

ФОРМУВАННЯ ТА ОЦІНКА ТРАНСФОРМАЦІЇ СТРУКТУРИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розкриваються теоретичні і практичні підходи до формування структури виробничих витрат промислових підприємств. Проаналізовано причини сучасних деформацій цих структур. Визначені напрямки подальших досліджень за поставленими проблемами.

Актуальність і постановка проблеми. Основною складовою витрат підприємства є виробничі витрати. Всі інші витрати, джерелом відшкодування яких є собівартість, ефективні і доцільні лише при умові, коли їх загальна величина не перевищує значення валового прибутку (маржі). Але визначення межі витрат поточного періоду можливе лише після його закінчення. Відсутність попередньої інформації про величину допустимих витрат призводить до ситуації перевитрат їх можливого рівня і, як наслідок, до збиткової діяльності підприємства. Який вихід в таких умовах? Теоретично цю проблему можна вирішити дуже просто: надходження, які поступають, наприклад, від реалізації продукції (послуг) витрачати суворо згідно структури формування цих надходжень, але практично це виконати неможливо, тому що існують певні платіжні зобов'язання підприємства, які необхідно виконувати у визначені терміни і визначеними сумами. Тоді виникають питання: як збалансувати величину надходжень і витрат; яке оптимальне їх співвідношення; як вплинуть теперішні витрати на майбутні доходи; яка сума надходжень буде достатньою для забезпечення платоспроможності та ефективної діяльності підприємства? В даній статті ми не беремо на себе відповідальність за відповідь на поставлені запитання. Ці питання надто складні і багато зарубіжних та вітчизняних економістів-дослідників працювали і працюють над цими проблемами. Але кожна нова спроба створити ефективний механізм формування витрат, що буде сприяти максимізації надходжень, може бути оцінена як позитивна, тому що основна мета її полягає в створенні умов для підвищення ефективності діяльності.

Постановка завдання. В межах даної статті ми зупинимось на питаннях формування виробничих витрат та проаналізуємо ті структурні зміни, які обумовлені сучасними умовами господарювання.

Організаційно-правовою основою формування витрат підприємства та визначення собівартості продукції є нормативні документи законодавчої та виконавчої влади держави. Закон України „Про підприємства в Україні” надає право підприємству за його внутрішніми нормативними документами самостійно визначати витрати. Основним принципом формування витрат є відповідність їх доходам. Будь-яке підприємство багатіє не великими доходами, а розумними витратами. Для визначення фінансового результату порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення.

Поняття витрат є неоднозначним і викликає наявність певного різноманіття у трактуванні цієї категорії різними вченими. В економічному словнику [1] витрати виробництва визначаються як сукупність живої та уречевленої праці на виготовлення продукту і за умов товарно-грошових відносин вони виступають у вартісній формі.

Згідно [2], виробничі витрати кожного окремого підприємства є дійсними витратами на виготовлення продукції, які складаються з витрат на засоби і предмети праці, оплату праці та проведених соціальних заходів, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів тощо.

На практиці витрати на виробництво продукції є сумою частини ресурсів, використаних для виробництва цієї продукції. Вони можуть бути виражені як у натуральному, так і у вартісному вигляді. До вартісних відносяться витрати, що виражають частину вартості ресурсів за певний розрахунковий період, які необхідні для підготовки та здійснення виробничого процесу, а також реалізації його результатів. Згідно цього визначення, витрати складаються з поглинутої в певному виробничому періоді вартості організаційних, основних і додаткових чинників, необхідних для виробництва та реалізації продукції.

В економічній літературі зустрічається багато спроб здійснити оцінку витрат підприємства на основі інших підходів. Наприклад, витрати пропонується оцінювати в трудових, енергетичних одиницях [3]. Не заперечуючи доцільність здійснення такого підходу до оцінки витрат в необхідних випадках, вважаємо, що для визначення можливостей регулювання процесів формування витрат з метою підвищення їх ефективності необхідна і важлива лише вартісна їх оцінка, оскільки тільки вартісна оцінка дає змогу аналізувати альтернативні можливості використання ресурсів і вибирати найкращі з них.

Для того, щоб отримати можливість управління процесами формування витрат, контролювати їх розмір та відповідність існуючим реальним потребам та можливостям їх задоволення, необхідно керуватись відповідною їх класифікацією.

На сьогодні існує багато різних підходів до класифікації витрат. Ми зупинимось на виділенні двох

класифікаційних ознак, на наш погляд, головних: за економічними елементами і за калькуляційними статтями собівартості, оскільки тільки вони мають суттєве значення для аналізу формування витрат і для розробки заходів щодо вдосконалення цього процесу.

Кожне підприємство при здійсненні господарської діяльності розраховує виробничі витрати на весь обсяг продукції і визначає собівартість кожної одиниці виробу. Таке визначення проводиться методом калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг. Групування за економічними елементами є єдиним для всіх видів економічної діяльності і містить у собі п'ять економічних елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію основних фондів та інші витрати.

Таке групування витрат передбачає визначення ролі окремих факторів у створенні продукції. Виділення окремого елемента „відрахування на соціальні заходи” обґрунтовано тим, що саме вони є частиною додаткового продукту, яка вилучається у підприємства і направляється у фонди споживання суспільства. Економічний елемент „інші витрати” також містить значну частину додаткового продукту - страхові платежі, орендну плату, відсотки за користування кредитом, обов'язкові податкові платежі та ін.

Витрати, пов'язані з виробництвом конкретної продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством. У відповідності з результатами калькулювання встановлюється не лише рівень собівартості продукції, а й встановлюється структура виробничих витрат, оскільки саме структура витрат обумовлює потребу в капіталі і фінансуванні. Наприклад, підприємство, згідно [4], може формувати виробничу собівартість за наступними статтями калькуляції:

- сировина та матеріали;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

До наведеної вище номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька статей калькуляції в одну або виділяти з однієї статті декілька окремих статей калькуляції.

До недавнього часу існувала ще одна стаття у структурі собівартості – „відрахування до фонду Чорнобиля” (% від заробітної плати). Ця стаття була досить спірною, адже дані відрахування часто не доходили до їх цільового призначення. Ми ж пропонуємо у структурі собівартості ввести статтю „Фонд екологічності” продукції [5], яка буде розраховуватись у відсотках від вартості матеріалів і напівфабрикатів. А запровадження економіко-екологічних нормативів дозволить диференційовано підійти до відрахувань на продукцію різних галузей національної економіки і адресного їх вкладання саме у ті галузі, де була вироблена продукція. Це тільки перший крок, який вказує на принципову різницю в розрахунку фондів для усунення збитків, заподіяних природі від виробництва тієї чи іншої продукції. При конкретних практичних розрахунках економіко-екологічних нормативів точність може бути збільшена, якщо в них будуть враховані регіональні особливості.

При порівнянні витрат на отримання кінцевих результатів, які задовольняють одну і ту ж потребу, необхідно виходити з того, що останні можуть відрізнятися за часом їх отримання, тобто завжди необхідно досліджувати отримання кінцевих результатів у їх динаміці. Вартісні нормативи витрат у перехідній економіці визначаються ринком.

Для обрахування витрат виробництва через собівартість промислової продукції, результатів або їх ціну, слід у подальшому звернутись до структури собівартості. До калькуляції собівартості продукції мають входити: витрати на матеріали та напівфабрикати, на які повинні бути створені економічні нормативи; витрати на заробітну плату основних робітників, які регламентуються трудовими нормативами; відрахування на соціальне страхування, регуляторами яких є соціальні нормативи; відрахування на екологічність продукції, які регламентуються еколого – економічними нормативами (рис. 1)

На нашу думку, у калькуляції собівартості сумарні витрати, поряд із проміжними (матеріалами, напівфабрикатами, електроенергією тощо) та кінцевими (живою працею) витратами повинні розраховуватися у вигляді ціни екологічності продукції як величини певного відсотку від вартості матеріалів для створення централізованого “Фонду екологічності продукції”.

Отже, необхідним буде включення у загальні витрати виробництва економіко-екологічних відрахувань на відшкодування збитків, заподіяних природі від експлуатації та утилізації створеного продукту. Останній показник значно спростить систему сплати внесків для відшкодування збитків і дозволить формувати цільові фонди окремих галузей і видів використаних ресурсів.

Виробничі витрати – явище суб'єктивне як з точки зору їх формування, так і з точки зору впливу на

фінансові результати, наприклад, на прибуток, оскільки в ринковій економіці прибуток залежить не тільки від рівня витрат, а й від ринків збуту продукції, швидкості її реалізації, конкурентоспроможності, обраних методів ціноутворення та інших факторів.

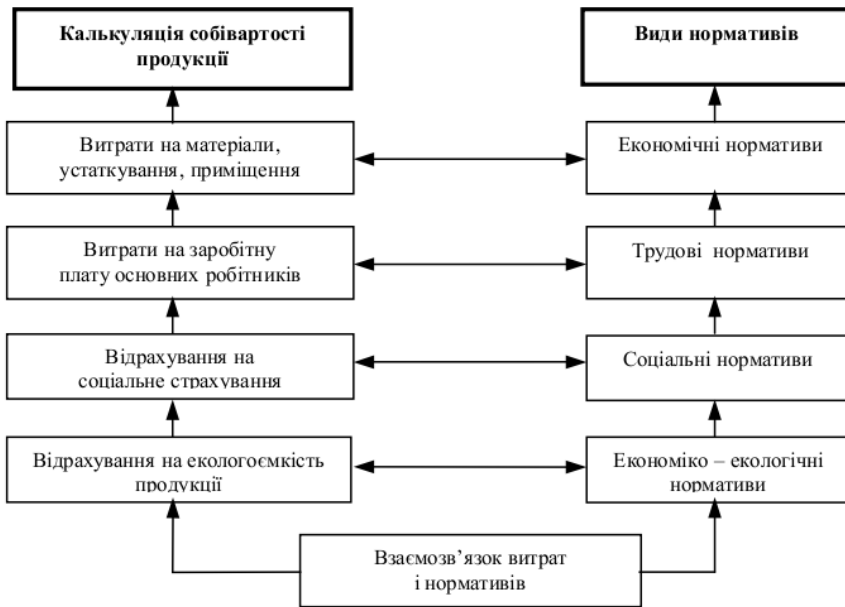


Рис. 1. Укрупнена схема взаємозв'язків витрат і нормативів

У процесі зміни форм власності виробничі витрати не знайшли ще належного виміру у забезпеченні ефективності господарювання. За часів командно-адміністративної економіки рівень рентабельності залежав від рівня собівартості одиниці продукції. В ринковій економіці взаємозв'язок втрачається. Це пов'язано як із інфляційними процесами, так і з можливостями різних підходів до формування собівартості в нових умовах господарювання. Наприклад, згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", існують чотири методи обліку вартості запасів.

Послаблення державного контролю за формуванням та використанням виробничих витрат призвело до надмірного і необґрунтованого їх зростання та деформації. Негативну роль на динаміку виробничих витрат відіграють випереджаючі темпи росту цін на енергоносії та матеріально-сировинні ресурси. Поряд з цим застарілі основні виробничі фонди та технології, відсутність належної мотивації праці не можуть забезпечити належний рівень використання виробничих ресурсів, раціональне формування виробничих витрат. Для визначення основних шляхів виходу з цього становища необхідно проаналізувати структуру виробничих витрат та виявити причини її деформації.

Основний матеріал дослідження. У табл. 1 відображені елементи операційних витрат по підприємствах різних галузей промисловості. Деформація структури витрат особливо очевидна для підприємств харчової промисловості. Матеріальні витрати складають майже 90 % в собівартості, питома вага заробітної плати знизилась до недопустимого рівня, а існуючий рівень цін не дозволяє її підвищувати, але відомо, що через статтю „заробітна плата” виробничі витрати повинні виконувати свою стимулюючу функцію. Так як, по-перше, заробітна плата виступає стимулом ефективного використання основних виробничих фондів, по-друге, через фонди матеріального стимулювання забезпечується раціональне використання матеріальних ресурсів, ефективне використання робочого часу, скорочення витрат праці на одиницю продукції, що веде до зростання обсягів виробництва, яке, в свою чергу, зменшує величину загально виробничих витрат на одиницю виробленої продукції. Іншими словами, через заробітну плату стимулюється скорочення витрат по всіх статтях калькуляції. Тобто, низький рівень заробітної плати не стимулює в необхідній мірі процес зниження витрат. Хоча, якщо взяти конкретно підприємство ЗАТ „Хмельницька маслосирбаза”, то, незважаючи на постійне зниження частки заробітної плати у собівартості продукції, середньомісячна її величина на підприємстві у два рази перевищує прожитковий мінімум. Все це відбувається за рахунок інтенсивного використання основних фондів (показник фондівіддачі складає - 4,02). При умові зниження матеріальних витрат (наприклад, зниження цін на сировину за рахунок насичення та збалансування ринку) на підприємствах харчової промисловості є значні резерви зростання заробітної плати і зниження загальної суми виробничих витрат.

По відношенню до підприємств машинобудівної та радіотехнічної промисловостей, деформація у структурі витрат для них, перш за все, спостерігається у значному зростанні частки витрат на оплату праці і постійне зростання матеріальних та паливно-енергетичних витрат. Ріст цін на засоби виробництва призвів до підвищення і без того домінуючої питомої ваги матеріальних витрат в собівартості продукції. Простежується ще й така закономірність: висока питома вага заробітної плати спостерігається, як правило, на тих підприємствах, де низький рівень використання виробничих потужностей (у межах 30 %) та які працюють збитково, або вкрай з низькою рентабельністю. Так, незважаючи на відносно високу питому вагу заробітної плати в собівартості продукції (27,9 %) на ВАТ „Термопластавтомат” середньомісячна заробітна плата на підприємстві вперше за останні десять років досягнула величини прожиткового мінімуму. Непокритий збиток у 2003 році склав -19601,2 тис. грн, показник фондівіддачі рівний 0,06. Аналогічна ситуація і на інших

підприємствах.

Таблиця 1

Елементи операційних витрат у 2003 році за галузями промисловості [6]

| Структура витрат за економічними елементами | Галузі промисловості | | | | | | | | | | | | | |
|---|-------------------------|-----------|--------------------------|-----------|----------------|-----------|--------------|-----------|------------|-----------|-----------------------------------|-----------|--------------------------------|------|
| | машинобудування | | | | радіотехнічна | | | | легка | | харчова | | | |
| | Промислові підприємства | | | | | | | | | | | | | |
| | ВАТ „Пригма-Прес” | | ВАТ „Термопласт-автомат” | | ВАТ „АК Адвіс” | | ДП „Новатор” | | ВАТ „Темп” | | ВАТ „Полонський фарфоровий завод” | | ЗАТ „Хмельницька маслосирбаза” | |
| тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % | тис. грн. | % | |
| Матеріальні затрати | 1741,1 | 33,4 | 4525,7 | 34,7 | 15701,0 | 58,8 | 32277,7 | 55,3 | 3822,2 | 36,6 | 12451,0 | 59,2 | 44316,3 | 86,9 |
| Витрати на оплату праці | 1700,0 | 32,6 | 3636,6 | 27,9 | 5084,0 | 19,1 | 10283,0 | 17,6 | 1848,9 | 17,7 | 4813,0 | 23,0 | 3490,2 | 6,8 |
| Відрахування на соціальні заходи | 647,7 | 12,4 | 1347,9 | 10,3 | 1857,0 | 6,9 | 3740,2 | 6,4 | 721,7 | 6,9 | 1896,0 | 9,01 | 1266,5 | 2,5 |
| Амортизація | 696,4 | 13,3 | 1579,1 | 12,1 | 1967,0 | 7,4 | 3075,0 | 5,3 | 1428,7 | 13,7 | 434,0 | 2,06 | 1010,4 | 2,0 |
| Інші операційні витрати | 432,1 | 8,3 | 1942,1 | 15,0 | 2078,0 | 7,8 | 8984,6 | 15,4 | 2625,6 | 25,1 | 1429,0 | 6,73 | 921,8 | 1,8 |
| Разом | 5217,3 | 100 | 13031,4 | 100 | 26687,0 | 100 | 58360,5 | 100 | 10447,1 | 100 | 21041 | 100 | 51005,2 | 100 |

При складанні планових калькуляцій майже на всіх підприємствах завищуються матеріальні витрати, що пояснюється відсутністю інформації про рівень цін на сировину та матеріали, які включаються до складу матеріальних витрат у наступні періоди.

Що стосується паливно-енергетичних витрат, то нині діючу систему відпуску і оплати електроенергії побудовано за затратним механізмом. В таких умовах підприємства-споживачі абсолютно не зацікавлені в її економії. Підприємства замовляють значно вищий ліміт потреби електроенергії, ніж фактично споживають, оскільки за його перевищення сплачуються штрафи, які значно перевищують саму вартість спожитої електроенергії. Підприємства платять попередньо за замовлений ліміт електроенергії, а не за фактично спожиті її обсяги і, таким чином, включають до собівартості продукції вартість заявленої потужності, яка перевищує фактичну, що призводить до зростання цін і тарифів на вироблені товари.

Розширення збутових функцій виробничих підприємств призводить до подальшого зростання статті „інші витрати” в структурі виробничих витрат. Збільшують питому вагу цієї статті витрат і надмірні кредитні проценти по короткостроковим позичкам банків та різноманітні податкові відрахування. Діють й об’єктивні чинники, які пов’язані з розвитком ринкових відносин. Дія цих чинників зумовлена необхідністю вивчати ринки збуту продукції, яка вимагає додаткових виробничих витрат. Частка статті „інші витрати” може зростати також завдяки збільшенню маси продукції низької якості, спаду обсягів виробництва, через що на одиницю виробленої продукції припадає більше загально виробничих та невиробничих витрат, які зростають ще й через підвищення суми амортизації за рахунок подорожчання вартості будівель, споруд, загальнозаводського інвентарю та подорожчання послуг на їх поточний ремонт.

Щодо обліку витрат, то сьогодні простежується значна складність методичних нормативних документів, що регламентують віднесення тих чи інших витрат на собівартість продукції. Тому нерідко підприємства необгрунтовано включають до собівартості продукції витрати на капітальний ремонт, відрахування на утримання органів управління, об’єктів культурно-побутового призначення та інші витрати, які повинні відшкодовуватись за рахунок прибутку підприємств.

Висновки і перспективи подальшого дослідження. Таким чином, сьогодні на промислових підприємствах мають місце суттєві деформації у формуванні та структурі виробничих витрат, зумовлені впливом як об’єктивних, так і суб’єктивних чинників. Причиною таких деформацій є, перш за все, існуюча сьогодні податкова політика, яка сприяє приховуванню прибутків та стає причиною економічного пригнічення виробництва. Для того, щоб зацікавити виробника у зниженні виробничих витрат, необхідно стримувати підвищення цін податком на прибуток залежно від джерела його отримання. Весь прибуток, отриманий за рахунок економії матеріальних та енергетичних ресурсів, доцільно залишати товаровиробнику.

Відомо, що виробництво будь-яких товарів проходить довгий, розгалужений шлях життєвого циклу від подання ідеї до утилізації виробу. Кожна з ланок цього циклу спричиняє дію на навколишнє середовище і є “відповідальною” за негативні наслідки цієї дії. Причому не тільки за прямі збитки, але й за непрямі наслідки, які виникли на стадіях виробництва вихідних ресурсів і енергії. В умовах переходу до ринку в системі формування собівартості продукції повинна визначатися частка (відсоток) відрахувань на екологічні витрати. Це дозволило б переглянути споживчі вартості різних видів продукції і екологізувати виконання ними функцій обліку суспільно-необхідних витрат.

У сучасних умовах господарювання повинен змінитися підхід до планування витрат і результатів виробництва, коли визначальною особливістю має стати конкуренція виробників, а отже, і конкуренція витрат. Сьогодні законодавчо не визначено відповідальність підприємств за завищення собівартості продукції, відсутній правовий механізм зацікавленості в її зниженні та контроль за нею з боку держави. Тільки за рахунок створення економічної зацікавленості підприємств у зменшенні виробничих витрат можна розв'язати дану проблему. Це можна зробити шляхом зміни об'єкта оподаткування: ним має бути не прибуток, а виробничі витрати.

Слід зазначити також, що виробничі витрати є не тільки складовою ефективності господарювання. Вони є основним економічним елементом виробничо-господарської системи і змінюються разом зі змінами у макроекономіці, і, в першу чергу, у сфері цін та ціноутворення. Сьогодні дуже важливо сформувані державні вимоги до суб'єктів господарської діяльності і питань використання ресурсів, формування раціональності структури виробничих витрат. Одним з основних заходів державного регулювання щодо створення ефективного механізму зниження виробничих витрат є раціональна, цілеспрямована податкова політика.

Отже, в даній публікації ми зупинились лише на питаннях формування та зміни виробничих витрат. Враховуючи те, що це лише частина загальних витрат підприємства, а бажаний результат діяльності залежить від ефективного формування та використання всіх витрат, дослідження за даним напрямком мають перспективу подальшого розвитку.

Література

1. Краткий экономический словарь // Под ред. Ю.А. Белика и др. – М.: Политиздат, 1987. – 399 с.
2. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
3. Джей К. Шим, Джоэл Т. Сигел. Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Филин, 1996. – 340 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” / Зареєстр. в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. № 27/4248.
5. Нижник В.М. Затрати і результати праці в транзитивній економіці: Монографія. – Хмельницький: Поділля, - 2000. – 359с.
6. Баланси, річні звіти промислових підприємств за 2003 рік
7. Манн Р., Майер Э. Контролинг для начинающих. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
8. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості / Затв. Постановою Кабінету міністрів України від 26 квітня 1996 р. № 473 // Галицькі контракти, 1996. – № 35-36.
9. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: Поліграфіст ЛТД, 1995. – 164 с.
10. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 176 с.
11. Пушкар М.С. Контролинг: Тернопіль, 1997. – 146 с.
12. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
13. Бланк И. Управление прибылью. – К.: Ника, 1998. – 544 с.
14. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – К.: СКАРБИ, 1998. – 378 с.
15. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: Аудит, 1998.
16. Гюріна Н.М., Смелянська Т.П. Управління витратами: Програма, методичні вказівки до вивчення курсу та виконання контрольної роботи для студентів денної та заочної форми навчання спеціальності 7.05.02.01 “Менеджмент організацій”. – Хм.: ТУП, 2000 – 88 с.

Надійшла 9.6.2004 р.

УДК 338.58

Л.П. ШВЕЦЬ, О.І. МЕЛЬНИК, В.І. КУХАР

Хмельницький державний університет

ЦІНОВА ПОЛІТИКА ТА ДОСЯГНЕННЯ УМОВ БЕЗЗБИТКОВОСТІ

Обґрунтовано актуальність проблеми вибору напрямку цінової політики підприємства. Досліджено наслідки зміни ціни реалізації послуги підприємства залежно від ситуації на ринку даного виду послуг. Розглянуто практичні ситуації зміни ціни, що супроводжуються одночасною зміною як постійних, та і змінних витрат.

Питання: що ж являє собою ціна, що лежить в її основі постало ще перед Аристотелем і пройшло через усю класичну політекономію до наших днів. Намагання багатьох економістів дати відповідь на поставлені питання відображені в різних теоріях вартості та ціни (В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, Ф. Кене, К.