

вого контролю, яка отримала високу оцінку в європейських країнах з розвинутою ринковою економікою.

Важливе місце, на нашу думку, в практиці фінансового контролю відведено нормативно-правовій базі. Слід відзначити і те, що на початковій стадії ринкових відносин в Україні рівень контролю знизився. Все це знайшло негативний вплив і на діяльності бюджетних установ та системі державного фінансового контролю. Непідготовлена нормативно-правова база, відсутність належних методичних рекомендацій по організацій фінансового контролю та професійно підготовлених кадрів привели до порушень бюджетного законодавства, що привело за собою розкрадання державного майна. Така ситуація примусила вжити ряд заходів щодо виправлення становища, що склалося. Тому прийняття Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів, які врахували роботу установ в ринкових умовах, запобігли виправленню становища.

**О. В. Добровський**, здобувач,  
Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана

## **ДИФЕРЕНЦІАЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ РІШЕНЬ**

Одним із типів альтернативних рішень, який вимагає диференціального аналізу витрат є альтернатива «виробляти чи купувати». Вона виникає у підприємств, які вирішують питання, що вигідніше: виробляти окремі компоненти (деталі, напівфабрикати тощо) власними силами чи купувати їх на стороні, або що вигідніше: забезпечити автоматизацію обліку на підприємстві власними силами чи скористатись послугами спеціалізованої організації тощо.

Рішення полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства та у визначенні можливої економії витрат. Є пропозиції визначати вигідність того чи іншого варіанта через порівняння суми витрат на купівлю компонента із сумою сукупних витрат на його виробництво, виходячи з рівняння:

*Сума витрат на купівлю компонента =  
сумі змінних і постійних витрат  
на виробництво компонента*

Зокрема, В.С.Лень (4) пропонує здійснювати таке порівняння через деталізацію цього рівняння наступним чином:

*(Кількість деталей x ціну) =  
(кількість деталей x змінні витрати на одну деталь)+  
+ постійні витрати, тобто  $K \times Ц = (K \times 3B_1) + ПВ$ , звідси*

$$K = \frac{ПВ}{Ц - 3В_1}.$$

Тут  $K$  — це та кількість деталей, яка забезпечує рівність витрат на купівлю і витрат на виробництво.

Підставивши значення відповідних сум витрат і ціни, отримаємо кількість деталей, за якої витрати на купівлю дорівнюють витратам на виробництво деталі власними силами. Далі порівнюють потребу в деталях на відповідний період із кількістю, яка забезпечує рівність витрат. Якщо потрібна кількість більша, роблять висновок, що їх вигідніше виробляти, а якщо менша — закуповувати. Логіка висновку впливає з того, що в першому випадку, підставляючи значення « $K$ » у рівняння, сума в правій частині рівняння, тобто сума витрат на виробництво буде менша, ніж у лівій, тобто менша ніж сума витрат на купівлю і навпаки [4, с. 99—100].

Незважаючи на простоту цього методу, він може призвести до помилкового рішення у зв'язку з тим, що він не враховує релевантність витрат. Адже можна просто порівняти ціну компонента з його собівартістю. Але висновок теж буде некоректним з тієї ж причини.

Більшість авторів, які розглядають це питання, пропонують застосування диференціального аналізу витрат, який передбачає вивчення лише тих витрат, що змінюються під впливом прийнятого рішення, тобто вивчення і зіставлення суто релевантних витрат [1, с. 348—352; 2, с. 227—229; 3, с. 415—417].

Як зазначають Хорнгрен Ч. Т. і Дж. Фостер: «треба вибрати релевантні витрати із альтернативних рішень», тобто поділити всі витрати на релевантні і нерелевантні. Відповідно під релевантними витратами вони розуміють витрати, яких можна уникнути внаслідок прийняття альтернативного рішення [7, с. 96; 6, с. 174].

На застосування концепції «витрат, яких можна уникнути» для визначення релевантних витрат наголошують також Е. Аtkінсон та його співавтори. Релевантними вони вважають витрати, що елімінуються коли припиняється виробництво деталі, продукту, продуктової лінії, або розформовується сегмент бізнесу [1, с. 350].

Відповідно, якщо замість виробництва купувати деталі, можна уникнути прямих (змінних) витрат на матеріали, на оплату праці, змінних накладних витрат і навіть *частини* постійних накладних витрат. Річ у тім, що у складі постійних накладних витрат є такі витрати, яких не можна уникнути, прийнявши рішення про купівлю деталей зі сторони, тобто вони є однаковими для обох варіантів. Хорнгрен Ч.Т. і Дж.Фостер відносять до них амортизацію, податок на майно, страхові платежі та частину витрат на адміністрацію цеха [7, с. 96].

Деякі автори відносять до релевантних витрат ту частину постійних накладних витрат, яку кваліфікують як прямі постійні. Це не зовсім коректно, тому що у складі таких витрат може бути амортизація спеціального устаткування. Її не можна відносити до релевантних вит-

рат у зв'язку з тим, що це суперечить критерію релевантності: «різні витрати для різних альтернатив». Річ у тім, що амортизація такого устаткування продовжує нараховуватися навіть у випадку припинення виробництва на ньому. Тобто у випадку рішення купувати сума витрат за цією статтею не зміниться. С. Ф. Голов пояснює нерелевантність амортизації такого устаткування тим, що воно було придбане в минулому [2, с. 228], аналогічне тлумачення дають канадські автори [3, с. 416].

Більш глибокий аналіз релевантності накладних витрат пропонують Е. Аткинсон та співавтори, які відносять до складу релевантних витрат накладні витрати на рівні одиниці продукції, на рівні партії продукції і накладні витрати на підтримку продукту. Тобто виключають із розрахунку релевантних витрат лише накладні (або як вони їх називають допоміжні) витрати на забезпечення і функціонування підприємства в цілому [1, с. 350].

При цьому, якщо витрати на рівні одиниці продукції Е. Аткинсон та співавтори відносять до релевантних витрат безумовно, то стосовно витрат на рівні партії продукції і витрат на підтримку продукту вони підкреслюють, що їх можна уникнути лише за умови скорочення або передислокації ресурсів на інші види діяльності. Тут слід нагадати, що витратами на рівні одиниці продукції Е. Аткинсон та співавтори вважають витрати, які пов'язані з діяльністю на рівні окремої одиниці продукції, тобто такі витрати, обсяг і рівень яких пропорційний кількості випущених одиниць продукції або іншим об'ємним показникам. Наприклад, витрати на контроль якості продукції.

До витрат на рівні партії продукції вони відносять витрати, які ініціюються більшою мірою кількістю випущених партій, ніж кількістю випущених одиниць. Наприклад, витрати на наладку устаткування або технологічних ліній, яку необхідно виконувати на початку виробництва нової партії продуктів.

І, нарешті, до витрат на рівні продукту відносяться витрати на види діяльності, які виконуються з метою забезпечення (підтримки) виробництва і реалізації окремих продуктів, але не залежать від фактичних обсягів виробництва і числа партій. Наприклад, витрати на технологічну розробку процесу [1, с. 161—162].

Звичайно, такий аналіз релевантності накладних витрат дає кращі результати для вибору альтернативи, але він можливий лише за умови відповідної класифікації і групування.

Результати диференціального аналізу подаються у вигляді постатейного порівняння релевантних витрат на одиницю компонента і загальних релевантних витрат для обох альтернатив. При цьому для альтернативи «купувати» релевантними витратами є ціна одиниці компонента і загальна сума вартості придбання необхідної кількості компонента. Відповідно, для альтернативи «виробляти» релевантними є витрати, яких можна уникнути при прийнятті рішення купувати. Відповідно диференціальні витрати визначають як для одиниці компоненту, так і загальною сумою. Якщо в результаті аналізу виявиться, що релевантні витрати на виробництво одиниці

компонента нижчі за ціну купівлі, то приймається рішення на користь «виробляти» і навпаки. Це пояснюється тим, що підприємство не може заплатити сторонньому постачальнику більше, ніж воно заощаджує (уникає), відмовляючись від виробництва компоненту.

Разом з тим, Хорнгрен Ч. Т. і Дж. Фостер застерігають, що при аналізі слід обережно використовувати дані про витрати на одиницю компонента (питомі витрати), тому що це може привести до таких помилок, як включення у розрахунок нерелевантних показників та порівняння витрат без врахування обсягу [7, с. 99]. Перевагою порівняння загальних сум релевантних витрат є те, що різниця цих сум (диференціальні витрати) показує економію витрат при виборі того чи іншого варіанта.

Таким чином, результати диференціального аналізу надаються у вигляді:

$$ДВ = РВ_k - РВ_v, \quad (1)$$

де ДВ — диференціальні витрати;

$РВ_k$  — релевантні витрати на купівлю компонента;

$РВ_v$  — релевантні витрати на виробництво компоненту.

Звідси випливає, що коли  $РВ_k > РВ_v$ , то приймається рішення на користь «виробляти» і навпаки. Однак, рішення підлягає уточненню у разі існування можливості альтернативного використання виробничих потужностей (устаткування, виробничих приміщень тощо), що вивільняються. З цього приводу Хорнгрен Ч. Т. і Дж. Фостер підкреслюють, що сутність питання не в тому виробляти — чи купувати, а в тому, як краще використати вільні виробничі потужності [7, с. 97]. На цей же факт звертає також увагу С. Ф. Голов, який пише, що вибір стосується не лише рішення «виробляти чи купувати», — він також пов'язаний із пошуком найкращого використання наявних потужностей для інших цілей, наприклад, для здачі в оренду, у розрахунок диференціальних витрат треба ввести суму альтернативних витрат, під якими розуміють вигоду, яка втрачається при відмові від одного варіанту дій на користь іншого (1, с. 148). В даному випадку йдеться про можливу суму орендної плати, яку підприємство втратить, продовжуючи виробляти деталі замість їх купівлі на стороні. Отже, формула (1) приймає вигляд:

$$ДВ = РВ_k - (РВ_v + А_v),$$

де  $А_v$  — альтернативні витрати.

У випадку, коли релевантні витрати на купівлю будуть менші за суму релевантних витрат на виробництво разом з сумою альтернативних витрат, рішення може бути на користь «купувати». Цю нерівність можна передавати в іншому вигляді:

Релевантні витрати на купівлю —  
альтернативні витрати < релевантних витрат  
на виробництво.

Логіка цієї нерівності полягає в тому, що релевантні витрати на виробництво порівнюються з релевантними витратами на купівлю, частина яких відшкодовується сумою можливого альтернативного доходу від здачі потужностей в оренду.

Якщо підприємство не має іншої альтернативи використання потужностей, що вивільняються внаслідок припинення виробництва деталі, тоді можливі витрати дорівнюють нулю [2, с. 228]. Інколи виробляють компоненти власними силами тільки тому, що немає альтернативного шляху їх використання.

Деякі автори, наприклад, В. С. Ленъ [4, с. 99] підкреслюють, що вирішення питання на користь купівлі може бути не просто у випадку, можливості отримання доходу від операційної оренди, а коли сума очікуваного доходу перевищує нерелевантні витрати. Вважаємо це зауваження цілком слушним і, хоча до цього інші автори не привертають особливої уваги, в прикладах які вони наводять, сума очікуваних доходів завжди перевищує суму нерелевантних витрат, тобто витрат, яких не можна уникнути, припинивши виробництво деталі.

Альтернативні витрати можуть приймати вигляд маржинального доходу, який втрачається, коли замість здачі устаткування в оренду, розглядається варіант його використання для виробництва іншої продукції. У таких випадках Хорнгрен Ч. Т. і Дж. Фостер рекомендують визначати чисті релевантні витрати через зменшення релевантних витрат на купівлю компонента на суму маржинального доходу від випуску іншої продукції:

$$PB_{\text{ч}} = PB_{\text{кр}} - A_{\text{в}},$$

де  $PB_{\text{ч}}$  — чисті релевантні витрати;

$PB_{\text{кр}}$  — релевантні витрати на купівлю реальні (дійсні);

$A_{\text{в}}$  — альтернативні витрати.

Показник чистих релевантних витрат є досить зручним для вибору оптимального варіанта за наявності декількох альтернатив. Про це свідчать приклади, наведені Хорнгреном Ч. Т., Дж. Фостером [7, с. 97] і Головим С. Ф. [2, с. 229], з яких випливає, що вибір оптимального варіанта здійснюють на користь варіанта з найменшою сумою чистих релевантних витрат.

Узагальнюючи наведені приклади, можна запропонувати аналітичну таблицю такої форми:

#### АЛГОРИТМ ВИБОРУ АЛЬТЕРНАТИВИ «КУПУВАТИ ЧИ ВИРОБЛЯТИ»

| Показник                               | Виробляти      | Купувати за умови           |                            |                                      |
|----------------------------------------|----------------|-----------------------------|----------------------------|--------------------------------------|
|                                        |                | виробництва іншої продукції | здачі потужностей в оренду | залишити потужності без використання |
| 1. Дійсні (реальні) релевантні витрати | на виробництво | на купівлю                  | на купівлю                 | на купівлю                           |

| Показник                    | Виробляти | Купувати за умови                 |                                  |                                                 |
|-----------------------------|-----------|-----------------------------------|----------------------------------|-------------------------------------------------|
|                             |           | виробництва<br>іншої<br>продукції | здачі<br>потужностей<br>в оренду | залишити<br>потужності<br>без викорис-<br>тання |
| 2. Альтернативні витрати    | x         | маржинальний дохід                | орендна плата                    | 0                                               |
| 3. Чисті релевантні витрати | $3 = 1$   | $3 = 1 - 2$                       | $3 = 1 - 2$                      | $3 = 1$                                         |

Практично всі автори, які розглядають питання вибору альтернативи «виробляти чи купувати» схиляються до того, що остаточне рішення на користь одного з варіантів може бути прийняте лише на основі врахування не тільки кількісних, а й якісних факторів. До останніх, перш за все, відносять:

— наявність або відсутність вільних виробничих потужностей. Мається на увазі, що відсутність достатньої вільної потужності унеможливує для підприємства виробництво деталей, навіть якщо це вигідніше, ніж купувати. І навпаки, рішення може схилятися до виробництва деталей, якщо потужності, що вивільняються не мають можливості альтернативного використання (здачі в оренду, застосування для виробництва іншого продукту тощо). Як вже зазначалось, інколи виробляють комплектуючі власними силами лише тому, що немає іншого альтернативного шляху використання потужностей [2, с. 230; 4, с. 152; 7, с. 95].

Аналогічно діють фактори наявності або відсутності робітників відповідної кваліфікації та завантаженості персоналу. Наприклад, бажання зберегти кваліфіковані кадри може змусити підприємство відмовитися від вигідної пропозиції купувати деталі замість їх виробництва.

Важливе значення мають фактори наявності довгострокових зв'язків з постачальниками, надійність постачальників, їх репутація, стабільність ціни постачальника, можливості контролю якості виробництва компонента у постачальника тощо. Ці фактори є взаємозалежними і діють в різних напрямках. Наприклад, фактор надійності постачальника з точки зору задоволення ним вимог стандартів якості деталей і здійснення своєчасних поставок, особливо, якщо компонент є критично важливим для кінцевого продукту. Відповідно, якщо є сумніви щодо виконання постачальником своїх зобов'язань, треба врахувати час, який знадобиться для поновлення виробництва деталей.

Враховувати фактор репутації постачальника необхідно для того, щоб переконатися чи не застосовує постачальник спеціальні маркетин-

гові прийоми, знижуючи ціну тільки для проникнення на ринок або завоювання ринку, з наступним підвищенням цін.

Інколи, незважаючи на надійність постачальника, підприємство змушене виробляти деталь самостійно з огляду на необхідність розвивати і вдосконалювати власну технологію виробництва, щоб не опинитися в аутсайдерах технологічних інновацій.

Отже, як бачимо, кожен з цих факторів може діяти в протилежних напрямках, тому прийняття рішень на користь виробництва компонентів власними силами (так зване рішення про інтеграцію виробництва) або на користь купівлі їх на стороні (рішення про аутсорсинг) слід приймати, виходячи з конкретних умов діяльності підприємства.

## ЛІТЕРАТУРА

1. *Аткінсон, Ентони А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг, Марк С.* Управленческий учет, 3-е издание: Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. — 878 с.
2. *Голов С. Ф.* Управлінський облік. Підручник. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.
3. *Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков.,* Управлінський облік. Пер. з англ. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.
4. *Лень В. С.* Управлінський облік: Навчальний посібник. Чернівці: ЧДТУ, — 2002. — 153 с.
5. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік. Підручник. — К.: Книга, 2004. — 544 с.
6. *Скоун Т.* Управленческий учет / Пер. с англ. — М: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 179 с.
7. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект. — М.: Финансы и статистика, 1995 — 416 с.

**М. В. Дунаєва**, асистент,  
Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана

## ОЦІНКА ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Вартісна оцінка активів господарюючого суб'єкта служить базою для визначення витрат, включення їх в ціну товарів, продукції, робіт, послуг і формування фінансових результатів.

Оцінка запасів займає провідне місце в системі нормативного регулювання їх бухгалтерського обліку. Порядок відображення матеріальних запасів в фінансовій звітності визначений МСБО 2 «Запа-