

## ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА З УРАХУВАННЯМ ЧИННИКА ЧАСУ

© Завербна М.С., 2013

Чинник часу є одним із найважливіших показників будь-якого дослідження, адже все довкола змінюється за двома основними параметрами – за простором та часом. Розкрито сутність постійних (умовно-постійних) витрат, встановлено причини неправильного використання чинника часу та виникнення неправильних методів розподілу умовно-постійних витрат, розроблено науково обґрунтований метод планування умовно-постійних витрат. Головний підхід, який застосовується в запропонованій методиці, є розподіл постійних витрат пропорційно до тривалості планового періоду. Основним недоліком методу розподілу умовно-постійних витрат, який тепер застосовують на підприємствах, є те, що в ньому практично не враховується чинник часу, а він для розподілу цих витрат є найважливішим. Стаття присвячена розробленню методики планування витрат підприємства з врахуванням обсягів виготовленої продукції та часу.

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

M. Zaverbna

Lviv Polytechnic National University

## ENTERPRISE COSTS PLANNING CONSIDERING TIME FACTOR

© Zaverbna M., 2013

A factor of time is one of major indexes of any research, everything around changes after two basic parameters – of space and time. Essence of permanent (conditionally-permanent charges) charges is exposed in the article, reasons of the wrong using factor of time and origin of wrong methods of distributing are set conditionally-permanent charges, the scientifically grounded method of planning is developed conditionally-permanent charges. Main approach which is used in offered method is allocation of permanent charges proportionally to duration of the planned period. The basic lack of distributing method conditionally-permanent charges, now is applied on enterprises, because he practically is not taken into account factor of time, and he is major for allocation of these charges. The article is devoted development method of planning charges of enterprise taking into account the volumes of the making products and time.

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

**Постановка проблеми.** Основним недоліком існуючих методів розподілу умовно-постійних витрат, які розподіляються згідно з вимогами стандартів бухгалтерського обліку (ПСБО), є їх розподіл на основі обсягу виготовленої продукції, при цьому зовсім не враховуючи чинника часу, який для розподілу умовно-постійних витрат є дуже важливим.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У більшості літературних джерел постійні та змінні витрати розглядаються дуже однобічно, беручи до уваги тільки одну їхню властивість – зв'язок з обсягом виготовленої продукції. Умовно-постійні витрати визначають як витрати, які не

залежать від обсягів виготовленої продукції. Основним недоліком цього визначення є те, що завдання науки полягає у встановленні зв'язків між явищами, а не навпаки, визначенні зв'язків, які між ними не існують. Умовно-змінні витрати визначають як витрати, які залежать від обсягу виготовлення продукції [1,2].

Ми пропонуємо такі визначення цих понять: 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 [3].

**Формулювання цілей статті.** Цілями статті є встановлення сутності умовно-постійних витрат, створення методу розподілу умовно-постійних витрат з урахуванням чинника часу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поділ витрат на постійні та змінні є дуже важливим як для визначення окремих економічних показників, так і в методологічному плані. Його важливість полягає в тому, що важко порівнювати і аналізувати динамічні економічні процеси. Тому для цього необхідно створити “систему константних показників та процесів”, яка допомагатиме досліджувати ці явища. До умовно-постійних витрат належать: річні амортизаційні відрахування, заробітна плата погодинників, витрати на допоміжні матеріали (спецодяг, канцтовари, витрати на охорону праці), орендна плата. У складі умовно-змінних витрат виділяють: витрати на сировину та матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати, заробітна плата відрядників, відрахування на соціальні заходи [5,6].

Завдяки переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в Україні відбулася низка позитивних змін в плануванні і контролюванні діяльності підприємства. Зокрема, було введено термін “нормальна потужність підприємства”, відносно якої пропонують розподіляти постійні витрати, які своєю чергою поділяються на “розподілені” і “нерозподілені” тощо.

Та, незважаючи на переваги, існують окремі елементи з минулого, які негативно впливають на прийняття рішень. Основною причиною цього є неправильне врахування чинника часу під час планування та контролювання діяльності підприємства.

Чинник часу є важливим показником будь-якого дослідження, адже все у світі змінюється за двома параметрами – за простором та за часом.

Це можна пояснити так. В економіці основними часовими показниками є місяць, квартал і рік. На ці часові періоди розраховується бухгалтерська звітність, на основі якої визначаються показники діяльності підприємства. Але тривалість місяців є різною – від 17 робочих днів, а іноді й менше і до 25 – 27, тобто різна тривалість робочого часу. Це негативно впливає на об'єктивне відтворення реального економічного процесу.

Варто зазначити, що переважна більшість економістів під час дослідження умовно-постійних витрат майже не застосовують їх зв'язок з фактором часу. Це виступає важливим недоліком під час дослідження цих витрат у сучасній економічній теорії.

Розглянемо два приклади, за допомогою яких можна обґрунтувати те, що умовно-постійні витрати залежать від часу.

Для першого прикладу необхідно дослідити сутність елементів, з яких складаються ці річні умовно-постійні витрати [3].

$$P_{\text{упв}} = P_a + P_{\text{зп}'} + P_{\text{м}'} + P_{\text{ор}}, \quad (1)$$

де  $P_a$  – річні амортизаційні відрахування;  $P_{\text{зп}'}$  – річна заробітна плата погодинників;  $P_{\text{м}'}$  – річні витрати на допоміжні матеріали;  $P_{\text{ор}}$  – річна орендна плата.

Всі ці елементи безпосередньо залежать від часу. Амортизаційні відрахування залежать від терміну експлуатації основних засобів. Заробітна плата погодинників залежить від відпрацьованого часу. До витрат на допоміжні матеріали належать витрати на спецодяг, матеріали з охорони праці (вогнегасники, пожежні щити тощо), енергоносії (вода, тепло, електрика тощо), канцтовари.

Спецодег працівникам видають на певний термін, незалежно від виготовленої продукції. Вогнегасники мають певний термін придатності. Оплата за воду, електрику, тепло нараховується залежно від часу. Орендна плата теж залежить від тривалості використання.

Основою другого прикладу є розрахунок економічної ефективності від скорочення термінів будівництва об'єктів. Слід зазначити, що ще в радянський період визначали залежність умовно-постійних витрат від часу. Найбільше це проявлялося в будівництві, адже це доволі тривалий процес. Саме тому залежність між використанням умовно-постійних витрат і часом тут найбільше очевидна.

Щоб розрахувати економічну потужність внаслідок скорочення терміну будівництва враховували два види ефектів:

1. Для народного господарства:

$$E_{нг} = \Phi \cdot E_n \cdot (T_n - T_\phi) = Пр \cdot (T_n - T_\phi), \quad (2)$$

де  $\Phi$  – основні фонди, які вводяться в експлуатацію;  $E_n$  – нормативний коефіцієнт загальної ефективності (тепер це можна назвати “коефіцієнт прибутковості основних засобів”) для цієї галузі;  $T_n$  і  $T_\phi$  – нормативний (договірний) і фактичний термін будівництва; Пр – прибуток, який отримуватимуть від експлуатації цього підприємства.

2. Для виконавця робіт:

$$E_{бо} = N_y \cdot (1 - T_\phi/T_n), \quad (3)$$

де  $N_y$  – умовно-постійна частина накладних витрат (фактично це становить основну величину умовно-постійних витрат).

Перший ефект полягає в тому, що, якщо будівельники побудують підприємство на кілька місяців швидше від обумовленого терміну, то власник підприємства за ці кілька місяців отримуватиме додатковий прибуток. Для обґрунтування другого ефекту припустимо, що будівельна організація в певний час будує тільки це підприємство, а після закінчення почне будувати інше. Всі постійні та змінні витрати зараховують лише на цей об'єкт будівництва. І тому, у разі зменшення терміну будівництва на кілька місяців, всі постійні витрати будуть перенесені на нове підприємство.

Нарахування заробітної плати та амортизаційних відрахувань є одними з найважливіших процесів, які допомагають об'єктивно відтворити реальний виробничий процес на підприємстві. Нині в Україні використовують дві основні форми оплати праці – почасову і відрядну. Почасова нараховується на основі кількості відпрацьованих годин, а відрядна залежить від обсягу виконаної роботи. Колись у Радянському Союзі, а тепер в Україні, заробітна плата керівників та службовців практично не залежала від кількості відпрацьованих годин. Її можна визначити як “посадово-окладну”. Таку заробітну плату встановлювали працівникам залежно від посади, яку вони займали. Основним недоліком такої посадово-окладної оплати праці є те, що ці витрати переносять на собівартість продукції, що призводить до необ'єктивної оцінки діяльності підприємства. І навіть якщо підприємство використовує конвеєрне виробництво, то в окремі місяці, з малою кількістю робочих днів, може зазнати збитку, і навпаки, у місяці з більшою кількістю робочих днів матиме надприбуток.

У країнах з розвинутою економікою оплата праці здійснюється на основі відпрацьованих годин, але не за місяць, а за тиждень. Тривалість тижня є сталою величиною, тому дає змогу об'єктивно відтворити реальний виробничий процес на підприємствах [4].

Ми пропонуємо такі методичні підходи для розподілу умовно-постійних витрат з урахуванням чинника часу:

1. Основними вимірниками часу варто приймати “рік” і “день”. Тривалість року складається з кількості робочих днів. Такі показники, як місяць і квартал, необхідно розраховувати на основі кількості робочих днів.

2. Вихідною інформацією є: обсяг виготовленої продукції, річні умовно-постійні витрати, ціна продукції та її елементи – умовно-постійні витрати, умовно-змінні витрати, нормальний прибуток.

Якщо відомі ці показники, можна обґрунтувати розподіл умовно-постійних витрат за часом, а не за обсягом виготовленої продукції як рекомендують в ПСБО.

Розрахунок розподілу умовно-постійних витрат з врахуванням чинника часу (а не обсягу робіт як рекомендують в ПСБО) треба виконувати у такій послідовності: 1) визначається натуральна продуктивність і обсяг реалізованої продукції за окремі місяці; 2) розраховується значення умовно-змінних витрат за окремі місяці; 3) визначається значення умовно-постійних витрат з врахуванням чинника часу (запропонована методика) і без його врахування (наявна методика); 4) рентабельність продукції за окремий місяць визначається за традиційним виразом як відношення прибутку до собівартості.

Припустимо, що на підприємстві здійснюється конвеєрне виробництво, тобто денний обсяг виготовленої продукції є сталим показником. Основні показники його діяльності наведено в табл. 1.

Розраховують розподіл умовно-постійних витрат з урахуванням чинника часу так:

1) визначається натуральна продуктивність і обсяг реалізованої продукції за окремі місяці за виразами:

$$P_{\text{міс.}i} = P_{\text{ден}} \cdot D_i \quad (4)$$

$$P_{\text{реал.}i} = P_{\text{міс.}i} \cdot C_{\text{прод}} \quad (5)$$

де  $P_{\text{ден}}$  – денна продуктивність виготовлення продукції у натуральних одиницях вимірювання;  $D_i$  – кількість робочих днів в  $i$ -му місяці;  $C_{\text{прод}}$  – ціна продукції;

2) розраховується значення умовно-змінних витрат за окремі місяці:

$$P_{\text{узв}i} = C_{\text{узв}} \cdot P_{\text{міс.}i} \quad (6)$$

де  $C_{\text{узв}}$  – умовно-змінні витрати в складі ціни продукції;

3) визначається значення умовно-постійних витрат з врахуванням чинника часу (запропонована методика) і без його врахування (наявна методика):

$$P_{\text{упв}i} = P_{\text{упв.ден}} \cdot D_i \quad (7)$$

де  $P_{\text{упв.ден}}$  – умовно-постійні витрати, які приведені до денного значення;

$$P_{\text{упв}i} = P_{\text{упв.сер}} \quad (8)$$

де  $P_{\text{упв.сер}}$  – середньомісячне значення умовно-постійних витрат;

4) значення місячного прибутку визначається за виразом

$$P_{\text{пр}i} = P_{\text{реал.}i} - P_{\text{узв}i} - P_{\text{упв}i} \quad (9)$$

5) рентабельність продукції за окремий місяць визначається за традиційним виразом як відношення прибутку до собівартості:

$$R_{\text{прод}}^i = \frac{P_{\text{пр.}i}}{P_{\text{узв.}i} + P_{\text{упв.}i}} \times 100 \quad (10)$$

Таблиця 1

### 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)*      | $P_i$              | 2000               | 41167            | 494000          |
| 2.3   | Умовно-постійні витрати, г        | $P_{\text{упв.}i}$ | 600                | 12350            | 148200          |
| 3     | Цінові показники                  | $C_{\text{прод}}$  | $C_{\text{узв}}$   | $C_{\text{узв}}$ | $C_{\text{пр}}$ |
| 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 гривня, долар, євро тощо).

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

З табл. 2 видно, що традиційний розподіл умовно-постійних витрат, у якому не враховується чинник часу, не відповідає реальному процесу виготовлення продукції. Це пояснюється тим, що продуктивність виготовлення продукції на розглянутому підприємстві є сталою величиною, оскільки на ньому застосовується конвеєрне виробництво. Але прибутковість виготовленої продукції змінюється за окремі місяці майже в чотири рази, що зовсім не відповідає постійній денній ритмічності її виготовлення. Це протиріччя усувається, якщо застосувати запропоновану методику.

Таблиця 2

**Розподіл умовно-постійних витрат і визначення прибутковості за окремі місяці  
(з мінімальною і максимальною кількістю робочих днів)**

| Назва показника і<br>одиниць<br>вимірювання | Позначення          | Методика                     |                               |                              |                               |
|---|---------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------|
|   |                     | існуюча                      |                               | запропонована                |                               |
|   |                     | Мінімальна<br>кількість днів | Максимальна<br>кількість днів | Мінімальна<br>кількість днів | Максимальна<br>кількість днів |
| Продуктивність<br>натуральна, н             | $P_{\text{міс.і}}$  | 1700                         | 2300                          | 1700                         | 2300                          |
| Реалізація, г                               | $P_{\text{реал.і}}$ | 34000                        | 46000                         | 34000                        | 46000                         |
| УЗВ, г                                      | $P_{\text{узв.і}}$  | 20400                        | 27600                         | 20400                        | 27600                         |
| УПВ, г                                      | $P_{\text{упв.і}}$  | 12350                        | 12350                         | 10200                        | 13800                         |
| Прибуток, г                                 | $P_{\text{прі}}$    | 1250                         | 6050                          | 3400                         | 4600                          |
| Рентабельність, %                           | $R_{\text{прод.і}}$ | 3,8                          | 15,1                          | 11,1                         | 11,1                          |

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Основним недоліком існуючих методів розподілу умовно-постійних витрат є неврахування чинника часу. Для планування економічних показників розглядати місяць як часовий період не можна, адже він має різну тривалість. Найточнішим вимірником часу є кількість робочих днів або кількість робочих годин. Існуючі методи розподілу умовно-постійних витрат не враховують чинник часу, а ґрунтуються на врахуванні обсягів виготовленої продукції. Це призводить до утворення помилок під час визначення місячного прибутку та прибутковості виготовленої продукції.

1. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с. 2. Збірник О. М. Економічна сутність понять витрат виробництва та їх класифікації в умовах сучасної економіки / О. М. Збірник // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2005. – Вип. 199: В 4 т. - Том I. 3. Скворцов І. Б. Парадокси, догми і реальність економічної теорії: мікроекономіка для економістів: моногр. / І. Б. Скворцов – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2007. – 340 с. 4. Скворцов І. Б. Ефективність інвестиційного процесу: методологія, методи і практика: моногр. / І. Б. Скворцов. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту “Львівська політехніка”, 2003. – 312 с. 5. Кузьмін О. Є. Проблеми та теоретико-методичні засади управління витратами на машинобудівних підприємствах: Монографія / За заг. ред.. д.е.н., проф., О. Є. Кузьміна – Львів: Тріада плюс, 2009. – 325 с. 6. Хараман Е. С., Колодяжняя И.В. Пути управления и оптимизация затрат предприятия. / Е. С. Хараман, И. В. Колодяжняя // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. Вип. 175. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003 – 240 с.