УДК 657.471:658.155
Скворцов І.Б., Завербна М.С., Швед Л.Р.
НУ «Львівська політехніка»

КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Встановлено основну причину неврахування чинника часу при плануванні витрат діяльності підприємства – неправильне розуміння “постійних витрат”. Обґрунтовано, що основна сутність постійних витрат полягає не в тому, що вони не залежать від обсягів виготовленої продукції, а в тому, що вони залежать від часу. Запропоновано як цю залежність можна враховувати при плануванні діяльності підприємства.

Ключові слова: планування витрат, постійні витрати, чинник часу, розподіл умовно-постійних витрат.

Skvortsov I., Zaverbna M., Shved L.

CONTROL AND ANALYTICAL SUPPORT OF NOW

Principal reason of untaking into account of factor of time is determine at planning of charges of activity of enterprise is the wrong understanding of "permanent charges". Reasonably, that basic essence of permanent charges consists not in there not depend on the volumes of the making products, but in there depend on time. Offered as this dependence can take into account at planning of activity of enterprise.

Key words: planning of charges, permanent charges, factor of time, allocation of conditionally-permanent charges.

Скворцов И.Б., Завербная М.С., Швед Л.Р.

КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Установлено основную причину неучет фактора времени при планировании расходов деятельности предприятия - неправильное понимание "постоянных затрат". Обосновано, что основная сущность постоянных затрат состоит не в том, что они не зависят от объемов произведенной продукции, а в том, что они зависят от времени. Предложено как эту зависимость можно учитывать при планировании деятельности предприятия.

Ключевые слова: планирование затрат, постоянные затраты, фактор времени, распределение условно-постоянных расходов.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Контрольне і аналітичне забезпечення підприємства відіграє важливу роль при здійсненні поточного і стратегічного планування його діяльності. Без сумніву, в економічній літературі, що стосується цієї тематики, є багато публікацій, у яких пропонують конкретні методи і підходи до вирішення цієї проблеми. Проте, на нашу думку, є окремі питання, які "випали" з поля зору більшості дослідників. Це передусім стосується такого тепер звичного і традиційного показника як "постійні витрати". Точніше не стільки самого показника, а його розподілу відносно виготовленої продукції. Хоча і це твердження може викликати здивування, оскільки в МСБО чітко розписано, як має відбуватись такий розподіл.

Проблема полягає в тому, що розподіл, який пропонується в МСБО, є необхідний метод, але який вирішує тільки незначну і формальну частину питань, які можуть виникнути в практичній діяльності. Це зумовлено тим, що запропоновані там методи не базуються на теоретичному обґрунтуванню, і передусім це стосується врахування сутності постійних витрат.

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. Якщо проаналізувати більшість літературних джерел, то можна прийти до висновку, що в них однобічно розглядають постійні і змінні витрати, оскільки звертають увагу тільки на одну властивість – їх зв'язок з обсягом виготовленої продукції, що призводить до неправильного розуміння їх сутності, а відповідно й помилкового застосування.

Цілі статті. Метою статті є:

1) встановити сутність постійних витрат;

2) запропонувати метод визначення їх складових елементів – це передусім стосується заробітної плати і амортизаційних витрат;

3) розробити метод їх розподілу з врахуванням чинника часу.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Для здійснення теоретично обґрунтованого розподілу постійних витрат з врахуванням чинника часу треба перш за все дослідити чотири найважливіших елементів, які утворюють цей процес: сутність постійних витрат – їх визначення, як цей показник вживається в економічних дослідженнях, з яких елементів складається і від чого залежить.

Традиційним визначенням "постійних витрат" є таке: це витрати,

які не залежать від обсягів виготовленої продукції (наданих послуг або виконаних робіт). Якщо його розглядати з теоретичних позицій, то можна стверджувати, що такий вираз не є визначенням, оскільки в ньому говориться про одну із властивостей цього показника (і то не найголовнішу). А завданням науки є встановлення зв'язків, які є між окремими явищами і процесами відповідної науки, тобто – що від чого залежить. Будь-які явища, які не залежать один від одного у більшості випадків взагалі не беруть до уваги (в окремих випадках, як у такому разі, їх можна згадувати як додатковий чинник).

Нами пропонується таке визначення: умовно-постійні витрати (УПВ) – це такі, які не залежать від обсягу виготовленої продукції, а залежать від часу [4, с. 243].

В економічній літературі цей показник вживається як "постійні витрати" або як "умовно-постійні витрати". Другий вираз, на нашу думку, яка збігається з багатьма дослідниками, більш правильний. Це пояснюється тим, що вони дійсно залежать від обсягу виготовленої продукції. Тільки про цю залежність в окремих дослідженнях пояснюють без достатнього обґрунтування (часто просто говорять, що вони трохи залежать).

Термін "умовний" вживається нами з таких причин: по-перше, існують витрати, які можна відносити як до постійних, так і до змінних (тобто їх поділ умовний); по-друге, зміна УПВ від зростання обсягів виготовленої продукції відбувається через відповідний проміжок часу стрибкоподібно. Останнє твердження є найважливіше, тому потребує додаткового пояснення.

Оскільки в склад УПВ входять і такі витрати як зарплата погодинників (спеціалістів, службовців тощо), витрати на допоміжні матеріали (спецодяг, з охорони праці і ін.), то, при зміні обсягів виготовленої продукції межах до 150% від потужності підприємства, УПВ залишатимуться практично сталими. Однак, якщо виникне потреба збільшити обсяги виготовленої продукції у два рази, то вони зростатимуть стрибкоподібно. Цей стрибок зумовлено тим, що такий приріст у короткий проміжок часу можна реалізувати тільки одним шляхом – перевести роботу підприємства у дві зміни. А цей захід автоматично викличе зростання УПВ, оскільки виникне потреба в наймі додаткових спеціалістів (майстрів, працівників складу, допоміжний персонал тощо), закупівлі додаткового спецодягу для робітників другої зміни тощо. Якщо виникне потреба у збільшені обсягів виготовленої продукції у три рази, то треба організувати три

зміни.

Можна прийти до такого висновку: УПВ в межах відповідного діапазону (праці підприємства в межах відповідної кількості змін) залишаються практично сталими; вони стрибкоподібно змінюватимуться тільки при переході роботи підприємства на іншу кількість змін. Тому в межах цього діапазону ці витрати (умовно) можна вважати сталими. Вживання терміну "умовно-постійні витрати", на нашу думку, має свідчити й про те, що робота підприємства досліджується в межах відповідної наперед відомої змінності. Це зауваження є важливим, оскільки дослідження перехідних станів (перехід на іншу змінність роботи) вимагає застосування спеціальних ускладнених методів дослідження, до яких традиційна економічна теорія, із-за використання застарілого (рудиментного) категорійного апарату, практично не готова.

Наступний елемент, який треба дослідити для визначення сутності УПВ, це встановлення основних складових елементів, що утворюють цей показник. Треба зазначити, щодо складу витрат, які входять в УПВ, існували досить непогані дослідження, виконанні ще в радянський період. Але відповідним недоліком було те, що цей аналіз виконувався з позицій тогочасного бухгалтерського обліку. Проте найгірше те, що ці дослідження були практично нікому не потрібні і поновити їх мабуть вже неможливо.

Тепер в економічній літературі і в нормативних документах немає такого детального опису всіх витрат, які треба відносити до складу УПВ. Нами пропонуються такі основні види витрат, які входять в склад УПВ: амортизаційні відрахування, витрати на допоміжні матеріали (спецодяг, з охорони праці, канцтовари, енергоносії невиробничого призначення тощо), зарплата погодинників і орендна плата.

Якщо ретельно проаналізувати всі ці витрати, то можна переконатись, що вони не залежать від обсягів виготовленої продукції (в межах роботи з однаковою змінністю), а залежать головним чином від часу.

Обґрунтувавши сутність УПВ і встановивши їх залежність від чинника часу, приступати відразу до створення методу їх розподілу за часом (окремими плановими періодами) завчасно. Це пояснюється тим, що в економічній теорії вкладають, на нашу думку, неправильний зміст у вираз "чинник часу". Здебільшого цей вираз розуміють як зміну вартості грошей за часом, тобто як виконання операцій

дисконтування (приведення) всіх грошових потоків до відповідного моменту. Виконання таких дій – це дійсно врахування чинника часу. Однак таке врахування для більшості економічних досліджень, на нашу думку, є другорядним, а в окремих випадках і третьорядним. Це пояснюється тим, що існують більш суттєві помилки, які допускають всі економісти (оскільки вони закладені в нормативні документи), що пов'язанні з врахуванням чинника часу. Парадокс цих помилок полягає ще в тому, що вони очевидні і значна частина економістів (особливо практиків) їх мабуть відчуває, але всі звикли до існуючого стану, а тому на них не звертають увагу.

Спрощено сутність цих помилок можна відчути і зрозуміти, якщо самому вдуматись і дати відповідь на такі прості питання. Якщо у будь-кого запитати: "яка у Вас заробітна плата?", то можна очікувати таку відповідь: "моя місячна зарплата стільки-то гривень". При цьому більшість з нас практично не задумується, який зміст вона вкладає в цю фразу. Однак ситуація значно міняється, коли ми потрапляємо закордон. Питання до іноземців, яка у них місячна зарплата, їх дивує і вони просто не розуміють про що йдеться? Тому виникає наступне логічне питання, а хто правий – ми чи вони?

Фрази "місячна зарплата", "місячні амортизаційні відрахування" тощо, у такому значенні як вони тепер вживаються, є рудиментами минулого, які на той період (тридцяті, п'ятидесяті роки минулого століття) дійсно спрощували планування і контроль таких показників. Але з теоретичних позицій ці вирази є некоректними. Це пояснюється тим, що місяць не є вимірником часу, оскільки він має різну тривалість (місяць календарний період, який може бути плановим, але всі його економічні показники мають розраховуватись). Закордоном це зрозуміли вже давно, оскільки визначають зарплату за тиждень, оскільки він має сталу тривалість, а ще краще – за день.

Можна прийти до таких висновків: існуюча система оплати праці фактично є не "погодинною", а "окладно-погодинною", оскільки в першу чергу, враховується оклад; погодинна оплата праці має базуватись виключно на кількість відпрацьованих годин за будь-який календарний чи плановий період (це стосується всіх витрат, які входять в склад УПВ, оскільки вони залежать від часу).

Виконане нами дослідження показало, якщо визначення всіх показників, які входять в склад УПВ, здійснювати пропорційно фактично відпрацьованих днів (годин), то очевидно, що утворюватимуться значні розбіжності з існуючими методами

розподілу, які тепер базуються виключно на середньомісячних показниках.

Для наочності ми розглянули приклад діяльності підприємства зі сталою продуктивністю виготовлення продукції (конвеєрне виробництво), але для двох місяців з кількістю робочих днів в одному 17, а в другому 23.

Розрахунок показав, якщо розподіл УПВ здійснювати за існуючими методами згідно із ПСБО (середньомісячними показниками), то рентабельність продукції в місяці з меншою кількістю робочих днів становитиме 3,8%, а в місяці з більшою кількістю таких днів – 15,1% (різниця майже в чотири рази). Отриманий результат очевидний, оскільки середньомісячне значення УПВ є сталою величиною, але воно розподіляється на виготовлену продукцію, яка значно відрізняється, оскільки за місяць з більшою кількістю днів її виготують значно більше чим за місяць з меншою кількістю (хоча денна продуктивність у них однакова). Тобто підприємство ці місяці працює фактично з однаковою продуктивністю, яка відповідає його потужності, але результати цієї праці відрізняються в чотири рази.

Якщо застосувати запропоновану нами методику розподілу УПВ з врахуванням реального чинника часу (кількості фактично відпрацьованих днів), то за ці місяці на підприємстві отримуватимуть однакову рентабельність продукції 11,1%, яку фактично і закладають в ціну.

Висновки. Недоліком існуючих визначень умовно-постійних витрат є те, що в них не береться до уваги те, що вони залежать від чинника часу. Місяць не можна розглядати як часовий період для планування економічних показників, оскільки він має різну тривалість (кількість робочих днів). Існуючі методи розподілу УПВ не відповідають реальному процесу виготовлення продукції, тому виникають помилки при визначенні прибутку і прибутковості. Запропонований метод розподілу УПВ усуває ці недоліки і об’єктивно описує процес виготовлення продукції.

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. Лещір. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2001. – 248 с.
3. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник/ А.Г. Загородный, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.

4. Скворцов І.Б. Ефективність інвестиційного процесу: методологія, методи і практика: моногр./ І.Б. Скворцов. – Львів: Видавництво НУ “Львівська політехніка”, 2003. – 312 с.
5. Скворцов І.Б. Парадокси, догми і реальність економічної теорії: мікроекономіка для економістів: моногр./ І.Б. Скворцов – Львів: Видавництво НУ "Львівська політехніка", 2007. – 340 с.