

від існуючих в Україні. Відмінності в темпах інфляції і фазах циклу, особливо в фондо-, енерго-, трудомісткості виробництв, інший податковий клімат вимагають відповідного коригування моделей.

Разом з тим, саме використання інтегрального підходу при оцінюванні та прогнозуванні фінансового стану підприємств значно підвищить якість аналізу й об'єктивність його висновків, дасть змогу досить оперативно виявляти потенційних банкрутів, завчасно доводити інформацію про них до зацікавлених осіб. Це значно пом'якшить наслідки неспроможності для

господарюючих партнерів даних підприємств, їх кредиторів, населення та інших осіб.

Тому вважаємо за доцільне у майбутньому приділити увагу дослідженню таких можливих напрямів вдосконалення існуючих методів діагностики кризового стану підприємств, які враховують галузеву специфіку їх діяльності, форму організації бізнесу, базуються на інтегральних оцінках та враховують сучасні реалії розвитку економічних процесів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Банкрутство і санація підприємства: теорія і практика кризового управління/ Т.С.Клебанова, О.М.Бондар, О.В.Мозенков та ін./ За ред. О.В.Мозенкова. – Х, 2003. – 272 с.
2. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ: Учебное пособие. – М.: Дис, НГАЭиУ, 1997. – 127 с.
3. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 288 с.
4. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т.2. – К.: Ника-Центр, 1999. – 512 с.
5. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / Под общ. ред. А.П. Градова и Б.И. Кузина. – СПб.: Специальная литература, 1996. – 510 с.
6. Теория и практика антикризисного управления: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Беляева и В.И. Кошкина. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1996. – 496 с.
7. Управління фінансовою санацією підприємства: Навчальний посібник/ Під ред. С.Я.Салига, О.І. Дасій, Н.В. Нестеренко, О.В. Серебряков. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 240 с.
8. Шеремет А.Д., Сайфулин Е.В. Методика финансового анализа предприятия. – М.: ЮНИГЛОБ, ИПО «МП», 1993. – 80 с.
9. Коваленко Л.О., Ремньова Л.М. Финансовый менеджмент: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 485 с.

УДК 65.012.2: 338.26

"ДИРЕКТ-КОСТ" ЯК ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТ В ОПЕРАТИВНОМУ ПЛАНУВАННІ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Шулла Р.С.

У даній статті описуються переваги використання аналітичних показників методу "директ-кост" при оперативному плануванні виробничої програми підприємства. Одночасно здійснюється критичний аналіз діючої на сьогоднішній день методики калькулювання собівартості продукції за повними витратами а також економічних показників фінансової звітності, доводиться непридатність їх використання для цілей оперативного планування. Основним недоліком системи калькулювання собівартості продукції за повними витратами є пропорціоналізація постійних витрат на одиницю продукції, які в короткостроковому періоді є нерелевантними для прийняття управлінських рішень, так як є наслідком стратегічних рішень по формуванню виробничих потужностей підприємства.

Кількість бібліографічних посилань у статті – 9, мова – українська.

Ключові слова: метод «директ-кост», маржинальний прибуток, постійні та змінні витрати, прямі та непрямі витрати, прийняття управлінських рішень.

ВСТУП

За роки незалежності України увага та інтерес вітчизняних науковців до проблеми управлінського

обліку значно зросли, свідченням чого є значна кількість захищених дисертацій по даній проблемі.

У центрі дослідження управлінського обліку знаходяться насамперед витрати підприємства. У зарубіжному управлінському обліку за минуле сторіччя було розроблено значну кількість методів обліку витрат та калькулювання собівартості

Шулла Роман Степанович, аспірант кафедри обліку і аудиту економічного факультету УжНУ, e-mail: schullaroman@mail.ru

продукції (систем управлінського обліку), частина яких досліджувалась та використовувалась і у вітчизняному бухгалтерському обліку.

За останнє десятиріччя в Україні прослідковується особливий інтерес науковців до тих методів калькулювання собівартості продукції, які раніше у вітчизняному бухгалтерському обліку не використовувались. У першу чергу це стосується методу калькулювання змінних витрат "директ-кост". Аналітичні можливості даного методу класифіковані та узагальнені українськими та, насамперед, російськими науковцями.

Метою даної статті є дослідження проблеми інформаційного забезпечення оперативного планування виробничої програми підприємства з використанням аналітичних показників методу "директ-кост". Одночасно здійснюється критичний аналіз діючої на сьогоднішній день методики калькулювання собівартості продукції за повними витратами а також економічних показників фінансової звітності, доводиться непридатність їх використання для цілей оперативного планування.

Методологічною основою даної статті є діалектичний метод пізнання, системний підхід і аналіз, математичне моделювання, фундаментальні положення економічної теорії.

Математичні моделі та аналітичні розрахунки в ході планування виробничої програми відображають фінансову сторону господарського процесу і мають за мету вибір оптимального асортименту продукції, тобто асортименту, який забезпечить підприємству оптимальний фінансовий результат.

У зарубіжній теорії та практиці інформаційною базою оперативного планування на підприємстві є аналітичні показники системи управлінського обліку „директ-кост”. У вітчизняній теорії проблема інформаційно-аналітичного забезпечення оперативного планування на основі облікових даних системи управлінського обліку „директ-кост” досліджується в наукових працях Петренко С.Н., Сухарєвої Л.А., Голова С.Ф., Головкової Л.С., Бутинця Ф.Ф та ін. Серед російських науковців можна виділити Шеремета А.Д., Данілочкіну Н.Г., Кармінського А.М., Івашкевича В.Б. та ін. Найбільш детально проблема оперативного планування виробничої програми підприємства на основі аналітичних показників системи „директ-кост” описується в дисертаційному дослідженні Єфремової О.В. „Аналитические возможности системы управленческого учета директ-костинг”. Але необхідно також відмітити, що у наукових працях як російських, так і вітчизняних науковців проблема інформаційного забезпечення оперативного планування виробничо-збутової програми підприємства на основі облікових даних системи управлінського обліку „директ-кост” висвітлюється фрагментарно, відсутній комплексний підхід до вирішення проблеми, що спонукало автора до дослідження даної теми.

Дана стаття складається із вступу, 4 розділів, висновків.

1 ІРРЕЛЕВАНТНІСТЬ ПОСТІЙНИХ ВИТРАТ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА КОРОТКОСТРОКОВИЙ ПЕРІОД

При плануванні виробничої програми, звичайно, існують певні особливості в залежності, наприклад, від типу виробництва, форми ринку, на якому веде свою господарську діяльність підприємство, а також багатьох інших факторів. Але в даній статті за мету ставиться не дослідження вище зазначених особливостей, а висвітлення аналітичних можливостей та переваг методу "директ-кост" при прийнятті рішень у процесі планування оптимальної виробничої програми на короткостроковий період. Тому в подальшому для спрощення аналізу зробимо ряд припущень, які, на нашу думку, не погіршують якості математичних моделей, наведених у даній статті:

- аналітичні розрахунки можуть використовуватись підприємствами масового типу виробництва;

- обсяг виробництва продукції дорівнює обсягу продажу, тому під виробничою програмою (обсягом виробництва) будемо розуміти і програму збуту (обсяг продажу);

- підприємство виробляє стандартизований тип продукції та веде свою діяльність на ринку з високим рівнем конкуренції: ціни на продукцію формуються ринком і в аналітичних розрахунках є константою;

- функції змінних витрат у межах релевантного діапазону є лінійними.

При плануванні виробничої програми на короткостроковий період виробничі потужності підприємства а також пов'язані з ними постійні витрати є незмінною величиною. Насамперед парк машин та обладнання, а отже і наявні способи (технології) виробництва є незмінними, так як визначаються на середньостроковий та довгостроковий період у процесі тактичного та стратегічного планування.

У короткостроковому періоді більша частина постійних (структурних) витрат при прийнятті рішень є нерелевантними, так як вони є наслідком раніше прийнятих стратегічних рішень по формуванню виробничого потенціалу підприємства, а одним з основних факторів, який впливає на загальну величину витрат підприємства, є ступінь використання наявних виробничих потужностей. У довгостроковому періоді виробничі потужності підприємства є змінними, тому пов'язані з ними постійні витрати є релевантними при прийнятті рішень. Продемонструємо це на наступному умовному прикладі.

Припустимо, підприємство виробляє продукт Х і для цього орендує спеціальне обладнання, сплачуючи орендодавцю щомісячно фіксовану суму орендної плати. У випадку дострокового розірвання договору оренди підприємство повинно щонайменше за три місяці до розірвання договору повідомити про це орендодавця (тобто, після факту повідомлення орендодавця про розірвання договірних відносин

підприємство зобов'язане сплачувати орендну плату ще 3 наступні місяці). У таблиці 1 наводиться інформація про собівартість виробництва продукту X:

Таблиця 1 Собівартість виробництва продукту X (умовний приклад)

№ п/п	показники діяльності (млн. грн.)	звітний місяць	плановий місяць
		1	2
1	виручка	80	80
2	прямі матеріальні витрати	50	55
3	прямі витрати на оплату праці (відрядна ЗП)	20	20
4	оренда спеціального обладнання	5,1	5,1
5	повна собівартість продукції	75,1	80,1
6	прибуток (збиток)	4,9	-0,1

Згідно даних таблиці 1 у звітному місяці фінансовий результат від реалізації продукту X склав 4,9 млн.грн прибутку. З наступного місяця постачальник підвищує ціну сировини на 10 %, що призведе до зростання собівартості продукції на 5 млн.грн/міс. Чи вигідно в такому випадку за інших рівних умов у плановому та наступних місяцях і далі виробляти продукт X?

Згідно показника повної собівартості із 2 альтернатив "виробляти" та "не виробляти" остання є кращою: у плановому та наступних місяцях продукт X виробляти невигідно, так як виручка є нижчою, ніж повна собівартість, і подальше виробництво продукту X принесе підприємству щомісяця збитки в сумі 100 тис.грн. У дійсності ж виробляти продукт X (ще протягом наступних 152 місяців) може бути для підприємства, навіть, вигідніше, ніж зупинити його виробництво з наступного місяця.

У наведеній вище ситуації підприємство має не 2, а 3 альтернативи:

1. виробляти продукт X і надалі;
2. припинити з наступного місяця виробництво продукту X;
3. виробляти продукт X тільки протягом наступних 3 місяців, попередивши перед цим орендодавця про розірвання договору.

Оптимальною для підприємства є, звичайно, альтернатива 3: в короткостроковому періоді, періоді "фіксованих потужностей", виробляти продукт і надалі, а починаючи з наступного кварталу, зупинити випуск продукту X.

Показник повної собівартості у наведеному вище умовному прикладі правильно сигналізує про

збитковість продукту X, що дозволяє прийняти правильне стратегічне рішення про вилучення з виробництва продукту X. При втіленні стратегічного рішення в оперативний план дій показник повної собівартості продукції як критерій прийняття оперативних управлінських рішень є непридатним, так як у цьому показнику здійснюється пропорціоналізація постійних витрат на одиницю продукції, які не зменшуються в короткостроковому періоді – періоді реалізації оперативного плану. Погана оперативна реалізація правильного стратегічного рішення може нівелювати позитивний економічний ефект останнього.

У короткостроковому періоді постійні витрати є нерелевантними при прийнятті управлінських рішень, не повинні братись до уваги у аналітичних розрахунках, а правильним критерієм для оцінки альтернатив є змінні витрати та розрахований на їх основі показник маржинального прибутку, який для продукту X після зростання цін на сировину в майбутньому буде мати наступне значення:

$$MP = \text{виручка} - \text{змінні витрати} = 80 - 55 - 20 = 5 \text{ млн. грн. /міс.}$$

Так як показник маржинального прибутку має позитивне значення, то продукт X необхідно виробляти і в майбутньому, але тільки протягом наступних трьох місяців. Порівняльний аналіз різних альтернатив на основі релевантних витрат наведений в таблиці 2:

Таблиця 2 Ирелевантність постійних витрат при прийнятті управлінських рішень на короткостроковий період (умовний приклад).

№ п/п	показники (млн. грн.)	майбутні місяці (порядковий номер)								
		коротк. період			4	...	152	153	154	...
		1	2	3						
альтернатива №1 – "виробляти"										
1	маржинальний прибуток	5	5	5	5	5	5	5	5	5
2	постійні витрати (оренда обладнання)	-	-	-	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
3	фінансовий результат за місяць	5	5	5	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1
4	кумулятивний фінансовий результат	5	10	15	14,9	...	0,1	0	-0,1	...
альтернатива №2 – "припинити виробництво"										
5	маржинальний прибуток	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	постійні витрати (оренда обладнання)	-	-	-	0	0	0	0	0	0
7	фінансовий результат	0	0	0	0	0	0	0	0	0

8	кумулятивний фінансовий результат	0	0	0	0	0	0	0	0	0
альтернатива №3 – “виробляти тільки протягом 3 місяців”										
9	маржинальний прибуток	5	5	5	0	0	0	0	0	0
10	постійні витрати (оренда обладнання)	-	-	-	0	0	0	0	0	0
11	фінансовий результат	5	5	5	0	0	0	0	0	0
12	кумулятивний фінансовий результат	5	10	15	15	15	15	15	15	15

З таблиці 2 чітко видно, що протягом перших трьох місяців постійні витрати є нерелевантними при прийнятті рішення щодо виробництва продукту X, так як ці витрати в будь-якому випадку протягом перших трьох місяців не знизяться і присутні у всіх трьох альтернативах. Аналіз релевантних витрат ще деколи називають “інкрементальним” (lat. Incrementum - приріст), так як аналізується не весь обсяг витрат, а тільки їх релевантна (змінна) частина. Перевагою даного методу аналізу є:

- уникнення можливих помилок при прийнятті рішень, так як відсутня пропорціоналізація постійних витрат по об'єктах прийняття рішення;

- можливість прийняття управлінських рішень на основі меншого об'єму інформації, так як нерелевантна інформація виключається із аналізу.

З наведеного вище умовного прикладу видно, що від моменту прийняття рішення про зменшення виробничих потужностей та припинення випуску продукту X пройшов певний проміжок часу, перш ніж проявились економічні наслідки від прийнятого рішення – зменшення суми постійних витрат. Цей проміжок часу можна визначити як короткостроковий період, протягом якого правильним критерієм прийняття управлінських рішень є показник маржинального прибутку, а ціллю при оперативному плануванні виробничої програми є максимізація маржинального прибутку на плановий період для асортименту продукції в цілому.

2 ХАРАКТЕРИСТИКА ОБМЕЖУЮЧИХ ФАКТОРІВ В ОПЕРАТИВНОМУ ПЛАНУВАННІ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ ПІДПРИЄМСТВА

При плануванні виробничої програми необхідно розрізнити три ситуації завантаженості виробничих потужностей підприємства, так як в кожній з них використовується різна методика та критерії для оптимізації фінансового результату: відсутність обмежень, наявність одного обмежуючого фактора та наявність декількох обмежуючих факторів. Необхідно відмітити, що до обмежуючих факторів при плануванні короткострокової виробничої програми відносяться не тільки виробничі потужності, але й будь-які інші фактори, які так чи інакше впливають на обсяг виробництва (збуту) продукції.

Для цілей оперативного планування виробничої програми обмежуючі фактори можна прокласифікувати наступним чином:

- обмеження у сфері збуту;
- обмеження у сфері виробництва;
- обмеження у сфері постачання.

Незалежно від функціональної сфери підприємства обмежуючий фактор може впливати на виробництво (збут) тільки одного виду продукції або декількох видів продукції.

Розглянемо по черзі вище наведені типи обмежуючих факторів.

Обмежуючі фактори у сфері збуту

При оперативному плануванні виробничої програми до обмежень у сфері збуту відносяться максимальний та мінімальний обсяг продажу продукції.

Стимулювання продажу продуктів з позитивним значенням показника маржинального прибутку, в принципі, вигідне для підприємства, але із збільшенням обсягу виробництва та збуту виникає небезпека перенасичення ринку продукцією, що зумовить зниження ціни продукції до рівня, коли продукт виробляти стане невигідно. Тому доцільним є на основі маркетингових досліджень ринку збуту встановлення для кожного виду продукції верхньої межі обсягу виробництва (продажу). Верхня межа обсягу виробництва встановлюється в ході стратегічного планування виробничої програми в комплексі із ціновою політикою підприємства і тому в оперативному плануванні діє як обмежуючий фактор.

Якщо показник маржинального прибутку для певного виду продукції має негативне значення, продукт необхідно було б виключити з виробничої програми. Але в деяких випадках підприємства продовжують виробляти в мінімальному обсязі продукцію навіть з негативним значенням показника маржинального прибутку. До основних таких випадків відносяться:

- 1) впровадження на ринок нового продукту: досить часто при впровадженні на ринок нового продукту показник маржинального прибутку по ньому може мати негативне значення, так як на початковій стадії життєвого циклу продукту із стратегічних міркувань підприємство може встановити на нього досить низькі ціни з метою реклами та підвищення попиту. Також з метою завоювання нового ринку збуту підприємство може на початковій стадії встановити низькі ціни на продукцію. Дані рішення мають стратегічний характер і приймаються в ході стратегічного планування, тому в короткостроковому періоді при плануванні виробничої програми нижня межа обсягу виробництва діє як обмежуючий фактор;

- 2) виконання довгострокових договірних зобов'язань: виробництво та продаж продукції з негативним значенням показника маржинального прибутку може бути пов'язане з необхідністю виконання довгострокових договірних зобов'язань перед покупцями, коли згідно договору для продукції

B_j - наявні ресурси (машинно-годин) по i -тій операції на плановий період.

Аналогічно до сфери виробничих операцій у сфері постачання можуть виникати з багатьох причин „в'язкі місця“, пов'язані з нестачею для виробничого процесу на плановий період обсягу сировинних ресурсів. У цьому випадку обмеження можна виразити за допомогою наступної системи нерівностей:

$$\begin{cases} c_{1j} \cdot X_j \leq C_1 \\ \vdots \\ c_{mj} \cdot X_j \leq C_m \end{cases} \quad (4)$$

де: X_j - обсяг виробництва (в натуральних одиницях) продукції j -того виду протягом планового періоду

c_{ij} - нормативні витрати i -того виду сировини (в натуральних одиницях) на виробництво одиниці j -того виду продукції;

C_i - наявний обсяг сировини (в натуральних одиницях) i -того виду на плановий період.

Методику планування короткострокової виробничої програми на основі аналітичних показників методу „директ-кост“ розглянемо на умовному прикладі, при цьому одночасно буде здійснюватися порівняння характеристик методу „директ-кост“ та методу калькулювання повної собівартості як інформаційно-аналітичних інструментів планування виробничої програми. У даній статті спробуємо довести, що інформація, яка на сьогоднішній день формується в системі рахунків бухгалтерського обліку, з методичної точки зору непрадатна для використання в процесі операційного планування та аналізу виробничої програми підприємства. Так як висвітлюються методичні аспекти обліку витрат, то, на нашу думку, не грає ролі, використовуватися для аналізу фактична чи, як у даній статті спробуємо довести, що інформація, яка на сьогоднішній день формується в системі рахунків бухгалтерського обліку, з методичної точки зору непрадатна для використання в процесі операційного планування та аналізу виробничої програми підприємства. Так як висвітлюються методичні аспекти обліку витрат, то, на нашу думку, не грає ролі, використовуватися для аналізу фактична чи, як у даній статті, умовна інформація.

3 МЕТОДИКА ПЛАНУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ У ВИПАДКУ ВІДСУТНОСТІ ОБМЕЖУЮЧИХ ФАКТОРІВ

На сьогоднішній день у вітчизняному бухгалтерському обліку згідно діючих П(С)БО для цієї складання фінансової звітності калькулювання собівартості продукції здійснюється за повними виробничими витратами. При цьому загальновиробничі постійні витрати включаються до собівартості продукції на основі їх нормативного розподілу пропорційно до оптимальної потужності. Додатково для цієї управління більшість вітчизняних підприємств розраховують показник повної собівартості, який включає окрім виробничих витрат також збутові та адміністративні витрати.

У таблиці 3 наведено методику розрахунку собівартості продукції та фінансового результату у відповідності до діючих П(С)БО а також порядок розрахунку деяких інших економічних показників для цієї управління.

де: X_j - обсяг виробництва (в натуральних одиницях) продукції j -того виду протягом планового періоду;

протягом певного періоду діють фіксовані ціни, а собівартість продукції з тих чи інших причин, наприклад, раптовий ріст цін на сировину, протягом періоду виконання довгострокового договору зростає;

3) виробництво продуктів-доповнень: у випадку випуску доповнюючих одиниць одного продуктів підприємство може продовжувати виробляти продукт-доповнення з негативним маржинальним прибутком з метою підтримки на необхідному рівні попиту на основний (доповнений) продукт, якщо останній приносить достатню, на погляд підприємства, суму маржинального прибутку.

Верхня та нижня межа обсягу виробництва в математичних моделях для планування виробничої програми може виражатись у формі наступної нерівності:

$$NM_j \leq X_j \leq BM_j \quad (1)$$

де: X_j - обсяг виробництва (в натуральних одиницях) продукції j -того виду протягом планового періоду;

NM_j та BM_j - нижня та верхня межа обсягу виробництва (в натуральних одиницях) для j -того виду продукції протягом планового періоду.

Обмежуючі фактори у виробничій сфері та сфері постачання

У виробничій сфері обмежуючим фактором виступають виробничі потужності, виражені у формі машинно-годин та людино-годин. На кожній виробничій статті, у кожному виробничому процесі чи операції використовуються засоби праці та людська праця.

При плануванні виробничої програми в математичних функціях обмеження у сфері виробництва можна виразити у формі системи нерівностей:

$$\begin{cases} a_{1j} \cdot X_j \leq A_1 \\ \vdots \\ a_{mj} \cdot X_j \leq A_m \end{cases} \quad (2)$$

$$\begin{cases} b_{1j} \cdot X_j \leq B_1 \\ \vdots \\ b_{mj} \cdot X_j \leq B_m \end{cases} \quad (3)$$

Таблиця 3 Аналіз фінансових результатів на основі інформації про повну собівартість (умовний приклад)

Звіт про повну собівартість та фінансові результати від реалізації продукції									
№ п/п	фактичні показники діяльності за звітний період	види продукції						всього	
		А		Б		В		заг. сума	в т.ч. ПВ*
		заг. сума а	в т.ч. ПВ*	заг. сума а	в т.ч. ПВ*	заг. сума а	в т.ч. ПВ*		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
валові показники (тис. грн.)									
1	виручка	672,0	-	264,0	-	288,0	-	1224,0	-
2	ПДВ	112,0	-	44,0	-	48,0	-	204,0	-
3	чистий дохід	560,0	-	220,0	-	240,0	-	1020,0	-
4	прямі матеріальні витрати	180,0	-	96,0	-	72,0	-	348,0	-
5	пряма заробітна плата	120,0	-	24,0	-	36,0	-	180,0	-
6	інші прямі витрати	47,2	40,0	22,2	15,0	32,2	25,0	101,6	80,0
7	всього прямі виробничі витрати	347,2	40,0	142,2	15,0	140,2	25,0	629,6	80,0
8	змінні загальнофир. витрати (ЗВВ)	24,0	-	4,8	-	7,2	-	36,0	-
9	розподілені постійні ЗВВ	80,0	80,0	16,0	16,0	24,0	24,0	120,0	120,0
10	виробнича собівартість (Дт рах. 23)	451,2	120,0	163,0	31,0	171,4	49,0	785,6	200,0
11	нерозподілені постійні ЗВВ	20,0	20,0	4,0	4,0	6,0	6,0	30,0	30,0
12	наднормативні витрати	0,5	-	0,1	-	0,4	-	1,0	-
13	собівартість реалізованої продукції	471,7	140,0	167,1	35,0	177,8	55,0	816,6	230,0
14	валовий прибуток	88,3	-	52,9	-	62,2	-	203,4	-
15	витрати на збут	50,0	44,0	10,0	4,0	15,0	9,0	75,0	57,0
16	адміністративні витрати	60,0	60,0	12,0	12,0	18,0	18,0	90,0	90,0
17	повна собівартість продукції	581,7	244,0	189,1	51,0	210,8	82,0	981,6	377,0
18	прибуток (збиток)	-21,7	-	30,9	-	29,2	-	38,4	-
додаткові показники									
19	обсяг виробництва (продажу), тис.шт	1,2	-	1,2	-	1,2	-	3,6	-
20	нормальна потужність, тис.шт	1,5	-	1,5	-	1,5	-	4,5	-
21	ціна продукції, грн	560,0	-	220,0	-	240,0	-	-	-
22	чистий дохід на 1-цю продукції, грн	466,7	-	183,3	-	200,0	-	-	-
23	повна собівартість 1-ці продукції, грн	484,8	203,3	157,6	42,5	175,7	68,3	-	-
24	прибуток на 1-цю продукції, грн	-18,1	-	25,8	-	24,3	-	-	-
25	рентабельність продажу, %	-3,2	-	*11,7	-	10,1	-	-	-

* ПВ – постійні витрати за період

У таблиці 3 (стовп. № 3, 5, 7, 9) наводиться інформація про постійні витрати за період, яка на сьогоднішній день в системі рахунків бухгалтерського фінансового обліку не формується, але в даному випадку у звіті відображається додатково як допоміжна інформація, так як на її основі формується таблиця 4 ("звіт про маржинальний прибуток"). У таблиці 3 непрямі витрати (р.8, 9, 11, 12, 15, 16) розподіляються між видами продукції на основі

прямих витрат на оплату праці, а постійні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості пропорційно до нормальної виробничої потужності.

Припустимо, на момент розробки короткострокової виробничої програми на плановий період підприємство має дані про повну собівартість та рентабельність продажу продукції за звітний

період (таблиця 3). Згідно таблиці 3 (в подальшому "звіт про повну собівартість") виробництво продуктів Б та В є для підприємства прибутковим, а по продукту А повна собівартість перевищує його продажну ціну і продукт приносить підприємству значні збитки. У такій ситуації на основі аналізу звіту про повну собівартість продукції менеджер може бути схильний до прийняття рішення про зниження обсягу виробництва продукту А до мінімально можливої межі, намагаючись у плановому періоді оптимізувати

фінансовий результат. Дане рішення, звичайно ж, є хибним і яскраво демонструє недоліки показника повної собівартості, який пропорціоналізує постійні витрати на одиницю продукції.

Правильним критерієм при оперативному плануванні виробничої програми в умовах відсутності обмежуючих факторів є показник маржинального прибутку, порядок розрахунку якого наведено в таблиці 4.

Таблиця 4 Аналіз фінансових результатів на основі простого методу "директ-кост"(умовний приклад)

Звіт про змінні витрати та маржинальний прибуток від реалізації продукції					
№ п/п	показники діяльності за звітний період	види продукції			всього
		А	Б	В	
валові показники (тис. грн.)					
1	виручка	672,0	264,0	288,0	1224,0
2	ПДВ	112,0	44,0	48,0	204,0
3	чистий дохід	560,0	220,0	240,0	1020,0
4	нормативні змінні витрати всього, в т.ч.*	335,0	135,8	126,2	597,0
5	прямі матеріальні витрати	180,0	96,0	72,0	348,0
6	прямі витрати на оплату праці	120,0	24,0	36,0	180,0
7	інші прямі виробничі витрати	5,0	5,0	5,0	15,0
8	загальновиробничі витрати	24,0	4,8	7,2	36,0
9	витрати на збут	6,0	6,0	6,0	18,0
10	маржинальний прибуток*	225,0	84,2	113,8	423,0
11	планові постійні витрати всього, в т.ч:				367,0
12	прямі виробничі витрати				80,0
13	загальновиробничі витрати				150,0
14	витрати на збут				57,0
15	адміністративні витрати				80,0
16	фінансовий результат*				56,0
17	відхилення по змінних витратах (негативне)	2,7	2,3	2,6	7,6
18	відхилення по постійних витратах (негативне)				10,0
19	фактичний фінансовий результат				38,4
додаткові показники					
20	обсяг продажу, тис. шт.	1,2	1,2	1,2	3,6
21	рентабельність продажу, %	33,48	31,89	39,51	-
22	нормативний маржинальний прибуток на 1-цю, грн.	187,5	70,17	94,83	-
23	фактичний маржинальний прибуток на 1-цю, грн.	185,25	68,25	92,66	-

* планові показники перераховані на фактичний обсяг виробництва (продажу)

У таблиці 4 представлено інформацію про фінансові результати та собівартість продукції, яка формується при використанні для обліку витрат методу "директ-кост". Інформація в таблиці 4 (в подальшому "звіт про маржинальний прибуток") розраховується на основі даних з таблиці 3 і відрізняється від останньої тільки по методиці групування статей витрат: у першому випадку витрати класифікуються на змінні та постійні, а в другому – на прямі та непрямі. Фактичний фінансовий результат звіту про повну собівартість дорівнює фактичному фінансовому результату із звіту про маржинальний прибуток. Постійні витрати (як

прямі, так і непрямі) у звіті про маржинальний прибуток не включаються до собівартості продукції, не розподіляються між різними видами продукції, а відразу відносяться на витрати періоду, в якому вони виникли. У собівартість продукції включаються тільки змінні витрати в межах діючих норм (стандартів), а відхилення від норм в кінці звітного періоду коригують фінансовий результат.

Згідно звіту про повну собівартість кожна одиниця продукту А приносить підприємству збиток в сумі 18,08 грн./шт., а згідно звіту про змінні витрати показник маржинального прибутку на одиницю для продукту А має позитивне значення і складає

187,50 грн./ шт., що є, навіть, вищим, ніж у продуктів Б та В. Окрім того, в звіті про повну собівартість значно викривляються дані про рентабельність продажу.

Звіт про повну собівартість відображає фінансові показники, які на сьогоднішній день формуються в системі рахунків бухгалтерського обліку. Необхідно зазначити, що недоліки, характерні для показника повної собівартості, характерні також і для всіх інших показників собівартості, наведених у звіті про повну собівартість: виробничої собівартості в сумі прямих витрат (рах. 23), виробничої собівартості (рах. 23) чи собівартості реалізованої продукції (рах. 90), так як кожен з них може містити значну суму постійних витрат, які, хоча і в меншій мірі, але теж викривляють дані про реальну рентабельність продажу різних видів продукції. Так, згідно звіту про повну собівартість показник валового прибутку для продукту А хоча й має позитивне значення (+88 300 грн.), але рентабельність продажу продукту А, розрахована на основі показника валового прибутку (+13,14 %), значно відхиляється від реальної (+33,08 %), розрахованої на основі маржинального прибутку, так як містить значну частку постійних витрат. Згідно інформації про рентабельність продажу, розрахованої на основі показника валового прибутку, можна було б зробити висновок, що кожна гривня виручки по продукту А приносить підприємству 0,13 грн. валового прибутку і тому потрібно стимулювати продаж продуктів Б та В, по яких рентабельність продажу є значно вищою (+20,04 % та +21,60 % відповідно). Даний висновок є, звичайно, хибним: чим більший процент постійних витрат міститься в показнику собівартості, на основі якого розраховується показник рентабельності продажу, тим в більшій мірі викривляється інформація про реальну рентабельність продажу продукції.

Сума постійних витрат за період, які згідно звіту про повну собівартість містяться в собівартості продукції, не залежить від обсягу виробництва продукції того чи іншого виду. При виборі тієї чи іншої бази розподілу для постійних витрат та внаслідок коливань обсягу виробництва показник повної собівартості одиниці продукції а також розрахований на його основі показник рентабельності

продажу постійно змінюється і не має об'єктивного значення.

На нашу думку, на сьогоднішній день на основі інформації, яка формується в системі рахунків бухгалтерського фінансового обліку, неможливо проводити якісний управлінський аналіз у ході оперативного планування виробничої програми, так як відсутня системна інформація про постійні та змінні витрати для різних об'єктів калькулювання (продукції, процесів, центрів витрат, тощо), яка б дозволяла прослідкувати зв'язок між об'єктом прийняття рішень та економічним наслідком від прийняття рішення по цьому об'єкту.

Правильна інформація для аналізу та прийняття оперативних рішень формується у випадку застосування підприємством для обліку витрат методу "директ-кост", повне використання якого на сьогоднішній день згідно законодавства заборонено. Але необхідно також зазначити, що головна ідея методу "директ-кост" – елімінування впливу обсягу виробництва на показник собівартості одиниці продукції (по рахунку 23) – в стандарті 16 присутня у формі механізму розподілу загальновиробничих витрат у відповідності до нормальної потужності. Але з іншої сторони, в таку статтю витрат як „інші прямі виробничі витрати” підприємство зобов'язане включати, наприклад, суму прямолінійної амортизації обладнання, якщо її можна безпосередньо віднести до певного виду продукції а також інші прямі витрати, значна частина яких може бути постійними. Окрім того, всі постійні витрати у сфері постачання, які пов'язані з утриманням складського господарства, теж включаються до собівартості продукції. Ці постійні виробничі витрати не підпадають під механізм розподілу як загальновиробничі постійні, що нівелює описаний вище позитив механізму розподілу загальновиробничих витрат.

Повна собівартість та результативні показники, розраховані на її основі, викривляють також і інформацію про реальний внесок кожного виду продукції у формування загального прибутку підприємства – необхідно аналізувати не прибуток, а маржинальний прибуток за період.

Структуру загального маржинального прибутку підприємства згідно даних таблиці 4 можна відобразити наступним чином:

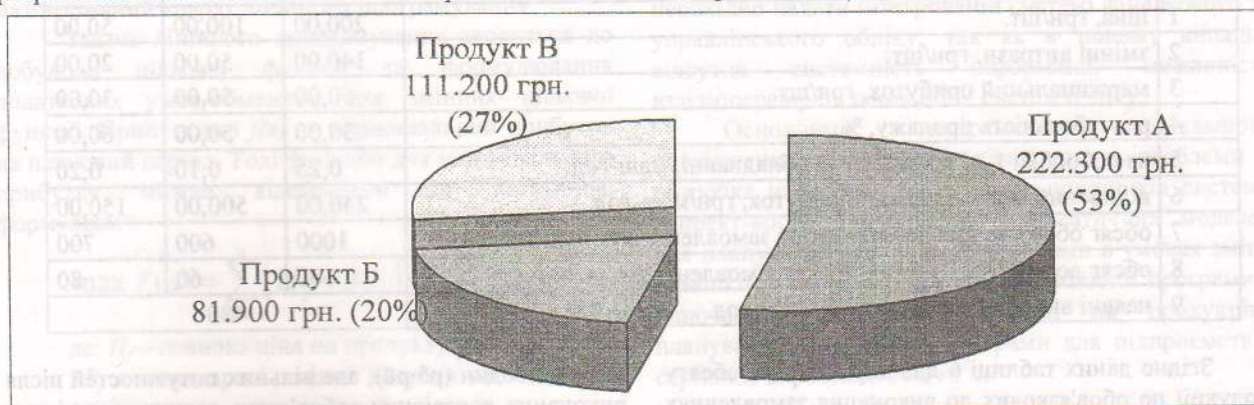


Рис. 1 Аналіз структури маржинального прибутку підприємства (умовний приклад)

Як видно з рисунку 1, продукт А приносить підприємству найбільшу суму маржинального прибутку для покриття постійних витрат та формування прибутку (+ 222 300 грн.), а згідно звіту про повну собівартість продукт А приносить підприємству значні збитки (- 21 700 грн.).

Якщо ж у плановому періоді менеджер, орієнтуючись на показник повної собівартості, знизить обсяг випуску продукту А до можливого

мінімуму, наприклад з 1200 до 400 шт., то фінансовий результат не покращиться, а погіршиться на суму маржинального прибутку для 800 шт. продукту А – на 150 000 грн.

Фінансові показники підприємства при всіх інших рівних умовах після прийняття рішення по зменшенню обсягу виробництва продукту А відображені в таблиці 5:

Таблиця 5 Порівняльний аналіз фінансового результату до і після зменшення обсягу виробництва продукту А (умовний приклад)*

№ п/п	показники діяльності	види продукції			всього
		А	Б	В	
Фінансові результати до прийняття рішення по продукту А					
1	валовий прибуток, грн.	88.300	52.900	62.200	203.400
2	Фінансовий результат (по повній с/в), грн.	-21.700	30.900	29.200	38.400
Фінансові результати після прийняття рішення по продукту А					
3	валовий прибуток, грн.	-25.700	36.900	38.200	49.400
4	Фінансовий результат (по повній с/в), грн.	-86.500	-4.380	-20.720	-111.600

* інформація таблиці 5 сформована на основі даних таблиці 3 та таблиці 4

Згідно даних таблиці 5 після зниження обсягу виробництва продукту А до 400 шт. на період збитковими стануть вже й продукти Б та В. Орієнтуючись на показник повної собівартості в кінці кінців підприємство буде змушене взагалі зупинити виробництво.

Тільки показник маржинального прибутку надає правильну інформацію для планування виробничої програми на короткостроковий період. Але показник маржинального прибутку на одиницю продукції необхідно використовувати не у фактичному значенні, а у плановому, так як управлінське рішення завжди стосується не минулого, а майбутнього.

Тому згідно планового показника маржинального прибутку, наведеного в таблиці 2, у виробничу програму на плановий період

Таблиця 6 Аналіз прибутковості продукції підприємства на основі показника відносного маржинального прибутку (умовний приклад).

№ п/п	нормативні показники на одиницю продукції та інші показники на плановий період	види продукції		
		А	Б	В
1	ціна, грн/шт.	200,00	100,00	50,00
2	змінні витрати, грн/шт.	140,00	50,00	20,00
3	маржинальний прибуток, грн/шт.	60,00	50,00	30,00
4	рентабельність продажу, %	30,00	50,00	60,00
5	час обробки 1-ці продукції на обладнанні, маш-год.	0,25	0,10	0,20
6	відносний маржинальний прибуток, грн/маш-год.	240,00	500,00	150,00
7	обсяг обов'язкових до виконання замовлень, шт.	1000	600	700
8	обсяг додаткових (потенційних) замовлень, шт.	100	60	80
9	наявні виробничі потужності, маш-год.	480		

Згідно даних таблиці 6 для виробництва обсягу продукції по обов'язкових до виконання замовленнях у плановому періоді підприємство витратить 450 машино-годин (р5-р7). Для виконання додаткових (потенційних) замовлень необхідно використати 47

підприємству необхідно включити всі три види продукції в кількості, що дорівнює максимально можливому обсягу збуту і не перевищує верхню межу обсягу виробництва на плановий період.

4 ПЛАНУВАННЯ КОРОТКОСТРОКОВОЇ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ У ВИПАДКУ НАЯВНОСТІ ОДНОГО ТА ДЕКІЛЬКОХ ОБМЕЖУЮЧИХ ФАКТОРІВ

Спочатку розглянемо ситуацію, коли при плануванні виробничої програми на короткостроковий період виникає один обмежуючий фактор.

Припустимо, при плануванні виробничої програми на плановий період підприємство має наступну інформацію про собівартість та маржинальний прибуток в розрізі видів продукції (таблиця 6):

машино-годин (р5-р8), але вільних потужностей після виконання договірних зобов'язань залишиться тільки 30 машино-годин (480 – 450 машино-годин). Тому виникає необхідність в оптимізації використання виробничих потужностей, які є обмежуючим

фактором, з метою максимізації маржинального прибутку.

В умовах наявності одного обмежуючого фактору правильним критерієм для оптимізації виробничої програми є показник відносного маржинального прибутку, який розраховується діленням маржинального прибутку одиниці продукції на обсяг обмежуючого фактору, який споживається на одиницю продукції.

У вище наведеному випадку продукт А має найбільше значення маржинального прибутку на одиницю продукції, а продукт В – найбільшу рентабельність продажу, але використовувати ці показники в якості критерію для ранжування видів продукції необхідно тільки у тому випадку, коли обмежуючим фактором є обсяг продажу в натуральному чи вартісному вираженні відповідно. Так як обмежуючим фактором є виробничі потужності, то перевагу при виробництві необхідно надати продукту Б, так як показник відносного маржинального прибутку по ньому має найбільше значення.

Алгоритм планування виробничої програми на короткостроковий період при наявності одного обмежуючого фактору складається з трьох кроків:

1. визначення кількості обмежуючого фактору, необхідної для виробництва обсягу продукції по обов'язкових до виконання замовленнях, та вільного обсягу обмежуючого фактору, використання якого необхідно оптимізувати при виконанні додаткових (потенційних) замовлень;

2. визначення показника відносного маржинального прибутку для кожного виду продукції та ранжування на цій основі продуктів;

3. повне використання вільного обсягу обмежуючого фактору для виробництва продукції, починаючи з продукту з найбільшим значенням показника відносного маржинального прибутку.

У нашому випадку оптимальна виробнича програма виглядає наступним чином: продукт А – 1096 шт., Б – 660 шт., В – 700 шт.

Найскладнішим є випадок, коли в процесі планування виробничої програми виникає декілька обмежуючих факторів. У цій ситуації для оптимізації виробничої програми використовується математичний апарат лінійного програмування.

Задача лінійного програмування зводиться до побудови цільової функції та формулювання додаткових умов-обмежень для змінних цільової функції. Припустимо $f(x)$ - маржинальний прибуток на плановий період. Тоді функцію для маржинального прибутку можна відобразити за наступною формулою:

$$\max f(x) = \sum_{j=1}^n (C_j - 3B_j) \cdot X_j \quad (5)$$

де: C_j - планова ціна по продукту j ;

$3B_j$ - стандартні змінні витрати на одиницю продукту j ;

X_j - обсяг виробництва (в натуральних одиницях) продукції j -того виду протягом планового періоду.

До цільової функції відносять також додаткові умови-обмеження, які були раніше описані в даній статті у формулах 1, 2, 3 та 4.

ВИСНОВКИ

У даній статті було чітко доведено, що для цілей оперативного планування використання інформації та економічних показників, які формуються в діючій на сьогоднішній день системі рахунків бухгалтерського обліку, може призвести до прийняття хибних рішень, так як всі показники собівартості згідно ПБО 16 "Витрати" включають також значну частку постійних витрат, які пропорціалізуються на одиницю продукції. Тому досить дивним є твердження деяких відомих вітчизняних науковців про те, що "директ-кост" почали застосовувати в Україні з прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Скоріше, можна говорити про „неповну“, „усічену“ собівартість, але ні в якому разі не про собівартість за змінними витратами. Таку собівартість (по змінних витратах) у рамках діючої системи рахунків бухгалтерського обліку на сьогоднішній день сформувавши неможливо. По-перше, так як ставки витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання на одну машино-годину включають і постійні витрати, то ці витрати капіталізуються у вартості залишків запасів. По-друге, згідно ПБО 16 до складу собівартості також включається і значна частина загальновиробничих розподілених постійних витрат, витрат на утримання складського господарства.

Основна ідея методу "директ-кост" у Національних стандартах обліку може проявлятися тільки в тому, що не вся частина виробничих постійних витрат „викривляє" собівартість в умовах коливання обсягу виробництва. ПБО 16 „Витрати" дозволяє тільки зменшити вплив такого фактору, як обсяг виробництва на величину собівартості одиниці продукції, але далеко не усуває вплив цього фактору. Виходом із ситуації є інтегроване з фінансовим обліком або автономне ведення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на основі методу "директ-кост". На нашу думку, перевагу необхідно надати інтегрованій системі фінансового та управлінського обліку, так як в іншому випадку відсутня системність інформації, можливість взаємоперевірки даних обох систем обліку.

Основними напрямками подальшого дослідження наведеної в даній статті проблеми є розробка на основі аналітичних показників системи „директ-кост" інтегрованих математичних моделей для планування виробничої програми в умовах зміни залишків запасів, планування виробничої програми з одночасним встановленням цін на продукцію, планування виробничої програми для підприємств з серійним виробництвом та ін.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік.-Житомир: ПП Рута, 2002. – 480с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ. М.: "Аудит",1998. - 783 с.
3. Манн Р. Майер Э. Контроллинг для начинающих: - М. Финансы и статистика. 1995.- 300 с.
4. Шеремет А.Д. Управленческий учет.-М.: ИД ФБК-Пресс, 2004. – 512 с.
5. Ewert R., Wagenhofer A., Interne Unternehmensrechnung, 5. Aufl., Berlin, 2003
6. Hahn D., Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung, 6. Aufl., Wiesbaden, 2001.
7. Kilger W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Aufl., Wiesbaden,1988
8. Däumler K.-D., Grabe J., Deckungsbeitragsrechnung: mit Fragen und Antworten, Aufgaben und Lösungen, 7. Aufl., Berlin,2002.
9. Coenenberg A.-G., Kostenrechnung und Kostenanalyse, 2. Aufl., Landsberg/Lech,1999.

УДК 338.439 (477.87)

**ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ
ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

Бердар М. М.

У статті розкриваються теоретичні та методичні підходи до формування і використання потенціалу промислового підприємства на основі вироблення науково-обґрунтованих практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення формування і використання функціональних складових потенціалу підприємства. Проводиться аналіз промисловості та машинобудівної галузі Закарпаття.

Кількість бібліографічних посилань – 24, мова – українська.

Ключові слова: економічний (виробничий, трудовий, фінансовий) потенціали, формування і використання економічного потенціалу, аналіз, оцінка.

ВСТУП

В умовах становлення ринкових відносин в Україні для забезпечення розвитку підприємств, їх тривалого результативного функціонування, необхідно здійснювати політику, спрямовану на формування у них якісного потенціалу та його ефективного використання. Рациональне формування і використання потенціалу суб'єктів господарювання сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємств у цілому, зміцненню їх конкурентних переваг, тому ці питання є важливими як для пострадянських, так і новостворених підприємств.

При формуванні та використанні потенціалу підприємства проводиться його декомпозиція на компоненти, встановлюються їх функції і зв'язки, тобто здійснюється структуризація, яка великою мірою залежить від виду і напрямів діяльності підприємства.

У машинобудівній промисловості формування і використання економічного потенціалу має свої особливості. У машинобудуванні Закарпаття і України, в цілому, в останні роки суттєво нарощуються обсяги виробництва. У той же час

перспективи успішного розвитку в умовах конкуренції, часто не тільки регіональної і в межах держави, але й міжнародної, матимуть тільки підприємства, що стабільно і розширено відтворюють свій економічний потенціал. Для вирішення названих проблем потрібні розробки відповідного інструментарію господарювання, зручні та, по можливості, прості у використанні методи оптимізації формування і використання потенціалу, які могли б застосовуватися у процесі управління підприємством з метою поліпшення як якості самого менеджменту, так і одержання позитивних результатів господарської діяльності.

Про важливість та актуальність цієї проблематики свідчать інтенсивні дослідження, які проводять вітчизняні науковці. Лише за останні роки (2000-2004) захистили докторські та кандидатські дисертації Воронкова А.Е. [2], Кириченко О.М. [6], Крикавський Є.В. [8], Лукін С.О. [10], Олексюк О.І. [13], Отенко І.П. [14], Попов О.І. [15], Рябікіна Н.А. [17], Серова Л.П. [19], Шевченко А.А. [23] та Шилепницький П.І., [24].

Проблеми формування та ефективності використання потенціалу та різні аспекти сутності та ефективності використання окремих елементів та складових потенціалу підприємства й економіки

Бердар М. М. - старший викладач кафедри обліку і аудиту Закарпатського державного університету