

Н.А. Мамонтова

*Національний університет
"Острозька академія"*

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВИХ КОРПОРАЦІЙ

Висвітлено основні засади управління витратами підприємств. Розглянуто поділ витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції, запропоновано внести зміни та привести у відповідність окремі норми чинного законодавства.

Main principles of the expenses management of enterprises have been highlighted in this article. The author has considered the division of expenses according to economic elements and items of calculation. There have been suggested introducing of certain modifications and changing some standards of current legislation in the article.

Підприємство в процесі своєї діяльності при отриманні доходу здійснює певні витрати, пов'язані з одержанням даних доходів. Від рівня витрат залежить фінансовий результат діяльності підприємства, адже, чим менші витрати, тим більший прибуток при сталих доходах. Відповідно до чинного законодавства метою діяльності кожного товариства є одержання прибутку. Саме тому акціонери та керівництво промислових корпорацій, держава зацікавлені в одержанні максимальних прибутків: акціонери – в частці одержання дивідендів, керівництво – для фінансування певних витрат, держава – в частині податку з прибутку. Така думка підтверджується у багатьох економістів, які займаються вивченням процесів управління фінансами підприємств.

Головним завданням управління витратами підприємства є пошук шляхів найефективнішого використання наявних обмежених ресурсів за допомогою планування, калькулювання, обліку і контролю затрат. Важливою передумовою при цьому є розуміння різноманітної природи затрат і вміння їх правильно класифікувати.

У бухгалтерському обліку „витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)” [3].

У податковому обліку “валові витрати виробництва та обігу – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності”[1].

Виходячи з економічної суті і призначення, витрати об’єднуються в декілька груп:

1) на оновлення основного та оборотного капіталу. Такі затрати, пов’язані зі створенням, реконструкцією, розширенням основного та оборотного капіталу, здійснюються за рахунок власних коштів підприємства та прибутку;

2) на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). Такі витрати пов’язані з використанням основного, оборотного капіталу і трудових ресурсів на відповідні цілі. Вони відшкодовуються з виручки від реалізації продукції, робіт, послуг;

3) на соціально-культурні потреби. Вони включають в себе витрати на підвищення кваліфікації працівників, підготовку кадрів, побутові потреби працівників – відшкодовуються за рахунок власних коштів підприємства або прибутку[8, с.83].

Всі витрати поділяються на витрати за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- 1) матеріальні затрати;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні заходи;
- 4) амортизація;
- 5) інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- √ сировини й основних матеріалів;
- √ купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- √ палива й енергії;
- √ будівельних матеріалів;
- √ запасних частин;
- √ тари й тарних матеріалів;
- √ допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вищевказаних елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо[5].

Такий поділ показує, скільки проведено витрат. Крім того, витрати класифікуються за статтями калькуляції, які встановлюються кожним підприємством самостійно або на підставі методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством. Для окремих підприємств розроблені галузеві методики з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт (послуг).

Для підприємств житлово-комунального господарства витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією робіт (послуг) на підприємствах (крім підприємств міськелектро транспорту) з метою планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг), групуються за такими типовими статтями:

- 1) Сировина та матеріали.
- 2) Паливо для використання з технологічною метою.
- 3) Енергія для використання з технологічною метою.
- 4) Покупні ресурси (для підприємств і організацій водопровідного та теплового господарств).
- 5) Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.

- 6) Зворотні відходи (вираховуються).
- 7) Витрати на оплату праці.
- 8) Відрахування на соціальні заходи.
- 9) Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових потужностей виробництва.
- 10) Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання.
- 11) Загальновиробничі витрати.
- 12) Загальногосподарські витрати.
- 13) Позавиробничі (комерційні) витрати[7].

Для підприємств лісового господарства витрати, пов'язані з виробництвом і збутом (реалізацією) продукції (робіт, послуг) лісогосподарського підприємства, під час планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), групуються за статтями:

- 1) Сировина і матеріали.
- 2) Покупні матеріали (деревина, куплена від лісогосподарської діяльності), комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
- 3) Паливо і енергія на технологічні цілі.
- 4) Зворотні відходи (вираховуються).
- 5) Основна заробітна плата.
- 6) Додаткова заробітна плата.
- 7) Відрахування на соціальне страхування.
- 8) Витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції.
- 9) Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
- 10) Послуги лісовозного транспорту на вивезенні деревини.
- 11) Витрати по утриманню, експлуатації та будівництву лісовозних доріг.
- 12) Загальновиробничі витрати.
- 13) Загальногосподарські витрати.
- 14) Попутна продукція (вираховується).
- 15) Інші виробничі витрати.
- 16) Позавиробничі (комерційні) витрати[6].

У процесі управління витратами підприємства використовується такий показник, як собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних

виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- √ прямі матеріальні витрати;
- √ прямі витрати на оплату праці;
- √ інші прямі витрати;
- √ змінні загальновиробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простой тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної пла-

ти, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину[5]. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

У фінансовому менеджменті постійні та змінні витрати є основними поняттями для розрахунку точки беззбитковості.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

1) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

2) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

3) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

4) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

5) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

7) витрати на врегулювання спорів у судових органах;

8) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

9) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

10) інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

1) витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

2) витрати на ремонт тари;

3) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

5) витрати на передпродажну підготовку товарів;

6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

7) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

8) витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

9) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

10) витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

11) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

12) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами, отриманими за облігаціями, випущеними за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу[5].

Система управління витратами включає нормування, облік, аналіз витрат, планування їх зниження.

Основні шляхи зниження витрат:

√ пошук шляхів для усунення використання дорогих металів і комплектуючих виробів;

√ використання більш простої, менш капіталомісткої чи більш раціональної технології;

√ реінжиніринг основних виробничих процесів з метою скорочення необхідних виробничих кроків і неефективних дій;

√ перенесення виробничих потужностей ближче до споживача (постачальника) з метою зменшення витрат на доставку матеріалів та готової продукції;

√ використання продажів кінцевому споживачеві та маркетингових підходів, що скорочують часто великі витрати і прибутки оптових і роздрібних торговців.

При цьому необхідно мати корпоративну культуру, орієнтовану на економію, дотримання бюджетних вимог, широку участь персоналу в контролюванні рівня витрат. Компанії, що працюють з низькими витратами, як правило, агресивні в пошуку засобів на проекти, які забезпечують зниження витрат.

Зупинимось на двох проблемних складових витрат: амортизація та запаси. Норми амортизації встановлені у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітнього періоду в такому розмірі :

- група 1 – 2 відсотка;
- група 2 – 10 відсотків;
- група 3 – 6 відсотків;
- група 4 – 15 відсотків [1].

Але відповідно до п.45 статті 80 Закону України від 27.11.2003 р. № 1344-ІУ „Про Державний бюджет України на 2004 рік” зупинено дію підвищених норм амортизації, встановлених Законом № 349 від 24.12.2002 р. для основних фондів груп 1,2,3, крім дії цих норм до амортизаційних витрат, здійснених підприємствами після 1 січня 2004 року в зв'язку з придбанням (виготовленням) нових основних фондів груп 1,2,3, які використовуються у виробничій діяльності підприємства та які раніше не були в експлуатації, а також витрат на поліпшення новопридбаних основних фондів, понесених після 1 січня 2004 року[2].

Норми амортизації основних фондів, встановлені Законом прибуток до 01.01.2004 р.:

- група 1 – 1,25 відсотка;
- група 2 – 6,25 відсотка;
- група 3 – 3,75 відсотка.

Вважаємо за доцільне привести у відповідність чинні норми амортизації для спрощення їх застосування.

При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- √ ідентифікованої собівартості;
- √ середньозваженої собівартості;
- √ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

- √ собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛФО);
- √ нормативних затрат;
- √ ціни продажу[4].

Найбільш розповсюдженим методом оцінки матеріальних запасів в нашій країні є метод оцінки за середньозваженою собівартістю та ФІФО.

Використання методу оцінки запасів за методом ЛФО хоча і є досить привабливим в умовах інфляції з позиції оподаткування, але призводить до спотворення величини залишків матеріалів у бік їх зменшення. В результаті достовірність показника оборотності активів знижується[9].

Таким чином, підприємство, використовуючи один із методів вибуття запасів, має певну можливість регулювання величини прибутку та коефіцієнта оборотності активів.

Відповідно до п.5.9 Закону про прибуток оцінка запасів при їх вибутті здійснюється лише за методом перших за часом надходження запасів (ФІФО) або за методом ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів[1]. Такий підхід звужує можливості застосування стандартів бухгалтерського обліку, виключаючи такий поширений метод оцінки вибуття запасів, як за середньозваженою собівартістю. Вважаємо за доцільне внести зміни до чинного Закону про прибуток у частині визначення приросту (зменшення) вартості запасів, зокрема використання методу оцінки запасів при їх вибутті за середньозваженою собівартістю.

Отже, знання складових собівартості продукції в процесі діяльності акціонерних товариств дозволяє обґрунтовано управляти формуванням витрат, прогнозувати їх рівень, впливати на формування фінансового результату.

Література

1. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 29 грудня 1994 року № 334/94 – ВР із змінами та доповненнями.
2. Закон України „Про державний бюджет України на 2004 рік” від 27 листопада 2003 року № 1344-IV.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р., № 87.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р., № 246.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р., № 318.

6. Інструкція по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України, затверджена наказом Міністерства лісового господарства України від 17 липня 1996 р. № 72.

7. Інструкція з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства України, затверджена наказом Держжитлокомунгоспу України від 31 березня 1997 року № 24.

8. Бочаров В.В., Леонтьев В.Е. Корпоративные финансы. – СПб.: Питер, 2002. – 544 с.: ил.

9. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник: // За ред. проф. Г.Г.Кірейцева. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 496 с.