівняння прямої, яка проходить через початок координат, тобто $y = a \cdot x$, де сутнісний зміст показника a – тангенс кута нахилу лінії 1 (рис. 1, а).

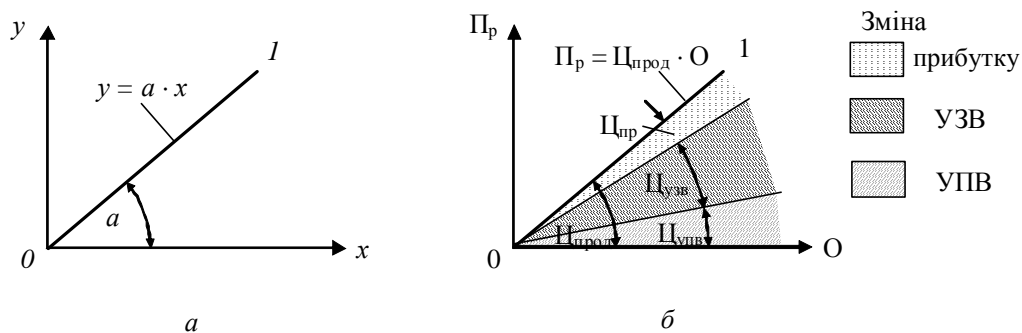


Рис. 1. Математична інтерпретація функції “реалізація продукції” (а) та її економічне моделювання (б)

Примітка: власна побудова

На рис. 1, б показано всі складові елементи економічної моделі функції “реалізація продукції”, з якої видно, що всі кутові показники відповідають ціні продукції і складовим її елементам – умовно-постійним ($C_{\text{упв}}$), умовно-змінним ($C_{\text{узв}}$) витратам і прибутку ($C_{\text{пр}}$).

² Назву групування “за видами витрат” ми запропонували в [1, с. 152].

Якщо всі ці елементи ціни розписати ($\Pi_{\text{прод}} = \Pi_{\text{упв}} + \Pi_{\text{узв}} + \Pi_{\text{пр}}$) і підставити у вираз (1), то можна встановити, що всі ці витрати зростають пропорційно до обсягу в складі загальної суми реалізованої продукції

$$\Pi_{\text{р}} = (\Pi_{\text{упв}} + \Pi_{\text{узв}} + \Pi_{\text{пр}}) \cdot O = \Pi_{\text{упв}} \cdot O + \Pi_{\text{узв}} \cdot O + \Pi_{\text{пр}} \cdot O = \Pi_{\text{упв}} + \Pi_{\text{узв}} + \Pi_{\text{пр}}, \quad (2)$$

де $\Pi_{\text{упв}}$, $\Pi_{\text{узв}}$, $\Pi_{\text{пр}}$ – річна величина (продуктивність або потік) умовно-постійних, умовно-змінних витрат і прибутку.

З рис. 1, б і виразу (2) видно, що прибуток у складі реалізованої продукції змінюється пропорційно до обсягу. Це є поясненням того, що у багатьох випадках при плануванні грошових потоків, які є основним елементом для розрахунку економічної ефективності проекту, їх саме так і визначають, не помічаючи всієї помилковості такого підходу.

Для того, щоб з'ясувати, в чому полягає сутність цієї помилки, треба виконати якісний (методологічний) аналіз цього процесу. По-перше, коли відбувається реалізація будь-якої продукції, то в цьому процесі беруть участь дві сторони – її продавець і покупець. По-друге, кожний учасник цього процесу з різних позицій ставиться до цього акту купівлі-продажу. Покупця товару цікавлять практично два кількісних показники (якість продукції у такому разі ми не розглядаємо, оскільки вважаємо, що вона задовольняє покупця) – ціна продукції та її кількість. Виробника продукції фактично цікавлять ті самі показники – ціна продукції та її кількість, але сутність ціни продукції у такому разі зовсім інша (на це більшість дослідників практично не звертають уваги).

Різний підхід до розуміння сутності цих цін можна пояснити так:

– покупець продукції будь-які витрати виробника продукції не цікавлять, оскільки для нього важливий тільки один показник, а саме – ціна, тому що на ринку досконалої конкуренції вона відома, і якщо продавець її збільшить, то покупець звернеться до іншого виробника;

– виробника продукції цікавлять зовсім інші показники – передусім це його витрати на виготовлення цієї продукції і як ці витрати узгоджуються з ціною її реалізації.

Найправильніший підхід, який дає змогу зрозуміти сутність цього процесу, – це здійснювати групування собівартості продукції за видами витрат, тобто за умовно-постійними й умовно-змінними, оскільки інше групування (за елементами або статтями витрат) не дає змоги об'єктивно розглянути ці процеси.

Із самих визначень умовно-постійних і умовно-змінних витрат відомо, що перші не залежать від обсягів виготовленої продукції, а другі змінюються пропорційно до обсягу. Графічно це можна показати так (рис. 2).

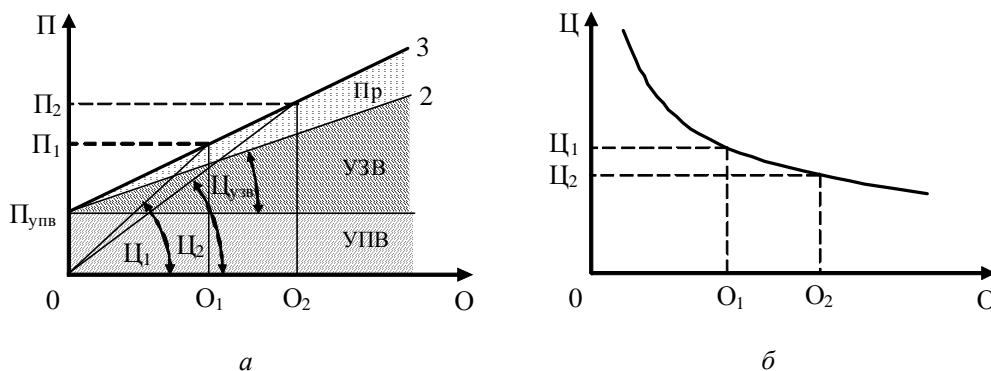


Рис. 2. Зміна витрат, вартості й цін з позицій виробника (а) і залежність ціни пропозиції від обсягу (б) виготовленої продукції

Примітка: власна побудова

На рис. 2, а показано дві базові залежності: зміни собівартості виготовленої продукції (лінія 2) та її вартості (лінія 3). Аналітичний вираз цих залежностей, які ми називатимемо “функціями пропозиції собівартісної та вартісної”, відповідатиме таким формулам:

$$\Pi_{\text{прод}}^{\text{с}} = \Pi_{\text{упв}} + \Pi_{\text{узв}} \cdot O; \quad (3)$$

$$\Pi_{\text{прод}}^{\text{в}} = \Pi_{\text{упв}} + \Pi_{\text{узв}} \cdot (1+R) \cdot O, \quad (4)$$

де R – рентабельність продукції, яка визначається від умовно-змінних витрат (тут розглядається “адитивна модель ціноутворення”, яка значно правильніше визначає зміну значення прибутку в разі зміни обсягу виготовленої продукції [1, с. 165]).

Якщо припустити, що в перший рік на підприємстві випустили продукцію обсягом O_1 , а у другому році – обсягом O_2 , то їм відповідатимуть значення вартості виготовленої продукції Π_1 і Π_2 , а відповідно й ціна пропозиції Π_1 і Π_2 . Економісти традиційної школи не розуміють, що ціна пропозиції, яка утворюється на підприємстві, не є сталою величиною, оскільки вона залежить від обсягу виготовленої продукції. В мікроекономіці цю залежність правильно описують, але користуються при цьому вторинним ціновим простором, який зображено на рис. 2, б без будь-якої прив’язки до показників, які застосовуються на реальному підприємстві. Це значно ускладнює розуміння і практичне застосування цієї залежності (коли порівняти інформаційне насичення первинного цінового простору, який зображено на рис. 2 а, із вторинним – рис. 2, б, то очевидна перевага первинного простору).

Для визначення аналітичного виразу залежності між ціною пропозиції та обсягами виготовленої продукції, яка зображена на рис. 2, б, треба вираз (4) поділити на обсяг (O). В результаті можна отримати такий кінцевий вираз:

$$\Pi_{\text{проп}} = \frac{\Pi_{\text{увв}}}{O} + \Pi_{\text{узв}} \cdot (1+R). \quad (5)$$

З рис. 2, а також видно, що прибуток (Π) зростає пропорційно до обсягу виготовленої продукції, і, тим більше, його значення визначається тією самою формулою як у складі реалізованої продукції, так і в складі ціни пропозиції

$$\Pi_{\text{пр}} = \Pi_{\text{узв}} \cdot R \cdot O. \quad (6)$$

Тому виникає логічне запитання: чому вище стверджується, що величина прибутку, яка утворюється на підприємстві, змінюється не пропорційно до обсягу виготовленої продукції, а вираз (6) свідчить про протилежне? Щоб дати відповідь на це питання, треба комплексно розглянути два процеси, які відбуваються під час виготовлення продукції та її реалізації. Але перед тим треба зробити окремі уточнення. По-перше, результатом процесу виготовлення продукції є формування функції і ціни пропозиції, як відповідають виразам (4) і (5). По-друге, реалізацію продукції у такому разі (тобто з позицій підприємства) треба розглядати як грошову суму, яку сплачуватиме споживач за придбану продукцію. Тому залежність зміни суми реалізованої продукції – лінія 1 (рис. 1) і вираз (1) – правильніше називати “функцією попиту”. Тим більше, що сума реалізації на ринку досконалої конкуренції визначатиметься “ціною попиту”, на яку виробник продукції практично не має впливу. Отже, “ціна продукції” $\Pi_{\text{прод}}$, зображена на рис. 1, має відповідати “ціні попиту” $\Pi_{\text{поп}}$.

Якщо функції попиту і пропозиції розмістити на одній площині, то можна отримати такі графіки (рис. 3).

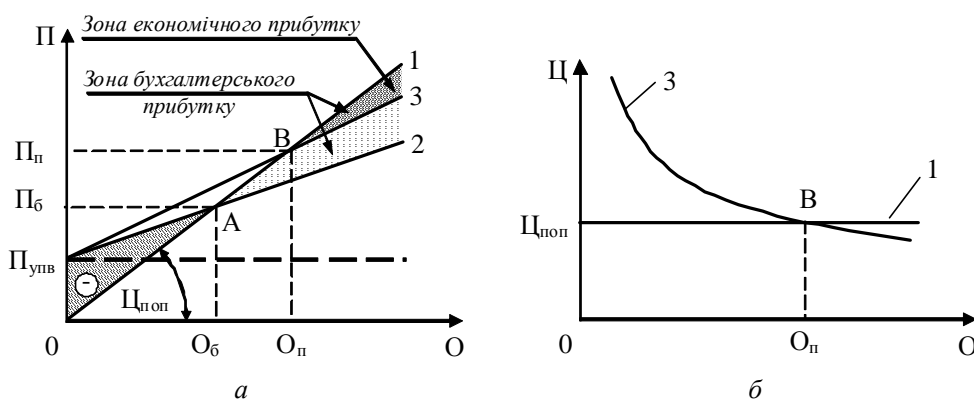


Рис. 3. Графіки функцій попиту (лінія 1) і пропозицій собівартісної (лінія 2) та вартісної (лінія 3), які зображені у первинному (а) і вторинному (б) економічних просторах,

де т. А – точка беззбитковості, а т. В – економічної (нормальної) потужності

Примітка: власна побудова

З рис. 2, *a* видно, що комплексний розгляд функцій попиту і пропозиції принципово змінює процес утворення прибутку на підприємстві. До точки беззбитковості (т. А) основним провідним процесам відповідають дві функції попиту (лінія 1) і пропозиції собівартісної (лінія 2), різниця між якими утворює зону збиткової роботи – заштрихована зі знаком мінус. Після цієї точки спостерігається зона прибуткової роботи, яка відповідає “бухгалтерському прибутку”. Після точки “економічної потужності” (т. В), яка за змістом відповідає “нормальній потужності” підприємства, що введено в положеннях стандарту бухгалтерського обліку, відзначається зона утворення економічного прибутку (надприбутку).³

Графік, зображений на рис. 3, *a*, наводять практично у всіх підручниках і посібниках з мікро-економіки. Але у такому вигляді використовувати його для планування витрат і прибутку реального підприємства практично неможливо, оскільки на ньому немає значної кількості потрібної інформації.

Існують відповідні недоліки і первинної цінової площини, яка зображена на рис. 3, *a*. Це передусім те, що в ній не враховано чинника часу. Тому, щоб усунути цей недолік, пропонується використовувати тривимірний економічний простір з координатами П, О, Т – обсяги виготовленої продукції у грошових і натуральних одиницях вимірювання й час.

Розподіл умовно-постійних витрат пропонуємо виконувати у такій послідовності:

1) визначаємо кількість виготовленої продукції за *i*-й місяць, який відповідає нормальній потужності підприємства, за виразом

$$N_{ni} = D_i \cdot O_{дн}; \quad (7)$$

2) загальну вартість умовно-постійних витрат, яка відповідає *i*-му місяцю, можна визначити за формулою

$$K_{упвi} = N_{ni} \cdot Ц_{упв}. \quad (8)$$

Фактично отриманий вираз (8) дає змогу визначити загальну суму умовно-постійних витрат, які мають припадати на окремий місяць. Але такий двоетапний розрахунок можна спростити, визначивши денний потік (продуктивність) умовно-постійних витрат

$$\Pi_{упв}^д = \frac{K_{упвi}}{N_{ni}}. \quad (9)$$

Тоді, знаючи цей показник, можна одразу визначити загальну суму умовно-постійних витрат, яка має припадати на *i*-й місяць

$$K_{упвi} = \Pi_{упв}^д \cdot D_i. \quad (10)$$

Для того, щоб показати, що умовно-постійні витрати не повинні залежати від обсягу виготовленої продукції, на рис. 1 пунктирною лінією наведено два можливих випадки. Припустимо, що в другому місяці на підприємстві фактично випустили кількість продукції, меншу за нормальне значення (нормальної потужності), що відповідає нерівності $N_{ф1} < N_{н2}$, або більшу кількість $N_{н2} < N_{ф2}$. Проте ці фактичні значення на суму розподілу умовно-постійних витрат не впливають, оскільки останні не залежать від обсягу.

Знаючи вирази (7)–(10), можна теоретично обґрунтовано розподіляти умовно-постійні витрати за часом. Щоб довести це твердження і показати, які розбіжності існують між традиційним розподілом і тим, що ми пропонуємо, розглянемо такий приклад.

Для наочності припустимо, що на підприємстві денний обсяг виготовленої продукції є сталою величиною. Основні показники його діяльності та виготовленої на ньому продукції наведено в табл. 1.

Якщо відомі показники, наведені у табл. 1, то розрахунок розподілу умовно-постійних витрат з урахуванням чинника часу (а не обсягу робіт, як рекомендують в ПСБО) треба виконувати у такій послідовності.

1. Визначають обсяги виготовленої – вираз (1) – і реалізованої продукції за окремим місяці

$$K_{реал.i} = N_{ni} \cdot Ц_{прод}. \quad (11)$$

³ Розрахунок координат точок беззбитковості та економічної потужності ми подали в [1, с. 245–248].

Показники діяльності підприємства і ціни виготовленої продукції

№ з/п	Назва показників	Позначення	Кількість		
			в окремому місяці		у році
1	Робочі дні	D_i	17	23	247
2	Показники діяльності підприємства		Значення показника		
			денне	середньомісячне	річне
2.1	Продуктивність натуральна (н)*	O_i	100	2058	24700
2.2	Продуктивність вартісна (г)*	Π_i	2000	41167	494000
2.3	Умовно-постійні витрати, г	$\Pi_{упв.i}$	600	12350	148200
3	Цінові показники	$C_{прод}$	$C_{упв}$	$C_{узв}$	$C_{пр}$
3.1	Їх значення, г/н	20	6	12	2

Примітка: * використовуються такі одиниці вимірювання:

н – абстрактна натуральна одиниця (в реальних умовах це шт., т, літри тощо);

г – абстрактна грошова одиниця (в реальних умовах це гривні, долар, євро тощо).

2. Розраховують значення умовно-змінних витрат за окремі місяці

$$K_{узвi} = C_{узв} \cdot N_{фi}, \quad (12)$$

де $C_{узв}$ – умовно-змінні витрати в складі ціни продукції.

3. Визначають значення умовно-постійних витрат

а) з урахуванням чинника часу – запропонована методика, що відповідає виразу (4);

б) без урахування чинника часу (існуюча методика), що відповідає значенню

$$K_{упвi} = \Pi_{упв.сер}, \quad (13)$$

де $\Pi_{упв.сер}$ – середньомісячне значення умовно-постійних витрат.

4. Значення місячного прибутку знаходять за виразом

$$K_{прi} = K_{реал.i} - K_{узвi} - K_{упвi}. \quad (14)$$

5. Рентабельність продукції за окремий місяць визначають за традиційним виразом як відношення прибутку до собівартості

$$R_{прод}^i = \frac{\Pi_{пр.i}}{\Pi_{узв.i} + \Pi_{упв.i}} \times 100. \quad (15)$$

Якщо у ці вирази підставляти вихідні дані з табл. 1, то можна визначити усі ці показники. Результати такого розрахунку зведено в табл. 2.

Таблиця 2

Розподіл умовно-постійних витрат і визначення прибутковості за окремі місяці

Назва показника і одиниць вимірювання	Позначення	Методика			
		існуюча		запропонована	
		Перший місяць	Другий місяць	Перший місяць	Другий місяць
Продуктивність натуральна, н	$\Pi_{міс.i}$	1700	2300	1700	2300
Реалізація, г	$K_{реал.i}$	34000	46000	34000	46000
УЗВ, г	$K_{узвi}$	20400	27600	20400	27600
УПВ, г	$K_{упвi}$	12350	12350	10200	13800
Прибуток, г	$K_{прi}$	1250	6050	3400	4600
Рентабельність, %	$R_{прод.i}$	3,8	15,1	11,1	11,1

З табл. 2 видно, що традиційний розподіл умовно-постійних витрат, у якому не враховано чинник часу, не відповідає реальному процесу виготовлення продукції. Це пояснюється тим, що інтенсивність (продуктивність) виготовлення продукції на розглянутому підприємстві є сталою величиною (з вихідних умов). Але прибутковість виготовленої продукції змінюється за окремі місяці майже в чотири рази, що зовсім не відповідає постійній денній ритмічності її виготовлення. Це протиріччя вирішується, якщо застосувати запропоновану методику.

Висновки і перспективи подальших досліджень:

1. Недоліком наявних визначень умовно-постійних витрат є те, що в них не береться до уваги те, що вони залежать від чинника часу.
2. Місяць не можна розглядати як часовий період для планування економічних показників, оскільки він має різну тривалість (кількість робочих днів).
3. Існуючі методи розподілу умовно-постійних витрат, які не враховують чинник часу, а ґрунтуються на місячних обсягах виготовленої продукції або їх еквівалентах (витрат машино-годин тощо), не відповідають реальному економічному процесу виготовлення і реалізації продукції, що призводить до утворення помилок, особливо під час визначення місячного прибутку і прибутковості виготовленої продукції.
4. Запропонований метод розподілу умовно-постійних витрат, оснований на врахуванні чинника часу, усуває ці недоліки й об'єктивно описує процес виготовлення продукції.
5. Перспективою подальших досліджень є планування умовно-постійних витрат для промислових підприємств з урахуванням реального чинника часу.

1. Панасюк В.М. Управління витратами виробництва / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 118 с. 2. Данилюк М.О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами / М.О. Данилюк, В.Р. Лецир. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2001. – 248 с. 3. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2005. – 714 с. 4. Скворцов І.Б. Ефективність інвестиційного процесу: методологія, методи і практика: [монографія] / І.Б. Скворцов. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2003. – 312 с. 5. Скворцов І.Б. Парадокси, догми і реальність економічної теорії: мікроекономіка для економістів: [монографія] / І.Б. Скворцов – Львів: Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2007. – 340 с.