

ТЕНРОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

ЛОТИШ ОКСАНА ЯРОСЛАВІВНА

УДК 338.512

**ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ
МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність 08.06.01 – економіка, організація і управління
підприємствами

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Гринчуцький Валерій Іванович

Тернопіль - 2004

ВСТУП

Актуальність теми. Підвищення ефективності діяльності підприємств в умовах переходу України до ринкових відносин є важливим напрямком здійснення такої економічної політики, яка б забезпечила отримання стабільного прибутку, більш раціональне використання виробничих ресурсів та пошук шляхів інтенсифікації виробництва.

Показником, який відображає ефективність використання всіх виробничих ресурсів та режим їх економії, виступає величина витрат виробництва. Поряд з іншими показниками динаміка виробничих витрат використовується для характеристики рівня ефективності виробництва. Остання прямо залежить від зниження рівня витрат виробництва.

Актуальність проблеми формування витрат на виробництво продукції зростає у зв'язку із стабілізацією економіки і поступовим нарощуванням масштабів виробництва в Україні. При цьому важливим аргументом на користь оптимального формування витрат є те, за рахунок яких факторів відбувається зростання кінцевих результатів діяльності підприємств. Об'єктивно постає питання раціонального і економного витрачання всіх видів ресурсів, зниження їх витрат, прискореного переходу до ресурсозберігаючих і безвідходних технологій.

За останнє десятиріччя витрати на виробництво продукції в країні постійно зростали, головним чином в галузях переробки сільськогосподарської сировини. У зв'язку із вказаним, проблема формування і неухильного зниження витрат в сучасних умовах вимагає всебічного техніко-економічного аналізу, поглибленого вивчення з метою ефективного управління динамікою витрат виробництва.

Проведені нами дослідження показали, що на молокопереробних підприємствах Тернопільської області тенденція зміни витрат виробництва продукції в динаміці по роках є різною. Найоб'єктивніше цю ситуацію відображає показник витрат на одну гривню товарної продукції. Так,

наприклад з 1999р. по 2001р. витрати на одну гривню товарної продукції мали тенденцію до зменшення (відповідно 95,4 коп., 88,8 коп., 86,9 коп.). В той же час 2002р. супроводжувався підвищеними витратами на такому рівні, що обумовило збиткову роботу підприємств (106 коп.). В 2003р. ситуація стає дещо кращою.

До числа нових досліджень з питань ефективного формування витрат виробництва можна віднести праці таких вітчизняних вчених як І.А. Бланк, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, Ю.Я. Литвин, Г.А.Науменко, С.А. Ніколаєва, О.А. Орлов, Є.Г. Рясних, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, В.Б. Суржик, А.П. Чухліб, А.Д. Шеремет, Д.А. Штефанич та інші. Питання проблеми формування витрат на виробництво продукції знайшли своє відображення в працях таких зарубіжних вчених, як Р. Ентоні, Дж. Рис, Е. Майер, Дж. Обер-Кріс, Дж. К. Шим, Дж.Г. Сигел, А. Томпсон, Дж. Формбі, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та інші.

Висвітленню аспектів щодо проблеми ефективного формування витрат на виробництво продукції значна увага надається на сторінках наукових журналів “Економіка України”, “Баланс”, “Економіст”, “Бізнес-інформ”, “Фінанси України”, “Економіка АПК”, “Харчова і переробна промисловість” тощо.

Таким чином, в даний час вже нагромаджений значний досвід у вирішенні вищезгаданих проблем. Однак поряд з тим, щодо молокопереробної промисловості в цій галузі дослідження є ще невирішені питання. До недавнього часу питання, пов'язані із випуском продукції переробки молочної сировини і ефективним формуванням витрат, на її виробництво розглядались, як правило, лише в межах даної галузі промисловості, без врахування її специфіки, як галузі, що переробляє продукцію тваринництва. В ринкових умовах господарювання постає питання пошуку нових підходів до формування витрат на виробництво молокопереробної продукції та виявлення факторів, які визначають їх рівень, а також визначення таких показників ефективності виробничих

ресурсів, які б у достатній мірі стимулювали підприємства комплексно і більш раціонально їх використовувати.

Важливість даної проблеми, недостатній рівень вивчення питань щодо формування витрат молокопереробних підприємств, удосконалення управління витратами з метою їх оптимізації зумовили необхідність вибору теми дисертації, її мету, структуру та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана згідно з планом науково-дослідних робіт Тернопільської академії народного господарства і належить до держбюджетної теми “Обґрунтування шляхів підвищення ефективності функціонування підприємств в умовах трансформації економіки України” (номер державної реєстрації 0102И002562). Роль автора у виконанні цих науково-дослідних робіт полягає у теоретичному обґрунтуванні особливостей процесу формування витрат на виробництво продукції та розробці пропозицій щодо його використання на молокопереробних підприємствах.

Мета і завдання наукового дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення чинного механізму формування витрат на виробництво продукції за допомогою використання сучасних методик розподілу непрямих витрат на одиницю продукції, а також моделей оптимізації витрат.

Для досягнення вказаної мети у процесі дослідження передбачено вирішення таких завдань:

- розкрити економічний зміст поняття “витрати” і обґрунтувати роль витрат як елементу ринкового механізму функціонування підприємства;
- дослідити основні ознаки класифікації витрат на виробництво продукції та визначити практичну і теоретичну значущість різних груп витрат, їх вплив на формування, аналіз і контроль;

- розширити процес формування витрат на виробництво з врахуванням національних стандартів, що відповідають умовам господарювання підприємств у ринковому середовищі;
- провести аналіз існуючої методики формування витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств;
- запропонувати систему показників оцінки величини виробничих витрат, враховуючи специфіку виробництва молочної продукції, як матеріаломісткого;
- дослідити механізм розподілу непрямих витрат на виробництво одиниці продукції та обґрунтувати використання відповідних баз розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції;
- обґрунтувати удосконалення формування витрат на основі використання моделі оптимізації як одного з ефективних методів управління витратами.

Об'єктом дослідження є організаційно-економічний механізм формування витрат на виробництво продукції. Поглиблені дослідження здійснено за матеріалами молокопереробних підприємств Тернопільської області.

Предметом дослідження є формування витрат на виробництво молокопродукції.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дисертації стали положення і висновки сучасної теорії витрат, доробки вітчизняних та зарубіжних вчених і фахівців-практиків з проблем формування витрат на виробництво, а також законодавчі та нормативні акти України. У дисертаційному дослідженні використано такі методи: загальнонаукові методи аналізу і синтезу, статистичного групування і порівняння – при проведенні аналізу стану формування витрат на виробництво продукції на підприємствах молочної промисловості; графічний метод – для наочної ілюстрації досліджуваних явищ, процесів, закономірностей; економіко-математичний метод - при розробці задачі

оптимізації витрат на виробництво молочної продукції; метод порівняння паралельних рядів - при визначенні взаємозв'язку між зміною обсягів виробництва і величини витрат виробництва.

Інформаційним забезпеченням проведення зазначених вище методів дослідження стали матеріали статистичних збірників, дані Держкомстату України, Тернопільського обласного управління статистики та окремих підприємств Тернопільської області.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що в дисертації розвинуті теоретико-методологічні положення та методико-практичні рекомендації щодо формування витрат на виробництво продукції на підприємствах молочної промисловості. За підсумками дослідження отримано такі наукові результати:

- уточнено зміст поняття “витрати” як об’єкту планування відповідно до ринкових умов господарювання і виявлено місце витрат у кінцевих результатах діяльності підприємства (на відміну від існуючого визначення нами пропонується розглядати витрати виробництва як вихідну матеріальну основу виробничої собівартості та відносити до неї витрати, які мали місце, існують і будуть виникати внаслідок споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства, пов’язані з виробництвом конкретного випуску продукції з метою її наступної реалізації і отримання прибутку);
- визначено основні відмінності у використанні методики групування витрат за різними ознаками у практиці діяльності закордонних і вітчизняних підприємств;
- уточнено поняття “формування витрат на виробництво продукції” (нами пропонується розглядати процес формування як цілісний механізм, під яким розуміють сукупність принципів, методів і показників формування витрат);
- зроблено аналіз особливостей формування витрат на виробництво продукції та виявлено основні тенденції зміни їх структури на

- підприємствах молочної промисловості із врахуванням специфіки їх діяльності;
- запропоновано використання комплексного підходу у виборі системи показників оцінки рівня виробничих витрат (вперше введено у систему показників оцінки рівня витрат показник граничної матеріаломісткості виробництва з метою більш комплексного і раціонального використання молочної сировини);
 - запропоновано використання конкретних баз розподілу непрямих витрат для підприємств молочної промисловості, які більш достовірно дозволять формувати витрати на виробництво одиниці продукції (на відміну від традиційної бази розподілу витрат на утримання і експлуатацію обладнання пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників доцільно використовувати показник заробітної плати виробничих робітників, скоригований на коефіцієнт техномісткості).
 - запропоновано використання у практиці діяльності молокопереробних підприємств модель оптимізації витрат, як один з ефективних методів управління витратами виробництва (на відміну від існуючих моделей використано формалізований підхід до побудови даної задачі, універсальність якої полягає у тому, що розв’язки можна отримати за будь-який період часу – від декади до року);

Практичне значення одержаних результатів полягає у виробничій спрямованості теоретико–методологічних розробок, можливості удосконалення формування витрат на виробництво продукції підприємств молочної промисловості шляхом об’єктивного розподілу непрямих витрат на одиницю продукції, використання рекомендацій щодо вибору напрямків оптимізації витрат.

Результати дисертаційної роботи впровадженні на ЗАТ “Буцацький сирзавод” (довідка про впровадження № 176 від 02.06.2004р.), ВАТ “Вишнівецький сирзавод” (довідка про впровадження № 576 від

04.06.2004р.), ВАТ “Кременецький маслосирзавод” (довідка про впровадження № 243 від 10.06.2004р.).

Основні теоретичні висновки і практичні рекомендації дисертанта впроваджуються і використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при проведенні практичних занять з навчальних дисциплін “Управління витратами виробництва”, “Обґрунтування шляхів зниження витрат виробництва” та “ Планування діяльності підприємств” (довідка про впровадження № від 2004р.).

Особистий внесок здобувача. Наукові результати, викладені у дослідженні, автором отримано особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї, положення, які є результатом особистої роботи здобувача. Конкретний внесок дисертанта у ці праці вказано у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і результати досліджень дисертації оприлюднені на міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми фінансово-економічного розвитку підприємництва та малого бізнесу в Україні (регіональний аспект)” (17-18 квітня 2003 р., Чернівці), науково-практичній конференції “Стратегія розвитку вітчизняних підприємств” (23-24 жовтня 2003 р., Тернопіль), традиційній (четвертій) міжнародній науковій конференції студентів і молодих учених (9-12 грудня 2003 р., Донецьк).

Публікації. За темою дисертаційної роботи опубліковано 9 наукових праць (наукові статті, тези доповідей) загальним обсягом 2,5 друк. арк., з них особисто автору належить 1,9 друк. арк. У фахових виданнях опубліковано 5 праць, 4 з яких, одноосібно.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО В СУЧАСНИХ УМОВАХ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

1.1. Витрати на виробництво як елемент ринкового механізму функціонування підприємства

Одним із важливих напрямків підвищення ефективності виробництва є здійснення збалансованої економічної політики, спрямованої на розв'язання конкретних завдань стабілізації та відновлення економічного зростання, пошуки шляхів інтенсифікації виробництва, більш раціонального використання виробничих ресурсів, підвищення якості роботи.

Процеси, що відбуваються останнім часом у реформуванні економіки держави, на жаль, ще не набули своєї логічної форми. Продовжує діяти застаріла психологія виробника, коли на витрати виробництва необгрунтовано списуються будь-які можливі й неможливі витрати. Завищується відпускна ціна і виникає така ситуація: при парадоксальному падінні обсягів виробництва існує затоварювання готовою продукцією. Платоспроможний попит не відповідає пропозиції, а звідси – виникнення неплатежів, заборгованості по заробітній платі та інших соціальних виплатах.

З переходом на ринкові відносини має змінитися підхід до формування витрат і результатів виробництва. Коли в умовах директивної економіки існували загальні і обов'язкові для всіх норми і нормативи витрат (галузеві і міжгалузеві), що дозволяло складати планову калькуляцію і контролювати додержання підприємствами зазначених нормативів, то з переходом до ринкових відносин визначальною рисою виступає конкуренція виробників. Таким чином, принципово неможливим стає застосування єдиних і обов'язкових для всіх підприємств норм і нормативів,

що робить нереальним здійснення централізованого контролю за дотриманням підприємствами планових обсягів витрат.

Різні аспекти витрат виробництва вивчались і вивчаються багатьма вітчизняними і зарубіжними економістами. У зв'язку з цим в економічній літературі з питань визначення суті витрат виробництва, їх якісної характеристики відсутнє єдине трактування економістами даної категорії.

При розгляді категорії "витрати" необхідно дати чітке розмежування поняттям затрати, виплати, видатки і витрати. Дані категорії перебували в полі зору таких вчених як Ф.К. Беа, Е. Дихтл, Й.М. Петрович, К.А. Раїцький, В.В. Сопко та інших.

В "Економічній енциклопедії" витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів [47, с.203].

К.А. Раїцький дає своє визначення понять витрат і затрат. Відповідно витрати виробництва і обігу промислового підприємства розглядаються як грошовий вираз затрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством своєї виробничої і комерційної діяльності, або як затрати живої і уречевленої праці підприємства на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг та їх реалізації. На практиці при характеристиці цих витрат використовують термін "затрати на виробництво", який є більш місткий, ніж поняття "витрати виробництва і обігу", оскільки останні не включають затрати, пов'язані з упущеннями в господарській діяльності і видатки майбутніх періодів [143, с.601].

В.В. Сопко з цього приводу пише, що "використані на виготовлення якого-небудь продукту різноманітні засоби і сили природи формують поняття "затрати". Грошове їх вираження визначає зміст терміну "витрати", які виступають у вартісній формі"[163, с.9].

Заслуговує на увагу і визначення даних термінів Й.М. Петровичем. На його думку визначення цих понять можна сформулювати таким чином:

- Видатки – це грошовий вимір ресурсів фірми, які використовуються з якою-небудь ціллю.
- Затрати фірми означають зменшення активів або збільшення зобов'язань, пов'язане з виникненням видатків. Затрати періоду дорівнюють вартості всіх ресурсів, придбаних у даному періоді. Затрати здійснюються шляхом виплати грошових коштів, виникнення кредиторської заборгованості, обміну (бартер) іншого активу або поєднання перерахованих трьох способів. Затрати можуть бути віднесені або до активів, або до витрат.
- Витрати – це вартість ресурсів, використаних повністю для отримання виручки від реалізації, тобто перенесена на реалізовані роботи, продукцію, послуги та інше вартість використаних ресурсів.
- Виплати – це платежі грошових коштів при закупівлі ресурсів (затрати), погашенні кредиторської заборгованості, виплаті дивідендів [131, с.304].

Особливого значення в економічній літературі набуває формулювання термінів затрат і витрат в розумінні західних економістів, зокрема П. Рібеля, М. Швейцера, Г. Коха, Е. Шмаленбаха, Е. Шнейдера та інших.

Зміст поняття "затрати" залежить від різноманітності варіантів трактування в теорії економіки і організації виробництва, що пов'язано з неоднаковою інтерпретацією ознак, які визначають загальне поняття затрат [217, с.28].

До таких ознак можна віднести:

- споживання виробничих факторів;
- зв'язок спожитих виробничих факторів з виробництвом продукції;
- оцінка споживання виробничих факторів.

На думку Е. Шмаленбаха "затрати – це відображена в обліку вартість матеріальних цінностей, безпосередньо спожитих для випуску даної продукції" [215, с.6]. На нашу думку, таке розуміння затрат орієнтоване на оцінку витрат з точки зору управлінських рішень, що приймаються на

підприємстві. Вартісна оцінка певних благ дає змогу аналізувати альтернативні можливості їх використання і вибрати найкращі з них. Затрати, орієнтовані на прийняття рішень – це видатки, які виникають як некомпенсовані платежі за рахунок прийняття певних рішень про деякий об'єкт. Прихильником такого визначення є П. Рібель [214, с.427]. За визначенням Г. Коха "платіжні затрати – це некомпенсовані видатки на виготовлення і збут одиниці продукції, здійснені в певному періоді" [212, с.361]. Поняття затрат як грошових виплат Кох пов'язував насамперед із позазаводським рухом факторів виробництва, при цьому інформація про видатки підприємства на придбання цих факторів є явною. Ці витрати на всіх підприємствах визначаються практично однаково. Ціни придбання часто використовують і при плануванні виробництва, коли підприємство не має достатньої інформації про діючі ринкові ціни на товари або відмовляється від збору такої інформації з мотивів економії.

Реально-господарські затрати – це споживання власних і придбаних матеріальних цінностей в ході виробничого процесу за певний період, оцінене в грошовому виразі [216, с.33].

На основі вищенаведених трактувань поняття затрат, можна сформулювати, на нашу думку, більш аргументоване їх визначення, а саме: затрати характеризують собою грошову оцінку спожитих виробничих ресурсів для виготовлення і реалізації продукції та підтримання платоспроможності підприємства.

Затрати і видатки можуть співпадати і не співпадати між собою внаслідок різних часових і предметних ознак. "У часовій відповідності видатки відображаються на момент платежу, а затрати – на момент споживання у виробничому процесі. А за предметним характером це можна пояснити різною вартісною оцінкою видатків і затрат на виробництво конкретної продукції і тим, що видатки не пов'язані з виробництвом, або затрати не пов'язані з платежами..." [48, с.484]. Таким чином, застосування вартісного або грошово-видаткового поняття витрат залежить від мети

обліку на підприємстві і не може бути мови про принциповий вибір одного з них.

Проаналізувавши вищевикладені точки зору з приводу трактувань понять видатків і затрат, нами внесені певні доповнення розшифровки їх елементів, що представлено модифікованою схемою (рис. 1.1).

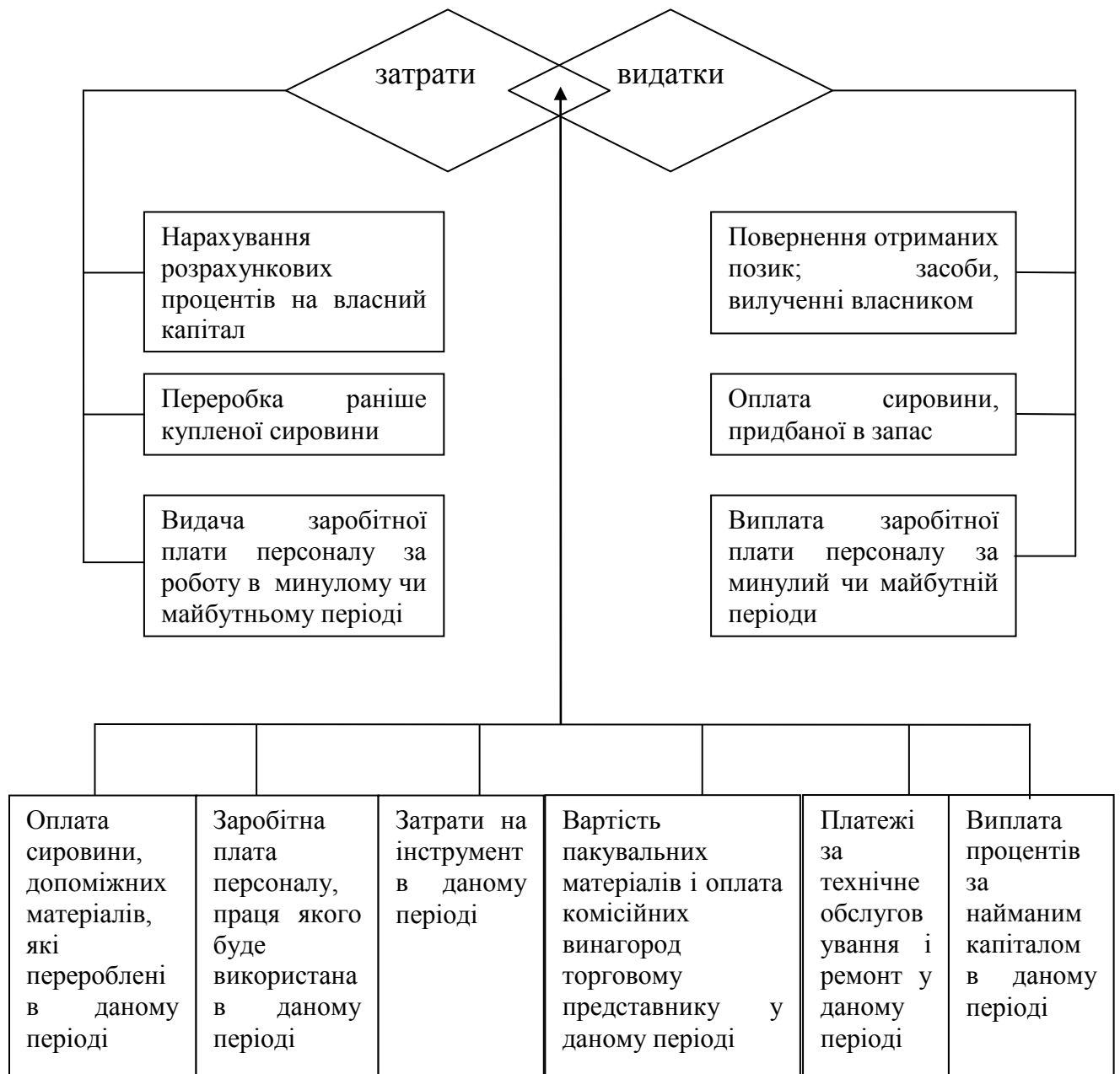


Рис. 1.1. Розмежування між затратами і видатками.

Оскільки затрати мають безпосередній вплив на результати виробничої діяльності підприємства, а витрати впливають на кінцеві фінансові результати, то, у зв'язку з цим, визначення витрат можна представити, як розподілені за періодами і за впливом на результати господарської діяльності підприємства затрати, грошова оцінка яких відповідає основним вимогам по складанню звітності. По аналогії з видатками, затрати можуть співпадати або не співпадати з витратами.

Витрати, які не можна віднести до затрат, називають нейтральними витратами. Якщо ж вони співпадають, то говорять про основні затрати, цільові витрати. Затрати, які одночасно не є витратами, називають додатковими затратами [48, с.486].

Отже, можна стверджувати, що на стику витрат і затрат спостерігається рівність цільових витрат і основних затрат. Нами відображена більш детальна характеристика елементного складу витрат і затрат на рис. 1.2.

Таке розмежування економічних категорій дає можливість уявити чітко формулювання витрат виробництва. В нашому розумінні це всі грошові витрати, які мали місце, існують і будуть виникати внаслідок споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства, пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції з метою її наступної реалізації і отримання прибутку. Дане визначення в однаковій мірі стосується і нашого об'єкту дослідження, оскільки воно не піддається впливу галузевої специфіки функціонування підприємства.

З метою виявлення сутності витрат як економічної категорії будемо виходити із аналізу витрат виробництва індивідуальних і витрат виробництва суспільних. На основі трактувань різних авторів прослідкуємо їх зв'язок із собівартістю продукції.



Рис. 1.2. Розмежування між витратами і затратами.

Згідно закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” зазначено, що “валові витрати виробництва та обігу – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які виготовляються таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності” [54, с.10]. Положенням (стандартом)

бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначено витрати як “зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які приводять до зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені” [138, с.135].

Що стосується витрат виробництва підприємства як економічної категорії, то тут немає єдиної позиції економістів. Так, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер під витратами розуміють “спожиті ресурси або гроші, які необхідно сплатити за товари та послуги” [189, с.21]. За визначенням А. Томпсона, Д. Формбі “витрати – використані для виробництва товарів та надання послуг технологія і ресурси” [175, с.67]. Вчені Р.Ентоні та Дж. Ріс розглядають витрати як “зменшення суми капіталу як результат діяльності компанії на протязі звітного місяця, тобто використання ресурсів на протязі звітного періоду”. На їх думку витрати на виробництво – це “прямі затрати пов’язані з виробництвом продукції і частина накладних витрат, що пов’язана з виробництвом продукції” [51, с. 292].

Автори Е.А. Зінь та М.О. Турченко з приводу визначення витрат виробництва говорять, що “це сукупність витрат в грошовій формі на виробництво і реалізацію продукції, на торгівельні, посередницькі операції та інші види невиробничої діяльності” [59, с.202]. З цього приводу ми вважаємо, що дане визначення є помилковим, оскільки витрати, пов’язані із торгівельною, посередницькою та невиробничою діяльністю, не можуть відноситись до виробничих витрат.

На думку С.Ф. Голова “витрати – збільшення зобов’язань чи зменшення активів в процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду” [26, с.21].

А. Ткаченко пропонує таке тлумачення витрат: “... це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі виконану роботу (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників)” [171, с.16].

Аналізуючи визначення суті “витрат” провідними економістами, бачимо, що одні з них цільове призначення, як правило, не підкреслюють, і у зв’язку із цим визначення недостатньо конкретні, тобто при аналізі витрат їх суть може бути визначена як завгодно широко або вузько. Враховуючи вищевикладене, можна констатувати, що виробничі витрати – це вартісна оцінка використання на виробничі цілі матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів протягом відповідного періоду з метою отримання прибутку.

На нашу думку, витрати на виробництво необхідно розглядати як вихідну матеріальну основу виробничої собівартості. Тому можна сказати, що витрати і собівартість це не є дві паралелі чи протилежності, а розвиток одного і того ж, але від простіших форм до складніших. Це можна пояснити таким чином: витрати виробництва – це сума спожитих засобів виробництва і вартість продукту, створеного необхідною працею, а виробнича собівартість продукції містить такі ж складові частини, але затрати матеріальних ресурсів визначаються за цінами, які не рівні їх вартості, а витрати на заробітну плату не рівні величині продукту, створеного даною працею.

Виходячи із вищевикладеного стає зрозумілим, що значення показника величини витрат виробництва є багатограним і полягає в тому, що він використовується для контролю ефективності витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, для встановлення цін на продукцію, для оцінки ефективності виробничої діяльності підприємства, для визначення економічної ефективності впровадження нової техніки, технології та інших заходів.

Необхідність вартісного вимірювання витрат на виробництво шляхом використання категорії виробничої собівартості полягає ще й в тому, що остання відображає витрати з точки зору нагромадження і дає можливість одночасно судити про рівень дійсних витрат і про правильність

розподілу новоствореної вартості на фонд споживання, фонд нагромадження і резервний фонд.

Таким чином, категорію виробничої собівартості необхідно розглядати як виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції [154, с.4]. У собівартість повинні включатись витрати, пов'язані з технологією виробництва і його управлінням, матеріальні витрати, витрати на оплату праці, невиробничі витрати, які виникають безпосередньо в процесі виробництва.

В практиці діяльності підприємств важливими оціночними показниками виступають прибуток і витрати. Якщо прибуток є вартістю додаткового продукту і джерелом фінансових ресурсів, то витрати відображають вартість спожитих ресурсів і виступають фактором росту прибутку. Щоб витрати виробництва виступали дієвим елементом ринкового механізму функціонування підприємства, необхідна мобілізація постійної уваги щодо величини даного показника. Відомо, що ринок вимагає об'єктивного встановлення реалізаційних цін на продукцію, звичайно не без врахування величини витрат. Це твердження в однаковій мірі стосується всіх виробництв. Не складають винятку і підприємства по переробці молока.

Аналізуючи різні точки зору з приводу вибору оціночного показника як критерію ефективності виробництва молокопереробних підприємств, ми дотримуємося думки, в основі якої є доцільність використання показника рівня витрат виробництва. Головним аргументом на захист доцільності використання даного показника є висока питома вага матеріальних витрат, пріоритет якісних, а не кількісних параметрів виробництва, а також наявність малорентабельних виробництв. Вказані моменти є характерними для підприємств молочної промисловості. Недооцінювання у використанні даного показника є однією з причин повільного зниження витрат на виробництво продукції.

У зв'язку з тим, що виробнича собівартість стала точніше відображати вартість спожитих ресурсів, то виникли умови, які дозволяють концентрувати увагу на зниженні витрат і одночасно на збільшенні прибутку. Розглядаючи значення зниження витрат на виробництво продукції, ми виходимо з того, що прагнення чи намагання довести витрати виробництва до мінімуму є важливою рушійною силою підвищення ефективності виробництва. Зниження витрат, у першу чергу, спрямоване на збереження матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, з одного боку, та раціональне і економне використання цих ресурсів виробництва, з іншого.

Керуючись тим, що основним елементом процесу праці є сама праця, засоби праці і предмети праці, ми пропонуємо таку схему взаємодії впливу зниження витрат на виробництво продукції за рахунок покращення використання матеріальних, трудових ресурсів, основних фондів на проміжні і кінцеві показники діяльності підприємства (рис. 1.3). В зниженні витрат виробництва знаходять своє відображення практично всі складові ефективності виробництва: рівень використання матеріальних, трудових ресурсів, основних виробничих фондів, вдосконалення техніки, організації виробництва і праці. А це, в свою чергу, відбивається на кінцевих результатах роботи підприємства в цілому та діяльності його структурних підрозділів. При цьому посилюється адресність планування, активізуються виявлення і мобілізація резервів ресурсозбереження.

Таким чином, витрати виробництва й їх зниження не тільки сприяють покращенню кількісних і якісних показників, але і виступають як результат покращення їх самих. Зниження витрат позитивно впливає на такі кінцеві показники, як прибуток і рентабельність.



Рис. 1.3. Вплив зниження витрат виробництва продукції на проміжні і кінцеві показники діяльності підприємства

Правильність визначення витрат є основою для науково-обґрунтованого формування ціни. Якщо ціна є грошовим виразом вартості, то базою для визначення гуртової ціни підприємства є собівартість продукції. Тому зниження витрат обумовлює зниження ціни, а це, в свою чергу, веде до збільшення купівельної спроможності населення.

В основі механізму ціноутворення закладені витрати підприємства, оскільки встановлення ціни на продукцію так, чи інакше здійснюється на основі тих витрат, які понесені в процесі виробництва даної продукції. Тому підприємству необхідно знати наскільки попит є чутливим до зміни ціни. Якщо попит на продукцію є еластичним, то підприємство може свідомо йти на зниження ціни, але не нижче суспільно-необхідних витрат. Такий підхід буде вигідним до тих пір, поки немає непропорційного збільшення витрат на виробництво продукції внаслідок зміни її обсягів.

Витратний метод формування ціни базується на тому, що підприємство встановлює таку ціну на продукцію, яка б повністю покривала всі витрати, пов'язані з її виробництвом і збутом. Одним з вагомих важелів зниження витрат є орієнтація на ціни аналогічних товарів у підприємств-конкурентів, що означає визначення середнього діапазону цін, які орієнтуються на ціни товарів-конкурентів.

Оскільки витрати на виробництво безпосередньо формують ціну продукції, то, у зв'язку з цим, зростають вимоги до об'єктивності встановлення їх величини. Тому правильне визначення величини витрат є важливим фактором підвищення ефективності виробництва в цілому.

Підсумовуючи вищенаведене, можна сказати, що показник витрат виробництва, відображений в категорії виробничої собівартості продукції більш обґрунтовано, ніж будь-який інший підходить до практики планування діяльності підприємств. Але для реального впровадження цієї мети на практиці необхідно здійснювати економічні дослідження, спрямовані на виявлення впливу об'єктивних умов виробництва на рівень господарювання. Тому для успішного використання собівартості в

управлінні і ціноутворенні, необхідно правильно сформулювати витрати, які визначають її рівень та обґрунтувати ефективність управління витратами в умовах матеріаломісткого виробництва, а саме щодо об'єкту нашого дослідження – підприємств молочної промисловості.

1.2. Класифікація витрат на виробництво продукції: ознаки та застосування в практиці діяльності підприємств

В умовах ринкової економіки рівень витрат є основою для формування ціни і рентабельності виробництва. Для вирішення проблеми пошуку шляхів зниження витрат необхідно мати єдине розуміння їх складу і формування. Велике значення при цьому відіграє науково-обґрунтована класифікація витрат на виробництво продукції.

Розглянемо в чому ж полягає суть поняття "класифікація витрат". За економічною енциклопедією в загальному "класифікація – це розподіл об'єктів, понять, назв на класи, групи, розряди за спільною ознакою". [47, с.764]. Що ж стосується саме класифікації витрат, то різні автори дають різне визначення цьому поняттю.

Класифікація витрат – необхідний науковий елемент пізнання всіх затрат, які мають місце на підприємстві і частини тих, що забезпечують створення продукції [6, с.11]. Такої позиції дотримується І.О. Белебева.

На думку П.С. Безруких, класифікація витрат – це “зведення всієї різноманітності витрат підприємства в нечисельні і економічно обґрунтовані групи, які б включали окремі витрати між собою або однорідні за визначеними ознаками” [5,с.62].

Вказуючи на необхідність і важливість класифікації витрат автор В.В. Сопко зазначає, що вона "потрібна для визначення вартості продукції та ціноутворення і визначення собівартості продукції, тобто локальних витрат. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, для

здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління" [160,с.270]. Як правило, будь-яка класифікація передбачає деяку умовність. Вважається, що класифікації носять чисто науковий характер, а їх практична цінність досить сумнівна. Необхідно змінити цю думку, бо для формування фінансових результатів господарської діяльності підприємств важливим є для розуміння економічної природи витрат, які за своїм характером різні, що вимагає вміння правильно їх класифікувати. На нашу думку класифікація витрат дає змогу достовірно визначити величину витрат, встановити взаємозв'язок з обсягом виробництва, правильно і ефективно організувати аналіз і контроль витрачання ресурсів та для інших цілей управління.

В економічній літературі немає єдиної думки в питаннях про кількість класифікаційних ознак, що покладена в основу поділу витрат на виробництво. Така ситуація пояснюється різноманітністю внутрішньої структури витрат, які формують собівартість продукції. На нашу думку, важливо встановити не кількість ознак, а практичну і теоретичну значимість різних груп витрат, їх вплив на формування, облік і аналіз собівартості продукції.

Думки економістів єдині в тому, що в основу класифікації повинно бути покладено вчення, що простими моментами виробництва є сама праця (витрати праці), засоби праці (витрати, пов'язані з їх використанням), предмети праці (витрати, пов'язані з витрачанням предметів праці), де витрати праці відносяться до затрат живої праці, а дві наступні групи до затрат уречевленої або минулої праці.

Для формування оптимальної структури витрат звернемося до історії виникнення поділу витрат.

Сучасні західні дослідники пов'язують виникнення теорії поділу витрат з другою половиною XIX ст., коли в 1887 р. було опубліковано видання теоретичних праць англійських вчених Дж. Фелса і Е. Гарне "Виробничі рахунки: принципи і практика їх введення". Важливим їх

відкриттям став поділ витрат по відношенню до обсягу виробництва на умовно-постійні і умовно-змінні. Перші мають тенденцію довгий час залишатись незмінними, не дивлячись на зміну обсягу виробництва; другі ж – збільшуються або зменшуються прямо пропорційно до обсягу виробництва. Це привело до думки, що збільшити обсяг виробництва можна при менших витратах ресурсів, ніж це вважалось раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно. Виділення із загальної суми витрат умовно-змінних багато чому визначило можливість їх нормувати, встановлювати норму використання ресурсів на певний обсяг готових виробів. Крім того, був встановлений більш точний зв'язок між витратами на виробництво готового виробу і його собівартістю, що дало можливість сформулювати в майбутньому систему "Стандарт – кост". Поділ витрат на умовно-постійні і умовно-змінні привів до нового погляду на рентабельність підприємств. Виділивши змінні витрати, можна точно визначити ефективність безпосередньо самого процесу виробництва [4, с.91].

Дж. Манн (1863 – 1955) в 1891 р. класифікував умовно-постійні або накладні витрати, на витрати, пов'язані:

- із закупівлею сировини;
- із реалізацією готових виробів;
- безпосередньо з процесом виробництва.

Таким чином, виділення накладних витрат, пов'язаних із закупівлею сировини і реалізацією готової продукції, дозволило в подальшому виключити їх із нормування і зосередитися тільки на витратах, пов'язаних з виробництвом, а відповідно більш достовірно визначити результат виробництва, невидозмінений ніякими невиробничими накладними витратами.

Відомий американський автор О.Г. Черч (1866 – 1936) в роботі "Адекватний розподіл виробничих витрат", опублікованій в 1901 р., розділив накладні витрати, пов'язані з виробництвом на:

- накладні витрати на робочу силу;
- загальноорганізаційні витрати [4,с.93].

В детальній класифікації накладних витрат дійсно існувала і існує необхідність. Якщо прямі витрати безпосередньо пов'язані з будь-якою одиницею продукції, і відповідно відносяться на собівартість цієї одиниці, то розподіл непрямих затрат досить умовний, і в той же час вони мають значний вплив на величину собівартості окремої одиниці продукції.

Велику увагу дослідженню витрат виробництва приділяв А. Маршалл, який визначав, що "витрати виробництва певної кількості даного товару мають дорівнювати цінам пропозиції відповідних кількостей факторів його виробництва". Він також вводить категорію "реальних витрат виробництва". Затрати всіх різноманітних видів праці, прямо чи непрямо зайнятої у виробництві продукту, разом з невживанням, чи вірніше очікуванням, необхідним для нагромадження, вжитого у виробництві капіталу, іншими словами, всі ці зусилля і жертви у сукупності ми станемо називати реальними витратами виробництва товару" [97].

Заслуговує на увагу класифікація витрат виробництва А. Маршалла на додаткові і спеціальні витрати. У "додаткові витрати ми включаємо платежі з фіксованим строком сплати за важке устаткування, у яке вкладена значна частина капіталу підприємства, а також плата вищих службовців, оскільки розміри витрат на їх платню взагалі неможливо швидко пристосувати до змін обсягу праці, що вони виконують. Після цього нічого не залишається, крім (грошових) витрат на сировину, що використовується при виробництві продукції, на погодинну та відрядну заробітну плату і на надмірне спрацювання устаткування. Це спеціальні витрати, котрі фабрикант враховує, коли ринок в'ялий" [98]. Така класифікація витрат виробництва є першим кроком до сучасного поділу їх на прямі і непрямі витрати, які більш детально будуть розглянуті далі.

Зарубіжні економісти розглядають категорію витрат виробництва у різних площинах. Наприклад, Дж. Кейнс вводить у науковий обіг і деталізує

розуміння цієї категорії, виділяючи факторіальні, додаткові витрати, витрати використання, вкладаючи у них різний зміст.

Витрати використання – це вартість витрачених у процесі виробництва засобів виробництва. Водночас він вважає, що цей елемент засобів виробництва повинен бути врахований у структурі вартості одиниці продукції, але може бути упущений, коли йдеться про сукупний продукт. Так, він пише: "...ми визначили витрати використання як зменшення цінності засобів виробництва, яке викликане використанням їх порівняно із станом, в якому вони знаходилися б, якщо б не використовувались, враховуючи видатки по їх утриманню та використанню, котрі підприємцю все одно доцільно було б зробити, і купівлі у інших підприємців" [47,с.67].

Факторіальними витратами Кейнс називає заробітну плату, відсоток і земельну ренту, без використання категорії змінний капітал. При цьому він використовує формулу D/F , де F – факторіальні витрати, D – прибуток підприємця, і визначає прагнення підприємців досягати максимуму своїх прибутків щодо факторіальних витрат. Витрати використання і факторіальні витрати за Кейнсом називають безпосередніми витратами виробництва. Термін "додаткові витрати" вчений розглядає як моральне знецінення засобів виробництва. В цілому витрати виробництва на його думку складаються з суми витрат використання, факторіальних і додаткових витрат.

Розуміння сучасними зарубіжними економістами витрат виробництва ґрунтується на принципах обмеженості ресурсів, можливості їх альтернативного використання і необмеженості потреб суспільства.

В нашій країні застосовуються єдині методологічні засади планування, обліку і калькулювання, закріплені документально, тим самим визначається існування єдиної номенклатури витрат на виробництво.

Основними з таких документів є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості затверджені наказом Держкомпромполітики України від 02.02.2001 р. № 47

та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Даними Методичними рекомендаціями регламентовано перелік затрат, що включаються у виробничі витрати підприємств.

Згідно даних рекомендацій пропонується застосування такої схеми класифікації витрат на виробництво продукції: [154, с.5-8]

1. За центрами відповідальності (місцю виникнення витрат):

- витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби.

Залежно від характеру і значення процесів, що виконуються, виробництво поділяють на основне, допоміжне і непромислове господарство.

2. За видами продукції, робіт, послуг:

- витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, напівфабрикати, валову, товарну, реалізовану продукцію.

3. За єдністю складу (однорідності витрат):

- одноелементні;
- комплексні.

Одноелементні витрати – однорідні за своїм складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними. До них належать матеріальні витрати, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші.

Комплексні – охоплюють декілька елементів витрат. Це витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати та інші.

4. За видами витрат:

- витрати за економічними елементами;
- за статтями калькуляції.

5. За способом перенесення вартості на продукцію:

- прямі – пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (на сировину, основні матеріали, покупні вироби і напівфабрикати тощо), які можуть

бути безпосередньо включені до їх собівартості і легко піддають нормуванню. Їх можна визначити за наступними ознаками:

- безпосереднє віднесення на виробництво продукції;
 - виникають у процесі виробництва і збуту;
 - призупинення випуску даної продукції приведе до зникнення відповідних витрат.
- непрямі – пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (витрати на утримання і експлуатацію обладнання, загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів пропорційно прийнятій базі розподілу. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції, тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів, які відрізняються за їх функціональним призначенням у виробничому процесі. При цьому слід мати на увазі, що віднесення витрат до непрямих – ознака суто індивідуальна і залежить від особливостей технології, організації, виду продукції, структури управління підрозділами підприємства.
6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат:
- змінні витрати – витрати, які змінюються залежно від зміни обсягу виробництва. Це витрати на сировину та матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо і енергію, на оплату праці робітників, зайнятих у виробництві продукції з відрахуванням на соціальні та інші заходи;
 - постійні – витрати, абсолютна величина яких із зміною випуску продукції істотно не змінюється. Вони пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.
7. За календарними періодами:
- поточні, тобто постійні, звичайні витрати, періодичність яких менша, ніж місяць;

- довгострокові витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового контракту, тобто такого, який не планується завершитись раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати);
- одноразові, тобто однократні витрати або витрати, які здійснюються один раз з періодичністю більше місяця і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Деякі вчені економісти [107; 128] поділ витрат на поточні і довготривалі пропонують здійснювати за такою ознакою як ступінь реалізації тактичної і стратегічної мети.

Поточні – це витрати підприємства, які пов'язані з вирішенням в процесі господарської діяльності тактичних завдань, до яких можна віднести закупівлю сировини і матеріалів, виробництво продукції, транспортування, зберігання і реалізацію продукції, утримання персоналу та інші. Довготривалі витрати в основному пов'язані із стратегічними завданнями – будівництвом, реконструкцією або придбанням нових виробничих площ, закупівлею нових видів обладнання та ін. [107, с.64].

8. За доцільністю витрачання:

- продуктивні – це витрати передбачені технологією і організацією виробництва;
- непродуктивні – це необов'язкові витрати, що виникають в результаті визначення недоліків організації виробництва, порушення технології та інше.

9. За визначенням відношення до собівартості продукції:

- витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом (матеріали, заробітна плата, амортизація устаткування тощо). Витрати на виробництво продукції формують її виробничу собівартість;
- витрати періоду – це витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були

здійснені. Це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати.

Базою для класифікації витрат крім основних ознак можуть бути інші. Так, за відношенням до процесів виробництва, реалізації продукції та управління витрати поділяють на виробничі і невиробничі (витрати на збут та адміністративні витрати).

Дискусійним на даний час є поділ витрат за технологічною ознакою на основні і накладні. За визначенням В.І. Петрової “технологічні (основні) витрати зумовлені безпосередньо процесами виробництва. До них відносять витрати на сировину і матеріали, паливо і енергію на технологічні потреби, витрати, пов’язані з оплатою праці основних працівників, їх соціальним страхуванням. Господарсько-управлінські (накладні) витрати пов’язані з управлінням та обслуговуванням виробництва. До їх складу включають заробітну плату управлінського персоналу, відрахування на його соціальне страхування, утримання, амортизацію та поточний ремонт будівель, споруд і господарського інвентаря” [130, с.9-11]. Дане групування витрат пропонують і економісти С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, Ю.Я. Литвин, В.В. Сопко.

Ми вважаємо, що основні витрати пов’язані безпосередньо з технологічними процесами виробництва, а накладні – зумовлюються управлінням та обслуговуванням виробництва. Класифікація витрат за цією ознакою має суттєве значення для вирішення ряду питань у сфері управління ефективністю виробництва, а саме:

- для оцінки різних категорій витрат, що виникають у процесі виробництва;
- для формування інформаційної бази щодо прийняття ефективних управлінських рішень, що пов’язані з розвитком виробничо-господарської діяльності підприємства.

Дана класифікація передбачає розподіл накладних витрат між різними видами виробництв чи різними видами продукції. На нашу думку,

віднесення певних видів витрат до накладних, можна визначити за сукупністю наступних ознак:

- неможливістю безпосереднього віднесення на виробництво певного виду продукції;
- виникнення поза основним виробництвом;
- призупинення випуску окремого виду продукції не приводить до зникнення цих витрат;
- впливу на кінцевий результат діяльності підприємства.

Більшість вчених поділяють витрати залежно від охоплення процесу планування – на планові і непланові [143,с.610]; від ступеня регулювання рівня витрат – на регульовані і нерегульовані [125,с.107]; для оцінки можливості отримання доходу – на ефективні і неефективні; з метою контролю за витратами – на контрольовані і неконтрольовані [26,с.70]; за часовою співвіднесеністю затрат – на фактичні і нормальні з одного боку та планові і номінальні з другого. [48, с.490-491].

Планові витрати – це витрати, які підприємство планує при прийнятті відповідного рішення, а непланові – це витрати, які не повинні плануватись, їх ще називають непродуктивними.

Витрати вважаються регульованими тоді, коли їх рівень значною мірою піддається впливу менеджера. Нерегульовані – це витрати, які не підлягають впливу на даному рівні управління. Поділ витрат на регульовані і нерегульовані передбачений у звітах про виконання кошторису за центрами відповідальності. Таке рішення дозволяє визначити сферу відповідальності кожного менеджера і оцінити його роботу в частині контролю за витратами підрозділу підприємства.

Оцінка управлінської діяльності базується на поділі витрат на ефективні і неефективні. Якщо перші – це витрати, в результаті яких отримують доходи від реалізації тих видів продукції, на випуск яких були здійснені дані витрати, то другі – це витрати невиробничого характеру, в

результаті яких не будуть отримані доходи, оскільки не буде вироблена продукція.

Якщо витрати відносяться на даний об'єкт в розрахунковому періоді при фактичному обсязі виробництва і однакових обсягах споживання виробничих ресурсів та діючих цінах на них, то такі витрати називають фактичними. Альтернативою фактичним витратам є витрати, які базуються на даних минулого періоду і можуть бути визначені шляхом використання середніх цін виробничих факторів. Ці витрати називають нормальними.

Планування будь-якого обсягу виробничих ресурсів і цін на них здійснюється напередодні планового періоду з урахуванням виробничої потужності підприємства. Тому витрати, розраховані для визначеного об'єкту і періоду при заданій виробничій програмі, виробничій технології та запланованому рівні обсягу споживання виробничих ресурсів з врахуванням планових цін на них, називають плановими витратами. Враховуючи, що фактичні результати часто не співпадають з встановленим в плані виробничим завантаженням підприємства, то відповідні витрати, встановлені на базі планового обсягу виробництва, повинні бути скориговані на фактичний обсяг. Це приводить до визначення номінальних витрат [48,с. 490-491].

В зарубіжній практиці оперують категорією “валові витрати”. Вони поділяються на виробничі витрати (витрати на матеріали, заробітну плату та накладні витрати) і невиробничі (витрати на збут і адміністративні). Детальну характеристику валових витрат зображено схемою на рис. 1.4.

Мінімізація кількості статей спрощує методику розрахунку витрат, їх розподіл на окремі види продукції. Але нерідко в межах однієї фірми існують різні групування затрат. Однак не дивлячись на різноманітність підходів до даної проблеми на підприємствах США і європейських країн традиційно склалась певна класифікація витрат.

Валові витрати

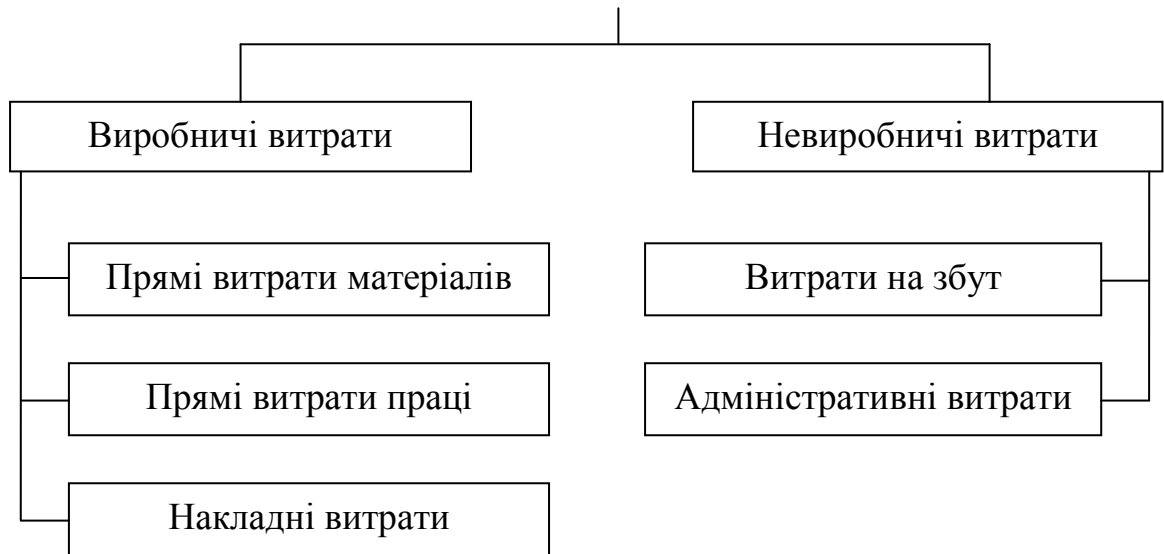


Рис. 1.4. Традиційна класифікація витрат виробничої фірми за кордоном

Б.І. Майданчик та А.Я. Яругова виділяють дві істотні особливості класифікації витрат, що застосовується в практиці обліку зарубіжних країн. По-перше, залежно від порядку списання витрати виробничих фірм поділяються на витрати на продукцію і витрати періоду. По-друге, у фінансовій звітності собівартість реалізованої продукції визначається тільки за виробничими витратами, а невиробничі витрати відносяться прямо на результати господарської діяльності того періоду часу, в якому вони відбулись [91;199].

Витрати на продукцію не трактуються як витрати того періоду часу, в якому вони відбулись, а відносяться до періоду, в якому відповідна продукція була продана. Витрати періоду за своєю природою не входять в групу витрат, які відносяться на виробництво продукції. До них включають збутові (торгові) і адміністративні витрати. Дані витрати, які мали місце в періоді, що розглядається, відносяться на зменшення доходів від реалізації продукції.

Дана класифікація використовується в основному для складання фінансової звітності фірм і компаній за кордоном. Вона не відповідає

інформаційним запитам управління. В реальній господарській практиці управління менеджери застосовують різноманітні групування витрат. Вони виділяють прямі і непрямі, змінні і постійні, релевантні і нерелевантні витрати залежно від потреби в інформації.

Залежно від способу віднесення на певні сегменти господарської діяльності (асортимент продукції, рівні управління, клієнти і т. д.) всі витрати поділяються на прямі і непрямі. В нашій країні існує такий же підхід до групування витрат за цією ознакою, але при цьому, як правило, в якості сегменту господарської діяльності розглядаються тільки види продукції, що випускається. Таким чином, прямі витрати безпосередньо пов'язані з певним сегментом, а непрямі необхідно розподіляти, вони не пов'язані безпосередньо з досліджуваним сегментом. Такий поділ витрат спрощує їх аналіз і прийняття рішень на його основі.

При вирішенні конкретного господарського завдання менеджер аналізує ті витрати, які доречні при виборі альтернатив і можуть бути усунені повністю або частково. Їх називають також оборотними або релевантними витратами. Витрати, які не можна виключити із аналізу даних без збитків для прийняття оптимального рішення, є необоротними або нерелевантними. До них звичайно відносять майбутні витрати і витрати, які вже відбулися і їх не можна уникнути, не дивлячись на будь-які дії [26].

В процесі виробничої діяльності підприємства окремі автори виділяють такі витрати як соціальні і психологічні. Вони не беруться до уваги при визначенні загального рівня витрат на виробництво, але попри все існує. До соціальних витрат відносять витрати шуму перенаселеності і збереження навколишнього середовища, пов'язані з виробничою діяльністю. Психологічні витрати пов'язані із сумлінням совісті внаслідок звільнення робітників, роботою у вихідні, тиском, що здійснюється керівництвом на підлеглого з метою отримати від нього максимальну віддачу, монотонним виконанням однієї і тієї ж операції.

Звичайно вони є присутніми у будь-якій діяльності підприємства, але ніколи не відображаються у фінансовій звітності [175,с.216].

Нами була зроблена спроба схематично подати групування витрат на виробництво в зарубіжних фірмах, яка узагальнена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Класифікація витрат на виробництво,
що застосовується в зарубіжних фірмах

Ознаки класифікації	Види витрат
Відношення до продукції	Виробничі і невиробничі
Метод списання	Витрати на продукцію і витрати періоду
Спосіб віднесення на певні сегменти господарської діяльності	Прямі і непрямі
Рівень формування	Індивідуальні і загальні
Відношення до обсягу виробництва	Постійні і змінні
Відношення до прийняття управлінських рішень	Релевантні і нерелевантні
Ступінь регулювання рівня витрат	Регульовані і нерегульовані
Досягнення тактичної і стратегічної мети	Поточні і довготривалі
Терміни виникнення	Минулі і майбутні

Класифікація витрат на виробничих фірмах не обмежена наведеними в таблиці групуваннями. Основний принцип поділу витрат за основними ознаками можна висловити так: “різні витрати для різних цілей”. Така постановка питання пов'язана з наявністю двох видів обліку: фінансового і управлінського. Фінансовий облік ведеться для зовнішнього користування, а управлінський – в інтересах тих, хто працює на даному підприємстві, він спрямовується на вироблення оптимальних управлінських рішень.

Впровадження елементів управлінського обліку (особливо класифікації витрат) на наших підприємствах дозволить адміністрації, яка працює в ринкових умовах, приймати діючі, економічно обгрунтовані рішення по зниженню собівартості, збільшенню рентабельності та інше.

Особливий інтерес має поділ витрат на постійні і змінні і є основним в будь-якій із зарубіжних класифікацій витрат на виробництво і використовується у практиці господарювання з метою вирішення багатьох питань у сфері управління виробництвом, зокрема:

- для оцінки завантаженості виробничих потужностей підприємства та визначення величини непродуктивних витрат;
- для визначення граничної величини накладних витрат і прогнозування оптимальних обсягів виробництва;
- для встановлення нижньої межі ціни, при якій можна реалізовувати продукцію і продовжувати її виробництво.

Даний поділ дозволяє більш точно відносити їх до прямих і непрямих витрат, формувати комплексні статті калькуляції з урахуванням ступеня однорідності витрат, пропорційності деяких з них кількості виробів і послуг. Більшість вчених (Ф.К. Беа, Е. Діхтл, М. Швайтцер, І.С. Мацкевічус, Т.О. Примаєв, С.Ф. Покропивний, В.Г. Суржик, А.В. Шегда, А.Д. Шеремет) виділяють із змінних витрат такі як пропорційні, прогресивні, дегресивні.

Пропорційні витрати змінюються прямопропорційно обсягу виробництва (прикладом є витрати на сировину, основні матеріали, комплектуючі вироби, відрядну зарплату робітників).

Прогресивні – це витрати, зростання яких випереджає ріст обсягів виробництва (витрати на відрядно-прогресивну оплату праці, додаткові рекламні і торгові витрати та ін.). Прогресивні витрати, швидко зростаючи при збільшенні обсягів виробництва, набагато повільніше знижуються при його скороченні.

Дегресивні витрати зростають меншими темпами, ніж обсяги виробництва (витрати на експлуатацію машин і устаткування, на ремонт, на інструмент тощо).

Якщо загальну суму витрат на виробництво, на нашу думку, представити у вигляді такої формули:

$$C = FC + VC \cdot Q \quad (1.1)$$

де VC – коефіцієнт (ставка) змінних витрат на одиницю готової продукції;

FC – сума постійних витрат за певний проміжок часу;

Q – обсяг виробництва,

то можна запропонувати три залежності змінних витрат від обсягу виробництва:

1. Пропорційна залежність визначається співвідношенням $\frac{\Delta VC}{\Delta Q} = 1$. Як

тільки пропорційні витрати перевищать величину витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей, то їх сума буде збільшуватися пропорційно до росту обсягу виробництва. В пропорційній залежності розрізняють дві частини: змінну і постійну.

2. Дегресивна залежність має співвідношення $\frac{\Delta VC}{\Delta Q} < 1$. Як тільки

пропорційна залежність перевищить величину витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей, то їх сума буде зростати, але в меншій пропорції, ніж обсяг виробництва. Дегресивна залежність – змішана.

3. Прогресивна залежність відрізняється тим, що $\frac{\Delta VC}{\Delta Q} > 1$. Як тільки

пропорційні витрати перевищать величину витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей, їх сума буде збільшуватись в більшій пропорції, ніж обсяг виробництва. Наприклад, якщо розцінки на вироблену продукцію постійно зростають, то витрати на заробітну плату

будуть рости швидшими темпами, ніж обсяг виробництва. Прогресивна залежність – змішана.

Даний поділ можна доповнити ще такими витратами як стрибкоподібні, реманентні та гнучкі.

В теорії між зміною обсягу виробництва і зміною величини витрат виділяють стрибкоподібну залежність, при якій збільшення обсягу виробництва спочатку приводить до загального різкого збільшення витрат, а в міру розширення масштабів виробництва – до їх зменшення. Вони притаманні для випадків перегляду гуртових цін на сировину і матеріали, комплектуючі вироби, тарифи на послуги виробничого характеру зі сторони і тарифні ставки по заробітній платі.

Реманентні витрати зростають у разі збільшення обсягу виробництва і набагато повільніше знижуються внаслідок його скорочення.

Гнучкі витрати поводять себе по-різному при різних обсягах виробництва, виступаючи в окремих випадках як пропорційні, прогресивні або дегресивні.

В зарубіжній практиці поряд з поділом витрат на змінні і постійні аналогічно вітчизняній виділяють ще прямі і непрямі. Тому можна класифікувати їх на прямі змінні і непрямі змінні. За допомогою даного поділу можна отримувати важливу інформацію для аналізу ефективності роботи підприємства, зокрема: при оптимізації виробничої програми, виборі та заміні низькопродуктивного обладнання з переробки сировини, правильному встановленні цін на продукцію.

До прямих змінних витрат необхідно віднести прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці з врахуваннями на соціальні потреби, а до непрямих змінних доцільно включити витрати на допоміжні (експлуатаційні) матеріали, витрати на оплату праці обслуговуючих робітників і т. д.

Постійні витрати в свою чергу можна поділити на прямі і непрямі, спеціальні і загальні, дискреційні і фіксовані.

Прямі постійні витрати безпосередньо відносяться на окремі сегменти господарської діяльності, непрямі постійні витрати є загальними для декількох сегментів. До прямих постійних витрат відносять лізингові та орендні платежі, витрати по амортизації технологічного обладнання щодо переробки продукції та інші витрати, а до непрямих постійних можна віднести адміністративні накладні витрати, витрати по амортизації будівель переробних цехів та нематеріальних активів, збутові (комерційні) витрати, інші. Цікавим є поділ постійних витрат на спеціальні і загальні. Так, на думку А.Я. Яругової, постійні витрати стають спеціальними, коли є можливість їх віднесення на вартість певного виробу або групи виробів. У випадку неможливості віднесення до конкретного виробу ці витрати носять характер загальних. Загальні витрати можна поділити на витрати, які виникають у зв'язку з тою чи іншою групою виробів і витрати, що виникають у тому чи іншому місці (цеху, відділі, робочому місці і т. д.). У вітчизняній економіці такі витрати називають прямі і непрямі або основні і накладні.

Групування постійних витрат на дискреційні і обов'язкові базується на поділі залежно від змісту і порядку витрачання [26, с.75]. До обов'язкових постійних витрат відносять витрати, пов'язані з вкладеннями в основні засоби і організаційну структуру підприємства. Їх прикладом можуть бути витрати на амортизацію будівель, витрати на страхування майна, заробітна плата адміністрації і т. д. Обов'язкові постійні витрати довготривалі за своєю природою, і до того ж їх не можна зменшити до нуля навіть на короткі періоди часу.

Дискреційні постійні витрати часто називають керованими постійними витратами. Вони виникають із щорічно прийнятих рішень про витрачання засобів в певних зонах постійних витрат. До них відносять витрати на науково-дослідні роботи, рекламу, підвищення кваліфікації співробітників і т. д. Особливістю дискреційних витрат є те, що в критичний

момент вони можуть бути зменшені без значного впливу на рівень ділової активності підприємства.

Оскільки постійні витрати обумовлені техніко-економічними можливостями, виробничим потенціалом підприємства, то повністю переноситись на собівартість продукції вони можуть тільки при умові оптимального використання всіх технічних можливостей виробничої потужності. В результаті цього, всі постійні витрати можуть вважатись корисними. Однак, на практиці підприємство звичайно має менш напружений, порівняно з оптимальним, річний план використання виробничої потужності. Таким чином постійні витрати діляться на корисні і некорисні (рис. 1.5). Такої думки дотримується автор А.Я. Яругова [199, с.159], Г.М. Шонфельд [209,с.15-16].

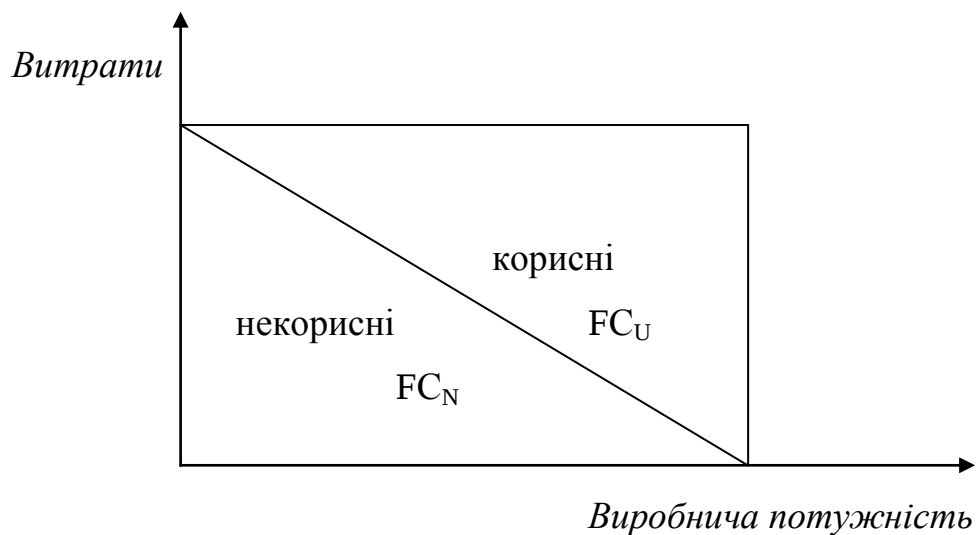


Рис. 1.5. Розподіл постійних витрат на корисні і некорисні

Корисні витрати визначаються за формулою:

$$FC_U = ВП_{пл} \cdot \frac{FC}{ВП_{оп}} \quad (1.2)$$

Некорисні витрати визначаються так:

$$FC_N = (0 - ВП_{пл}) \cdot \frac{FC}{ВП_{оп}} \quad (1.3)$$

де FC – загальна величина постійних витрат;

$ВП_{оп}$ – оптимальне використання виробничої потужності;

$ВП_{пл}$ – плановий рівень використання виробничої потужності.

Некорисні витрати, які виникають внаслідок неповного використання виробничої потужності (наприклад, внаслідок простою обладнання), можна поділити на кількісні і якісні (перші пов'язані з непристосованістю, а другі – з неділимістю агрегатів) та на резервні і надлишкові (віднесення до тої чи іншої категорії повністю залежить від рішення адміністрації). Наявність резервних і надлишкових виробничих потужностей, а відповідно і пов'язаних з ними витрат, обумовлено недостатнім матеріально-технічним постачанням і труднощами збуту продукції. Якщо адміністрація вирішує включити некорисні витрати у витрати основного виробництва, то збитки підприємства, пов'язані з неповним використанням виробничих потужностей, відшкодовуються споживачами.

В умовах інфляції особливо актуальний поділ постійних витрат на періодичні і тривалі [169,с.69].

Періодичні витрати мають грошовий вираз в кожний момент виникнення, а тривалі мають відстрочений грошовий вираз (прикладом періодичних витрат може бути заробітна плата працівників управління, а тривалих – амортизація основних фондів). На нашу думку, дана класифікація дає можливість визначити точку ліквідності і зафіксувати її коливання ще раніше, ніж відсутність прибутковості. Це сприяє прийняттю ефективних рішень ще до того, як облік фінансових результатів відобразить збитки. Коли адміністрація підприємства не може чітко визначити, коли саме буде одержана віддача від понесених витрат, то такі витрати відносять до відстрочених (дискретних). Невідстроченими (перервними) є такі витрати, від яких можна з впевненістю очікувати, що вони принесуть результат в даному звітному періоді.

У відносно короткі проміжки часу можна виділити абсолютно постійні витрати, так звані витрати без руху (амортизаційні відрахування) і умовно-постійні.

Узагальнюючи теоретичний та практичний досвід класифікації витрат за ступенем впливу зміни обсягу виробництва, ми згрупували їх за такими ознаками, які представлені на рис. 1.6.

Основою для визначення величини постійних є дані бухгалтерського обліку. Важливим фактором в умовах ринку є оперативність визначення постійних витрат. Визначення величини постійних у собівартості випущеної продукції можна в принципі здійснити за двома напрямками: за елементами витрат і за статтями калькуляції. Правильне вирішення проблеми визначення постійних витрат може бути забезпечене при максимально повній деталізації витрат за елементами в рамках кожної із статей витрат, виділених у відповідності із складом даного виду витрат, тобто його метою і призначенням. Крім того необхідно періодично переглядати склад постійних і змінних витрат.

Уточнивши номенклатуру постійних витрат, ми зможемо встановити їх нормативи як в цілому, так і в розрізі окремих елементів. Нормативом в даному випадку буде питома вага повністю постійних витрат в собівартості продукції з розбивкою за елементами витрат.

Найбільш простим способом визначення постійних витрат є їх розрахунок через коефіцієнт змінності витрат, суть якого полягає у зіставленні темпів зростання обсягів виробництва і темпів збільшення окремих статей витрат. Він визначається за формулою:

$$K = \frac{\Delta FC}{\Delta Q} \quad (1.4)$$

де K – показник змінності витрат;

ΔFC – зміна суми постійних витрат за звітний період до попереднього періоду;

ΔQ – зміна обсягів виробництва за звітний період до попереднього періоду.



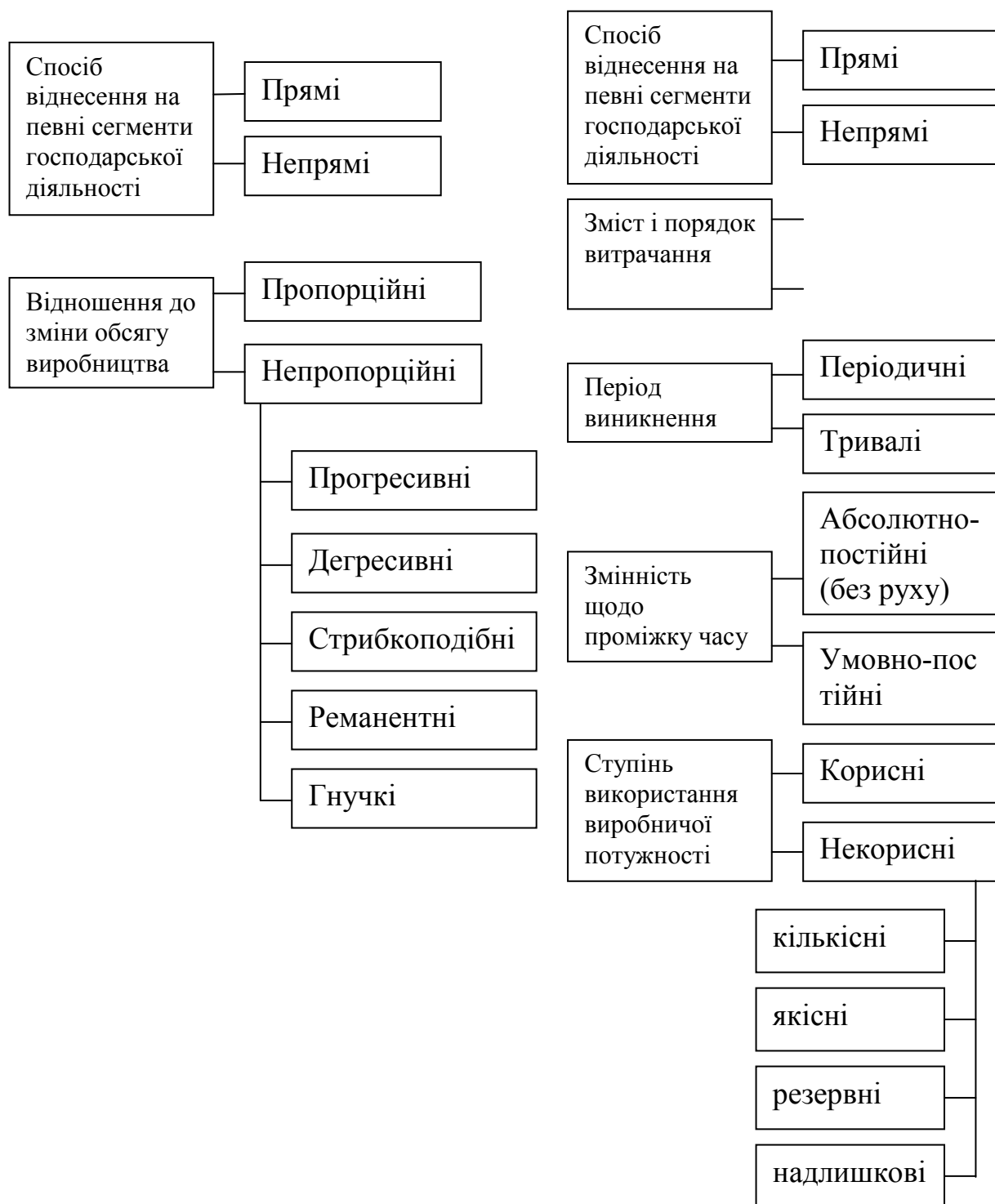


Рис. 1.6. Класифікація витрат за ступенем впливу обсягу виробництва

Однак застосування цього методу вимагає повної співставленості абсолютних величин (в їх склад повинні бути включені однакові складові в єдиній оцінці за рівний проміжок часу) і єдиної бази порівняння.

Метод визначення середніх полягає в тому, що сукупність обсягів виробництва ділиться на групи в порядку збільшення чисельних значень. Потім визначається середнє значення по кожній половині даних і, виходячи із отриманих середніх, абсолютна величина постійних визначається за формулою:

$$FC = \frac{B_0 \cdot Q_1 - B_1 \cdot Q_0}{Q_1 - Q_0} \quad (1.5)$$

де FC – величина постійних витрат в загальній сумі витрат;

B_1, B_0 – середня величина витрат в базовий і плановий період;

Q_1, Q_0 – середні обсяги виробництва в базовий і плановий період.

Цей спосіб може бути використаний тільки при умові випуску на підприємстві однорідної продукції, і до того ж він дає середнє значення витрат.

Метод найменших квадратів полягає в тому, що залежність витрат від обсягу випуску продукції можна представити як: $y = FC + VC \cdot Q$, де визначивши коефіцієнт VC і FC , ми можемо зробити висновок про частку відповідно змінних і постійних витрат в загальній сумі витрат на виробництво. Але цього недостатньо. Важливим є відносне зниження частки постійних витрат в собівартості продукції, яке досягається за рахунок збільшення обсягів виробництва, але не менш важливим є прагнення до абсолютного зниження постійних витрат.

На практиці поділ витрат на постійні і змінні пов'язаний із особливим підходом. Більшість із них викликано тим, що витрати впливають не тільки на обсяг виробництва, але і на інші фактори. При зміні змінних і постійних витрат пряма залежність лімітується часом, межею даних потужностей, показниками цін, рішеннями керівництва, специфікою і асортиментом продукції. Частіше за все ці розрахунки спираються на дані попередніх

періодів (історичні витрати), які в багатьох випадках не відповідають дійсності. Тому для встановлення такої залежності потрібна техніка кореляційного зв'язку.

Необхідно відзначити, що поділ витрат на постійні і змінні може бути послідовно і чітко здійснено тільки відповідно до конкретної галузі з врахуванням специфіки її функціонування. При здійсненні класифікації витрат повинні бути прийняті до уваги особливості технології, організації виробництва, постановки обліку витрат на підприємстві.

Звичайно для виробників зовсім не байдужою є загальна сума витрат, але вони не лише надають увагу середнім витратам (ATC), тобто витратам на одиницю продукції. Саме показник середніх витрат використовується для порівняння з ціною, яка завжди розраховується на одиницю продукції.

Оскільки сукупні витрати на виробництво включають постійні і змінні витрати, то на практиці можна розрахувати середні постійні і середні змінні витрати.

Середні постійні витрати (AFC) визначають діленням постійних витрат на обсяг випущеної продукції. Оскільки сума постійних витрат за змістом незалежна від обсягу виробництва, то середні постійні витрати будуть зменшуватись по мірі збільшення обсягу виробництва.

Середні змінні витрати (AVC) визначаються діленням змінних витрат на певний обсяг випуску продукції. Оскільки змінні витрати підпорядковані закону зменшуваної віддачі, то середні змінні витрати будуть спочатку зменшуватись на одиницю продукції, а з певного моменту часу вони почнуть рости. Висловлюючись точніше: при незначному обсязі випуску продукції виробничий процес буде відносно неефективний, оскільки наявне на підприємстві обладнання виявиться недовантаженим. Недостатня кількість змінних ресурсів буде комбінуватись з обладнанням фірми; виробництво буде неефективним, а змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції будуть високими. Але по мірі розширення виробництва більш високий рівень спеціалізації працюючих і більш повне використання наявного

обладнання фірми забезпечить підвищення ефективності виробництва. В результаті середні витрати будуть знижуватись. Внаслідок застосування все більшої кількості змінних ресурсів в кінці кінців настане такий момент, коли закон зменшуваної віддачі вступить в дію. З цього моменту часу обладнання фірми буде використовуватись настільки інтенсивно, що кожна додаткова одиниця змінних ресурсів буде збільшувати обсяг виробництва на меншу величину, ніж попередня. Тому середні змінні витрати будуть збільшуватись.

Середні загальні витрати (ATC) можна визначити шляхом ділення загальних витрат на обсяг випуску продукції, або простіше, як суму середніх постійних витрат і середніх змінних витрат. Тобто:

$$ATC = AFC + AVC = \frac{TC}{Q} \quad (1.6)$$

Концепція граничних витрат (MC) має стратегічне значення, оскільки вона дозволяє визначити ті витрати, величину яких фірма може контролювати безпосередньо. Граничні витрати характеризують динаміку зміни витрат залежно від зміни обсягу виробленої продукції. Значний внесок у розробку концепції граничних витрат (інколи їх називають маржинальними) зробили вчені-економісти А.Маршалл, К.Р.Макконнелл, С.Л.Брю, Д.Н.Хайман. Вона ґрунтується на теорії "граничної корисності" австрійської школи і поширена в західній економічній літературі. Застосування цієї концепції на практиці дозволяє виявити ту суму витрат, яку фірмі прийдеться понести у випадку виробництва останньої одиниці продукції і одночасно – витрати, які можуть бути зекономлені у випадку зменшення обсягу виробництва на останню одиницю. Показники середніх витрат не дають такої інформації. Таким чином, граничні витрати визначаються як відношення зміни сукупних витрат до зміни обсягу виробництва.

$$MC = \frac{\Delta TC}{\Delta Q} \quad (1.7)$$

Покажемо графічно залежність граничних витрат від середніх сукупних і середніх змінних витрат (рис. 1.7).

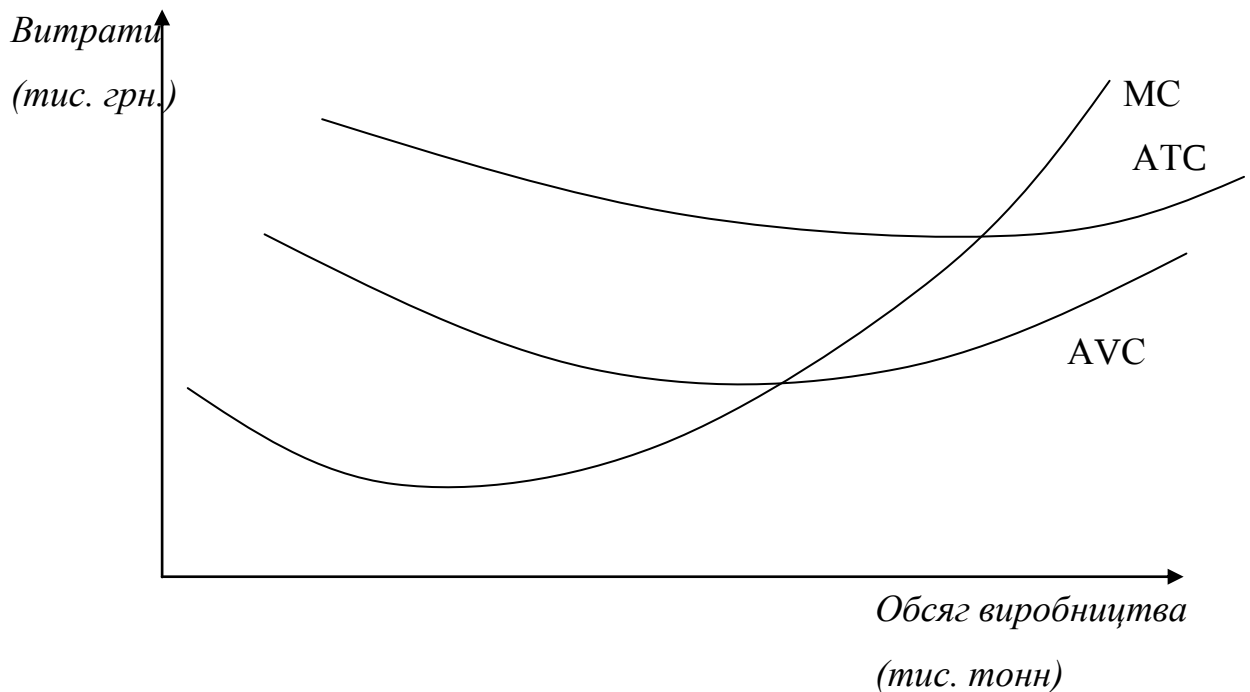


Рис. 1.7. Залежність граничних витрат від середніх сукупних і середніх змінних витрат

За даними графіка ми бачимо, що крива граничних витрат (MC) перетинає криві середніх (ATC) і середніх змінних (AVC) витрат в точках мінімального значення кожної із них. Це пояснюється тим, що додаткова або гранична величина, яка приєднується до суми загальних (змінних) витрат, залишається менше середньої величини цих витрат. Тому показник середніх витрат зменшується. І навпаки, коли гранична величина, що приєднується до суми загальних (змінних) витрат, виявляється більше середніх (змінних) витрат, середні витрати повинні рости.

Ми погоджуємося з методичними підходами, висвітленими в пресі щодо необхідності застосування досвіду зарубіжних країн з розвинутою інфраструктурою розподілу витрат на маржинальні та диференціальні, релевантні і нерелевантні, регульовані і нерегульовані, поточні і

довготривалі. Це сприяє вирішенню проблеми ефективного формування витрат виробництва та контролю за ними.

Таким чином, порівнюючи класифікацію витрат, що застосовуються на вітчизняних підприємствах та за кордоном можна відмітити наступне:

1. На закордонних підприємствах витрати групуються в меншу кількість статей, ніж на вітчизняних підприємствах (відповідно 3 статті і 10-14 статей собівартості), внаслідок цього частина складових собівартості є прихованою.

2. В більшості випадків закордонні спеціалісти роблять знак рівності між основними і прямими накладними та непрямими витратами.

3. На вітчизняних підприємствах існує єдина чітка класифікація витрат на виробництво, в той час як кожне закордонне підприємство має специфічні особливості в обліку витрат із застосуванням різних їх групувань залежно від цілей управління.

4. Особливу увагу за кордоном надається поділу витрат на постійні і змінні, оскільки, враховуючи залежність зміни витрат від зміни обсягу виробництва, можна визначити межу рентабельності, тобто такий обсяг виробництва, починаючи з якого постійні витрати повністю відшкодовуються отриманим доходом. На вітчизняних підприємствах такий поділ витрат найчастіше ігнорується або використовується тільки для укрупнених розрахунків економічної ефективності.

5. Вся різноманітність класифікації витрат широко використовується менеджерами в практиці діяльності закордонних фірм при здійсненні економічного аналізу і прийнятті управлінських рішень на противагу вітчизняними керівниками.

1.3. Методичні аспекти формування витрат на виробництво продукції

Проблема формування витрат на виробництво продукції виступала і виступає ключовим моментом ефективної діяльності підприємства, а саме росту прибутку і рівня рентабельності. Ця проблема є полемічною в багатьох аспектах:

- по-перше: що розуміти під формуванням витрат;
- по-друге: якими принципами треба керуватись при формуванні витрат;
- по-третє: якими методами формувати витрати;
- по-четверте: якою системою показників аналізувати величину витрат.

Отже, можна стверджувати, що мова йде про цілісний механізм формування витрат, під яким розуміють сукупність принципів, методів і показників формування витрат.

Категорія “формування витрат” по-різному трактується залежно від підходу: бухгалтерського чи економічного. При бухгалтерському підході витратами виробництва вважають фактичні витрати факторів виробництва на виготовлення певного обсягу продукції за цінами їх придбання. Тобто бухгалтер рахує ті витрати, які мають місце при виробництві продукції. При економічному підході витратами є сукупність бухгалтерських витрат та тих грошових коштів, які можна отримати при найбільш вигідному із всіх можливих альтернативних способів використання ресурсів виробництва. І бухгалтерський, і економічний підходи до формування витрат правомірні і мають свою сферу застосування. В теорії перевагу надають економічному підходу, а на практиці – бухгалтерському. У більшості випадках поняття “формування” може трактуватись як тотожне з поняттям “планування”, а в інших – розглядатись вужче або ширше від “планування”.

На нашу думку, між поняттями “формування” і “планування” витрат можна поставити знак рівності. В нашому розумінні формування витрат – це визначення економічно обґрунтованої величини витрат, необхідної у

плановому періоді для виробництва і збуту кожного виду продукції та всієї промислової продукції підприємства.

Для забезпечення ефективного функціонування молокопереробних підприємств основним завданням формування витрат на виробництво, на нашу думку, є:

- 1) здійснення об'єктивного розрахунку вартості ресурсів, необхідних для виробництва продукції і пошук можливостей для виконання виробничої програми;
- 2) забезпечення встановлення обґрунтованої величини витрат на одиницю продукції у номенклатурному та асортиментному розрізі, яка є базою для визначення нижнього рівня ціни, а також рентабельності продукції;
- 3) обґрунтування загальної суми витрат, пов'язаних з виробничо-господарською діяльністю підприємства;
- 4) визначення міри впливу чинників на обсяг і структуру витрат на виробництво і вибір на цій основі найбільш впливових з них;
- 5) забезпечення мінімальних витрат на виробництво продукції з метою збільшення величини прибутку і рівня рентабельності.

Вказані вище завдання вирішуються за допомогою техніко-економічних розрахунків, виконаних з використанням технічних норм, нормативів та інших параметрів виробничого процесу, які фіксуються в технічній документації і з врахуванням економічних умов виробничої діяльності: цін на ресурси, оплати праці, нормативів платежів, що визначаються законодавчими і нормативними актами.

Принципи – це ті головні правила, вимоги, якими керуються при формуванні (плануванні) витрат виробництва. В економічній літературі, як правило, вказуються одні і ті ж принципи [154; 191]. Найбільш повно їх розкрила Л.А. Швайка [196, с.169]:

- чітке розмежування витрат підприємства по сферах господарської діяльності – виробнича, адміністративна, капітальні вкладення, невиробнича, збутова;
- безпосередній зв'язок витрат з процесами виробництва та обігу;
- заміщення витрат в процесі відтворення для відновлення основної виробничої діяльності;
- повний облік фактичних витрат незалежно від рівня дотримання встановлених норм та умов;
- прямий зв'язок витрат на виробництво продукції з визначеним періодом часу.

Отже, основними аргументованими моментами є вид діяльності, норми та умови роботи, період часу.

Ми ж хочемо дещо розширити перелік принципів формування витрат, доповнивши їх наступними:

- можливість суцільного і вибіркового контролю величини витрат;
- достовірність, реальність інформаційної бази, що застосовується при формуванні витрат;
- використання методів формування витрат, спрямованих на оптимізацію витрат за критерієм мінімізації;
- відповідність формування витрат по підрозділах і підприємству в цілому.

З метою дотримання принципу достовірності, реальності немаловажне значення мають вихідні дані для розробки плану витрат на виробництво продукції, а саме:

- а) дані про планову номенклатуру і асортимент продукції, обсяг випуску у натуральних та вартісних одиницях виміру (інформація про величину товарної, валової, реалізованої продукції);
- б) обсяги капітальних інвестицій щодо забезпечення обсягів виробничо-господарської діяльності;
- в) дані про нормативну базу діяльності підприємства:

- норми витрат матеріальних ресурсів та розрахунок потреби в ресурсах в натуральному виразі;
 - норми витрат праці і розрахунок чисельності та професійного складу працівників, умови оплати їх праці, обумовлені у трудовому контракті;
 - норми амортизаційних відрахувань, відрахування на соціальні заходи, податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством;
- г) інформація про напрямки вдосконалення технічного рівня виробництва, удосконалення організації виробництва і праці, поліпшення використання матеріальних, трудових ресурсів та необоротних активів.

Методи формування витрат – це, свого роду, технологія планування витрат, яка включає чітке розмежування витрат, що включаються у собівартість продукції і покриваються за рахунок прибутку. Методи формування витрат включають:

- 1) методи розрахунку кошторису витрат на виробництво усієї продукції по підприємству;
- 2) методи розрахунку величини витрат на виробництво одиниці продукції, тобто складання калькуляції, які включають визначення величини прямих і непрямих витрат.

Вивчення літературних джерел і практики діяльності підприємств дає можливість констатувати, що і надалі можуть залишатися без змін існуючі методи розробки кошторису витрат, а саме: заводський метод і метод зведеного кошторису. Дані методи достатньо обґрунтовані авторами І.М. Бойчик, С.Ф. Покропивним П.С. Харівим, А.І. Ільїним, В.Є. Москалюком, Й.М. Петровичем тощо.

Заслужують на увагу пропозиції авторів про застосування калькуляційного методу, суть якого полягає у розробці таблиці зведення витрат на виробництво продукції [125; 191]. Він дозволяє запровадити запропонований нами принцип формування витрат – контроль за величиною формування витрат, оскільки витрати за елементами витрат і статтями калькуляції узгоджуються.

Не викликає сумніву і існуюча методика розрахунку прямих витрат на одиницю продукції. В основному для цього використовують нормативний метод. Ймовірно, що проблема може існувати лише в обґрунтованості норм і нормативів, об'єктивність встановлення яких базується на використанні достовірної інформації. Отже, реалізація запропонованого раніше нами принципу “достовірності і реальності інформаційної бази” дозволить уникнути будь-яких проблем. Що стосується методів розподілу непрямих витрат, то тут існує багато аспектів, які потребують удосконалення (дана проблема розглядатиметься нами в розділах 2, 3).

Витрати є узагальнюючим показником ефективності функціонування підприємства. В той же час, сама величина витрат характеризується системою показників. На сьогоднішній день традиційно існують наступні показники:

- 1) витрати на 1 гривню товарної продукції;
- 2) собівартість випуску товарної, валової і реалізованої продукції;
- 3) собівартість виготовлення одиниці продукції;
- 4) витрати на виробництво порівняльної і непорівняльної продукції.

В економічній літературі існують різні підходи з приводу вибору показників оцінки рівня витрат [11; 14; 44; 133; 191].

Одні автори зосереджують свою увагу на використанні незначної кількості показників, які застосовуються у практиці [14,с.303; 44,с.414-415; 133,с.179-181], інші на більш широкій диференціації системи показників [11,с.150-151; 191,с.348-353]. Стосовно молокопереробних підприємств ситуація аналогічна.

Наша точка зору зводиться до застосування комплексного підходу у виборі системи оцінювання. Комплексність в оцінці рівня витрат полягає у застосуванні показників:

- 1) які б характеризували ефективність витрат в цілому по підприємству;
- 2) які б характеризували ефективність витрат, пов'язаних з конкретним видом діяльності (виробничою чи збутовою);

- 3) які б характеризували ефективність витрат, пов'язаних з конкретним видом продукції;
- 4) які б дали оцінку рівня витрат по кожному елементу витрат, по кожному виду ресурсу.

При цьому основними вимогами до вибору системи оціночних показників рівня витрат мають бути:

- забезпечення можливості взаємозв'язку системи показників в аналітичній оцінці витрат;
- відображення точної об'єктивної оцінки величини витрат і ступеня їх ефективності;
- можливості застосування показників оцінки рівня витрат в різних структурних ланках виробництва з метою обґрунтування резервів зниження витрат;
- врахування галузевих особливостей формування витрат при виборі показників.

Як показує практика роботи підприємств, таким найбільш узагальненим показником оцінки рівня витрат, виступає величина витрат, пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції за певний період часу. Вона може визначатись як за окремими видами продукції, так і в цілому по підприємству, як за статтями калькуляції, так і за елементами витрат. Даний показник дає лише уяву про абсолютну суму витрат, але не відображає їх ефективність. Менша за величиною сума витрат одного підприємства, на відміну від іншого, при однакових умовах виробництва, ще не говорить про їх ефективність.

Ефективність витрат по підприємству можна розраховувати на основі показника витрат, що припадають на одиницю вартості продукції, оціненої за гуртовими цінами. Даний показник широко використовується в практиці діяльності вітчизняних підприємств і відображає питому вагу сукупних витрат, що припадають на 1 гривню товарної продукції. Він характеризує прибуткову чи збиткову роботу підприємства і є універсальним стосовно

всіх виробництв і тим самим дає можливість зіставити їх в динаміці та визначається через коефіцієнт витрат на 1 гривню товарної продукції за формулою [14,с.303; 45,с.308; 52,с.207]:

$$K_{Bmn} = \frac{C_{ВП}}{Q_{ВП}}, \quad (1.8)$$

де $C_{ВП}$ – собівартість виробленої продукції;

$Q_{ВП}$ – обсяг випуску продукції в гуртових цінах.

В аналітичній роботі на підприємствах використовують чотири варіанти визначення даного показника, за умови оновлення випуску продукції або освоєння нового виду продукції [50,с.250]:

1. Витрати на 1 гривню товарної продукції згідно затвердженого плану:

$$K_{Bmn} = \frac{\sum C_{пл} \cdot N_{пл}}{\sum P_{пл} \cdot N_{пл}} \quad (1.9)$$

2. Витрати на 1 гривню фактично випущеної продукції згідно плану, перерахованому на фактичний випуск продукції:

$$K_{Bmn} = \frac{\sum C_{пл} \cdot N_{ф}}{\sum P_{пл} \cdot N_{ф}} \quad (1.10)$$

3. Витрати на 1 гривню фактично випущеної продукції в діючих цінах звітнього року:

$$K_{Bmn} = \frac{\sum C_{ф} \cdot N_{ф}}{\sum P_{ф} \cdot N_{ф}} \quad (1.11)$$

4. Витрати на 1 гривню фактично випущеної продукції в діючих цінах, прийнятих в плані:

$$K_{Bmn} = \frac{\sum C_{ф} \cdot N_{ф}}{\sum P_{пл} \cdot N_{ф}} \quad (1.12)$$

де $C_{пл}$, $C_{ф}$ – відповідно планова і фактична собівартість одиниці продукції;

$P_{пл}$, $P_{ф}$ – відповідно планова і фактична гуртова ціна одиниці продукції;

$N_{пл}$, $N_{ф}$ – плановий і фактичний обсяг випуску одиниць продукції.

Доцільним, на нашу думку, є застосування і такого показника як витрати на 1 гривню чистого доходу. Він показує, які витрати несе підприємство, щоб отримати 1 гривню чистого доходу і обчислюється як

відношення собівартості виробленої продукції до доходу, отриманого підприємством, тобто за формулою:

$$K_{\text{Вчо}} = \frac{C_{\text{ВП}}}{\text{ЧД}} \quad (1.13)$$

де $C_{\text{ВП}}$ – собівартість товарної продукції;

ЧД – чистий дохід підприємства, який визначається як добуток обсягу реалізації продукції в натуральних одиницях виміру на ціну одиниці реалізованої продукції (за мінусом податку на додану вартість).

Чим менший рівень витратомісткості, тим більші переваги має підприємство на ринку перед своїми конкурентами, оскільки це дозволяє йому більш вільно здійснювати свою діяльність в сфері ціноутворення з метою завоювання більшої частки ринку збуту своєї продукції та досягнення більшої величини прибутку. Але не завжди зниження виробничих витрат на одиницю вартості реалізованої продукції може відбуватись безболісно для підприємства, оскільки наслідком цього може бути зниження якості сировинних ресурсів і відповідно якості готової продукції; відмова від випуску продукції, яка користується значним попитом у споживачів, але має високий рівень витратомісткості.

Як завжди, можна запропонувати і обернені показники, тобто скільки продукції і доходу створюється, якщо понести 1 грн. виробничих витрат і витрат на збут, тобто так звані коефіцієнти відшкодування витрат. Коефіцієнт відшкодування виробничих витрат:

$$K_{\text{ВЛдс}} = \frac{Q_{\text{ВП}}}{C_{\text{ВП}}} \quad (1.14)$$

Вище названі показники можна доповнити цілою системою показників, а саме коефіцієнтом покриття та коефіцієнтом окупності виробничих витрат, коефіцієнтом покриття витрат на збут, коефіцієнтом окупності витрат на збут та ін.

Особливо актуальним це питання постає в ринкових умовах господарювання. Якщо в умовах директивної економіки показнику собівартості (як відомо, собівартість є формою вираження витрат) надавали

незначну увагу, її контролюючі і стимулюючі функції зводились до мінімуму, то на сьогодні технологія формування витрат концептуально відрізняється від попередньої і враховує ринкові відносини у сфері виробництва і реалізації продукції та полягає в наступному:

- по-перше, слід виходити з принципу адекватності планування умовам ринкового середовища, які змінюються. Це означає, що методи формування витрат повинні постійно переглядатись, а при необхідності треба застосовувати принципово нові методи і процедури;
- по-друге, процедура формування витрат має забезпечувати безпосередній зв'язок показників плану з впровадженням нової техніки, технології, поліпшенням організації виробництва і праці;
- по-третє, сама технологія складання плану по витратах повинна забезпечувати використання ринкових інструментів, щоб з їх допомогою своєчасно аналізувати і вносити зміни у розроблені плани.

На нашу думку, значна увага щодо підвищення ролі показника витрат на виробництво продукції у практиці діяльності підприємств в умовах ринкових відносин зумовлена такими причинами:

- 1) витрати на виробництво як вихідна матеріальна основа собівартості продукції, відображають певну величину виробничих ресурсів конкретних підприємств і розкривають механізм відшкодування витрат з виручки від реалізації продукції;
- 2) витрати на виробництво як важливий економічний показник господарської діяльності підприємства відображають ріст продуктивності праці, економію ресурсів і технічний прогрес;
- 3) витрати на виробництво мають суттєвий вплив на ріст економічного потенціалу країни та зростання ефективності виробництва.

Необхідність формування (планування) витрат обумовлена потребою у розкритті всіх сторін діяльності підприємства та передбачає систему взаємопов'язаних в просторі і часі, узгоджених з метою і ресурсами заходів та дій, спрямованих на отримання максимального прибутку.

Планування витрат є важливим аргументом для здійснення певних розрахунків, а саме:

- при вкладенні значних інвестицій з тривалим терміном окупності (створенні нового підприємства, проведенні реконструкції діючого, освоєнні нових видів продукції у рамках діючого підприємства та нарощуванні обсягів виробництва);
- при розробці бізнес-плану, а саме у сфері маркетингу, виробничої діяльності, фінансової діяльності з метою страхування бізнесу від можливих ризиків;
- при оцінці фактичних результатів діяльності підприємства за певний період часу. Саме план по витратах дає можливість розробляти систему заходів щодо подальших перспектив розвитку будь-якого підприємства.

Розробці плану по витратах на підприємстві передують всесторонній аналіз його господарської діяльності за попередній період. Особливу увагу звертається на визначення величини і причин виникнення витрат, не обумовлених нормальною організацією виробничого процесу: понаднормативних витрат сировини і матеріалів, палива, енергії; доплат працівникам за відхилення від нормальних умов праці і понаднормативні роботи; втрат від простоїв машин і обладнання, аварій, браку; змінами у витратах, пов'язаних внаслідок порушення договірних зв'язків щодо поставки сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів; порушення трудової і технічної дисципліни.

В період здійснення реформування економіки законодавчою і виконавчою владою країни не були враховані недоліки по питаннях формування витрат на виробництво продукції, а саме значний тягар різних нарахунків на заробітну плату необґрунтовано завищували собівартість продукції і тим самим робили її неконкурентоспроможною на світовому ринку.

Нормативна база формування витрат потребує удосконалення. До 2000 р. нормативним документом були Типове положення і галузеві

інструкції по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг). На сьогоднішній день формування витрат на виробництво продукції регламентується такими документами як Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Нові стандарти бухгалтерського обліку мають меншу кількість статей витрат в силу їх деякого об’єднання. Вони дещо по-іншому трактують поняття витрат, пов’язаних безпосередньо з виробництвом продукції та інших витрат. Якщо раніше згідно Типового положення № 473 виділяли такі поняття як виробнича і повна собівартість, в які включали відповідно виробничі витрати і виробничу собівартість та позавиробничі витрати, то на сьогодні до виробничої собівартості продукції адміністративні витрати не включаються, як і не включаються витрати, пов’язані із збутом продукції, та інші операційні витрати. Тобто витрати тепер чітко поділені на: витрати, пов’язані із виробничою собівартістю продукції, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, які покриваються за рахунок прибутку.

Отже, витрати пов’язані із виробництвом продукції включають :

1. Прямі матеріальні витрати – включають вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів. допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат;
2. Прямі витрати на оплату праці – включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат;
3. Інші прямі витрати – включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових

паїв, амортизація, втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції; суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; суми, що одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

4. Загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованої продукції визначається на основі витрат, що включають до виробничої собівартості за калькуляційними статтями, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, відносяться витрати на виробництво, які групують за економічними елементами, склад яких є аналогічний до складу витрат згідно Типового положення № 473, а також адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Склад адміністративних витрат в основному збігається із складом загальногосподарських витрат у Типовому положенні. До них відносяться:

- загальні корпоративні витрати;
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;
- винагороди за професійні послуги;
- витрати на зв'язок;
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут продукції включають витрати пов'язані з реалізацією (збутом) продукції і в основному співпадають зі складом статей комерційних витрат Типового положення, однак існують певні відмінності, а саме:

- якщо раніше витрати на заробітну плату працівників відділу збуту включали до загальногосподарських, то тепер до витрат на збут;
- якщо раніше витрати на гарантійний ремонт і обслуговування включали до статті “Інші виробничі витрати”, то тепер до витрат на збут.

Інші операційні витрати – включають витрати на виплату матеріальної допомоги, утримання об’єктів соціально-культурного призначення, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пеня, неустойка та інші витрати операційної діяльності.

Здійснюючи розрахунки витрат, необхідно врахувати наступні умови:

- 1) оптимізацію структури і умов виробництва, а саме: обсяг продукції, що випускається, якісні показники, режим роботи обладнання тощо;
- 2) оптимізацію процесу виробництва, удосконалення його організації і управління, підвищення технічного рівня;
- 3) раціональний вибір матеріальних ресурсів, який полягає у використанні якісної сировини і матеріалів, умов її доставки, транспортування, зберігання і переробки;
- 4) взаємодія витрат з обсягом випуску продукції ;
- 5) виключення витрат, що не враховують при розрахунку собівартості продукції і відшкодовуються із прибутку та інших джерел;
- 6) розподіл одноразових витрат, які забезпечують виробництво протягом тривалого часу, по періодах пропорційно обсягу продукції, що випускається в кожному періоді, або інших ознаках, що відповідають характеру витрат.

Основним важливим критерієм формування витрат на виробництво є відповідність їх доходам. З метою визначення фінансового стану підприємства зіставляють доходи із витратами, що були понесені у певному періоді.

В процесі господарської діяльності формуються витрати на виробництво по підприємству в цілому та його структурних підрозділів

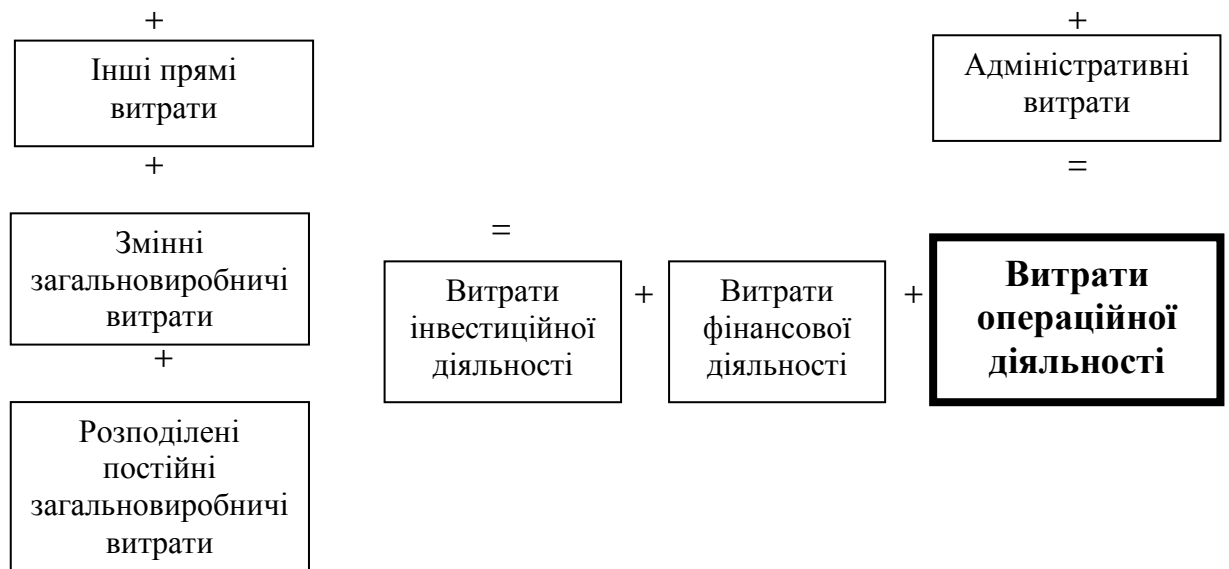


Рис. 1.8. Формування собівартості продукції на основі витрат підприємства

Висновки до розділу 1

1. Витрати виробництва є вихідною базою формування ціни продукції, тому в ринкових умовах господарювання значної ваги набуває показник поточних витрат, який характеризує ефективність виробництва, як найважливіший і узагальнюючий показник виробничо-господарської діяльності підприємства.

2. Сучасні масштаби виробництва, науково-технічний прогрес, перехід на інтенсивні фактори розвитку визначили все більший інтерес до витрат виробництва, які є основою для розрахунку прибутку і рентабельності. За допомогою показника собівартості можна охарактеризувати діяльність будь-якого виробничого підрозділу, оскільки на її величину впливає ступінь використання всіх виробничих ресурсів. Собівартість дозволяє оцінити роботу підприємства і його підрозділів по мобілізації внутрішніх резервів і досягненню найбільшого ефекту результатів виробництва продукції при найменших витратах, на її рівні

відображаються досягнення або недоліки у витрачанні матеріальних, трудових і грошових коштів.

3. Нами зроблено критичний огляд різних точок зору з приводу однозначності, розмежування термінів “витрати”, “затрати”, “видатки”. Своє розуміння даних термінів і співвідношення між ними нами подано схематично. Враховуючи трактування суті вище викладених понять, нами пропонується своє бачення категорії витрати: це всі грошові витрати, які мали місце, існують і будуть виникати внаслідок споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства, пов’язані з виробництвом конкретного випуску продукції з метою її наступної реалізації і отримання прибутку.

4. Зниження витрат виробництва до оптимального їх рівня спрямоване на економію матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та їх раціональне використання. Тільки зниження витрат на 1% приводить до збільшення величини прибутку в 5-6 разів більше, ніж такий же ріст обсягу виробництва та обумовлює зниження ціни, а це, в свою чергу, підвищує купівельну спроможність населення.

5. Аналіз зарубіжної і вітчизняної економічної літератури показав, що основні ознаки класифікації витрат на виробництво продукції дійсні при будь-якій системі господарювання. На зарубіжних підприємствах різні класифікації витрат служать цілям управління і відповідають вимогам оптимального групування з метою прийняття управлінських рішень. Порівняння класифікацій витрат, що використовується на вітчизняних і зарубіжних підприємствах, дозволила виявити основні шляхи удосконалення існуючої класифікації витрат на виробництво продукції.

Основна проблема вибору ознак класифікації витрат на виробництво полягає у тому, що існуюча застаріла методика не стимулює підприємство до використання більш прогресивних класифікаційних ознак, а саме, щодо їх поділу на постійні і змінні залежно від зміни обсягу виробництва. Поділ витрат на постійні і змінні дає змогу аналізувати залежність витрат і

прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів планових рішень та визначати такий обсяг випуску продукції, який забезпечував би відшкодування витрат на її виробництво (межу беззбитковості).

6. Використання Методичних рекомендацій та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” дає можливість констатувати, що формування витрат повинно здійснюватись адекватно до змін ринкового середовища і враховувати зовнішні і внутрішні чинники виробничо-господарської діяльності підприємства. На нашу, думку процес формування витрат – це цілісний механізм, який повинен включати певну сукупність принципів, методів і показників. Отже, в нашому розумінні, формування витрат – це визначення економічно обґрунтованої величини витрат, необхідної у плановому періоді для виробництва і збуту продукції підприємства.

7. Тому, необхідність вироблення нових підходів до формування витрат на виробництво продукції обумовлена такими причинами:

- 1) виживанням підприємств в конкурентній боротьбі і необхідністю їх роботи на принципах самофінансування;
- 2) дотриманням певних вимог (принципів), якими необхідно керуватись при формуванні витрат виробництва;
- 3) необхідністю вибору методів встановлення економічно обґрунтованої величини витрат;
- 4) наявністю підприємств з різними формами власності, які вносять відмінності у систему показників бізнес-плану і витрат виробництва зокрема;
- 5) запровадженням нової податкової політики, яка зумовлює зміни у підходах до формування витрат виробництва;
- 6) внесенням змін у фінансово-кредитну систему.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ І ОЦІНКА ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Особливості формування і оцінка рівня витрат на виробництво молочної продукції

Необхідною умовою отримання ефективних кінцевих результатів діяльності підприємства в ринкових умовах є визначення оптимальної структури витрат на виробництво продукції, яка забезпечить дієвий контроль за використанням всіх виробничих ресурсів та прийняття конкурентоспроможних управлінських рішень.

Молокопереробна промисловість є пріоритетною галуззю економіки області і покликана забезпечити потреби населення в молочних продуктах за науково обґрунтованими нормами. Обсяги виробництва продукції визначаються, в основному, станом сировинної та виробничо-технічної бази галузі, обсягом заготівлі, величиною витрат і якістю сировини, а також рівнем її комплексної переробки.

Переробка молочної сировини – одне з вузьких місць в галузі виробництва харчових продуктів для населення. Про рівень переробки можна дізнатись не лише з обсягів випуску продукції як для внутрішнього, так і для зовнішнього ринку, а значною мірою з цін на дану продукцію. Не буде перебільшенням сказати, що міжнародні ринки можуть прийняти продукцію молочної галузі лише вищого за теперішній рівень якості.

Незважаючи на важливість молочної промисловості, негативні явища останніх років, а саме: необмежене і фінансово не забезпечене зростання вартості виробничих витрат промислового характеру, зведення нанівець стимулюючої функції оплати праці та інші непередбачені фактори наклали свій відбиток на темпи її розвитку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

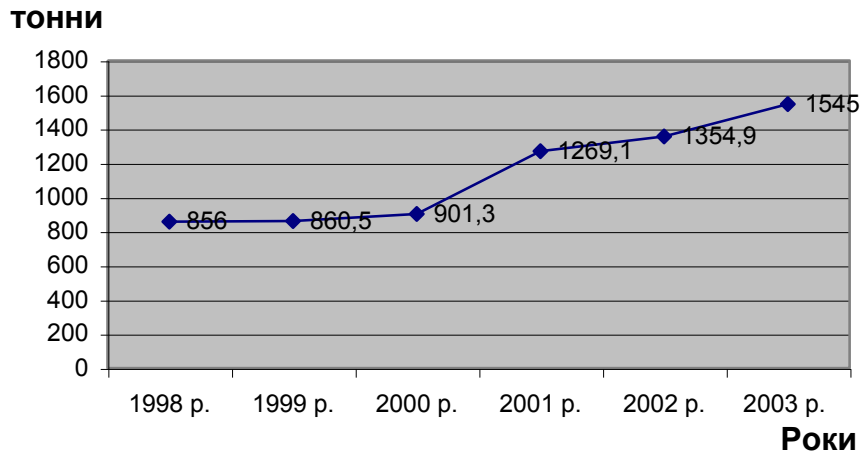
Виробництво основних видів продукції молокопереробних підприємств
за 1998-2003 рр.¹

Види продукції	Роки														
	1998	1999		2000			2001			2002			2003		
	тис. тонн	тис. тонн	% зміни до 1998 +, -	тис. тонн	% зміни до 1998 +, -	% зміни до 1999 +, -	тис. тонн	% зміни до 1998 +, -	% зміни до 2000 +, -	Тис. тонн	% зміни до 1998 +, -	% зміни до 2001 +, -	тис. тонн	% зміни до 1998 +, -	% зміни до 2002 +, -
Масло тваринне	4,2	3,014	-28,2	4,407	+4,9	+46,2	5,8	+38,1	+31,6	4,4	+4,8	-24,1	5,8	+38,1	+31,8
	113	108	-4,4	135	+19,5	+25	156,2	+38,2	+15,7	129,6	+15,5	-16,5	145	+28,3	+11,9
Сир жирний	4,6	3,866	-16,0	4,226	-8,1	+9,3	4,8	+4,3	+13,6	4,7	+2,2	-2,1	4,9	+6,5	+5,1
	52	52,5	+1,0	67,3	+29,4	+28,2	104,9	+101,7	+55,9	127,3	+144,8	+21,4	168	+223,1	+32,0
Продукція з незбираного молока в перерахунку на молоко	11,4	8,313	-27,1	8,558	-24,9	+2,9	13,8	+21,1	+61,2	21,3	+86,8	+54,3	23,0	+101,7	+8,0
	691	700	+1,3	699	+1,2	-0,1	1008	+45,9	+44,3	1098	+58,9	+8,9	1232	+78,3	+12,2

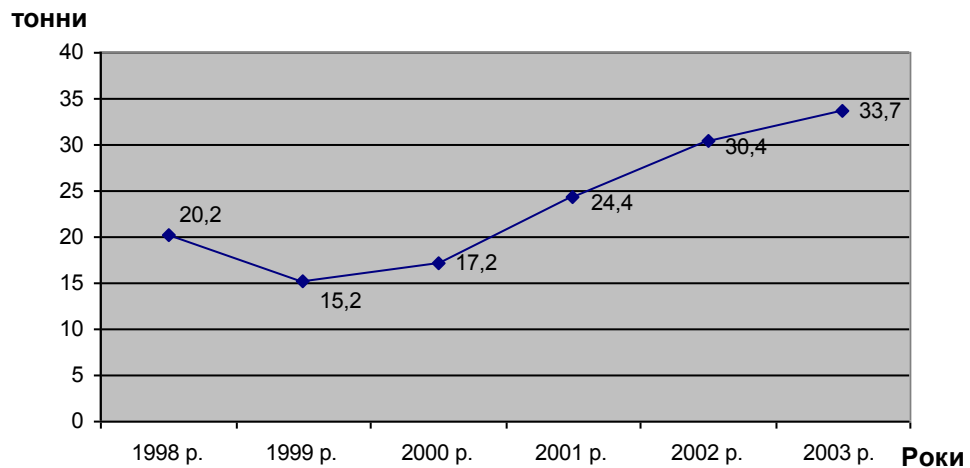
¹ Примітка. Чисельник – дані по Тернопільській області; знаменник – дані по Україні.

Аналітична оцінка табл. 2.1. дає можливість зробити наступні висновки:

1. Спостерігаються темпи росту обсягів випуску продукції в абсолютних величинах по роках. Порівнюючи 2003р. з 1998р. (останній взято за базу порівняння), виробництво масла тваринного по Україні зросло з 113 до 145 тис. тонн або на 28,3%, сиру жирного з 52 до 168 тис. тонн або на 223,1%, продукції з незбираного молока з 691 до 1232 тис. тонн або на 78,3%. Аналогічна тенденція спостерігається з виробництва продукції на молокопереробних підприємствах Тернопільської області: виробництво масла тваринного зросло з 4,2 до 5,8 тис. тонн або на 38,1%, сиру жирного – з 4,6 до 4,9 тис. тонн або на 6,5%, продукції з незбираного молока з 11,4 до 23,0 тис. тонн, тобто майже в два рази.
2. Динаміка темпів виробництва продукції наступного року до попереднього далеко неоднозначна. Якщо в 2000 р. і 2001 р. темпи зміни додатні (позитивна тенденція) по відношенню відповідно до 1999 р. і 2000 р., то 2002 р. характеризується змінами із знаком мінус по деяких видах продукції. Виробництво масла тваринного по Україні у 2003р. зменшилось із 156,2 до 129,6 тис. тонн. Обсяги виробництва молочної продукції в області зменшились по деяких видах продукції в 2002 р. порівняно з 2001 р.: масла тваринного - з 5,8 до 4,4 тис. тонн або на 24,1%, сиру жирного – з 4,7 до 4,8 тис. тонн або на 2,1%. Виняток складає обсяг випуску продукції з незбираного молока – він зріс на 54,3%. Це можна пояснити розширенням асортименту даного виду продукції та значною дешевизною порівняно з маслом і сиром, що призвело до зростання попиту населення і, як наслідок, до зростання обсягу випуску. Однак 2003р. показує, що виробництво молочної продукції порівняно з 2002р. поступово зростає по всіх видах. В цілому ж динаміка обсягів виробництва молочної продукції має позитивну тенденцію як по області, так і по Україні загалом (рис.2.1).



(а)



(б)

Рис.2.1. Динаміка обсягу виробництва молочної продукції по Україні (а) і Тернопільській обл. (б)

Молокопереробні підприємства Тернопільської області включають галузі по заготівлі, переробці та реалізації молока і є залежними від сезонності надходження сировини. На сьогодні в області функціонує 16 молокопереробних підприємств, з них 10 маслозаводів, 3 сирзаводи, 2 молокозаводи та завод сухого знежиреного молока.

Діяльність молокопереробних підприємств області зумовлена такими особливостями:

1. Територіальною розосередженістю підприємств при невеликій їх потужності, внаслідок якої є високою питома вага транспортно-заготівельних витрат у загальних витратах виробництва.
2. Матеріаломісткістю виробництва молокопродуктів, що можна пояснити використанням у якості сировини продукції сільського господарства, у якій вже втілені певні витрати виробництва.
3. Сезонністю виробництва та наявністю значної питомої ваги вторинних ресурсів.
4. Багатоасортиментністю продукції, що виробляється.

Для роботи молокопереробних підприємств області важливе значення має зниження ступеня впливу сезонності заготівель сировини. Від показника сезонності заготівель молока залежить сезонність стану сировинної бази молокопереробних підприємств: чим вища сезонність заготовок молока, тим менший річний обсяг продукції при тих самих виробничих потужностях. У зв'язку з сезонним надходженням молока виробничі потужності використовуються недостатньо (в I і IV кварталах – лише на 70-75%). Це пояснюється тим, що виробничі потужності молокопереробних підприємств створюються з врахуванням переробки молока в період його максимального надходження, а в міжсезонний період рівень завантаження їх значно знижується. Скорочення сезонності закупок молока на 1% дозволило б зменшити середньорічну потребу в потужностях на 8-9%.

Заходи по згладжуванню сезонності залежать від умов діяльності як сільськогосподарських, так і переробних підприємств. В останні роки спостерігається тенденція до зниження сезонності виробництва молока. Якщо розділити річне виробництво молока по кварталах, то найбільше виробляється і заготовлюється молока в II і III кварталах (57%), в той час як в I і IV кварталі – лише 43% від загального виробництва. Відповідно дане

коливання приводить і до зміни витрат виробництва молокопродуктів протягом року: в I і IV кварталах вона на 47% вища, ніж в II і III. Це можна пояснити тим, що в дані періоди використовується сухе молоко, із якого в осінньо-зимовий період виробляють питне молоко, дієтичні продукти і яке значно погіршує смакові властивості молокопродуктів.

Таким чином, згладжування сезонності заготівель молока, що йде на промислову переробку створює сприятливі умови для ритмічної роботи молокопереробних підприємств області, забезпечує збільшення обсягів виробництва внаслідок кращого використання виробничих потужностей і тим самим дозволяє рівномірно постачати населенню молочні продукти протягом року, а також вивільняє значні капітальні вкладення, які спрямовують на будівництво нових і реконструкцію діючих підприємств та забезпечує підвищення ефективності виробництва, а саме: організацію комплексної переробки первинної і вторинної молочної сировини.

На сучасному етапі розвитку економіки важливе значення має вирішення проблеми комплексного і раціонального використання молочної сировини. Значною мірою цього можна досягти за рахунок удосконалення технологічного процесу переробки молока та підвищення якості сировини.

Структура промислової переробки молока представлена на рис. 2.2.

При виробництві основного асортименту молочних продуктів складові частини молока використовуються в різній мірі: при виробництві цільномолочної продукції майже всі складові молока входять в готовий продукт; при виробництві сиру в продукт переходить близько 50% сухих речовин молока, 92% жиру і 75% білка; при виробництві масла – відповідно 26%, 98%, 1,5%, решта – залишається в молочній сироватці, відвійках і сколотинах.



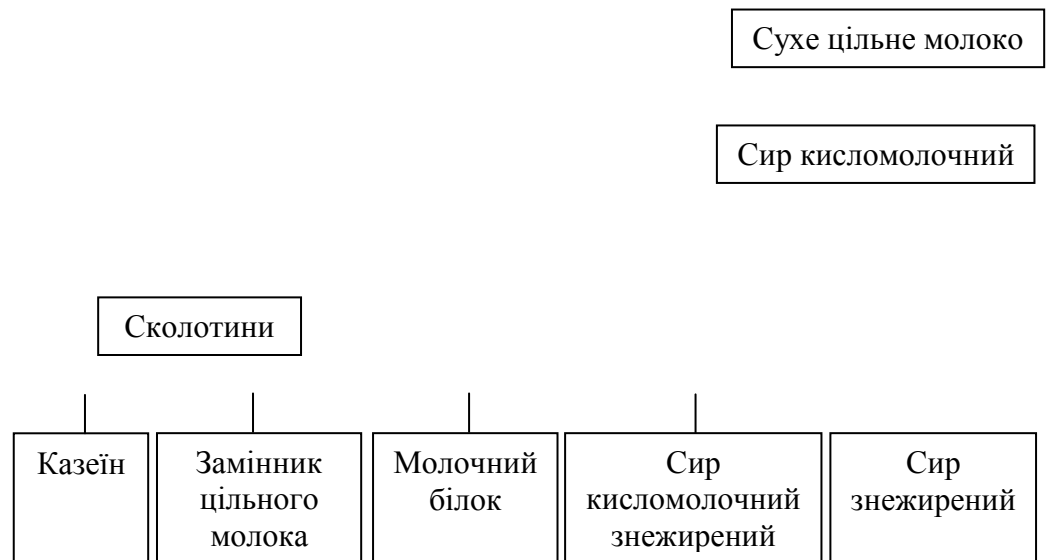


Рис. 2.2. Процес технологічної переробки молока

Удосконалення структури промислової переробки молока дозволяє при однакових ресурсах сировини більш повно використовувати його складові частини. Структура використання молочної сировини на виробництво продукції наведена на рис. 2.3.

Дана структура виробництва молочних продуктів не повністю відповідає рекомендованим нормам споживання. Так, важливого значення набуває встановлення правильних пропорцій в споживанні і використанні молока на виробництво різноманітних молочних продуктів, як з точки зору удосконалення структури харчування, так і більш ефективного використання сировинних ресурсів молока.

Таким чином, ознайомившись із специфікою виробництва молочних продуктів та дослідивши тенденцію розвитку молокопереробних підприємств в області та по Україні в цілому, можна якнайкраще підійти до

питання групування витрат за економічними елементами і статтями калькуляції.

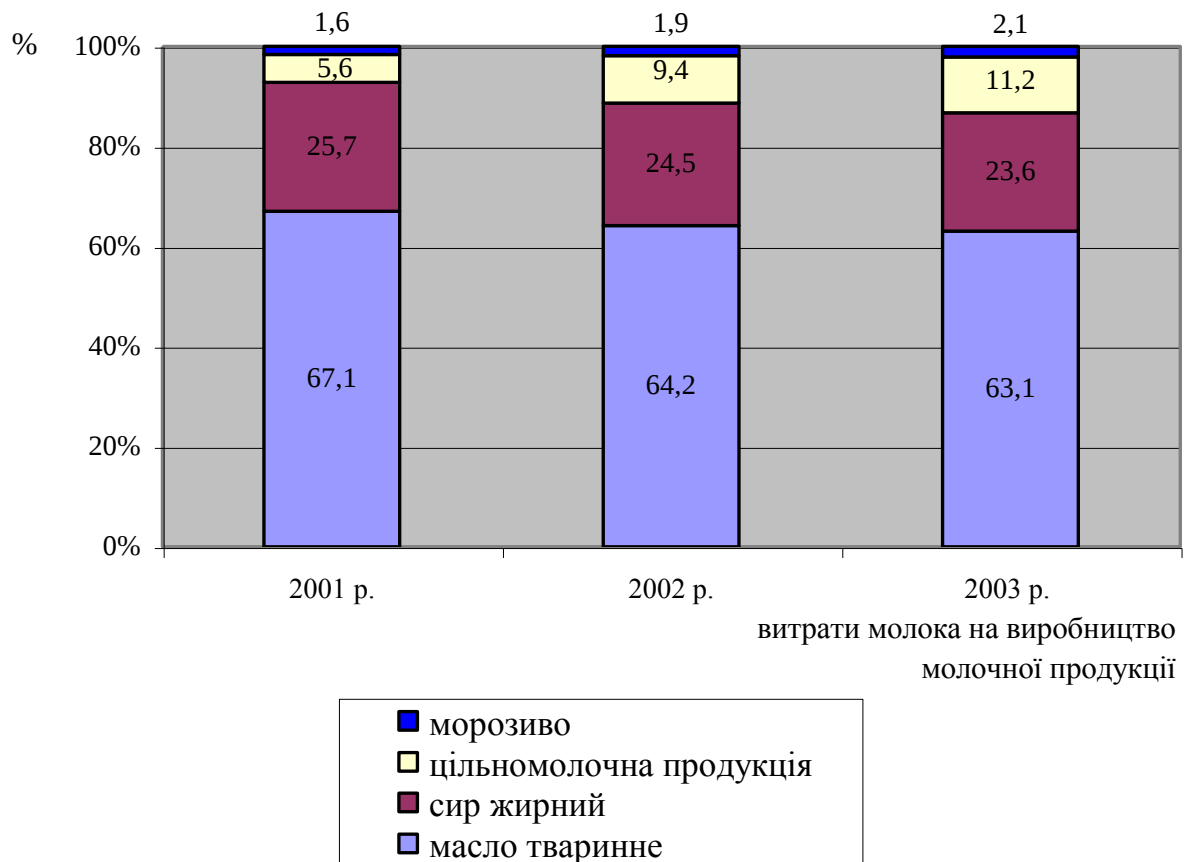


Рис. 2.3. Структура використання молока на виробництво продукції молокопереробних підприємств Тернопільської обл. у 2001-2003 рр.*

Групування витрат за економічними елементами використовується для планування продуктивності праці, відтворення основних і оборотних фондів, оскільки воно показує які види засобів витрачені на виробництво. Групування витрат за економічним змістом враховує не тільки рівень організації процесу виробництва і реалізації продукції, але і ступінь використання необхідного і додаткового продукту. За економічним змістом витрати можна поділити на три групи:

* Примітка. Розраховано на основі даних Тернопільського обласного управління молочної промисловості.

- 1) витрати, які характеризують участь засобів виробництва у створенні нової продукції (матеріальні витрати, амортизаційні відрахування);
- 2) витрати, які характеризують використання необхідного продукту (витрати на оплату праці);
- 3) витрати, які характеризують використання додаткового продукту (відрахування на соціальні заходи).

Отже, витрати за економічним змістом можна поділити на витрати живої праці, витрати уречевленої праці і витрати грошей, віднесених на виробництво. Однак для управління підприємством важливо знати не тільки, що затрачено, але і куди спрямовані дані витрати. Вирішенню даного питання сприяє класифікація витрат за статтями калькуляції.

На нашу думку, найбільш складною є проблема групування витрат на виробництво за калькуляційними статтями, оскільки від того, наскільки правильно вона вирішена, значною мірою залежить об'єктивність економічного аналізу діяльності підприємства. Якщо в кошторисі витрат на виробництво відображається кількісна сторона затрат підприємства, то в калькуляції – якісна сторона його роботи. Розробка класифікації витрат за статтями калькуляції має певну складність. Вона полягає в тому, що в економічній літературі у більшості випадків основна увага звертається на те, які витрати необхідно включати в собівартість, в той же час чітко необхідно виділити те, яку ознаку необхідно покласти в основу побудови калькуляцій в певній галузі промисловості. Ми вважаємо, що в основу побудови калькуляції необхідно покласти витрати, які відображають об'єктивні економічні відносини підприємства з приводу поповнення засобів і предметів праці, забезпечення нормального процесу виробництва. Тому доцільно відображати в калькуляції витрати, пов'язані не лише з виробництвом, але і з процесом постачання та обслуговування і управлінням виробництва, тобто виділення витрат процесу постачання, виробничих та витрат по обслуговуванню і управлінню.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлюються підприємством самостійно. Наприклад, на більшості промислових підприємств склад витрат може бути такий:

- сировина і матеріали;
- куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання і 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, а також об'єднувати кілька статей калькуляції в одну або виділяти з однієї статті кілька статей калькуляції.

У вітчизняній економіці в практиці діяльності підприємств використовуються (як відзначалося у розділі 1) правила формування витрат на виробництво, які закріплені законодавчо Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку “Витрати” 16. На відміну від рекомендованої, галузева номенклатура статей витрат відображає специфічні особливості виробництва галузі, зокрема молокопереробної, та формування витрат на виробництво продукції.

В молочній промисловості існують істотні відмінності в побудові статей калькуляції, що зумовлено особливостями діяльності підприємств з переробки молочної сировини. Так в статтю "Сировина і матеріали" включають лише витрати на сировину і матеріали, які входять в склад

готових виробів, утворюючи їх основу, або є необхідними компонентами при їх виготовленні.

Із витрат на сировину і матеріали вираховуються зворотні відходи. Під зворотними відходами розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які виникли в процесі переробки вихідної сировини в готову продукцію, втратили повністю або частково споживні якості вихідної сировини. На молокопереробних підприємствах до зворотних відходів відносять: при виробництві масла – відвійки (це пісне молоко, яке відділили від вершків за допомогою сепаратора) і сколотини (це рідкий продукт, який одержують при збиванні масла з вершків, сметани), сиру – знежирена сироватка, цільномолочної продукції – знежирена сироватка, відвійки і сколотини.

Не відносяться до відходів залишки матеріалів, які по встановленій технології передаються в інші цехи в якості вихідної сировини для виготовлення продукції основного виробництва та попутна продукція, (наприклад, гліцерин в масложировій підгалузі).

Відходи виробництва поділяються на зворотні (використані і невикористані) і незворотні. Зворотними відходами, що використовуються у виробництві є ті відходи, які можуть бути спожиті самим підприємством для виготовлення продукції основного чи допоміжного виробництва (відвійки, сколотини, сироватка). Невикористаними зворотними відходами є такі, які можуть бути спожиті самим підприємством лише в якості матеріалів, палива на інші господарські потреби або реалізовані на сторону. Незворотними вважаються відходи, які не можуть бути використані при даному рівні використання техніки і технології.

Зворотні відходи можуть оцінюватись по зниженій ціні вихідної сировини, по встановлених цінах на відходи і по повній ціні вихідної сировини, якщо ці відходи реалізуються на сторону для використання як повноцінний матеріал.

Так як при виробництві молокопродуктів транспортно-заготівельні витрати складають близько 4-7%, їх виділяють в окрему статтю, "Транспортно-заготівельні витрати" з метою виявлення резервів зниження витрат по доставці сировини. В склад даних витрат включають доплати сільськогосподарським підприємствам за зберігання і доставку молока до заготівельних пунктів первинної обробки, витрати на доставку до заготівельних пунктів власним транспортом, включаючи навантаження і розвантаження та інші.

Оскільки сировина для переробки на молокопереробні підприємства поступає відповідної якості (встановленої базової жирності 3,4%), то, на нашу думку, не маловажним є визначення якості молочної сировини у процесі підготовки її до виробництва. Тому до витрат процесу постачання можна віднести витрати лабораторії по якості молока.

Враховуючи специфіку виробництва молокопродукції, допоміжні матеріали виділяють в окрему статтю "Допоміжні матеріали", частка яких в загальному обсязі становить 2-6%. В неї включаються витрати на матеріали, які, не будучи складовою частини продукції, що виробляється, витрачаються в процесі її виготовлення, а також вартість запасних частин для ремонту, спецодягу та інше. На молокопереробних підприємствах до таких витрат відносять вартість матеріалів для лабораторних робіт, дезинфікуючих речовин, фільтруючих, змащувальних, господарських матеріалів тощо.

В статтю "Паливо і енергія на технологічні цілі" включають витрати на всі види енергії, отримані зі сторони чи вироблені на підприємстві і витрачаються безпосередньо на технологічні потреби в процесі виробництва продукції. В цю ж статтю, крім витрат на паливо і енергію, включають вартість гарячої і холодної води, пари на технологічні цілі, стиснутого повітря і холоду. Оскільки вартість спожитої води займає значну питому вагу, то нами пропонується ввести окрему статтю "Плата за воду".

Статті “Основна заробітна плата виробничих робітників” і “Додаткова заробітна плата виробничих робітників” на молокопереробних підприємствах об’єднують в одну “Заробітна плата”. До цієї статті відносять витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції, а також додаткову заробітну плату, нараховану за працю понад установлені норми, за трудові успіхи і винахідливість і за особливі умови праці (доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій).

До статті калькуляції “Відрахування на соціальні заходи” включаються витрати на соціальні заходи в частині страхування працівників, зайнятих виробництвом в основних та допоміжних структурних підрозділах підприємства, зокрема:

- відрахування на обов’язкове державне пенсійне страхування;
- відрахування на обов’язкове державне соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності;
- відрахування на обов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на обов’язкове державне страхування від нещасних випадків;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До складу статті “Витрати на утримання і експлуатацію устаткування” включаються:

- амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування;

- витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів зі складу основних виробничих засобів (технічний огляд і технічне обслуговування);
- витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми, майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів;
- сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними і нематеріальними активами ;
- витрати на утримання цехових транспортних засобів;
- інші витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

До статті калькуляції “Загальновиробничі витрати включаються”:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників,

зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, напівфабрикатів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і витрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо).

До статті калькуляції “Інші виробничні витрати” належать:

- витрати щодо перевірки продукції на відповідність вимогам стандартів або технічних умов;
- винагороди за раціоналізацію і винахідництво.

Всі вище перераховані витрати, пов’язані із виробництвом продукції формують її виробничу собівартість.

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” витрати на збут не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

Адміністративні витрати, аналогічно з витратами на збут, не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку.

Оскільки для молочної промисловості є характерним наявність і подальший розвиток середніх і великих переробних підприємств з окремими цехами, то доцільним було б виділити в окрему статтю цехові витрати. На досліджуваних підприємствах їх не виділяють окремо, а включають в статтю "Загальновиробничі витрати", що в значній мірі необґрунтовано завищує її. За своїм економічним значенням загальновиробничі витрати нерівнозначні цеховим. Практика діяльності підтверджує необхідність розукрупнення загальновиробничих витрат, що дозволить більш обґрунтовано визначити зниження собівартості продукції за рахунок росту обсягу виробництва (на умовно-постійних витратах).

Беручи до уваги визначення собівартості і вищевикладене, всі статті витрат на молокопереробних підприємствах нами згруповані в такі групи:

- 1) витрати процесу постачання – передвиробничі;
- 2) витрати виробничого характеру – виробничі;
- 3) витрати по обслуговуванню і управлінню виробництвом.

Детальна характеристика кожної з цих груп витрат показана на рис. 2.4.

Для створення зацікавленості всіх підприємств молочної промисловості у зниженні собівартості продукції за статтями калькуляції нами пропонується:

- планування витрат по управлінню здійснювати за місцями виникнення і центрами відповідальності. Для цього необхідно перегрупувати загальновиробничі витрати по окремих функціональних підрозділах з доповненням витрат із інших статей, на які ці підрозділи мають вплив;
- розукрупнювати комплексні статті витрат. Це пояснюється тим, що непрямі витрати менше контролюються і тому калькуляція дає не повну уяву про собівартість продукції.

Визначивши склад витрат, що включають в собівартість виготовлення продукції на молокопереробних підприємствах, можна дати характеристику її структури. Склад і співвідношення окремих статей витрат у загальній сумі

собівартості продукції, виражений у відсотках або через коефіцієнт до підсумку, відображає структуру собівартості.



Рис.2.4. Групування витрат за статтями калькуляції

Структура витрат залежить від багатьох факторів: особливості випуску продукції, технологічного і організаційного рівня виробництва,

якості сировини і робочої сили тощо. Врахування впливу факторів не може здійснюватись без структуризації витрат і аналізу тенденцій їх зміни. Тому встановлення оптимальної структури витрат виробництва сприяє максимізації прибутку на підприємстві.

Вивчення структури собівартості продукції молокопереробних підприємств має великий науковий і практичний інтерес. В ній знаходять відображення всі ті зміни, які відбуваються в економіці, техніці, асортименті випуску продукції, організації виробництва тощо. Аналіз структури собівартості продукції дає можливість зробити висновки про необхідність підвищення технічного рівня виробництва, росту продуктивності праці, зниження трудомісткості виробництва, зміни характеру спожитої сировини та інше. Але не лише у випадку аналізу питомої ваги окремих видів витрат, а й абсолютної величини цих елементів, можна отримати правильну картину зміни структури собівартості продукції.

Характеристика структури витрат на виробництво продукції за економічними елементами дає можливість виявити основні джерела зниження собівартості продукції в галузі. Структура собівартості продукції підприємств молочної промисловості є характерною для сезонних виробництв, які працюють на сільськогосподарській сировині. Витрати в молочної промисловості на сировину і матеріали складають 84%, а всі решта – лише 16%. Коефіцієнт випередження матеріальних витрат по відношенню до всієї промисловості складає 1,3, роль знарядь праці у формуванні собівартості невелика і складає 3,8%, в той час, як у машинобудуванні 0,75. Особливість такої структури пояснюється тим, що молочна промисловість переробляє сировину, яка є продукцією такої трудомісткої галузі сільського господарства, як тваринництво. Практично у молоці вже уречевлені затрати праці робітників тваринництва, тому молоко є порівняно дорогою продукцією. Це і зумовлює високу питому вагу матеріальних витрат у собівартості молокопродуктів. Така особливість

робить актуальним пошук резервів зниження собівартості молокопродуктів саме в частині ефективного використання сировини шляхом переробки вторинної молочної сировини.

Аналіз структури собівартості продукції молокопереробних підприємств Тернопільської області підтверджує такий же висновок (табл. 2.2).

Як показують цифрові дані табл. 2.2. матеріальні витрати коливаються в межах від 77,14% (1998 р.) до 77,20% (2003 р.). Динаміка дещо неоднозначна в часі: 1999 р. супроводжується зменшенням питомої ваги матеріальних витрат, у 2000 р. спостерігається їх ріст порівняно з 1999 р. і далі знову поступовим зниженням (2001 р., 2002 р., 2003 р.).

Отже, динаміка витрат за економічними елементами підтверджує, що найбільша частка витрат припадає на сировину і матеріали.

Таблиця 2.2

Структура витрат на виробництво продукції за економічними елементами
на молокопереробних підприємствах Тернопільської області
за 1998 – 2003 рр.*

у відсотках

Елементи витрат	Роки					
	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Матеріальні витрати	77,14	74,93	84,0	82,93	79,15	77,20
Витрати на оплату праці	9,54	8,95	6,74	7,29	9,02	10,41
Відрахування на соціальні заходи	4,22	3,39	2,53	2,71	3,43	3,92
Амортизація	2,92	3,83	2,05	2,12	2,97	3,26
Інші операційні витрати	6,18	8,9	4,67	4,95	5,44	5,21
Разом	100	100	100	100	100	100

* Примітка. Розраховано на основі даних додатку А.

В динаміці з 1998 р. по 1999 р. зростає питома вага амортизаційних відрахувань (з 2,92 до 3,83%). Це пов'язано з впровадженням нових технологічних ліній у виробництво. Якщо врахувати, що збільшення обсягу випуску продукції відбувається швидшими темпами, то з впровадженням автоматизації виробництва, сума амортизаційних відрахувань на одиницю продукції зменшується. Однак, починаючи з 2000 р. порівняно з 1999 р. частка витрат на амортизацію майже в 1,8 рази менша. Наступні ж роки (2001 – 2003 рр.) супроводжуються поступовим зростанням цих витрат. Позитивним моментом є те, що в структурі витрат на виробництво частка інших витрат з 1999 р. по 2003 р. зменшилась майже на 60% (з 8,9 до 5,21%).

Структура витрат на виробництво змінюється під впливом науково-технічного прогресу і в другому напрямку: збільшується продуктивність праці і знижується частка витрат живої праці. Якщо співвідношення між витратами уречевленої і живої праці на молокопереробних підприємствах у 1998 р. становило 5,6 раз, 1999 р. – 6,1 раз, то в 2000 р. – 9,1 раз, 2001 р. – 8,3 раз, 2002 р. – 6,4 раз, 2003 р. – 5,4 рази. У зв'язку з тим, що ручна праця на підприємствах по переробці молока в більшій мірі автоматизована, а виробництво є нетрудомістке, то витрати на оплату праці промислово-виробничого персоналу у витратах виробництва займають незначну питому вагу – в середньому 8,6%. В динаміці спостерігається тенденція росту витрат з 6,74% в 2000 р. до 10,41% у 2003 р. Більш детальна характеристика витрат на виробництво продукції молочної промисловості в розрізі окремих підприємств Тернопільської області наведена у додатку Б.

Якщо розглядати структуру виробничої собівартості продукції за статтями калькуляції, то їй притаманна така ж тенденція, як і у вище розглянутій структурі (табл. 2.3).

Виходячи із цифрових даних видно, що найбільшу питому вагу займає вартість сировини і матеріалів, хоча в динаміці, починаючи з 2000 р. питома вага знижується з 72,6 до 69,3%.

Таблиця 2.3

Структура витрат на виробництво продукції за калькуляційними статтями
на молокопереробних підприємствах

Тернопільської області за 1998 – 2003 рр. *

у відсотках

Статті витрат	Роки					
	1998	1999	2000**	2001	2002	2003
Сировина і матеріали	68,2	70,0	72,6	71,6	69,9	69,3
Зворотні відходи	2,9	2,5	2,3	2,2	2,0	2,1
Транспортно-заготівельні витрати	5,4	4,8	4,1	3,8	4,2	4,0
Допоміжні матеріали	2,7	1,7	2,6	2,7	2,4	2,0
Паливо та енергія на технологічні цілі	5,3	4,4	3,6	3,9	3,8	3,6
Заробітна плата	3,7	3,1	2,8	3,3	4,2	4,9
Відрахування на соціальні заходи	1,7	1,2	1,1	1,2	1,6	1,8
Витрати на утримання і експлуатацію устаткування	3,6	2,9	3,9	4,4	4,8	4,9
Загальновиробничі витрати	7,8	9,4	9,1	8,4	8,3	8,5
Інші виробничі витрати	1,9	2,1	2,5	2,9	2,8	3,1
Позавиробничі витрати	2,6	2,9	—	—	—	—
Разом	100	100	100	100	100	100

Частка заробітної плати у собівартості продукції за статтями калькуляції майже втричі менша, ніж у витратах за економічними елементами (у 1999 р. – 3,1% проти 8,95%, у 2000 р. – 2,8% проти 6,74%, у

* Розраховано на основі даних Тернопільського обласного управління молочної промисловості

** Починаючи з 1.01. 2000 р. позавиробничі витрати згідно П(С)БО 16 “Витрати” у виробничу собівартість не включаються, а покриваються за рахунок прибутку

2001р. – 3,3% проти 7,29%, у 2002 р. – 4,2 проти 9,02%, у 2003р. – 4,9 проти 10,41%), бо не включається заробітна плата інших категорій працюючих і позитивна тенденція росту зберігається. Якщо витрати на утримання і експлуатацію устаткування у 2003 р. становлять 4,9%, то загальновиробничі витрати в 1,7 рази вищі і становлять 8,5%.

Якщо в собівартості молочної продукції в загальному переважає вартість сировини і матеріалів, то за окремими видами продукції ці витрати є неоднаковими. Так питома вага сировини в собівартості сиру набагато менша, ніж в собівартості масла (39,7% проти 93,5%), в той же час витрати на оплату праці складають 5,6% проти 0,9%, що свідчить про більшу трудомісткість даного виробництва (додаток В).

Динаміка собівартості окремих видів продукції в розрізі підприємств свідчить про те, що по всіх видах продукції відбулося збільшення собівартості виробництва 1 тонни продукції. Так, у 2002 р. собівартість виробництва 1 тонни масла порівняно з 2001 р. зросла на 2%, сиру – на 21,2%, молока – на 33,4% (додаток Г, Д, Ж), внаслідок збільшення вартості заготівель молока та витрат на утримання і експлуатацію устаткування.

У розрахунку на весь обсяг випуску продукції ріст собівартості товарної продукції в 2002 р. до 2001 р. в цілому по галузі склав 10,3%. По окремих підприємствах ці цифри коливаються від 2,5% до 46,4% (додаток З). Відбулися збільшення і в розрахунку витрат на 1 грн. товарної продукції з 1998 р. по 2002 р. Так, якщо в 1998 році витрати на 1 грн. товарної продукції склали 95,4 коп., то в 2002 р. – 96,6 коп. Це можна пояснити тим, що темпи росту собівартості товарної продукції над її обсягом у 2002 р. проти 2001 р. склали 10,3% проти 3,0% (додаток К, Л).

Між зміною обсягу продукції і величиною витрат на її виробництво існує певний взаємозв'язок, який можна показати на прикладі використання методу порівняння паралельних рядів. Суть даного методу полягає у тому, що отримані в результаті групування і лічильної обробки матеріали спостереження розташовуються ранжированими паралельними рядами за

факторною ознакою (в даному випадку це обсяг випуску продукції) і паралельно записуються значення результативної ознаки (собівартість товарної продукції). Це дає можливість, порівнюючи їх, простежити співвідношення, виявити наявність зв'язку і його напрямок за допомогою коефіцієнта Фехнера.

Коефіцієнт Фехнера оцінює силу зв'язку на основі порівняння знаків відхилень значень варіантів від їх середньої за кожною ознакою. Знак мінус означає, що значення ознаки менше середньої, а знак плюс, що більше середньої. Співпадання знаків за обома ознаками означає узгоджену варіацію, неспівпадання – порушення узгодженості.

За даними діяльності ЗАТ “Бучацький сирзавод” за 2003р. коефіцієнт Фехнера складе:

$$\bar{x} = \frac{156640}{12} = 13053,3$$

$$\bar{y} = \frac{1989000}{12} = 165750$$

$$K_{\phi} = \frac{\sum C - \sum H}{\sum C + \sum H} = \frac{11-1}{11+1} = \frac{10}{12} = 0,83$$

$$P = \frac{6 \cdot \sum d^2}{n(n^2 - 1)} = \frac{6 \cdot 12}{12(12^2 - 1)} = \frac{72}{12 \cdot 143} = \frac{72}{1716} = 0,04$$

Це означає, що між вказаними показниками існує тісний зв'язок.

Таким чином, вивчення структури витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств показало, що за період з 1998 р. по 2003 р. вона змінилась в бік значного зростання витрат на сировину і матеріали, що, в основному, зумовлено підвищенням закупівельних цін на молоко.

Таблиця 2.4

Визначення зв'язку між обсягом виробництва і витратами на виробництво на основі методу порівняння паралельних рядів *

№ місяця	Q	Собівартість	x - x	y - y	С або Н	R _x	R _y	D = R _x - R _y	d ²
1.	93074	147086	-	-	С	1	4	-3	9
2.	101816	137241	-	-	С	2	1	+1	1
3.	104948	141219	-	-	С	3	2	+1	1
4.	107611	145197	-	-	С	4	3	+1	1
5.	115913	147286	-	-	С	5	5	0	0
6.	122179	149175	-	-	С	6	6	0	0
7.	133144	159120	+	-	Н	7	7	0	0
8.	139405	175032	+	+	С	8	8	0	0
9.	150374	184977	+	+	С	9	9	0	0
10.	159772	192933	+	+	С	10	10	0	0
11.	162112	200889	+	+	С	11	11	0	0
12.	166038	208845	+	+	С	12	12	0	0
Всього	1566400	1989000							12

Оскільки витрати на виробництво продукції є вихідною базою формування ціни, то в ринкових умовах господарювання значної ваги набуває показник поточних витрат, а саме неухильне їх зниження та підвищення якості продукції. Тільки зниження витрат на виробництво продукції сприяє реальній економії витрат живої і уречевленої праці. Тому витрати виступають в системі економічних показників, що характеризують ефективність виробництва, як найважливіший і узагальнюючий показник виробничо-господарської діяльності молокопереробних підприємств.

Методику розрахунку показників оцінки витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств здійснено на основі наведених формул у розділі 1 і представлено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Показники оцінки рівня витрат на виробництво продукції групи
досліджуваних підприємств за 2002-2003рр.

Підприємства	K _{Втп}		K _{Вчд}		K _{ВІДв}	
	2002	2003	2002	2003	2002	2003
ВАТ “Бережанський маслозавод”	0,88	1,18	1,06	1,12	1,14	0,90
ВАТ “Борщівський сирзавод”	0,61	0,73	0,94	1,03	1,63	1,37
ЗАТ “Бучацький сирзавод”	0,99	0,88	0,96	0,94	1,01	1,13
ВАТ “Вишнівецький сирзавод”	0,86	0,93	0,94	1,12	1,22	1,11
ВАТ “Кременецький маслосирзавод”	0,92	0,84	0,98	0,91	1,18	1,26
ВАТ “Монастирський маслозавод”	0,91	0,98	1,04	1,15	1,19	1,07
ВАТ “Теребовлянський завод сухого знежиреного молока”	0,99	2,59	1,32	2,61	1,01	0,39
ВАТ “Тернопільський молокозавод”	0,79	0,68	0,85	0,87	1,27	1,47
ВАТ “Чортківський сирзавод”	0,77	0,89	0,91	0,92	1,29	1,12
ВАТ “Шумський маслозавод”	0,80	0,68	0,90	0,78	1,25	1,48

Проведені дослідження дають підстави стверджувати, що на сучасному етапі розвитку підприємств молочної промисловості спостерігається негативна тенденція щодо окупності виробничих витрат у період з 2002р. по 2003р. Так, за групою досліджуваних підприємств коефіцієнт витрат на 1 гривню виробленої продукції склав відповідно 0,85 і 1,04 (зростання склало 22,3%), а коефіцієнт витрат на 1 гривню чистого доходу - 0,99 проти 1,15 (зростання на 16,2%). Така ж тенденція прослідковується і щодо показника відшкодування виробничих витрат. Тобто у 2002р. було створено продукції за рахунок 1 гривні виробничих витрат на 1,22 грн., а у 2003р. – на 1,13 грн.

Враховуючи особливість структури витрат на виробництво молокопродукції, а саме те, що значну питому вагу в складі витрат займають матеріальні витрати (близько 77-84%), то актуальним є вибір

системи показників, які характеризують оцінку рівня матеріальних витрат. Серед них найбільш актуальним є визначення показника матеріаломісткості виробленої продукції, який характеризує рівень використання всіх матеріальних витрат на одиницю вартості випущеної продукції, визначеної за гуртовими цінами.

Ми пропонуємо разом з показником матеріаломісткості використовувати граничну матеріаломісткість виробництва, оскільки на основі їх співвідношення можна визначити рівень використання матеріальних ресурсів. Якщо перший показник можна подати як відношення вартості матеріальних витрат до обсягу випуску продукції, оціненої за гуртовими цінами, то другий – як відношення приросту вартості матеріальних витрат до приросту обсягу випуску продукції, тобто:

$$M / m = \frac{B_m}{Q_{ТП}}; \quad (2.2)$$

$$\Delta M / m = \frac{\Delta B_m}{\Delta Q_{ТП}} = \frac{B_{Мф} - B_{Мпл}}{Q_{ТПф} - Q_{ТПпл}}; \quad (2.3)$$

де $\Delta M/m$ – приріст матеріаломісткості виробництва;

$B_{Мф}$, $B_{Мпл}$ – фактичні і планові матеріальні витрати;

$Q_{ТПф}$, $Q_{ТПпл}$ – фактичний і плановий обсяг випуску товарної продукції.

Співвідношення граничної матеріаломісткості до матеріаломісткості показує, як змінюється рівень використання матеріальних ресурсів у даному періоді порівняно з плановим в процесі діяльності молокопереробних підприємств:

$$K_{Вм} = \frac{\Delta M / m}{M / m}, \quad (2.4)$$

де $K_{Вм}$ – коефіцієнт оцінки рівня (ефективності) використання матеріальних ресурсів.

$$K_{Вм} = \frac{\Delta B_m}{\Delta Q_{ТП}} \div \frac{B_m}{Q_{ТП}} = \frac{\Delta B_m \cdot Q_{ТП}}{\Delta Q_{ТП} \cdot B_m} = \frac{\Delta B_m}{B_m} \div \frac{\Delta Q_{ТП}}{Q_{ТП}} = \frac{I_{Вм} - 1}{I_{Вм}} \div \frac{I_{Qmm} - 1}{I_{Qmm}}; \quad (2.5)$$

де $I_{Вм}$ – індекс зміни вартості матеріальних витрат;

$I_{QТП}$ – індекс зміни обсягу товарної продукції.

Коефіцієнт оцінки рівня матеріальних витрат може змінюватись в межах від нуля до нескінченності. Це відбувається внаслідок зміни величини матеріальних витрат і обсягу випуску товарної продукції як в сторону їх збільшення, так і в сторону зменшення. Таке коливання даного показника можна представити графічно, при цьому місцезнаходження точки “К” в системі координат ($x = \Delta B_M * Q_{ТП}$; $y = DQ_{ТП} * B_M$) дозволяє оцінити рівень використання матеріальних ресурсів (рис. 2.5).

Так в I квадраті при одночасному зростанні матеріальних витрат і обсягу випуску продукції може бути як покращення (при $K > 1$), так і погіршення (при $K < 1$) ефективності використання матеріальних ресурсів внаслідок неоднакових темпів росту матеріальних витрат і обсягу випуску продукції. Аналогічна ситуація спостерігається в III квадраті, тобто зменшення величини матеріальних витрат і обсягу випуску продукції може призводити як до покращення (при $K < 1$), так і до погіршення (при $K > 1$) використання матеріальних витрат залежно від співвідношення темпів їх зниження.

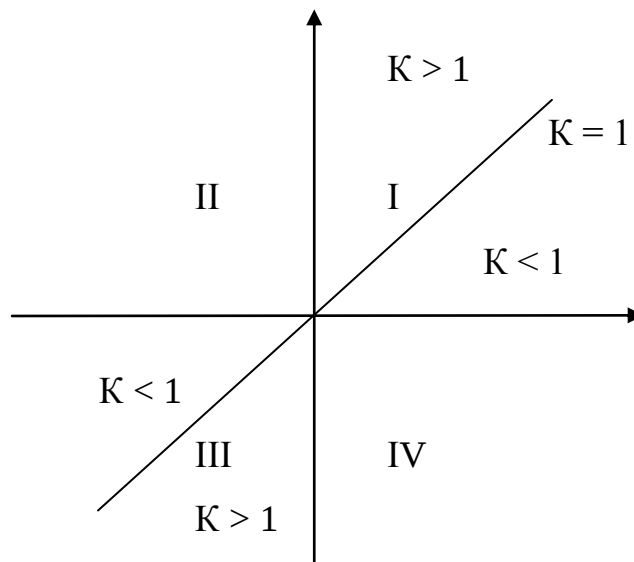


Рис. 2.5. Графік оцінки рівня матеріальних витрат

В II квадраті спостерігається покращення використання матеріальних ресурсів при зменшенні обсягу випуску товарної продукції і збільшенні величини матеріальних витрат і, відповідно при зменшенні суми

матеріальних витрат та збільшенні обсягу виробництва (IV квадрат) відбувається погіршення використання матеріальних ресурсів.

На основі приведених формул та графічного аналізу можна дати оцінку рівня матеріальних витрат молокопереробних підприємств за період з 1996 р. по 2002 р. (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Оцінка рівня матеріальних витрат молокопереробних підприємств
Тернопільської області за 1996-2002 рр. *

Показники	Роки						
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Матеріаломісткість виробництва	0,76	0,68	0,74	0,66	0,64	0,62	0,61
Гранична матеріаломісткість	—	0,91	23,35	1,37	0,93	0,98	0,89
Коефіцієнт оцінки рівня матеріальних витрат	—	1,34	31,55	2,08	1,45	1,6	1,5
Оцінка рівня витрат **	—	+	-	+	+	+	+

У 2002 р. порівняно з 2001 р. коефіцієнт оцінки рівня матеріальних витрат склав 1,5, при цьому відбулось зменшення матеріаломісткості виробництва, що позитивно впливає на ефективність виробництва в цілому (табл. 2.7).

Зниження рівня матеріаломісткості виробництва свідчить про економію використання матеріальних ресурсів. На нашу думку, основними напрямками економії матеріальних ресурсів в молочній промисловості є повне і раціональне використання всіх корисних компонентів молочної сировини, повне використання вторинних ресурсів і відходів, зниження

* Розраховано на основі даних табл.2.3 та додатку Л.

** Знак “+” чи “—” означає покращення чи погіршення використання матеріальних ресурсів.

матеріаломісткості і збільшення виходу кінцевої продукції, скорочення витрат сировини при заготівлі, транспортуванні, зберіганні і переробці.

Таблиця 2.7

Динаміка вартості матеріальних ресурсів і обсягу випуску продукції
молокопереробних підприємств Тернопільської області
(у відсотках до 1996 р.)

Показники	Роки						
	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Матеріальні витрати	100	75,2	76,5	71,8	66,5	65,3	64,7
Обсяг випуску товарної продукції	100	79,3	86,4	91,4	84,8	82,4	80,3

Наступним показником, який характеризує результативність витрат підприємства є показник витратовіддачі, який є оберненим до витратомісткості і відображає величину обсягу виробництва, вираженого в гуртових цінах, що припадає на одиницю вартості витрат, пов'язану з випуском і реалізацією продукції. Для об'єкту нашого дослідження важливим виступає показник матеріаловіддачі, який показує частку обсягу випуску продукції, що припадає на одиницю вартості матеріальних витрат (сировина, основні і допоміжні матеріали, паливо і енергія) і визначається за формулою:

$$M / \epsilon = \frac{Q_{ТП}}{B_M}. \quad (2.17)$$

Чим більший рівень матеріаловіддачі, тим ефективніше використовується сировина при переробці на готову продукцію. Однак поряд з даним показником для молокопереробних підприємств важливим є те, наскільки ефективно використовуються сировинні ресурси. Тому для оцінки ефективності використання молочної сировини визначають показник виходу товарної продукції із однієї тонни переробленої сировини, який дає характеристику використання як окремих видів сировини, так і

сировини в цілому. На нашу думку, даний показник має істотні недоліки, оскільки значний вплив на нього має структура випуску продукції та якість і склад сировини, що, в свою чергу, не дозволяє мати правильну уяву про ефективність використання молочної сировини, яка йде на переробку.

Оскільки на молокопереробних підприємствах при комплексній переробці сировини випускається декілька видів продукції, яка відрізняється одна від одної як кількісно, так і споживчими властивостями, то важливої ваги набуває показник ступеня переробки вихідної сировини, який характеризує ступінь виходу корисних компонентів із сировини у відсотках до їх загальної кількості у вихідній сировині або до маси сировини. Він визначається відношенням виходу основної продукції до маси вихідної сировини за формулою:

$$K_{вих} = \frac{Q_{\Pi}}{Q_C}, \quad (2.6)$$

де Q_{Π} , Q_C – обсяг готової основної продукції і обсяг вихідної сировини у натуральних одиницях виміру.

Так із 23-24 т молока виробляється 1 т масла, із 9-13 т – 1 т сиру (залежно від жирності).

Узагальнюючим показником, що відображає рівень раціонального використання сировини є обсяг виробництва валової продукції із 1 тонни переробленої сировини. Він визначається відношенням обсягу валової продукції до обсягу переробленої сировини за формулою:

$$K_{вик} = \frac{Q_{ВП}}{Q_C}, \quad (2.7)$$

де $Q_{ВП}$ – обсяг валової продукції;

Q_C – обсяг сировини, що поступає на переробку, у натуральних одиницях виміру.

Досвід роботи молокопереробних підприємств показує, що найкращих результатів можна досягти не за рахунок зниження рівня витрат, а шляхом їх оптимізації. Оскільки на ринку виробництва молокопродуктів діє певна кількість підприємств, то для порівняння і оцінки рівня витрат з

аналогічними витратами у конкурентів в практиці діяльності можна використовувати, на нашу думку, такі показники:

- 1) коефіцієнт оптимальності фактичних витрат. Він визначається як відношення мінімально можливої величини витрат у підприємств-конкурентів до фактичної величини витрат на виробництво продукції на даному підприємстві як за окремими видами продукції в розрізі статей витрат, так і в цілому по випуску товарної продукції. Фактичні витрати будуть оптимальними, тобто мінімально можливими, в тому випадку, коли коефіцієнт оптимальності буде дорівнювати одиниці.
- 2) коефіцієнт відносного рівня витрат виробництва. Він визначається шляхом співвідношення витрат даного підприємства і середніх витрат кожного з його конкурентів. У склад витрат, які враховуються при розрахунку, можуть входити загальні (сукупні) витрати, величини постійних чи змінних витрат або будь-яке інше поєднання окремих складових витрат по випуску продукції даного підприємства. Якщо коефіцієнт відносного рівня витрат рівний одиниці, то це означає, що витрати виробництва даного підприємства співпадають з величиною витрат підприємств-конкурентів, якщо менше одиниці, то виробництво обходиться дешевше, а якщо більше одиниці, то переваги мають підприємства-конкуренти.

В якості показника, який характеризує ефективність поточних витрат, використовують рівень прибутковості виробничих витрат, який показує скільки прибутку отримано на одиницю вартості виробничих витрат. Його можна визначити за формулою:

$$R_{\text{в}} = \frac{\Pi}{B_{\text{в}}} \cdot 100\%, \quad (2.8)$$

де Π – валовий або чистий прибуток підприємства;

$B_{\text{в}}$ – витрати виробництва.

Даний показник порівнюється із середньогалузевим, при цьому рівень прибутковості має бути не меншим від середньогалузевого, інакше підприємство може збанкрутувати.

В ринкових умовах господарювання все більшого значення набуває використання в практиці діяльності підприємств коефіцієнта операційного леверіджу, який відображає співвідношення величини постійних і змінних витрат. Це дозволяє визначити реакцію зміни величини прибутку від зміни обсягу реалізації продукції. Даний показник має суттєве значення для ефективного управління витратами виробництва за рахунок оптимізації їх внутрішнього складу і відображає питому вагу постійних витрат у загальній їх сумі. Чим більша величина коефіцієнта, тим в більшій мірі підприємство спроможне прискорювати темпи приросту прибутку по відношенню до темпів приросту обсягу випуску товарної продукції.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що використання системи показників, які характеризують ефективність витрат виробництва, дозволить переробним підприємствам встановити постійний оперативний контроль за формуванням витрат, і цим підвищити рівень конкурентоспроможності продукції, як наслідок здешевлення процесу її виробництва, та підвищити рівень прибутковості виробництва. На нашу думку, на сьогоднішній день рівень витрат значною мірою впливає на величину прибутку і є єдиним показником серед тих, що використовуються в практиці діяльності підприємств, який дає загальну характеристику всіх виробничих ресурсів, необхідних для виробництва продукції.

2.2. Факторний підхід до формування витрат на виробництво молокопродукції

На формування витрат у певному періоді виробництва впливає ряд факторів, які систематизовано залежно від того, впливають вони

безпосередньо із процесу виробництва чи пов'язані з іншою діяльністю підприємства, необхідною для виготовлення продукції, стосуються кількісної чи вартісної сторони витрат. Водночас слід з'ясувати, якою є взаємна залежність між факторами формування витрат. Відтак необхідно проаналізувати напрям і ступінь впливу їх на величину останніх. І, нарешті, слід визначити, які існують можливості використання цих факторів для прийняття конкретних рішень, тобто чи можна їх вважати у певних межах функціональними змінними чи брати до уваги як дані, що не підлягають змінам. Ступінь впливу різних факторів на витрати виробництва визначається в процесі їх формування.

Під факторами формування витрат на виробництво продукції нами розуміються основні причини, внутрішні рушійні сили і умови зміни рівня, обсягу, структури і динаміки поточних витрат підприємства.

Оскільки в умовах ринкової економіки актуальним постає питання вирішення об'єктивного формування витрат на виробництво продукції, то значною мірою цього можна досягти за рахунок обґрунтування впливу окремих факторів. Нами була зроблена спроба визначити основні фактори формування витрат на виробництво продукції молочної промисловості з врахуванням специфіки функціонування даної галузі.

До таких факторів можна віднести:

1. Раціональне розміщення підприємств з переробки молока по території області, при цьому необхідно враховувати два протилежно діючих фактори: з одного боку, розміщення виробництва поблизу джерел сировини, а з другого – поблизу районів споживання готової продукції.
2. Підвищення якості факторів виробництва, в першу чергу сировини, зокрема молока, враховуючи, що воно швидко псується. Це, в свою чергу, зумовлює необхідність встановлення інтенсивного режиму роботи в період виробничого сезону, сприяє посиленій боротьбі з втратами сировини при транспортуванні, зберіганні і переробці. Тому актуальним

завданням є добір факторів виробництва такої якості, за якої витрати на одиницю продукції були б мінімальними.

3. Удосконалення організації управління виробництвом, що обумовлено ускладненням зв'язків між галузями, об'єднаннями і підприємствами.
4. Розвиток науково-технічного прогресу, зокрема впровадження передових досягнень технології з переробки молока та використання нового устаткування. Високий рівень механізації і автоматизації виробничого процесу сприяє зменшенню витрат праці у собівартості випуску продукції.
5. Застосування у виробництві ферментних препаратів, що, в свою чергу, дозволить підвищити вихід готової продукції.
6. Оптимальна тривалість виробничого циклу, яка характеризується кількістю стадій виготовлення продукції. Залежність витрат від тривалості виробничого циклу можна вважати одним із аспектів впливу на них виробничої програми. Чим більша кількість стадій виробництва, тим, відповідно, необхідна більша кількість устаткування, персоналу, матеріалу, а отже і зростають витрати на виробництво продукції.
7. Характер і складність продукції, що виробляється. Це, в свою чергу, ускладнює процес налагодження та організації виробництва, і відповідно, зростають витрати на освоєння нових видів продукції.

В економічній літературі в основному виділяють дві групи факторів [11,с.157-159; 126,с.168]. Перш за все, всі фактори поділяються на залежні (внутрішні) і незалежні від роботи підприємства (зовнішні). Внутрішніми факторами є обсяг і структура виробництва та реалізації продукції, тривалість виробничого циклу, рівень продуктивності праці, стан основних виробничих фондів, що використовуються на підприємстві, забезпеченість власними оборотними активами. До зовнішніх факторів формування витрат молокопереробної галузі можна віднести темпи інфляції в країні, зміна цін на паливо, енергію, підвищення тарифних ставок заробітної плати, підвищення норм амортизаційних відрахувань.

Залежні фактори характеризують як фактори використання виробничих ресурсів, а незалежні – як фактори перерозподілу додаткового продукту. Вивчення різноманітності внутрішніх факторів і ролі кожного з них в зниженні витрат на виробництво продукції дозволяє підприємствам встановити найбільш оптимальний варіант плану для досягнення кращих результатів при найменших витратах. Саме за рахунок використання даних факторів підприємства можуть впливати на стан економіки, розкриваючи і мобілізуючи свої резерви.

На наш погляд, доцільно в молочній промисловості виділити і третю групу факторів формування витрат, які залежать одночасно від молокопереробних і сільськогосподарських підприємств – це кількісні і якісні поставки сировини. Збільшення заготівлі молока безпосередньо залежить від сільського господарства. Роль молокопереробних підприємств полягає у своєчасній доставці сировини, яка попереджує зниження якості молока (рис. 2.6).

Із всієї сукупності факторів певна частина їх може впливати на величину витрат прямо (обсяг виробництва, норми витрат сировини, продуктивність праці), інша – непрямо (фондовіддача, швидкість обороту оборотних засобів, якість продукції). Серед факторів формування витрат можна виділити такі, що можуть регулюватися підприємством і виступати як активні параметри його діяльності, тобто регульовані фактори, і такі, які розглядаються лише як дані, необхідні для прийняття рішень, тобто нерегульовані фактори. На окремі фактори формування витрат підприємство не може безпосередньо впливати. Так при прийнятті рішень підприємство не може регулювати такі фактори, як податки, обов'язкові

відрахування, ціни на засоби виробництва. Крім того можна виділити інтенсивні і екстенсивні фактори.

В практиці діяльності підприємств для співвиміру впливу економічних процесів на рівень витрат виробництва продукції використовується таке групування факторів:

- 1) підвищення технічного рівня виробництва;
- 2) удосконалення організації виробництва і праці;
- 3) зміна обсягу і структури виробництва;
- 4) галузеві та інші фактори.

Перші три групи факторів відносять до залежних від підприємства факторів, четверту – до незалежних.

Стосовно даного групування факторів наша точка зору така: ми вважаємо, що перші два фактори мають практичне значення. Зміну структури виробництва деякою мірою не можна рахувати фактором, залежним від підприємства, оскільки вона обумовлюється іншими аспектами (порушенням умов поставок сировини, сезонність виробництва сировини), молокопереробні підприємства часто вимушені змінювати структуру випуску продукції.

До недоліків даного групування, на нашу думку, можна віднести взагалі наявність в системі факторів зниження витрат фактору структурних зрушень. Врахування впливу структурних змін на рівень витрат приводить до викривлення дійсних даних про їх величину і розміру їх зниження в плановому році. Це можна пояснити таким чином: кожен фактор впливу повинен бути взятий до уваги, лише в тому випадку, якщо він приводить до зміни витрат ресурсів на натуральну одиницю продукції. А оскільки структурні зміни безпосередньо на рівень витрат на одиницю продукції впливу не здійснюють, то вони не повинні враховуватись в даній класифікації факторів.

Вплив різних факторів на виробничу собівартість продукції не однаковий: одні фактори діють постійно (досягнення науки і техніки),

інші – тимчасово; одні фактори впливають на зміну декількох елементів витрат, інші – на один чи два.

Дослідження факторів повинно здійснюватись в комплексі. Тільки тоді можна буде досягнути заданого обсягу випуску продукції при мінімальних витратах.

Процес науково-обґрунтованого впливу факторів на формування витрат і їх зниження необхідно точно виміряти і закріпити в нормативній базі, яка повинна фіксувати на деякий час ці фактори. Нормативна база – це свого роду зв'язуюча ланка, за допомогою якої реалізується вплив факторів на величину показників витрат виробництва продукції.

В економічній літературі і в практиці діяльності підприємств обґрунтовуються та широко використовується пофакторний метод зниження витрат виробництва продукції, який зводиться до розрахунку абсолютної економії від проведення тих чи інших організаційно-технічних заходів по встановленій типовій методиці шляхом застосування стандартних формул [14,с.304-306; 44,с.415; 45,с.318-319; 141,с.95].

Використання такого методу, на нашу думку, не можна вважати задовільним, оскільки його застосування дозволяє тільки встановити характер і величину зміни впливу під дією того чи іншого фактору. На окремих переробних підприємствах аналіз виробничої собівартості за техніко-економічними факторами зводиться в основному до складання зведеного розрахунку зниження витрат на одну гривню товарної продукції, який включає розшифровку лише деяких факторів. Даний метод характеризується громіздкістю і має певні недоліки. Зв'язок із заходами щодо підвищення ефективності виробництва відбувається тільки через розрахунок "за факторами", причому всі фактори, що залежать і не залежать від роботи підприємства, підсумовуються.

На нашу думку, пропонований індексний метод [14,с.306; 45,с.319; 46,с.278-279] дає узагальнюючі результати впливу факторів на зміну виробничої собівартості продукції (зміну норм витрат матеріальних

ресурсів та цін на них, ріст продуктивності праці, ріст випуску продукції). Перевагою даного методу є те, що він не вимагає великих розрахунків.

Математичну залежність між вказаними факторами та індексом зниження витрат можна показати за допомогою таких формул:

$$I_{c/в} = (1 - I_{зм.МВ} \cdot I_{зм.цін}) \cdot P_{МВ} \quad (2.9)$$

$$I_{c/в} = (1 - \frac{I_{зм.ЗП}}{I_{зм.ПП}}) \cdot P_{ЗП} \quad (2.10)$$

$$I_{c/в} = (1 - \frac{I_{зм.ум.-пост.}}{I_{зм.обсягу}}) \cdot P_{ум.-пост.} \quad (2.11),$$

де $I_{зм.МВ}$ – індекс зміни матеріальних витрат;

$I_{зм.цін}$ – індекс зміни ціни на одиницю продукції;

$I_{зм.ЗП}$ – індекс зміни заробітної плати;

$I_{зм.ПП}$ – індекс зміни продуктивності праці;

$I_{зм.ум.-пост.}$ – індекс зміни умовно-постійних витрат;

$I_{зм.обсягу}$ – індекс зміни обсягу випуску продукції;

$P_{МВ}$, $P_{ЗП}$, $P_{ум.-пост.}$ – питома вага відповідно матеріальних витрат, заробітної плати та умовно-постійних витрат у собівартості продукції.

Ми вважаємо, що зменшення норми витрат основної сировини має прямий вплив на величину виробничих витрат, а ріст обсягу випуску продукції – непрямий вплив.

Ми дотримуємося думки, що в сучасних умовах господарювання має змінитися підхід до встановлення бази відліку. Традиційно такою базою були показники звітного періоду. Саме вони були тією базою, зміни якої директивно закладалися в плани щодо зниження виробничої собівартості продукції, підвищення продуктивності праці або зростання обсягу виробництва. Це закладалося в основу системи економічного стимулювання діяльності підприємств.

В умовах переходу господарювання на ринкові засади планові показники ніхто не встановлює. Тому розрахунок зниження витрат виробництва продукції за факторами, головною метою якого було

визначення у плані проценту зниження витрат, втратив своє значення. Ми погоджуємося з думкою економістів О. Орлова, Є. Рясних, К. Ларіонової про використання в сучасних умовах нової бази відліку, в якості якої повинна виступати “нормативна собівартість продукції з планової номенклатури, асортименту та нормативів за станом на початок планового періоду з використанням калькулювання витрат методом величини покриття” [120]. Використання методу величини покриття ґрунтується на використанні, так званої, обмеженої собівартості, коли змінні витрати розподіляються між окремими видами продукції, а постійні витрати плануються в цілому по підприємству.

У чому ж полягають переваги даного методу? В нормативах на початок планового періоду вже враховано умови "перехідної економіки" і відповідно пов'язані з цим величини витрат. Мова йде про те, що ефект від заходів минулого періоду, зміни цін та інше може тільки частково виявитися у базовому періоді, але повною мірою реалізується лише в плановому році. Причому ці ефекти не потрібно спеціально розраховувати, вони вже враховані в нормах щодо побудови. Крім того, оскільки розрахунок здійснюється за цінами, номенклатурою та асортиментом планового періоду, то знову ж таки щодо побудови на цій базі враховано вплив зрушень у номенклатурі і асортименті та зміну цін.

Таким чином, ця вихідна база є чистою від впливу заходів минулого року, вона характеризує рівень витрат і прибутку, вже досягнутий на початок планового періоду. І тепер завдання зводиться до того, щоб утримати цей рівень і поліпшити його за рахунок заходів щодо підвищення ефективності виробництва в даному періоді.

Методику розрахунку зниження витрат виробництва продукції за нормативами на початок планового періоду та калькулювання витрат за обмеженою собівартістю здійснюється у такій послідовності.

1. Здійснюється розрахунок нормативної калькуляції по окремих виробках та нормативної собівартості в цілому по підприємству на початок року, але

лише щодо змінних витрат. Постійні витрати визначаються в загальному по підприємству. Крім цього розраховується маржинальний прибуток, повна собівартість і прибуток.

2. Проводиться розрахунок витрат на виробництво товарної продукції в цілому по підприємству, а не шляхом складання калькуляцій по окремих видах продукції. Це можна здійснити індексним методом або методом екстраполяції.

3. Здійснюється планування витрат виробництва та прибутку на I квартал. Спочатку за асортиментом, цінами та нормативами розраховують нормативну виробничу собівартість продукції на початок планового кварталу у вигляді складання калькуляцій за обмеженою собівартістю. Потім відповідно до завдання щодо зниження витрат виробництва, розраховують аналогічно планову собівартість продукції на I квартал.

4. Проводиться аналіз виконання плану за I квартал. Однак особливість даного аналізу полягає в тому, що порівнюють нормативну виробничу собівартість на фактичний випуск з фактичною виробничою собівартістю, а не планову виробничу собівартість з фактичною, за змінними витратами. Відповідно умовно-постійні витрати, собівартість і прибуток аналізується в цілому по підприємству.

5. Здійснюється планування витрат виробництва та окремих вартісних показників на наступний квартал, але з урахуванням результатів аналізу фактичного виконання плану за попередній квартал. Методика розрахунку даних показників є аналогічною [127,с.41-42].

Для розрахунку планової виробничої собівартості методом "величини покриття" ми використали результати діяльності ВАТ "Кременецький маслосирзавод". Серед усієї продукції, що вироблялась на підприємстві ми взяли ту, яка займає найбільшу питому вагу в загальному обсязі виробництва: це масло селянське, сир "Костромський" і молоко 2,5% жирності.

Планова виробнича собівартість продукції за даним асортиментом продукції наведена в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Планова собівартість продукції
ВАТ "Кременецький маслосирзавод" за I квартал 2003 р.

грн.

Статті витрат	Найменування продукції та обсяг її випуску						Всього
	Масло селянське 56,1 тонн		Сир "Костромський" 88,3 тонн		Молоко 2,5 % жирн. 15,150 тонн		
	на один ицю	на обсяг випуску	на одини цю	на обсяг випуску	на одини цю	На обсяг випуску	
Сировина і матеріали	4,524	253796,4	3,025	267107,5	0,268	4060,2	524964,1
Транспортно-заготівельні витрати	0,999	56043,9	0,505	44591,5	0,038	575,7	101211,1
Заробітна плата	0,045	2524,5	0,257	22693,1	0,013	196,95	25414,55
Інші змінні витрати	0,227	12734,7	0,441	38940,3	0,016	242,4	51917,4
Всього змінних витрат	5,795	325099,5	4,228	373332,4	0,335	5075,25	703507,15
Умовно-постійні витрати	-	-	-	-	-	-	268320,1
Ціна і обсяг товарної продукції	7,00	392700	7,18	633994	0,49	7423,5	1034117,5
Маржинальний прибуток	1,205	67600,5	2,952	260661,6	0,155	2348,25	330610,35
Собівартість	-	-	-	-	-	-	971827,25
Прибуток	-	-	-	-	-	-	62290,25

Оскільки в процесі діяльності ВАТ "Кременецький маслосирзавод" відбулися значні зміни в обсязі випуску продукції, величині змінних витрат та ціни, то це значною мірою вплинуло і на фактичну виробничу собівартість продукції (табл. 2.9).

Зауважимо, що фактичний обсяг випуску порівняно з плановим змінився по виробках:

- масло селянське – збільшився з 56,1 до 56,3 тонн;
- сир "Костромський" – зменшився з 88,3 до 83,1 тонн;
- молоко 2,5 % жирн. – збільшився з 15,15 до 15,2 тонн.

За даною методикою аналіз змінних витрат здійснюється шляхом визначення відхилень по маржинальному прибутку.

Відхилення маржинального прибутку відбувається за рахунок:

а) зміни обсягу випуску:

$$\Delta\Pi_M^Q = (Q_\phi - Q_n) * \Pi_{Mn}, \quad (2.12)$$

де Q_ϕ , Q_n – відповідно фактичний і нормативний (плановий) обсяг випуску продукції (тонн);

Π_{Mn} – маржинальний прибуток на одиницю продукції нормативний (грн.)

- масло селянське:

$$\Delta\Pi_{M1}^Q = (56300 - 56100) * 1,205 = 241 \text{ грн.}$$

- сир “Костромський”:

$$\Delta\Pi_{M2}^Q = (83100 - 88300) * 2,952 = - 15350,4 \text{ грн.}$$

- молоко 2,5% жирності:

$$\Delta\Pi_{M3}^Q = (45200 - 45150) * 0,155 = 7,75 \text{ грн.}$$

б) зміни ціни продукції:

$$\Delta\Pi_M^P = (P_\phi - P_n) * Q_\phi, \text{ де} \quad (2.13)$$

P_ϕ , P_n – відповідно фактична і нормативна ціна одиниці продукції (грн.).

- масло селянське:

$$\Delta\Pi_{M1}^P = (7,10 - 7) * 56300 = 5630 \text{ грн.}$$

- сир “Костромський”:

$$\Delta\Pi_{M2}^P = (7,04 - 7,18) * 83100 = - 11634 \text{ грн.}$$

в) зміни змінних витрат в цілому:

$$\Delta\Pi_M^{VC} = (VC_\phi - VC_n) * Q_\phi, \text{ де} \quad (2.13)$$

VC_ϕ , VC_n – змінні витрати фактичні та нормативні одиниці продукції (грн.).

- масло селянське:

$$\Delta\Pi_{M1}^{VC} = (6,332 - 5,795) * 56300 = 30233,1 \text{ грн.}$$

- сир “Костромський”:

$$\Delta\Pi_{M2}^{VC} = (4,294 - 4,228) * 83100 = 5484,6 \text{ грн.}$$

- молоко 2,5% жирності:

$$\Delta\P^{VC}_{M3} = (0,363 - 0,335) * 15200 = 425,6 \text{ грн.}$$

Загальна величина маржинального прибутку під впливом зміни даних факторів визначається за такою зведеною формулою:

$$\Pi_{Mф} = \Pi_{Mн} + \Delta\P^Q_M + \Delta\P^P_M - \Delta\P^{VC}_M \quad (2.14)$$

Аналіз фактичної величини маржинального прибутку за даними розрахунками представлений в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Аналіз фактичної величини маржинального прибутку
ВАТ “Кременецький маслосирзавод” за I квартал 2003 р.

грн.

Найменування продукції	$\Pi_{Mн.пл}$	ΔQ	$\Pi_{Mн.ф}$	Оцінка впливу			$\Pi_{Mф}$
				ΔP	ΔVC	Всього	
Масло селянське	67600,5	+241	67841,5	+5630	+30233,1	-24603,1	43238,4
Сир “Костромський”	260661,6	-15350,4	245311,2	-11634	+5484,6	-17118,6	228192,6
Молоко 2,5% жирн.	2348,25	+7,75	2356	0	+425,6	-425,6	1930,4
Всього	330610,35	-15101,65	315508,7	-6004	36143,3	-42147,3	273361,4

Примітка:

$\Pi_{Mн.пл}$ – маржинальний прибуток нормативний на плановий обсяг

$\Pi_{Mн.ф}$ – маржинальний прибуток нормативний на фактичний обсяг

$\Pi_{Mф}$ – маржинальний прибуток фактичний

$\Delta Q, \Delta P, \Delta VC$ – відповідно вплив зміни обсягу випуску, цін та змінних витрат.

Так, внаслідок значного скорочення обсягу виробництва сиру “Костромського” (з 88,3 до 88,1 тонн) втрати маржинального прибутку склали 15350,4 грн. Однак навіть зростання обсягу продажу по маслу селянському (з 56,1 до 56,3 тонн) та молоку (з 15,15 до 15,2 тонн) не змогли перекрити негативний вплив зміни обсягу випуску по сиру і тому загальні втрати маржинального прибутку під дією зміни обсягу випуску склали 15101,665 грн. Підвищення ціни одиниці продукції на масло селянське (з 7,00 до 7,10 грн.) привело до збільшення величини маржинального прибутку на 5630 грн., однак суттєве зменшення ціни на сир (з 7,18 до 7,04) мало негативний вплив на маржинальний прибуток, що зменшило його на 11634 грн. Оскільки зміни ціни на молоко не відбулося, то вплив зміни цін

на продукцію в цілому по підприємств був негативним і зменшив маржинальний прибуток на 6004 грн.

Вплив зміни змінних витрат по всіх видах продукції був негативний, що вплинуло на зменшення маржинального прибутку в цілому на 36143,3 грн. Більш детальний аналіз впливу зміни окремих статей змінних витрат на маржинальний прибуток нами запропонований в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Аналіз впливу зміни статей змінних витрат на величину маржинального прибутку ВАТ “Кременецький маслосирзавод” за I квартал 2003 р.

Найменування продукції	П _{Мн.ф}	Оцінка впливу змінних витрат					грн. П _{Мф}
		зміна витрат сировини і матеріалів	зміна транс-портно-заготівельних витрат	зміна витрат на заробітну плату	зміна інших змінних витрат	всього	
Масло селянське	67841,5	+15989,2	+6305,6	+563	+7375,3	+30233,1	43238,4
Сир “Костромський”	245311,2	-18614,4	-415,5	+4902,9	+19611,6	+5484,6	22812,6
Молоко 2,5% жирн.	2356	+197,6	+60,8	+45,6	+121,6	+425,6	1930,4
Всього	315508,7	-2427,6	+5950,9	+5511,5	+27108,5	+36143,3	273361,4

Таким чином, проаналізувавши фактичну величину маржинального прибутку під впливом дії окремих факторів, ми можемо зробити такі висновки:

- 1) внаслідок виникнення труднощів з реалізації сиру було прийнято рішення про зменшення ціни з 7,18 до 7,04 грн., одночасно зменшились обсяги виробництва даної продукції. У підсумку це привело до зниження маржинального прибутку за рахунок зменшення обсягу випуску та зниження ціни. Тому, на нашу думку, підприємству необхідно вибрати такий оптимальний рівень виробництва, який би забезпечив встановлення ціни на основі попиту на продукцію;
- 2) внаслідок зростання попиту на масло селянське підприємство збільшило обсяг його випуску з 56,1 до 56,3 тонн і водночас підняло ціну з 7 до 7,1 грн. через значний ріст вартості сировини і матеріалів.

Вплив росту обсягу випуску і зміни ціни збільшив маржинальний прибуток на 5871 грн. (241 + 5630). Однак, враховуючи значний ріст величини змінних витрат, підприємству необхідно мобілізувати можливості для виявлення резервів їх зниження та пошуку шляхів підвищення ефективності виробництва;

- 3) внаслідок незначного зростання обсягу виробництва молока з 15,15 до 15,2 тонн зросла і величина маржинального прибутку на 7,75 грн. В цілому це не мало ніякого впливу на кінцевий прибуток, оскільки вплив зміни змінних витрат суттєво зменшив маржинальний прибуток. Тому при випуску даного виду продукції необхідно залучити всі резерви по зменшенню окремих статей змінних витрат, що в свою чергу приведе до зниження ціни одиниці продукції і відповідно значного збільшення її виробництва.

Отже, основною особливістю даного методу є застосування методики обмеженої собівартості, яка використовується при складанні калькуляції витрат на виробництво продукції і відрізняється від традиційного методу тим, що змінні витрати розподіляються щодо одиниці продукції, а постійні плануються в цілому по підприємству. На нашу думку, цей метод є більш прогресивнішим і придатним для умов ринкового середовища, оскільки відображає реальні індивідуальні витрати підприємства та дає змогу виробникам впроваджувати передові технічні заходи по оновленню продукції, на противагу старому методу, який використовувався як засіб встановлення ціни на продукцію і не враховував ні реальних витрат, ні попиту та пропозиції. Це можна пояснити ще й тим, що при зміні ціни та обсягу випуску певного виду продукції перерахунок нової величини собівартості вимагає незначних розрахунків, оскільки змінні витрати на одиницю продукції залишаються незмінними, а змінюються лише при зміні всього обсягу продукції, відповідно постійні витрати є незмінними в цілому по підприємству. А якщо здійснювати процес планування виробничої собівартості за традиційною методикою, то необхідно перераховувати

постійні витрати, які розподіляють за окремими видами продукції пропорційно встановленій базі по всій номенклатурі, що вимагає значних затрат праці і часу.

2.3. Аналіз методик розподілу непрямих витрат на одиницю продукції

Однією із складних проблем в процесі формування витрат на виробництво продукції є вибір і обґрунтування методів розподілу непрямих витрат, які неможливо прямо віднести на той чи інший вид продукції. Оскільки витрати на виробництво складаються із суми прямих і непрямих, то необхідно зосередити увагу не тільки на правильному визначенні собівартості окремих видів продукції, але і на непрямих витратах, які припадають на конкретний вид продукції.

Специфіка непрямих витрат (витрат на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничих витрат) полягає в тому, що вони безпосередньо не пов'язані з процесом виробництва кожної одиниці продукції і є загальними для виробництва декількох видів продукції, їх величина не залежить від структури випуску продукції та технічної оснащеності підприємства.

Проблема розподілу накладних витрат комплексна і водночас складна. Не можна сказати, що вона не висвітлюється в економічній літературі. Вчені-економісти [44; 126; 157; 167; 191] розглядають дані питання, але, на наш погляд, дещо однобоко, звужено. Тому виникає необхідність у розробці методично обґрунтованого підходу до розподілу витрат за видами продукції.

На нашу думку, методика розподілу непрямих витрат має базуватись:

- а) на обґрунтуванні принципів розподілу;
- б) на виборі ефективних методів розподілу.

Аналіз літературних джерел дає можливість стверджувати, що, якщо методам надають велику увагу, то принципам незначну [49; 153]. Якщо розглядати самі методи розподілу, то дискусійних питань тут багато. Вони в основному зводяться до вибору бази розподілу.

У випадку визначення непрямих витрат виникають проблеми у зв'язку з тим, що дані витрати не можуть бути прямо віднесені на продукцію. Тому їх розрахунок має, на нашу думку, здійснюватись відповідно до певних принципів, які є основою розподілу цих витрат між окремими видами продукції.

Ми вважаємо, що принципи розподілу непрямих витрат – це конкретні вимоги, правила віднесення витрат за їх видами на певні об'єкти. Деякими вченими-економістами [49,с.520-521; 153,с.69] пропонується дотримуватись певних принципів розподілу непрямих витрат, а саме:

- 1) принцип причинності – означає, що певна стаття непрямих витрат повинна розподілятися на основі того фактора або показника, який найбільшою мірою впливає на величину цих витрат. З цією метою визначають певні вимірники причин виникнення витрат, тобто базові величини. В якості базової величини розподілу витрат на утримання і експлуатацію обладнання може виступати машинний час роботи;
- 2) принцип “від зворотнього” – означає, що вибирається не найбільш придатний носій витрат (такого в даному випадку просто немає), а відкидаються ті варіанти, які явно не підходять. В основному це стосується загальновиробничих витрат, в якості носія витрат яких можна взяти суму основної заробітної плати виробничих робітників і витрат на утримання і експлуатацію обладнання;
- 3) принцип пропорційності – означає, що між непрямыми витратами і базовими величинами існує пропорційна залежність. Окремі види витрат розподіляються між видами продукції пропорційно певній базі. Наприклад, витрати на утримання і експлуатацію обладнання розподіляють пропорційно основній заробітній платі виробничих

робітників, загальновиробничі витрати – пропорційно сумі основної зарплати виробничих робітників і витрат на утримання та експлуатацію обладнання;

- 4) принцип відповідності вартості виробленої продукції – означає, що розподіл витрат здійснюється на основі такого критерію як вартісне співвідношення величин окремих продуктів. Суть його полягає в тому, що обсяг певних видів продукції приводиться до єдиного вимірника (сукупної продукції) і на кожен вид продукції відносять ту частину витрат, яка відповідає його частці в загальному обсязі продукції;
- 5) принцип розподілу витрат по вкладу продукції у валовий прибуток – означає, що всі витрати розподіляються пропорційно валовому прибутку, який припадає на дану продукцію і служить розподілу витрат у місцях їх виникнення на конкретний вид продукції;
- 6) принцип ідентичності – означає, що можливість розподілу витрат повинна розглядатись з точки зору співставлення пов'язаних між собою величин (наприклад, спожиті виробничі ресурси і отримана продукція).

На нашу думку, не менш важливими є запропоновані нами наступні принципи розподілу непрямих витрат:

- 1) принцип безперервності – означає, що прийоми розподілу непрямих витрат використовуються постійно, тобто, що підприємство є діючим і вважається таким, що не має наміру та потреби ліквідувати та суттєво скоротити масштаби своєї діяльності;
- 2) принцип обачності – означає дотримання певної обережності, необхідної при оцінці витрат за умов непевності у такий спосіб, щоб доходи не були завищені, а витрати занижені;
- 3) принцип доречності – полягає в тому, щоб забезпечити прийняття економічно обґрунтованого рішення, що дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні зміни, підтвердити чи скоригувати їхню оцінку, зроблену в минулому.

Іншим важливим аспектом у проблемі розподілу виступають методи розподілу. В практиці переробних підприємств наявність різноманітних методів розподілу непрямих витрат об'єктивна необхідність, оскільки немає і не може бути єдиного універсального методу, який дозволив би врахувати в процесі розподілу особливості процесу виробництва. Тому виникає проблема обґрунтування застосування параметрів, які найбільшою мірою будуть забезпечувати зв'язок з витратами, для розподілу яких вони призначені. Конкретна реалізація методологічної концепції може виражатися різними методичними прийомами, сукупність яких повинна бути регламентована у встановленому порядку, як офіційна методологія калькуляційних розрахунків.

Тому, на нашу думку, процес розподілу непрямих витрат повинен здійснюватись шляхом найбільш раціонального методу розподілу цих витрат, наприклад, використання методів співвідношення непрямих витрат пропорційно певній ознаці або виробничому параметру (обсягу виробництва або базі розподілу).

Таким чином, виникає необхідність контролю за правильністю розподілу непрямих витрат, обґрунтування їх розмежування та віднесення на вартість конкретного виду продукції.

Найбільш дискусійним в даний час є підхід, при якому всі непрямі витрати розподіляються на основі певних баз розподілу. Однак такий односторонній підхід, на нашу думку, хибний. При цьому не враховується, що непрямі витрати є комплексними статтями і відображають сукупність різних за своїм економічним змістом і за характером зміни залежно від рівня ділової активності витрат (про що буде вестись мова в розділі 3).

Отже, дискусійність полягає у виборі бази розподілу, яка береться за основу. Більшість літературних джерел [46,с.276-277] і практика роботи підприємств підтверджує реальність існування такої бази розподілу, як заробітна плата виробничих робітників. Останнім часом широко

використовуються в якості бази розподілу кошторисні ставки [154,с.123; 170,с.184].

На молокопереробних підприємствах області до непрямих витрат відносять витрати на утримання і експлуатацію обладнання та загальновиробничі витрати. У зв'язку із введенням в дію П(С)БО 16 "Витрати" номенклатура статей даних витрат наведена у п.15.1-15.9, які за змістом є майже однаковими із переліком статей додатків 6, 7, 10 Типового положення. Однак із переліку витрат на утримання і експлуатацію обладнання виключені витрати по зносу малоцінних швидкозношуваних пристроїв, а новими загальновиробничими витратами є витрати на медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями і працівників загальновиробничого персоналу.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування на молокопереробних підприємствах Тернопільської області складають близько 3% від загальної собівартості продукції і оскільки вони приймають безпосередню участь у процесі виробництва, то, на нашу думку, вони повинні відноситись до основних витрат, а також до непрямих.

Твердження економістів щодо вибору бази розподілу непрямих витрат молокопереробних підприємств аналогічні існуючим токам зору, тобто специфіка виробництва на вибір бази розподілу впливу не має.

Оскільки частина елементів непрямих витрат не може бути безпосередньо віднесена на окремий центр витрат, відповідно необхідна певна база розподілу, яка відображала б причинно-наслідковий зв'язок між центрами витрат і самими витратами. В якості баз розподілу повинен вибиратись той фактор або сукупність факторів, які б найбільше відповідали суті непрямих витрат кожного виробничого підрозділу.

В теоретичному дослідженні увага аргументується на таких базах розподілу непрямих витрат:

- 1) години праці основних виробничих робітників, при умові, що час роботи робітника-оператора і обладнання тісно пов'язані;

- 2) заробітна плата основних виробничих робітників;
- 3) час роботи обладнання у верстато-годинах при визначенні годин роботи кожної одиниці обладнання або при відсутності взаємозв'язку між часом роботи обладнання і робітників-операторів, а також коли витрати на обслуговування виробничих осередків значно більші порівняно з витратами на оплату праці;
- 4) вартість або кількість сировини, якщо робочий час робітників значно відрізняється від часу роботи обладнання або неможливо врахувати цей час;
- 5) вартість або кількість виробленої продукції.

Однак в практиці роботи підприємств найбільш часто використовуються два методи розподілу непрямих витрат:

- 1) метод розрахунку кошторисних (нормативних) ставок витрат на один виріб;
- 2) метод розрахунку рівня витрат на одну вартісну одиницю заробітної плати основних виробничих робітників.

Практика діяльності молокопереробних підприємств Тернопільської області підтверджує використання другого методу, про що свідчать дані табл. 2.12.

Пояснимо суть кожного методу, недоліки і переваги.

За першим методом устаткування кожного підрозділу об'єднують до груп за ознакою приблизної рівності експлуатаційних витрат на одну годину роботи обладнання і встановлюють нормативну величину витрат на одну годину роботи одиниці обладнання кожної групи, прийнявши за умовну одиницю витрати на одну годину роботи однієї з груп устаткування. Відносно цієї умовної одиниці визначають коефіцієнти приведення витрат на утримання і експлуатацію обладнання решти груп устаткування.

Таблиця 2.12

Вибір баз розподілу витрат на утримання і експлуатацію обладнання молокопереробними підприємствами Тернопільської області

№ п/п	Підприємства	Розподіл витрат на утримання і експлуатацію обладнання	
		по кошторисних ставках	пропорційно заробітній платі
1.	ВАТ “Бережанський маслозавод”	—	+
2.	ВАТ “Бучацький молокозавод”	—	+
3.	ВАТ “Вишнівецький сирзавод”	—	+
4.	ВАТ “Кременецький маслосирзавод”	—	+
5.	ВАТ “Монастирський маслозавод”	—	+
6.	ВАТ “Теребовлянський завод сухого знежиреного молока”	—	+
7.	ЗАТ “Тернопільський міський молокозавод”	—	+
8.	ВАТ “Чортківський сирзавод”	—	+
9.	ВАТ “Шумський маслозавод”	—	+

Кількість верстато-годин по групах обладнання, необхідну для виготовлення продукції визначають відповідно до встановленої технології виробництва, а нормативну величину витрат на одну верстато-годину роботи обладнання – розрахунковим методом.

Планову вартість однієї коефіцієнто-верстато-години отримують шляхом ділення загальної суми витрат на утримання і експлуатацію обладнання на загальну кількість планових коефіцієнто-верстато-годин роботи обладнання. Кошторисна (нормативна) ставка витрат на утримання і експлуатацію устаткування на один виріб, що входять до його планової собівартості, розраховується множенням планової вартості однієї коефіцієнто-верстато-години на загальну кількість коефіцієнто-верстато-годин на один виріб, виходячи із трудомісткості виробу.

Другий метод використовується у підрозділах з обладнанням з невеликою різницею у витратах на одну годину роботи. Коефіцієнт розподілу визначають як результат від ділення загальної суми витрат на утримання і експлуатацію устаткування на плановий загальний фонд

тарифної заробітної плати основних виробничих робітників, помножений на тарифну заробітну плату цих робітників, розраховану на один виріб.

Перевага цього методу полягає у простоті розрахунків, однак він має і серйозні вади, які полягають у наступному:

- за такого розподілу витрати на кожен одиницю продукції обчислюються як середні по підрозділу незалежно від того на якому обладнанні її виготовляють;
- заробітна плата не може бути точною базою розподілу даних витрат, бо за умов різного рівня механізації праці вона не відображає адекватно витрат машинного часу. При цьому спостерігається, що ріст рівня механізації призводить до росту експлуатаційних витрат та зменшення заробітної плати у розрахунку на одиницю продукції;
- при комплексному рівні механізації і автоматизації виробництва функції працівників в основному зводяться до функцій контролю та регулювання роботи виробничих систем.

Аналітичну оцінку недоліків і переваг використання вищенаведених методів можна побачити із прикладу, наведеного в табл. 2.13.

За даними табл. 2.13 при розподілі витрат на утримання і експлуатацію устаткування пропорційно заробітній платі основних виробничих робітників на виробництво 1 тонни масла і сиру з верстатомісткістю відповідно 13,5 і 21,9 верстато-годин віднесено відповідно 495 і 306,1 грн. витрат. При цьому, слід зауважити, що рівень механізації при виробництві сиру є більшим, ніж при виробництві масла. Отже, в собівартості 1 тонни сиру витрати на утримання і експлуатацію устаткування із-за неправильного методу їх розподілу включені в розмірі 306,1 замість 905,7 грн., тобто в 3 рази менше, при виробництві 1 тонни масла 495 замість 47,72 грн., тобто в 10,4 рази більше, ніж необхідно було б за кошторисними ставками.

Таблиця 2.13

Розподіл величини витрат на утримання і експлуатацію устаткування на
одиницю продукції

Види Обладнання	Кількість приведених верстато-год ин на виробництво одиниці продукції (1 тонни)	Заробітна плата основних виробничих робітників на одиницю продукції (1 тонни) грн.	Витрати на утримання і експлуатацію устаткування, грн.			
			на 1 год. роботи обладнання	на 1 грн. заробітної плати основних виробничих робітників	на одиницю продукції (1 тонни)	
					за кошто-ри сними ставками	пропорційно зарплаті основних виробничих робітників
При виробництві масла селянського						
Сепаратор ОСН-С	4,5	74	5,3	0,9	23,85	66,6
Пастеризатор трубчастий ПТ-5	4,3	231	2,6	0,9	11,18	207,9
Трубчастий масло утворювач ТОМ-Л	4,7	245	2,7	0,9	12,69	220,5
Всього	13,5	550	-	-	47,72	495,0
При виробництві сиру твердого						
Сепаратор ОСН-С	1,3	34,0	30,0	0,9	39,0	30,6
Пастеризаційна установка ОПУ-10	1,4	37,2	31,0	0,9	43,4	33,5
Прес вертикальний Е8-ОПГ	13,8	127,4	60,0	0,9	816	114,7
Інші	5,6	141,4	1,3	0,9	7,3	127,3
Всього	21,9	340,0	-	-	905,7	306,1

Таким чином на основі проведених розрахунків можна констатувати, що при розподілі витрат на утримання і експлуатацію устаткування пропорційно заробітній платі основних виробничих робітників, частка розподілених витрат знижується у собівартості продукції, технологічні процеси виготовлення якої є більш механізовані та автоматизовані і навпаки. Тому, чим вищий рівень механізації і автоматизації виробництва продукції, тим більше неточностей дає методика розподілу даних витрат пропорційно заробітній платі виробничих робітників, при цьому процес калькулювання витрат на одиницю продукції втрачає свій зміст через викривлення, які при цьому виникають.

Як показують результати досліджень, найбільш вагомим недоліком даної бази розподілу є ігнорування зв'язку між рівнем механізації і автоматизації виробництва та витратами на утримання і експлуатацію устаткування. На нашу думку, найбільш обґрунтованим за даних умов

виробництва є розподіл витрат на утримання і експлуатацію устаткування пропорційно коефіцієнто-верстато-годинам роботи обладнання при виготовленні продукції. Методику розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування за вказаним методом шляхом встановлення кошторисної ставки здійснимо на основі даних діяльності ЗАТ “Бучацький сирзавод” за 2003 р. (табл. 2.14).

Як відмічалось раніше, на підприємстві все обладнання групується відповідно до технологічного призначення і величини витрат на утримання і експлуатацію обладнання за одиницю години роботи. У якості основних елементів даних витрат беруть такі статті як витрати по експлуатації виробничого устаткування, витрати на ремонт та інші. Тоді розраховується норма витрат на утримання і експлуатацію устаткування за одну годину одиниці обладнання, відносно якої визначають коефіцієнти приведення цих витрат для певної групи обладнання.

Так, при виробництві масла селянського за одиницю приведення нами взято норму витрат на 1 годину роботи пастеризатора трубчастого ТОМ-Л, відповідно на інші види обладнання коефіцієнти приведення складуть 2,04 ($5,3 : 2,6$) та 1,04 ($2,7 : 2,6$). Аналогічно визначають коефіцієнти приведення за видами устаткування при виробництві сиру твердого. Кількість приведених верстато-годин розраховують з врахуванням коефіцієнту приведення. Тоді кошторисна ставка витрат на утримання і експлуатацію устаткування визначається як добуток кількості приведених верстато-годин на норму витрат на одиницю години роботи обладнання.

Таблиця 2.14

Методика розрахунку кошторисної ставки витрат на утримання і експлуатацію устаткування при виробництві молокопродукції

ЗАТ “Бучацький сирзавод” за 2003 р.

Групи обладнання	Кількість верстато-годин на виробництво 1 продукції	Норма витрат за 1 год. роботи одиниці обладнання,	Коефіцієнт приведення для певної групи обладнання	Кількість приведених верстато-годин	Кошторисна ставка
------------------	---	---	---	-------------------------------------	-------------------

	(1 тонни)	грн.			
При виробництві масла селянського					
Сепаратор ОСН-С	2,2	5,3	2,04	4,49	23,85
Пастеризатор трубчастий ПТ-5	4,3	2,6	1,00	4,30	11,18
Трубчастий масло утворювач ТОМ-Л	4,5	2,7	1,04	4,68	12,69
Всього	11	-	-	13,47	47,72
При виробництві сиру твердого					
Сепаратор ОСН-С	1,3	30	1,00	1,3	39,0
Пастеризацій на установка ОПУ-10	1,4	31	1,03	1,4	43,4
Прес вертикальний Е8-ОПГ	6,8	60	2,00	13,6	816,0
Інші	140	1,3	0,04	5,6	7,3
Всього	149,5	-	-	21,9	905,7

З метою узагальненого підходу до проблеми доцільності використання певних методів розподілу непрямих витрат, розглянемо особливості розподілу загальновиробничих витрат.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділень), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на одиницю продукції з використання бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності тощо), виходячи із фактичної потужності звітної року.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишилися незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожен об'єкт аналогічно, але виходячи із нормальної потужності. Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг виробництва, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом

кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Методика розрахунку постійних загальновиробничих витрат включає такі етапи:

- 1) загальновиробничі витрати поділяють на прямі і непрямі, в непрямих виділяють постійні і змінні;
- 2) визначають норматив планових постійних непрямих витрат на одиницю потужності, як відношення абсолютної величини постійної частини непрямих загальних витрат, які відповідають нормальній потужності в даному плановому періоді до нормальної потужності, яка встановлюється підприємством на даний період;
- 3) визначають фактичну величину постійної частини загальних виробничих витрат звітного періоду як різницю між фактичною сумою загальних виробничих витрат і фактичною сумою змінної частини загальних виробничих витрат звітного періоду;
- 4) визначають фактичну суму загальновиробничих витрат, що підлягають розподілу між окремими видами продукції, як добуток фактичної потужності звітного періоду на норматив постійних витрат на одиницю нормальної потужності;
- 5) визначають величину постійних нерозподілених загальновиробничих витрат звітного періоду як різницю між фактичною сумою постійної частини загальновиробничих витрат і фактичною сумою постійних нерозподілених загальновиробничих витрат.

Розрахунок постійних загальновиробничих витрат необхідних для розподілу між окремими видами продукції наведено в табл. 2.15, причому в якості бази розподілу за нормальною потужністю, нами взято відпрацьовані верстато-години.

Постійні загальновиробничі витрати між різними видами продукції розподіляються пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників. Однак, в більшості випадків пропонується використовувати їх

розподіл на основі об'єднаної бази (пропорційно сумі основної зарплати виробничих робітників і витрат на утримання і експлуатацію обладнання).

Відхилення у розподілі постійних загальновиробничих витрат на основі вибору різних баз можна побачити за даними табл. 2.16.

Коефіцієнт розподілу даних витрат пропорційно заробітній платі або пропорційно об'єднаній базі визначають як відношення величини кошторису загальновиробничих витрат відповідно до основної заробітної плати виробничих робітників або суми основної заробітної плати та витрат на утримання і експлуатацію устаткування. Так за даними табл. 2.16 коефіцієнт розподілу постійних загальновиробничих витрат складе: $2957/406,2 = 7,28$.

Тоді постійні загальновиробничі витрати за окремими видами продукції будуть рівні:

- по маслу: $7,28 \cdot 59,5 = 433,1$ грн.
- по сиру: $7,28 \cdot 324,7 = 2363,7$ грн.
- по молоку: $7,28 \cdot 22,0 = 160,2$ грн.

Аналогічним чином визначається коефіцієнт розподілу постійних загальновиробничих витрат на основі об'єднаної бази, тобто він складає: $2957 : 827,1 = 3,58$.

Таблиця 2.15

Розрахунок постійних загальновиробничих витрат

ЗАТ “Бучацький сирзавод” за 2002-2003 рр. *

Показники	Роки
-----------	------

* В даному випадку всі постійні загальновиробничі витрати підлягають розподілу між окремими видами продукції, оскільки розрахована сума розподілених постійних загальновиробничих витрат ($45000 \times 2,25 = 101250$ грн.) перевищує фактичні постійні загальновиробничі витрати (80000 грн.)

	2002	2003
1. Нормальна потужність, верстато-години	40000	40000
2. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн. в тому числі	160000	160000
2.1. змінні витрати	100000	70000
2.2. постійні витрати	60000	90000
3. Фактична потужність, верстато-годин	30000	45000
4. Фактичні загальновиробничі витрати, грн. в тому числі	152000	170000
4.1. змінні витрати	95000	90000
4.2. постійні витрати	57000	80000
5. Норматив постійних витрат на одиницю нормальної потужності (п.2.2/п.1)	1,5	2,25
6. Постійні загальновиробничі витрати, необхідні для розподілу між видами продукції, грн. (п.5×п.3)	45000	80000*
7. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати, грн. (п.4.2-п.6)	12000	-

Таблиця 2.16

Розподіл постійних загальновиробничих витрат на одиницю продукції
(1 тонну) ЗАТ “Бучацький сирзавод” за 2003 р.

				грн.
Продукція	Масло	Сир	Молоко	Всього
Витрати	селянське	твердий		
Основна заробітна плата виробничих робітників	59,5	324,7	22,0	406,2
Витрати на утримання і	98,4	305,2	17,3	420,9

експлуатацію устаткування				
Всього	157,9	692,9	39,3	827,1
Розподіл витрат на основі заробітної плати				
Постійні загальновиробничі витрати	433,1	2363,7	160,2	2957
Розподіл витрат на основі об'єднаної бази				
Постійні загальновиробничі витрати	563,5	2253,5	140,3	2952

Відповідно сума цих витрат між видами продукції складає:

- по маслу: $3,58 \cdot 157,9 = 563,5$ грн.
- по сиру: $3,58 \cdot 629,9 = 2253,5$ грн.
- по молоку: $3,58 \cdot 39,3 = 140,3$ грн.

На основі даних табл. 2.18 можна зробити висновок, що розподіл постійних загальновиробничих витрат на основі заробітної плати і на основі об'єднаної бази при виробництві масла дає не однакові результати. Це пояснюється тим, що при розподілі витрат на основі об'єднаної бази витрати на утримання і експлуатацію устаткування майже вдвічі перевищують витрати на оплату праці виробничих робітників (98,4 проти 59,5), тому і зрушення відбуваються в сторону найбільшої суми, що входить в об'єднану базу. Ми дотримуємося думки, що загальновиробничі витрати тісніше пов'язані із управлінням живою працею, яка є втілена у заробітній платі, ніж з рівнем механізації і автоматизації, який відображено у витратах по утриманню і експлуатації устаткування. Тому розподіл витрат пропорційно заробітній платі є більш достовірнішим і простішим, ніж на основі об'єднаної бази.

Отже, у зв'язку із недоліком розподілу загальновиробничих витрат на основі об'єднаної бази, необхідно використовувати інші більш раціональні методи, в основу яких були б закладені принципи групування непрямих

витрат таким чином, щоб кожна їх сукупність розподілялась пропорційно певній базі, яка має логічний зв'язок із розподіленими витратами.

Висновки до розділу 2

1. Дослідження стану розвитку молочної промисловості показали, що на протязі останніх років виробництво продукції поступово зростає, що вказує на пріоритетність галузі в економіці області та України в цілому. Діяльність молокопереробних підприємств має певну специфіку, яка полягає у значній розосередженості підприємств по території області, матеріаломісткості характеру виробництва, сезонності виробництва, багатоасортиментності продукції, що випускається. Ці особливості значною мірою впливають на склад витрат за статтями калькуляції, оскільки перелік витрат за економічними елементами є типовим для всіх підприємств (згідно П(С)БО 16 “Витрати”), а тому специфіка виробництва продукції впливу на нього не має. Ми вважаємо, що найбільш складною є проблема групування витрат за статтями калькуляції, оскільки від того, наскільки вона вирішена значною мірою залежить об'єктивність економічного аналізу діяльності підприємства.

2. Проаналізувавши практику діяльності молокопереробних підприємств, можна зробити висновок, що існують певні відмінності у складі витрат за статтями калькуляції.

Так як для виробництва молокопродуктів важливим є дотримання певних вимог щодо якості сировини, то нами пропонується ввести статтю, яка б включала витрати лабораторії по якості молока і матеріалів. Оскільки при виробництві молокопродукції транспортно-заготівельні витрати складають 4-5 %, то їх виділяють в окрему статтю “Транспортно-заготівельні витрати”, а витрати на допоміжні матеріали (матеріали для лабораторних робіт, дезинфікуючих речовин, фільтруючих, змащувальних, господарських матеріалів тощо) займають 2-3% в загальних

витратах, то перелік статей калькуляції доповнюється статтею “Допоміжні матеріали”. Нами запропоновано ввести окрему статтю витрат “Плата за воду”, яка б включала вартість холодної і гарячої води. Наявність і подальший розвиток середніх і великих підприємств з переробки молока зумовлює виділення в окрему статтю цехових витрат. Вищевикладені існуючі і запропоновані статті витрат ми рекомендуємо віднести у такі групи (див. рис. 2.4): витрати процесу постачання, витратив виробничого процесу та витрати по обслуговуванню та управлінню виробництвом.

У структурі витрат на виробництво найбільша питома вага припадає на матеріальні витрати (близько 77%), що зумовлено високою вартістю молочної сировини, оскільки у ній вже уречевлені затрати праці робітників тваринництва. Тому процес переробки молока за складом витрат є матеріаломістким.

3. Оскільки витрати на виробництво продукції є вихідною базою формування ціни, то в умовах ринку значної ваги набуває методика розробки системи показників оцінки рівня витрат. Нами запропоновано використання комплексного підходу у виборі системи оцінювання витрат, яка зводиться до розрахунку показників, які характеризують витрати на певний вид продукції чи в цілому по підприємству, по виробничій чи збутовій діяльності, за окремими елементами витрат чи певних видах виробничих ресурсів.

4. В умовах матеріаломісткого виробництва актуальним є визначення показника матеріаломісткості виробництва, який характеризує рівень використання матеріальних ресурсів. На нашу думку, в практиці діяльності молокопереробних підприємств доцільно використовувати показник граничної матеріаломісткості, який при співставленні із матеріаломісткістю виробництва, дає змогу оцінити рівень використання матеріальних ресурсів протягом певного періоду.

Таким чином, з метою підвищення ефективності діяльності молокопереробних підприємств та контролю за рівнем формування витрат

на виробництво продукції пропонується в комплексі використовувати систему показників, які характеризують ефективність витрат виробництва.

5. На підприємствах молочної промисловості фактори формування витрат на виробництво продукції є значно ширшими, оскільки сферою їх реалізації виступає така галузь сільського господарства, як тваринництво. В якості основних факторів формування витрат виробництва виступають такі, як: розміщення молокопереробних підприємств, покращення якісних характеристик сировини, удосконалення технологічних процесів, впровадження нової техніки, удосконалення організації виробництва і управління.

6. Процес оптимального формування витрат на виробництво значною мірою залежить від правильного і обґрунтованого розподілу непрямих витрат на окремі види продукції. Аналіз діяльності молокопереробних підприємств дає змогу констатувати, що в якості вибору бази розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування найчастіше приймають основну заробітну плату виробничих робітників. Однак із впровадженням комплексної механізації і автоматизації виробництва заробітна плата не є об'єктивною базою розподілу, оскільки в таких умовах виробництва роль виробничих робітників, в основному, зводиться до функції обслуговування технологічного процесу, а не безпосередньої участі у ньому. Тому, на нашу думку, в якості бази розподілу необхідно брати години роботи обладнання. Цей метод розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування є більш достовірним, однак вимагає значних затрат праці і часу. Розподіл же загальновиробничих витрат пропорційно заробітній платі є більш об'єктивнішим, оскільки дані витрати тісніше пов'язані з управлінням з живою працею, яка втілена у заробітній платі, ніж з рівнем механізації і автоматизації виробництва. Тому розподіл загальновиробничих витрат пропорційно сумі зарплати та витрат на утримання і експлуатацію устаткування є неточним і недоцільним для використання у практиці діяльності молокопереробних підприємств

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ПОКРАЩЕННЯ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ НА
ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ3.1. Управління витратами на виробництво продукції як засіб
ефективного їх формування

В умовах переходу до ринкової економіки підприємства переробної сфери повинні шукати подальші резерви зниження собівартості продукції, мати оперативну інформацію щодо виробничих витрат, здійснювати постійний аналіз та контроль за динамікою собівартості тощо. Адже, як відомо, в нових умовах господарювання ціни на продукцію встановлює ринок. Така методика забезпечує успішний збут продукції та знаходить свого споживача. Даний стан справ об'єктивно вимагає попередньо здійснювати оцінку власних витрат з метою успішного конкурування на ринку за збут своєї продукції.

Оскільки ефективність діяльності підприємств залежить від трьох взаємопов'язаних елементів: інвестиційного, виробничого і фінансового, то підприємству необхідна така функція, як управління. Процес управління забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль і регулювання діяльності підприємства для досягнення його цілей у відповідності з поставленими планами. Основним об'єктом управління на підприємстві є витрати виробництва. До витрат виробництва відносять витрати, обумовлені технологією виробництва, які залежать від випуску продукції і складають речову основу випущеної продукції.

Зміна умов конкуренції, потреба споживачів у продуктах харчування, поява гнучких автоматизованих виробничих установок, комп'ютеризація процесів виробництва, контроль за якістю – всі ці вимоги ставлять перед молокопереробними підприємствами вирішення проблеми ефективного управління витратами виробництва.

Процес управління витратами багатоступінчастий і за визначенням окремих авторів включає певні складові. В найбільш простому визначенні поняття управління витратами об'єднує певні заходи впливу на величину витрат виробництва. За функціональним призначенням система управління витратами включає в себе процес їх нормування, планування, обліку, аналізу.

Управління витратами передбачає сукупність методів, які з випередженням впливають на структуру витрат в сторону оптимізації і на динаміку – в сторону зниження [144,с.129].

Ми погоджуємося з висловленням, що "управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв при постійному контролі рівня витрат і стимулюванні їх зниження". Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їх видами; облік та аналіз витрат, стимулювання економії ресурсів та зниження витрат” [44,с.408].

Традиційний облік і управління витратами не є незалежними, а навпаки, вони здійснюють вплив один на одного. Управління витратами передбачає реєстрацію і відображення витрат, тобто вихідні величини обліку витрат [15,с.65].

Об'єктом управління витратами є їх рівень, формування і структура. Метою будь-якого управління витратами в кінцевому вигляді є зниження величини витрат.

Процес управління витратами підприємства носить комплексний характер і передбачає вирішення питань формування витрат виробництва і собівартості як окремих видів продукції, так і всієї продукції, встановлення гуртових цін по кожному виробу і визначення їх рентабельності, виявлення і практичне використання резервів економії витрат і зниження собівартості, здійснення контролю за станом і характером зміни фактичної собівартості

порівняно з плановими показниками, затвердженими підприємством, і в динаміці. Виходячи із змісту поняття "управління" основними елементами управління витратами на виробництво є прогнозування і планування, нормування витрат, організація обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, економічний аналіз, контроль витрат і регулювання діяльності по ходу її здійснення [143,с.610-611]. В цілому механізм господарювання підприємства в умовах ринку визначається ступенем керованості витратами виробництва. Основні елементи системи управління витратами можна подати у вигляді рис. 3.1.

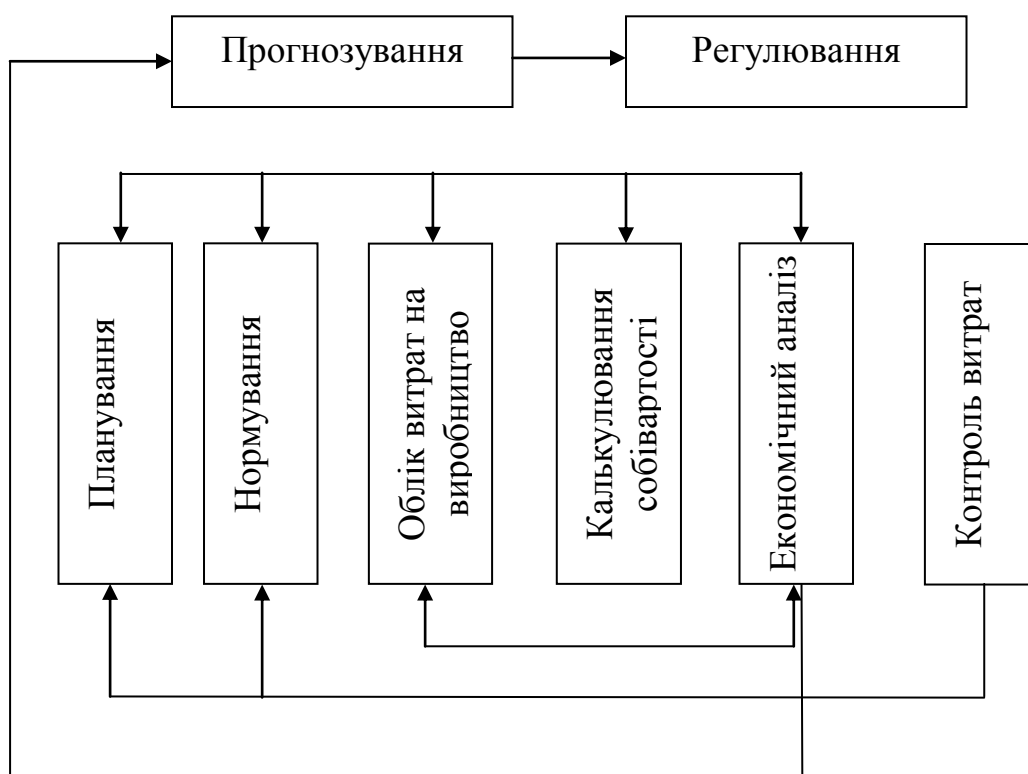


Рис. 3.1. Елементи системи управління витратами виробництва

Для ефективності результатів діяльності підприємства важливе значення має наявність інформації про витрати. Ефективність процесу управління витратами зростає, якщо для прийняття управлінських рішень вибрати інформацію, яка відповідає певним вимогам. За цими вимогами

інформація про витрати повинна бути релевантною, своєчасною і достовірною.

Релевантність інформації означає, що необхідні дані повинні задовольняти конкретні інформаційні потреби інформаційних структур, при цьому дана інформація повинна бути оперативно використана, оскільки з часом вона втрачає свою цінність. Для задоволення цих потреб існує система бухгалтерського обліку, але часто вона не має інформації, необхідної для прийняття рішень за витратами, так як бухгалтерська інформація про витрати стосується минулого, а прийняття рішень – майбутнього. Тому для прийняття рішень про витрати необхідно використовувати систему управлінського обліку, де історична інформація використовується, в першу чергу, для прогнозування.

На сьогоднішній день в різних країнах світу процес управління виробничими витратами здійснюється по-різному, проте підходи і методика такого управління за своєю суттю однакові. Зарубіжний досвід системи ефективного управління витратами включає складові елементи, які є придатними для того, щоб їх можна було б рекомендувати для використання у діяльності вітчизняних молокопереробних підприємств. Тому поряд з традиційними елементами процесу управління ми пропонуємо розглянути такі, як система своєчасного виробництва, використання обмеженої собівартості, калькулювання на основі виробничої діяльності та контроль рівня витрат.

В процесі господарської діяльності будь-яке підприємство несе витрати не тільки для отримання поточної виручки, але і для забезпечення працездатності в майбутньому, тому всі витрати можна поділити на поточні і довготривалі. У зв'язку з різними завданнями, які виникають перед підприємством на різних етапах його діяльності, методи управління витратами на цих етапах також є різними. Метод управління довготривалими витратами називають стратегічним, а поточними – тактичним.

При стратегічному методі управління витратами використовують систему стратегічного планування, яка, в свою чергу, пов'язана з прогнозуванням шляхів розвитку підприємства на довготривалу перспективу. Метою довготривалого планування є періодичне оновлення випуску продукції, освоєння нових ринків збуту, використання нових технологічних розробок, досягнення більш високих темпів економічного росту на основі поетапного удосконалення різних виробничо-технічних факторів і організаційно-управлінських структур.

Тактичне управління витратами передбачає найбільш економне використання виробничих ресурсів і отримання максимальних доходів з врахуванням потенційних можливостей ринку. Тактичне планування здійснюється протягом короткого періоду часу, відображає існуючу в даний момент ситуацію на ринку і регламентує діяльність підприємства в сфері закупівлі, виробництва, збуту, фінансів і внаслідок швидкої реалізації результатів дозволяє досить швидко виявити відхилення та прийняти відповідні заходи по усуненню даних відхилень.

У процесі виробничої діяльності молокопереробних підприємств найбільша питома вага у структурі виробничих витрат припадає на матеріальні витрати, які займають понад 70-80% сукупної вартості. А це вказує на те, що ефективність управління виробничими витратами значною мірою залежить від того, як здійснюватиметься воно щодо матеріальних витрат. У зв'язку з наведеним, на нашу думку, доцільно охарактеризувати зарубіжний досвід управління запасами матеріальних ресурсів.

Проблема контролю і управління запасами товарно-матеріальних цінностей виникає практично на кожному молокопереробному підприємстві. Вона існує у всіх тих випадках, коли метою змісту запасів продукції є задоволення можливих майбутніх потреб у ній. Вартість запасів є найбільш значним ліквідним активом, що знаходиться під управлінням адміністрації. У зв'язку з цим дуже важливо розробити таку систему планування виробництва і обліку запасів, яка б забезпечила мінімальні

витрати як на придбання, так і на утримання матеріальних ресурсів. Досягнення ефективності придбання сировини і матеріалів та управління ними є пріоритетною метою більшості підприємств.

Зарубіжні фірми, зокрема японські, продемонстрували здатність ефективно управляти своїми виробничими системами. Досягнутими успіхами в найбільшій мірі вони зобов'язані впровадженню підходу до управління виробничим процесом і запасами, який одержав назву системи своєчасного виробництва.

Система своєчасного виробництва тісніше пов'язана з попитом, ніж традиційний метод "викидання" продукції на ринок. В її основі лежить принцип "потреби", який полягає в тому, що підприємство виготовляє продукцію лише тоді, коли в ній є потреба і лише в тій кількості, яка необхідна споживачам. Обсяг продукції планується, виходячи із вимог покупця, а не плану щодо освоєння введення ресурсів у виробництво. Тобто своєчасне виробництво – це система придбання і виготовлення продукції у невеликих кількостях точно до моменту споживання.

Серед окремих переваг системи своєчасного виробництва можна виділити такі:

1. Неухильне скорочення запасів ресурсів до незначного або нульового їх рівня, оскільки вони є наслідком перевищення обсягу виробництва продукції над попитом, що спостерігається, в основному, на молокопереробних підприємствах області. Особливо актуальним це питання постає при виробництві молокопродуктів, оскільки дана продукція належить до такої, термін зберігання якої є досить короткий. А це, в свою чергу, сприяє затоварюванню цією продукцією складів підприємства.
2. Створення виробничих осередків, в яких кожен робітник підготовлений так, щоб володіти операціями на всьому виробничому устаткуванні, на противагу традиційній організації процесу виробництва, коли, як правило, обладнання з однаковим функціями розташоване в одній

дільниці чи цеху і робітники виконують операції певного типу. Тобто праця в умовах системи своєчасного виробництва носить універсальний, а не спеціалізований характер.

3. Значний контроль за якістю виробництва, оскільки незначне допущення браку може викликати зупинку всього виробничого процесу. В умовах виробництва, що не має власних запасів ресурсів, низька якість є недопустимою. Тому на відміну від традиційної концепції якості допустимого рівня, в умовах дії якої допускається брак в межах допустимої величини, виникає концепція всеохоплюючого контролю якості. Щодо молокопереробних підприємств брак при виробництві продукції є неможливим, оскільки це робить непридатним її до споживання.
4. Швидкий і легкий доступ до всіх обслуговуючих функцій, що означає розосередження централізованих обслуговуючих підрозділів і закріплення працюючих в них спеціалістів за місцями безпосереднього обслуговування виробництва.
5. Видозмінюється класифікація витрат – витрати, які раніше класифікувались як непрямі, при використанні системи своєчасного виробництва переводяться в розряд прямих. Наприклад, при системі своєчасного виробництва робітники основного виробничого процесу зобов'язані здійснювати технічний огляд і налагоджувальні роботи, які при традиційній системі здійснюються іншим персоналом і відносяться до категорії непрямих витрат на оплату праці по статті "Витрати на утримання і експлуатацію устаткування".
6. Спрощена система управління вартістю, яка використовується для забезпечення потреб керівництва у прийнятті більш грамотних рішень щодо виду, складу, ціни, каналів збуту продукції і сприяє подальшому вдосконаленню господарської діяльності, на противагу якій традиційна система виробничого обліку має тенденцію ставати все більш складною з великою кількістю розрахунково-облікових операцій та звітних даних.

Отже, використання системи своєчасного виробництва у діяльності вітчизняних підприємств сприятиме прискоренню оборотності оборотного капіталу, надійності виконання замовлення та скороченню його тривалості, зниженню втрат від браку, зменшенню витрат на утримання складських приміщень для виробничих запасів і готової продукції та зменшенню обсягу документації.

Реорганізація системи управління виробничою діяльністю підприємства відкриває принципово нові можливості в трактуванні понять "облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції", для вітчизняного обліку. Однак при всіх обставинах калькулювання неможливе без витрат, і облік є недосконалим без зіставлення перед ним калькулювання продукції.

В практиці діяльності зарубіжних фірм успішно функціонує система обліку витрат за так званою "обмеженою собівартістю", або її називають "директ-кост". У чому ж полягає суть цієї системи?

Як відомо, витрати виробництва включають дві основні групи витрат: змінні, тобто, ті що залежать від обсягу виробництва, і постійні, які не залежать від обсягу виробництва і практично завжди є однаковими. Перевитрати, які зумовлюють перевищення фактичних витрат над плановими, як правило, виникають у сфері змінних витрат. Тому важливо встановити контроль саме за змінними витратами. У зв'язку з цим витрати на виробництво продукції плануються і обліковуються в частині лише змінних витрат.

Отже, обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає можливість спростити процес нормування, планування, обліку і контролю статей витрат, що знизилась: собівартість стає "більш наочною", а окремі витрати – краще контрольованими. Проте це не означає, що постійні витрати не контролюються. Навпаки, з самого початку здійснюється жорстка перевірка всіх постійних витрат і обґрунтованості їх рівня та розробляється їх кошторис по підприємству.

Використання “обмеженої собівартості” має ряд переваг у процесі управління виробничими витратами, а саме:

- 1) поділ витрат на постійні і змінні є дуже важливим при плануванні, нормуванні і аналізі витрат виробництва;
- 2) поділ витрат на постійні і змінні має значення для контролю за рівнем рентабельності продукції, що випускається, незважаючи на труднощі їх чіткого поділу;
- 3) здійснюється більш точний зв’язок між величиною витрат та обсягом випуску продукції;
- 4) краще простежується окупність кожного виду продукції, що виробляється;
- 5) є можливість більш чітко визначити результати внутрішнього госпрозрахунку і дати оцінку діяльності керівників структурних підрозділів, визначити рівень ефективності їх роботи та раціональності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- 6) є можливість виявити той рівень завантаження виробничих потужностей, який би забезпечив беззбиткове виробництво продукції. Особливо актуальним це постає в практиці діяльності молокопереробних підприємств, коли завантаження потужностей протягом року відбувається нерівномірно, внаслідок сезонності виробництва молочної сировини.

Поряд з використанням “обмеженої собівартості” значний вплив на управління виробничими витратами мають методи калькулювання витрат на виробництво продукції. Найбільшого поширення набули традиційні для зарубіжжя системи калькулювання на базі змінних витрат.

Калькулювання змінних витрат – це метод, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат і дозволяє визначити маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу прибутковості та прийняття управлінських рішень.

Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми; ціноутворення; купувати чи виробляти комплектуючі вироби; розширення чи скорочення виробництва певної продукції тощо.

За останні роки у розвинутих країнах світу спостерігається відхід від традиційних методів обліку та контролю виробничих витрат, пошук ефективних засобів підвищення якості продукції та зниження її собівартості. Розвиток техніки, впровадження гнучких технологій на основі комп'ютерів, призвели до зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу. У свою чергу посилення конкуренції на світовому ринку обмежує можливість зростання прибутку за рахунок підвищення цін.

Як свідчить практика, не всі постійні витрати відшкодовуються за короткий проміжок часу, тому для довгострокового прогнозування прибутковості та прийняття стратегічних рішень доцільно використовувати повну собівартість продукції.

Необхідність усунення вказаних обмежень та посилення контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу призвели до виникнення калькулювання на основі діяльності. Цей підхід орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом “продукція споживає ресурси”, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція споживає виробничі процеси (операції), а процеси споживають певні ресурси. Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15% процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, зберігання, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

Непрямі витрати, що мають спільний фактор витрат, об'єднуються в однорідні сукупності. При цьому непрямі витрати, які традиційно

вважалися постійними, розглядаються як довгострокові постійні витрати, змінна величина яких пов'язана зі зміною відповідних факторів. Тому непрямі витрати розподіляють між виробами диференційовано, тобто для кожної сукупності витрат обирають відповідну базу (фактор) розподілу, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю фактора.

Таким чином, калькулювання на основі діяльності – це метод калькулювання, що передбачає групування непрямих витрат за основними видами діяльності, а відтак розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає в підході до розподілу непрямих витрат.

Контроль є однією з функцій управління. Різні автори по-різному трактують його роль і значення в діяльності підприємств і організацій. Проте всі вони єдині у тому, що контроль необхідний як функція управління взагалі, так і в частині формування собівартості продукції, зокрема. Існують розходження у тому, який це повинен бути контроль з точки зору його ефективності: внутрівиробничий чи позавиробничий, залежний чи незалежний, який би здійснювався у формі ревізій чи перевірок і т.п.

Ринкові умови господарювання вимагають здійснення перш за все оперативного контролю за формуванням виробничих витрат, який під силу працівникам даного підприємства. Отже, з усіх видів контролю залежно від суб'єктів його здійснення пріоритетного значення набуває внутрігосподарський контроль, тобто контроль, що здійснюється відповідними посадовими особами всередині підприємства.

Контроль дає змогу попередити витрати непродуктивного характеру, ліквідувати негативні моменти в частині формування як прямих (основних), так і непрямих (накладних) витрат.

Правильно поставлений внутрігосподарський контроль сприяє вияву і мобілізації внутрішніх резервів виробництва, впровадженню нового і

прогресивного, і як наслідок цього, веде до зниження собівартості та підвищення ефективності за рахунок інтенсифікації економіки підприємства.

Критична оцінка діючої системи внутрішнього контролю дає змогу констатувати такі недоліки:

1. Внутрігосподарський контроль переважно орієнтується на перевірку собівартості продукції, як кінцевого результату підсумкового показника, що склався. Цієї перевірки, повністю оправданої для оцінки роботи підприємства зі сторони фінансових органів, зовсім недостатньо для внутрішнього контролю. Його орієнтація на узагальнюючий показник собівартості у відриві від інших техніко-економічних показників, що визначають її рівень, применшує значення внутрішнього контролю, надає йому багато в чому формальний характер.
2. На багатьох підприємствах даний вид контролю не має системного і комплексного характеру. Досить часто такий контроль не охоплює повністю об'єкти обліку і об'єкти калькулювання затрат, не виявляє причин і винуватців перевищення витрат. Відомі випадки, коли корисні прийоми контролю не застосовуються систематично, що значно зменшує ефективність витрат виробництва.
3. Має місце незначне застосування прогресивних методів перевірки, що гальмує підвищення її ефективності.

Перспективним напрямком в управлінні формуванням собівартості є контроль рівня витрат. Він дає змогу виявити тенденції в управлінні формуванням собівартості, оскільки є змога простежити поведінку витрат як в цілому по підприємству, так і в розрізі окремих структурних підрозділів та статей витрат. Контроль передбачає наявність певної нормативної бази, з якою порівнюються результати. Такою базою найчастіше є план. Контроль за рівнем витрат може розглядатися як процес мінімізації ресурсів, необхідних для здійснення виробництва і реалізації продукції та є важливим фактором досягнення максимального прибутку. У практиці діяльності

підприємств найчастіше для контролю витрат використовується процес нормування витрат ресурсів на одиницю продукції.

Поняття "нормативні витрати" пов'язано із встановленням норм витрат на сировину, матеріали, паливо, енергію, робочу силу і накладні витрати на науковій основі. Управління витратами на основі норм попереджує непотрібні витрати, підвищує ефективність виробництва, покращує систему закупівлі, вимірює витрати виробничих ресурсів і націлює на їх використання в майбутньому. Система управління витратами на основі використання норм представлена нами як послідовність певних етапів прийняття рішень (рис. 3.2.).



Рис. 3.2. Етапи управління витратами виробництва на основі норм

Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними) дає змогу в процесі аналізу оцінити роботу підрозділів підприємств з використання ресурсів, виявити резерви економії витрат та зниження собівартості в розрахунку на одиницю продукції і визначити конкретні заходи по

використанню цих резервів в практиці діяльності підприємства. Практика застосування нормування виробничих витрат дає змогу зробити висновок про певні недоліки цієї системи, а саме:

- 1) розроблені нормативи не є гнучкими;
- 2) нормативи зорієнтовані на певні технології і не враховують особливостей і умов конкретних підприємств та їх структурних підрозділів;
- 3) нормативи занадто укрупнені, що не дає змоги враховувати ряд нюансів, таких як сезонність виробництва, зміна цін на матеріальні ресурси за періодами часу.

Отже, нормативне управління витратами відрізняється від традиційних методів більш сильним впливом з боку управління на формування собівартості і більш оперативною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень в ході виробничого процесу.

Таким чином, нами визначено основні переваги управління витратами виробництва як засобу їх ефективного формування:

- виробництво конкурентоспроможної продукції за рахунок більш низьких витрат і, відповідно, зниження ціни одиниці продукції;
- наявність якісної і реальної інформації про витрати на виробництво окремих видів продукції;
- надання об'єктивних даних для прийняття обґрунтованих і ефективних управлінських рішень.

3.2. Ефективність формування витрат на основі використання методів оптимізації

В ринкових умовах господарювання перед молокопереробними підприємствами актуальним постає питання вирішення ефективного формування витрат на виробництво продукції, яке можна досягнути за рахунок їх оптимізації, а також визначити умови роботи, при яких дані витрати були б якнайнижчими, а випуск продукції якнайбільший.

Оптимізація – це один із методів управління витратами, оскільки на основі отриманих оптимальних вирішень завдань приймаються управлінські рішення по підвищенню ефективності виробництва. В той же час значення критерію, що відповідають оптимальним значенням факторів, дозволяють зробити прогноз про поведінку даного об'єкту. Проблеми формування витрат в першу чергу стосуються їх оптимізації.

Задачі оптимізації витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств переважно формалізують у вигляді задач лінійного програмування, у яких цільовою функцією є мінімум сумарних витрат по структурі виробництва:

$$\sum_{i=1}^N VC_i \cdot x_i + FC \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, N} \min \quad (3.5)$$

де x_i - обсяг виробництва продукції i -того виду;

VC_i - змінні витрати на виробництво одиниці продукції i -того виду;

FC – постійні виробничі витрати.

При цьому множину допустимих розв'язків задачі лінійного програмування з економічної точки зору доцільно сформулювати на основі чотирьох умов:

- умови забезпечення заданого прибутку Pr від виробництва та реалізації усіх видів продукції

$$Pr \leq \sum_{i=1}^N P_i \cdot x_i - \left(\sum_{i=1}^N VC_i \cdot x_i + FC \right), \quad (3.6)$$

де P_i - ціна реалізації i -того виду продукції;

- умови, що задаються обмеженнями на запаси сировини

$$\sum_{i=1}^N k_{ij} \cdot x_i \leq b_j \quad j=1, \dots, m, \quad (3.7)$$

де k_{ij} - норми витрат j – того виду на виробництво продукції i -того виду;

b_j - запаси сировинних ресурсів j -того виду ;

- умови, що задаються обмеженнями на виробничі потужності

$$x_i \leq W_{il} \cdot T_l, \quad i=1, \dots, m, \quad (3.8)$$

де W_{il} - продуктивність обладнання l -того виду при виробництві продукції i -того виду;

T_l - кількість годин експлуатації обладнання l -того виду на протязі заданого періоду;

- умови, що задаються обмеженнями на споживання виробленої продукції

$$x_i \geq x_i^-, \quad i=1, \dots, m, \quad (3.9)$$

де x_i^- - попит на продукцію i -того виду.

В існуючих підходах до побудови даного типу задач в цілому і для складання вказаних обмежень, зокрема, використовують неформальний підхід, коли числові значення реалізаційної ціни P_i , змінних VC_i та постійних FC витрат, норм витрат k_{ij} , запасів сировинних ресурсів b_j , продуктивності обладнання W_{il} , кількості годин експлуатації обладнання T_l та попиту x_i^- на продукцію в цільовій функції (3.5) та нерівностях (3.6) – (3.9) вибирають на основі суб'єктивних міркувань. Такий підхід має ряд недоліків. По-перше, побудована модель оптимізації витрат і результати розв'язування задачі лінійного програмування не враховують можливу динаміку як ринку сировини, так і ринку збуту. По-друге, побудовані у такий спосіб обмеження не дозволяють враховувати сезонне коливання цін при виробництві молокопродукції і розраховувати оптимальну структуру виробництва на будь-який період.

В зв'язку із цим в дисертації запропоновано формалізований підхід до побудови задачі (3.5) – (3.9).

Суть підходу полягає у накопиченні статистичних даних стосовно зміни ринку збуту, змінних витрат та ринку сировини, які є найбільш динамічними при постановці задачі (3.5) – (3.9), опрацювання цих даних методами регресійного аналізу і побудови часових трендів з подальшим узагальненням отриманих результатів на основі інтегральних оцінок сподіваної ціни, попиту, змінних витрат та сировинної бази на заданий період виробництва.

Розглянемо детальніше запропонований підхід.

Нехай відомі дані стосовно щомісячного попиту x_{ik}^- на продукцію i -того виду молокопереробного підприємства і побудована така таблиця

Попит	x_{i1}^-	x_{i2}^-	x_{i3}^-	x_{i4}^-	x_{i5}^-	x_{i6}^-	x_{i7}^-	x_{i8}^-	x_{i9}^-	x_{i10}^-	x_{i11}^-	x_{i12}^-
Номер місяця	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Для початку, враховуючи сезонні коливання попиту, часовий тренд для попиту будемо описувати поліномом, наприклад, третьої степені, тобто

$$x_i^-(t) = a_0 + a_1 \cdot t + a_2 \cdot t^2 + a_3 \cdot t^3. \quad (3.10)$$

Якщо в процесі оцінювання коефіцієнтів полінома виявиться, що коефіцієнт детермінації є малим (наприклад $<0,95$), то нарощуючи степінь полінома завжди можемо отримати адекватну модель $x_i^-(t)$, що відображатиме динаміку попиту.

Задамо період $[t_1; t_2]$, на якому необхідно визначити оптимальну за критерієм мінімуму витрат структуру виробництва.

Тоді інтегральна оцінка сподіваного попиту за даний період матиме такий вигляд

$$x_i^-(t_1, t_2) = \int_{t_1}^{t_2} x_i^-(t) dt. \quad (3.11)$$

Аналогічний підхід використовуємо для визначення інтегральних оцінок ціни, змінних витрат та сировинної бази на заданий період виробництва $[t_1; t_2]$, застосовуючи при цьому такі формули відповідно:

$$P_i(t_1, t_2) = \frac{1}{t_2 - t_1} \int_{t_1}^{t_2} P_i(t) dt \quad (3.12)$$

$$VC_i(t_1, t_2) = \frac{1}{t_2 - t_1} \int_{t_1}^{t_2} VC_i(t) dt, \quad (3.13)$$

$$b_j(t_1, t_2) = \int_{t_1}^{t_2} b_j(t) dt, \quad (3.14)$$

де $P_i(t)$, $VC_i(t)$ та $b_j(t)$ - поліноміальні функції, що описують динаміку коливань ціни, змінних витрат на одиницю продукції i -того виду та запасів сировини j -того виду, відповідно, побудовані на основі статистичних даних.

Тепер розраховані величини оцінок сподіваного попиту та ціни, змінних витрат на одиницю продукції i -того виду та запасів сировини j -того виду підставляємо у цільову функцію (3.5) та відповідні обмеження задачі лінійного програмування (3.6) – (3.9). Тоді задачу оптимізації виробничих витрат перепишемо у такому вигляді

$$\sum_{i=1}^N VC_i(t_1, t_2) \cdot x_i + FC(t_1, t_2) \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, N} \min \quad (3.15)$$

$$Pr(t_1, t_2) \leq \sum_{i=1}^N P_i(t_1, t_2) \cdot x_i - \left(\sum_{i=1}^N VC_i(t_1, t_2) \cdot x_i + FC(t_1, t_2) \right), \quad (3.16)$$

$$\sum_{i=1}^N k_{ij} \cdot x_i \leq b_j(t_1, t_2) \quad j=1, \dots, m, \quad (3.17)$$

$$x_i \leq W_{il} \cdot T_l(t_1, t_2), \quad i=1, \dots, m, \quad (3.18)$$

$$x_i \geq x_i^-(t_1, t_2), \quad i=1, \dots, m, \quad (3.19)$$

де $T_l(t_1, t_2)$ - визначає кількість годин роботи обладнання на заданому часовому інтервалі $[t_1; t_2]$; $FC(t_1, t_2)$, $Pr(t_1, t_2)$ - постійні витрати та прибуток на заданому часовому інтервалі, відповідно.

Враховуючи стохастичну природу коефіцієнтів $P_i(t_1, t_2)$, $x_i^-(t_1, t_2)$, $VC_i(t_1, t_2)$, $b_j(t_1, t_2)$, поставлена задача (3.15) – (3.19) оптимізації витрат є задачею стохастичного програмування. Відповідно, отриманий розв'язок цієї задачі відображатиме сподівані значення обсягів виробництва продукції молокопереробного підприємства, які забезпечуватимуть мінімальні сподівані витрати.

При розрахунку оптимізації витрат на виробництво молокопродукції нами використані статистичні дані роботи Кременецького маслосирзаводу в розрізі окремих місяців та за рік в цілому. Серед усього асортименту випуску продукції нами взято ті види продукції, які займають найбільшу питому вагу в загальному обсязі випуску продукції і користуються найбільшим попитом у споживачів, а саме масло селянське, сир твердий та пастеризоване молоко.

Позначимо за x_1 - обсяг виробництва масла (в кг); за x_2 - обсяг виробництва твердого сиру (в кг.); за x_3 - обсяг виробництва пастеризованого молока (в кг).

Технологічні особливості виробництва продукції даного підприємства (див додаток М) дозволяють визначити вузькі місця та сформулювати обмеження на виробничі потужності у задачі оптимізації, а саме:

1. При виробництві масла найбільш вузьким місцем є процес сепарування вершків. Визначальним при цьому є сепаратор ОСД продуктивністю 350 кг/год, що дозволяє для даного виду продукції при двохзмінній роботі протягом 25 днів у місяць задати таке обмеження на виробничі потужності:

$$x_1 \leq 350 \cdot (t_2 - t_1) \cdot 400. \quad (3.20)$$

2. При виробництві сиру твердого найбільш вузьким місцем є процес самопресування. Визначальними при цьому є преси продуктивністю 200 кг/год, що дозволяє для даного виду продукції при двохзмінній роботі задати таке обмеження на виробничі потужності:

$$x_2 \leq 200 \cdot (t_2 - t_1) \cdot 400. \quad (3.21)$$

3. Обмеження на виробничі потужності при виробництві молока задає процес фасування. Визначальним при цьому є продуктивність фасувального пристрою потужністю 600 кг/год, яка при однозмінній роботі дозволяє задати таке обмеження:

$$x_3 \leq 600 \cdot (t_2 - t_1) \cdot 200. \quad (3.22)$$

Вихідні дані для розв'язування задачі оптимізації виробничих витрат наведені у табл. 3.1 – 3.5.

Таблиця 3.1.

Попит на продукцію x_i^- (в 1000кг)

Вид продукції	Місяці											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Масло	12	23,5	30,3	25	56	87,2	100	115	100	80,4	50,5	20,4
Сир твердий	23,5	14,3	16,4	29	50,5	67	62,4	70	65	50	48	20
Молоко питне, 2,5% жирності	13,4	23	20	21	22	15,2	10,3	7	8,7	10,5	12,8	15,1

Таблиця 3.2.

Ціна на продукцію P_i (грн/кг)

Вид продукції	Місяці											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Масло	10,5	10,5	10,0	9,5	9,5	8,7	8,0	7,8	7,8	9,0	9,5	9,8
Сир твердий	12,3	12,5	12,0	12,0	11,8	11,5	11,5	11,0	11,3	11,8	12,0	12,3
Молоко	1,3	1,2	1,2	1,0	1,0	0,9	0,9	0,85	0,9	0,9	1,1	1,3

питне, 2,5% жирності												
-------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Таблиця 3.3.

Змінні витрати VC_i (грн/кг)

Вид продукції	Місяці											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Масло	9,24	9,25	9,15	8,79	8,76	7,95	7,84	7,21	7,19	8,63	8,72	9,124
Сир твердий	8,25	8,3	8,12	8,0	7,80	7,80	7,52	7,3	7,45	7,48	8,15	8,23
Молоко питне, 2,5% жирності	0,95	0,93	0,92 5	0,88	0,89	0,75 0	0,74 3	0,72	0,72 8	0,73	0,81	0,88

Таблиця 3.4.

Норми витрат k_{ij} сировинних ресурсів j – того виду на виробництво
молокопродуктів i -того виду на 1000 кг (тонн)

Вид продукції	Види сировинних ресурсів				
	Молоко	Сичужний фермент	Сіль	Перегін	Закваска
Масло	22	-	-	-	-
Сир твердий	9,6	0,3	0,07	3,6	20-100 л
Молоко питне, 2,5% жирності	0,75	-	-	0,250	-

Таблиця 3.5.

Щомісячне надходження сировинних ресурсів j – того виду b_j
(в 1000кг)

Вид сировини	Місяці											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Молоко	887 ,6	890 ,8	1173, 0	1236, 4	1648, 5	2013, 0	1854, 5	1727 ,7	1521 ,7	1141, 2	966,9	789,4

Користуючись даними табл. 3.1 – 3.3 та табл. 3.5 із застосуванням
регресійного аналізу отримаємо такі адекватні часові тренди:

- для попиту $x_1^-(t)$ на масло

$$x_1^-(t) = 24,652 - 17,355 \cdot t + 7,482 \cdot t^2 - 0,510 \cdot t^3 \quad (3.23)$$

- для попиту $x_2^-(t)$ на твердий сир

$$x_2^-(t) = 54,088 - 45,169 \cdot t + 15,532 \cdot t^2 - 1,614 \cdot t^3 + 0,051 \cdot t^4 \quad (3.24)$$

- для попиту $x_3^-(t)$ на молоко питне пастеризоване

$$x_3^-(t) = 18,421 \cdot t - 4,714 \cdot t^2 + 0,410 \cdot t^3 - 0,011 \cdot t^4 \quad (3.25)$$

- для ціни $P_1(t)$ на масло

$$P_1^-(t) = 9,525 + 1,349 \cdot t - 0,521 \cdot t^2 + 0,055 \cdot t^3 - 0,002 \cdot t^4 \quad (3.26)$$

- для ціни $P_2(t)$ на твердий сир

$$P_2^-(t) = 11,921 + 0,598 \cdot t - 0,231 \cdot t^2 + 0,024 \cdot t^3 - 0,00074 \cdot t^4 \quad (3.27)$$

- для ціни $P_3(t)$ на молоко питне пастеризоване

$$P_3^-(t) = 1,290 - 0,0203 \cdot t^2 + 0,0017 \cdot t^3 \quad (3.28)$$

- для змінних витрат $VC_1(t)$ на масло

$$VC_1(t) = 10,434 - 0,694 \cdot t + 0,0473 \cdot t^2 \quad (3.29)$$

- для змінних витрат $VC_2(t)$ на твердий сир

$$VC_2(t) = 8,158 + 0,175 \cdot t - 0,073 \cdot t^2 + 0,00497 \cdot t^3 \quad (3.30)$$

- для змінних витрат $VC_3(t)$ на молоко питне пастеризоване

$$VC_3(t) = 0,915 + 0,0469 \cdot t - 0,0184 \cdot t^2 + 0,0012 \cdot t^3 \quad (3.31)$$

- для запасів молока коров'ячого $b_1(t)$ (інші види сировини постійні та необмежені)

$$b_1(t) = 1378,16 - 765,29 \cdot t + 331,403 \cdot t^2 - 40,886 \cdot t^3 - 1,521 \cdot t^4. \quad (3.32)$$

Підставляючи поліноміальні функції (3.12) – (3.19) у відповідні формули (3.6)- (3.9), для заданого періоду $[t_1; t_2]$ і обчислюючи означені інтеграли отримаємо:

$$x_1^-(t_1, t_2) = 24,652 \cdot (t_2 - t_1) - 17,355 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 + 7,482 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 - 0,510 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4 \quad (3.33)$$

$$x_2^-(t_1, t_2) = 54,088 \cdot (t_2 - t_1) - 45,169 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 + 15,532 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 - 1,614 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4 + 0,051 \cdot (t_2^5 - t_1^5) / 5 \quad (3.34)$$

$$x_3^-(t_1, t_2) = 18,421 \cdot (t_2 - t_1) / 2 - 4,714 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 + 0,410 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4 - 0,011 \cdot (t_2^5 - t_1^5) / 5 \quad (3.35)$$

$$P_1^-(t_1, t_2) = 1/(t_2 - t_1) (9,525 \cdot (t_2 - t_1) + 1,349 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 - 0,521 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 + 0,055 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4 - 0,002 \cdot (t_2^5 - t_1^5) / 5) \quad (3.36)$$

$$P_2^-(t_1, t_2) = 1/(t_2 - t_1) (11,921 \cdot (t_2 - t_1) + 0,598 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 - 0,231 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 + 0,024 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4 - 0,00074 \cdot (t_2^5 - t_1^5) / 5) \quad (3.37)$$

$$P_3^-(t_1, t_2) = 1/(t_2 - t_1) (1,290 \cdot (t_2 - t_1) - 0,0203 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 + 0,0017 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4) \quad (3.38)$$

$$VC_1(t_1, t_2) = 1/(t_2 - t_1) (10,434 \cdot (t_2 - t_1) - 0,694 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 + 0,0473 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3) \quad (3.39)$$

$$VC_2(t_1, t_2) = 1/(t_2 - t_1) (8,158 \cdot (t_2 - t_1) + 0,175 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 - 0,073 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 + 0,00497 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4) \quad (3.40)$$

$$VC_3(t_1, t_2) = 1/(t_2 - t_1) (0,915 \cdot (t_2 - t_1) + 0,0469 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 - 0,0184 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 + 0,0012 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4) \quad (3.41)$$

$$b_1(t_1, t_2) = 1378,161 \cdot (t_2 - t_1) + 765,294 \cdot (t_2^2 - t_1^2) / 2 + 331,403 \cdot (t_2^3 - t_1^3) / 3 - 40,886 \cdot (t_2^4 - t_1^4) / 4 - 1,521 \cdot (t_2^5 - t_1^5) / 5. \quad (3.42)$$

Задачу оптимізації структури виробничих витрат будемо розглядати на кожен квартал. Підставляючи у формули (3.33) – (3.42) задані значення t_1 та t_2 , а результати у (3.15) – (3.17) та (3.19), з урахуванням обмежень на виробничі потужності (3.20) – (3.22), щоквартальні значення постійних витрат $FC=405812$ грн. та вимоги отримання прибутку за заданий період не менше $Pr=312600$ грн., для першого кварталу отримаємо таку задачу оптимізації витрат:

$$\begin{aligned} & 9,535 \cdot x_1 + 8,236 \cdot x_2 + 0,938 \cdot x_3 + 405812 \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, 3} \min \\ & 312600 \leq 10,328 \cdot x_1 + 12,276 \cdot x_2 + 1,240 \cdot x_3 - (9,535 \cdot x_1 + 8,236 \cdot x_2 + 0, \\ & \quad 938 \cdot x_3 + 405812), \\ & 22 \cdot x_1 + 9,6 \cdot x_2 + 0,75 \cdot x_3 \leq 2919307, \\ & x_1 \leq 420000, \\ & x_2 \leq 240000, \\ & x_3 \leq 360000, \end{aligned}$$

$$x_1 \geq 52866,$$

$$x_2 \geq 68595,$$

$$x_3 \geq 48217.$$

Аналогічним способом отримаємо задачі оптимізації витрат:

- для другого кварталу

$$8,305 \cdot x_1 + 7,917 \cdot x_2 + 0,860 \cdot x_3 + 405812 \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, 3} \min$$

$$312600 \leq 9,345 \cdot x_1 + 11,840 \cdot x_2 + 1,036 \cdot x_3 -$$

$$(8,305 \cdot x_1 + 7,917 \cdot x_2 + 0,860 \cdot x_3 + 405812),$$

$$22 \cdot x_1 + 9,6 \cdot x_2 + 0,75 \cdot x_3 \leq 4553936,$$

$$x_1 \leq 420000,$$

$$x_2 \leq 240000,$$

$$x_3 \leq 360000,$$

$$x_1 \geq 156017,$$

$$x_2 \geq 117971,$$

$$x_3 \geq 59161,$$

- для третього кварталу:

$$7,928 \cdot x_1 + 7,495 \cdot x_2 + 0,741 \cdot x_3 + 405812 \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, 3} \min$$

$$312600 \leq 8,149 \cdot x_1 + 11,337 \cdot x_2 + 0,877 \cdot x_3 -$$

$$(7,928 \cdot x_1 + 7,495 \cdot x_2 + 0,741 \cdot x_3 + 405812),$$

$$22 \cdot x_1 + 9,6 \cdot x_2 + 0,75 \cdot x_3 \leq 5366967,$$

$$x_1 \leq 420000,$$

$$x_2 \leq 240000,$$

$$x_3 \leq 360000,$$

$$x_1 \geq 291120,$$

$$x_2 \geq 203392,$$

$$x_3 \geq 31849,$$

- для четвертого кварталу

$$\begin{aligned}
& 8,403 \cdot x_1 + 7,775 \cdot x_2 + 0,774 \cdot x_3 + 405812 \xrightarrow{x_i, i=1, \dots, 3} \min \\
& 312600 \leq 8,985 \cdot x_1 + 11,813 \cdot x_2 + 1,039 \cdot x_3 - \\
& (8,403 \cdot x_1 + 7,775 \cdot x_2 + 0,774 \cdot x_3 + 405812), \\
& 22 \cdot x_1 + 9,6 \cdot x_2 + 0,75 \cdot x_3 \leq 3229810, \\
& x_1 \leq 420000, \\
& x_2 \leq 240000, \\
& x_3 \leq 360000, \\
& x_1 \geq 210108, \\
& x_2 \geq 138986, \\
& x_3 \geq 33342,
\end{aligned}$$

Для розв'язування отриманих задач використаємо ППП LINA. Результати розрахунків показали, що за даних умов розв'язок задачі оптимізації структури виробництва існує тільки для першого кварталу. Для решти кварталів з метою забезпечення оптимальної структури виробництва при заданому попиті необхідно збільшувати постачання молока (сировини). Оптимальні обсяги виробництва з урахуванням збільшення постачання молока наведені у табл. 3.6.

За результатами задачі оптимізації витрат на виробництво продукції ми отримали, що найменші витрати досягаються на підприємстві у першому кварталі при виробництві масла в обсязі 52866 кг, сиру – 163843 кг, молока питного 2,5% жирності – 48217 кг, при цьому попит на дані види продукції є повністю задоволеним і запаси сировини відповідають величині попиту на молокопродукцію, вироблену з цієї сировини.

Таблиця 3.6.

Результати оптимізації структури виробництва

кг

Оптимальні обсяги	Номер кварталу
-------------------	----------------

виробництва	1	2	3	4
Масло	52866	156017	291120	210108
Сир твердий	163843	139113	203392	145441
Молоко питне, 2,5% жирності	48217	59161	31849	33342
Загальні витрати, грн.	2304532	2853773	4261835	3327966
Збільшення постачання сировини	0	258298	3012144	2813813

У другому кварталі спостерігається значне підвищення попиту на молочну продукцію порівняно з першим кварталом і відповідно зростає обсяг випуску цієї продукції (масла на 103151 кг, молока питного 2,5% жирності 10944 кг). Однак виробництво сиру твердого знижується, що зумовлено досить високими цінами на нього і споживачі при цьому надають перевагу іншим видам сирів, в тому числі кисломолочним. За результатами задачі оптимізації спостерігається тенденція до неповного завантаження виробничих потужностей даного підприємства. Для цього необхідно збільшити обсяги поставок сировини на 258298 кг. Загальні витрати при виробництві такого обсягу продукції зростуть на 549241 грн.

У третьому кварталі попит на масло і сир твердий зростає (відповідно на 135103 кг і 64279 кг), що зумовлено падінням цін на дану продукцію внаслідок зменшення закупівельних цін на молочну продукцію, а попит на молоко зменшується з 59161 кг до 31849 кг.

У четвертому кварталі виробництво молочної продукції повністю задовольняє попит споживачів на неї. Проте для максимального завантаження виробничих потужностей необхідно збільшити обсяги закупівлі сировини на 2813813 кг.

Отже, як видно із результатів оптимізації структури виробництва найменші витрати при випуску молокопродукції підприємство має у першому кварталі. В цілому по підприємству виробничі потужності на протязі року є значно недовантажені, що зумовлено незначною кількістю

споживачів і часткою підприємства на ринку. Тому, на нашу думку, необхідно розширювати ринки збуту своєї продукції за межі області. Для цього у підприємства є можливості через достатній рівень виробничих потужностей і наявність постачальників молочної сировини.

3.3. Удосконалення розподілу непрямих витрат на одиницю продукції

Удосконалення розподілу непрямих витрат, в основному, зводиться до вибору бази розподілу.

Враховуючи специфіку окремих складових непрямих витрат, а відповідно і вибір певних баз розподілу, нами пропонується бази розподілу непрямих витрат згрупувати по таких напрямках:

1. Пов'язані з оплатою праці – заробітна плата допоміжного персоналу, відрахування на соціальні заходи, виплати і пільги, які оплачуються підприємством.
2. Пов'язані із середньосписковою чисельністю робітників – утримання персоналу окремого підрозділу, інші витрати, більше пов'язані з чисельністю, ніж з їх оплатою праці.
3. Пов'язані з сировиною і матеріалами – кількість або вартість сировини, що використовується безпосередньо у виробництві у центрах витрат(дільницях, цехах); при альтернативних методах розподілу вони мають бути виключені із складу непрямих витрат і віднесені на вироби як частина прямих витрат на сировину і матеріали.
4. Пов'язані з виробничими та іншими приміщеннями – окремі елементи витрат, пов'язані з використанням виробничих площ або їх об'ємами, які займає центр витрат. Ці витрати розподіляються відповідно до квадратних метрів (об'єму) по нерухомому майні (на основі частини корисної площі до загальної площі з врахуванням поправочних коефіцієнтів).
5. Пов'язані з операціями – ведення рахунків та іншої документації.

6. Пов'язані з рівнем активності центру витрат – обсяг робіт центрів витрат, при цьому одиницею вимірювання рівня активності центру витрат можуть бути загальна сума витрат на робочу силу, загальна сума прямих витрат або виробнича собівартість.

Таким чином, вибір баз розподілу доцільно здійснювати на основі факторів використання різних типів ресурсів, які найбільше відповідають суті непрямих витрат в кожному підрозділі. Тому нами пропонується наступне:

- для підрозділів, не оснащених обладнанням, використовувати метод обрахунку годин роботи основних виробничих робітників, оскільки непрямі витрати тісно пов'язані з цими витратами праці;
- при механізованому і автоматизованому виробництві значна частина непрямих витрат більш тісно пов'язана з використанням обладнання, тому в таких підрозділах доцільно використовувати час роботи обладнання.

В цілому, непрямі витрати необхідно розподіляти за замовленнями, виходячи із часу, витраченого на кожне замовлення у виробничому підрозділі. Крім даних показників для тих елементів непрямих витрат, які важко пов'язати з вище наведеними, необхідно підібрати емпіричні бази розподілу. На нашу думку, до них можна віднести:

1. Визначення відсотку від заробітної плати основних виробничих фондів.
2. Визначення відсотку одиниць випуску продукції.
3. Визначення відсотку витрат основних матеріалів.
4. Визначення відсотку прямих основних витрат.

1. Норми розподілу непрямих витрат по відсотку заробітної плати основних виробничих робітників визначають так:

$$H_{зп} = \frac{\text{Розрахункова величина непрямих витрат}}{\text{Розрахункова зарплата основних виробничих робітників}} \cdot 100 \quad (3.43)$$

Цей метод може бути рекомендований у випадках, коли персоналу, безпосередньо зайнятому у виробничному підрозділі виплачується заробітна плата по одних і тих же ставках.

2. Норма розподілу елементів непрямих витрат по випуску продукції визначається як:

$$H_{\text{вп}} = \frac{\text{Розрахункова величина непрямих витрат}}{\text{Розрахунковий випуск продукції}} \cdot 100 \quad (3.44)$$

Цей метод доцільно використовувати тоді, коли у підрозділах виробляється один вид продукції, тобто він не прийнятний для виробництва молокопродуктів, оскільки на кожний вид продукції затрачається різний час.

3. Норма розподілу непрямих витрат по витратах основних матеріалів визначається за формулою:

$$H_{\text{ом}} = \frac{\text{Розрахункова величина непрямих витрат}}{\text{Розрахункові витрати основних матеріалів}} \cdot 100 \quad (3.45)$$

Якщо використовувати даний метод, то необхідно мати на увазі, що більша частина непрямих витрат повинна бути тісно пов'язана саме з витратами на матеріали, а не з часом, затраченим на виробництво продукції.

4. Норма розподілу непрямих витрат по основних прямих витратах визначається так:

$$H_{\text{опв}} = \frac{\text{Розрахункова величина непрямих витрат}}{\text{Розрахункові основні прямі витрати}} \cdot 100 \quad (3.46)$$

Якщо звести інформацію про вибрані бази розподілу по вибраних елементах непрямих витрат в таблицю, в якій по горизонталі навести бази розподілу відповідно до норм, а по вертикалі – статті непрямих витрат, то на перетині вертикалей і горизонталей будуть представлені узагальнені формули визначення частки непрямих витрат, що відносять на одиницю продукції.

Після того, як будуть вибрані конкретні бази розподілу елементів витрат, необхідно здійснити розрахунок ставок розподілу непрямих витрат, за допомогою яких відноситься сума непрямих витрат.

Дослідження діяльності підприємств молочної галузі показали, що основним методом розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування є метод розподілу пропорційно заробітній платі основних виробничих робітників незалежно від рівня механізації технологічних процесів. При цьому даний розподіл не може забезпечити достовірних розрахунків та показників собівартості продукції.

На нашу думку, використання заробітної плати, як базового параметру при розподілі непрямих витрат, не дозволяє відсутність тісного зв'язку між нею і розподіленими витратами, оскільки по мірі росту науково-технічного прогресу, а саме, впровадження комплексної механізації і автоматизації виробництва, відбувається швидкий ріст витрат на утримання і експлуатацію устаткування при стабільному або незначному рості заробітної плати основних робітників. Тому спостерігається відносне зменшення заробітної плати порівняно з витратами на утримання і експлуатацію устаткування.

Таким чином, при існуючій практиці розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування можна виділити такі помилки:

- зв'язок між заробітною платою і даними витратами розглядається не за окремими видами продукції, що випускаються підрозділом, а по підприємству в цілому;
- зв'язок між заробітною платою і даними витратами розглядають як прямопропорційну залежність, а на практиці це є не так, оскільки відбувається значний прогрес у виробництві різних видів продукції, що призводить до нерівномірних змін у рівні заробітної плати і даних витрат.

Нами пропонується для визначення міри залежності між зміною рівня заробітної плати та витрат на утримання і експлуатацію устаткування доцільність використання коефіцієнту техномісткості продукції. Техномісткість продукції відображає питому вагу праці, втіленої в

обладнанні, що використовується для виготовлення продукції, на одиницю живої праці у даному технологічному процесі.

Поскільки витрати на утримання і експлуатацію обладнання для різних видів продукції в розрахунку на одиницю часу коливаються в досить широких межах, то техномісткість, виражена у верстато-годинах, не може бути прийнята у якості базового параметру при розподілі цих витрат. Тому ми пропонуємо здійснювати розрахунок показника техномісткості у вартісному виразі, при цьому методику його визначення можна представити за допомогою таких співвідношень:

$$K_{BM} = \frac{K_{BVE}}{H_{3П}} \quad (3.47)$$

$$K_{BM} = \frac{\sum KBГ}{H_{3П}} \quad (3.48)$$

де K_{BVE} – кошторисна (нормативна) ставка витрат на утримання і експлуатацію устаткування на одиницю продукції;

$\sum KBГ$ – сума коефіцієнто-верстато-годин на одиницю продукції;

$H_{3П}$ – норма витрат на основну заробітну плату виробничих робітників на одиницю продукції.

Доцільність використання в якості бази розподілу заробітної плати виробничих робітників скоригованої на коефіцієнт техномісткості при розподілі витрат на утримання і експлуатацію устаткування можна аргументувати тим, що при виробництві продукції, технологічні процеси виготовлення якої є подібні, співвідношення між витратами уречевленої і живої праці за одиницю часу роботи обладнання є досить близьким, що дає можливість співставити величину витрат уречевленої праці за допомогою приведених витрат живої праці.

Таким чином, використання скоригованої величини заробітної плати на коефіцієнт техномісткості, дає можливість більш точно визначити витрати на утримання і експлуатацію устаткування на одиницю продукції, так як зв'язок між даними величинами буде стійкішим, оскільки витрати

живої праці робітників є приведені до єдиного рівня за витратами праці, уречевленої в обладнанні, що використовується при виробництві певного виду продукції. Однак такий метод вимагає значних витрат праці і часу.

На нашу думку, складові непрямих витрат, тобто витрати на утримання і експлуатацію обладнання і постійні загальновиробничі витрати недоцільно розподіляти окремо пропорційно встановленій базі, а простіше здійснювати їх розподіл по всій сукупності. Якщо використовувати такий підхід, то найбільш точним методом розподілу непрямих витрат є співставлення даних витрат по тій питомій вазі доходу від реалізації, яку забезпечує дана продукція у загальному доході.

Методику розрахунку непрямих витрат пропорційно доходу від реалізації продукції наведено в табл. 3.7.

Коефіцієнт розподілу непрямих витрат визначається як відношення загальної суми цих витрат до величини доходу від реалізації усієї продукції, що випускається на підприємстві. Тоді величина непрямих витрат, що припадатиме на окремий вид продукції буде рівна добутку коефіцієнту розподілу на ціну одиниці відповідного виду продукції.

Так, непрямі витрати за видами продукції складуть:

на масло: $(268320,1/1034117,5) \cdot 7000 = 1816$ грн.

на сир: $(268320,1/1034117,5) \cdot 7180 = 1863$ грн.

на молоко: $(268320,1/1034117,5) \cdot 490 = 127$ грн.

Таблиця 3.7

Розподіл непрямих витрат пропорційно доходу від реалізації продукції ВАТ
 “Кременецький маслосирзавод” за 2003р. *

Показники	Масло селянське	Сир “Костромський”	Молоко 2,5% жирності	Всього
Обсяг виробництва, тонн	56100	88300	15150	-
Ціна одиниці продукції (1 тонни), грн.	7000	7180	490	-
Дохід від реалізації, тис. грн.	392700	633994	7423,5	1034117,5
Непрямі витрати на одиницю продукції, грн.	1816	1863	127	268320,1

Таким чином, підсумовуючи вищенаведене, можна стверджувати, що розподіл непрямих витрат між окремими видами продукції вимагає усестороннього вивчення особливостей технологічного процесу виробництва продукції, рівня організації праці робітників, характеру продукції, що виробляється тощо. Дослідження певних методів розподілу непрямих витрат на більшості молокопереробних підприємств показали, що їх розрахунок є досить трудомістким, а в деяких випадках відображає необ’єктивні дані щодо розподілу витрат на одиницю певного виду продукції. В основному це стосується традиційних методик, які рекомендовані нормативними документами. Однак в даний час доведено, що розподіл непрямих по всій сукупності є більш достовірним і не вимагає значних затрат праці і часу.

* Розраховано на основі даних табл. 2.8.

Одним із найбільш об'єктивних підходів до проблеми розподілу непрямих витрат, на нашу думку, є використання методу ABC (activity-based-costing), який базується на обліку витрат на основі діяльності та відображає різну залежність окремих елементів непрямих витрат від певних видів діяльності. Більшість авторів наводять свої аргументи на користь використання даного методу у практиці діяльності підприємств [16; 26; 157; 167]. Основним у даному випадку є твердження, що певні види діяльності безпосередньо не пов'язані з обсягом виробництва, а, відповідно, і витрати на їх здійснення не залежать від цих обсягів. До таких видів діяльності можна віднести роботи по налагодженню обладнання, складання графіків виробничого процесу та інші функції виробничо-диспетчерської служби. Тому, витрати, що виникли на основі цих видів діяльності, не залежать від обсягу виробництва і розподіляти їх між такими носіями витрат як заробітна плата, час роботи обладнання, сума заробітної плати і витрат на утримання і експлуатацію устаткування є недоцільно.

Використовуючи метод ABC, непрямі витрати необхідно розподіляти між однорідними групами, для кожної з яких вибирається свій носій витрат, який найбільшою мірою пов'язаний із витратами даної групи (витрати на ремонт і обслуговування обладнання розподіляють пропорційно кількості ремонтів та оглядів).

Доведено, що обсяг ресурсів, який використовується на рівні певної партії продукції залежить не від кількості продукції у партії, а від кількості партій. В свою чергу кількість ресурсів на рівні всієї виробленої продукції залежить від кількості видів виробів, а не від того скільки виробів чи партій виробляється. В деяких випадках недовикористання ресурсів приводить до підвищення собівартості продукції, а не до економії у витратах. Так, якщо випуск продукції зменшився порівняно із запланованим, то значна частина витрат буде віднесена на меншу кількість продукції, збільшивши при цьому їх собівартість.

Таким чином, використання цього методу при розподілі непрямих витрат дає можливість більш точно визначити собівартість продукції, оптимальний обсяг випуску продукції, більш раціонально використовувати обладнання, що, у свою чергу, вимагає поглибленого вивчення ринку і потенційних споживачів та більш обґрунтовано здійснювати процес планування виробничої діяльності.

Висновки до розділу 3

1. Підвищення ефективності діяльності підприємств молочної промисловості можна досягти за рахунок високих кінцевих результатів, які значною мірою залежать від напрямків удосконалення формування витрат на виробництво продукції. Одним з таких напрямків є процес управління витратами виробництва. Він носить комплексний характер і містить такі складові, як прогнозування, планування, нормування витрат, облік витрат і калькулювання виробничої собівартості, аналіз та контроль за формуванням виробничих витрат. Усі ці складові є традиційними для вітчизняних підприємств і мають стандартизований характер. На нашу думку, важливим є використання зарубіжного досвіду управління витратами виробництва, який включає такі складові, як система своєчасного виробництва, використання обмеженої собівартості, калькулювання на основі виробничої діяльності та контроль рівня витрат.

2. Використання системи своєчасного виробництва у практиці роботи молокопереробних підприємств сприятиме підвищенню якості молокопродуктів і недопущенню браку, зменшенню витрат на утримання складських приміщень для сировинних ресурсів і готової продукції та зменшенню обсягу документації. Доцільність і необхідність використання “обмеженої собівартості” полягає у тому, що планування і облік витрат на виробництво здійснюється лише в частині змінних витрат, а це, в свою

чергу, веде до спрощення та кращого контролю за рівнем витрат як окремих видів продукції, так і по підприємству в цілому.

Процес калькулювання витрат на виробництво продукції може здійснюватись на основі повних витрат і на основі змінних витрат, тобто у першому випадку у виробничу собівартість включаються всі витрати (постійні і змінні), а у другому – лише змінні витрати. На нашу думку, калькулювання змінних витрат є більш ефективним в процесі діяльності, оскільки інформація, яка міститься у ньому є необхідна для оптимізації виробничої програми, ціноутворення, аналізу прибутковості тощо.

Перспективним напрямком в управлінні витратами виробництва є контроль за їх рівнем. Він дає змогу простежити поведінку витрат в цілому по підприємству, в окремих структурних підрозділах та в переліку статей витрат.

3. Удосконалення процесу формування витрат на виробництво можна досягти за рахунок їх оптимізації. Задачу оптимізації виробничих витрат молокопереробних підприємств формалізують у вигляді задачі лінійного програмування, цільовою функцією яких є мінімум витрат на виробництво продукції. В якості обмежень задачі оптимізації нами використано умову забезпечення заданої величини прибутку від продажу продукції, умови обмежень на запаси сировини, на виробничі потужності та споживання виробленої продукції. Нами запропоновано формалізований підхід до побудови даної задачі, універсальність якої полягає в тому, що отримані розв'язки можна отримати за будь-який період часу (від декади до року).

4. Об'єктивне формування витрат на виробництво продукції значною мірою залежить від методів розподілу непрямих витрат на окремі види продукції, при цьому необхідно розглядати такі аспекти як правильне групування цих витрат і точний їх розподіл за калькуляційними об'єктами.

На основі проведених досліджень нами доведено, що використання основної заробітної плати виробничих робітників як бази розподілу витрат на утримання і експлуатацію обладнання є недоцільним, оскільки внаслідок

впровадження комплексної механізації і автоматизації виробництва зв'язок між заробітною платою і витратами на утримання і експлуатацію обладнання визначається прямопропорційною залежністю, тоді як в дійсності ця залежність не завжди забезпечується. Тому нами пропонується цю залежність розглядати через показник техномісткості виробів, однак при цьому його розрахунок здійснювати через коефіцієнт техномісткості, виражений не через коефіцієнто-верстато-години, а у вартісному вигляді, тобто у розрахунку на одну гривню основної заробітної плати виробничих робітників. Таким чином, використання заробітної плати, скоригованої на коефіцієнт техномісткості, дає можливість здійснювати більш точний розподіл витрат на утримання і експлуатацію обладнання на окремий вид продукції.

Вище запропонований метод розподілу витрат є досить трудомісткий, тому для полегшення роботи відповідних служб доцільно здійснювати розподіл непрямих витрат в цілому пропорційно доходу від реалізації продукції.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У дисертаційній роботі в комплексі досліджені важливі аспекти проблеми формування витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств. У зв'язку з цим всю сукупність даних аспектів можна поділити на групи, в процесі дослідження яких були отримані наступні наукові і практичні результати:

1. В економічній літературі витрати виробництва як економічна категорія визначаються як виражені в грошовій формі витрати ресурсів різних видів в процесі виробництва, обігу і розподілу або як вартість ресурсів, використаних для отримання виручки від реалізації. Ми вважаємо, що дані визначення є неповними, оскільки не повністю відображають природу саме витрат виробництва і дотримуємося точки зору, яка розглядає витрати виробництва як вихідну матеріальну основу виробничої собівартості. Виробнича собівартість – це об'єктивна економічна категорія, яка характеризує певні виробничі відносини і відображає в грошовій формі витрати підприємства, які виникають внаслідок споживання матеріальних і трудових ресурсів та експлуатації служб підприємства пов'язані з виробництвом готової продукції та отримання прибутку. Визначено місце показника витрат виробництва у системі кінцевих показників діяльності підприємства, причому на нашу думку, його доцільно використовувати в якості затвердженого на тих підприємствах, де питома вага матеріальних витрат є високою та досягається мета забезпечення якісних, а не кількісних параметрів виробництва, особливо в сфері переробки молочної сировини та забезпечення населення якісними продуктами харчування.

Практика застосування Методичних рекомендацій виявила певну зацікавленість підприємств у збереженні високих витрат на виробництво, оскільки, це, з одного боку, дає їм можливість утримувати трудові колективи, а з іншого – захищатися від високих темпів інфляції.

Зацікавленість підприємств у зменшенні витрат виробництва можна зробити шляхом зміни об'єкта оподаткування, і, на наш погляд, ним має бути не прибуток, а витрати виробництва. Визначення як об'єкта оподаткування витрат виробництва принципово змінить ситуацію – підприємствам стане не вигідно збільшувати виробничі витрати, оскільки чим більшими вони будуть, тим більший податок доведеться платити. Отже показник витрат виробництва, як об'єкт оподаткування відповідає суті ринкової економіки, де всі суб'єкти господарювання мають перебувати у рівних умовах щодо використання зобов'язань перед бюджетом, а саме: рівні податки – на рівні витрати. Доведено, що за рахунок зниження витрат на виробництво продукції можна досягти значних результатів покращення використання матеріальних, трудових ресурсів, основних фондів, що, в свою, чергу істотно впливає на проміжні і кінцеві показники діяльності підприємства.

2. Визначено основні класифікаційні ознаки формування витрат на виробництво продукції і розроблено детальну класифікацію витрат виробництва відповідно до зміни обсягу випуску продукції.

Доведено, що існуюча застаріла методика не стимулює підприємства до використання більш прогресивних ознак класифікації витрат, особливо щодо їх поділу на постійні і змінні. Нами визначено, що такий підхід у групуванні витрат виробництва істотно спрощує методику складання калькуляцій і кошторису витрат та дозволяє гнучкіше реагувати на зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

3. Перехід до ринкових відносин потребує радикального переосмислення змісту, методів та інструментарію формування витрат виробництва. Йдеться про концептуально новий підхід до формування виробничих витрат з урахуванням відсутності централізованих цін, ринкової кон'юнктури, яка швидко змінюється, конкуренції серед виробників. Існуючі на сьогоднішній день методики формування витрат, а саме Методичні рекомендації з формування собівартості продукції та

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, не відображають основні прийоми ринкової економіки, а тому методика розрахунку собівартості з даних позицій є дещо застарілою і не відображає реально існуючих витрат, пов’язаних із випуском продукції. Проблема формування витрат є дискусійною у багатьох аспектах: що розуміти під формуванням, якими принципами керуватись при формуванні і якими методами формувати витрати. Тому мова йде про цілісний механізм формування витрат, під яким розуміють сукупність принципів, методів і показників формування витрат виробництва. В нашому розумінні формування витрат – це визначення економічно обгрунтованої величини витрат, необхідної у плановому періоді для виробництва і збуту кожного виду продукції та всієї промислової продукції підприємства. Щодо принципів формування витрат, наша думка зводиться до використання у практиці діяльності підприємств таких:

- можливість суцільного і вибіркового контролю величини витрат;
- достовірність і реальність інформаційної бази при формуванні витрат;
- використання методів формування витрат, спрямованих на оптимізацію витрат по критерію їх оптимізації.

Отже, механізм формування витрат повинен відповідати вимогам підприємства щодо пристосування його до змін у ринковому середовищі, виживання у конкурентній боротьбі, отримання максимального прибутку та забезпечення споживачів якісними продуктами харчування.

4. Здійснено аналіз особливостей формування витрат виробництва молочної промисловості і їх структури, які зумовлені специфікою діяльності підприємств молочної промисловості, а саме:

- у структурі собівартості продукції значна питома вага припадає на матеріальні витрати (понад 75%);

- територіальна розосередженість підприємств, що є наслідком виникнення транспортно-заготівельних витрат у переліку статей калькуляції виробничої собівартості;
- сезонність виробництва та наявність значної частки вторинних ресурсів;
- наявність значного асортименту випуску продукції, що вимагає затрат праці і часу при складанні калькуляцій на окремий вид продукції.

Враховуючи особливості формування витрат виробництва нами запропоновано внести зміни в перелік статей калькуляції на підприємствах молочної промисловості: виділити в окрему статтю витрати по оплаті за воду із статті “Паливо і енергія на технологічні цілі”, оскільки вартість спожитої води займає значну питому вагу у собівартості виробленої продукції. Для об’єктивного формування витрат за статтями калькуляції ми вважаємо за доцільне планування витрат по управлінню виробництвом здійснювати за місцями їх виникнення і центрами відповідальності, при цьому перегрупувати загальновиробничі витрати по окремих функціональних підрозділах з доповненням витрат із інших статей, на які ці підрозділи мають вплив, а також розукрупнювати комплексні статті витрат, оскільки ці витрати є менше контрольованими і тому калькуляція дає неповну уяву про собівартість продукції.

Враховуючи особливості молокопереробного виробництва, нами запропоновано використання комплексного підходу до вибору показників оцінки рівня витрат на виробництво продукції та вперше введено для використання в практиці діяльності молокопереробних підприємств показник граничної матеріаломісткості виробництва, за допомогою якого на основі порівняння з матеріаломісткістю виробництва можна визначити як змінюється рівень використання матеріальних ресурсів у даному періоді порівняно з плановим.

5. Виділено три групи факторів формування витрат на виробництво продукції молокопереробних підприємств: залежні від роботи підприємства, незалежні від них і третя група – залежні як від роботи молокопереробних підприємства, так і сільськогосподарських підприємств.

Подана критична оцінка існуючих факторних методів формування собівартості продукції та розкрито зміст впливу зміни обсягу виробництва, ціни та змінних витрат на величину маржинального прибутку на прикладі діяльності Кременецького маслосирзаводу, використовуючи при цьому методику калькулювання витрат за обмеженою собівартістю. Дана методика, на нашу думку, є доцільною для використання в практиці діяльності молокопереробних підприємств, оскільки вона передбачає застосування нової бази відліку, в якості якої виступає нормативна собівартість продукції планової номенклатури, асортименту та нормативів за станом на початок планового періоду. На основі даної методики нами здійснено детальний аналіз впливу окремих елементів змінних витрат на величину маржинального прибутку, а саме: витрат на сировину і матеріали, транспортно-заготівельних витрат, витрат на заробітну плату та інших змінних витрат.

6. Механізм об'єктивного формування витрат на виробництво значною мірою залежить від правильного і обґрунтованого розподілу непрямих витрат на окремі види продукції. Аналіз діяльності молокопереробних підприємств показав, що в якості базового параметру розподілу непрямих витрат найчастіше використовують основну заробітну плату виробничих робітників. Нами доведено, що розподіл цих витрат пропорційно заробітній платі відображає необ'єктивні дані щодо собівартості окремих видів продукції і показано це через конкретні розрахунки, а саме: розподіл витрат на утримання і експлуатацію обладнання доцільно здійснювати пропорційно годинам роботи обладнання, оскільки в умовах комплексної механізації виробництва

заробітна плата відображає, в основному, роль загальновиробничих робітників, що зводиться до функцій обслуговування технологічного процесу, а не безпосередньої участі у ньому; – розподіл загальновиробничих витрат пропонуємо здійснювати на основі об'єднаної бази, тобто суми основної заробітної плати виробничих робітників і витрат на утримання і експлуатацію обладнання. Однак ці методи вимагають значних затрат праці і часу. Тому методику розподілу непрямих витрат простіше здійснювати по всій їх сукупності, а не по окремих складових витрат, пропорційно доходу від реалізації продукції. Однак, якщо така методика є неприйнятною для підприємства, то розподіл непрямих витрат доцільно здійснювати пропорційно заробітній платі, але скоригованої на коефіцієнт техномісткості продукції.

7. Доведено доцільність використання економіко-математичних методів в процесі удосконалення формування витрат та запропоновано модель оптимізації витрат на виробництво продукції, при цьому використано формалізований підхід для обґрунтування обмежень в задачі оптимізації. Дана модель оптимізації є універсальною для використання в практиці роботи будь-якого молокопереробного підприємства, оскільки дозволяє оптимізувати витрати виробництва на будь-який період часу – від декади до року.