

проблемы, концепции методы: Пер. с англ. / Б. Колас; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 576 с. 13. Корнеева Е. Создаем финансовую службу // Финансовый директор. – 2007. – № 2 (февраль). 14. Стефаненко М.М. Система збалансованих фінансових показників як основа прийняття контролінгових рішень // Фінанси України. – 2007. – № 3. 15. Смирнов С.А. Контролінг. – М., 2007. 16. Теличко Р.К. Фінансове планування на малих та середніх підприємствах // Економіка, фінанси, право. – 2007. – № 8. 17. Батрин Ю.Д., Фомин П.А. Особенности управления финансовыми ресурсами промышленных предприятий. – М.: ЮНИТИ, 2001. 18. Контролінг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 279 с.

УДК 336.5.02

В.М. Коваленко, Д.М. Коркуна

Львівський національний університет імені Івана Франка

ВДОСКОНАЛЕННЯ ПЛАНУВАННЯ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ ЧЕРЕЗ ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

© Коваленко В.М., Коркуна Д.М., 2007

Розглянуто сучасні проблеми управління витратами, дослідження та публікації на цю тематику, запропоновані нові підходи до розуміння природи та формування накладних витрат.

Modern problems of management by expenses are considered in article. Researches and publications on the given subjects are analysed and new approaches to understanding of the nature and formation of superimposed expenses are offered.

Постановка проблеми. Ні в кого не викликає сумніву, що без належного фінансового планування практично неможливо досягнути високих результатів господарської та фінансової діяльності. Воно дає можливість знизити ризики невизначеності, пов'язаної з прийняттям рішень, орієнтованих на майбутнє. Ефективність діяльності підприємства, значною мірою, залежить від фінансового планування, синонімом якого, в сучасних умовах, стає бюджетування.

Саме фінансове бюджетування сприяє розумінню необхідності оптимізації використання різного роду ресурсів. Бюджет – це форма вираження фінансового планування, де знаходять своє відображення доходи та видатки, джерела формування та напрямки використання коштів тощо, це інструмент, який забезпечує управління фінансовими ресурсами підприємства.

Основною метою бюджетування є складання основного фінансового плану – бюджету з позитивним фінансовим результатом. За оцінками спеціалістів, підприємства, які не складають бюджетів, втрачають за рік до 20 % своїх доходів, через нестачу інформації для прийняття правильних управлінських рішень [1].

Серед недоліків бюджетування, на які вказують фахівці, можна виділити:

- до фактичних даних за попередній звітний період використовується відсоток коригування;
- основна увага зосереджена на витратах, а не на фінансовому результаті;
- не сприяє постійному підвищенню якості процесів на підприємстві;
- основна увага зосереджена на центрах витрат, а не на оптимізації процесів на підприємстві;
- не контролюються витрати в період зростання господарської діяльності;
- основна увага зосереджена тільки на постійних і змінних витратах, а не на використанні функціональних можливостей [5].

Серед перелічених особливої уваги заслуговує останнє. Найпроблематичнішим з погляду методології планування є бюджетування непрямих витрат. Ці витрати, в основному, пов'язані з роботою допоміжних підрозділів та загальним управлінням, значення яких в сучасних умовах постійно зростає, а виробництво, з метою задоволення широкого кола потреб споживачів, усе більше набуває серійного та одиничного характеру. Отже, усе актуальнішою стає необхідність визначення як планових, так і фактичних витрат на виготовлення окремих виробів. У разі традиційного бюджетування, сума непрямих накладних витрат розподіляється відповідно до прийнятої бази розподілу на підприємстві, що унеможлиблює їх точний розрахунок. У результаті в бюджет закладаються надмірні витрати, або не враховуються деякі з них. Вирішення цієї проблеми можливе через запровадження процесно-орієнтованого бюджетування [4].

Проте таке планування стане можливим у разі запровадження обліку витрат за видами діяльності, що можливо при широкій автоматизації процесів обліку та контролю. Саме технічні можливості створили передумови для запровадження на Заході у 80-х роках минулого століття системи ABC (Activity-based costing), основною особливістю якої є запровадження системи диференційованих баз розподілу, що дозволяє обґрунтованіше розподіляти накладні витрати, як у розрізі окремих центрів відповідальності, так і окремих виробів. Це, своєю чергою, дозволяє покращити аналіз, планування та прийняття управлінських рішень стосовно обсягів виробництва окремих виробів, пошуку шляхів економії тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні розробки у цій сфері проводили у 60-70 роках, зокрема, опублікована у 1970 році праця Г. Штаубуса "Activity Accounting and Input Output Accounting" стає широковідомою. У 1980–1990 роках ця ідея підтримується багатьма вченими, такими як Р. Каплан, Р. Купер, П. Терні та іншими [3].

На теренах СРСР в аналогічний період подібні дослідження проводили такі вчені, як Н. Аксененко, Д. Ураков, А. Васильков, А. Міневский, М. Чумаченко. Вони також звертали увагу на те, що на виробництві надто збільшений облік витрат, що мають різне призначення без урахування того, що такі витрати здебільшого формуються поза виробничими підрозділами. Централізація організаційних, фінансових, заготівельно-збутових тощо допоміжних функцій фактично створювала передумови для здійснення збільшеного обліку таких витрат, розподіл яких по відповідних об'єктах не міг бути адекватним. Проте в період масового виробництва така проблема не була особливо актуальною.

В сучасних умовах свої роботи цій проблематиці присвятили М. Данилюк, В. Лацій, Д. Атаманов, В. Савчук, І. Троян, Д. Брімсон, Д. Антос та інші [1–4].

Цілі статті. Демократизація у сфері виробництва, отже, зростання повноважень та відповідальності, як загалом по підприємствах, так і в розрізі окремих центрів відповідальності, викликають потребу у поглибленні процесів управління, як по вертикалі, так і по горизонталі, як по видах (сферах) діяльності, так і окремих операціях. Останнє пов'язане з глибшою деталізацією обліку, контролю, планування та теоретико-методологічним і програмним забезпеченням. Вирішення таких завдань, в умовах діючих підприємств, може мати поетапний, проте, обов'язково, комплексний характер. Метою статті є розробка методологічних підходів до розуміння природи та планування накладних витрат на основі аналізу практики та методики їх формування в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу. Метою планування накладних витрат, як і планування собівартості загалом, є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва окремих виробів та всієї продукції підприємством. Розрахунки затрат окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва, загалом, для внутрішнього планування, формування цін тощо.

Отже, визначення реальних обсягів загальноцехових та загальновиробничих витрат, у розрізі їх окремих складових та загалом, дозволяє вирішувати завдання, що стоять перед управлінням.

На практиці розподіл та планування накладних витрат по окремих видах продукції (робіт, послуг) проводиться за допомогою загальноприйнятих баз розподілу, таких, як заробітна плата виробничого персоналу, обсяги діяльності, прямі витрати, ставки витрат на експлуатацію та утримання обладнання тощо. Здебільшого таким базовим показником є заробітна плата основних робітників.

Розглянемо найпоширеніший спосіб розподілу накладних витрат через використання базових показників.

Припустимо, що на N видів продукції припадає деякий обсяг накладних витрат S . Припустимо також, що існує деякий базовий показник B , значення якого пов'язано з розподілом накладних витрат і береться за базу розподілу

Під час виробництва відбувається визначення базового показника, який відповідає виготовленню кожного окремого виду продукції B_1, B_2, \dots, B_n . Отже, накладні витрати, що припадають на k -й вид продукції можна визначити за формулою

$$S_k = \frac{B_k}{B_1 + B_2 + \dots + B_n} S \quad (1)$$

Справедливий розподіл накладних витрат по видах продукції дозволяє оцінити прибутковість окремих видів продукції. Виникає можливість визначити ті види продукції, які приносять додаткові цінності, і ті, які їх не приносять.

Припустимо, що підприємство виготовляє три види продукції: А,В,С. Загальна величина загальноцехових витрат становить 250312 грн., а загальнозаводських – 155645 грн.

Перший розрахунок виконаємо із припущенням, що заробітна плата виробничого персоналу може бути коректною базою для розподілу накладних витрат. Результати розрахунку наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Розподіл накладних витрат згідно з основною заробітною платою (грн.)

Показник/Продукт	А	В	С	Всього
Виручка від реалізації	990 307	350 145	95 456	1 435 908
Прямі витрати	425 211	164 456	24 156	613 823
<i>зокрема зарплата виробничого персоналу</i>	58 590	32 891	4 831	96 312
Непрямі витрати	246 957	138 636	20 364	405 957
Зокрема :				
Загальноцехові витрати	152 273	85 483	12 556	250 312
Загальнозаводські витрати	94 684	53 154	7 807	155 645
Операційний прибуток	318 139	47 053	50 936	416 128
Рівень прибутковості	32 %	13 %	53 %	29 %

Як свідчить практика, зарплата виробничого персоналу не дає змоги достатньо обґрунтовано розподіляти різного роду затрати. Потрібно зазначити, що і інші бази розподілу накладних витрат не здатні достатньо повно відобразити всю складність взаємозв'язків, що виникають на сучасному підприємстві. З одного боку, між обсягами виробництва, переліком виконаних замовлень і широтою та неоднорідністю асортименту, а з іншого, обсягами допоміжної та обслуговуючої діяльності.

Крім того, при різних базах розподілу накладних витрат виникають різні розрахунки оцінки рентабельності підрозділів або видів продукції. Чим вища частка накладних витрат, тим більше змін в оцінках прибутковості окремих видів продукції можна очікувати. Не існує ідеальної бази розподілу накладних витрат, але існує коректніша база розподілу для кожного підприємства на основі розрахунку часу, необхідного для виготовлення одиниці продукції, окремої партії чи виробничої програми загалом.

У розрахунок повинні входити усі затрати часу як основних, так і допоміжних підрозділів. Інформація про плановий та фактичний фонди робочого часу є на кожному підприємстві.

Частку окремих виробів у процентах або коефіцієнтах можна визначити через відношення відповідних затрат часу по них до загальних затрат по підприємству. Отже, у наведеному у табл. 2 прикладі, через коефіцієнти розподілу, що характеризують затрати часу на виготовлення окремих виробів, можна розподіляти непрямі витрати.

Таблиця 2

Розподіл накладних витрат згідно з затратами робочого часу (грн.)

Показник/Продукт	А	В	С	Всього
Виручка від реалізації	990 307	350 145	95 456	1 435 908
Прямі витрати	425 211	164 456	24 156	613 823
<i>Затрати часу основної та допоміжної діяльності (год.)</i>	8 500	3 500	2 950	14 950
<i>Коефіцієнт розподілу</i>	0,57	0,23	0,20	1,00
Непрямі витрати	231 396	93 370	81 191	405 957
в т. ч.:				
Загальноцехові витрати	142 678	57 572	50 062	250 312
Загальнозаводські витрати	88 718	35 798	31 129	155 645
Операційний прибуток	333 700	92 312	-9 891	416 128
Рівень прибутковості	34 %	26 %	-10 %	29 %

Переваги цього показника очевидні. Час, як відомо, не піддається інфляції, а величина його затрат залежить від особливостей виробництва, номенклатури виробів, різного роду організаційно-технічних заходів, спрямованих на його економію тощо, то зміни у розподілі накладних витрат будуть відображати реальні зміни у виробництві, його ефективності, і значно менше залежатимуть від кон'юнктури ринку. Оскільки послуги заводоуправління чи заводської котельні надаються усім без винятку структурним підрозділам, незалежно від того чи працюють вони на повну потужність, чи частково простоюють, найприйнятнішою базою розподілу може бути час.

Використання різних коефіцієнтів розподілу сприятиме зменшенню практики перекладу навантаження з одних центрів відповідальності на інші. Ті, що мають більші обсяги продажів відповідно несуть більший тягар накладних витрат і навпаки, що, як відомо, не стимулює керівництво середньої ланки управління.

Для широкої реалізації цієї методики необхідно віднормувати усі види діяльності та операції, що дозволить реалізувати ідею процесно-орієнтованого бюджетування, яка полягає в тому, що предметом дослідження є вивчення видів діяльності підприємства і їх зв'язку із досягненням стратегічних цілей. Процесно-орієнтоване бюджетування полягає у поєднанні двох стратегій: управління ефективністю бізнесу та управління витратами.

Частина фінансового плану, яка передбачає процесно-орієнтоване бюджетування, перетворює стратегію компанії в сукупність видів діяльності, здійснення яких необхідно для приведення стратегії в дію. Акцент здійснюється на види діяльності і робоче навантаження на підприємстві, а не просто на фінансові ресурси. Частина, яка об'єднує продуктово-орієнтовану калькуляцію витрат зіставляє можливості з очікуваним робочим навантаженням. Аналіз особливостей забезпечує зворотний зв'язок і показує наскільки можливості підприємства наближаються до його стратегічних цілей.

Під час нарахування витрат за процесно-орієнтованим методом витрати розподіляються по видах діяльності і товарах, враховуючи особливості товару або послуги. Нарухування витрат з урахуванням особливостей діяльності є методом, який націлений на вивчення змін процесу, що спричинені унікальними особливостями товарів чи послуг. Основний принцип технології нарахування витрат за процесно-орієнтованим методом полягає ось у чому: накладні витрати

приписують до товару, по мірі їх появи в процесі реалізації відповідного бізнес процесу, а не локалізуються після завершення процесу виробництва і продажу. Принципово важливою є ідея відслідковування перенесення накладних витрат. Тим самим увагу необхідно зосереджувати на дослідженні природи виникнення накладних витрат. Схема на рис. 1 показує як витрати допоміжних підрозділів переносяться на новостворену продукцію.



Рис. 1. Розподіл накладних витрат через процесно-орієнтований метод калькулювання витрат

Фундаментальним принципом нарахування витрат з урахуванням особливостей товарів та послуг є розуміння суті варіативності процесів і їх мінімізації. Жодна людина не в змозі повторити процес, так само, як він був виконаний раніше. З погляду бюджетного планування варіативність процесів зумовлює варіативність витрат. Для досягнення планових показників прибутковості потрібно розібратися в джерелах варіативності процесів. Зміни варіативності відображаються на всіх процесах і безпосередньо впливають на рівень прибутковості. Причиною варіативності є те, як процес виконується.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Якщо порівняти показники рентабельності трьох видів продукції, можна зрозуміти необхідність, уточнення величини накладних витрат та пошуку економії витрат загалом.

Отже, зміни в оцінці прибутковості товарних груп і деяких товарних позицій внаслідок використання процесно-орієнтованого методу калькулювання витрат може істотно змінити погляди на реальну частку прибутку, який приносить той чи інший товар.

Перспективою подальших досліджень в цьому напрямку стане впровадження процесно-орієнтованого бюджетування, яке може допомогти працівникам краще зрозуміти різного роду витрати. Своєю чергою, це дозволяє проаналізувати ті операції, які приносять додаткові цінності і ті, які їх не приносять. На основі цього можна отримати істотні переваги. Це безперервний процес поліпшення з погляду аналізу витрат для мінімізації або припинення операцій, які не підвищують цінність і досягнення загальної ефективності.

1. Атаманов Денис. *Определение себестоимости методом Activity based costing* // *Финансовой директор*. – 2003. – № 7–8 // http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased_costing.shtml. 2. Савчук В., Троян И. *Activity Based Costing – учет затрат*. // *Финансовой директор*. – 2004. – № 3. – <http://www.fd.ru/article/7888.html>. 3. Данилюк М.О., Лециій В.Р. *Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: Монографія*. – Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. – 242 с. 4. Бримсон Д., Антос Д. *Процессно-ориентированное бюджетирование / Пер. с англ.* – М.: Вершина, 2007. 5. Харко А. Ю. *Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства* // *Фінанси України*. – 2001. – № 9. – С. 87