

## УПРАВЛІННЯ РІВНЕМ ПОСТІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: ЗАСТОСУВАННЯ КОНТРОЛЬНИХ ПРОЦЕДУР

*Розглянуто необхідність управління рівнем постійних витрат для оптимізації діяльності підприємства та здійснення контрольних заходів щодо витрат з метою забезпечення прибутковості підприємства*

**Ключові слова:** контроль, витрати, управління витратами

**Постановка проблеми.** Розвиток ринкових відносин, невизначеність зовнішніх умов призводять до ускладнення форм та методів управління підприємством. Діюча облікова система в повному обсязі не задовольняє вимогам управлінського персоналу. Інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, дає можливість здійснити оцінку загального фінансового стану підприємства та не може бути використана для обґрунтування управлінських рішень відносно витрат підприємства. У зв'язку з цим підвищується значення організації системи внутрішнього контролю, як однієї із складових інформаційного забезпечення управління рівнем постійних витрат підприємства.

Актуальність проблеми посилюється ще тим фактором, що інформація про рівень витрат потребує щоденного відстеження та співставлення витрат не лише в розрізі видів продукції, клієнтів, але й за всіма бізнес-процесами підприємства, що знижує значимість традиційних методів обліку витрат за об'єктами та обумовлює їх невідповідність вимогам керівництва підприємства. У зв'язку з цим необхідність організації та постійного удосконалення механізму управління витратами вимагає пошуку наукових підходів до вибору методів та способів ціле направленої дії на процес формування витрат в процесі діяльності підприємства.

**Метою дослідження** є обґрунтування необхідності використання контрольних процедур в процесі управління рівнем постійних витрат.

**Викладення основного матеріалу.** Питання удосконалення підходів до управління, оптимізації, класифікації витрат знайшли відображення в наукових працях таких авторів як Н. Друрі, Д. Хана, В. Говіндараджана, М.Г. Чумаченка, Б.І. Вальцева, С.Ф. Голова, В.Ф. Палія, В.К. Складенко, Ч.Т. Хорнгрена та інших. Проблематиці внутрішнього контролю приділено увагу в працях Ф.Ф. Бутиця, М.Д. Корінська, В.А. Шевчука та ін. Однак питання управління витрат виробничих підприємств, виявлення напрямів та способів їх зниження вимагають подальших досліджень.

Діюча система бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції ускладнює розвиток підприємства в умовах виходу з економічної кризи, оскільки відсутня можливість оцінки рівня витрат за видами продукції. Відсутність аналітичної інформації про собівартість продукції залишає керівництво можливості приймати рішення відносно обсягів та асортименту продукції, політики ціноутворення з метою збільшення прибутку підприємства.

В сучасних умовах сума витрат на виробництво та результати виконання планів по собівартості можна визначити лише після завершення калькуляційного періоду, що знижує ефективність попередження суми понесених витрат, ускладнює визначення причин їх виникнення та винних у цьому осіб. З цією метою кардинально змінюються і підходи до організації системи управління витратами. Лише достовірна та оперативна інформація за всіма виробничо-господарськими процесами дозволить керівництву визначити ступінь ризику, пов'язаного із різким зниженням попиту на продукцію, здійснити оперативний аналіз беззбитковості підприємства, обґрунтування альтернативних рішень відносно діяльності підприємства в цілому. Дослідження взаємозалежності між такими показниками як витрати, обсяг виробництва та прибутком служить базою для прийняття управлінських рішень з метою одержання

максимально допустимого рівня прибутку. При цьому одним із визначальних показників в оцінці можливостей підприємства одержати необхідний фінансовий результат є маржинальний дохід.

Ефективність використання даного показника при визначенні собівартості продукції полягає в тому, що показник маржинального доходу можна розрахувати не лише на весь обсяг діяльності підприємства, а й на одиницю продукції в розрізі видів діяльності.

Відсутність оперативних даних про рівень витрат в процесі формування собівартості окремих видів продукції призводить до одержання керівництвом недостовірної інформації про вплив на собівартість таких факторів, як використання нових технологій, нових видів сировини, зміни в організації управління та нормування праці, знижує ефективність прийнятих управлінських рішень відносно регулювання виробничої діяльності та покращення її техніко-економічних показників.

Використання відповідної інформації для вибору правильного варіанту розвитку підприємства дозволить здійснити економічний аналіз рівня одержаного доходу та його співвідношення з понесеними витратами, здійснити контроль та виявити негативні тенденції діяльності підприємства.

Розширення інформаційних запитів управління вимагає необхідної систематизації інформації, яка забезпечує досягнення мети діяльності підприємства. Це досягається, по-перше, при умові забезпечення управління поведінкою витрат з метою оптимізації їх величини, по-друге, постійним збільшенням доходу. Такий підхід передбачає необхідність одержання та систематизації інформації за видами діяльності, місцями виникнення витрат та видами продукції, вивчення поведінки витрат, розробка альтернативних варіантів управлінських рішень та вибір найбільш оптимальних.

Виходячи з калькулювання змінних витрат для визначення прибутку необхідною умовою є розподіл витрат на постійні та змінні та визначення маржинального доходу [4]. Основним недоліком даного методу калькулювання є складність поділу витрат на постійні та змінні, оскільки ці витрати за певних умов можуть бути як умовно-постійними, так і умовно-змінними. Визначення маржинального доходу забезпечує більш точний процес розподілу окремих видів продукції і сегментів діяльності підприємства за рівнями рентабельності. Відповідно, показник маржинального доходу служить основою для визначення беззбиткового обсягу продажів за кожним видом продукції і в цілому по підприємству, а також для обґрунтування та визначення оптимальних управлінських рішень.

Для забезпечення ефективності управління процесом формування собівартості продукції важливим моментом є визначення суми постійних і змінних витрат, здійснення аналізу та контролю за їх розміром.

Розрахунок маржинального доходу на одиницю продукції розкриває внесок кожної додатково виготовленої продукції в загальній сумі маржинального доходу, що є джерелом покриття постійних витрат і формування прибутку. Порівняння маржинального доходу з сумою постійних витрат відображає фінансовий результат, який залежить від таких факторів: ціни одиниці продукції, змінних витрат на одиницю продукції, кількості реалізованої продукції, питомої ваги окремих видів продукції в загальному обсязі продаж [5].

Одним з критеріїв, що свідчить про ефективність діяльності підприємства, є динаміка постійних витрат. Як показує практика діяльності промислових підприємств такі

витрати не завжди є постійними, а залишатимуться постійними тільки за умови їх контролю. Відповідно, має бути організований дієвий внутрішній контроль з метою уникнення необґрунтованого збільшення рівня постійних

витрат і систематичного проведення економічного аналізу, оскільки серед постійних витрат можуть бути неефективні витрати або необґрунтовані (рис. 1).

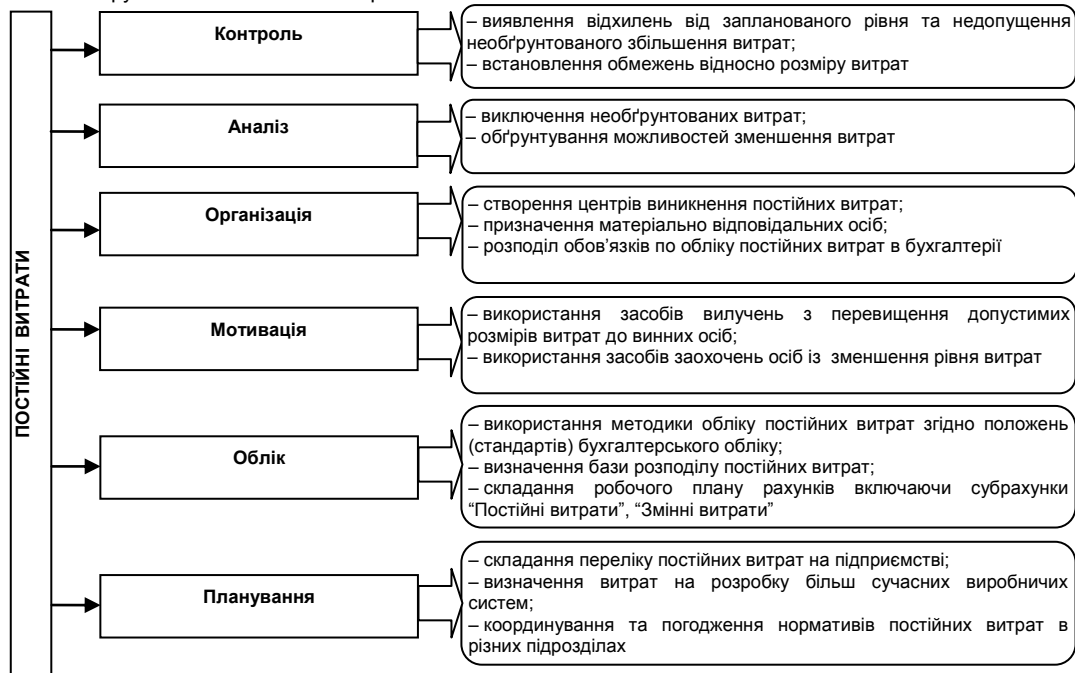


Рис. 1. Функціональний підхід до управління постійними витратами

Необхідність проведення економічного аналізу постійних витрат ґрунтується на визначенні критеріїв впливу на їх розмір з метою мінімізації розміру шляхом знаходження резервів. В умовах виходу з економічної кризи все більшого значення набирає система вивчення поведінки витрат з метою визначення джерел їх скорочення. Саме такою системою є економічний аналіз маржинального доходу, використання якого дозволяє здійснювати внутрішній контроль процесу формування прибутку.

Для оптимізації надання результатів економічного аналізу маржинального доходу з розрахунком впливу факторів на його розмір доцільно використовувати внутрішній звітний документ наступного зразка (табл. 1.).

Використання запропонованого внутрішнього звітного документа для визначення впливу факторів на розмір маржинального доходу дозволить аналітикам підприємства

інтерпретувати відповідні показники за періодами для розрахунку їх динаміки. Відповідно, отримані висновки є основою прийняття управлінських рішень та виділення відхилень, які призводять до загального зниження рівня прибутковості діяльності, а також базою для контролю в процесі досягнення відповідного значення фінансових результатів підприємства.

У полі зору внутрішньогосподарського контролю знаходиться виявлення негативних відхилень тих чи інших частин керованого об'єкта від заданих, бажаних кількісних і якісних параметрів, а в процесі кругообігу капіталу здійснюється за наявності і використанні всіх видів ресурсів, за всіма етапами виробництва продукції та її реалізацією, збереженням майна власника, об'єктивністю розподілу прибутку, соціальним захистом працюючих.

Зразок

Таблиця 1. Визначення впливу факторів на розмір маржинального доходу

| № | Показники  | Сума, грн.  |              | Відхилення |       |
|---|--|-------------|--------------|------------|-------|
|   |  | I-й квартал | II-й квартал | +/-        | %     |
| 1 | Кількість реалізованої продукції (шт.)                         | 137         | 154          | 17         | 12,41 |
| 2 | Ціна реалізації, грн.  | 2190,45     | 2226,15      | 35,7       | 1,63  |
| 3 | Змінні виробничі витрати на одиницю продукції, грн.            | 227,27      | 227,27       | -          | -     |
| 4 | Виробничий маржинальний дохід, грн. (п. 2 – п. 3)              | 1963,18     | 1998,88      | 35,7       | 1,82  |
| 5 | Змінні витрати на стадії реалізації на одиницю продукції, грн. | 110         | 100          | -10        | -9,1  |
| 6 | Загальний маржинальний дохід, грн. (п. 4 – п. 5)               | 1853,18     | 1898,88      | 45,7       | 2,47  |

Загальна мета суб'єкта контролю – це виявлення протиріч, порушень і відхилень у процесі кругообігу капіталу з метою їх недопущення в майбутньому, притягнення до відповідальності винних осіб за упуцнення, приведення в дію механізму реалізації кожним працівником поставленого завдання в межах його посадових прав і зобов'язань [1].

Для забезпечення ефективного управління рівнем прибутковості діяльності внутрішній контроль на підприємстві дозволяє оцінити господарські процеси на їх відповідність стратегії розвитку підприємства і допомагає розробити найбільш доцільні рішення загальних і специфічних питань розвитку; дає можливість вирішувати чи правильно прийняті рішення щодо управління витратами і доходами, чи своєчасно вони втілені в життя, наскільки ефективно.

Здійснення внутрішнього контролю передбачається завчасно, т.б. його організація планується й контролюється. Оцінка ефективності внутрішнього контролю забезпечується

дотриманням їм таких критеріїв, як результативність, дієвість та економічність і відповідність контролюю-аналітичної інформації вимогам досягнення цілей.

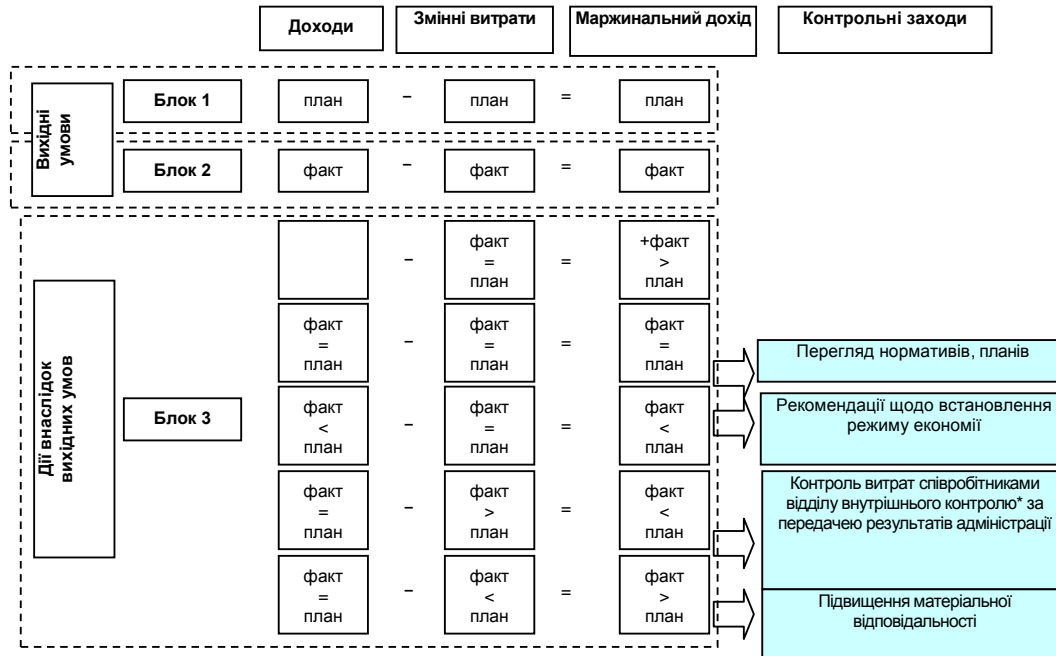
Завданням економічного аналізу господарської діяльності є перевірка виконання планів і виявлення резервів. При аналізі визначаються причини як негативних, так і позитивних результатів діяльності, розробляються заходи щодо усунення недоліків і подальшого поліпшення діяльності.

На рис. 2 представлені можливі дії менеджерів у разі встановлення невиконання плану в частині показників маржинального доходу. У комплексі контрольні та аналітичні заходи є основою забезпечення рівня прибутковості підприємства на передбаченому рівні стратегією його розвитку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, внутрішній контроль є важливою функцією управління і складовою управлінського циклу за рівнем прибутковості діяльності підприємства.

Управління рівнем доходності передбачає розрахунок різних варіантів рівня прибутку. Використання результатів аналізу відхилень фактичних показників маржинального доходу від планових для здійснення контрольних заходів дозволяє оцінити джерела формування маржинального доходу з врахуванням планових величин та надати обґрунтовані відповіді на питання: що виробляти та з якими витратами.

Використання показника маржинального доходу в управлінні змінними витратами дозволяє здійснювати аналіз рентабельності, виявляти відхилення від планових показників, здійснювати більш гнучке ціноутворення, внаслідок чого збільшується конкурентоспроможність продукції і знижується ймовірність затоварення продукції, що випускається на складах.



\* Примітка: на малих та середніх підприємствах-співробітники бухгалтерської служби.

Рис. 2. Застосування результатів аналізу відхилень фактичних показників маржинального доходу від планових для здійснення контрольних заходів

Запропонована форма внутрішньої звітності за показниками маржинального доходу з урахуванням особливостей діяльності виробничих підприємств сприяє забезпеченню дієвого внутрішнього контролю ефективності діяльності підприємства на основі показників маржинального доходу.

#### Список використаних літературних джерел:

1. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Т.А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с. 2. Голов С.Ф. Управленческий учет: учебник. – К.: Либра, 2004. – 576 с. 3. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ-ДАНИ, 2003. – 1071 с. 4. Керимов В.Э. Организация управленческого учета по системе "директ-костинг" [Електронний ресурс] / В.Э Керимов, Н.Н. Комарова, А.А. Епифанов // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 1. – 18 с. – Режим доступа

до журналу: [http://www.cfin.ru/press/afa/2001-2/23\\_keri.shtml](http://www.cfin.ru/press/afa/2001-2/23_keri.shtml). 5. Киреева Н.В. Маржинальный доход как фактор увеличения прибыли предприятий: дис... канд. экон. наук: 08.00.05 "Экономика и управление народным хозяйством" / Наталья Владимировна Киреева. – Челябинск, 2001. – 157 с. 6. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

НАЗАРЕНКО Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри господарського і фінансового контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:  
– бухгалтерський облік та контроль доходів та витрат підприємства.

Стаття надійшла до редакції: 29.02.2013 р.