

Бондаренко Тетяна

к.е.н., доцент

Криворізький економічний інститут
м. Кривий Ріг, Україна

ПОСТІЙНІ І ЗМІННІ ВИТРАТИ: ПІДХОДИ ДО РОЗПОДІЛУ

Нормативно закріпленою є класифікація витрат на постійні та змінні. Перелік і склад змінних і постійних загальновиrobничих витрат устанавлюється підприємством самостійно.

До змінних витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва. Змінні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу, виходячи з фактичної виробничої потужності звітного періоду. Тобто змінні витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

До постійних витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) у разі зміни обсягу виробництва. Стосовно змінних витрат допускається, що вони змінюються «майже прямо пропорційно» (у п. 12 Методичних рекомендацій № 373 визначено тільки напрям зміни таких витрат (збільшуються із зростанням обсягу випуску продукції та зменшуються з його зниженням), але не характер цієї залежності).

Щодо наукової фахової літератури, то більшість авторів наголошують на важливість використання класифікації витрат залежно від обсягів виробництва в процесі управління, але при цьому відзначають умовність поділу витрат підприємства на постійні та змінні та обмеження, викликані здійсненням початкових припущень, покладених в основу «ідеалізованих» графіків взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Положення про те, що постійні витрати при зміні обсягів виробництва залишаються незмінними, а змінні – лінійно зростають, дозволяє значно спростити роботу аналітика, але відомо, що реальні залежності складніші. Тобто коректніше говорити про умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Залежно від процентного співвідношення зміни витрат і зміни обсягу виробництва серед умовно-змінних витрат виділяють пропорційні і непропорційні, які, у свою чергу, можуть бути прогресивними, дегресивними та напівзмінними. Серед умовно-постійних виділяють напівпостійні або дискретно-ступінчасті (є постійними для конкретного обсягу виробництва, але в певний момент вони зростають на визначену величину і знову залишаються постійними) та дискреційні (витрати, які не мають відношення до обсягу виробництва) [3].

Проблемою є те, що при розподілі витрат на умовно-постійні та умовно-змінні виходять із ряду припущень, основними з яких є:

- на поведінку витрат впливає лише обсяг виробництва при незмінних якості сировини, технології тощо;

- структура та асортимент продукції, що виробляється залишаються незмінними, або є припущення, що випускається один умовний вид продукції;

- у межах так званого релевантного діапазону постійні витрати залишаються незмінними, а між умовно-змінними витратами та обсягом виробництва існує лінійна (чи будь-яка інша) залежність.

Висловлювання про потребу врахування інших факторів, крім обсягів виробництва, досить поширені в сучасній економічній літературі. Так, К.К. Сіо [6], зазначає, що постійні витрати – це ті витрати, які не змінюються безпосередньо (тобто не є функцією) зі зміною обсягів виробництва. Вони можуть змінюватись і це відбувається достатньо часто, але їх зміни не пов'язані зі зміною обсягів виробництва у короткостроковому періоді. Щодо змінних витрат, то їх величина залежить від багатьох факторів окрім обсягів випуску.

На думку Булгаковой Л.Н. [1], на зміну обсягів виробництва, реалізації продукції та її собівартість здійснює вплив багато факторів. Ці фактори нерідко впливають в різних напрямках без взаємного зв'язку. Інакше кажучи, зв'язок «витрати – обсяг» у практичній фінансово-господарській діяльності далеко не абсолютний. Таке висловлювання, є досить невизначеним до методики аналізу зв'язку «витрати – обсяг». Адже здебільшого розбіжностей між реаліями та ідеалізованими припущеннями, покладеними в основу аналізу, створюють настільки сильні «шуми», що зв'язок «витрати-обсяг» годі простежити взагалі.

Тому для вирішення завдання поділу витрат на умовно-постійні й умовно-змінні використовують два підходи: суб'єктивний і статистичний.

Суб'єктивний підхід передбачає вольове віднесення витрат до групи умовно-постійних або умовно-змінних, базуючись на неформальному досвіді дослідника. Статистичний підхід передбачає аналіз наявних статистичних даних або, якщо отримання інформації за ряд попередніх років ускладнено, можуть проводитись керовані експерименти або щоденне спостереження за реальним виробничим процесом. Суть всіх методів, що застосовуються в рамках статистичного підходу, базується на кінцевому наданні сумарних витрат шляхом апроксимації даних про витрати та обсяги виробництва за певний період часу. До того ж використовується ряд методів. Так, Л.В. Нападовська пропонує використовувати методи вищої-нижчої точки, кореляції, регресійного аналізу, найменших квадратів, статистичний [5]. С.Ф. Голов доповнює порядок визначення залежності між сумою витрат та обсягом виробництва методами технологічного аналізу, аналізу бухгалтерських рахунків, візуального пристосування й пропонує обґрунтовувати свій вибір за допомогою коефіцієнту детермінації [2].

У процесі коригування наявних даних про витрати К.К. Сіо пропонує визначати ті складові, які повинні бути включені до аналізу витрат (або навпаки, виключені). Пропонується вносити до розрахунків лише ті елементи витрат, які змінюються (функціонально пов'язані) із зміною випуску [6].

Для оцінки оптимального співвідношення обсягу виробництва, витрат і прибутку О.О. Калініченко пропонує використовувати імовірнісний підхід до оцінки та прогнозування співвідношення витрат, обсягів виробництва та прибутку підприємства, в основу моделі прогнозування яких покладено поетапний аналіз

залежності одного з параметрів моделі (обсяг виробництва, витрати, прибуток) від двох інших. Реалізація запропонованого підходу щодо формування асортименту продукції потребує також всебічної оцінки зміни витрат – як змінної, так і постійної їх складової [4]. Доволі популярним способом визначення функції витрат є регресійний аналіз, який, на нашу думку, найточніший.

Таким чином, розробкою підходів до розподілу витрат займаються як світові, так і вітчизняні фахівці. Більшість досліджень зведені до вивчення змінної складової витрат. Але слід враховувати і зміну постійної складової (амортизаційні відрахування, відсотки за кредитами тощо), бо її коливання може призвести до коливань прибутку підприємства і, як наслідок, підвищення ризику збитків.

Список використаних джерел

1. Булгакова Л.Н. Операционный леверидж. Золотое правило экономики. Теория и практика / Л.Н. Булгакова // Финансовый менеджмент. – 2001. – №4. – С. 19-24.
2. Голов С.Ф. Управлінський бухгалтерський облік / С.Ф. Голов. – К.: «Скарби», 1998. – 378 с.
3. Грабова Н.Н. Бухгалтерський облік у промислових та торгівельних підприємствах / Н.Н. Грабова, В.Н. Домбровський. – 2000. – К.: АСК, 2000. – 624 с.
4. Калиниченко Е.А. Теоретические аспекты категории «затраты на производство» / Е.А. Калиниченко // Вісник ХДЕУ. – 1998. – № 4 (8). – С. 20–24.
5. Нападовська Л.В. Управлінський облік/ Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : «Наука і освіта», 2000. – 112 с.
6. Сiao К.К. Управленческая экономика / К.К. Сiao. – М.:ИНФРА-М, 2000. – 670 с.

