

ВОРОНІНА В. Л.

ПАНЧЕНКО А. В.

ДОСЛІДЖЕННЯ ПОВЕДІНКИ ТА ФУНКЦІЇ ВИТРАТ

Анотація: В статті проведено дослідження сутності поведінки витрат та застосування її в управлінському обліку. Обґрунтовано важливість класифікації витрат для правильного управління ними.

Аннотация: В статье произведено исследование сущности поведения расходов и применения ее в управленческом учете. Обосновано классификации расходов для правильного управления ими.

Summary: The article considers the analyses of expenses behavior essence and its implementation in management accounting. The importance of classification is grounded for their proper usage.

Постановка проблеми. Аналіз поведінки витрат є одним із найважливіших аспектів управлінського обліку, оскільки оцінка менеджерами такої інформації дає змогу сформулювати їм уявлення не тільки власне про витрати, але набагато ширше – про запаси, організацію їхнього постачання на підприємство, ефективність використання праці, основних засобів, можливість розширення ринку збуту шляхом надання скидок покупцям до максимально можливого рівня тощо. Зокрема, в умовах ринку нарощування обсягів реалізації продукції можна забезпечити (за дотримання її високої якості) при поступовому зменшенні реалізаційної ціни. Однак, останнє можливе до певної межі. Саме визначення такої межі є одним із важливих завдань в управлінському обліку.

Постановка завдання. У статті охарактеризовано особливості класифікації витрат та проаналізовано поведінку витрат для можливостей

прогнозування результатів діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасних умовах розвиток економіки в період повної невизначеності і нестабільності, розвиток підприємства як економічної бази процвітання держави є вкрай актуальним. Особливо це стосується формування організаційної структури підприємства. Вона повинна спрямовуватися на забезпечення ефективної діяльності підприємства за рахунок розробки та аналізу впровадження в життя нових моделей поведінки витрат.

Для того, щоб прогнозувати результат діяльності підприємства, враховуючи витрати, потрібно аналізувати поведінку витрат.

Поведінка витрат залежить від багатьох факторів, котрі, взаємодіючи між собою, зумовлюють те, що витрати відхиляються від заздалегідь визначених параметрів. У зв'язку з цим, при оцінці поведінки витрат, використовують аналіз їхньої чутливості на зміну тих чи інших факторів. За допомогою цього аналізу можна визначити і відхилення, зумовлені нестандартними ситуаціями, що призводять до зміни визначених показників обсягу виробництва й реалізації продукції. Розуміти взаємозв'язок між витратами та певними факторами дуже важливо, оскільки це дає змогу передбачати майбутні релевантні витрати, що вкрай необхідно для прийняття управлінських рішень. Класифікація витрат в управлінському обліку призначена допомогти у вирішенні його завдань: організації поточного контролю виробничих витрат за місцями їх виникнення з метою встановлення причин відхилень та їх винуватців, використання облікової інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, прогнозування та регулювання витрат.

В таблиці 1 представлені деякі думки вчених-економістів щодо сутності поняття "управління витратами".

Таблиця 1

Визначення економічної сутності «управління витратами»

Автор	Поняття витрат
-------	----------------

Покропивний С.Ф. [9, с. 22]	Процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.
Турило А. М. [10, с. 16]	Процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства.
Грещак М. Г., Коцюба О. С. [3, с. 230]	Взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня в межах допустимих відхилень витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт.
Данилюк М. О., Лещій В.Р. [4, с. 7]	Процесно-орієнтоване управління витратами (АБС/М) – комплексна методологія управління витратами підприємства на основі інформації поопераційного обліку, яка опирається саме на бізнес-процеси і взаємодію операцій усіх структур і для досягнення максимального задоволення кінцевого споживача.
Партин Г. О. [8, с. 31]	Це система цілеспрямованого впливу на склад, структуру і поведінку витрат та їх чинники на всіх етапах формування і розподілу витрат, що ґрунтується на використанні об'єктивних економічних законів і функцій менеджменту за для підвищення ефективності діяльності підприємства на основі оптимізації рівня витрат, забезпечення його конкурентоспроможності на ринку та досягнення стратегічної мети і поточних завдань його розвитку.

Одним із головних аспектів формування витрат є їх науково-обґрунтована класифікація.

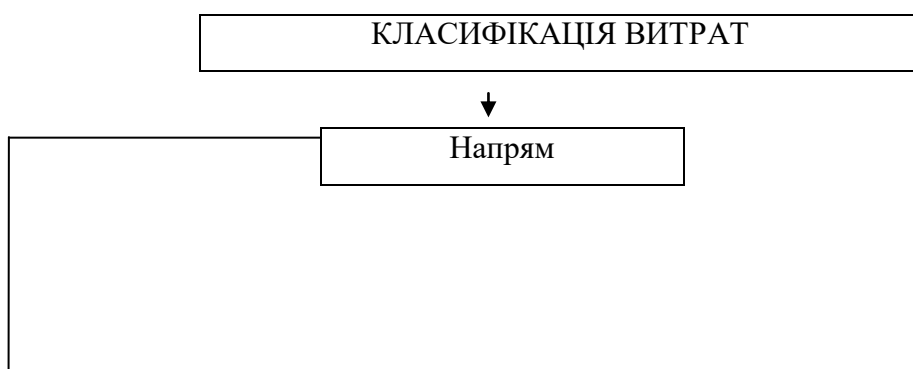
Проблема класифікації витрат з метою вдосконалення механізму їх управління перебуває у центрі уваги як вітчизняних (Голова С.Ф., Нападовської Л.В., Пушкар М.С., Сопка В.В., Гнилицької Л., Карпенко О.В., інших), так і зарубіжних (Друрі К., Каверіної О.Д., Карпової Т.П., Кермова В.Е., Палія В.Ф., Сигел Дж.Г., Шим Дж.К., Яругової А. та ін.) науковців та практиків. Підходи до класифікації витрат відповідно до галузевих особливостей та глибини обґрунтування управлінських рішень описано у дисертаційних дослідженнях Чумак О.В. (2006 р.), Кошевецької Г.С.

(2005 р.), Почапської Л.В. (2003 р.) та багатьох інших. Втім, всіма авторами відмічено важливість групування витрат у залежності від обсягів діяльності (виробництва, реалізації).

У теорії класифікації витрат існує два основних підходи до вивчення їх поведінки: мікроекономічний та бухгалтерський. Використання мікроекономічного підходу передбачає врахування сукупності факторів, що впливають на формування витрат. Метод вважається достатньо складним і має низький рівень довіри, тому не одержав широкого впровадження на підприємствах. За бухгалтерським підходом всі витрати підлягають групуванню на постійні та змінні в залежності від характеру реагування на зміну обсягу виробництва. Однак, усвідомлення багатофакторності впливу на виробничі витрати в умовах ринку, зумовило необхідність ґрунтовного вивчення змісту наявних змішаних виробничих витрат.

У контексті розвитку управлінського обліку теоретико-практичного обґрунтування набув підхід до класифікації витрат за принципом «різні витрати для різних цілей». Одночасно науковцями відмічено, що найважливішою для прийняття управлінських рішень є класифікація витрат залежно від зміни обсягу виробництва (рівня активності). Визначення моделі поведінки витрат на основі їх розподілу на постійні і змінні дозволяє аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів проектних і планових рішень. Поведінка витрат відіграє ключову роль при укладанні угод, встановленні стандартів, виявленні причин відхилень тощо.

Голов С. Ф. виділяє три напрями класифікації витрат (рис. 1), в основу якої покладений принцип: різні витрати для різних цілей.



→ Оцінка запасів та визначення фінансового результату	- вичерпані та невичерпані; - витрати на продукцію та витрати періоду; - прямі та непрямі.
→ Прийняття рішень	- релевантні та нерелевантні; - постійні та змінні; - маржинальні та середні; - дійсні та альтернативні.
→ Контроль виконання	- контрольовані та неkontrolьовані.

Рис. 1. Класифікація витрат у процесі управління [1, с. 59]

Зазначимо, що на всіх етапах виробничого процесу виникають витрати. Тому, для розуміння того, як саме управляти ними, виникає необхідність класифікації витрат. Виходячи з думок економістів (Голов С. Ф., Друрі К. Грещак М. Г. та Карпова Т. П.) класифікаційні ознаки можуть бути наступними:

- 1) витрати для прийняття управлінських рішень і планування;
- 2) витрати для здійснення контролю і регулювання діяльності;
- 3) витрати для визначення собівартості;
- 4) витрати, пов'язанні зі збутом продукції і її виробництвом [2; 5 ; 3; 7].

Класифікація витрат за статтями калькуляції та економічними елементами має надзвичайно велике значення для діяльності підприємств і організацій.

В таблиці 2 наведені основні калькуляційні статті.

Таблиця 2

Класифікація витрат по статтям калькуляції [6]

Сировина і матеріали	Операційні витрати	Виробничі витрати	Витрати реалізованої продукції
Зворотні відходи (віднімаються)			
Паливо на технологічні цілі			
Енергія на технологічні цілі			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби			
Основна заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві			
Додаткова заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві			
Відрахування на соціальні потреби			
Витрати на підготовку та освоєння виробництва			
Витрати на утримання та на експлуатацію обладнання			
Загальновиробничі витрати			
Адміністративні витрати			
Витрати на збут			
Інші витрати			

Управління витратами представляє собою процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Це взаємопов'язаний комплекс робіт, які впливають на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства та направлений на досягнення оптимального рівня витрат на виконання будь-яких робіт в усіх підсистемах підприємства. Отже, управління витратами повинно вирішувати проблеми, пов'язані зі зниженням величини витрат, тому що здійснення виробничо-господарської та інших видів діяльності підприємства потребує наявності різноманітних ресурсів – матеріальних, трудових, технічних тощо, розміри яких повинні знаходитися у певному співвідношенні.

Основними етапами дослідження функції витрат підприємства є:

1. *Визначення моделі функції витрат.* Модель функції витрат

підприємства визначається характером його виробництва (однопродуктове чи багатопродуктове) і може бути зображена наступним чином:

- для однопродуктового виробництва - однофакторна модель функції витрат:

$$Y = a + b, \quad (1)$$

де Y – залежна змінна величина (сукупні витрати);

x – незалежна змінна величина (фактор витрат);

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю продукції.

- для багатопродуктового виробництва - багатофакторна модель функції витрат:

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n, \quad (2)$$

де Y – залежна змінна величина (сукупні витрати);

x_1, x_2, x_n – незалежна змінна величина (фактор витрат стосовно окремих видів продукції);

a – загальні постійні витрати;

b_1, b_2, b_n – змінні витрати на одиницю окремих видів продукції.

2. *Вибір залежної змінної величини (Y).* Вибір залежної змінної величини визначається конкретними інформаційними потребами керівництва в процесі прийняття рішень. В якості залежної змінної величини можуть виступати сукупні витрати підприємства або окремі види як виробничих, так і невиробничих витрат, їх елементи чи статті.

3. *Вибір незалежної змінної величини (X).* Незалежною змінною величиною виступають фактори, що обумовлюють виникнення та впливають на розмір витрат. Найбільш поширеними факторами витрат є: обсяг виробництва, обсяг реалізації, кількість машино-годин, кількість людино-годин, кількість матеріалів, кількість замовлень чи замовників тощо. При цьому, важливе значення має інтервал незалежної змінної величини, для якого визначається функція витрат. Він називається релевантним діапазоном і представляє собою проміжок часу, в межах якого модельована поведінка витрат досить точно

відповідає дійсності.

4. *Формування бази даних.* Інформація, необхідна для дослідження функції витрат, повинна містити результати спостережень про витрати та фактори, що їх обумовлюють, за ідентичні проміжки часу (день, тиждень, місяць, рік тощо) при незмінних організаційно-технологічних і економічних умовах господарювання. При цьому кількість спостережень має бути достатньою для встановлення достовірного взаємозв'язку між витратами та їх фактором, але не повинна відображати застарілі дані.

5. *Вибір методу дослідження функції витрат.* В теорії і практиці управлінського обліку відомі різноманітні методи дослідження функції витрат. Найбільш поширеними з них на сьогоднішній день є аналітичний метод, графічний метод, метод вищої-нижчої точки, регресійний аналіз, спрощений статистичний метод.

6. *Графічне відображення функції витрат.* Побудова графіка функції витрат забезпечує наглядність виявлення ступеня взаємозв'язку між витратами та їх фактором і дозволяє чітко визначити межі релевантного діапазону функції витрат.

7. *Застосування функції витрат в управлінні.* Дослідження функції витрат широко використовується для складання кошторисів, прогнозування і контролю витрат, розробки стандартів і нормативів витрат, оперативного аналізу відхилень та встановлення їх причин, визначення собівартості продукції за методом обліку неповних витрат, а також в процесі прийняття рішень щодо ціноутворення, оптимізації витрат, прибутку та обсягів діяльності підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Вище сказане дає підстави зробити висновок, що від величини витрат залежить прибутковість підприємства, тому ефективне управління витратами, яке передбачає мінімізацію їхньої загальної величини є надзвичайно важливим. Правильне управління витратами, в свою чергу, створює підприємства солідний запас стійкості та підвищує його ефективність, а значить, посилює його здатність до

захисту своїх ринкових інтересів і здатність за інших рівних умов отримати більший прибуток.

В процесі роботи були вирішені наступні задачі:

- визначено поведінку витрат;
- розглянуто сутність і види витрат, які виникають в процесі господарської діяльності підприємства;
- визначено поняття «управління витратами» та його актуальність в сучасних умовах функціонування підприємства;
- обґрунтовано системний підхід до управління витратами.

Роль витрат у господарській діяльності підприємств незаперечна. Але лише чітко налагоджена система управління витратами дасть відчутні результати в фінансово – господарській діяльності підприємства. Уважне ставлення до вибору класифікації та аналізу поведінки витрат визначить, наскільки правильно організована система управління витратами. Пряма залежність прибутку підприємства від рівня витрат за умов пошуку резервів їх зниження дасть можливість швидшими темпами розвиватися компанії. В кінцевому підсумку розвиток суб'єктів господарювання і це стане конкурентною перевагою на ринку.

Література:

1. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
2. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. - Київ: Лібра, 2010. - 880 с.
3. Грещак М Г, Коцюба О С Управління витратами. навч-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2009 – 350 с.
4. Данилюк М.О., Лещій В.Р. Управління витратами на промислових підприємствах / Науково-практичний посібник: Наукове видання. – Івано-Франківськ: ПП Супрун, 2006. - 172 с.

5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет// - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2009. - 783 с.
6. Іванюта П.В., Лугівська О.П., Управління витратами: навч. посіб./Київ: «Центр учбової літератури», 2011 р. – 316 с.
7. Карпова Т.П., Управлінський облік//підручник для ВУЗів// М.: Юніті-Дана, 2007 р. – 354 с.
8. Партин Г.О., Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія К.: УСБ НБУ, 2003. – 219 с.
9. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства// - К.: КНЕУ, - 2008 р. – 340 с.
- 10.Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства: навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2010. — 120 с.