

*Міністерство освіти і науки України*

*Сумський державний університет*

КАФЕДРА ЕКОНОМІКИ, ПІДПРИЄМНИЦТВА  
ТА БІЗНЕС-АДМІНІСТРУВАННЯ

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА**

*Тема:*            *Управління витратами сучасного підприємства*

*Спеціальність 051 «Економіка»,*

*освітня програма 8.051.00.11 «Економіка та бізнес-інновації»*

*Завідувач кафедри:* \_\_\_\_\_ / Карінцева О.І. /

*Керівник роботи:* \_\_\_\_\_ / Карінцева О.І. /

*Виконавець:* \_\_\_\_\_ / Мельник А.І. /

*П.І.Б.*

*Група:* **Е.мдн-11р**

—

*шифр*

**Суми 2022**

## АНОТАЦІЯ

Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури (42 джерела). Загальний обсяг роботи становить 40 сторінок; містить 12 рисунків, 11 таблиць.

Робота досліджує проблематику оцінки та розподілу витрат бізнесу та вплив на результативність діяльності підприємства.

Метою даної роботи є дослідження особливостей управління витратами сучасного підприємства шляхом варіації способів віднесення непрямих витрат на собівартість товарів.

Об'єкт дослідження – показники управління витратами підприємства.

Предмет дослідження – відносини, що виникають в процесі реалізації управління витратами підприємства.

Методи дослідження – аналітичний, системно-структурний і порівняльний аналізи, економіко-статистичний, аналізу, графічний.

*Ключові слова:* бізнес, витрати, платежі, кошторис, розподіл витрат, управління витратами.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ БІЗНЕС-ПІДПРИЄМСТВ .....	6
1.1 Поняття непрямих витрат в процесі операційної діяльності підприємства .....	6
1.2 Механізм оцінки непрямих витрат бізнес-підприємства та їх бюджетування як передумова вдосконалення фінансової звітності бізнесу... 12	12
1.3 Особливості розподілу непрямих витрат промислових бізнес-підприємств для оцінки собівартості продукції бізнесу. .....	17
2. СПОСОБИ ВІДНЕСЕННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СОБІВАРТІСТЬ БІЗНЕС-ПІДПРИЄМСТВА.....	20
2.2.Метод базових показників .....	20
2.2 ABC-технологія розподілу непрямих витрат бізнесу на собівартість товарів.....	24
3. АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ПРИКЛАДІ ПрАТ «ТЕХНОЛОГІЯ» .....	31
3.1 Аналіз економічних елементів (кошторис).....	31
3.2 Структура і динаміка постійних і змінних витрат (калькуляція) . Точка беззбитковості та зона безпеки.....	35
ВИСНОВКИ.....	39
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	41

## ВСТУП

Складність ведення бізнесу вітчизняними компаніями в умовах кризи, що спричинена наслідками воєнних дій та пандемією, потребує вдосконалення системи управління їх операційною діяльністю [13,20]. З іншого боку, для того щоб наш бізнес діяв ефективно в майбутньому, він вже зараз повинен враховувати основні тренди загальносвітового розвитку [16,18,21,22,23,24,25, 28, 29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39,40,42].

Повна нестійкість бізнес-середовища та непрогнозоване майбутнє змушують зосередитися на внутрішніх процесах, а саме на недопущенні збиткової діяльності [11,12,14,15,17,19,26,27,41]. По-перше, на що акцентують увагу – це витрати. Така ситуація вимагає забезпечення адекватної системи управління операційними витратами. В свою чергу це обумовлює для виробничих компаній пошук новітніх підходів щодо вдосконалення обліку і контролю їх непрямих витрат.

Якщо не стоїть питання корінної зміни технологій, то в цьому випадку то найбільш керованими з точки зору оптимізації ефективності діяльності стають для компанії непрямі витрати. Саме вони результати діяльності, а значить набувають пріоритетності при прийнятті управлінських рішень. Тому, увага менеджменту компаній повинна спрямовуватися на вдосконаленні операційного обліку витрат та в тому числі на формуванні підсистеми їх внутрішнього контролю.

Усі вищезгадані аспекти підкреслюють актуальність питань управління операційними витратами компаній в умовах сучасної кризи.

Метою даної роботи є дослідження особливостей управління витратами сучасного підприємства шляхом варіації способів віднесення непрямих витрат на собівартість товарів.

Завдання, що забезпечують досягнення поставленої мети:

- дослідження економічної суті поняття непрямих витрат, ознайомлення з їх класифікацією, перелік складових основних та накладних витрат;
- дослідження механізму обліку непрямих витрат сучасного підприємства та їх бюджетування як передумови вдосконалення фінансової звітності;
- розгляд концептуальних підходів щодо розподілу непрямих витрат;
- аналіз основних способів віднесення непрямих витрат на собівартість;
- практичні рекомендації щодо вдосконалення системи управління витратами.

# 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ БІЗНЕС-ПІДПРИЄМСТВ.

## 1.1 Поняття непрямих витрат в процесі операційної діяльності бізнес-підприємства .

На думку Безверхого К.Г. [2], витрати — це стаття фінансової звітності, яка визначається П(С)БО та МСБО для складання фінансової звітності; затрати — це економічна категорія, що характеризує кількісне споживання ресурсів у процесі діяльності, в тому числі створення продукту; витрати виробництва — це вартісний вимір затрачених (спожитих) у процесі виробництва ресурсів, тобто вартість понесених у процесі виробництва затрат.

У сучасній економічній літературі під поняттям «непрямі витрати» загалом розуміють ті, які не можливо безпосередньо віднести до конкретного об'єкта оцінки бізнес-підприємства економічно доцільним шляхом [7]. Їх ще називають накладними.

За національною класифікацією видів економічної діяльності, на якій ґрунтується наш вітчизняний План рахунків, операційна діяльність бізнес-підприємств розкривається через їх основну та іншу операційну діяльність. Як нам відомо, зазвичай виокремлюють для певного бізнесу три види діяльності: операційна, фінансова та інвестиційна. При цьому, треба наголосити, що витрати фінансової та інвестиційної діяльності бізнесу не мають відношення до операційної діяльності бізнес-підприємства. Виходячи з цього, вони не є непрямими витратами бізнесу, виходячи з їх розуміння в контексті операційного циклу діяльності компанії. Види діяльності бізнес-підприємства наведено на рис. 1.1. Проте зміст операційної діяльності бізнесу, не буде повно розкритим, якщо не зазначити, що його функціонування є неможливим без керування ним, коли всі стадії операційного циклу бізнес-процесів компанії фактично охоплюються

(пронизані) її керуючою ланкою. Якщо мати на увазі всі витрати виробництва продукту та його реалізації, то стає зрозумілим, що непрямі витрати бізнесу відповідно до сьогоденних їх назв і змісту складаються з загальновиробничих витрат (їх ще часто називають виробничими непрямими витратами), адміністративних витрат бізнесу, витрат на його збут та інших операційних витрат бізнесу (такі витрати часто називають невиробничими непрямими витратами). При цьому між ними спостерігається суттєва відмінність.

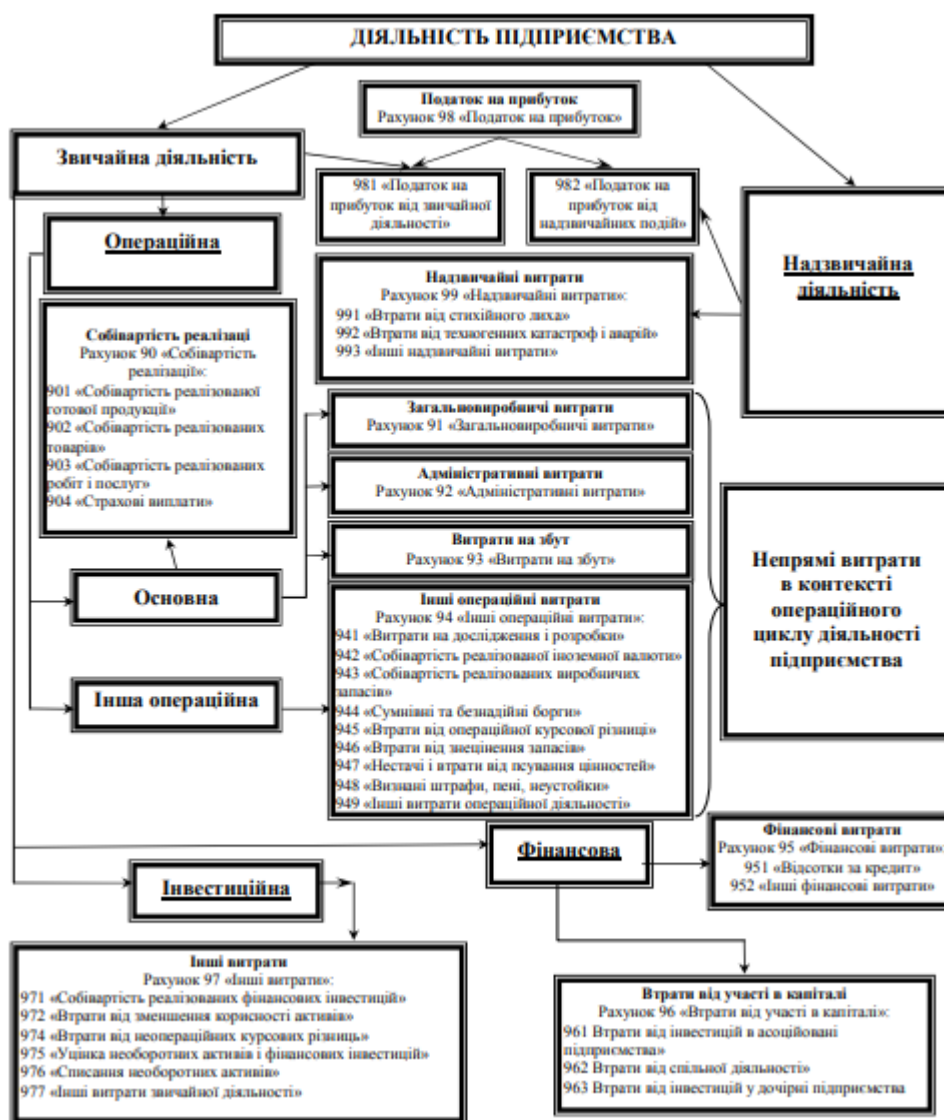


Рис 1.1 – Види діяльності бізнес-підприємства та їх зв'язок з його витратами діяльності згідно з П(С)БО

Джерело: [2]

Накладні витрати бізнес-підприємства можна класифікувати за функціональними рисами, зокрема на виробничі та невиробничі. Крім того, у свою чергу, невиробничі, розподіляються на адміністративні та збутові. Такий розподіл дозволяє нам прив'язати витрати до конкретної одиниці продукції (мається на увазі - виробничі накладні витрати) бізнес-підприємства, відносячи до витрат періоду (адміністративні або витрати на збут).

Під загальновиробничими витратами зазвичай ми розуміємо витрати підприємства бізнесу, які входять до складу виробничих витрат бізнесу і прив'язані до обслуговування основних і допоміжних бізнес-процесів. Так, виробнича собівартість певного виду продукції бізнес-підприємства, визначена в бухгалтерському обліку за П(С)БО 16 «Витрати», є величиною, не тотожною витратам на її виробництво; вона відрізняється на величину постійних нерозподілених та наднормативних виробничих витрат бізнес-підприємства (рис. 1.2)

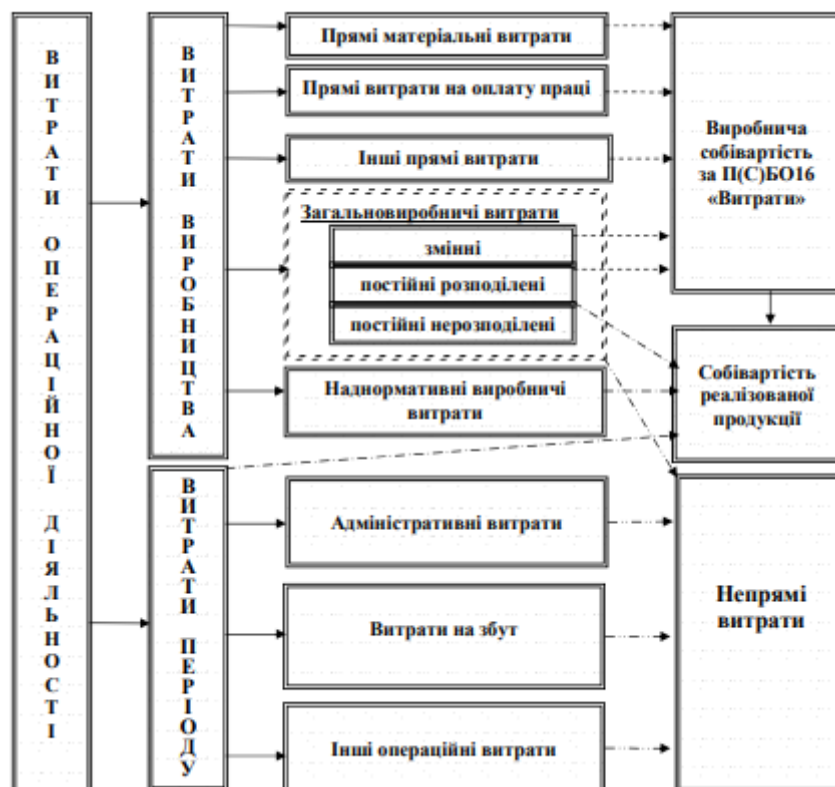


Рис 1.2 – Склад витрат операційної діяльності бізнесу відповідно до П(С)БО



Джерело: [2]

Для умов бізнес-підприємства виокремлюють цехову і позацехову структуру управління витратами бізнесу.

Для умов цехової структури управління витрат бізнесу до загальновиробничих витрат бізнес-підприємства входять такі витрати, обумовлені утриманням/експлуатацію машин/обладнання, організацією й менеджментом виробництва у розрізі кожного цеху основних і допоміжних бізнес-процесів за статтями.

Для позацехової структури управління витрат бізнесу до складу загальновиробничих витрат входять такі витрати, обумовлені утриманням /експлуатацією машин/обладнання, на організацію й менеджмент в цілому бізнес-підприємства.

Характерними особливостями загальновиробничих витрат бізнес-підприємства є такі(рис1.3. )

### Характерні особливості загальновиробничих витрат бізнес-підприємства:

- формування на рівні виробничих та обслуговуючих підрозділів;
- планування за місцем їх виникнення;
- включення до їх складу різних елементів витрат;
- здійснення контролю на основі заздалегідь розроблених кошторисів;
- здійснення їх розподілу непрямим шляхом між готовою та незавершеною обробкою продукцією

Рис 1.3 Особливості загальновиробничих витрат

Приблизний склад основних та накладних витрат на виробничих підприємствах подано на рис. 1.3.



Рис 1.3 – Склад основних та накладних непрямих витрат

Джерело: [2]

Доцільно визначити і класифікаційні ознаки непрямих витрат (рис. 1.4).

Ознаки	Класифікаційні групування
За відношенням до процесу виробництва	Виробничі та невиробничі
За відношення до обсягу виробництва	Постійні та змінні
<b>За функцією управління</b>	<b>Виробничі (загальновиробничі), комерційні (на збут), адміністративні</b>
За відношенням до господарського процесу	Основні та накладні
<b>За відношенням до продукту</b>	<b>Загальні та індивідуальні</b>
За статтями калькуляції	Самостійно встановлюється підприємством
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на амортизацію, інші операційні витрати
За періодом віднесення непрямих витрат на фінансовий результат	Витрати на продукт (виробничі витрати) Витрати періоду (періодичні витрати)
За відношенням до функцій контролю	Контрольовані та неконтрольовані
За можливістю впливу керівництва на їх величину	Регульовані та нерегульовані
За доцільністю	Доцільні та недоцільні
За відношенням до звітного періоду	Вичерпані та невичерпані
За місцем виникнення	Підрозділи підприємства (Витрати цеху, витрати дільниці, витрати функціональних служб)
За відношенням до облікового періоду	Минулі, поточні, майбутні
За періодичністю виникнення	Повсякденні та одноразові
За об'єктом формування	Сукупні (загальні) та на одиницю продукції
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробі, витрати на групи виробів, витрати на замовлення
За календарним періодом	Поточні та одноразові
За охопленням нормування	Нормовані та ненормовані
За охопленням бюджетом (кошторисом)	Плановані та позапланові
За обґрунтуванням господарських рішень	Релевантні та не релевантні
За відношенням до забезпечення господарської діяльності підприємства	<b>Необхідні та додаткові</b>

Рис 1.4 – Класифікаційні ознаки непрямих витрат

Джерело: [2]

Серед наведених класифікаційних груп витрат, класифікаційні ознаки непрямих витрат (виробничих та невиробничих, основних і накладних, постійних-змінних, загальних та індивідуальних, за економічними елементами бізнесу, за статтями калькуляції, за місцем їх виникнення) мають для бізнесу прикладний характер і роблять класифікацію непрямих витрат раціональною, тобто можуть широко використовуватися в практичній діяльності промислових бізнес-підприємств.

## **1.2 Механізм оцінки непрямих витрат бізнес-підприємства та їх бюджетування як передумова вдосконалення фінансової звітності бізнесу.**

В загалі інформаційну систему бухгалтерського обліку можна представити як певну структуру, що містить два рівні. Виходячи з цього факту, можна говорити про відповідні рівні (горизонтальний та вертикальний) для системи бухгалтерських рахунків. При цьому горизонтальний рівень, що характеризує інформаційні зв'язки, показує зв'язок шляхом кореспонденції рахунків (бухгалтерських проводок) бізнесу, відображений подвійним записом даних про факти господарської діяльності бізнес-підприємства. З іншого боку, вертикальний зв'язок, що характеризує ієрархію даної структури, формується в підпорядкуванні інформаційним рівням обліку (синтетичного та аналітичного) бізнесу, а значить і відповідним рахункам його бухгалтерського обліку.

Показники в грошовому вираженні містяться на синтетичних рахунках і відображають наявність і рух засобів, їх джерел (сировини/матеріалів, палива, основних засобів, витрат на виробництво, грошових коштів в касі бізнес-підприємства та на рахунках в банку, статутного капіталу тощо). Дані синтетичного обліку бізнесу знаходять свій розвиток (деталізацію) в його аналітичному обліку [3]. Звідси, деталізований список непрямих витрат бізнес-підприємств надає можливість ефективніше керувати непрямыми витратами бізнесу завдяки достовірному формуванню їх складу та рознесенню по синтетичних та аналітичних рахунках.

В умовах ринкової економіки з притаманній їй самостійністю бізнес-підприємств та їх особистою відповідальністю за результати своєї діяльності, виникає об'єктивна потреба у постійному контролі, аналізі, коригуванні й прогнозуванні змін фінансового стану та оцінці потенційних фінансових можливостей бізнесу на майбутнє. Це виявляється можливим за рахунок використання такого інструменту фінансового менеджменту, як

бюджетування бізнесу. Вплив системи управління бізнес-підприємством на його функціонування повинен посилюватися за рахунок удосконаленого накопиченого світового досвіду, впровадження новацій теоретичного і практичного спрямування у сфері менеджменту. Як один із ефективних напрямів удосконалення системи управління на мікрорівні для вітчизняних бізнес-підприємств пропонується використання бюджетування бізнесу, що позитивно себе зарекомендувало саме в країнах з розвинутою економікою.

Бюджетування, яке водночас являє собою одну з ключових функцій управління — планування, що є у будь-якій ефективній системі менеджменту витратами бізнес-підприємства, зокрема непрямыми, та необхідне для формування релевантної інформації, що конкретизує цілі планування.

Повноцінне внутрішньо-фірмове бюджетування, тобто бюджетування бізнесу як управлінська технологія, містить такі складові:

1. Технологію бюджетування бізнес-підприємств, що містить як інструментарій фінансового планування бізнесу (види та форми бюджетів, систему цільових показників і нормативів) так і порядок консолідації бюджетів бізнесу різних рангів управління та функціонального призначення.

2. Організацію бюджетування бізнес-підприємств, що передбачає фінансову структуру бізнесу (список об'єктів бюджетування бізнесу, тобто його структурних підрозділів), бюджетний регламент та механізми бюджетного контролю бізнесу (процедура: подання, узгодження та затвердження, порядок : подальшого коригування, збору та обробки даних щодо виконання), розподіл функцій менеджменту бізнесу (між функціональними службами та відповідними підрозділами різного рангу) при організації бюджетування, системи внутрішніх нормативних документів (положень і т.д.).

3. Автоматизацію фінансових розрахунків, що містить, по-перше, складання фінансових прогнозів (аналіз, обрахунок певних варіантів фінансового стану бізнес-підприємства та його окремих видів бізнесу), по-друге, постановку комплексного управлінського обліку, коли своєчасно

можна отримувати оперативну інформацію в ході виконання раніше прийнятих (затверджених) бюджетів (про рух грошових коштів, рівень витрат, структуру повної собівартості, норму та масу прибутку і т.д.), а також за певними видами діяльності бізнес-підприємства або його структурними підрозділами (за видами продукції, окремими контрактами, по філіях або дочірніх компаніях і т.д.), а не тільки для компанії в цілому.

У загальному вигляді ми можемо виокремити сутність призначення бюджетування на бізнес-підприємстві. Воно виступає основою щодо:

- планування та прийняття бізнес-рішень компанією;
- оцінки фінансового стану бізнес-підприємства;
- посилення фінансової дисципліни бізнесу та підпорядкування інтересів його певних структурних підрозділів інтересам бізнесу в цілому та її власникам.

Як засвідчує досвід вітчизняних компаній, у кожного бізнесу може бути своє призначення бюджетування в залежності від відповідних фінансових та нефінансових цілей та об'єкта фінансового планування.

Складання бюджетів непрямих витрат промислових бізнес-підприємств передбачає застосування 2 підходів. Перший метод ґрунтується на розробці бюджетів без консультування з керівниками нижчої ланки, а саме центрів відповідальності та бухгалтерами-аналітиками. Такий підхід має назву «бюджетування зверху — вниз», або «top-down budgeting». Менеджер, що є відповідальним за розробку генерального бюджету бізнес-підприємства, встановлює на свій розсуд розмір непрямих витрат для кожного структурного підрозділу бізнесу або центру його витрат. При цьому, менеджмент відповідних центрів відповідальності та персонал, що безпосередньо займаються розробкою бюджету, не може змінювати розміру запланованих непрямих витрат, що встановлена вищим менеджментом бізнес-підприємства. Можна говорити, що невелика трудомісткість розрахунків є перевагою цього підходу. Серед недоліків можна виокремити, зокрема, факт відсутності оперативної інформації бізнесу про динаміку

непрямих витрат у розрізі центрів відповідальності бізнес-підприємства, що не дає можливості своєчасно вносити зміни до бюджету бізнесу.

Другий підхід має назву «бюджетування знизу вверху», англійською «bottom-up budgeting». У данному випадку інформація щодо непрямих витрат та їх факторів зазвичай збирається на самих нижчих рангах менеджменту. При цьому визначається величина матеріальних ресурсів, обумовлених обслуговуванням та управлінням підрозділами та компанією в цілому, види обладнання, суми амортизації обладнання, необхідна чисельність персоналу бізнесу та витрати на його оплату праці, необхідна кількість машино-годин та витрат на утримання основних засобів бізнесу. Після узгодження прийнятного розміру непрямих витрат з керівництвом бізнес-підприємства, відповідальний за розробку генерального бюджету організації формує безпосередньо бюджет непрямих витрат бізнесу. До переваг такого методу можна віднести високу точність розрахунків. А серед недоліків можна назвати порівняно велику трудомісткість для бізнесу заходів щодо складання бюджету непрямих витрат бізнес-підприємства [10].

З точки зору послідовності етапів щодо підготовки документів для складання основного(генерального) бюджету бізнесу виділяють такі складові частини бюджетування бізнес-підприємства, що наведено на рис 1.6:

Складання операційних бюджетів. До операційних бюджетів належать:

- бюджет продажів;
- бюджет виробництва;
- бюджет виробничих запасів;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет прямих витрат на матеріали;
- бюджет інших прямих витрат;
- бюджет загальновиробничих витрат;
- бюджет адміністративних витрат;
- бюджет збутових витрат;
- бюджет інших операційних витрат;
- бюджет доходів і витрат.

2. Складання фінансових бюджетів. До фінансових бюджетів відносять:

- бюджет капітальних вкладень;
- запланований Звіт про рух грошових коштів;
- прогнозний баланс.

3. Допоміжні бюджети, які складають для планування невиробничих витрат, що забезпечують функціонування соціальної сфери підприємства.

Рис 1.6 Склад операційних бюджетів



### **1.3 Особливості розподілу непрямих витрат промислових бізнес-підприємств для оцінки собівартості продукції бізнесу.**

Залежно від масштабів бізнесу, специфіки його бізнес-процесів та поставлених завдань бізнес-підприємства впроваджують різноманітні методи обліку витрат. Такими методами є: метод обліку повних витрат, метод «директ-костинг» (англ. direct costing), метод ABC (activity-based costing), позамовний метод обліку витрат, попроцесний метод обліку витрат, метод «стандарт-костинг» (англ. standart costing), метод обліку фактичних витрат. Більшість з цих методів для бізнесу є водночас і його системами управління витратами. Треба зауважити, що вони, окрім, методів обліку витрат бізнесу, включають методи бюджетування та аналізу витрат бізнес-підприємства.

Системою управління витратами бізнес-підприємства вважається «директ-костинг», оскільки поряд з методом оцінки витрат на базі скороченої собівартості він містить метод бюджетування з використанням гнучких кошторисів та маржинальний аналіз. Системами управління витратами бізнес-підприємства є також «стандарт-костинг», ABM (Activity-based management), TCM (Target cost management), SCM (Strategic cost management). Всі вищезгадані методи тісно взаємопов'язані між собою.

Бюджети непрямих витрат бізнес-підприємства бувають гнучкими, фіксованими, бюджетами від досягнутого, нульовими, АBB-бюджетами, цільовими, стратегічними, бюджетами, складеними за методом нарахування, та касовими.

Гнучкий бюджет непрямих витрат бізнес-підприємства — це бюджет, який складають не під конкретні обсяги діяльності бізнесу, а для визначеного його діапазону.

Фіксований, або статичний, бюджет бізнес-підприємства — це бюджет, обрахований на чітко визначений обсяг діяльності певного бізнесу. Тобто, в статичному бюджеті непрямі витрати бізнесу обраховуються виходячи тільки з одного визначеного рівня реалізації продукції.

Бюджет непрямих витрат бізнес-підприємства від досягнутого передбачає планування витрат бізнесу через коригування даних минулих бюджетів.

Нульовий бюджет непрямих витрат бізнес-підприємства (*Zero-Based Budgeting*) являє собою бюджет, при складанні якого передбачається, що планування витрат здійснюється з нуля.

Бюджет непрямих витрат бізнес-підприємства АВВ (*Activity-Based Budgeting*) — це бюджет, що ґрунтується на певних принципах обліку витрат за видами діяльності АВС (*Activity-Based Costing*) бізнесу. Треба зауважити той факт, що непрямі витрати промислових бізнес-підприємств плануються за видами господарської діяльності бізнесу. При чому для кожного виду діяльності бізнес-підприємства визначається носій (драйвер) витрат. Під носієм (драйвером) витрат бізнес-підприємства зазвичай розуміють однорідні фактори, що визначають динаміку витрат бізнесу. Отже, система бюджетування АВВ бізнес-підприємства — це інструмент планування та/або бюджетування, який використовують для створення зв'язків між запланованими носіями витрат бізнесу та плановими непрямими його витратами [5].

Можна констатувати той факт, що в останні десятиріччя на практиці використовуються комбіновані методи обліку витрат. З досвіду бізнесу, найбільш важким та трудомістким завданням для бізнесу в кожному з цих методів вважається облік непрямих витрат бізнес-підприємства. Зокрема, бізнес-підприємство, що використовує метод «стандарт-костинг», водночас може вести облік витрат свого бізнесу у розрізі центрів відповідальності, за видами продукції, видами діяльності (комбінування з методом АВС), за факторами виробництва і т.д. Хотілось би зазначити, що метод «стандарт-костинг» бізнес-підприємство одночасно може комбінувати з позамовним методом, попроцесним або методом «директ-костинг». В залежності від вищезгаданих комбінацій у системі «стандарт-костингу» бізнес-підприємства змінюються ставки непрямих витрат, методи їх оцінки та розподілу.

Найбільш складний етап у визначенні собівартості одиниці продукції бізнес-підприємства є розрахунок величини непрямих витрат на кожну 1 продукції або кожний вид робіт цього бізнесу.

Прямі витрати бізнес-підприємства можуть бути безпосередньо віднесені на кожний вид товару бізнесу, а його непрямі витрати можуть бути розподілені за видами товарів відповідного бізнесу тільки за допомогою спеціальних методів.

Треба зазначити, що розподіл непрямих витрат здійснюється бізнес-підприємством як при позамовному, так і при іншому(попередільному) методі калькулювання продукції бізнесу. Так, при першому методі калькулювання розподіл бізнес-підприємство повинно здійснювати за всім своїм портфелем замовлень виконаним(запланованим) , а при іншому методі — за всіма його видами продукції.

Усі існуючі методи розподілу для бізнес-підприємства можна розділити на дві групи: метод базових показників та АВС-технологія.

## 2. СПОСОБИ ВІДНЕСЕННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СОБІВАРТІСТЬ БІЗНЕС-ПІДПРИЄМСТВА

### 2.1 Метод базових показників

Метод базових показників полягає в тому, що локалізація конкретного виду непрямих витрат здійснюється за допомогою вибору відповідного базового показника.

Виходячи з загальноприйнятих методичних рекомендацій, в якості базового показника (так званого показника, значення якого переважно залежить від непрямих витрат) для бізнес-підприємства може виступати:

- 1) час роботи устаткування певного бізнес-процесу;
- 2) основна зарплата робітників, зайнятих у виробництві товарів певного бізнес-процесу ;
- 3) обсяг виробництва бізнесу;
- 4) прямі витрати бізнесу.

Механізм розподілу непрямих витрат згідно методу базових показників можна представити на рис.2.1.

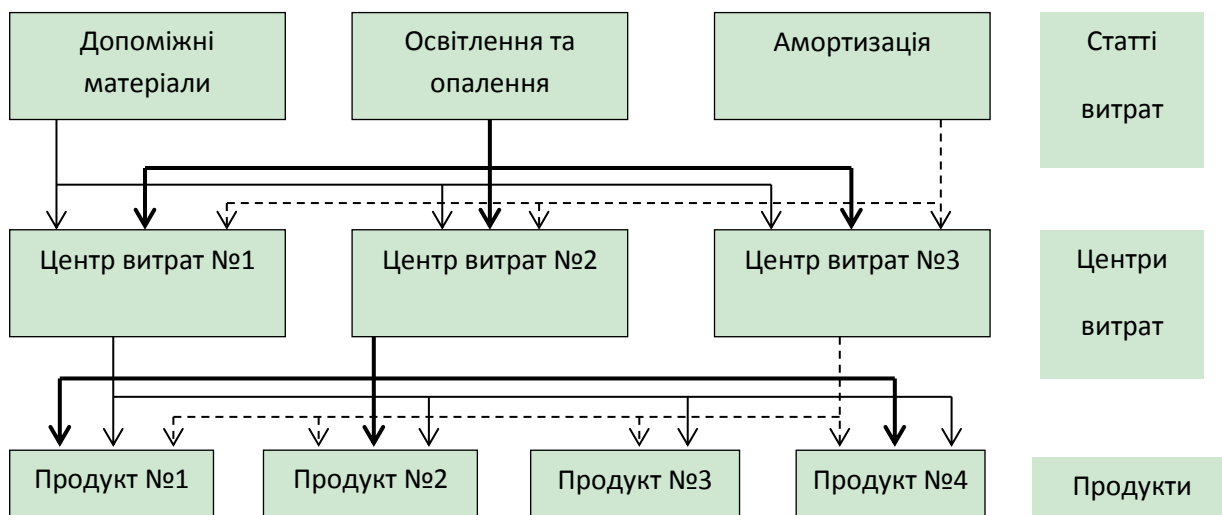


Рисунок 2.1 – Локалізація непрямих витрат методу базових показників

Крім наведених вище способів розподілу непрямих витрат бізнесу, існують й інші, наприклад, в залежності від *частини прямих витрат* компанії(витрат на сировину або на утримання й експлуатацію устаткування), а також від *маржинального прибутку й ціни товару* бізнес-підприємства.

Для різних видів непрямих витрат і різних видів продукції бізнес-підприємства застосовуються різні методи розподілу.

Як показує досвід вітчизняних компаній, обрання певного способу розподілу непрямих видатків може визначатися ціновою політикою бізнес-підприємства.

Ми розуміємо, що цінова політика бізнес-підприємства залежить від багатьох факторів. В загальному існує багато різновидів цінової політики бізнесу, але всі вони так чи інакше зводяться або до політики високих цін, або до політики низьких цін.

Ціни повинні бути вище витрат – це відома всім аксіома бізнесу, адже випускати збиткову продукцію не можна. Але що робити у випадку, коли один вид продукції бізнес-підприємства дуже прибутковий, а інший - не дуже або навіть зовсім – збитковий? Відмовитися від його випуску або змінити порядок розподілу непрямих витрат?

Можна з упевненістю сказати, що, якщо зміна порядку розподілу витрат переводить продукт зі збиткових у прибуткові, не роблячи збитковими інші, то, виходить, підприємство знайшло правильний спосіб розподілу витрат свого бізнесу.

На собівартість продукції, у відношенні якої проводиться політика високих цін, доцільно відносити більше непрямих витрат бізнесу, а на собівартість продукції, у відношенні якої проводиться політика низьких цін, — менше. Можливі випадки для бізнес-підприємства, коли на окремі види продукції взагалі недоцільно відносити непрямі витрати, тому що це

приводить до їх формальної збитковості. При цьому не можна, щоб подібні дії привели до збитковості іншої продукції бізнесу.

Таким чином, при обранні способу розподілу непрямих витрат доцільно рухатися до вирівнювання рівня рентабельності бізнес-процесів різних товарів певного бізнесу. Якщо спостерігається ситуація коли «маржинальна рентабельність» бізнесу, тобто співвідношення маржинального прибутку бізнес-підприємства за виробом до його змінних витрат, за всіма товарами приблизно однакова, то розподіл непрямих витрат можна реалізувати будь-яким «витратним» методом.

Іноді підприємству вигідно, щоб рентабельність одних продуктів була вище інших. Це може бути викликане як державним регулюванням рентабельності, так і вимогами покупців. У цьому випадку, навпаки, варто відступити від правила рівної рентабельності.

Непрямі витрати здебільшого постійні, тобто не залежать від обсягу виробництва. Однак у їх складі можуть бути й змінні витрати, витрати, які обумовлені часом роботи виробничого підрозділу (витрати на опалення, освітлення, технічне обслуговування й ремонт, оплату праці деяких категорій працюючих), а також із загальним обсягом випуску продукції в натуральному (умовно-натуральному) вираженні (амортизація при використанні виробничого методу нарахування). Необхідність розподілу такої амортизації виникає при випуску на тому самому устаткуванні декількох видів продукції, що мають однаковий натуральний вимір.

Непрямі витрати можна розподіляти один раз, тобто всю їх суму одним прийомом розподілити за конкретними продуктами, а можна – за статтями, тобто послідовно розподіляти кожну статтю цих витрат, починаючи з витрат на заробітну плату й витрат, обумовлених утриманням/експлуатацією устаткування й закінчуючи фінансовими й іншими витратами. При постійному розподілі можна послідовно «впливати» на собівартість продукції, розраховуючи маржинальний прибуток після кожного етапу розподілу. При такому підході для кожного виду непрямих витрат

застосовується свій метод розподілу. Обрання того чи іншого методу залежить від двох факторів:

1) від зв'язку величини постійних витрат з величиною всіх або окремих статей змінних витрат бізнес-підприємства;

2) від цінової політики бізнесу.

Незалежно від обраної бази розподілу бізнес-підприємства послідовність розрахунків завжди така:

1) визначається норматив розподілу: сума витрат, що розподіляються, ( $C_p$ ) співвідноситься з показником бази розподілу ( $B_p$ )- формула 2.1:

$$H_p = \frac{C_p}{B_p} \quad (2.1)$$

2) визначається сума непрямих витрат бізнесу, що включається в собівартість кожного виду товару ( $C_{pi}$ ) бізнес-підприємства:

$$C_{pi} = H_p \cdot B_{pi} \quad (2.2)$$

де  $B_{pi}$  — значення показника бази розподілу для  $i$ -го продукту.

Проте і у цій моделі є свої негативні моменти. При великій варіації видів товарів бізнес-підприємства відбувається систематична переоцінка виробів з занадто високими виробничими накладними витратами і недооцінка виробів з їх низьким рівнем.

## **2.2 ABC-технологія розподілу непрямих витрат бізнесу на собівартість товарів.**

До найбільших недоліків традиційних методів обліку витрат належать:

1. Неможливість досить точно передати витрати виробництва окремого продукту.

2. Неможливість забезпечити зворотний зв'язок, тобто інформацію для менеджерів, необхідну для оперативного управління.

Основними причинами практичного застосування ABC методу є:

1. Зміна процесу структурування витратків. Якщо на початку 20-го століття робоча праця становила близько 50% від загальних витрат, вартість матеріалів – 35%, а накладні витрати – 15%, то тепер накладні витрати становлять близько 60%, вартість матеріалів – 30%, і праця – тільки 10% виробничих витрат. Очевидно, що використання робочих годин як бази розподілу витрат втратило свою актуальність.

2. Рівень конкуренції для більшості компаній значно зріс. Знання фактичних витрат є дуже важливим для виживання підприємств.

3. Вартість виконання обчислень знижується в міру розвитку технологій обробки інформації. Ще 30 років тому збір, обробка й аналіз даних, необхідних для ABC, були дуже дорогими. А сьогодні доступні не тільки спеціальні автоматизовані системи оцінки даних, але й самі дані, які, як правило, уже зібрані й у тій або іншій формі зберігаються в кожній компанії.

Переваги методу ABC найбільше яскраво проявляються на великих підприємствах, що випускають широкий асортимент продукції. Виробництво більш складних товарів пов'язане з істотно більшою часткою непрямих витрат, ніж простих, тому що вони вимагають непропорційно більшого обслуговування, інвестицій у технологію й т.п. Система ABC базується на тому, що на підприємстві джерелом накладних витрат є бізнес-процеси, які необхідні для успішного виробництва продуктів. Вартість продуктів пов'язана з вартістю цих бізнес-процесів. Важливо й те, що ABC надає не тільки точні дані про витрати, але й інформацію про джерела цих витрат, що не дозволяють відстежити традиційні методи обліку витрат.

Основний принцип ABC-технології полягає в такому: накладні витрати відносяться до собівартості продукту у міру їх прояву в процесі реалізації відповідного бізнес-процесу, а не локалізуються за видами продукції після завершення процесу виробництва або продажів. Принципово важливою тут є ідея простежування фізичного перенесення накладних витрат, тим самим



увага акцентується передусім на дослідженні природи виникнення накладних витрат, їх обґрунтованості.

Схема на рис. 2.2 показує, яким чином витрати допоміжних підрозділів (непрямі) за допомогою видів діяльності (процесів) розподіляються на окремі види товарів.

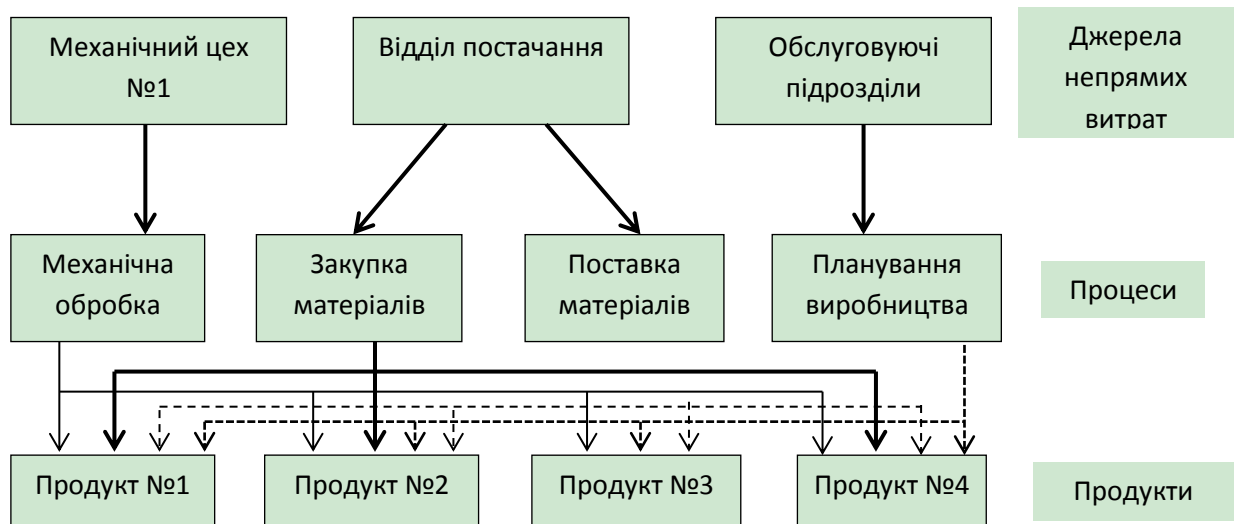


Рисунок. 2.2 – Розподіл непрямих витрат за ABC-методом

Суть метода ABC можна виразити таким чином:

- кожна витрата повинна бути безпосередньо розподілена на кінцевий продукт згідно індивідуального фактору розподілу;
- поєднання різнорідних витрат в загальні пули (сукупності) і подальший їх розподіл на основі загальних факторів не допускається.

Істотним елементом ABC-технології є використання поняття драйвера (провідника) витрат. Під драйвером в загальному випадку прийнято розуміти процес або фізичний параметр, який безпосередньо впливає на величину витрат в рамках економічної моделі підприємства. Поняття драйвера дуже близьке до поняття базового показника. Але якщо у випадку базового показника використовується будь-який економічний показник, то драйвер, як правило, безпосередньо пов'язаний з роботою, що виконується.

Фактор витрат можна пояснити як причину змін величини витрат (наприклад, чим більша площа цеху, тим більші витрати на його прибирання, або чим більше продуктів будуть передані транспортером, тим вищі витрати на його зношення).

За методом ABC індивідуальний фактор визначається за кожним видом витрат, а не за всіма витратами у цілому (див. рис. 2.3).

За традиційним варіантом розподілу непрямі витрати об'єднуються в пули і розподіляються в повній сумі лише за одним фактором (людино- або машино-годинам), який є досить умовним (тобто може діяти стосовно окремих витрат і зовсім не впливати на інші витрати).

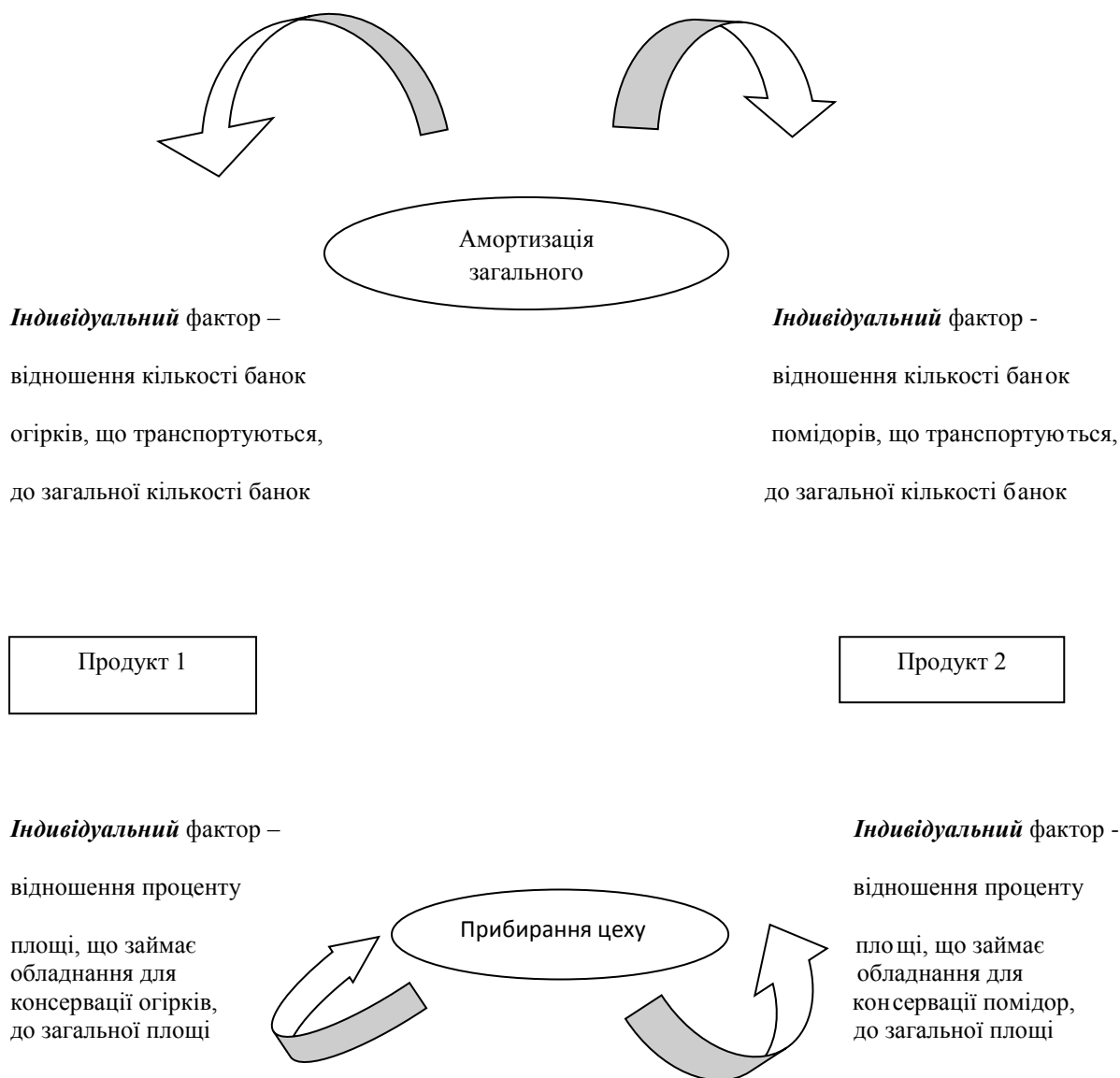


Рисунок 2.3 – Розподілення двох видів витрат з застосуванням індивідуальних факторів витрат

Розглянемо більш детально етапність базової процедури ABC-технології для бізнес-підприємства, основні кроки якої наведено на рис 2.4.

## Базові етапи процедури ABC-технології для бізнесу.

- аналіз бізнес-процесу виробництва продукції або надання послуг;
- визначення операційних центрів;
- відстежування витрат за операційними центрами;
- вибір провідників витрат.

Рис 2.4 Етапи ABC-технології

Крок 1. Дослідження певного бізнес-процесу компанії передбачає систематичне вивчення відповідних операцій, необхідних для виробництва даного товару або для надання послуги бізнесу. Він є початковим моментом у реалізації ABC і ідентифікує операції, обумовлені виробництвом даного товару. З позиції подальшого управління витратами бізнесу корисно (але не обов'язково) провести розподіл всіх операцій на такі групи: ті, що додають цінність продукту певного бізнесу, та ті, що її не додають. Так, зазвичай вважається, що цінності товару надають саме ті операції, які безпосередньо обумовлені виробництвом. Усі ж інші операції, будь-то переміщення даного товару від дільниці до дільниці, перевірку його якості і т. д., такої цінності предмету праці не надають.

Перший етап процедури виконується в такому порядку:

А. Будуються відповідні діаграми бізнес-процесу з деталізацією кожного кроку за даними операціями бізнесу починаючи з отримання сировини до останньої операції виробництва готового товару. Для кожної певної операції повинні бути задокументовані термін обробки, очікування, кількість матеріалу, що переробляється і т. д. Тривалість операції зазначається в діаграмі індикатором споживання ресурсів даним товаром.

Б. Проводиться аналіз кожної операції на належність до групи, що додає цінність предмету праці, чи то до тієї, що її не додає. При цьому актуальним є питання, чи не зменшується зацікавленість споживачів до товару у разі виключення даної операції? У разі негативної відповіді можна вважати таку операцію тією, що не додає цінності.

В. Визначаються шляхи скорочення або і в загалі виключення операцій другої групи( не додають цінність). Це звичайно включає оптимізація розташування устаткування, скорочення часу переналадки і т. д. Як показано в табл.2.1, бізнес-підприємство працює над можливістю оптимізації кожного певного етапу і, отже, загального часу в цілому.

Таблиця 2.1 – Аналіз бізнес-процесу

Отримання сировини	Зберігання сировини	Переміщення і очікування	Операція №1	Переміщення і очікування	Операція №2	Зберігання готової	Пакування і доставка
NVA	NVA	NVA	VA	NVA	VA	NVA	VA
1	5	1	1	2	1	8	1

NVA — операція, що не додає цінності; загальний час - 20. VA — операції, що додають цінність.

Крок 2. Пов'язаний із визначенням операційних центрів. Після проведеного аналізу всі операції бізнесу, необхідні для виробництва певного товару, повинні бути задокументовані в діаграмах процесу. Так як кількість операцій може бути великою, приймається менеджерське рішення про розподіл багатьох операцій за цими центрами.

Зокрема, операційний центр бізнесу може бути виокремлено як певна частина виробничого процесу, де бізнес-підприємство має за мету відокремити складання звітності за витратами при виконанні залучених операцій.

Досвід зарубіжних компаній показує доцільність розподілу операцій бізнесу на такі чотири рівня з виокремленням на кожному з них специфічних операційних центрів.

Рівні бізнес-операцій для визначення на них специфічних операційних центрів наведено на рис 2.5

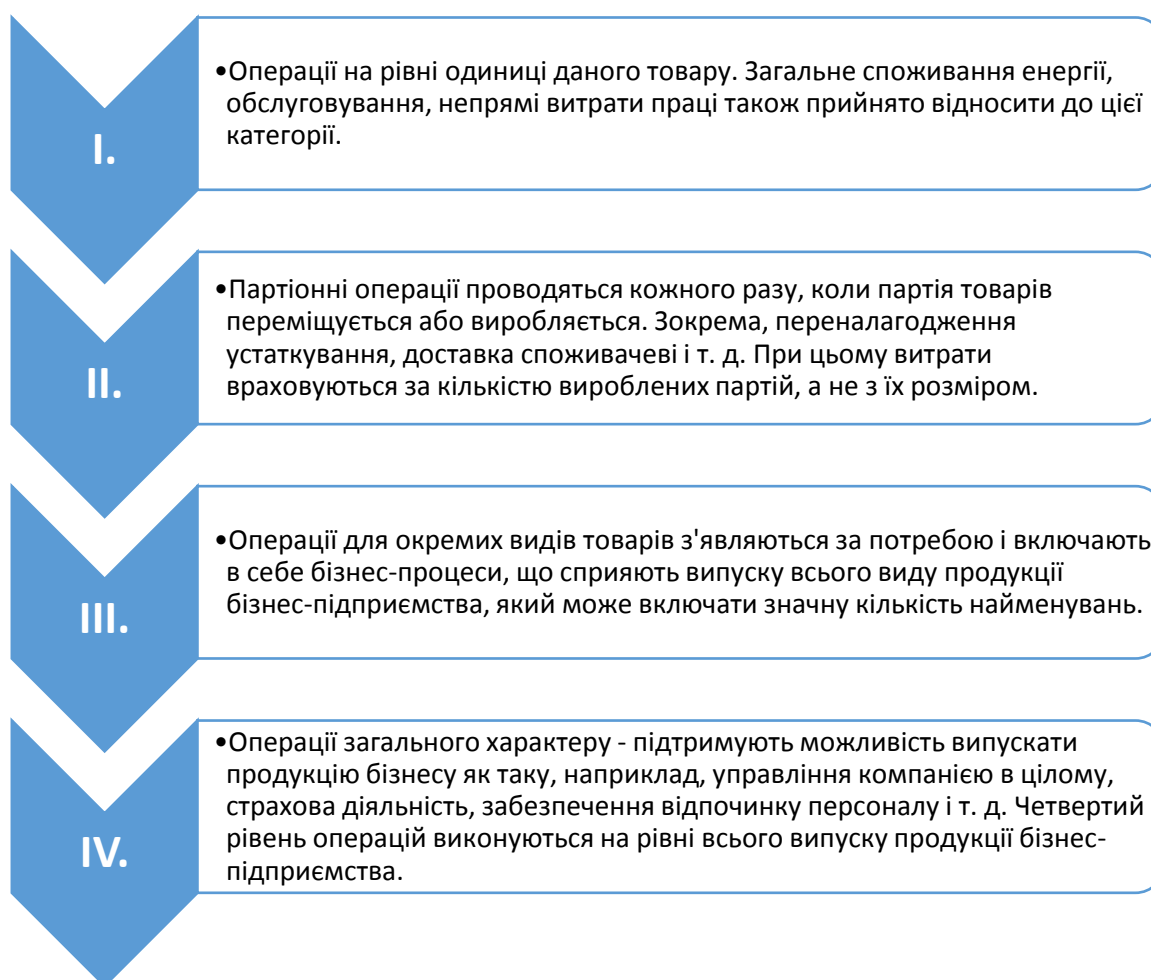


Рис 2.5 Рівні бізнес-операцій для визначення на них специфічних операційних центрів

Необхідність угруповання операцій за операційними центрами зростає зі збільшенням різниці між видами продукції компанії і обумовлена необхідністю отримати більш детальну інформацію про витрати за відповідними видами товарів бізнес-підприємства.

Крок 3. Передбачає простежування витрат за операційними центрами. ABC-технологія є системою, що реалізовує облік витрат бізнесу за двома рівнями оцінки. На першому етапі витрати бізнес-підприємства діляться за операційними центрами, де вони накопичуються перед розподілом за товарами. При цьому витрати бізнес-підприємства відносяться до певного центру бізнесу безпосередньо від виробничих операцій або за допомогою провідників витрат.

Крок 4. Обрання відповідних провідників (драйверів) витрат бізнесу. На другому етапі облікового процесу витрати бізнесу розподіляються за продуктами певного бізнес-підприємства. Цей крок реалізується через обрання провідників витрат. При цьому беруть до уваги два фактори:

- легкість отримання даних, що відносяться до провідників витрат;
- ступінь відповідності вимірювань витрат через провідник витрат їх дійсному значенню.

Необхідно зазначити, що провідники витрат для бізнес-підприємства повинні бути описані відповідними показниками.

### 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ПРИКЛАДІ ПрАТ «ТЕХНОЛОГІЯ»

#### 3.1 Аналіз економічних елементів (кошторис)

Проведемо аналіз на базі інформації про фірму-об'єкт дослідження, ним обрано ПрАТ «ТЕХНОЛОГІЯ», що є провідним вітчизняним бізнесом з пакування харчових продуктів і напоїв, фармацевтичної та технічної промисловості [8].

Основна інформація про підприємство наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Відомості про підприємство [1].

<b>Відомості про підприємство</b>	
<b>Код за ЄДРПОУ:</b>	14022407
<b>Повне найменування:</b>	Приватне акціонерне товариство «Технологія»
<b>Скорочене найменування (згідно Статуту):</b>	ПрАТ «Технологія»
<b>Юридична адреса:</b>	40031, м. Суми, просп. Курський, 147а
<b>Керівник:</b>	Генеральний директор – Мерзлий Володимир Миколайович
<b>Кількість працівників:</b>	512
<b>Регіон:</b>	Сумська область/Суми
<b>Державна реєстрація</b>	
<b>Державна реєстрація (дата реєстрації):</b>	18.01.1992
<b>Стандарти якості:</b>	9001 - 2000
<b>Види економічної діяльності</b>	
<b>Код за КВЕД</b>	<b>Вид економічної діяльності</b>
25.92	Виробництво легких металевих пакувань
17.29	Виробництво інших виробів з паперу та картону
18.12	Друкування іншої продукції
18.13	Виготовлення друкарських форм і надання інших поліграфічних послуг
22.21	Виробництво плит, листів, труб і профілів із пластмас
22.22	Виробництво тари з пластмас
22.29	Виробництво інших виробів із пластмас
<b>Цінні папери (ЦП)</b>	
<b>Код ISIN:</b>	UA 4000024137
<b>Вид ЦП:</b>	Акції іменні прості
<b>Номінальна вартість (грн.):</b>	16,00
<b>Статутний капітал (грн.):</b>	9 600 000,00 грн
<b>Кількість ЦП (шт.):</b>	600 000
<b>Контактна інформація</b>	
<b>Телефон:</b>	(0542) 671250
<b>Факс:</b>	(0542) 671250
<b>E-mail:</b>	reception@technologia.com.ua

ПрАТ «Технологія» відноситься до виробництва пакувальних засобів. Основні види товарів та послуг та основні їх клієнти України та за її межами надано в таблицях 3.2 та 3.3. Загалом експорт відбувається до 63 країн [8].

Таблиця 3.2 Основні види товарів

<b>Продукція</b>	<b>Ринок збуту</b>
Ковпачки з плівки ПВХ	Україна, Австралія, Азербайджан, Білорусія, Болгарія, Бельгія, Великобританія, Угорщина, Німеччина, Іспанія, Португалія, Молдова, Китай
Ковпачки поліамінатні	Україна, Австралія, Болгарія, Білорусія, Бельгія, Великобританія, Німеччина, Іспанія, Португалії, Молдова
Капсули для шампанського	Україна, Італія, Франція, Німеччина
Матеріал комбінований на основі алюмінієвої фольги	Україна, Азербайджан, Болгарія, Великобританія, Угорщина, Португалія
Етикетки самоклеїкі	Україна, Бельгія, Молдова, Іспанія, Португалія
Поліетиленова плівка	Україна, Болгарія, Великобританія, Португалія, Німеччина, Іспанія, Молдова
Мюзле	Азербайджан Болгарія, Білорусія, Великобританія, Угорщина, Іспанія, Китай
Пакети Bag-in-Box	Австралія, Азербайджан, Бельгія, Великобританія, Іспанія, Китай



Таблиця 3.3 - Основні види послуг

Послуги	Характеристика
Фарбувальні, Різальні, Ламінаційні, Дизайнерські, Транспортні	Задля більш повного та якісного обслуговування клієнтів, АТ «Технологія» не просто виготовляє продукцію, а і доставляє її  Дизайн-студія розробляє індивідуальні макети, які повною мірою задовольняють побажання замовників, та є абсолютно унікальними  Друк на рулонних матеріалах та виробництво самоклеючих етикеток в рулонах для будь-якої галузі виробництва

Загалом експорт відбувається до 63 країн [8].

Групування витрат підприємства за 2018-2020 рр. як елементу фінансової звітності наведено в таблицях 3.4-3.6 [9].

Таблиця 3.4 – Елементи операційних витрат ПрАТ «Технологія» за 2018 рік (кошторис).

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	709 899	602 014
Витрати на оплату праці	2505	116 428	84 877
Відрахування на соціальні заходи	2510	21 860	14 848
Амортизація	2515	82 679	58 391
Ін. операційні витрати	2520	100 414	51 612
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>1 031 280</b>	<b>811 742</b>

Таблиця 3.5 – Елементи операційних витрат ПрАТ «Технологія» за 2019 рік (кошторис).

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	829 540	641 551
Витрати на оплату праці	2505	172 738	126 991
Відрахування на соціальні заходи	2510	34 095	21 483
Амортизація	2515	128 303	82 679
Ін. операційні витрати	2520	140 474	149 202
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>1 306 150</b>	<b>1 021 906</b>

Таблиця 3.6 – Елементи операційних витрат ПрАТ «Технологія» за 2020 рік (кошторис).

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	823 189	894 020
Витрати на оплату праці	2505	182 820	162 991
Відрахування на соціальні заходи	2510	37 445	32 175
Амортизація	2515	159 650	128 302
Ін. операційні витрати	2520	158 622	108 557
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>1 361 726</b>	<b>1 326 045</b>

Таблиця 3.7 – Структура собівартості реалізації продукції власного виробництва за 2018-2020 роки

<i>Структура собівартості реалізації продукції власного виробництва за 2018-2020 роки</i>			
Групи продукції власного виробництва	2018	2019	2020
Етикетка	213 270	263211	245 000
Оболонка поліамінатна, фольга для шампанських вин	169461	232 464	180 274
Плівка поліетиленова	141 766	139 736	191 027
Пакет-вкладиш	88 502	137 627	130 935
Мюзле	54 423	109 306	87 672
Оболонка декоративна ПВХ	86 291	82 539	76 422
Рулонні матеріали	49 197	62 544	128 969
Оболонка декоративна поліамінатна	21275	27 787	30 932
Механічна обробка та виготовлення деталей	10468	16 761	26 525
Пакет-пауч	7620	10 290	17 860
Відходи пакування	35	234	998
Інші	127	73	68
<b>Всього</b>	<b>842 435</b>	<b>1 082 624</b>	<b>1 116 682</b>

### 3.2 Структура і динаміка постійних і змінних витрат (калькуляція)

#### . Точка безбитковості та зона безпеки.

Розрахуємо повну собівартість для умовних 100000 тис. шт. етикеток за трьома роками для підприємства на основі таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Структура собівартості реалізації продукції власного вир-ва за видами витрат за 2018-2020 рік

<b>Структура собівартості реалізації продукції власного вир-ва за видами витрат за 2018-2020 рік</b>			
<b>Види витрат</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Матеріали	629231	805347	742942
З/П і пов'язані з нею податки	55 312	149 490	159190
Амортизація	80 555	125518	148 618
Комунальні послуги	55312	65109	34 440
Витрати на ремонти	23776	32676	29 197
Інші витрати	407	3643	26569
Зміни в залишках запасів	10322	54400	25538
<b>ВСЬОГО</b>	<b>880 639</b>	<b>1127383</b>	<b>1166494</b>
<b>Адміністративні витрати</b>			
З/п і пов'язані з нею податки	19486	24606	23710
Професійні послуги	3655	3126	3387
Транспортні витрати	3059	3810	3305
Благодійність	2236	2495	2031
Матеріали	1400	2311	2462
Амортизація	1021	1439	2622
Витрати на зв'язок	3083	1755	1352
Банківські послуги	1356	1310	966
Представницькі витрати та відрядження	1039	1089	664
Витрати на ремонти	618	249	395
Інші витрати	4913	5112	2911
<b>ВСЬОГО</b>	<b>41866</b>	<b>47302</b>	<b>43805</b>
<b>Витрати на збут</b>			
Транспортні витрати	35550	49383	57539
З/п і пов'язані з нею податки	27308	32737	32132
Матеріали	9931	15231	15501
Представницькі витрати та відрядження	9413	9350	8688
Амортизація	1103	1346	1669
Інші витрати	15107	15484	10640
<b>ВСЬОГО</b>	<b>98412</b>	<b>123 531</b>	<b>126169</b>

В результаті матимемо таблицю 3.9.

Таблиця 3.9 – Структура і динаміка постійних і змінних витрат на 1000 етикеток по роках 2018-2020.

Показник	2018	2019	2020	Приріст до базового року, %
<b>Повна собівартість на 1000 шт, грн</b>	<b>213,270</b>	<b>263,211</b>	<b>245,000</b>	<b>114,88</b>
Допоміжні матеріали	9,80	13,77	12,08	123,31
Енергетичні затрати	13,34	20,86	20,09	150,57
Основна ЗП	20,53	25,11	26,17	127,47
Допоміжна ЗП	12,87	15,98	16,09	125,01
Нарахування на ЗП	7,35	9,04	9,30	126,52
Амортизація	7,80	7,80	7,80	100,00
Витрати на ремонт, утримання та експлуатацію обладнання	14,53	17,93	17,63	121,34
Технологічні перевезення	18,28	26,96	23,03	125,98
Плата за супутні роботи	15,29	18,46	18,46	120,73
Екологічний податок	23,13	25,98	22,16	95,81
Загальновиробничі витрати	14,50	19,82	17,00	117,24
Інші виробничі витрати	16,61	16,98	15,05	90,61
Адміністративні витрати	23,86	27,74	25,10	105,19
Витрати на реалізацію	15,38	16,78	15,05	97,85

Згідно з наведеними даними у 2020 році приріст повної собівартості склав 14,88%.

Повна собівартість у 2020 р. 1 шт. етикетки знайдемо з даних табл. 3.6:  $245/1000 = 0,245$  грн. Закладемо 10% прибутку:  $0,245 * 0,1 = 0,0245$  грн.

Тоді ціна 1 шт. =  $0,245 + 0,0245 = 0,2695$  грн.

Постійні витрати у 2020 році склали 553 474 тис. грн. Змінні витрати становили 16 848 тис. грн.

При розрахунку з того, що виробляється 30 000 етикеток на годину, матимемо загальний час роботи та відповідно кількість етикеток за заданої потужності. Якщо брати за базу 12-годинний робочий день та їх кількість на місяць, що рівна 30, знатимемо фонд часу роботи :

$$\Phi_p = 30000 * 12 \text{ год.} * 30 \text{ днів} * 12 \text{ місяців} = 129 600 \text{ тис. етикеток.}$$

Тоді змінні витрати на 1 од. в 2020 році перебували на рівні:  $16 848 \text{ тис. грн.} / 129 600 000 = 0,13$  грн/шт.

Відповідно можемо знайти обсяг беззбитковості якщо підприємство спеціалізуватиметься на етикетках за формулою 3.1:

$$Q_{б.н.} = \frac{F_c}{P - V_{c1 од.}} \quad (3.1)$$

Тоді маємо:

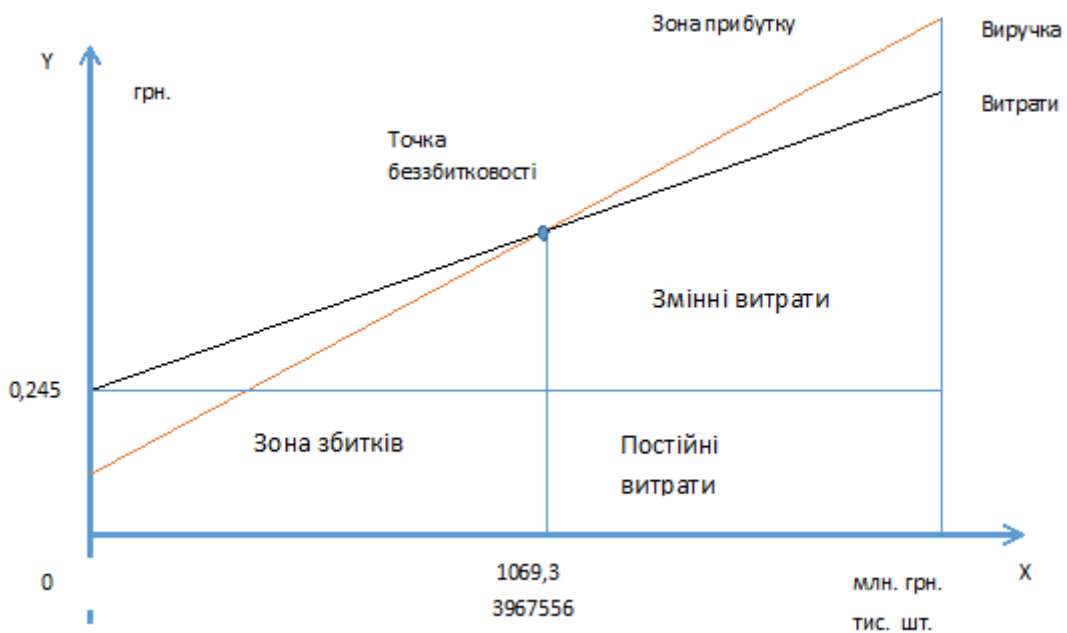
$$Q_{т.б.} = \frac{553\,474\,000}{0,2695 - 0,13} = 3\,967\,556 \text{ тис. шт.}$$

Відповідно в грошовому вираженні:

$$Q_{б.гр} = 3\,967\,555\,556 \text{ етикеток.} * 0,2695 \text{ грн} = 1\,069\,256,2 \text{ тис. грн}$$

За таких умов продажу графічне відображення точки беззбитковості набуде наступного виду (рис.3.1):

Рисунок 3.1 –Точка беззбитковості для ПрАТ «Технологія» за 2020 рік



Далі, знайдемо зону безпеки як різницю між фактичним і беззбитковим обсягом продажів бізнес-підприємства (формула 3.2): що дозволить побачити, на скільки відсотків фактичний обсяг продажів певного бізнесу вищий від критичного, при якому як, ми знаємо, рентабельність дорівнює нулю.

$$\text{Зона}_{\text{безпеки}} = Q_{ф.} - Q_{т.б.} \quad (3.2)$$

Якщо у 2020 році фактично реалізовано 3 365 080 тис. етикеток

Маємо:  $Зона_{безпеки} = 3\,365\,080 - 3\,967\,556 = -602\,476$  (етикеток)

При цьому запас надійності  $Z_n$  можемо знайти за формулою 3.3:

$$Z_n = \frac{Зона_{безпеки}}{Q_{\phi.}} * 100\% = -\frac{602\,476}{3365080} * 100\% = -17,9\% \quad (3.3)$$

$$\text{Отримаємо: } Z_n = -\frac{602\,476}{3365080} * 100\% = -17,9\%.$$

На основі проведених розрахунків можемо сказати, що за товарною позицією "Етикетки" ПрАТ «Технологія» характеризується від'ємною зоною безпеки на рівні – 602 476 шт. та має запас міцності -17,9%. З цього слідує, що за даним напрямом фактичний обсяг реалізації продукції менше за плановий на 17,9 %. За такого стану в даному товарному сегменті підприємству поки не вдається забезпечити беззбитковість, не зазнати збитків. Ціллю за таких умов є підвищення обсягу реалізації в розмірі як мінімум зони безпеки або запас надійності. Тоді підприємство введе дану товарну позицію в беззбитковий стан, чи навіть, зробить прибутковим .

## ВИСНОВКИ

Дана робота мала за мету дослідження аспектів управління витратами сучасного бізнесу спираючись на основні способи віднесення непрямих витрат на собівартість виробленої продукції чи наданих послуг відповідного бізнесу. Аналіз проведено за наступними напрямками:

- досліджено економічної суті поняття непрямих витрат, ознайомлено з їх класифікацією, перелік складових основних та накладних витрат;
- досліджено механізм обліку непрямих витрат сучасного підприємства та їх бюджетування як передумови вдосконалення фінансової звітності;
- проведено аналіз основних способів віднесення непрямих витрат на собівартість;
- проведено аналіз основних способів віднесення непрямих витрат на собівартість (а саме метод базових показників та ABC-технологія розподілу).

Складність ефективного управління даним типом витрат є те, що непрямі (накладні) витрати бізнес-підприємства не можна віднести безпосередньо до конкретного об'єкту оцінки бізнесу економічно доцільним шляхом. Тому необхідно ґрунтовно підійти насамперед до визначення складових цих витрат із переліку загальних. При цьому зазначено про важливість побудови синтетичного та аналітичного обліку бізнесом непрямих витрат та їх бюджетування як передумов оптимізації фінансової звітності. Важливо, що саме деталізований перелік непрямих витрат бізнес-підприємств надає можливість більш ефективно керувати непрямыми витратами бізнесу завдяки правильному формуванню їх складу та рознесенню по відповідним рахунках.

Бізнес сам для себе визначає та впроваджує різноманітні методи оцінки витрат залежно від масштабів, специфіки виробництва та поставлених завдань бізнес-підприємства.

Усі існуючі методи розподілу для бізнес-підприємства можна розділити на дві групи: метод базових показників та ABC-технологія. Для різних видів непрямих витрат бізнесу і різних видів його продукції можливо застосування різних методів розподілу.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. АТ «Технологія». Відомості про підприємство. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.ua-region.com.ua/14022407>
2. Безверхий К. Г., Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект [текст]: монографія / К. В. Безверхий К.: Центр учбової літератури, 2013. 276 с.
3. Бухгалтерський словник / [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
4. Войтенко Т., Лепетан І., Методи розподілу непрямих витрат. SophusClub. 2011.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. - 4-те вид. / С. Ф. Голов К.: Лібра, 2008. 704 с.
6. Костякова А.А. Удосконалення обліку та розподілу непрямих витрат / А.А.Костякова // Економіка АПК.- 2006.- №11.- С.83-88.
7. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: [учеб. пособие] / М. С. Кузьмина. М.: Финансы и статистика, 2008. 208 с.
8. Офіційний сайт Technologia Group. АТ «Технологія». [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://technologia.com.ua/>
9. Розкриття фінансової звітності: Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 12 місяців 2017 р. URL: [https://technologia.com.ua/content/announces/-zvit-za-2017-rik\\_file\\_dokument\\_s31\\_t77\\_i612\\_orig\\_file\\_dokument\\_s114\\_t362\\_i1070\\_orig.pdf](https://technologia.com.ua/content/announces/-zvit-za-2017-rik_file_dokument_s31_t77_i612_orig_file_dokument_s114_t362_i1070_orig.pdf)
10. Шеремета О.В. Механізм бюджетування витрат операційної діяльності: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / О.В. Шеремета. Хмельницький, 2009. 18 с.
11. Гриценко П., Коваленко Є., Вороненко В., Смакоуз А., Степаненко Є. Аналіз дефініції «зміни» як економічної категорії. Механізм

регулювання економіки, (1 (91), 92-98. URL:  
<https://doi.org/10.21272/mer.2021.91.07>

12. Динаміка цифрової трансформації соціально-економічних та екологічних систем / В. І. Вороненко та ін. //Агросвіт. 2022. № 15-16. С. 15-22. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/89229>

13. Дяченко А. В., Карінцева О. І., Тарасенко С. В., Харченко М. О., Мазін Ю. О., Кисельова К. С. Формування інноваційного інструментарію економічної політики в умовах розвитку світової економічної кризи 2019-2020 рр. в Україні // Механізм регулювання економіки. 2021. № 3. С. 19-37. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/86419>

14. Економіка енергетики : підручник / за ред. Л. Г. Мельника, І. М. Сотник. – Суми: Університетська книга, 2015. – 378 с. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/45315>

15. Економіка підприємства : підручник / за заг. ред. д.е.н., проф. Л. Г. Мельника. - Суми : Університетська книга, 2012. - 864 с. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/80106>

16. Экономика развития: учебное пособие / под ред. д.-ра экон. наук, проф. Л. Г. Мельника, канд. экон. наук А. Вик. Кубатко. Сумы : «Университетская книга», 2017. 352 с. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/80184>

17. Карінцева, О. І., Харченко, М. О., Мазін, Ю. О., Фалько, К. С. Практичні засади підвищення ефективності логістичної діяльності сучасного підприємства. Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. 2021. № 3. С. 127–136. DOI: 10.21272/1817-9215.2021.3-14 <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/86223>

18. Карінцева О.І., Дегтярєва І. Б., Харченко М.О., Долгошеєва О. І., Кіріл'єва А. В. Залучення іноземних інвестицій як інструмент забезпечення конкурентоспроможності та сталого розвитку країни. Вісник СумДУ. Серія «Економіка», № 3' 2020. С. 199-211. DOI: 10.21272/1817-9215.2020.3-22 [https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3\\_2020/22.pdf](https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3_2020/22.pdf)

19. Карінцева, О. І., Харченко, М. О., Пономарьова, Г. С. Підвищення ефективності бізнес-процесів на виробничому підприємстві // Механізм регулювання економіки. 2020. № 4. С. 58-69.

<https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/83754>

20. Мельник Л. Г., Карінцева О. І., Кубатко О. В., Сотник І. М., Завдов'єва Ю. М. Цифровізація економічних систем та людський капітал: підприємство, регіон, народне господарство // Механізм регулювання економіки. 2020. № 2. С. 9-28. DOI:

<https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/82236>

21. Мельник, Л., Карінцева, О., Кубатко, О., Дерев'янка, Ю., Маценко, О. (2022). Реструктуризація соціально-економічних систем як складова формування цифрової економіки в Україні у період кризи. Механізм регулювання економіки, (1-2(95-96), 7-13.

22. Мельник Л. Г., Карінцева О. І. (2021) Економіка і бізнес : підручник / за ред. Л. Г. Мельника, О. І. Карінцевої. Суми : Університетська книга, 2021. 316 с. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/83721>

23. Мельник, Л., Ковальов, Б. (2020). Проривні технології в економіці і бізнесі (Досвід ЄС та практика України у світлі III, IV, і V промислових революцій. Сумський державний університет, с. 180. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/79621>

24. Мельник Л. (2021) Сучасні тренди економічного розвитку: Досвід ЄС та практика України: підручник / за ред. Л. Г. Мельника. Суми: ПФ «Видавництво “Університетська книга”», 2021. 432 с. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/89235>

25. Сотник І.М. (2016) Мотиваційні механізми дематеріалізаційних та енергоефективних змін національної економіки : монографія / за заг. ред. доктора екон. наук, проф. І. М. Сотник. – Суми : Університетська книга, 2016. – 368 <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/80197>

26. Сотник І. (2018) Підприємництво, торгівля та біржова діяльність / І. Сотник, Л. Таранюк. – Суми: Університетська книга, 2018. – 572 с. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/80114>
27. Управління змінами : конспект лекцій / укладачі: П. В. Гриценко, Є. В. Коваленко. – Суми : Сумський державний університет, 2020. – 76 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/339162013.pdf>
28. Фундаментальні основи фазового переходу до адитивної економіки: від проривних технологій до інституційної соціологізації рішень. Розробка концепції фазового переходу до адитивної економіки : звіт про НДР (проміжний) / кер. Л. Г. Мельник. Суми : СумДУ, 2021. 78 с. № 0121U109557. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/89091>
29. Disruptive technologies for green economy formation in conditions of the fourth industrial revolution: the EU experience / I. Dehtyarova etc. // Socio-economic and management concepts: collective monograph / Krupelnytska I., – etc. – International Science Group. – Boston : Primedia eLaunch, 2021. P. 388-392. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/86986>
30. Karintseva O., Kharchenko M., Boon E.K., ...Melnik V., Kobzar O.(2021). Environmental determinants of energy-efficient transformation of national economies for sustainable development.. J. International Journal of Global Energy Issues, 2021, 43(2-3), P. 262–274 <https://doi.org/10.1504/IJGEI.2021.115148>
31. Karintseva O. I., Yevdokymov A. V., Yevdokymova A. V., Kharchenko M. O., Dron V. V. Designing the Information Educational Environment of the Studying Course for the Educational Process Management Using Cloud Services. Механізм регулювання економіки. 2020. № 3. С. 87-97. DOI: <https://doi.org/10.21272/mer.2020.89.07> <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/81759>
32. Kubatko, O. V., Chortok, Y. V., Honcharenko, O. S., Nechyporenko, R. M., & Moskalenko, I. M. (2019). Studying Features of Vehicle Type Selection by

Trade and Logistics Enterprise. Mechanism of economic regulation. – 2019. – №3. – С. 73–82. <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/76448>

33. Melnyk L. H., Derykolenko O. M., Mazin Yu. O., Matsenko O. I., Piven V. S. Modern Trends in the Development of Renewable Energy: the Experience of the EU and Leading Countries of the World // Механізм регулювання економіки. 2020. № 3. С. 117-133. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/81810>

34. Melnyk, L., Dehtyarova, I., Karintseva, O., Kubatko, O. Information factors in economic systems and business during transition to digital economy/Selected Aspects of Digital Society Development. Monograph 45. Edited by Tetyana Nestorenko and Aleksander Ostenda, Publishing House of University of Technology, Katowice, 2021. P. 173-178 <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/87135>

35. Melnyk, L., Matsenko, O., Dehtyarova, I. & Derykolenko, O. (2019). The formation of the digital society: social and humanitarian aspects. *Digital economy and digital society*. T. Nestorenko & M. Wierzbik-Strońska (Ed.). Katowice: Katowice School of Technology. [in Ukrainian]. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/74570>

36. Melnyk L.G., Kubatko O. (2017) The impact of green-innovations on environmental quality and energy resource consumption. International economic relations and sustainable development : monograph / edited by Dr. of Economics, Prof. O. Prokopenko, Ph.D in Economics T. Kurbatova. – Ruda Śląska :Drukarnia i Studio Graficzne Omnidium 272 p. ISBN 978-83-61429-11-1

37. Melnyk, L., Dehtyarova, I., Kubatko, O., Karintseva, O., & Derykolenko, A. (2019). Disruptive technologies for the transition of digital economies towards sustainability. *Economic Annals-XXI*, 179(9-10), 22-30. doi: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/85476>

38. Melnyk L., Sommer H., Kubatko O., Rabe M., Fedyna S. (2020). The economic and social drivers of renewable energy development in OECD countries. *Problems and Perspectives in Management*, 18(4), 37-48.

doi:10.21511/ppm.18(4).2020.04

<https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/82719>

39. Melnyk, L., Karintseva, O., Kubatko, O., Derev'yanko, Y., & Matsenko, O. (2022). Restructuring of socio-economic systems as a component of the formation of the digital economy in ukraine. Mechanism of an Economic Regulation, (1-2(95-96), 7-13. URL: <https://doi.org/10.32782/mer.2022.95-96.01>  
<https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/89627>

40. Tu, Y.-X., Kubatko, O., Karintseva, O., Piven, V. Decarbonisation drivers and climate change concerns of developed economies. International Journal of Environment and Pollution, 2022, 69(1-2), pp. 112–129

41. The effects of the management of natural energy resources in the European Union / V. Voronenko, B. Kovalov, D. Horobchenko, P. Hrycenko // Journal of Environmental Management and Tourism. – Craiova: ASERS Publishing, 2017. – Vol. 8, Issue Number 7(23), P. 1410-1419. Available at: <https://journals.aserspublishing.eu/jemt/article/view/1777>

42. Veklych O., Karintseva O., Yevdokymov A., Guillamon-Saorin E.(2020). Compensation mechanism for damage from ecosystem services deterioration: Constitutive characteristic. J. International Journal of Global Environmental Issues, 19(1-3), P. 129–142  
<https://doi.org/10.1504/IJGENVI.2020.114869>