

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

бакалавр
(освітній рівень)

на тему: **«Оптимізація витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-
костинг»**

Виконав: студентка 2 курсу, групи
ОО(ст)з-21
напряму підготовки (спеціальності)
071 “Облік і оподаткування”
Хохляк Тетяна Віталіївна
Керівник **д.е.н., проф. Сас Л.С**
Рецензент **к.е.н., доц. М.М. Мацола**

Івано-Франківськ – 2021 р.

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний
Кафедра Обліку і оподаткування
Освітній рівень Бакалавр
Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)
д.е.н., професор Баланюк І.Ф.
(прізвище, ініціали)
“12” жовтня 2021р.

ЗАВДАННЯ
на дипломну роботу студента

Хохляк Тетяні Віталіївні
(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи **Оптимізація витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-костинг»**

керівник роботи **Сас Людмила Степанівна**

2. Перелік питань, які потрібно розробити: узагальнити теоретичні і методичні основи категорії «витрати» та завдання їх обліку; розглянути методику управління витратами; проаналізувати нормативно-методичне забезпечення обліку та аналізу витрат; ознайомитися з організацією обліку витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-костинг»; проаналізувати методичні аспекти обліку витрат, обсягу продажу і прибутку на ПРАТ «Калуський завод будівельних машин»; обґрунтувати переваги і недоліки системи «директ-костинг» у порівнянні з іншими системами управлінського обліку; проаналізувати динаміку витрат на виробництво продукції, обсягу витрат і прибутку на підприємстві; запропонувати сучасні методи управління витратами та зарубіжний досвід їх використання; розробити рекомендації щодо оптимізації витрат, обсягів продажу і прибутку на основі системи «директ-костинг».

3.Дата видачі завдання 13. 10. 2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/ п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади обліку та аналізу витрат на підприємстві	19.02.2021 р.	виконано
2.	РОЗДІЛ 2. Організація та методика обліку витрат і результатів діяльності у системі "директ-костинг" на ПРАТ «Калуський завод будівельних машин»	16.03.2021р.	виконано
3.	РОЗДІЛ 3. Управління витратами на ПРАТ «Калуський завод будівельних машин»	16.04.2021р.	виконано

Студент _



Т.В. Хохляк

Керівник роботи



Л.С. Сас

Державний вищий навчальний заклад
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

наукового керівника, доктора економічних наук, доцента

Сас Людмили Степанівни

на бакалаврську роботу студентки 2-го курсу групи ОО ст. (з) - 21

Хохляк Тетяни Віталіївни

на тему: **Оптимізація витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-
костинг»**

На сучасному етапі розвитку економіки підприємства витрати є важливим аспектом його економічної стійкості, конкурентоспроможності та ефективності виробництва. Підтримка оптимального рівня витрат є основною умовою його виживання й розвитку. Управління витратами – найважливіший інструмент досягнення підприємством високого економічного результату.

Перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вміння планомірно й раціонально керувати ними в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. Управління витратами є важливою функцією економічного механізму підприємства, це підтверджує численна кількість науково обґрунтованих концептуальних конструкцій, методів та моделей системи управління. Відповідно, виникає гостра потреба у визначенні сутності та характеристики складових кожного із процесів системи управління витратами, що в подальшому дасть можливість впровадження їх на практиці.

Вітчизняний бухгалтерський облік витрат на виробництво відповідає критеріям централізовано-керованої економіки та зумовлює отримання інформації про всі фактично розраховані витрати, в основному з ціллю централізованого державного ціноутворення. Також, досить добре на підприємствах налагоджена система отримання інформації про собівартість.

Собівартість можна розрахувати кількома різними методами, одним з подібних методів є мало відомий у нашій країні «direct - costing», який розглянуто в даній роботі. Як і будь-який метод, «direct - costing» має ряд переваг і недоліків, але в багатьох випадках він дає більш об'єктивну оцінку ситуації, ніж методи, засновані на обліку повних витрат.

Бакалаврська робота виконана автором особисто, відповідно до встановлених вимог для написання випускних робіт.

Результати дослідження автора, достатньо обґрунтовані та одержані внаслідок опрацювання великої кількості наукових праць, застосування різних методів економічних досліджень, кваліфікованої аналітичної роботи і базуються на засадах науково-правових актів.

Достовірність даного дослідження ґрунтується на науковій методології, а також застосуванні прийомів опрацювання інформації. Для його виконання використано фінансову звітність Приватного Акціонерного товариства «Калуський Завод Будівельних Машин».

Значних недоліків у роботі не спостерігається, оскільки основна частина підбраного матеріалу містить актуальну інформацію, опрацьовану з чинних нормативних та законодавчих актів.

Загальний висновок: бакалаврська робота Хохляк Тетяни Віталіївни на тему: «Оптимізація витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-костинг» (на прикладі ПрАТ «Калуський Завод Будівельних Машин») є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, має наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, може бути допущена до захисту із оцінкою «відмінно», а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Науковий керівник
доктор економічних наук, доцент
професор кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Прикарпатський національний
університет ім.. В. Стефаника



Л.С. Сас

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ НА БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ

студентки 2-го курсу групи ОО ст (з)- 21

Хохляк Тетяни Віталіївни

(прізвище, ініціали)

Тема роботи: «Оптимізація витрат, обсягу продажу і прибутку
в системі «директ-костинг»

Актуальність теми. Діяльність будь-якого підприємства потребує витрачання певних ресурсів. Від рівня витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Управління витратами є найважливішим напрямком управлінської діяльності, оскільки саме співвідношення між доходами і витратами підприємства визначає в кінцевому підсумку його фінансовий стан, прибутковість і перспективи розвитку.

Практично на кожному підприємстві є резерви для зниження витрат до раціонального рівня, що і дозволяє забезпечити зростання економічної ефективності діяльності та підвищення рівня конкурентоспроможності. Зниження витрат на випуск одиниці продукції дає змогу підприємству встановлювати нижчі і гнучкі ціни, що є вагомою перевагою перед конкурентами. Тому для кожного підприємства важливим є аналіз структури витрат і ефективне управління ними для досягнення високого економічного результату.

Гостра конкурентна боротьба змушує підприємства виявляти пильний інтерес до управління витратами, шукати шляхи щодо вдосконалення їх обліку та моніторингу. Крім того, інформація про витрати є основою для прийняття великої кількості управлінських рішень, пов'язаних з вибором асортименту продукції, що виробляється, цінової політики, розподілом наявних ресурсів.

Якість проведеного аналізу проблеми полягає в подальшому розвитку теоретико-методичного забезпечення та розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності управління витратами, обсягу продажу та прибутку за рахунок їх оптимізації.

Практична цінність висновків і рекомендацій полягає в тому, що отримані результати можуть бути використані у діяльності ПрАТ «Калуський завод будівельних машин».

Загальний висновок і оцінка бакалаврської роботи. Бакалаврська робота Хохляк Тетяни Віталіївни на тему: «Оптимізація витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-костинг» є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, має наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, може бути допущена до захисту із оцінкою «відмінно», а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Рецензент:

кандидат економічних наук,
доцент кафедри теоретичної і
прикладної економіки
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника”



М.М. Мацола

ЗМІСТ

	стор.
Вступ	4
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади обліку та аналізу витрат на підприємстві	8
1.1 Сутність, економічний зміст витрат та завдання їх обліку	8
1.2 Методи управління витратами	16
1.3 Нормативно-методичне забезпечення обліку та аналізу витрат	21
РОЗДІЛ 2. Організація та методика обліку витрат і результатів діяльності у системі “директ-костинг” на ПрАТ «Калуський завод будівельних машин»	26
2.1. Організація обліку витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-костинг»	26
2.2. Методичні аспекти обліку витрат, обсягу продажу і прибутку на підприємстві	35
2.3. Переваги і недоліки системи «директ-костинг» у порівнянні з іншими системами управлінського обліку	41
РОЗДІЛ 3. Управління витратами на ПрАТ «Калуський завод будівельних машин»	47
3.1. Аналіз тенденцій формування витрат виробництва, обсягів продажу і прибутку на підприємстві	47
3.2. Сучасні методи управління витратами та зарубіжний досвід їх використання	58
3.3. Напрями удосконалення аналізу та управління витратами на підприємствах виробничої сфери	65
Висновки	71
Список використаних джерел	77
Додатки	83

ВСТУП

Актуальність теми. Невід’ємною складовою процесу управління є формування виробничих витрат. Саме формування та оптимізація витрат, значною мірою впливає на результат виробництва й конкурентоспроможність компаній. Опрацювання наукових досліджень в сфері управління витратами дає можливість визначити певні аспекти досліджуваної проблеми. Свідченням цьому, є велика кількість наукових праць зарубіжних і вітчизняних економістів, що присвячена аналізу раціональних методів планування, обліку й контролю витрат виробничого процесу.

Загалом, вітчизняний бухгалтерський облік витрат на виробництво відповідає критеріям централізовано-керованої економіки та зумовлює отримання інформації про всі фактично розраховані витрати, в основному з ціллю централізованого державного ціноутворення. Також, досить добре на підприємствах налагоджена система отримання інформації про собівартість. Проте, більша частина її не затребувана, тому що не було стимулу для зниження витрат на виробництво, а значить, і управління процесом формування собівартості. Все це призводить, до необхідності проводити аналіз діяльності фірми для прийняття управлінських рішень.

Для аналізу і прийняття рішень опрацьовується початкова інформація, яку одержують з ряду показників, одним з яких є собівартість. Собівартість можна розрахувати кількома різними методами, одним з подібних методів є мало відомий у нашій країні «direct - costing», який розглянуто в даній роботі. Цей метод заснований на розрахунку собівартості, що принципово відрізняє його від всіх раніше існуючих методів. Як і будь-який метод, «direct - costing» має ряд переваг і недоліків, але в багатьох випадках він дає більш об’єктивну оцінку ситуації, ніж методи, засновані на обліку повних витрат.

Відзначаючи цінність напрацювань багатьох дослідників, слід відмітити, що окремі важливі аспекти зазначеної проблеми вимагають подальших наукових досліджень з огляду на гостроту їх прояву в сучасних умовах. Передусім, це

стосується необхідності обґрунтування методичних підходів до визначення ефективності управління витратами, наукових обґрунтувань взаємодії складових організаційно-економічного механізму оптимізації й поглиблення методичних положень оцінки впливу організаційно-економічних умов на управління витратами у контексті інноваційних перспективних напрямів розширення діяльності. Теоретична і практична значимість розв'язання вказаних проблем, необхідність їх подальшого дослідження зумовили вибір теми дипломної, визначили її мету і завдання.

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є подальший розвиток теоретико-методичного забезпечення та розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності управління витратами, обсягом продажу та прибутку за рахунок їх оптимізації.

Поставлену мету планується досягти вирішенням таких завдань:

- узагальнити теоретичні та методичні основи категорії «витрати» та завдання їх обліку;
- розглянути методику управління витратами;
- проаналізувати нормативно-методичне забезпечення обліку та аналізу витрат;
- ознайомитися з організацією обліку витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-костинг»;
- проаналізувати методичні аспекти обліку витрат, обсягу продажу і прибутку на ПРАТ «Калуський завод будівельних машин»;
- обґрунтувати переваги і недоліки системи «директ-костинг» у порівнянні з іншими системами управлінського обліку;
- проаналізувати динаміку витрат на виробництво продукції, обсягу витрат і прибутку на підприємстві;
- запропонувати сучасні методи управління витратами та проаналізувати зарубіжний досвід їх використання;
- розробити рекомендації щодо оптимізації витрат, обсягів продажу і прибутку на основі системи «директ-костинг».

Об'єктом дослідження є процес оптимізації витрат, обсягу продажу та прибутку, а також управління ними за допомогою системи «директ-костинг».

Предметом дослідження слугує сукупність теоретичних та методичних засад, що пов'язані з процесом оптимізації витрат, обсягу продажу та прибутку, а також управління ними за допомогою системи «директ-костинг» на прикладі Приватного Акціонерного товариства «Калуський Завод Будівельних Машин».

Методи дослідження. Теоретична частина дослідження базувалась на наукових працях вчених-економістів, роботи яких розглядали проблеми управління витратами, різноманіття законодавчих і нормативно-правових актів. Під час дослідження застосовувалися загально-економічні підходи та функціональні принципи, а саме, елементи аналізу та синтезу, що допомагали розкрити сутність основних видів витрат, узагальнити складові витрат та процесу їх формування і класифікації.

Спостереження та порівняння використовувалися для визначення обсягів продажу та прибутковості ПРАТ «Калуський завод будівельних машин». Метод експертних оцінок допоміг визначити показники, які оцінили ефективність витрат виробничих підприємств. Метод прогнозування дозволив виявити перспективи оптимізації витрат, а абстрактно-логічний – сформулювати загальні висновки, рекомендації, переваги та недоліки методу «директ-костинг», що передбачається дипломною роботою.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних основ, наукових праць, висновків та рекомендацій щодо організаційно-економічного механізму формування та управління витратами. В даній роботі, вперше, висвітлено удосконалений організаційно-економічний механізм управління витратами у виробничих господарствах, сукупність зовнішніх і внутрішніх елементів та інструментів функціонування, які створюють передумови і спонукають господарства до оптимізації витрат на одиницю виробленої продукції, підвищують ефективність управління витратами та стимулюють розвиток інноваційних процесів на підприємстві.

Інформаційною базою дослідження були законодавчі і нормативні

документи України, Міжнародні стандарти фінансової звітності, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, контролю та аналізу витрат виробництва, спеціалізовані періодичні видання, навчальні посібники та інформація з всесвітньої мережі Інтернет. Практичну інформацію отримано в основному на досліджуваному підприємстві ПРАТ «Калуський завод будівельних машин», зокрема накази керівництва, первинні документи, облікові регістри та форми фінансової і статистичної звітності.

Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і рекомендацій, списку використаних літературних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 82 сторінках, ілюстровано 13 таблицями, 8 рисунками та доповнено 3 додатками. Список літератури складається з 44 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

Теоретичні засади обліку та аналізу витрат на підприємстві

1.1 Сутність, економічний зміст витрат та завдання їх обліку

Управління витратами потребує визначення результативного методу, який ґрунтується на вивченні та співставності двох визначень «витрати» та «собівартість». Адже, саме вони, найбільш впливають на процес удосконалення формування витрат та є ключовими у практиці управління ними. Безліч економістів вважають ці терміни синонімами, але є такі автори, що трактують їх відповідно до свого розуміння.

В період пропагування міжнародних економічних зв'язків, стало невід'ємним спільне та єдине трактування даної термінології, що використовується, у своїх працях, економічними фахівцями.

Так, вперше заговорили про витрати як окрему категорію ще в античності. Наступним етапом розвитку поняття витрат стали середні віки. Зокрема, праці В. Петті були присвячені вченням про справедливую ціну. З часом, витрати стали об'єктом для досліджень А. Сміта[20], Д. Рікардо [22], К. Маркса (теорія трудової вартості)[25], А. Маршала[20] та ін.

Дж. Ст. Мілль та інші економісти-дослідники були схильні до двохзначного вживання терміну «витрати виробництва», по перше для виокремлення складнощів виробництва продукту; по друге, для позначення розміру фінансових витрат, «які необхідні для того, щоб спонукати людей перебороти ці труднощі і виготовити даний предмет»[25].

Тривалий період вчені розглядали витрати, як теорію трудової вартості К. Маркса[25], що виділяла витрати виробництва, до яких входили витрати на придбання засобів виробництва, робочої сили і додаткової вартості. В умовах товарного виробництва, згідно К. Маркса, витрати відображаються безпосередньо у вартісній формі, а також їм притаманна подвійність. Вони то проявляються як вартість витрачених елементів виробництва, а саме спожитого

капіталу, то як складова вартості виробленого продукту, що відшкодовує цей капітал.

Розглядаючи процес формування витрат, вчений розподіляв їх по елементах у всьому виробничому процесі та від постійного коливання цін навколо вартості.

А. Сміт своїми поглядами дещо відрізняє теорію вартості. Він припускав, «що для всього народного господарства сума річного продукту відповідає тільки сумі доходів, тому, вартість окремих товарів розглядається як складова доходів». Це означало, що вартість товару дорівнює сумі таких видів доходів, як заробітна плата, прибуток, земельна плата[17, ст. 66].

На даний час також можна зустріти декілька трактувань поняття «витрати». Інколи дослідники розуміють витрати як грошовий вираз витрат виробничих факторів, необхідних для проведення виробничої і комерційної діяльності [20, ст.175].

На нашу думку, необхідно розуміти, що визначення «витрати» є значно ширшим, а ніж «затрати», оскільки до видатків можуть зараховуватися фактичні витрати, що не відносяться до категорії затрати. Тому більш коректним буде використання терміна «витрати» під час формування бухгалтерської інформації, а у дослідженні ці терміни використовувати як тотожні.

Варто відмітити, важливість поняття економічних витрат, не зважаючи на те, що цей термін, притаманний тільки ринковій економіці, через поняття власності на ресурси.

Економічні витрати складаються із зовнішніх і внутрішніх. Зовнішні витрати відображають оплату ресурсів постачальникам. Як правило, підприємство використовує свої ресурси. Використання цих ресурсів висвітлюється терміном «внутрішні витрати».

Саме витрати виникають при формуванні і використанні ресурсів, що так необхідні для досягнення поставленої мети. Розрізняють витрати різноспрямовані, що поділяються на інвестиційні та операційні, які в свою чергу пов'язані з практичним виконанням компанією своєї основної мети - виготовленням продукції [17, с. 68].

Поточні витрати процесу виробництва можуть бути циклічними і безперервними. Тобто можуть повторюватися з кожним виготовленням нового продукту (витрати на матеріали, зарплату, інструменти та ін), або можуть існувати постійно та незалежати від виробництва (утримання приміщень, обладнання, персоналу тощо).

Також вони можуть бути виражені у натуральній або грошовій формах. Визначення та облік витрат процесу виробництва у натуральній формі має вагоме значення для організації діяльності будь якої компанії. Але для розрахунку результатів цієї діяльності невід'ємним є також грошове вимірювання витрат, тому що воно відображає справедливую вартість продукції. Будь-які з вище перелічених витрат завжди спрямовується на досягнення високого результату. Тільки це може виправдати їхню доцільність. Даний принцип діяльності виробничого підприємства закладається в основному при визначенні собівартості продукції та розраховується за формулою «Витрати-Випуск» (Input - Output). Таким чином, «собівартість продукції - це грошова форма витрат на підготовку виробництва, виготовлення та збут продукції»[24].

Рівень використання ресурсів, а також рівень технології виробництва та саме її організацію відображає собівартість продукції. Для зниження собівартості необхідно успішно працювати, краще вдосконалювати техніку та технологію виробництва, ефективно організовувати використання продукції. Саме це призведе до низької собівартості та підвищить показники ефективності процесу виробництва, адже собівартість є базовою ціною товару (тарифів на послуги) і в той же час, обмеженням для виробництва.

Важливого значення набуває метод включення витрат до собівартості, що відшкодовуватимуться за рахунок двох джерел: собівартості та прибутку.

Через це витрати, що включаються до собівартості розглядаються як питання розподілу між зазначеними джерелами. Цей принцип передбачає зарахування до собівартості тих витрат, що забезпечуватимуть наступне відтворення всіх факторів виробництва.

До собівартості продукції включають витрати:

- на підготовку виробництва;
- на виробництво продукції;
- на оплату праці робітників;
- на використання природної сировини;
- на вдосконалення технології організації виробництва;
- на технічне удосконалення;
- на обслуговування виробничого процесу;
- на забезпечення нормальних умов праці;
- на утримання фондів природоохоронного призначення;
- на підготовку та перепідготовку кадрів;
- на оплату відпусток, компенсацій;
- на відрахування державного соціального страхування і пенсійного забезпечення, до державного фонду зайнятості;
- на відрахування в зв'язку з страхуванням майна підприємства;
- на оплату відсотків по позиках банків;
- на гарантійне обслуговування;
- на збут продукції (упаковка, транспортування);
- на відновлення основних виробничих фондів;
- на відновлення браку і т.д.

Сума таких витрат розраховується в залежності від цін на ресурси, що використовуються у виробництві товарів, а також від способу їх використання. Тоді як ціна, по якій отримані виробничі ресурси, не впливає на діяльності підприємства. Вона визначатиметься попитом і пропозицією, що складеться на ринку на ці ресурси.

Отже, до собівартості продукції включаються витрати згідно певних функціональних напрямків діяльності будь якого підприємства (рис.1.1).

Важливо, що прибуток відшкодовує витрати на підготовку і освоєння нової продукції серійного і масового виробництва, а також порушення договорів з іншими підприємствами.



Рис.1.1. Напрямки діяльності підприємства, за якими витрати включаються до собівартості продукції

Отже, необхідно розподіляти загальні витрати та на одиницю продукції. Загальні витрати на весь обсяг продукції за певний період і їх розмір залежить від тривалості та кількості виготовленої продукції. Витрати на одиницю продукції вираховуються як середні за певний період виробництва. Зрідка витрати на виріб розраховуються як індивідуальні.

Показник граничних витрат застосовується при аналізуванні доцільності зміни об'єму виробництва.

Граничні витрати відображають приріст на одиницю:

$$C_{np} = \frac{\Delta C_0}{\Delta N}, \quad (1.1)$$

де C_{np} - граничні витрати, грн.;

ΔC_0 - приріст загальних витрат, грн.;

ΔN - приріст обсягу продукції на одиницю його натурального виміру, т.

Варто також розуміти, що методика формування собівартості поетапно визначена нормативними актами. Так, згідно з Положенням «Про склад витрат...»[35], «собівартість продукції відображає вартісну оцінку природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів та інших витрат на виробництво й реалізацію, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг)».

Таким чином, вивчення поняття витрат є складним і довготривалим.

Класифікація витрат за тією або іншою ознакою, залежить від правильної організації обліку та проведеного аналізу виробничих витрат. Враховуючи різні цілі економічного аналізу використовують й різні класифікації витрат (табл. 1.1.). Найпоширенішим у системі бухгалтерського обліку є розподіл витрат за економічними елементами і статтями калькуляції.

Таблиця 1.1

Групування витрат за різними ознаками

Ознаки групування	Види витрат
За економічними елементами	Матеріальні витрати; на оплату праці; відрахування на соціальне страхування; амортизація основних фондів
За статтями витрат	Сировина і матеріали на виробництво; видатки на оплату праці виробничих працівників; видатки на утримання та експлуатацію виробничого обладнання; загальновиробничі витрати
Стосовно технологічного процесу	Основні Накладні
За єдністю складу (за однорідністю)	Одноелементні Комплексні
За способом зарахування до собівартості продукції	Прямі Непрямі

Продовження таблиці 1.1.

За обсягом виробництва	Змінні та постійні
За участю у виробництві	Виробничі та невиробничі
За можливістю планування	Плановані та позапланові
За відповідністю фактичним	Планові (прогнозні) та фактичні
За періодичністю виникнення	Поточні та одноразові
За можливістю регулювання в центр відповідальності	Регульовані Нерегульовані
За впливом на прийняття рішення	Релевантні (що беруться до уваги) Нерелевантні (що не беруться до уваги)
За способом дорахування витрат на період генерування прибутку	Витрати на продукт Витрати на період
За функцією управління	Виробничі, комерційні, адміністративні

Джерело: складено за [35;36;38]

Єдина класифікація витрат для всіх галузей економіки, що застосовується у нашій країні мала певні переваги перед західними країнами, де відсутня єдина класифікація витрат [38, ст.72].

Класифікація витрат за певними ознаками застосовується при плануванні обліку та аналізу діяльності. Оскільки, важливим є ступінь однорідності витрат та доступність їх визначення для різної продукції.

За ступенем однорідності витрати поділяються на елементні та комплексні. Елементні витрати є однаковими за складом, за економічним змістом і класифікацією (матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування та ін.) [43, с.233].

Комплексні витрати відрізняються за складом через охоплення кількох елементів витрат. Їх групує за економічним призначенням при калькулюванні та організації внутрішнього управління (загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут; витрат браку продукції).

Загальна величина постійних витрат не залежить від кількості виготовленої продукції. Вона суттєво змінюється тільки при зміні виробничої та організаційної структури. Ці витрати включають витрати на утримання та експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва та управлінські витрати. Розрізняють також умовно-постійні витрати, що змінюються через збільшення або зменшення обсягу виробництва.

Натомість, загальна величина змінних витрат за певний період прямо залежить від обсягу виробництва продукції та до її складу входять пропорційні і непропорційні витрати. Пропорційні змінюються прямо пропорційно виробництву, а непропорційні витрати не мають прямої залежності від обсягу виробленої продукції. Вони розділяються на прогресуючі і дегресуючі. Прогресуючі витрати збільшуються у більшій мірі, ніж обсяг виробництва та виникають тоді, коли збільшення обсягу виробництва вимагає збільшення витрат на одиницю продукції (витрати на відрядної-прогресивну оплату праці, додаткові рекламно-торгові витрати). Зростання дегресуючих витрат відстає від збільшення обсягу виробництва. До них відносять витрати на експлуатацію машин та обладнання, різноманітний інвентар.

В практичній діяльності загальну динаміку змінних витрат спрощують та відносять їх до пропорційних. Це значно полегшує аналіз і прогнозування витрат.

Вагоме значення має розподіл витрат на прямі та непрямі за способом їх розрахунку на одиницю продукції. Прямі витрати безпосередньо впливають на виготовлення певних видів продукції і переносяться прямо на фізичну одиницю. У випадку виготовлення на підприємстві одного виду продукції, всі витрати будуть прямими. Непрямі витрати це заробітна плата управлінського персоналу, обслуговування засобів праці та інші. Вони не можуть бути віднесені до окремих різновидів продукції.

Розподіл витрат на прямі та непрямі залежить від рівня спеціалізації виробництва, його організаційної структури, що застосовуються на підприємстві, методів нормування та обліку. Підвищення частини прямих витрат у загальній

сумі витрат підвищує точність обчислення собівартості одиниці продукції, зміцнює економічні основи управління.

Розглянувши й проаналізувавши особливості класифікації витрат, можна відмітити деякі проблемні аспекти. На нашу думку, різноманіття ознак для групування витрат не дає їм ієрархічності, не завжди відповідає їхнім цілям. Деякі класифікації значною мірою умовні і не враховують економічного змісту витрат, а отже, мають потребу в уточненні і доопрацюванні. Та саме головне, різноманіття класифікацій не може забезпечити вирішення завдань формування витрат та управління ними на системному рівні, тому необхідною є розробка відповідної системи класифікації, що дасть можливість упорядкувати витрати згідно використання на різних етапах їх формування.

Основні завдання обліку витрат:

- Забезпечення інформації щодо того, де, коли і в яких обсягах використовуються ресурси підприємства;
- Прогноз того, де для чого і в яких обсягах необхідні додаткові ресурси;
- Отримання максимально високого рівня віддачі від використання ресурсів у різних часових проміжках.
- Забезпечення реальної і якісної інформації про собівартість окремих видів продукції;
- Представлення об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;
- Прийняття обґрунтованих і ефективних управлінських рішень.

1.2 Методи управління витратами

На практиці, підприємства у своїй діяльності спрощують систему управлінського обліку, при цьому зводять її до системи обліку витрат і розподілу за центрами фінансової відповідальності та забувають, що управлінський облік охоплює всі дані про його діяльність.

Необхідно пам'ятати, що в управлінському обліку закладено три немало важливих джерела:

- технологія бізнесу;
- облікова політика;
- нормативна база.

Безпосередньо, сформований управлінський облік надає можливість до формування «зовнішнього інтерфейсу управлінського обліку», який, в свою чергу, складається з трьох систем[4, ст.59]:

1. Системи обліку витрат;
2. Системи показників діяльності;
3. Системи управлінських звітів.

Доведено, що найскладнішою ланкою управлінського обліку є облік витрат, що розділяє витрати під час виробництва. Дана система обліку призначена визначати рівень рентабельності, вирішувати питання збільшення прибутків за рахунок зменшення витрат, планувати стратегію цільового вкладання грошових коштів та визначення шляхів їх економії. Для цього вона повинна співставляти витрати з кінцевим продуктом.

Цілі та завдання, що передбачаються системою обліку витрат, умовно об'єднуються в групу контрольних цілей і калькуляційних.

Отже, для удосконалення обліку витрат на виробництво продукції, враховуються витрати за конкретними напрямками, а саме, за статтями калькуляції та елементами витрат.

У період обмеження ресурсів, коли не можна систематично збільшувати виробничу базу, конкуренція зростає, коли не можна суттєво підвищувати ціни, рішення приймаються у сторону оптимізації витрат разом з пошуком шляхів їхнього зниження.

Вітчизняні виробництва працюють в умовах, які, передбачають високий рівень конкуренції та постійне втручання держави щодо ціноутворення на окремі види продукції. Але мало хто розуміє, що все це обмежує їх можливості адекватно реагувати на ринкову кон'юнктуру власної продукції, так і на ринкову кон'юнктуру сировини. Звідси випливає, що ефективність управління витратами залежить від чинників, на які керівники не мають змоги вчасно відреагувати.

Швидкість реагування, такі як корегування обсягів виробленої продукції, зміна технології виробництва, зміна цін, залежать від якості управління, а саме, управління поточними витратами.

Методики, що визначають ефективне управління витратами, умовно поділяється на дві групи:

1. Оцінка ефективності завдяки порівняльному аналізу витрат та їхньої зміни при різноманітних умовах внутрішніх та зовнішніх факторів;

2. Оцінка ефективності завдяки аналізу фінансових результатів, а саме, рівня рентабельності, маржинального доходу та величини прибутків.

Досліджено, що найпоширеніший показник, який відповідає вимогам ефективності виробництва, це є рівень його рентабельності, який визначається відношенням прибутку до собівартості. З економічної точки зору, сутність цього показника проявляється в його відповідності усім категоріям суспільної ефективності: зниженню собівартості, зростанню обсягів виробництва продукції і її реалізації.

Отже, на рівні підприємства пріоритетними є завдання щодо формування величини витрат виробництва, саме витрати і ціна визначають необхідні обсяги виробництва продукції та послуг, доцільність використання певних новітніх технологій виробництва і найголовніше - отримання прибутку.

Переважно всі підприємства проводять політику зниження витрат, але деякі - не зовсім обґрунтованого, забуваючи про те, що ефективність витрат виробництва враховує не тільки величину витрат, а і їхній вплив на результати діяльності, які відображаються у вартості виробленої продукції з врахуванням рівня попиту на неї.

На нашу думку, при визначенні ефективності витрат виробництва потрібно враховувати загальний вплив чинників, які різною мірою впливають на витрати. Впевненість в умовах ринкової конкуренції та забезпечення підприємницького успіху закладена у скороченні поточних витрат. Але світовий досвід підказує, що найвищі результати досягаються не завдяки скороченню витрат, а за їхньої оптимізації, коли поточне зниження витрат становить не менше 85% можливих.

Реалізація решти 15% потенціальної економії, потребує настільки великих додаткових витрат, що вони стають економічно недоцільними.

Тому, оптимальними вважаються витрати на виробництво та реалізацію, що забезпечують підприємницькій діяльності отримання максимально прибутку.

Відома певна функціональна залежність між витратами та прибутком на одиницю від обсягу випуску всієї продукції. Її зображено графічно у вигляді графіку (рис. 1.2).

Витрати виробництва

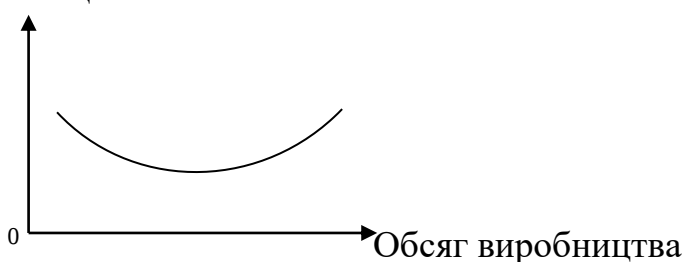


Рис.1.2. Взаємозв'язок між обсягом виробництва і витратами

Прибуток

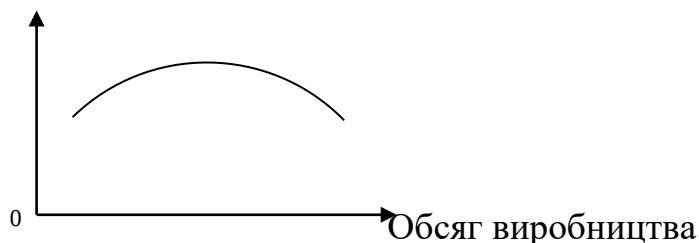


Рис. 1.3. Взаємозв'язок між обсягами виробництва і прибутком

Якщо об'єднати в одному графіку криву витрат і прибутку, отримаємо рис. 1.4, за яким можна зробити певні висновки.

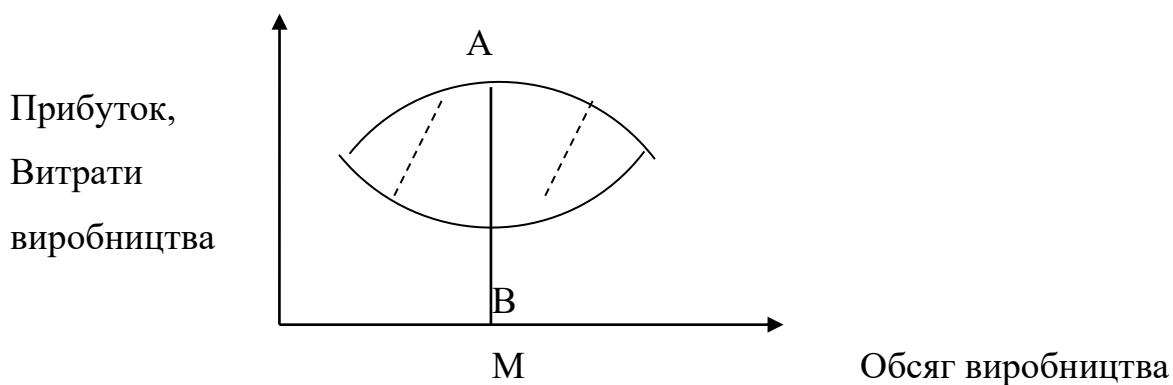


Рис. 1.4. Взаємозв'язок між прибутком, витратами і обсягом

Згідно отриманого рисунку, заштрихована зона відображає сферу прибутковості, пряма АВ, в свою чергу, фіксує розмір максимально можливого прибутку при мінімальних поточних витратах. Розпочинаючи з обсягу виробництва, в точці М, необхідно визначати доцільність майбутнього збільшення обсягу виробництва.

Найпростішим способом визначення оптимальних витрат, у кількісному виразі, є співставлення поточних витрат на виготовлення одних і тих самих видів продукції на кількох підприємствах. Відповідним показником є коефіцієнт оптимальності фактичних витрат:

$$K_{opt} = \frac{TC_{min}}{TC_{факт}}; \quad (1.2)$$

де: TC_{min} – мінімальна величина витрат на однотипних підприємствах, грн;

$TC_{факт}$ – фактична величина поточних витрат конкретного виробництва, грн.

При цьому має виконуватися умова: $0 < K_{opt} \leq 1$.

Оскільки, найвищим значенням коефіцієнта є 1, тому ближчі до одиниці значення, говорять про ефективне здійснення процесу управління витратами.

Практична цінність даного показника полягає в його здатності давати оцінку рівню ефективності існуючих прямих витрат досліджуваного виробництва у порівнянні з нормативно-відтворювальними.

В результаті дослідження, стає зрозумілим, що велика кількість методів управління витратами призведе до потреби досконалого та поглибленого вивчення їх сутності, переваг та недоліків. Від поведінки витрат та методики управління ними, у зв'язку з розвитком конкуренції на ринку, залежать перспективи розвитку самого підприємства. Саме тому, планомірне і дієве керування витратами у період не стабільної кон'юнктури ринку збільшує шанси на виживання. Також за сприятливих економічних умов одним із основних завдань є оптимальний розподіл ресурсів між поточною та інвестиційною діяльністю. Даний розподіл можливий, якщо в підприємницькій структурі діє ефективна система разом з оптимальним методом управління витратами.

Побудову та вдосконалення системи такого управління, на нашу думку, пропонується здійснювати завдяки: виділенню основних понять і процедур, системи управління витратами; виявленню проблем формування та контролю за витратами; побудови інформаційної системи; формуванню моделі управління з врахуванням індивідуальності галузі підприємництва. Також допоможе розподіл відповідальності за формування витрат та створення механізму мотивації і стимулювання за їх зниження.

1.3 Нормативно-методичне забезпечення обліку та аналізу витрат

Будь яка господарська діяльність проводиться під регулюванням певних правил та законів. Загальноприйнятою основою регулювання є нормативна база. Саме, законодавче регулювання утворює основу правової бази та загальні правила діяльності суб'єктів підприємництва. Воно налагоджує відносини між підприємствами та між окремими фізичними особами, створюючи фундамент та здійснюючи функції, що передбачені законодавчою системою і цим впливає на ведення підприємницької діяльності. Необхідність ознайомлення з питаннями нормативно-правового регулювання зумовлена постійними змінами в законодавстві, щодо різноманіття нових форм та методів проведення будь-якої діяльності.

Недостатність та недосконалість сучасної нормативно-правової бази спонукає до систематизування нормативних актів та виявлення їх впливу на витрати виробництва, а також облікового відображення таких операцій.

Оскільки, виробнича діяльність займає одне з визначних місць в економіці України та формує макроекономічні показники, то по її рівні можна також визначити добробут населення і його купівельну спроможність.

Повноваження нормативного регулювання бухгалтерського обліку в нашій країні покладені зокрема на Верховну Раду України, що приймає та ухвалює закони і постанови, на Президента України, який своїми указами визначає напрями інвестиційної політики, а також на Кабінет Міністрів України.

Розглянути структуру законодавчих актів, допоможе схема (рис. 1.5), на якій відображено на першому рівні Конституцію України, аж до завершального п'ятого рівня - робочих документів підприємства.

У випадку суперечності норм одного законодавчого акту з нормами іншого, пріоритетним вважається той, що є головнішим, і відноситься до вищого рівня.

Дослідження показали, що в Україні облік проводять згідно трьох напрямів: управлінського, фінансового та податкового. Так, управлінський здійснюється з метою прийняття рішень що пропагують подальшу діяльність, фінансовий – для отримання достовірної інформації про підприємство внутрішніми і зовнішніми користувачами, а податковий – для розрахунку розмірів податкових зобов'язань платників податків[28].

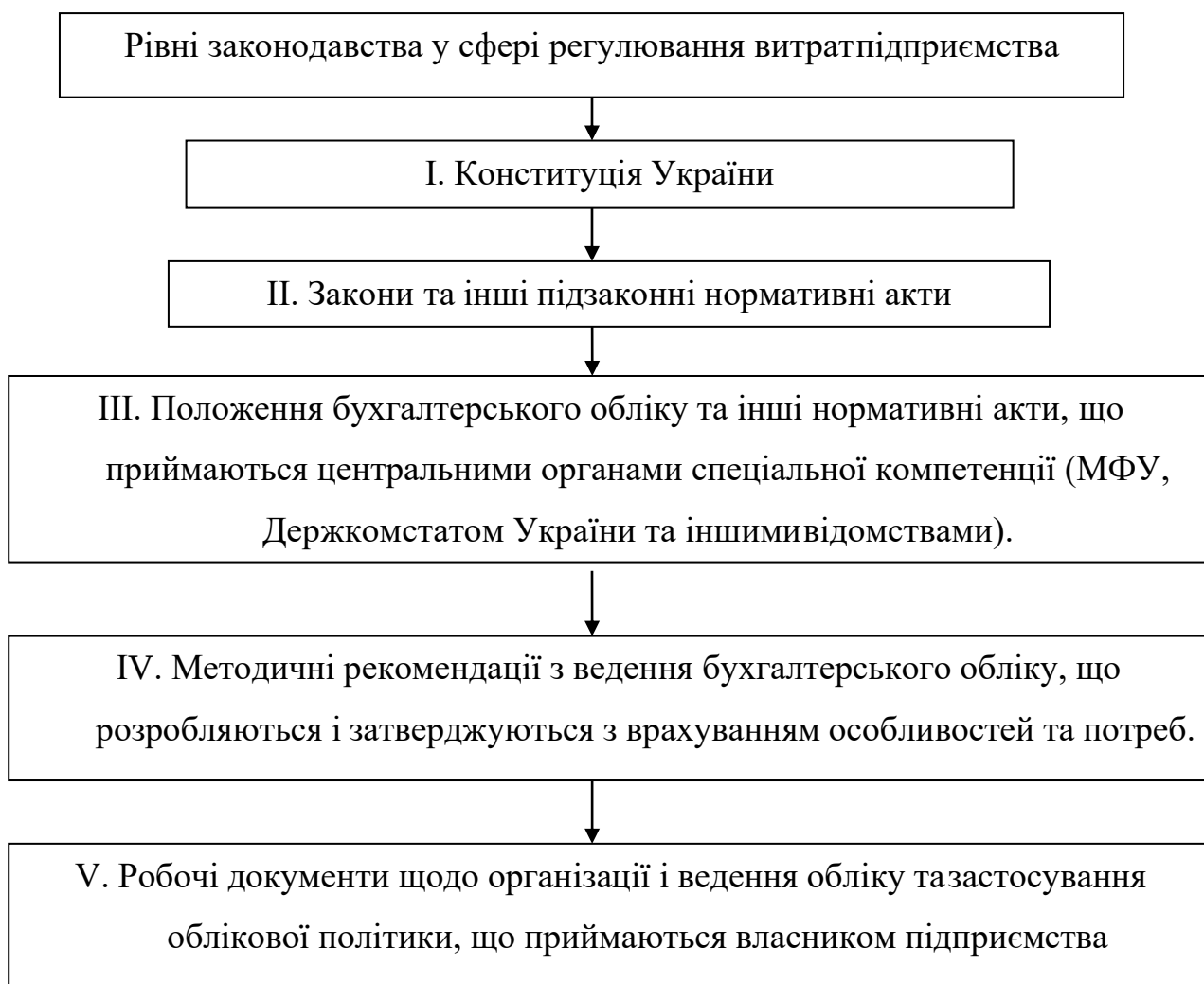


Рис. 1.5 Структура законодавства, що регулює облік витрат виробництва [36]

Більш детально розглянути нормативну базу та законодавчі документи, які регулюють питання витрат, пропонується у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Нормативні акти, щодо витрат виробництва

Нормативне джерело	Стислий зміст
Конституція України	Загальні положення, що регулюють діяльність і функціонування підприємства, його правові засади
Господарський кодекс України[5]	Встановлює згідно Конституції України правові основи господарської діяльності.
Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16«Витрати»[36]	Засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 25 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва[37].	Встановлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу і Звіту про фінансові результати
Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій» [43, ст.172].	Встановлює порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності, методом подвійного запису. Передбачено для організації бухгалтерського обліку
«Про затвердження типових форм первинного обліку» Наказ міністерства статистики	Застосовується з метою правильного оформлення первинних документів що відображають витрати процесу виробництва.

Варто відмітити, що в МСФЗ немає стандарту, який би в повній мірі регулював облік і відображення витрат у фінансовій звітності. Все це прописано в різних стандартах. Наприклад, МСФЗ 2 «Запаси» регулює оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» – витрати з оплати праці. А також ці стандарти, регулюють включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів[4].

В Україні, формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства та відображення такої інформації у звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати»[36], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[19] та деякі інші.

П(С)БО 16 «Витрати»[36] не передбачає такого розмежування, а виокремлює тільки категорією «витрати».

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО відповідає визначенню в МСФЗ, але суть витрат, в національних стандартах, є більш деталізованою. Визначення витрат за національними стандартами в загальному є рівносильним визначенню витрат за міжнародними стандартами, але, ПКУ прописує посилання на форму здійснення витрат.

В НП(С)БО 1, витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу) [19].

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером або за функціями як частини «собівартості продажу» (витрати на збут або адміністративну діяльність) [19].

Детально вивчивши дане питання, стає зрозумілим, що за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат [4]. П(С)БО 16 витрати визначає у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі їх розподілу[36].

Через викладені вище відмінності, можна стверджувати, що одним із безлічі варіантів державного регулювання є удосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, адже значна кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Важливою є розробка методичних рекомендацій з питань обліку та калькулювання витрат відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з врахуванням галузевої специфіки.

Отож, нами досліджено, що облік витрат суворо регламентований низкою нормативно-правових документів, які визначають визнання та оцінку витрат, їх склад у процесі визначення собівартості та склад повних витрат у виробництві. Проте, на нашу думку, варто відзначити, що у чинній нормативній базі є безліч відмінностей щодо сфери обліку витрат, тому дана тема потребує подальшого більш глибокого вивчення.

РОЗДІЛ 2.

Організація та методика обліку витрат і результатів діяльності у системі «директ-костинг» на ПРАТ «Калуський завод будівельних машин»

2.1 Організація обліку витрат, обсягу продажу і прибутку в системі «директ-костинг»

Вітчизняні вчені тривалий період брали участь у розробці класифікації витрат за різними ознаками, однак в умовах планової економіки вона мала обмежене використання. Розподіл витрат на постійні та змінні, що широко використовується у практиці зарубіжних країн для цілей управління, на наших підприємствах приживається проблематично. Необхідно зауважити, що саме на розподілі витрат на постійні та змінні, побудована популярна на Заході система розрахунку собівартості «директ-костинг», а також аналіз беззбитковості. Такий розподіл витрат зумовлений неоднаковим впливом обсягу виробленої продукції на величину витрат.

Застосування методу «директ-костинг» спрощує управління витратами виробничого підприємства через оптимізацію асортименту продукції, переорієнтування виробництва з урахуванням зміни умов ринку та допомагає зробити правильний вибір між власним виробництвом і придбанням комплектуючих виробів або деталей на стороні.

Незважаючи на переваги даного методу, багато вітчизняних виробничих підприємств, застосовують змішану систему калькулювання собівартості з окремими елементами директ-костингу, сподіваючись одночасно вирішити два несумісні завдання. Вони намагаються врахувати всі витрати в одній одиниці продукції та на основі цього розрахувати рівень беззбитковості виробництва.

Саме тому, розглянемо особливості застосування методу директ-костингу, на прикладі організації обліку витрат, обсягу продажу і прибутку ПРАТ «Калуський завод будівельних машин», що спеціалізується на виготовленні спеціальних вантажопідіймальних кранів та їх монтажі, а також проектує,

виготовляє і поставляє сучасне підйомно-транспортне обладнання високої якості, модульну опалубку, складні металоконструкції, будівельні риштування, металоформи, а також вироби по індивідуальному замовленню.

Під директ-костингом (від англ. Direct costs - прямі витрати) розуміють систему обліку прямих витрат, що передбачає поділ витрат на постійні та змінні у залежності від зміни обсягу виробництва, разом з тим, до собівартості продукції включають тільки змінні (прямі) витрати.

Такий розподіл, досить умовний, через те, що і постійні витрати можуть змінюватися у зв'язку зі зміною умов оплати ренти, рівня оплати праці, ставок податку на дохід, під час різкого зниження виробництва тощо. Для поділу витрат на постійні та змінні, треба застосовувати поняття «область релевантності», що зберігає форму відносин виторгу витрат. Це коли збільшення виторгу передбачає збільшення виробничих потужностей, чисельності найманих працівників, розширення управлінського апарату, то і постійні витрати також зростають. Саме тому, постійні витрати є незмінними тільки відносно області релевантності і окремого періоду часу.

Постійні витрати поділяються на три групи [7, ст. 51]:

- залишкові витрати це та частка постійних витрат, яка продовжує виникати у підприємства, незважаючи, що виробництво і реалізація призупинилися;
- стартові витрати – виникають з відновленням виробництва і реалізації;
- витрати номінальної потужності – що забезпечують ефективне функціонування виробництва в обсязі, який відповідає номінальній розрахунковій потужності.

На практиці досить складно роз'єднати залишкові і стартові витрати. Зарахування витрат до тієї або іншої групи залежить від терміну призупинення виробництва і реалізації, оскільки, більш тривалий період зупинки виробничої діяльності, призводить до зменшення залишкових витрат.

Змінні витрати також класифікуються в залежності від зміни обсягу виробництва:

- пропорційні змінні витрати – змінюються у тій самій частині, що й виробництво та реалізація;
- дигресивні змінні витрати – змінюються у меншій пропорції, ніж виробництво та реалізація;
- прогресивні змінні витрати – змінюються у більшій пропорції.

Окремі класифікації використовують для аналізу витрат тільки при одночасному застосуванні. Так, порівнюючи планові і фактичні витрати потрібно врахувати, що інша ознака класифікації, може поділити фактичні витрати на планові і позапланові.

Визначення маржинального прибутку у системі «директ-костинг» дозволяє розрахувати, на скільки він покриває постійні витрати, які в подальшому віднесуться на фінансовий результат. Така система аналізу об'єднує способи планування і виробничих, і торгівельних підприємств. Оскільки вона передбачає, що ефективні рішення щодо управління приймаються відштовхуючись від можливих договорів з реалізації готової продукції, а не з фактичної повної собівартості виготовленого товару.

За даними інтернет-опитування, від 45% до 95% малого і великого бізнесу застосовує у своїй роботі директ-костинг. Деякі з них не отримують користі від застосування системи, тому що ставляться до цього формально. Та тільки одиниці власників не зважаючи на певні обставини максимально застосовують усі можливості цієї системи.

ПрАТ «Калуський завод будівельних машин» є одним з лідерів сучасного українського кранобудування, що у своїй діяльності поєднує сучасні методи ведення бізнесу з досвідченою конструкторською школою. На сьогоднішній день колектив підприємства складається з 90 спеціалістів. Це дозволяє компанії рік за роком поставляти високоякісне обладнання будь-якої складності, забезпечувати індивідуальний підхід до кожної поставленої задачі і гарантувати повне задоволення потреб своїх замовників. Протягом тривалого часу виробництво працює з такими організаціями, як корпорація "Укрбуд", "Укрзалізниця", Хмельницька АЕС, заводи залізобетонних виробів України та підприємства

Івано-Франківщини. Крани, спроектовані і вироблені акціонерним товариством, працюють на багатьох підприємствах не тільки нашої країни, а й Угорщини, Росії, Білорусії та Ірану.

Метою діяльності компанії є виготовлення продукції з подальшою її реалізацією, надання послуг для суспільних потреб; задоволення матеріальних та соціально-побутових потреб працівників; отримання максимально можливого прибутку. Відповідно, предметом діяльності являється виробнича діяльність та діяльність у сфері послуг, торгівельна, посередницька та зовнішньоекономічна діяльність.

За всі роки роботи, товариство набуло репутацію надійного бізнес партнера. Щоб відповідати вимогам ринку і підвищувати свою економічну ефективність, ПрАТ «БУДМАШ» правильно сплановує виробничу модель з застосуванням системи директ-костингу. Для цього воно здійснює чотири етапи по розрахунку даних, ну а потім проводить аналітичні роботи.

На першому етапі, відповідальний персонал визначає можливі межі випуску одиниці кожного виду продукції. Для цього керівництво обдумує випуск яких продуктів, враховуючи можливість їх збуту, дозволить забезпечити ритмічність виробництва; для яких продуктів потрібно спеціальний маркетинговий супровід під час продажу; який товар повинен бути проданий у межах сезону, а який може накопичуватися для майбутніх періодів; як вплине на збут зниження або підвищення відпускної ціни на виріб на 5 і 10 відсотків.

Розуміння можливостей повного ритмічного завантаження виробництва допомагає подивитися на виробничу модель з точки зору вдалих варіантів щодо обсягів виробництва та ціни на ту чи іншу продукцію (див. таблицю 2.1).

Для прийняття конкретних рішень керівництво підприємства визначає не лише можливі обсяги випуску продукції за видами, а й собівартість виробів для порівняння ресурсоемності з точки зору змінних матеріальних, трудових і тимчасових витрат.

Таблиця 2.1.

Попередні висновки щодо варіантів обсягу виробництва та ціни окремих продуктів

Показник	Крани	Модульна опалубка	Будівельне риштування	Металоформи
1. Чи дозволить випуск продукції з урахуванням можливості її збуту забезпечити ритмічність?	Так	Так	Ні	Ні
2. Чи вимагає продукція спеціального маркетингового супроводу та індивідуального підходу?	Ні	Так	Так	Ні
3. Чи повинен товар бути проданий у сезон?	Ні	Так	Ні	Так
4. Як позначиться на збуті продукції зниження ціни на: 5%	Без змін	Без змін	Без змін	Без змін
10%	Ріст продажів	Без змін	Без змін	Ріст продажів
Висновок	Встановити періодичні обсяги виробництва для повного завантаження	Встановити середньомісячні постійні високі обсяги виробництва	Встановити максимальні обсяги виробництва для збуту в сезон	Встановити сезонні обсяги виробництва для повного завантаження

На другому етапі, виділяються прямі витрати на одиницю продукції за видами, використовуючи систему директ-костингу (див. таблицю 2.2).

Таблиця 2.2.

Прямі витрати у собівартості продукції

Стаття калькулювання витрат	Виробник	Періодичність закупівлі	Призначення деталізації для прийняття управлінських рішень з метою здешевлення виробництва
1. Основні сировина та матеріали	Україна	Щомісяця	Для аналізу ефекту від групових закупівель
		Раз на квартал	
	Імпорт	Щомісяця	Для аналізу ризику від коливання курсу валюти
		Раз на квартал	
2. Допоміжні сировина та матеріали			Для аналізу альтернатив щодо заміни
3. Паливо і енергія на технологічні цілі за видами обладнання			Для аналізу альтернатив з енергозбереження
4. Фонд оплати праці виробничих робітників за видами посад			Для аналізу доцільності кількості та кваліфікації персоналу, з урахуванням тимчасових витрат
Прямі витрати у собівартості продукції.			Сума змінних витрат

Необхідно звернути увагу, що найчастіше частина прямих виробничих витрат не потрапляє у калькуляцію першого рівня, доки витрати, що залишилися, не будуть детально проаналізовані. Так, у загальному списку можуть загубитися: транспортні витрати з доставки сировини і матеріалів від постачальника; пакування та складування виробів; витрати на зберігання, які залежать від габаритів і режиму зберігання; обов'язкове страхування окремих категорій працівників, які беруть участь у виробництві деяких видів продукції.

Витрати, які безумовно пов'язані з виробництвом одиниці окремого виду продукції, включаються до її прямої собівартості. Проте, як показали дослідження, залишаються витрати змішаного типу, які неможливо розрахувати

на одиницю продукції. Так, під час виготовлення спеціальних вантажопідіймальних кранів та їх монтажу обладнання зношується більше і це призводить до регулярного часткового або капітального ремонту. Тому навіть найдетальніший облік прямих витрат не виключає деякі відхилення від реального стану справ. Принцип розподілу всіх витрат за групами статей припускає подальший однотипний підхід і в аналізі доцільності їх фінансування. Врешті-решт кожна стаття має свої нормативи, способи мінімізації витрат і періодичність моніторингу.

Третій етап призводить до визначення рівня постійних витрат виробництва.

Таблиця 2.3.

Рівень та динаміка постійні витрати ПрАТ «БУДМАШ»

Показники	Попередній період	Звітний період	Відхилення (+ ; -)	
			Абсолютне	відносне%
Адміністративні витрати, тис. грн.	2015,0	2244,0	229,0	111
Витрати на збут, тис. грн.	985,0	756,0	- 229,0	77
Інші операційні витрати, тис. грн.	19,3	45,5	26,2	100,8
Разом	3019,3	3045,5	26,2	100,8

Дані аналізу рівня і динаміки постійних витрат ПрАТ «БУДМАШ» за 2019р. показують, що в звітному періоді показники суттєво змінилися. Негативним фактором є збільшення адміністративних витрат на 11% у порівнянні з 2018роком. Але даний показник може залежати від багатьох чинників, а саме: збільшення обороту, від підвищення рівня мінімальної заробітної плати і прожиткового мінімуму, через, що відразу збільшується сума по сплаті Єдиного соціального внеску.

Розглянути детально структуру витрат допоможе фінансова звітність (додаток Б), згідно якої побудовано таблицю 2.4.

Згідно даних відстежується зростання всіх елементів витрат, окрім матеріальних витрат. Рівень їхнього зростання досягає 16%.

Таблиця 2.4.

Структура витрат ПрАТ «БУДМАШ»

Показники	Величина, тис.грн.		Частка, %		Відхилення (+,-)	
	звітний	попередній	звітний	попередній	тис.грн	%
Матеріальні витрати	12445,2	15361,5	73,1	52,0	-2916,3	81
Витрати на оплату праці	281,4	243,3	0,8	24,0	38	116
Відрахування на соціальні заходи	140,0	138,0	0,6	5,0	2,0	101,4
Амортизація	3250,0	2982,0	20,7	3,0	268	109
Інші витрати	45,5	19,3	0,9	0,4	19,8	209
Всього витрат	16162,1	18744,1	100	100	х	х

Для аналізу перспектив виробництва в системі директ-костингу не вистачає інформації про коефіцієнт маржинального доходу (Кмд). Тому підприємство розраховує його за кожним видом продукції, використовуючи формулу:

$$\text{Кмд} = (\text{В відп. од.} - \text{В пв}) \div \text{В відп. од.} - \text{В зб. відн.}, \quad (2.1)$$

де В відп. од. — відпускна вартість одиниці реалізованої продукції;

В пв — собівартість прямих витрат;

В зб. відн. — відносні витрати на збут.

На четвертому етапі визначається питома вага відносних витрат на збут у структурі прямого маржинального доходу.

Результати наведені в таблиці 2.5.

Описані вище етапи допомагають ПрАТ «Калуський завод будівельних машин» оцінити свої можливості з точки зору збільшення обсягів випуску; знизити виробничі витрати на одиницю продукції; визначити рівень витрат на збут; оцінити постійне утримання виробництва.

Таблиця 2.5.

Питома вага відносних витрат на збут у структурі маржинального доходу

Витрати на збут	Стаття	Визначення
Доставка товару клієнту	Самовивіз	0 грн
	Доставка за адресою покупця	0,15%
Оплата праці збутового персоналу	Фонд оплати праці фіксований	1% від марж. доходу
	Фонд оплати праці змінний	5% від марж. доходу
Транспорт і відрядження збутового персоналу	Транспорт	0,05%
	Відрядження	0,05%
Маркетингові та рекламні витрати	Рекламна продукція	2% від марж. доходу
	Маркетингові заходи	
	Подарунки	
Фінансові витрати	У частині товарних кредитів клієнтів, 30 днів відстрочки	4% від марж. доходу
Витрати на збут (питома вага у маржинальному доході від реалізації продукції)		12,25 %

Підприємство стежить за тенденціями і актуальністю асортименту і виготовляє сучасні крани та іншу вантажопідіймальну техніку, опалубочні системи для будівництва, металоконструкції та метало форми, а також інші конструкції для застосування вантажопідійомних технологічних рішень.

2.2 Методичні аспекти обліку витрат, обсягу продажу і прибутку на підприємстві

Складні ринкові взаємовідносини, що утворюються між підприємствами, змушують їх проводити свою підприємницьку діяльність в умовах гострої конкурентної боротьби. Для цього має бути організована система бухгалтерського обліку, що забезпечуватиме керівників надійною, своєчасною, корисною інформацією та в результаті допоможе прийти до обґрунтованих управлінських рішень, запоруки економічної стійкості підприємства.

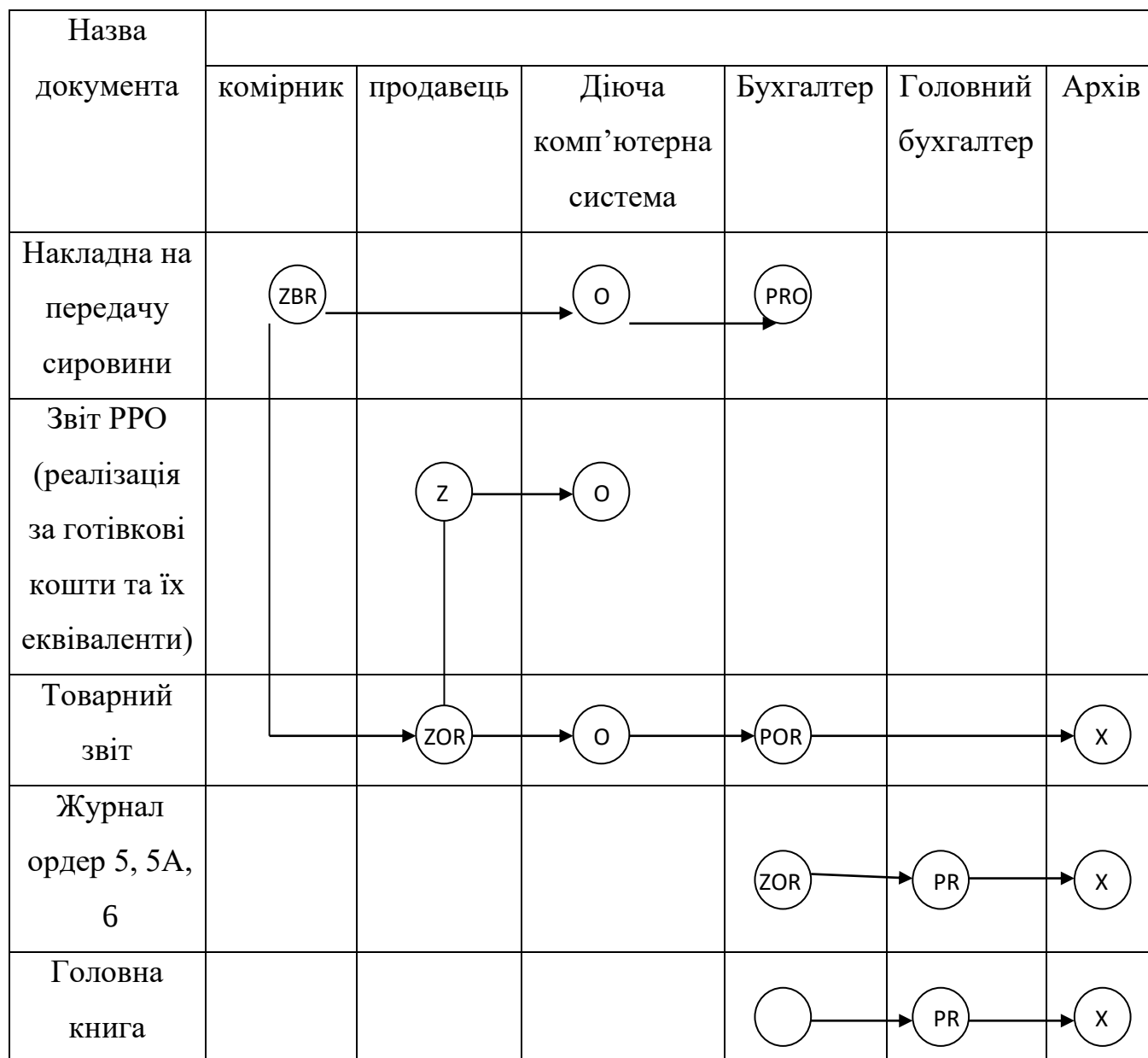
Теоретичні та методичні підходи обліку витрат, обсягу продажу та прибутку досліджувалися в багатьох наукових роботах, проте з позицій організації їх обліку на підприємствах виробничої сфери ці питання розглядалися недостатньо, що гальмує процес отримання оперативної інформації для визначення реального фінансового становища підприємства в умовах жорсткого конкурентного середовища.

Панує точка зору, що «процес організації обліку можна поділити на три етапи: первинний, поточний і підсумковий» [43, с. 39]. Тому, на погляд керівництва заводу «Будмаш», необхідно розпочинати цей процес раціонально орієнтованим документообігом, за допомогою якого контролюється виробничий процес, приймаються рішення щодо підвищення результативності. Недосконала розробка схем руху документів (документообігу) може стати причиною незадовільної організації обліку витрат або доходів в цілому.

На ПрАТ «Калуський завод будівельних машин» застосовується графік документообігу з обліку витрат, обсягу продажу та прибутку, де Z - зародження документа, О - обробка, Р - перевірка, Р - підпис, В - відпуск товарів, Х - зберігання; лініями відображено передавання документа та інформацію щодо заповнення облікових реєстрів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Документограма обліку витрат і фінансових результатів



При організації поточного обліку виробництва та прибутку від реалізації продукції потрібно звернути увагу на План рахунків [43, ст. 237-244] та його відповідність потребам внутрішніх користувачів облікової інформації. Існують як типові, законодавчо запропоновані переліки рахунків, так і індивідуалізовані - робочі.

Робочий план рахунків гарантує організацію обліку витрат та доходів, рахунки якого будуть мати змогу використовуватися і у фінансовому та і в управлінському обліку.

Оскільки, в теперішньому Плані рахунків та Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва чіткого виділення напрямів діяльності для організації обліку витрат, обсягу продажу та прибутку немає, можна внести зміни до класу 7 та 9. Ці зміни в подальшому вплинуть на побудову Робочого плану рахунків.

Однак впровадження таких видів обліку в розгорнутих облікових регістрах, бухгалтерських рахунків та форм звітності можливе тільки при впровадженні ефективних підходів до організації системи всього обліку.

Виробництво досліджуваного підприємства знаходить своє відображення на рахунку 23 "Виробництво", де узагальнюється інформація про виробничі витрати в розрізі об'єктів обліку. Залишок на рахунку 23 відображає незавершене виробництво, що включається до активу балансу та включено до другого класу "Запаси", а саме до рахунку 24 "Брак у виробництві".

Деякі витрати, також можуть відноситися до рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" на якому узагальнюється інформація про витрати, які понесено у звітному році, але вони підлягають зарахуванню до витрат майбутнього періоду. Крім рахунків виробництва, витрати з цього рахунка розподіляють на рахунки пов'язані зі збутом продукції, організацією і управлінням підприємством у цілому.

Деталізація даних про витрати та виробництво основної та додаткової продукції здійснюється в розрізі системи субрахунків, а також рахунків аналітичного обліку, що відкриваються до відповідних синтетичних рахунків.

Аналітичний облік за кожним із субрахунків слід вести за окремими видами виробництв, переділами, партіями в розрізі статей, передбачених для підприємств.

Узагальнення даних управлінського обліку про витрати здійснюється в системі передбачених субрахунків та синтетичних рахунків фінансового обліку у відповідних зведених документах і регістрах обліку, в залежності від обраної форми бухгалтерського обліку. Взаємозв'язок між функціями управління та системою обліку наведено на рисунку 2.1.

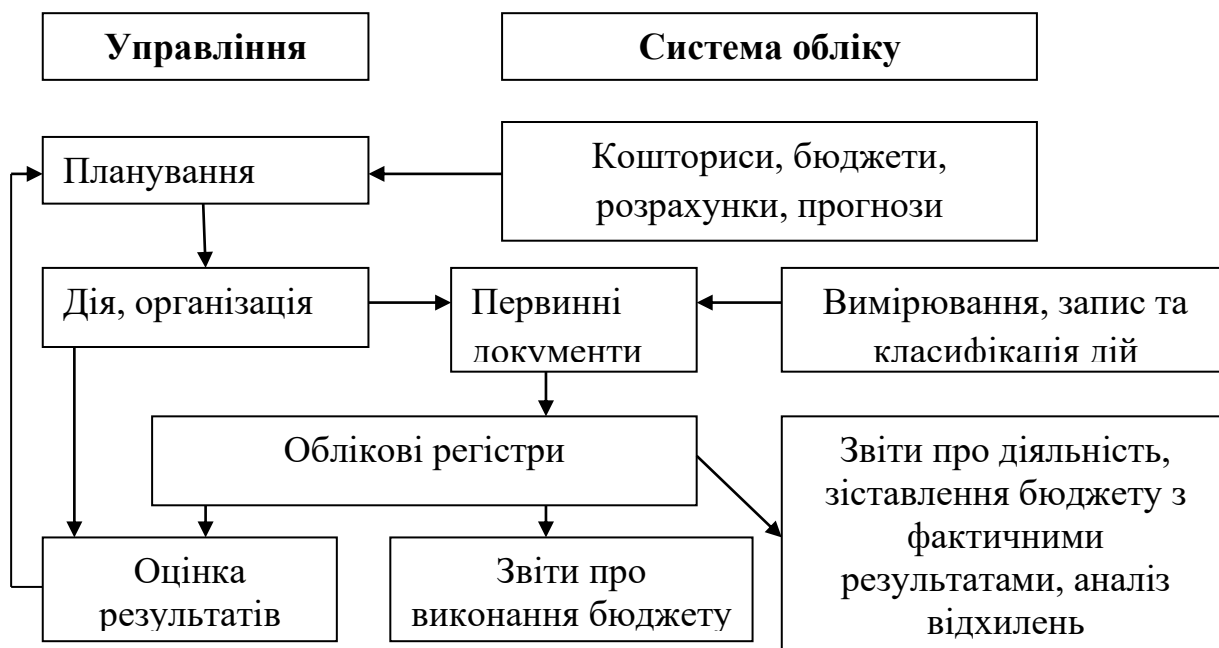


Рис. 2.1. Взаємозв'язок системи обліку і функцій управління

При визначенні місця обліку процесу виробництва в системі рахунків фінансового обліку слід врахувати діючу в Україні інтегровану систему обліку, що базується на безперервному обліку запасів, за якою всі поточні зміни залишків сировини, готової продукції та незавершеного виробництва відображаються на відповідних рахунках.

Невеликі за розміром підприємства, які складають повну систему звітності, але не здійснюють розрахунку фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) при складанні Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (додаток Б) накопичують інформацію про виробничі витрати за елементами, що передбачено в системі рахунків 8 класу. Такі підприємства можуть не використовувати рахунки 9 класу "Витрати діяльності" та рахунок 23 "Виробництво". Наприкінці ж року накопичені за елементами витрати одночасно з доходами (клас 7) списуються безпосередньо на рахунок 79 "Фінансові результати".

Більші ж за розміром виробничі підприємства повинні застосовувати як рахунок 23 "Виробництво", так і рахунки 9 класу. При цьому перегруповання витрат за елементами для складання фінансової звітності вони можуть здійснювати в позасистемному порядку (без рахунків 8 класу).

Також необхідно зазначити зміни, які відбудуться в робочому Плані рахунків підприємства в класах доходів та витрат стосовно виробничої діяльності, що стане підґрунтям для підвищення аналітичності інформації, а саме: до субрахунку 701«Дохід від реалізації готової продукції» доцільно відкрити субрахунки третього порядку 7011«Дохід від реалізації продовольчої готової продукції» та 7012«Дохід від реалізації непродовольчої готової продукції». Це дасть змогу в оперативному порядку отримати інформацію про обсяг продажу за окремими групами готової продукції.

При формуванні фінансового результату бере участь чистий дохід. Якщо підприємство не є платником ПДВ, то нараховується сума при інших рівних умовах. Тобто сума нарахованих доходів від реалізації і обсяг товарообороту кількісно будуть збігатися. Якщо підприємство є платником ПДВ або надає знижки, то сума ПДВ зменшує нарахований дохід.

З цього приводу пропонується на субрахунку 704«Вирахування з доходу» відображати не тільки надані покупцям грошові знижки та повернення продукції покупцями, але й найбільш суттєві для підприємств вирахування з доходу: 7041 «Нараховані суми зобов'язання з ПДВ»; 7042«Знижки, надані покупцям в момент продажу»; 7043«Знижки, використані покупцями після продажу продукції»; 7044«Дохід, що припадає на повернену продукцію».

Застосування окремих субрахунків для відображення сум, що зменшують дохід підприємства, допоможе підвищити аналітичність даних для визначення їх впливу на кінцевий результат. Так, найбільш питому вагу в загальній сумі вирахувань з доходу від реалізації готової продукції має ПДВ, тому бухгалтерія заводу веде його облік на субрахунку 7041«Нараховані суми зобов'язання з ПДВ», використання якого дасть змогу сформувати чистий дохід у Звіті про фінансовий результат.

Але в розпорядженні підприємства залишається не вся сума доходу, що кількісно дорівнює товарообороту. Як відомо, інформація, що відображається за кредитом субрахунку 701«Дохід від реалізації продукції», має подвійний характер. Вона свідчить про нарахований дохід від реалізації і одночасно

характеризує обсяг продажу. На наш погляд, нарахування доходу варто відображати за вартістю продажу без зменшення її на суму знижок, наданих в момент продажу. Одночасно ці надані знижки варто показувати на окремому субрахунку третього порядку, наприклад 7042«Знижки, надані покупцям в момент продажу». Це дасть змогу без додаткових вибірок мати дані для аналізу ефективності цінової політики. Але, на нашу думку, всі види знижок, незалежно від часу їх надання (використання) необхідно накопичувати в бухгалтерському обліку за єдиною методологією, і для цього рекомендуємо такі записи:

Д-т 7042 «Знижки надані покупцям в «момент продажу»

К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

У додатку А відображено бухгалтерські операції, що формуються при реалізації готової продукції на заводі «Будмаш».

Як уже зазначалося для узагальнення інформації про повернення реалізованої продукції та наданих після дати реалізації знижок призначено субрахунок 704«Вирахування з доходу». Пропонується накопичувати дану інформацію на відповідних субрахунках 7044«Дохід, що припадає на повернені товари», що допоможе продавцю скоригувати дохід за товарами, які були реалізовані, а потім повернуті, та 7043«Знижки, використані покупцями після продажу». Останній субрахунок дасть можливість керівникам отримати інформацію про загальний обсяг наданих покупцям знижок, що, в свою чергу, буде впливати на маркетингову та цінову політику підприємства. Порядок відображення в обліку повернення покупцем продукції залежить від того, чи вона повернена у звітному періоді, в якому відбулася її реалізація, чи в наступному періоді. Це необхідно для того, щоб правильно визначити її собівартість, а також суму торгової надбавки і ТЗВ. В економічній літературі трапляються два варіанти щодо обліку оприбуткування повернених товарів: із застосуванням способу «червоне сторно» [43, с. 211]

Д-т 901 К-т 281, 282,

або «зворотного запису» [7, с. 286]

Д-т 281, 282 К-т 901.

Проведений аналіз різних методів відображення повернення реалізованої продукції призвів до висновку, що з огляду суттєвості надання інформації та швидкості складання звітів доцільно використовувати спосіб «зворотного запису».

Заключним етапом підсумкового обліку є формування Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (додаток Б). Варто зазначити, що дана форма є типовою для підприємств України та не допускає трансформації в залежності від специфіки діяльності. Але, на нашу думку, сьогодні доцільно враховувати досвід країн з розвинутою ринковою економікою. Формат Звіту про прибутки та збитки в цих країнах не встановлений на законодавчому рівні, що передбачає його варіативність та гнучкість у прийнятті рішень. У міжнародній практиці обліку Звіт може складатися за вертикальною або горизонтальною формою, бути багатоступеневим та скороченим. В Україні підприємства складають Звіт за багатоступеневим форматом.

2.3 Переваги і недоліки системи «директ-костинг» у порівнянні з іншими системами управлінського обліку

У сучасних умовах господарювання витрати виробництва як економічна категорія є одним із критеріїв ефективності операційної діяльності підприємства.

Система управління витратами повинна забезпечувати облік, контроль, планування, аналіз і регулювання витрат з метою зниження продуктивних витрат.

Перевагами ефективного управління витратами є: виробництво конкурентоспроможної продукції за рахунок більш низьких витрат, а отже, цін; наявність якісної й реальної інформації про собівартість продукції та їх позицій на ринку у порівнянні з продукцією інших виробників; можливість використання гнучкого ціноутворення; прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

Дана система включає нормування витрат ресурсів; планування витрат за їх видами; контроль за їх рівнем; облік та аналіз витрат, визначення їх впливу на

результати діяльності; формування дієвої системи мотивації працівників до контролю та зменшення витрат: матеріальне стимулювання економії ресурсів та зниження витрат.

Схема системи управління витратами ієрархічна і має три рівні: рівень підприємства в цілому, рівень підрозділів (центрів витрат) та рівень виробів. Цілі різних рівнів можуть не перетинатися вони є різними. На рівні підприємства найчастіше використовуються цільові функції – мінімізації витрат і максимізації прибутку. Рівень підрозділів передбачає диференціацію цілей, тому що виробничі підрозділи орієнтуються на рівномірне завантаження виробничих потужностей та мінімальну частку накладних витрат. В свою чергу, допоміжні підрозділи піднімають власну рентабельність за рахунок зниження частки накладних витрат. Адміністративні підрозділи є основою накладних витрат, можуть мати різні цілі – від соціальних до організаційних. На рівні виробів використовується цільова функція максимізації рентабельності, показники витрати, якості та ін.

Такий багаторівневий процес управління витратами передбачає оптимізацію рівня витратоємності діяльності в залежності цілями, поставленим підприємством відштовхуючись від своєї стратегії розвитку. Підприємства обирають напрям розвитку. Це може бути ризикована діяльність, або цілеспрямована з метою підвищення рівня контролю в організації.

Оптимізація діяльності підприємства у ринковій конкуренції потребує безперервного надходження оперативної як і зовнішньої так і внутрішньої інформації, що закладена в системі виробничого обліку витрат за місцями їх виникнення і видам виробів, на виявленні відхилення від стандартних норм, на даних про калькуляцію собівартості, обліку результатів реалізації. В залежності від облікової політики, рівень реалізації обліку та аналізу витрат, суттєво відрізняється для різних фірм. Сам метод проведення аналізу прибутку й собівартості залежить від способу включення витрат у собівартість, а також застосування окремого обліку для змінних та для постійних витрат.

Система «директ-костинг» побудована на виключенні непрямих витрат, що мають залежність від періоду, та регулюванні умовно-змінними витратами. Дана

система відкидає необхідність розподілу накладних витрат, це означає, що в собівартість, в основному, включають тільки умовно-змінні витрати. Головна увага в даній системі приділяється дослідженню поведінки витрат ресурсів в залежності від зміни обсягів виробництва. Така послідовність роботи дозволяє оперативно приймати рішення щодо врегулювання економічного стану фірми. Простежування динаміки витрат необхідне для рівноважного аналізу й аналізу залежності «витрати – обсяг виробництва – прибуток», для оцінювання ефективності функціонування виробничих підрозділів, для гнучкого фінансового планування.

Система контролю і динаміки витрат включає три елементи:

- 1) горизонтальний аналіз, під час якого виявляються відхилення від минулих періодів;
- 2) вертикальний аналіз – досліджуються складові частини кожного показника та їх змін у загальній величині відхилень;
- 3) трендовий аналіз - вивчення динаміки витрат за звітні періоди.

Формами попереднього контролю витрат під час аналізу динаміки є пошук шляхів зниження витрат у процесі розроблення виробу та виявлення шляхів їх зниження у процесі виробництва.

Прийняття рішень на довгостроковий період передбачає пошук шляхів зниження витрат у процесі розроблення виробу, а прийняття рішень на короткостроковий передбачає виявлення шляхів їх зниження у процесі виробництва.

Використання обмеженої собівартості має ряд переваг у процесі управління виробничими витратами:

- 1) поділ витрат на змінні і постійні має важливе значення для контролю за рівнем рентабельності продукції, що випускається;
- 2) «директ-костинг» дозволяє більш точно встановити зв'язки і пропорції між витратами й обсягами виробництва;
- 3) змінні витрати легше зв'язати з окремими місцями їх виникнення, що полегшує контроль за ними;

4) в умовах застосування «директ-костингу» значно краще простежується сукупність кожного продукту, що виробляється;

5) більша увага приділяється і постійним витратам, що істотно впливають на кінцеві фінансові результати;

6) є можливість більш чітко визначити результати внутрішнього розрахунку і оцінити діяльність керівників структурних підрозділів, визначити рівень ефективності їх роботи та використання;

7) в умовах залежності рентабельності продукції від попиту і пропозиції на неї та тієї ціни, що склалася на ринку, при застосуванні методу «директ-костинг» є можливість швидкого виявлення валового прибутку, що приносить вся продукція яка є джерелом покриття адміністративно-управлінських, збутових витрат та переорієнтації виробництва у разі потреби на випуск більш рентабельної продукції.

Основною перевагою даного методу калькулювання є використання більш гнучкого ціноутворення, яке може збільшити конкурентоспроможність продукції і зменшити рівень «осідання» продукції на складі; визначити прибуток, що приносить продаж кожної додаткової одиниці продукції; спланувати ціни і знижки на певний обсяг продажів. Також не менш важливою перевагою методу «директ-костинг» вважається оперативність одержання показників, що характеризують період діяльності. Відокремивши змінні витрати, з'являється можливість визначити ефективність виробничого процесу.

Застосування системи «директ-костинг» дозволяє здійснювати більш поглиблений контроль за постійними витратами. В системі повного розподілу витрат це не можливо, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети. При застосуванні «стандарт-костинг» в системі «директ-костинг» встановлюються стандарти на постійні витрати, а в основу контролю гнучкого бюджету покладено поділ витрат на постійні і змінні. Упродовж року всі постійні витрати накопичуються і в кінці звітного періоду повністю списуються на виробництво. Деякі фірми, враховуючи, що сума накладних витрат протягом короткого періоду часу не змінюється,

заздалегідь включають до бюджету витрати на рекламу, дослідження, охорону та ін. Зміна суми таких витрат контролюється керівництвом підприємства. Але, частина нерозподіленої суми накладних витрат при системі повного розподілу витрат переходить з одного року на інший, тому контроль за ними послаблюється.

Пропонуємо взяти також до уваги, переваги системи «директ-костинг» у порівнянні з системою повного розподілу витрат:

- дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування, завжди можна отримати з регулярної звітності;
- прибуток за період залишається не змінним від впливу постійних витрат;
- розрахунками передбачається вплив постійних витрат на прибуток;
- рівень маржинального доходу дає можливість вчасно оцінити вироби, зі сторони замовників, території виробництва тощо;
- система поєднує дієві способи контролю: «стандарт-костинг» та гнучкі бюджети;
- система «директ-костинг» оцінює запаси відштовхуючись від поточних витрат, потрібних для виготовлення виробів.

Не варто, також, забувати про недоліки системи «директ-костинг»:

- виділення постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується;
- для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;
- під час переходу від системи повного розподілу витрат до системи «директ-костинг» з'являються проблеми при розрахунку суми податку на прибуток та оцінці запасів при складанні звітів.

З урахуванням вищевикладеного систему обліку витрат за неповною собівартістю рекомендовано застосовувати за стратегії «ризик» у господарській діяльності досліджуваного підприємства.

Основні параметри витратоутворення за стратегій «ризик» та «контроль» подані у табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

**Основні параметри витратоутворення за стратегій «ризик» та
«контроль»**

№ п/п	Параметр	Стратегія «ризик»	Стратегія «контроль»
1	Індикатори розвитку	Прибуток, дохідність	Рівень рентабельності, витрати на одиницю
2	Методи калькулювання	Прямий облік витрат «Директ-костинг»	Нормативний
3	Повнота включення витрат у собівартість	Неповний облік витрат	Повний облік витрат
4	Мета методу розподілу невиробничих витрат	Підвищення рівня прибутковості	Вирівнювання рівня рентабельності виробництва

Отже, управління витратами першочергово передбачає їх оптимізацію.

В загальному оптимізація не повинна негативно впливати на якість продукції та виробничий процес загалом. Тому рішення, щодо зниження витрат виробництва приймаються в сукупності з іншими важливими питаннями ефективності господарювання. При цьому значення управління витратами підвищується тоді, коли обсяги виробництва та прибуток зростають вищими темпами, ніж збільшуються витрати. Саме ці обставини передбачають управління витратами як багаторівневий процес, що базується на оптимізації рівня витратоємності діяльності та в основі якого стоять цілі, обрані підприємством відносно стратегії розвитку.

РОЗДІЛ 3.

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПрАТ «Калуський завод будівельних машин»

3.1 Аналіз тенденцій формування витрат виробництва, обсягів продажу і прибутку на підприємстві

Втративши державну підтримку, в період переходу до ринкових відносин, підприємства стали більш самостійними, щодо вибору виду діяльності, випуску та збуту продукції, зокрема, організації виробничого процесу. Проблема самофінансування сприяла досягненню основних завдань, а саме отримання прибутку для подальшого ефективного ведення діяльності. І як відомо, основною причиною зростання прибутків стала оптимізація витрат виробництва через зниження собівартості на одиницю продукції, що випускається.

Впродовж багатьох років актуальним є питання прогнозованого формуванням прибутку з вивченням поведінки та динаміки витрат.

Найефективнішим напрямом управління формуванням собівартості відзначається контроль динаміки затрат, що дає можливість виявити тенденції у формуванні собівартості, оскільки з'являється можливість проаналізувати затрати як загалом по підприємству, так і в окремих структурних підрозділів та статтях затрат.

Система «директ-костинг» вважається вагомим елементом ринкової економіки. Вся увага в дослідженні приділяється поведінці витрат в залежності від зміни обсягів виробництва, що дозволяє вчасно приймати рішення для стабілізації фінансового стану підприємства.

Найбільш важливі аналітичні можливості системи «директ-костинг» це оптимізація прибутку і асортименту виробленої продукції, визначення ціни на неї; розрахунки зміни виробничої потужності тощо.

Дослідження показали, що поділ витрат на постійні та змінні є важливим атрибутом директ-костингу, але також не менш важливим є об'єднання управлінського і фінансового аналізу

В зв'язку з цим, проводять аналіз співвідношення «витрати-обсяг виробництва -прибуток», або як його ще називають CVP-аналіз.

Вивчення статей затрат стало інструментом управління формуванням прибутку згідно принципу аналізу системи «витрати-випуск-прибуток».

Базові елементи CVP аналізу більш детально можна розглянути на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Базові елементи CVP аналізу

Ця схема управління дає можливість отримувати значно більше інформації про витрати, їх нормативи або відхилення від норм і прописаних кошторисів, калькуляцій собівартості тої чи іншої продукції, обліку результатів реалізації за видами виробництва окремої продукції тощо.

CVP-аналіз встановлює поєднання витрат, через рівень операційної активності та прибутковості.

Відомо, що CVP-аналіз є достатньо простим, обчислюється не складними показниками і завдяки цьому, дає змогу:

- вчасно оцінювати вплив величини та складу витрат на прибуток;
- обґрунтовувати залежність прибутку від рівня цін;
- пропорційно зменшити невідповідність між ціною і обсягами продажу;
- зменшити невідповідність між змінними і постійними витратами;
- передбачити і попередити підприємницький ризик;
- планувати маркетингову стратегію;

- складати рекомендації щодо покращення роботи підприємства.

Термін «операційна активність» проявляється в результативності діяльності підприємства. Зокрема у виробничих підприємствах, операційна активність визначається обсягом виготовленої продукції, яка в повному обсязі має бути проданою, тобто розміри виробництва і реалізації продукції мають бути однаковими. Пояснюється це тим, що прибуток є основним результативним показником діяльності підприємства, тому важливо передбачати його залежність від витрат та обсягу продукції. Така залежність є ускладненою через поділ витрат на змінні й постійні, тоді як між обсягами виробництва і продажу прослідковуються непрості зв'язки з цінами. Також не всі змінні витрати виявляються пропорційними, та не всі постійні витрати включають до свого складу окремі елементи дегресуючих змінних витрат. Саме це все разом створює деякі труднощі у моделюванні вищезазначеної залежності.

Досліджено, що з проведенням CVP-аналізу співвідношення «витрати-випуск-прибуток» спрощується, оскільки аналіз є основою таких передумов:

- витрати поділяються на змінні та постійні;
- змінні витрати є пропорційними, а постійні не мають елементів дегресуючих витрат;
- ціни на вироби не залежать від обсягу виробництва і є стабільні.

Ці передумови призводять до того, що CVP-аналіз здійснюється в межах даної виробничої структури підприємства і здійснюється в короткостроковий період.

Під час CVP-аналізу обчислюється та аналізується рівноважний обсяг операційної діяльності, і на практиці такий аналіз називають аналізом точки беззбитковості. Це обсяг виробництва, за якого сукупні операційні витрати дорівнюють доходу (виручці) від продажу продукції.

Аналіз отриманих доходів та здійснених витрат у динаміці передбачає їх вивчення протягом аналізованих років з метою виявлення певних тенденцій та закономірностей.

Тому спершу проведемо аналіз структури доходів заводу в порівнянні 2018 і 2019 років. Дані подамо в таблиці 3.1

Таблиця 3.1

Структура доходів ПрАТ «БУДМАШ»

Показники	Розмір, грн		Частка, %		Відхилення (+,-)	
	звітний	попе- редній	звітний	попе- редній	звітний	попе- редній
Чистий дохід від реалізації продукції, робіт	13705,9	18445,1	98,27	98,28	-4739,2	74,3
Інші операційні доходи	283,1	316,3	2,0	1,6	-33	89,5
Інші доходи	100,3	6,0	-	-	94,3	0,05
Разом	14089,3	18767,4	100	100	х	х

Проаналізувавши дані таблиці зрозуміло, що в 2019 році відбулося зменшення доходів від основної діяльності компанії на 26% в порівнянні з 2018 роком. Ці обставини також пояснюють збільшення інших операційних і фінансових доходів відповідно на 11%.

Таблиця 3.2.

Динаміка доходів ПрАТ «БУДМАШ»

Роки	Доходи заводу, грн.	Темпи росту, %	
		Базисні	Ланцюгові
2017	18590,7	100	100
2018	18767,4	101	101
2019	14089,3	74	75

В загальному сума доходів, які отримувала компанія суттєво не збільшувалися, проте у 2019 році спостерігаються стрімкі перепади. Середній темп зменшення доходів за останній рік становив близько 26%. Такі показники

свідчать про те, що товариство втрачає свою продуктивність, хоч і з кожним роком вдосконалює свою роботу, та це ще не впливає на збільшення доходів.

Як уже зазначалося, маржинальний дохід це різниця між доходом від реалізації та змінними витратами. Він розглядається як джерело покриття постійних витрат і формування прибутку.

Загальний маржинальний дохід (МД), в грн визначається як:

- Виручка - загальні змінні витрати:

$$МД = V - TVC; \quad (3.1)$$

$$18767,4 - 15724,8 = 3042,6 \text{ тис.грн}$$

- Прибуток + загальні постійні витрати:

$$МД = \Pi + TFC; \quad (3.2)$$

$$23,3 + 3019,3 = 3042,6 \text{ тис.грн.}$$

- Маржинальний дохід на одиницю в грн:

Ціна за одиницю – середні змінні витрати:

$$МД \text{ один.} = P - AVC; \quad (3.3)$$

Коефіцієнт маржинального доходу відображає питому вагу маржинального доходу у величині виручки від реалізації або ціні товару і дорівнює:

$$КМД = \frac{МД}{V} = \frac{МД_{\text{один}}}{P}; \quad (3.4)$$

де МД – Загальний дохід, грн;

V – Виручка від реалізації, грн;

P – Ціна за одиницю, грн.

$$3042,6 / 18767,4 = 0,16$$

Даний показник визначає, величину маржинального доходу, що отримується з кожної гривні доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання очікуваного прибутку і відображає зміну виручки від реалізації на прибуток за умови, що величина постійних витрат залишиться без змін. Відомо, що чим вищий коефіцієнт такого доходу у продукції, тим більший прибуток вона може принести і тим меншу кількість її слід продавати для отримання певного

запланованого прибутку. Тому досліджуваному підприємству необхідно докласти зусиль для збільшення обсягів продажу.

Одним із показників, який дозволяє зробити висновок про ефективність роботи ПрАТ «БУДМАШ», є прибуток, оскільки отримання його означає досягнення беззбитковості виробництва. Тому проводимо аналіз беззбитковості, що ґрунтується на комплексному дослідженні впливу зміни обсягу виробництва, структури продаж, постійних, змінних витрат, ціни продажу товару на кінцевий результат діяльності виробника - прибуток.

В точці беззбитковості виручка дорівнює сукупним витратам, при цьому прибуток дорівнює нулю. Виручка, що відповідає точці беззбитковості є граничною виручкою. Обсяг виробництва (продажу) у точці беззбитковості є граничним обсягом виробництва. Зазначений обсяг виробництва - точка беззбитковості - розмежовує сфери збиткового і прибуткового виробництва.

Певна наявність постійних витрат виробництва продукції є збитковою, тому що загальні витрати в сумі змінних і постійних більші за виручку. Зростання обсягу виробництва коли змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, збитки зменшуються і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю:

$$\text{Прибуток} = \text{Обсяг реалізації} \times \text{Ціну реалізації} - \text{Обсяг реалізації} \times \text{Середні змінні витрати} - \text{Загальні постійні витрати} \quad (3.5)$$

Якщо прибуток дорівнює нулю, тоді з цього рівняння визначаємо кількість реалізованої продукції для точки беззбитковості у натуральному вимірі:

$$Q_o = \frac{TFC}{P - AVC}; \quad (3.6)$$

У грошовому вимірі:

$$Q_o = \frac{TFC}{КМД}; \quad (3.7)$$

де КМД – коефіцієнт маржинального доходу, грн;

$$3019,3 / 0,16 = 18870,6 \text{ тис грн.}$$

Маючи інформацію про точку беззбитковості досліджуваного заводу розраховуємо обсяг реалізації продукції, що є необхідним для отримання певного прибутку у натуральному виразі:

$$Q = \frac{TFC + \Pi_{неох}}{P - AVC}; \quad (3.8)$$

У грошовому виразі:

$$Q = \frac{TFC + \Pi_{неох}}{КМД}; \quad (3.9)$$

де $\Pi_{неох}$ - необхідний прибуток, грн.

$$3019,3 + 365,0 / 0,16 = 21151,9 \text{ тис.грн.}$$

Вплив на плановий обсяг продажу зміни ціни на продукцію визначається за формулою:

$$Q_{нов} = \frac{МД_{база}}{КМД_{нов}} : P_{нов}; \quad (3.10)$$

Де $Q_{нов}$ – новий обсяг продажу в натуральному виразі, од.;

$МД_{база}$ – базовий маржинальний дохід, грн;

$КМД_{нов}$ – новий коефіцієнт маржинального доходу;

$P_{нов}$ – нова ціна продукції, грн.

Вплив зміни змінних витрат на плановий обсяг продажу:

$$Q_{нов} = \frac{МД_{база}}{КМД_{нов}} : P_{база}; \quad (3.11)$$

де $P_{база}$ – базова ціна продукції, грн.

Вплив зміни постійних витрат на плановий обсяг продажу:

$$Q_{нов} = \frac{МД_{база}}{КМД_{база}} : P_{база}; \quad (3.12)$$

де $КМД_{база}$ – базовий коефіцієнт маржинального доходу.

Ще одним із вагомих завдань аналізу є розрахунок ціни беззбитковості, тобто рівня ціни, при якій підприємство не буде мати ні збитку, ні прибутку. Це необхідно для визначення рівня допустимої торгівельної знижки при встановленні ціни продажу.

Ціна беззбитковості (P_b) визначається рівнянням:

$$P_b = \frac{TFC}{Q_n} + AVC; \quad (3.13)$$

де Q_n – обсяг реалізації в натуральному виразі, од.

Графічний спосіб визначення точки беззбитковості полягає у побудові так званого графіка рівноваги, показаного на рис. 3.2.

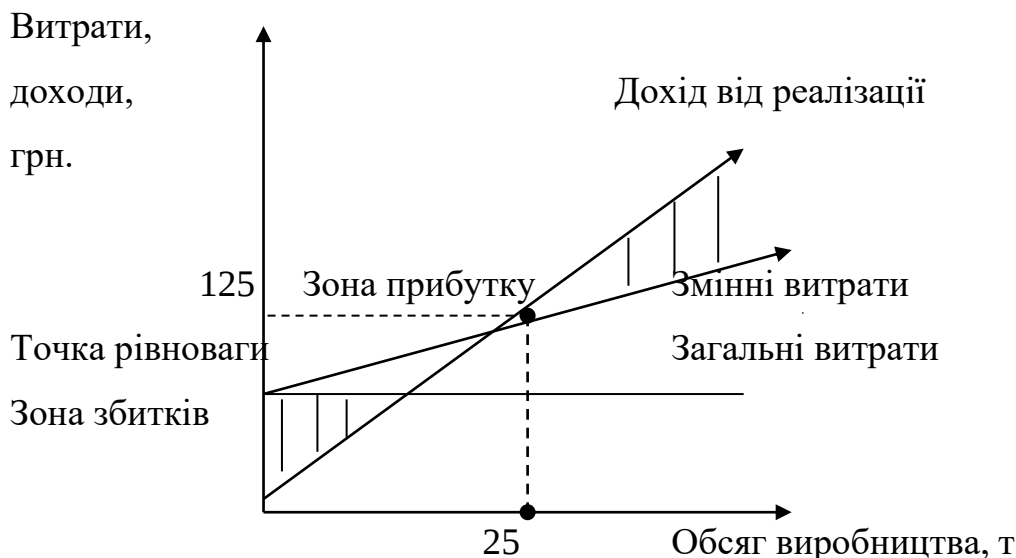


Рис. 3.2. Графік беззбитковості виробництва

Отже, якщо підприємство виробить і реалізує 25 одиниць продукції (на суму 1258 тис. грн), то воно лише компенсує свої витрати. Якщо ж обсяг реалізації буде вищим, підприємство почне отримувати прибуток.

Коли точку беззбитковості буде досягнуто, в подальшому необхідно вирішити, які темпи збільшення прибутку будуть спостерігатися за існуючих цін та величини витрат. Це можна передбачити за операційним (виробничим) лівереджем (важелем), що відображає співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більш високий відсоток зростання прибутку, а ніж зростання обсягу реалізації. Сутність такого показника закладена у тому, що чим нижчі постійні витрати в загальній сумі витрат, тим менший маржинальний дохід, потрібен для їх покриття. Тобто постійні витрати стають важелем для досягнення змін у прибутках в результаті змін обсягу виробництва.

Ступінь впливу змін в обсягу реалізації на прибуток, розраховують за допомогою коефіцієнта операційного важеля, що визначається як відношення маржинального доходу до суми прибутку, або:

$$KOB = \frac{(P - AVC) \cdot Q}{(P - AVC) \cdot Q - TFC} = \frac{MD}{\Pi}; \quad (3.14)$$

Для визначення, впливу зміни виручки від реалізації на зміну прибутку, можна застосувати формулу:

$$\Delta \Pi \% = KOB \times \Delta V \% ; \quad (3.15)$$

Коефіцієнт операційного важеля показує, на скільки відсотків зміниться операційний прибуток при зміні виручки від реалізації на 1,0%.

Важливим напрямком аналізу «витрати-обсяг виробництва-прибуток» є передбачення реакції прибутку на зміни інших показників діяльності. Для такого аналізу використовують показники запасу міцності його коефіцієнт.

Запас міцності (ЗМ) – величина, на яку досягнутий обсяг реалізації продукції перевищує рівень беззбитковості:

$$ЗМ = V - Qб; \quad (3.16)$$

де V – Виручка (дохід) від реалізації, грн.

Даний показник показує найнижчий рівень виручки від реалізації без загрози отримання збитків. Він визначається у грошовому, у натуральному виразі та у відсотках. Показник у відсотках називають коефіцієнтом запасу міцності, який відображає допустиме зниження реалізації до досягнення беззбитковості та розраховується за формулою:

$$KЗМ = \frac{ЗМ}{V}; \quad (3.15)$$

На ПрАТ «Калуський завод будівельних машин» розподілу підлягає чистий прибуток, що залишився в розпорядженні товариства після сплати податків та інших обов'язкових платежів. Технологія розподілу і статті використання чистого прибутку прописані в статуті товариства.

Результати аналізу різних видів прибутків (збитків) компанії за аналізований період наведено в табл. 3.3.

Дані аналізу рівня і динаміки фінансових результатів ПрАТ «БУДМАШ» за 2019 р. показують, що в звітному періоді компанія суттєво зменшила всі свої показники. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції зменшився на 26%.

Негативним фактором є збільшення витрат, зокрема адміністративних та операційних на 11% та 0,8%, відповідно.

Таблиця 3.3.

**Рівень і динаміка фінансових результатів
ПрАТ «БУДМАШ» за 2018-2019 рр.**

Показники	Попередній період	Звітний період	Відхилення (+ ; -)	
			абсолютне	відносне
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів), тис. грн.	34163,9	26439,1	-5391,8	77,4
Інші операційні доходи, тис. грн.	316,3	283,1	- 33,2	89,5
Інші доходи, тис. грн.	6,0	100,3	94,3	16,7
Собівартість реалізованої продукції (послуг), тис. грн.	15724,8	13116,6	- 2605,2	83,4
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	18445,1	13705,9	- 4739,2	74,3
Адміністративні витрати, тис. грн.	2015	2244	229	111
Витрати на збут, тис. грн.	985	756	-229	77
Інші операційні витрати, тис. грн.	19,3	45,5	26,2	100,8
Разом витрати, тис. грн.	3019,3	3045,5	26,2	100,8
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, тис.	23,3	(2072,8)	-2096,1	-
Податок на прибуток, тис. грн.	4,2	2,0	- 2,2	210
Чистий прибуток, тис. грн.	19,1	(2074,8)	-2093,9	0,9

Підсумовуючи результати аналізу, можна стверджувати, що успішна робота підприємства, потребує регулярного проведення аналізу порогу рентабельності і планування прибутку. Першим етапом має стати розрахунок мінімально допустимого обсягу продаж, іншими словами - порогу рентабельності, який проводиться по підприємству і за окремими видами продукції. На другому етапі

проводиться визначення стабільності прибутку до змін продажу, за допомогою розрахунку операційного левериджу. Наступним кроком є планування обсягів продажу. І на закінчення аналізу розраховується запас фінансової стійкості.

Усі ці показники розраховуються на підставі прибутку (балансового, прибутку від реалізації, чистого прибутку).

На основі даних Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (додаток Б, В) проводимо розрахунок впливу факторів на рентабельність компанії «БУДМАШ». Дані зводимо в таблицю 3.4.

Таблиця 3.4.

Рівень і динаміка рентабельності ПрАТ «БУДМАШ»

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+,-)
Чистий дохід від реалізації продукції та товарів, грн.	18445,1	13705,9	- 4739,2
Собівартість реалізації продукції та товару	15727,4	13116,6	-2605,2
Прибуток, грн.	23,3	(2074,8)	-2096,1
Рентабельність продажів, %	0,12	-0,15	-0,27
Рентабельність продукції, %	17	4,5	0,26

Отже, після проведених розрахунків, можна зробити висновок, що компанія не досить ефективно здійснює свою діяльність, не контролює витрати на виробництво. Оскільки рівень рентабельності продажів зменшився, це означає, що з кожної гривні проданої продукції та товару компанія не одержує операційний прибуток.

Заключним етапом аналізу прибутковості є розрахунок резервів підвищення прибутку і рентабельності. Основними джерелами резервів їх підвищення є: збільшення обсягів реалізації, зниження собівартості продукції, підвищення ціни реалізації за умови підвищення якості продукції [7, с. 227].

Таким чином, дослідження дозволило обґрунтувати доцільність комплексного використання методичних підходів аналізу прибутковості досліджуваного підприємства.

Дослідження показують, що вітчизняні підприємства ще не досить широко використовують CVP-аналіз, вони ще не переконалися у його перевагах в процесі управління і це підтверджують наші спостереження на заводі будівельних машин. Ще не всім відомо, що даний аналіз дозволяє ефективно управляти витратами і при цьому знаходити оптимальний зв'язок між постійними і змінними витратами, а також ціною та обсягами виробництва продукції, ефективно прогнозувати та планувати прибуток підприємства. Все це дає можливості підприємству збільшувати потенціал формування прибутку, в умовах складного ринкового господарювання.

Отже, CVP-аналіз передбачає контроль над затратами і розвитком будь-якого суб'єкта господарювання. Варто відмітити, що питання вдосконалення системи управління витратами є основними, через жорсткі умови конкуренції на ринку. Постійне зростання закупівельної ціни на сировину і цін на енергоносії призводить до надмірної економії ресурсів та їх ефективного використання.

3.2 Сучасні методи управління витратами та зарубіжний досвід їх використання

Здійснення господарської діяльності в ринкових умовах є свідченням того, що витрати проявляються як найважливіший об'єкт управління, тому вибір дієвого методу та способу управління витратами забезпечує в подальшому стрімкий розвиток та зростання конкурентоспроможності такого підприємства.

Досконале вивчення сутності, переваг та недоліків методів управління витратами зумовлюється їх різноманіттям.

Безперервний пошук шляхів оптимізації витрат та досягнення їх запланованого рівня призвів до створення безлічі методів управління витратами, а саме: «директ-костинг», «стандарт-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-

костинг», «CVP-аналіз», «кост-кілінг», «бенчмаркінг витрат», «LCC-аналіз» тощо.

Варто пам'ятати про відмінність між методами обліку та методами управління. Оскільки, методи обліку використовуються для визначення собівартості продукції, а методи управління необхідні для зменшення витрат[42, с.19]. Вивчивши більш детально це питання, до методів обліку пропонується включати директ- та стандарт-костинг, а також «absorption-костинг».

При використанні методу «директ-костинг» визначається точка беззбитковості, вивчаються можливості сегменту ринку і приймаються рішення по визначенні обсягів виробленої продукції[8, ст.3]. Доцільно використовувати цей метод під час економічних криз, а не в умовах підйому економіки, тому що в період занепаду прибутковості керівники більше контролюють змінні витрати, ніж постійні.

Система директ-костинг передбачає своєчасне отримання з регулярної звітності даних про собівартість, обсяги реалізованої продукції, прибутки, тобто про все, що необхідне для ефективного планування прибутку. Директ-костинг поєднує дієві засоби контролю за методом стандарт-кост та гнучкі бюджети. Основна проблема у використанні такої системи полягає у відокремленні постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат натомість планується до розподілення в залежності від методу, який планується використовувати, що може негативно відобразитися на результатах. Однак з роками підприємства прагнуть не стільки точно визначити собівартість, скільки мають на меті запобігти невиправданим витратам.

Для цього проводиться оперативний контроль також за постійними витратами. Контроль собівартості проводиться за стандартними нормативними затратами завдяки поєднанню «директ-костингу» зі «стандарт-костингом», в основу якого закладено підрахунок очікуваних витрат, що розраховуються на основі норм і нормативів покладених перед собою самим підприємством.

Засновником цієї системи вважається Ф. Тейлор[13, ст.73], який запропонував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у

1911р. впровадив діючу систему "стандарт-кост", що стала прототипом національної системи обліку - нормативного методу [13, ст.72].

Переваги системи "стандарт-кост" допомагають керівництву фірм забезпечуватися інформацією про величину відхилень від запланованих норм і причини їх виникнення, що необхідні для результативного прийняття управлінських рішень.

Але не варто забувати і про недоліки системи "стандарт-кост". Не всім зручно складати стандарти опираючись на технологічну карту виробництва. Зміна цін на сировину, в зв'язку з постійною інфляцією, ускладнює обрахунки незавершеного виробництва і вартості залишків, оскільки, не всі виробничі витрати можна прирівняти до стандартів, що саме і призводить до послаблення контролю за ними. Тому замість встановлених стандартів до різного виробництва застосовується середня вартість, яка буде базою для розрахунку цін.

Система «стандарт-костинг», при вивченні зарубіжного досвіду, спочатку використовувалась на машинобудівних підприємствах, а пізніше і в інших галузях промисловості для визначення собівартості продукції та контролю за виробництвом. Для вітчизняного господарювання рекомендовано застосовувати здебільшого промисловими підприємствами з масовим виробництвом.

«Absorption-костинг» виник в 30-х рр. XX ст. в США. Особливістю системи є те, що прямі витрати враховуються до собівартості окремих видів продукції на основі первинних документів, а непрямі витрати розділяються за об'єктами на основі бази розподілу. Він використовується, якщо на підприємстві виробляється тільки один або декілька продуктів; сума загальновиробничих витрат суттєво змінюється від періоду до періоду, а також наявні довгострокові контракти на здійснення певного обсягу робіт [34, ст.357].

Наступну групу методів можна зарахувати до категорії «методи управління». Вони передбачають цілеспрямовані дії менеджерів з однією метою – зменшити витрати.

Так, метод «таргет-костинг» пропонується застосовувати на етапі проектування нового виробу чи модернізації морально застарілої продукції [8,

ст.9]. Він передбачає традиційну формулу ціноутворення через те, що ціна складається з різниці прибутку і собівартості виробленої продукції.

Перевагами такої системи є намагання менеджерів та службовців наблизитися до цільової собівартості, в результаті чого приймаються нові, нестандартні рішення з інноваційним мисленням; необхідність постійно утримувати планову собівартість стримує застосувати в подальшому дорогу технологію або матеріал.

Головна перешкода в успішному впровадженні таргет-костингу полягає в організації налагодження тісної співпраці між різними підрозділами та працівниками.

Даний метод застосовується на підприємствах інноваційних галузей до яких відноситься і машинобудування, зокрема автомобілебудування. На Україні основна перешкода впровадження методу - це недостатньо ефективна і досконала система управлінського обліку, відсутність інформаційного забезпечення для прийняття рішень.

Наступний, який виник у Японії, метод «кайзен-костинг». Він набуває широкого застосування на підприємствах США та Європи та передбачає вдосконалення і зниження витрат, завдяки менеджерам і робітникам, що зменшують непродуктивні витрати. Здебільшого застосовується в галузях з довготривалим життєвим циклом продукції. Цей метод ідейно схожий з «таргет-костингом»[13, ст.74].

Ефективне використання вище згаданого методу передбачає вироблення певного стилю керівництва, що пропагує відкритість, довіру і співробітництво; формування стратегії подальшої діяльності підприємства; дотримання поставлених цілей; розвиток і застосування системи заохочення, для стимулювання співробітників; впровадження постійно діючої програми навчання та підвищення кваліфікації працівників.

Поєднання у використанні таргет-костингу та кайзен-костингу умовно створює загальну систему управління витратами. Перевагою такої сукупності методів є те, що вона забезпечить постійне зменшення витрат і дасть можливість

утримати їх на заданому рівні. Варто пам'ятати також і про недолік, щодо необхідності безперервної мотивації працівників і корпоративної культури.

Система управління витратами згідно ABC-методу, дає оцінку їх здійснення з погляду ефективності виконання операцій, пов'язаних з цим технологічним процесом. Така оцінка надає змогу оптимізувати обсяг витрат завдяки вилученню з них тих, що не пов'язуються на пряму з процесом виробництва продукції.

Завдяки такій оптимізації співвідношення між корисним ефектом об'єкта і сукупними витратами протягом життєвого циклу використовується групування, яке на практиці отримало назву ABC-Analysis, тобто ABC-аналіз [40, ст.38].

На нашу думку, запровадження методики управління витратами на основі ABC-методу, дасть можливість забезпечити формування раціональної структури витрат; зменшити собівартість продукції завдяки покращенню процесу виробництва; планомірно встановлювати нормативи обсягів та суми витрат; досягти максимізації прибутковості [34, ст. 360].

Відносно новим, у порівнянні із попередніми, є метод бенчмаркінгу, який представляє собою дослідницько-аналітичний вид діяльності. Термін "бенчмаркінг", з'явився у 70-ті роки минулого століття. Раніше успішно діючі організації активно вивчали і брали за основу передовий досвід підприємств партнерів і конкурентів, але популярність цього методу настала нещодавно. Бенчмаркінг допомагає швидко і з найменшими витратами удосконалювати бізнес-процеси, а у більш широкому сенсі, просто удосконалювати власну діяльність.

Він створює базу, що може бути використана як шаблон для поглибленого предметного дослідження. Причому цілі підприємств є різними, так наприклад: поліпшити позицію стосовно конкурентів; знизити витрати; зміцнити конкурентну позицію; підвищити ступінь задоволеності покупців; впровадити новітні технології безпеки; визначити слабкі місця процесу; поліпшити організацію тощо.

Його особливість, а в деяких випадках і недоліком, є те, що зібрана

інформація дозволяє отримати більш широке уявлення про характер діяльності лідерів конкурентного середовища, а також причини та чинники їхнього успіху, які в свою чергу мають бути узагальнені та використані в процесі побудови моделі ефективного підприємництва.

Метою наступного методу - «кост-кілінгу» - є максимальне зменшення витрат без заподіяння шкоди його діяльності. Мінімізація цін у рамках «кост-кілінгу» можлива через участь підприємства в тендерах, жорсткий тиск на постачальників, зменшення ланцюга руху сировини, пошук нових постачальників.

Отже, перевагою кост-кілінгу є те, що він скорочує витрати підприємства у короткий час, а недоліками - жорсткість, бо він передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу; не часте його використання не дасть очікуваних результатів.

Варто відмітити, що зарубіжні фахівці в більшій мірі застосовують аналіз співвідношення "витрати-випуск-прибуток". Також його популярність зростає і в нашій державі, завдяки оперативності та ефективності. За своєю сутністю CVP-аналіз дає змогу оперативно оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін. Перевагою є змога підприємства визначити обсяг реалізації залежно від запланованого прибутку.

Недоліками методу є: поділ витрат підприємства на змінні, які лінійно залежать від обсягу продукції, і постійні, які від нього не залежать, що на практиці зробити складно[42, ст.16].

Зміст методу «LCC-аналіз» закладений у визначенні витрат згідно етапів життєвого циклу продукції та використовується при стратегічному управлінні. В Україні такий метод можуть застосовувати ті підприємства, які виготовляють нестандартний асортимент продукції[40, ст.59].

Основною перевагою LCC-аналізу є забезпечення спланованого обсягу витрат і відповідність отримуваного доходу до витрат виробництва виробу; зіставлення структури витрат з структурою доходів. А до недоліків можна

віднести невизначеність в обліку накладних витрат, а також значна потреба в додаткових витратах на отримання додаткової інформації.

«Метод VCC» розглядає ланцюжок споживчої вартості, зокрема, передбачає аналіз витрат, що знаходяться поза сферою прямого впливу підприємства. Застосовується в стратегічному управлінні витратами. Передбачає дотримання високого рівня кваліфікації управлінського персоналу.

Для вибору дієвого методу управління витратами, необхідно визначити, мету та цілі підприємства. Виходячи з детального вивчення питання, щодо різноманіття методів управління, пропонуємо підібрати дієву та результативну модель:

1. Вихід на нові ринки - метод VCC, LCC-аналіз, таргет-костинг, CVP-аналіз, бенчмаркінг витрат;
2. Закріплення на існуючих ринках - бенчмаркінг витрат, кайзен-костинг;
3. Зростання прибутку в короткостроковому періоді - метод ABC, кост-кілінг;
4. Зростання прибутку в довгостроковому періоді - Таргет-костинг, кайзен-костинг;
5. Підвищення конкурентоспроможності підприємства за рахунок низьких витрат і відповідної низької ціни - метод VCC, таргет-костинг, бенчмаркінг;
6. Випуск нової продукції і виведення її на новий або існуючий ринок - LCC-аналіз, таргет-костинг[27, ст.142].

Розглянувши та проаналізувавши основні зарубіжні методи обліку управління витратами вибір існуючих моделей передбачає індивідуальний підхід.

Дослідження показали, що українські підприємства в більшій мірі використовують класичні, традиційні методи обліку. Вони і досі калькуюють собівартість продукції з повним розподілом витрат. Для вибору найкращого методу, керівництву потрібно провести детальні дослідження в усіх напрямках своєї діяльності, оскільки, від правильно обраного методу або їх сукупності залежить ефективність управління витратами, а в подальшому і розмір очікуваного прибутку.

3.3. Напрями удосконалення аналізу та управління витратами на підприємствах виробничої сфери

Стрімкий розвиток економіки призводить до постійної конкурентної боротьби між підприємствами за лідируючі позиції на ринку. І тому, високі прибутки та здобута конкурентна перевага є основною метою будь-якого підприємства, що досягається завдяки правильно налагодженій та організованій системі управління[9, с.41].

Впливають на фінансовий результат та характеризують ефективність використання ресурсів виробництва в більшій мірі витрати. Їхній показник є вагомим серед показників господарської діяльності та постійна зміна законодавчої бази, щодо витрат, потребує безперервного вивчення та вдосконалення. Це спричиняє появу нових більш ефективних підходів до управління, зокрема до управління витратами.

В Україні управлінський облік не регламентується державними нормативними документами. Підприємства здійснюють його на свій розсуд згідно самостійно розробленим системам та формам. Термін "управлінський облік" застосовується переважно в англomовних країнах світу. Так, у Німеччині його функції виконує контролінг, а у Франції, всі завдання перекладено на аналітичну бухгалтерію.

Починаючи з 2000 року в США, а згодом і в Україні, управління витратами розвивається як самостійна дисципліна, оскільки в розумінні підприємців стає необхідним елементом ефективної діяльності [9,ст.42]. Станом на сьогодні, єдиного цілісного процесу управління витратами практично не існує, проте наявність такого підрозділу у загальній системі управління будь-яким підприємством є необхідною. Адже для прийняття оперативних та ефективних рішень керівникам потрібна повна, розгорнута та достовірна інформація про фінансово-господарську діяльність їхнього підприємства, яку зможе надати тільки відділ управління витратами. Тому, дослідження необхідності стратегічного управління витратами залишається актуальним.

Інформаційне забезпечення управління витратами підпорядковується, як класичній системі обліку, так і традиційній системі управлінського обліку. Система управління витратами вивчається в різних аспектах. Наприклад, Косинська О. В.[19, ст.106] висвітлює управління витратами як процес формування їх за видами, місцями і носіями та постійного стимулювання зниження їхнього рівня[19, с. 107]. Вона розглядає невід'ємність класифікації витрат з метою оптимізації, проте відсунутим на другий рівень залишається їх планування та організація їх обліку. С.Ф. Голов[4, ст. 11], вважає управління витратами новою системою, що систематизує витрати і чітко їх відстежує, аналізує й контролює[4, с.12]. Л.В. Гусарова[9] трактує процес управління витратами як планування рівня і структури витрат; як організацію обліку витрат; як мотивацію керівників до контролю за витратами [9, с.6]. І.Є. Давидович[10] висвітлює управління витратами в ролі динамічного процесу, що передбачає управлінські дії з досягненням високого економічного результату [10, ст. 7].

Як показали дослідження, всі автори різняться в своїх думках, однак їхні твердження зводяться до того, що управління витратами зводиться по суті до глибокого вивчення їх класифікації, їхнього планування, аналізу, та саме головне до їх оптимізації що є запорукою отримання підприємством бажаного результату.

Будь-яке підприємство заради збільшення прибутку намагається знизити витрати, але з умовою збереження стабільної якості товару, щоб залишатися конкурентоспроможними на ринку. Це складний економічний процес, тому можна зробити висновок, що управління витратами це налагоджена система, яка допомагає економити наявні ресурси і отримувати максимальну віддачу від них через організацію обліку витрат у відповідності до підрозділів; аналізу структури та їхнього впливу на результати діяльності; приймання обґрунтованих управлінських рішень; планування рівня витрат, прибутку; формування системи мотивації працівників до зменшення витрат; контролю рівня витрат та вживання заходів для їх зменшення.

Завдання результативного управління витратами це застосування найефективнішого способу використання наявних ресурсів через їх оптимізацію.

В загальному, процес оптимізації діяльності виробництва - це пошук найефективніших методів господарювання, які б призвели до максимального ефекту з мінімальними витратами[19, с 107].

Оптимізація витрат, як окрема ланка, передбачає безперервний процес планування, обліку, аналізу витрат та прийняття рішень щодо подальшої економічної політики підприємства з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях організаційної структури. Де планування здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат та максимального прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат; облік – передбачає спостереження, ідентифікацію вимірювання та реєстрацію фактів витрачання ресурсів; аналіз, в свою чергу, здійснюється з метою визначення ступеня раціональності витрат та оцінки впливу відповідних факторів; організація та контроль – полягає у визначенні місць формування витрат з метою відслідковування причин перевитрат або економії; прийняття рішень у сфері витрат здійснюються з метою обґрунтування доцільності виробництва окремих видів продукції, виборі техніки та технології, формуванні товарного асортименту підприємства тощо[32].

Відштовхуючись від особливостей кожного підприємства та його видів діяльності керівники можуть застосовувати наступні напрямки оптимізації витрат, що були розроблені нами в результаті комплексного аналізу теми.

Спершу це налаштування самої системи управління витратами завдяки скороченню управлінського апарату та реорганізації детального обліку витрат. Механізм управління витратами передбачає економічні принципи, що реалізуються через організаційну систему, яка встановлює, яким чином управляють витратами, визначаються місця їх виникнення, норми, розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків між керівниками і фахівцями [20, ст.182]. Організація та деталізація витрат чітко виявляє де саме можна скоротити витрати, а де відбуваються зайві перевитрати.

У випадку розгляду витрат як інструмента збільшення прибутку, необхідно аналізувати з метою оптимізації кожен їхню вагомий частину, наприклад, витрати на оплату праці.

Тому, другим напрямком буде оптимізація витрат на оплату праці. Це можливе завдяки підвищенню продуктивності праці за рахунок автоматизації, вдосконалення організації торгівлі і праці, а також покращення використання робочого часу, підвищення рівня дисциплінованості та відповідальності працівників[14,с 177].

Підвищення продуктивності праці, на нашу думку, можна досягти шляхом автоматизації виробництва, застосування ефективної техніки; впровадження у діяльність економічних методів управління, вдосконалення ціноутворення; оптимізації чисельності працівників, побудови ефективної системи матеріального стимулювання.

Немало важливим є те, що оптимізація несе за собою мотивацію персоналу. Так, якщо заробітна плата буде виплачуватися не фіксованою ставкою, а частково у вигляді відсотка від реалізації, це буде мотивувати працівників, сприятиме підвищенню прибутковості підприємства.

Проте, оптимізація через мотивацію може нести негативні побічні ефекти, коли управління стимулює співробітників діяти не в інтересах підприємства. Це призводить до відсутності збігу цілей. І навпаки, коли управління мотивує бажану для організації поведінку, то в цьому випадку цілі організації і цілі співробітників співпадають.

Розбіжність цілей може спровокувати зосередження співробітниками своїх зусиль тільки на тих ділянках роботи де відслідковується система управління, незалежно від того, наскільки це бажано для цілей організації в цілому. Іншими словами, вони прагнутимуть першочергово підвищити власні показники роботи, і не будуть зважати на не досягнення загальних цілей організації [26, ст.142].

Також важливою складовою витрат є матеріальні витрати у складі собівартості продукції, оскільки процес придбання сировини має бути організованим. Оптимізація витрат передбачає перегляд керівниками процесу

закупівлі, для цього потрібно проводити тендер серед низки постачальників та здійснити відбір найбільш вигідніших умов покупки сировини. Для цього необхідно проводити наскрізний аналіз логістичних каналів. При раціональній організації процесу поставок зменшиться кількість складських запасів, в тому числі і обсяг готової, але не реалізованої продукції. У багатьох випадках цього можна досягти шляхом скорочення кількості складів або часткового їх об'єднання. Складські приміщення, що звільняться можна здати в оренду, таким чином розморозити частину грошових ресурсів[27, с.172].

Перегляд матеріально-технічної бази компанії також можна розглядати частиною оптимізації витрат. Службі управління витрат слід провести аналіз щодо економічної вигоди закупівлі нового або модернізації старого обладнання. Дана інформація із розрахунками допоможе керівництву прийняти вигідні рішення щодо таких витрат.

Наступний крок це визначення причин браку. Ведення аналітичного обліку браку, його класифікація сприятиме його своєчасному усуненню та запобіганню та призведе до зниження собівартості, що дасть можливість раціонально використовувати відходи виробництва.

Запровадження на підприємстві концепції ланцюга цінностей може також сприяти зменшенню витрат. Це досягається налагодженням тісних зв'язків з постачальниками та покупцями, внаслідок чого утворюється ланцюг цінностей починаючи з вихідних джерел сировини для постачальників даного підприємства аж до готової продукції, доставленої кінцевому покупцеві. Суттєву перевагу підприємство може отримати, втрутившись у роботу постачальників і отримавши для себе певні переваги по витратах. З іншого боку, таким чином зростають конкурентні переваги, якщо приділити більше уваги обслуговуванню клієнтів.

Вивчаючи ланцюжки цінностей, конкурентоспроможність зростає завдяки виявленню прихованих резервів та подальшої оптимізації.

Дослідження показали, що зменшення та оптимізація витрат і надалі буде актуальною проблемою на більшості підприємств. Раціональна система управління витратами, в результаті якої приймаються рішення, спрямовані на

підвищення ефективності діяльності, здобуття конкурентної переваги та підвищення прибутковості, сприятиме успішності та процвітанні підприємства.

Підсумовуючи вищезазначене треба відмітити, що одним із основних засобів отримання більшого обсягу прибутку і досягнення конкурентної переваги є не просто зменшення, а саме оптимізація витрат.

Результати проведеного комплексного аналізу витрат ПрАТ «Будмаш» показали, що під час здійснення господарської діяльності, конкурентні переваги досягаються із застосуванням наступних напрямів оптимізації:

- удосконалення системи управління витратами;
- оптимізація витрат на оплату праці та підвищення продуктивності праці;
- удосконалення процесу закупівлі;
- організація відділу логістики
- придбання нового або модернізації старого обладнання
- вивчення причин браку;
- впровадження концепції ланцюга цінностей.

Управління витратами підприємства - це ціла самостійна система і вона може більш ефективно працювати у тому випадку, коли наявні ресурси використовуються економно та раціонально. В такому випадку, система забезпечуватиме активний та системний пошук можливостей для зниження витрат, і таким чином забезпечувати розвиток підприємства та підняття його конкурентоспроможності.

Для успішного функціонування підприємства, керівники повинні більше уваги приділити налагодженню системи управління витратами, застосовувати нові заходи і напрями оптимізації витрат, необхідно вивчати і застосовувати досвід зарубіжних компаній.

Висновки

Управління витратами виробництва і реалізації продукції - це складний процес, в якому закладено сутність управління всією діяльністю підприємства, оскільки в повному обсязі охоплює процеси виробництва готової продукції, обсягу реалізації та отримання кінцевого результату.

Прогнозування, планування, нормування витрат, облік і калькуляція, аналіз і контроль за витратами знаходяться в тісному взаємозв'язку, та являються основними складовими управління витратами підприємства.

Як показали дослідження, найскладнішою ланкою управлінського обліку вважається система обліку витрат, яка розподіляє їх у процесі виробництва продукції та передбачає визначення рентабельності, вирішення питань щодо збільшення доходів завдяки зменшенню витрат, вибір стратегії цільового вкладення грошових коштів, а також їх оптимізацію.

На рівні підприємства пріоритетними є питання формування та величини витрат, оскільки саме витрати і ціна визначають необхідні обсяги виробництва продукції (робіт, послуг), ефективність використання тих чи інших технологій виробництва і, звичайно, основну мету діяльності – одержання максимального прибутку.

Таким чином, для впевненої роботи в умовах ринкової конкуренції та забезпечення фірмі підприємницького успіху, передусім необхідно скорочувати поточні витрати. Разом з тим, світовий досвід показує, що найвищих результатів можна досягти не за суттєвої мінімізації витрат, а за їх оптимізації. Оптимальними треба вважати такі витрати на виробництво і реалізацію продукції, які забезпечують підприємницькій структурі отримання не просто прибутку, а максимально можливого прибутку.

Також, на нашу думку, велике різноманіття методів управління витратами зумовлює потребу в досконалому вивченні їх сутності, переваг та недоліків. Саме тому, вміння планомірно і раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання.

Вітчизняні вчені тривалий період брали участь у розробці класифікації витрат за різними ознаками, однак в умовах планової економіки вона мала обмежене використання. Розподіл витрат на постійні та змінні, що широко використовується у практиці зарубіжних країн для цілей управління, на наших підприємствах приживається проблематично.

Необхідно зауважити, що саме на розподілі витрат на постійні та змінні, побудована популярна на Заході система розрахунку собівартості «директ-костинг», а також аналіз беззбитковості. Такий розподіл витрат зумовлений неоднаковим впливом обсягу виробленої продукції на величину витрат.

Застосування методу «директ-костинг» спрощує управління витратами виробничого підприємства через оптимізацію асортименту продукції, переорієнтування виробництва з урахуванням зміни умов ринку та допомагає зробити правильний вибір між власним виробництвом і придбанням комплектуючих виробів або деталей на стороні.

Проте в Україні багато виробничих підприємств використовують гібридну систему калькулювання собівартості з елементами директ-костингу. Вони прагнуть одночасно вирішити два несумісні завдання: в одній одиниці продукції врахувати всі витрати підприємства та на основі визначених показників розрахувати рівень беззбитковості виробництва.

Саме тому, особливості застосування методу директ-костингу розглядалися на прикладі організації обліку витрат, обсягу продажу і прибутку ПрАТ «Калуський завод будівельних машин», що спеціалізується на виготовленні спеціальних вантажопідіймальних кранів та їх монтажі, а також проектує, виготовляє і поставляє сучасне підйомно-транспортне обладнання високої якості та вироби по індивідуальному замовленню.

За всі роки роботи, товариство набуло репутацію надійного бізнес партнера. Щоб відповідати вимогам ринку і підвищувати свою економічну ефективність, ПрАТ «БУДМАШ» правильно зплановує виробничу модель з застосуванням системи директ-костингу. Для цього воно здійснює чотири етапи по розрахунку даних, після чого проводить аналітичні роботи.

На першому етапі, відповідальний персонал визначає можливі межі випуску одиниці кожного виду продукції. Для цього керівництво обдумує випуск яких продуктів, враховуючи можливість їх збуту, дозволить забезпечити ритмічність виробництва; для яких продуктів потрібно спеціальний маркетинговий супровід під час продажу; який товар повинен бути проданий у межах сезону, а який може накопичуватися для майбутніх періодів; як вплине на збут зниження або підвищення відпускної ціни на виріб на 5 і 10 відсотків.

На другому етапі, виділяються прямі витрати на одиницю продукції за видами, використовуючи систему директ-костингу. Витрати, які безумовно пов'язані з виробництвом одиниці окремого виду продукції, включаються до її прямої собівартості.

Проте, як показали дослідження, залишаються витрати змішаного типу, які неможливо розрахувати на одиницю продукції. Так, під час виготовлення спеціальних вантажопідіймальних кранів та їх монтажу обладнання зношується більше і це призводить до регулярного часткового або капітального ремонту. Тому навіть найдетальніший облік прямих витрат не виключає деякі відхилення від реального стану справ. Принцип розподілу всіх витрат за групами статей припускає подальший однотипний підхід і в аналізі доцільності їх фінансування. Врешті-решт кожна стаття має свої нормативи, способи мінімізації витрат і періодичність моніторингу.

Третій етап призводить до визначення рівня постійних витрат виробництва.

Згідно даних фінансової звітності було відслідковано зростання всіх елементів витрат, окрім матеріальних. Рівень їхнього зростання досягає 16%.

Для аналізу перспектив виробництва в системі директ-костингу не вистачає інформації про коефіцієнт маржинального доходу (Кмд). Тому підприємство розраховує його за кожним видом продукції.

На четвертому етапі визначається питома вага відносних витрат на збут у структурі прямого маржинального доходу.

Описані вище етапи допомагають ПрАТ «Калуський завод будівельних машин» оцінити свої можливості з точки зору збільшення обсягів випуску;

знизити виробничі витрати на одиницю продукції; визначити рівень витрат на збут; оцінити постійне утримання виробництва.

Підприємство стежить за тенденціями і актуальністю асортименту і виготовляє сучасні крани та іншу вантажопідіймальну техніку, опалубочні системи для будівництва, металоконструкції та метало форми, а також інші конструкції для застосування вантажопідійомних технологічних рішень.

На погляд керівництва заводу «Будмаш», необхідно починати процес організації обліку з раціонально орієнтованого документообігу. З його допомогою здійснюється контроль за виробничим процесом, приймаються оперативні рішення щодо підвищення його ефективності та результативності. Недоліки в розробці схем руху документів (документообігу) часто є причиною незадовільної організації обліку витрат та доходів в цілому.

Подальші кроки щодо створення оптимальної моделі виробництва полягають у аналітичній роботі.

Для цього на заводі проводять аналіз співвідношення «витрати - обсяг виробництва (реалізації) - прибуток». Аналіз отриманих доходів та здійснених витрат у динаміці передбачає їх вивчення протягом аналізованих років з метою виявлення певних тенденцій та закономірностей.

В сучасних умовах існує велика кількість методів розробки стратегій, які ґрунтуються або на ринковому підході з аналізом зовнішнього середовища, або на ресурсному - з аналізом внутрішніх сильних та слабких сторін. Саме тому, нами було проаналізовано внутрішнє середовище, а саме звітну фінансову інформацію, що дало змогу визначити оптимальний рівень затрат та спрогнозувати їх на 2021 рік, адже лише комплексний аналіз надає змогу визначити стратегію оптимізації витрат.

Проаналізувавши дані таблиці зрозуміло, що в 2019 році відбулося зменшення доходів від основної діяльності компанії на 26% в порівнянні з 2018 роком. Ці обставини також пояснюють збільшення інших операційних і фінансових доходів відповідно на 11%. Такі показники свідчать про те, що

товариство втрачає свою продуктивність, хоч і з кожним роком вдосконалює свою роботу, та це не впливає на збільшення доходів.

Одним із показників, який дозволяє зробити висновок про ефективність роботи ПрАТ «БУДМАШ», є прибуток, оскільки отримання його означає досягнення беззбитковості виробництва. Тому проведено аналіз беззбитковості, що ґрунтується на комплексному дослідженні впливу зміни обсягу виробництва, структури продаж, постійних, змінних витрат, ціни продажу товару на кінцевий результат діяльності виробника - прибуток.

Підсумовуючи результати аналізу, можна стверджувати, що успішна робота підприємства, потребує регулярного проведення аналізу порогу рентабельності і планування прибутку. Першим етапом має стати розрахунок мінімально допустимого обсягу продаж, іншими словами - порогу рентабельності, який проводиться по підприємству і за окремими видами продукції. На другому етапі проводиться визначення стабільності прибутку до змін продажу, за допомогою розрахунку операційного левериджу. Наступним кроком є планування обсягів продажу. І на закінчення аналізу розраховується запас фінансової стійкості.

Досліджувана компанія не досить ефективно здійснює свою діяльність, не контролює витрати на виробництво. Оскільки рівень рентабельності продажів зменшився, це означає, що з кожної гривні проданої продукції та товару компанія не одержує операційний прибуток.

Загалом, дослідження показують, що вітчизняні підприємства ще не досить широко використовують CVP-аналіз, вони ще не переконалися у його перевагах в процесі управління і це підтверджують наші спостереження на заводі будівельних машин. Ще не всім відомо, що даний аналіз дозволяє ефективно управляти витратами і при цьому знаходити оптимальний зв'язок між постійними і змінними витратами, а також ціною та обсягами виробництва продукції, ефективно прогнозувати та планувати прибуток підприємства. Все це дає можливість підприємству збільшувати потенціал формування прибутку, в умовах складного ринкового господарювання.

Також, варто не забувати, і про недоліки системи «директ-костинг». Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується, а це позначається на результатах. Під час переходу від системи повного розподілу витрат до системи «директ-костинг» виникають проблеми у визначенні суми податку на прибуток і оцінюванні запасів при складанні звітів.

Скорочення розриву між досягнутим рівнем використання ресурсів та можливим рівнем, виходячи із оптимізації їх суми, сприятиме покращенню виробничого потенціалу машинобудівних підприємств, що було доведено на прикладі одного з провідних представників галузі «Калуський завод будівельних машин». Визначення оптимального рівня затрат для підприємства при дослідженні на основі використання методу «директ-костинг» та визначення саме тих оптимальних затрат здійснення операційної діяльності при яких підприємство буде ефективно та прибутково працювати, на нашу думку, стало доцільним. Було виявлено, що потрібно приділяти увагу механізму мінімізації витрат підприємства в загальній сумі чистого доходу. Оптимізація витрат, а не скорочення їх обсягів має стати результативним явищем. Для цього необхідно виявити непродуктивні витрати, оскільки вони негативно впливають на фінансові результати та на ефективність господарювання в цілому.

Список використаних джерел

1. Адаменко, Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства. - Економіка. Менеджмент. Підприємництво. 2011. № 23. С. 100–106.
2. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: учеб. курс/И. А. Бланк. К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. 528 с.
3. Бойчик І.М. Економіка підприємства: Навчальний посібник. Вид. 2-ге, доповн. і переробл. К.: Атіка, 2007. 528 с.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник/ С.Ф. Голов. 3-є вид. К.: Лібра, 2006. 704 с.
5. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV – Офіц. текст із змін. станом на 02.06.2016. Режим доступу: <https://ligazakon.net/document/view/T030436>.
6. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
7. Грещак, М. Г. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. К.: КНЕУ, 2002. 131 с.
8. Грицай О. І. Застосування методів управління витратами в інноваційній діяльності підприємства / О. І. Грицай // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". 2011. № 720 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 9–15.
9. Гусарова Л.В. Управління витратами: загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат: конспект лекцій / Л.В. Гусарова. – К.: КНУБА, 2006. 44 с.
10. Давидович І.Є. Управління витратами: навчальний посібник/І.Є. Давидович. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
11. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат і доходів підприємства / В. Дерій // Проблеми теорії та методології

- бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2010. Вип. 2. С. 77-83.
12. Добровський В. М. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. Для самост. вивч. дисц. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. К.: КНЕУ, 2013. 235 с.
 13. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду / Л. І. Дороженко // Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. 2014. № 2. С. 72-76. [Http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_2_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_2_15)
 14. Качмарик Я.Д. Витрати підприємства та шляхи їх оптимізації / Я. Качмарик, О. Верещинська // науковий вісник НЛТУ: збірник науково-технічних праць. Львів, 2007. С.174-177
 15. Ковтуненко К.В. Економічне оцінювання інноваційної діяльності промислового підприємства: своєчасність процесу та достовірність результату: [моногр.] / К.В. Ковтуненко, Л.П. Шацкова. Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. 254 с.
 16. Ковтуненко Ю.В. Аналіз структури витрат промислового підприємства /Ю.В. Ковтуненко, А.В. Крисенко, О.В. Амурова // Праці Одеського політехнічного університету: Науковий та науково-виробничий збірник. – Одеса, 2014. Вип. 2(44). С.202–207
 17. Колісник Г.М. Складові системи управління витратами підприємницьких структур / Г.М. Колісник // Економічний вісник університету. ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний ун-т ім. Г. Сковороди». 2011. Вип. 17/2. С. 66–69.
 18. Кононенко О., Маханько О. Аналіз фінансової звітності. 4-те вид., перероб. і доп. Х.: Фактор, 2008. 200 с.
 19. Косинська О. В. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств / О. В. Косинська // Формування ринкових відносин в Україні. - 2011. № 7(122). с. 106-110. [Http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu_2011_7_25.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/frvu_2011_7_25.pdf)
 20. Леонов Я.В. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності/ Я. Леонов, Ю. Герасименко// бюлетень

- міжнародного нобелівського економічного форуму. 2010. № 1. Том 2. С.175-183.
21. Лисенко, А. О. Порівняльний аналіз концептуальних підходів до управління витратами/ А. О. Лисенко // Бізнесінформ. 2012. № 5. С. 35–38.
 22. Литовченко, О. Ю. Удосконалення процесу управління витратами підприємств за допомогою інструментів структурно-функціонального моделювання / О. Ю. Литовченко, І. П. Сиротина // Вісник економіки транспорту і промисловості. 2011. № 3. С. 162–165.
 23. Маліновська І. Оптимізація структури витрат як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства 29.04.2011. Режим доступу до ресурсу: <http://conf-cv.at.ua/forum/50-415-1>.
 24. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Держкомітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.
 25. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: Підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2007. С. 704.
 26. Погорелов Ю.С. Предпочтение в выборе методов управления затратами/ Ю.С. Погорелов// Управління проектами та розвиток виробництва: Зб.наук.пр. Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2005. №2(14). С. 142-152. Режим доступу: <http://www.pmdp.org.ua/>
 27. Погорелов, Ю. С. Управління затратами підприємства : монографія / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. К.: Лібра, 2007. С. 320.
 28. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI – Офіц. текст із змін. станом на 20.11.2016. [Http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/%202755-17](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/%202755-17).
 29. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємства: Підручник / 3-те вид., перероб. та доп. К.: КНЕУ, 2000. 460с.
 30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 “Дохід”: сайт Верховної

ради України.

31. Полянська, А. Ситуаційний підхід до управління затратами підприємства / А. Полянська // Вісник ТНЕУ. – 2011. – № 1. – С. 134–140.
32. Попович Г.В. Оптимізація витрат підприємства, як важливий фактор підвищення конкурентоспроможності [Електронний ресурс] / Г.В. Попович // матеріали конференції «Актуальные проблемы современных наук». - 2011. Режим доступу до ресурсу: <http://www.rusnauka.com>.
33. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. 3-тє вид., переробл. і доповн. К.: Знання, 2008, 630 с.
34. Потій В.З., Куліш Г.П. Теоретичні підходи до управління витратами підприємства / В.З. Потій, Г.П. Куліш // Формування ринкової економіки: наук. зб. / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". 2013. Вип. 29. С. 357-370.
35. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядок їх планування у торговельній діяльності: Наказ Міністерства економіки України № 226 від 2.03.2010 р., Електронний ресурс.
36. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
37. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>.
38. Просянюк Н.О., Ананська М.О., Кірсанова В.В., Станіславик О.В. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи: [навчальний посібник]. Харків: Бурун Книга, 2010. 240 с.
39. Пустова І. В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки / І. В. Пустова // Інвестиції: практика та досвід. 2013. № 11. С. 39-42. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2013_11_12.

40. Рогатюк О.В. Методи управління витратами на вітчизняних підприємствах / О.В. Рогатюк. Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/2_K AND_2011](http://www.rusnauka.com/2_K_AND_2011).
41. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства/ Навчальний посібник. / Г.В. Савицька. К.: Знання, 2004. С. 654.
42. Сльозко Т. Методи обліку витрат чи методи управління витратами: проблеми дифініцій / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 4. С. 16-21. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_4_4.
43. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. 5-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта, 2013.
44. Фандель, Г. Теорія виробництва і витрат / Г. Фандель; пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М. Г. Грещака. К. : Таксон, 2000. С. 520.

Додаток А
Таблиця 2.6.

Облік реалізації товарів ПрАТ «Будмаш»

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
а) оплата, а потім відвантаження продукції			
1	Отримана передоплата за продукцію	301, 311	681
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	643	6411
3	Відвантажена готова продукція покупцеві	681	701
4	Відображені розрахунки з ПДВ	701	643
5	Списана собівартість готової продукції	901	281
6	Списана сума доходу від реалізації на фінансовий результат	701	791
7	Відображені адміністративні витрати	92	311,372 631,65,661
8	Відображені витрати на збут	93	631,65,661
9	Відображені інші операційні витрати	94	281
10	Списана на фінансовий результат собівартість	791	901
11	Списані фінансовий результат адмінвитрати	791	92
12	Списані фінансовий результат витрати на збут	791	93
13	Списані фінансовий результат інші витрати	791	94
б) відвантаження продукції покупцю, а потім оплата			
1	Відвантажена готова продукція покупцеві	361	701
2	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	701	6411
3	Списана собівартість гот. продукції	901	281
4	Списана сума доходу на фінансовий результат	701	791
5	Відображені адміністративні витрати	92	311,372 65
6	Відображені витрати на збут	93	631,65,661
7	Відображені інші операційні витрати	94	281
8	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	901
9	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати, витрати на збут.	791	92 93 94

Джерело: Звіт по бухгалтерських проведення ПрАТ «Будмаш».

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 5 розділу I)

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство

ПРАТ "КАЛУСЬКИЙ ЗАВОД БУДІВЕЛЬНИХ МАШИН"

Територія ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА

Організаційно-правова форма господарювання Акціонерне товариство

Вид економічної діяльності Виробництво підіймального та вигінного-розвантажувального устаткування

Середня кількість працівників, осіб 69

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон вулиця Богдана Хмельницького, буд. 79, м. КАЛУШ, ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА обл., 77300

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

Коди		
2020	01	01
01267876		
2610400000		
230		
28.22		

66316

1. Баланс на 31 грудня 2019 р.

Актив	Форма № 1-м Код за ДКУД		1801006
	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	-	8,0
первісна вартість	1001	-	20,6
накопичена амортизація	1002	(-)	(12,6)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби :	1010	1 103,8	975,9
первісна вартість	1011	7 117,0	7 127,4
знос	1012	(6 013,2)	(6 151,5)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	1 103,8	983,9
II. Оборотні активи			
Запаси :	1100	4 585,9	3 094,8
у тому числі готова продукція	1103	2 542,8	1 495,8
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1 327,5	68,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	4,9	4,9
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	306,7	284,6
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	1 616,8	2 324,7
Витрати майбутніх періодів	1170	1,7	0,2
Інші оборотні активи	1190	68,7	94,5
Усього за розділом II	1195	7 912,2	5 872,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів	1200	-	-
Баланс	1300	9 016,0	6 856,1

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	14,0	14,0
Додатковий капітал	1410	3 643,0	3 643,0
Резервний капітал	1415	4,0	4,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	3 892,8	1 818,0
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	7 553,8	5 479,0
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	302,7	107,5
розрахунками з бюджетом	1620	466,4	408,9
у тому числі з податку на прибуток	1621	4,1	2,0
розрахунками зі страхування	1625	36,0	49,7
розрахунками з оплати праці	1630	181,4	197,7
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	475,7	613,3
Усього за розділом III	1695	1 462,2	1 377,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	9 016,0	6 856,1

2. Звіт про фінансові результати
за період з 01.01.2019 по 31.12.2019 р.

Форма № 2-м

Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	13 705,9	18 445,1
Інші операційні доходи	2120	283,1	316,3
Інші доходи	2240	100,3	6,0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	14 089,3	18 767,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(13 116,6)	(15 724,8)
Інші операційні витрати	2180	(3 045,5)	(3 019,3)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(16 162,1)	(18 744,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	(2 072,8)	23,3
Податок на прибуток	2300	(2,0)	(4,2)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	(2 074,8)	19,1

Керівник

(підпис)

Барцевський Володимир Михайлович

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

Федорко Ольга Францівна

(ініціали, прізвище)

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство

ПРАТ "КАЛУСЬКИЙ ЗАВОД БУДІВЕЛЬНИХ МАШИН"

Дата(рік,місяць,число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КВЕД

Коди		
2019	01	01
01267876		
2610400000		
230		
28.22		

Територія ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА

Організаційно-правова форма господарювання Акціонерне товариство

Вид економічної діяльності Виробництво підйомного та вантажно-розвантажувального устаткування

Середня кількість працівників, осіб 78

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон вулиця Богдана Хмельницького, буд. 79, м. КАЛУШ, ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА обл., 77300

66316

1.Баланс на 31 грудня 2018 р.

Актив	Форма № 1-м Код за ДКУД 1801006		
	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби	1010	1 225,2	1 103,8
первісна вартість	1011	7 049,5	7 117,0
знос	1012	(5 824,3)	(6 013,2)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	1 225,2	1 103,8
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	5 665,1	4 585,9
у тому числі готова продукція	1103	2 806,2	2 542,8
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1 061,9	1 327,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	14,9	4,9
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	64,0	306,7
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	731,0	1 616,8
Витрати майбутніх періодів	1170	6,8	1,7
Інші оборотні активи	1190	208,9	68,7
Усього за розділом II	1195	7 752,6	7 912,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	8 977,8	9 016,0

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	14,0	14,0
Додатковий капітал	1410	3 643,0	3 643,0
Резервний капітал	1415	4,0	4,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	3 873,7	3 892,8
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	7 534,7	7 553,8
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	1 094,8	302,7
розрахунками з бюджетом	1620	156,8	466,4
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	4,1
розрахунками зі страхування	1625	4,1	36,0
розрахунками з оплати праці	1630	143,3	181,4
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	44,1	475,7
Усього за розділом III	1695	1 443,1	1 462,2
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	8 977,8	9 016,0

2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2018

Форма № 2-м Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	18 445,1	17 412,7
Інші операційні доходи	2120	316,3	1 120,5
Інші доходи	2240	6,0	57,5
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	18 767,4	18 590,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(15 724,8)	(14 488,1)
Інші операційні витрати	2180	(3 019,3)	(3 737,6)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(18 744,1)	(18 225,7)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	23,3	365,0
Податок на прибуток	2300	(4,2)	(1,0)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	19,1	364,0

Керівник

(підпис)

Головний бухгалтер

(підпис)

ХМАРНИК АНАТОЛІЙ ВОЛОДИМИРОВИЧ

(ініціали, прізвище)

Федорко Ольга Францівна

(ініціали, прізвище)