

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

**З дисципліни
« Податкова система»**

Тема 1 Сутнісна характеристика витрат

1.1 Предмет, метод і зміст дисципліни

1.2 Поняття витрат та собівартості

1.3 Класифікація витрат

1.1 Предмет, метод і зміст дисципліни

Управління витратами виникло у країнах з розвинутою ринковою економікою як засіб зниження рівня виробничих затрат і на цій основі забезпечення конкурентноздатності своєї продукції на світовому ринку. На заході дана дисципліна введена в ранг основних економічних дисциплін. У зв'язку з переходом до ринкової економіки та необхідністю самостійного, вільного, а не централізованого порядку розподілу і реалізації товарів і послуг така ж проблема постала й перед українськими товаровиробниками.

У ряді економічних вузів країни розпочали вивчення цієї дисципліни або ж Управління собівартістю. Проте цей процес дещо виявився запізним порівняно з виробничою необхідністю: практика значно випередила науку в цьому напрямку. Одним із елементів управління витратами виявилось запровадження вивчення управлінського обліку. Однак облік лише однобічно, одноелементно впливає на комплексну систему управління витратами.

Предметом управління витратами є спожиті ресурси підприємства у процесі кругообороту господарських засобів з точки зору їх мінімізації. При цьому необхідно знижувати спожиті ресурси на одиницю продукції як у речово-натуральному виразі, так і у вартісному.

Спожиті ресурси підприємства знаходять свій вираз у такій формі, як затрати — матеріальні, трудові, фінансові. З метою правильності їх оцінки в процесі вивчення предмета управління витратами необхідна їх детальна характеристика, вміння розрізняти витрати, які включаються до складу виробничої собівартості, а також ті, що належать до витрат періоду, тобто таких, які впливають на кінцеві результати господарювання підприємства чи організації. Немаловажне значення в сучасних умовах відводиться розмежуванню витрат на продуктивні і непродуктивні, які також є об'єктом вивчення і наукового дослідження.

Мета управління витратами — підвищення ефективності виробництва на основі вирішення таких завдань:

- > нормування всіх видів ресурсів, які використовуються для виробництва продукції;
- > контроль за дотриманням норм методом фіксації у спеціальних документах відхилень від норм;
- > зміна норм на основі нової техніки і технології, впровадження наукових розробок, удосконалення організації праці тощо;

- > удосконалення системи управління;
- > розробка системи управління витратами;
- ^ стимулювання працівників за зниження ресурсів на одиницю продукції.

Система управління витратами включає різні елементи: нормування витрат, облік нормативних та фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотній зв'язок між виробництвом і управлінням на основі оперативної бухгалтерської інформації, нормативне господарство та внесення змін у норми, маркетингові дослідження, використання ЕОМ та ряд інших.

Як і всяка наука, управління витратами вивчає свій предмет за допомогою певних методів, до яких слід віднести:

1. Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта (спостереження, порівняння, аналіз, синтез). *Метод спостереження* передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. *Порівняння* передбачає вияв тенденцій і закономірностей у розвитку об'єкта, за яким здійснюється спостереження. *Аналіз* передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення, а на основі отриманої інформації зробити узагальнення — *синтез* отриманих даних і прийняти відповідні рішення.

2. Специфічні методи управління витратами (групування і перегрупування витрат виробництва у відповідності з поставленою метою дослідження, різноманітні методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, зокрема нормативний метод управління витратами, математико-статистичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції). Отримані математичні залежності між окремими елементами собівартості і обсягом продукції використовуються для прийняття рішень.

Метод аналізу витрат передбачає використання отриманої інформації про формування собівартості і визначення факторів, які впливають на відхилення від прогнозних даних.

Аналітичний метод ефективний в тих випадках, коли проводиться за короткі проміжки часу (щоденно, за тиждень, подекадно). Дані оперативного аналізу служать для прийняття управлінських рішень, направлених на регулювання виробничого процесу.

Управління витратами надзвичайно тісно пов'язане з калькулюванням, тобто економічними та інженерно-економічними розрахунками собівартості окремих видів продукції, деталей, вузлів, конструктивних елементів тощо. Калькуляція необхідна для обґрунтування цін на продукцію, визначення прибутку, рівня рентабельності, порівняння собівартості продукції (робіт), яка виробляється на різних підприємствах або які виконуються різними організаціями.

Зміст дисципліни управління витратами зводиться до вивчення та засвоєння понять «витрати», «виробнича собівартість», «витрати періоду», їх складу, структури і динаміки на підприємствах і в організаціях, класифікації затрат на виробництво. Поряд з цим структура даного курсу включає розгляд та характеристику калькулювання собівартості як основи управління виробничими затратами; планування, нормування і прогнозування як важливих складових елементів системи управління витратами. Важливе місце в структурі дисципліни відводиться вітчизняним і зарубіжним системам обліку затрат та їх впливу на управління витратами, а також контролю в процесі управління витратами.

1.2 Поняття витрат та собівартості

Витрати — це поняття, яке характерне для діяльності будь-якого підприємства чи організації, юридичної чи фізичної особи. Проте стосовно виробничої діяльності їх суть і зміст істотно відрізняються від невиробничого споживання. Об'єктом нашого вивчення є витрати виробництва.

Для управління менеджерам потрібні не просто витрати, а інформація про об'єкт витрат — продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

В умовах товарного виробництва відправним пунктом є витрати капіталу на засоби виробництва (c) та робочу силу (v). Ці первинні витрати капіталу і c , по суті, витратами виробництва. Вартість як загальна категорія товарного виробництва визначається загальною сумою уречевленої в товарі праці. Різниця між цією сумою та витратами виробництва складає додану вартість (l ; $?$). Таким чином, загальна формула дійсних витрат виробництва наступна: $c + v + m$.

Вартість продукту поділяється на перенесену вартість (c) та знов створену вартість ($v + m$), яка, у свою чергу, складається з вартості необхідного (v) та додаткового продукту (m). Знов створена вартість складає чисту продукцію, що поділяється на фонд заробітної плати та прибуток.

Витрати у виробничому процесі праці і засобів виробництва для виготовлення продукції чи виконання робіт називаються **витратами виробництва**.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних ' вигод впродовж кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати [30]:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- погашення одержаних позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 (визначення витрат звітного періоду) цього Положення (стандарту);

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що у будівництві поряд із загальним визначенням витрат використовується ще й такий термін як **витрати за будівельним контрактом**. Його зміст наведений у П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Згідно із вказаним стандартом витрати

за будівельним контрактом — це собівартість робіт за будівельним контрактом, іншими словами, це собівартість будівельно-монтажних робіт.

Поряд з поняттям **витрати виробництва** у практичній діяльності підприємств та організацій використовується ще такий термін, як **валові витрати**.

Валові витрати виробництва та обігу — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які, у свою чергу, купуються (виготовляються) платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

До валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) впродовж звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) і охороною праці

Понесені підприємством витрати на придбання запасів розподіляються всередині цього підприємства на витратних рахунках бухгалтерського обліку.

Склад і характеристика витрат

У відповідності із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» витрати підприємств і організацій поділяють на витрати звичайної і надзвичайної діяльності.

Витрати звичайної діяльності, у свою чергу, поділяють на витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

* **Витрати операційної діяльності** включають витрати основної діяльності та іншої операційної діяльності.

■ **Витрати основної діяльності** — це витрати на виготовлення основної продукції (у промисловості) та на здійснення будівельно-монтажних робіт (у будівництві).

Витрати операційної діяльності підрядних будівельно-монтажних організацій при проведенні ними робіт поділяються на:

а) витрати, які безпосередньо відносяться до об'єкта будівництва (прямі матеріальні витрати, пряма зарплата робітників, амортизація обладнання і будівельних машин, втрати від браку тощо);

б) витрати, які можуть бути віднесені до діяльності за контрактом (договором) в цілому (страхування будівництва, загальновиробничі накладні витрати, пов'язані з будівництвом);

в) витрати, які не включаються у виробничу собівартість, а відносяться до діяльності підприємства і є витратами періоду (адміністративні витрати, витрати на фінансування та розвиток, витрати на збут, витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, інші операційні витрати).

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- > матеріальні затрати;
- > витрати на оплату праці;
- > відрахування на соціальні заходи;
- > амортизація;
- > інші операційні витрати.

■ **Витрати іншої операційної діяльності** — це витрати на здійснення неосновної діяльності. Вони складаються з витрат, які не включаються у виробничу собівартість. До останніх належать такі операційні витрати, що відносяться безпосередньо на зменшення фінансових результатів у період їх виникнення.

S Витрати фінансової діяльності— це витрати підприємств і організацій, які не зв'язані безпосередньо з виробничою діяльністю і здійснюються з метою отримання додаткового доходу. До них належать витрати, пов'язані з придбанням цінних паперів, з надією на отримання по них дивідендів тощо.

S Витрати інвестиційної діяльності— це витрати, які пов'язані із здійсненням вкладень грошових коштів на тривалий чи нетривалий період часу або на здійснення капітальних вкладень. У зв'язку з цим розрізняють довгострокові фінансові інвестиції, поточні фінансові інвестиції та капітальні інвестиції.

Довгострокові фінансові інвестиції відображають узагальнення інформації про наявність та рух вкладень у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном тощо.

Поточні фінансові інвестиції покликані відображати наявність та рух поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів.

Капітальні інвестиції відображають витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Витрати надзвичайної діяльності— це витрати, які пов'язані з подіями або операціями, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному звітному періоді.

До витрат надзвичайної діяльності або втрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, зарплата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

До надзвичайних витрат відносяться втрати від стихійного лиха (повінь, землетрус, град, ураган тощо), втрати від техногенних катастроф і аварій, втрати від інших надзвичайних подій.

Підсумовуючи вищезазначене, можна узагальнити витрати, які не включаються у виробничу собівартість, а є витратами періоду:

1. Адміністративні витрати (за видами витрат).
2. Витрати на збут (за видами витрат).
3. Інші операційні витрати (інші витрати операційної діяльності).
4. Фінансові витрати (відсотки за кредит + інші фінансові витрати).

5. Втрати від участі в капіталі.

6. Інші витрати.

Втрати від участі в капіталі складаються з:

- > втрат від інвестицій в асоційовані підприємства;
- > втрат від спільної діяльності;
- > втрат від інвестицій в дочірні підприємства. **До складу інших витрат** включаються:
 - > собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
 - > собівартість реалізованих необоротних активів;
 - > собівартість реалізованих майнових комплексів;
 - > втрати від неопераційних курсових різниць;
 - > уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
 - > списання необоротних активів;
 - > інші витрати звичайної діяльності;
 - > виплати страхових сум та страхових відшкодувань;
 - > перестраховання.

Класифікація затрат на виробництво

Для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві важливе значення має класифікація затрат на виробництво. Будь-яка класифікація будується за визначеними критеріями. У даний час нараховується близько двох десятків групувань затрат за різними класифікаційними ознаками. Узагальнення цих затрат подано у табл. 2.1.

Охарактеризуємо дещо детальніше деякі з цих затрат.

Загальні витрати — це витрати на весь обсяг' продукції за певний період. Їх сума залежить від тривалості періоду і кількості виготовленої продукції.

Елементні (одноелементні) витрати однорідні за складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші витрати.

Комплексні витрати різнорідні за складом, охоплюють декілька елементів витрат. Їх групують за економічним призначенням при калькулюванні та організації внутрішнього економічного управління. Наприклад, витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські (адміністративні) витрати, втрати від браку і тощо

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції і можуть бути віднесені на її одиницю прямо. Якщо виготовляється один різновид продукції, усі втрати — прямі. До прямих витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

До складу *прямих матеріальних витрат* відносять сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати, які можуть бути **віднесені до** конкретного об'єкта витрат.

У деяких випадках певні види матеріалів, які є частиною виготовленої продукції, не включають до складу прямих витрат. Прикладом таких матеріалів є цвяхи у виробництві меблів, нитки у пошитті одягу тощо. Такі матеріали розглядають як допоміжні (непрямі) і, виходячи з принципу економічної доцільності, включають до складу виробничих накладних витрат.

До складу *прямих витрат на оплату праці* включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і заробітну плату робітників, що не може бути прямо

віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати тощо), включають до складу виробничих накладних витрат.

До складу *інших прямих витрат* включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата, амортизація тощо

Непрямі витрати не можна безпосередньо віднести на окремі різновиди продукції, бо вони пов'язані з виготовленням різних виробів (зарплата обслуговуючого і управлінського персоналу, утримання і експлуатація будівель, споруд, машин тощо).

Поділ витрат на прямі та непрямі залежить від рівня спеціалізації виробництва, його організаційної структури, методів нормування і обліку. Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами цього цеху, але є непрямими витратами для окремих видів продукції, що виготовляються у цьому цеху.

Зростання частки прямих витрат у загальній сумі підвищує точність обчислення собівартості одиниці продукції, зміцнює економічні основи управління.

Поточні, тобто постійні, звичайні витрати — це витрати, у яких періодичність менша ніж місяць.

Одноразові, тобто однократні, — це витрати, що змінюються періодично (періодичність більша ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За місцем виникнення витрати на виробництво поділяються за цехами, дільницями, бригадами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами виробництв.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне, підсобне та обслуговуючі виробництва і господарства.

До основного виробництва належать цехи, дільниці, бригади, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції чи виконанні робіт.

Допоміжні виробництва призначені для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт по ремонту основних засобів забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування і техніки, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До них належать ремонтні цехи, експериментальні, транспортні та інші підрозділи.

Підсобні виробництва покликані підсобляти основне виробництво різними матеріальними ресурсами та послугами. До них належать колірні майстерні, енергосилові господарства, кар'єри, котельні тощо.

Обслуговуючі виробництва і господарства, на відміну від усіх вищеперелічених, не беруть участі у виробничому процесі, а надають послуги працівникам підприємства і членам їх сімей. Найбільш поширеними серед них є дитячі дошкільні заклади, спортивні споруди (тенісні корти, плавальні басейни, волейбольні майданчики тощо), заклади культури, будинки відпочинку, оздоровчі табори.

Для кожного з вищеперелічених видів виробництв властиві свої витрати, які різняться одні від інших своїм змістом, структурою і т. п.

Постійні витрати — це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) виходу продукції істотно не змінюється. При незмінному обсязі виробництва вони залишаються на одному і тому ж рівні і виражаються формулою $y = B$. Лише при істотних змінах обсягу виробництва, наслідком яких є зміни виробничої і організаційної структури підприємства, стрибкоподібно міняється величина постійних витрат, після чого вона знову залишається постійною. До постійних належать витрати на утримання і експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва, управління. На практиці до групи постійних відносять і витрати, які неістотно змінюються внаслідок зміни обсягів виробництва, тому їх називають умовно-постійними.

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва і змінюються у зв'язку з його коливаннями, тому не завжди між затратами і обсягом виробництва простежується чітка функціональна залежність. Змінні витрати поділяються на пропорційні, прогресуючі, дигресивні, регресивні, стрибкоподібні, реманентні і гнучкі.

Пропорційні знаходяться у прямій пропорційності від обсягу виробництва. Найбільш характерними прикладами пропорційних затрат можуть бути основна заробітна плата, вартість комплектуючих виробів і в більшості випадків витрачання сировини і основних матеріалів.

Прогресуючі ростуть швидше, ніж обсяг виробництва (оплата праці при відрядно-прогресивній системі, а інколи це втрати від браку, який виникає через прагнення будь-що збільшити випуск продукції, навіть погіршуючи якість).

Дигресивні витрати зростають повільніше, ніж обсяг виробництва. Прикладом їх є витрати на технологічну енергію і паливо, на поточний ремонт виробничого устаткування.

Регресивні витрати знижуються при зростанні обсягу виробництва, наприклад, постійні витрати на одиницю продукції. Чим більше випущено продукції, тим менші витрати на одиницю продукції.

Стрибкоподібні витрати характерні для випадків, коли в сторону підвищення чи зниження переглядаються відпускні ціни на сировину і матеріали, комплектуючі вироби.

Реманентні витрати називаються так тому, що швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, вони набагато повільніше знижуються при його скороченні.

Гнучкі витрати «поводяться» по-різному при різних обсягах виробництва, в окремих випадках виступаючи в якості пропорційних, прогресуючих чи ж дигресивних.

З метою аналізу розрізняють **затрати минулого, поточного та майбутнього періодів**, а також розмежовують їх за носіями, відокремлюючи *затрати на конкретні вироби* від *затрат на окремі групи виробів* (робіт, послуг) і *затрат, які відносяться до всіх виробів* (робіт і послуг). Можливі і інші групування залежно від потреб конкретного підприємства, наприклад, за економічними видами діяльності підприємства і т. п.

Одні і ті ж затрати можуть розглядатися по-різному: постійні по стосовно всього обсягу виробництва витрати стають регресивними стосовно одиниці продукції. Змінні стосовно всієї продукції стають постійними, якщо беруться в розрахунок на один виріб.

Поділ витрат на постійні і змінні дозволяє аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів проектних і планових рішень.

Класифікація витрат за статтями калькуляції та економічними елементами має надзвичайно велике значення для діяльності підприємств і організацій. Для прикладу наведемо групування витрат за статтями у промисловості та будівництві, які знайшли своє відображення у відповідних Методичних рекомендаціях з формування собівартості.

У промисловості:

1. Сировина та матеріали.
2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати на підготовку і освоєння виробництва.
9. Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв та інші спеціальні витрати.
10. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
11. Загальнопромислові витрати.
12. Загальногосподарські витрати.

13. Втрати від браку.
14. Інші виробничі витрати.
15. Попутна продукція (вираховується).

Вищенаведене групування витрат за калькуляційними статтями характерне для калькулювання повної собівартості продукції (робіт, послуг). Номенклатура ж витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за статтями калькуляції не містить в собі витрат періоду і у зв'язку з цим є дещо вкороченою. Так, типова номенклатура статей калькуляції виробничої собівартості у промисловості налічує такі статті:

- Сировина та матеріали.
- Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій.
- Паливо й енергія на технологічні цілі.
- Зворотні відходи (вираховуються).
- Основна заробітна плата.
- Додаткова заробітна плата.
- Відрахування на соціальне страхування.
- Витрати на утримання і експлуатацію устаткування.
- Загальновиробничі витрати.
- Втрати від браку.х
- Інші виробничі витрати.
- Попутна продукція (вираховується).

До наведеної вище типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів. Тому

для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів) та витрати періоду.

Витрати на продукцію — це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом, продажем або з придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до них належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції, що формують її історичну собівартість. До таких витрат належать: сировина і матеріали, заробітна плата виробничих робітників з відрахуваннями від неї, амортизація устаткування тощо.

На торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації.

Витрати періоду — це витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до таких витрат відносять витрати на здійснення всіх інших функцій (управління, маркетинг, розробки тощо) вартісного ланцюжка.

На торговельних підприємствах витратами періоду є витрати обігу.

На підприємствах виробничої сфери витрати, які відносяться на собівартість продукції, називають *виробничими витратами*, а витрати періоду — *витратами діяльності*.

У більш деталізованому вигляді виробничі витрати та витрати діяльності наведені у табл. 2.3.

Виробничі витрати, пов'язані з безпосереднім перетворенням сировини і матеріалів на готову продукцію за допомогою праці виробничих робітників з використанням виробничого устаткування, називають основними.

Основні витрати — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Виробничі накладні витрати — це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом.

Прикладом цих витрат є допоміжні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу, (непряма зарплата), витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо).

Виробничі накладні (загальновиробничі) витрати розподіляються між виробами пропорційно до вибраної бази.

Для прийняття управлінських рішень вкрай необхідно розрізняти релевантні та не релевантні витрати.

Релевантні — не витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень.

Не релевантні — це витрати, що не залежать від прийняття рішень.

Наприклад, розглядається питання — придбати новий верстат або взяти його в оренду. У цьому разі вартість верстата та орендна плата є релевантними витратами, на відміну від вартості витрачених на його обслуговування мастильних матеріалів, витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу, які є нерелевантними витратами, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають *диференційними витратами*.

У нашому прикладі диференційні витрати — це різниця між вартістю верстату і сумою орендної плати за період його експлуатації.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати (втрачені). **Дійсні (реальні)** витрати — це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів.

Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення.

Можливі витрати (втрачені) — це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Наприклад, підприємство розглядає альтернативу викорис-; тання вільних обігових коштів: придбати цінні папери або комп'ютер і здати його в оренду.

У цьому разі релевантні витрати для наведених варіантів стано

Дійсні витрати + Можливі витрати = Релевантні витрати

$$\begin{aligned} & \text{Варіант 1} \left(\begin{array}{l} \text{Придбання} \\ \text{акцій} \end{array} \right): \text{Вартість} + \\ & \text{Витрати доходу від здачі комп'ютера в оренду} = \text{Релевантні витрати} \\ & \text{для варіанта 1} \\ & \text{Варіант 2} \left(\begin{array}{l} \text{Придбати комп'ютер і} \\ \text{здати його в оренду} \end{array} \right): \text{Вартість} \\ & \text{від дивідендів} = \text{Релевантні витрати} \\ & \text{для варіанта 2} \end{aligned}$$

Поділ витрат на постійні та змінні має досить суттєве значення для управління витратами. У зв'язку з цим досить важливо на практиці підійти до розмежування їх на вказані групи. Проте процес цей не є простим, як здається на перший погляд. Складність полягає у тому, що переважна більшість витрат є умовно-постійними та умовно-змінними або напівпостійними та напів-змінними.

Будь-які витрати відносяться до **змінних витрат**, якщо їх величина залежить від обсягу виробництва. У випадку відсутності такої залежності витрати носять назву **постійних**.

Постійні витрати поділяються на обов'язкові і дискреційні.

Обов'язкові витрати — це витрати номінальної потужності або, іншими словами, це заплановані накладні витрати, які могли б бути понесені підприємством чи організацією

при нульовому обсязі ділових операцій. Сюди відносяться усі витрати, які необхідно здійснити, щоб бути у «готовності до роботи».

Дискреційні витрати виникають протягом визначеного періоду часу (тобто це періодичні витрати) в результаті конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації. Вони не пов'язані з обсягами виробництва або збуту. Рівень таких витрат встановлюється рішенням організації; таким же рішенням вони можуть бути збільшені, скорочені або усунуті. Типовими прикладами дискреційних витрат є витрати на дослідження і розробки, вартість рекламних засобів і витрати на програми підвищення кваліфікації персоналу.

Маржинальні (граничні) витрати— це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. Характерною особливістю їх є те, що вони знижуються в розрахунку на одиницю продукції зі збільшенням обсягів виробництва.

Середні витрати характеризують собою середній розмір витрат на виготовлення одиниці продукції, виконаної роботи чи наданої послуги.

Залежно від ситуації менеджера можуть цікавити як маржинальні, так і середні витрати. Наприклад, менеджер приватного коледжу може вивчати можливість додаткового набору, виходячи з маржинальних витрат, та розглядати середні витрати на методичне забезпечення студентів для складання бюджету.

Стосовно оцінки поведінки витрат, крім маржинальних і середніх витрат, можна виділити ще й так звані інкрементні витрати. До них слід віднести витрати на додатковий обсяг продукції (ро

біт) після рівня, коли вони починають поводити себе як напів-змінні.

Скажімо, витрати на перших 50 одиниць продукції складають 5,0 тис. грн, а наступних 25 одиниць — 2,0 тис. грн. Отже, маржинальні витрати на одиницю продукції в даному випадку будуть становити $80 \text{ грн} \left(\frac{2000}{25} \right)$, у той час, як середні складатимуть

$$93,3 \text{ грн} \left(\frac{5000 + 20\,000}{50 + 25} \right).$$

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив.

Неконтрольовані витрати — це витрати, які менеджер не може контролювати чи впливати на них.

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера.

Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку керівника цеху підприємства та неконтрольованими для керівника цеху іншого підприємства.

Прикладом традиційно контрольованих витрат з позиції начальника цеху є основні матеріальні витрати і основна заробітна плата виробничих робітників, а неконтрольованих — амортизація виробничого устаткування.

Класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані лежить в основі системи обліку за центрами відповідальності.

Запровадження в практику роботи вітчизняних підприємств і організацій запропонованої класифікації витрат дасть змогу істотно покращити групування виробничих затрат та пристосувати його до потреб ринкової економіки.

Тема 2 Закономірності та чинники формування витрат

2.1 Формування планових і фактичних витрат

2.2 Витрати як база ціни і фактор прибутковості

Об'єктивна необхідність планування затрат

Планування наводить міст між існуючим станом (положенням) і тим, якого ми хочемо досягнути у майбутньому. *Головне завдання планування* — зведення до мінімуму ризику підприємництва.

Планування може бути коротко- і довгостроковим. **Короткострокові плани** складаються на місяць, квартал, рік; **довгострокові {перспективні}** визначають напрямки розвитку підприємства впродовж 3—5 років (для крупних фірм — і на більш тривалий період). Точність довгострокового планування невелика, оскільки тут має місце вплив зовнішніх факторів, таких як інфляція, економічна політика держави, науково-технічний прогрес тощо. Короткострокові плани є більш точними, так як охоплюють потреби недалекого майбутнього.

Планування затрат полягає у вияві складу затрат і їх кількісній оцінці.

Метою планування затрат на підприємстві є визначення економічно обґрунтованих обсягів витрат щодо [37]:

- здійснення капітальних вкладень;
- валового, товарного та реалізованого обсягу продукції (робіт і послуг) підприємства;
- здійснення загального управління підприємством;
- діяльності по збуту продукції;
- сплати податкових платежів;
- визначення прибутку і рентабельності підприємства

У процесі планування вирішуються такі завдання:

- S** розрахунок вартості ресурсів, необхідних для виробництва продукції;
- визначення загального обсягу затрат на виробництво;
- розрахунок собівартості виготовлення кожного виду продукції (в частині змінних витрат).
- вибір калькуляційної одиниці (залежить від особливостей виробництва і продукції, що виготовляється);
- вибір методу розподілу непрямих витрат.
- розмежування витрат по періодах
- відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і капітальних вкладень.
- вибір методу обліку затрат і калькулювання.

Методика планування витрат на виробництво і складання планової (нормативної) калькуляції

До зведеного кошторису витрат на виробництво включаються витрати усіх структурних підрозділів підприємства, що беруть участь у виробництві продукції.

Зведений кошторис витрат на виробництво (з розбивкою за кварталами) складається на основі таких розрахунків:

— витрат на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, технологічне паливо й енергію в основному виробництві; основної та додаткової заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи;

— кошторисів витрат (калькуляцій виробничої собівартості продукції) цехів допоміжного виробництва;

— кошторису витрат на утримання і експлуатацію устаткування;

— кошторису загальноовиробничих витрат;

— кошторису інших виробничих витрат.

У разі потреби складаються й інші розрахунки та кошториси.

Планова (нормативна) калькуляція являє собою розрахунок планової (нормативної) собівартості одиниці продукції, здійснений за статтями витрат. Планова (нормативна) калькуляція складається на рік з розподілом за кварталами. Для окремих галузей промисловості із сезонним характером виробництва встановлюється інша періодичність складання планової калькуляції.

Планова калькуляція складається на всі види продукції, що передбачені до виготовлення у звітному періоді.

Основою складання планової калькуляції на підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрат матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для цієї продукції. Ці норми визначаються на основі діючих (або очікуваних) на початок планового періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва.

Під час складання планової калькуляції визначається величина прямих і непрямих витрат на виробництво одиниці продукції в планованому періоді. При цьому більша частина витрат включається до собівартості одиниці продукції у вигляді прямих витрат.

Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, що споживаються на технологічні цілі,

Витрати на енергію, що споживається на технологічні цілі,

Витрати на основну заробітну плату

Витрати на додаткову заробітну плату

Величина відрахувань на соціальні заходи

Непрямі витрати включаються до собівартості окремих видів продукції за такими методами (базами розподілу):

— **методом розрахунку кошторисних ставок** (за цим методом розподіляються витрати на утримання та експлуатацію виробничого устаткування);

— **методом пропорційного віднесення непрямих витрат до суми основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції** (робіт, послуг);

— **методом пропорційного віднесення непрямих витрат до обсягу діяльності**;

— **методом пропорційного віднесення непрямих витрат до прямих витрат**.

Підприємства здійснюють розподіл непрямих витрат одним із зазначених методів,

Під час розподілу загальних витрат комплексного виробництва в плануванні застосовуються такі методи: виключення витрат, розподілу витрат, комбінований метод.

Якщо використовується **метод виключення витрат**, один із продуктів, одержаних на виробництві (стадії, переділі), вважається основним, а решта розглядаються як попутні. Метод виключення витрат полягає в тому, що від загальної суми витрат на виробництво віднімається собівартість попутної продукції, і одержана величина вважається собівартістю основного продукту. Цей метод застосовується тільки за наявності чітко вираженого основного продукту і невеликої питомої ваги попутної продукції. При цьому повинна забезпечуватися економічно обґрунтована оцінка одержаної попутної продукції.

Метод розподілу витрат застосовується у комплексних виробництвах, де одночасно одержують кілька основних продуктів і відсутня попутна продукція. При цьому методи загальні витрати на виробництво розподіляються між одержаними продуктами пропорційно до економічно обґрунтованих коефіцієнтів.

ці коефіцієнти встановлюються виходячи з норм виходу окремих продуктів з одиниці сировини, співвідношення витрат на обробку, сукупних споживчих властивостей одержаних продуктів, фізико-хімічних властивостей одержаної продукції тощо.

У разі одержання в комплексному виробництві кількох основних і попутних продуктів застосовується **комбінований метод**, в якому поєднуються два описаних вище методи. При цьому із загальної суми витрат спочатку віднімається вартість попутної продукції, а

частина витрат, що залишилися, розподіляється між основними продуктами відповідно до встановлених коефіцієнтів.

Розрахунок допустимих затрат

На етапі поточного планування в умовах ринкової економіки обсяг допустимих затрат на виріб диктує ринкова ціна, основу якої складають затрати підприємств-конкурентів, що виготовляють аналогічну продукцію.

Допустимі затрати підприємства на виробництво і реалізацію i -того виробу ($Z_{\text{доп},i}$) можна вирахувати за формулою:

$$Z_{\text{доп},i} = \frac{C_{\text{рин},i}}{K_{\text{рен},i}}, \quad (4.1)$$

де $C_{\text{рин},i}$ — ринкова ціна i -того виробу; $K_{\text{рен},i}$ — коефіцієнт рентабельності i -того виробу, що вираховується як відношення прибутку до собівартості виробу.

У випадку, коли підприємство приймає рішення щодо виробництва продукції без отримання прибутку від її реалізації (наприклад, з метою збереження робочих кадрів), $K_{\text{дох},i} = 1$. Верхньою межею загального обсягу допустимих затрат для підприємства по виробу в цьому випадку виступає ринкова ціна виробу.

Допустимі матеріальні затрати $Z_{\text{м},i}$ по i -тому виробу розраховують за конструкторсько-технологічними документами, виходячи з норм витрат і ринкових цін матеріалів, комплектуючих виробів та купівельних напівфабрикатів:

$$Z_{\text{м},i} = N_{\text{в},i} \cdot C_{\text{рин},i}, \quad (4.2)$$

де $N_{\text{в},i}$ — норма витрачання i -того матеріалу, комплектуючого виробу чи купівельного напівфабрикату; $C_{\text{рин},i}$ — ринкова ціна i -того матеріалу, комплектуючого виробу, купівельного напівфабрикату.

Допустимі затрати на основну зарплату робітників $Z_{\text{осн},\text{роб},i}$ ви- значають з урахуванням встановленої поточним планом частки комерційних витрат, непрямих накладних витрат і додаткової зарплати до основної зарплати робітників (кошторисної ставки списання накладних витрат).

1. Якщо ця частка менша від одиниці, то розрахунок здійснюють за формулою:

$$Z_{\text{осн},\text{роб},i} = \frac{Z_{\text{доп},i} / (1 + K_{\text{ком},i}) - Z_{\text{м},i}}{1 + K_{\text{дол},i} + K_{\text{накл},i}}, \quad (4.3)$$

де $K_{\text{ком},i}$, $K_{\text{накл},i}$, $K_{\text{дол},i}$ — відповідно ставки списання на виріб ко- мерційних, накладних витрат і додаткової зарплати робітників.

2. Якщо ця частка перевищує одиницю, то користуються формулою:

$$Z_{\text{осн},\text{роб},i} = \frac{Z_{\text{доп},i} / (1 + K_{\text{ком},i}) - Z_{\text{м},i}}{K_{\text{дол},i} + K_{\text{накл},i}}. \quad (4.4)$$

Якщо обсяг допустимих затрат такий, що загрожує підприємству збитками, то це сигнал, який сповіщає, що виріб економічно не конкурентоздатний і слід жити термінові заходи для підвищення ефективності виробництва.

Попередня оцінка допустимих кінцевих затрат— це основа підвищення конкурентоздатності підприємства.

Визначення реальних (дійсних) затрат і їх методика

Всю сукупність методів розрахунку окремих елементів затрат можна об'єднати у чотири групи.

1. **Евристичні методи.** Вони базуються на використанні думки спеціалістів-експертів і включають: метод експертних оцінок (призначення вагових характеристик, послідовних порівнянь, попарного зважування), метод моделювання, метод переваг, метод розміщення пріоритетів, баловий метод.

2. **Математично-статистичні методи.** Їх основу складає моделювання одно- і багатofакторних залежностей між затратами і технічними (якісними і кількісними) показниками на базі фактичних статистичних даних продукції і її складових частин. Найбільшого поширення набули методи кореляційного моделювання, питомих показників, коригуючих коефіцієнтів, елементо-коефіцієнтів, оцінки подетальних виробничих затрат, скороченого калькулювання.

3. **Системні методи.** Суть їх зводиться до моделювання залежності затратних і техніко-економічних показників на основі ітераційного наближення проєктованих показників до нормативно-розрахункових, встановлених для типових або подібних продуктів (процесів). Як правило, це багатofакторні моделі, які враховують вплив факторів, що не знаходяться між собою у тісному взаємозв'язку. В цю групу входять методи імітаційного моделювання розмірних коефіцієнтів та ін.

4. **Методи технічного нормування, розрахунково-аналітичні і калькулювання.** Вони засновані на розрахунку подетальних (поопераційних) норм і нормативів (нормативних співвідношень) витрачання сировини і матеріалів, купівельних комплектуючих деталей, вузлів та інших складових елементів продукції, норм і нормативів трудомісткості, собівартості, а також інших видів затрат.

Нормування затрат і їх роль в управлінні витратами

Розрізняють стандартні, основні, ідеальні та поточні норми затрат.

Стандартна норма — це науково обґрунтована величина, яка отримана в результаті аналізу і розрахунку необхідних матеріальних ресурсів, виробничих технологій, цін на продукцію при різних умовах та правильному виборі устаткування.

Основні норми затрат— це постійні норми, які залишаються не змінними протягом тривалого періоду. Використовуються вони для порівняння фактичних затрат за ряд років і вияву тенденцій ефективності виробництва окремих виробів чи виконання зміни обсягів виробництва, технологи, цін. Основні норми не будуть відображати поточних запланованих затрат і у зв'язку з цим стають не придатними для управління затратами. На основі викладеного можна зазначити, що дані норми мають обмежене застосування.

Ідеальні норми затрат — це норми, які уособлюють мінімальні затрати для діяльності в ідеальних умовах виробництва. На практиці ідеальні норми досить рідко вважаються такими, що їх можна досягнути і перестають бути метою. Проте вони можуть бути корисні менеджерам для встановлення системи стимулювання, мотивації щодо зниження витрат. Застосовуються вказані норми рідко.

Поточні норми затрат— це норми, які відображають можливі з точки зору їх досягнення затрати на короткий відрізок часу, і забезпечують заплановану ефективність виробництва. Їх значення полягає у тому, що вони служать базою виміру відхилень від накресленої для досягнення мети, тобто порівняння фактичних і нормативних затрат. При

цьому забезпечується запланована ефективність в умовах допустимих відхилень, зв'язаних із втратою часу і ресурсів у звичайних виробничих ситуаціях.

Якість і обґрунтованість норм і нормативів у значній мірі залежать від методів їх розробки. Існують такі методи нормування:

- розрахунково-аналітичний;
- дослідний;
- дослідно-статистичний;
- комбінований.

Суть **розрахунково-аналітичного методу** зводиться до по-елементних розрахунків норм на основі проектно-конструкторської, технологічної та іншої виробничої документації. Він поєднує техніко-економічні розрахунки з аналізом технології і організації виробництва, якості продукції і заходів щодо їх вдосконалення. Норми і нормативи встановлюються одночасно з розробкою і впровадженням організаційно-технічних заходів.

Зміни у технічному, організаційному рівні виробництва, у якісних характеристиках продукції, які закладені у цих заходах, синхронно відображаються на величині норм і нормативів.

Дослідний метод передбачає розробку норм виходячи з дослідів, досліджень і замірів, які проводяться у виробничих і лабораторних умовах. Такі норми базуються на фактично досягнутому рівні організації виробництва, техніки і технології, тому вони не сприяють виявленню резервів використання ресурсів, а відповідно, й зниженню затрат на виробництво і реалізацію продукції.

Дослідно-статистичний метод ґрунтується на розробці норм виходячи з аналізу даних статистичної, бухгалтерської, оперативної-виробничої звітності щодо рівня використання різних видів ресурсів за звітний і минулий періоди. Він хоч і виявляє резерви зниження затрат, але не показує, за рахунок яких факторів може бути досягнуто це зниження. Проте даний метод застосовується у процесі планування досить широко внаслідок його відносно низької трудомісткості розробки.

Комбінований метод являє собою поєднання перших двох методів.

Прогнозування собівартості та методи її обчислення

Прогнозування — це обчислення планування на перспективу. На етапах розробки нової продукції, коли немає комплексу технічної документації і нормативної бази, її собівартість можна обчислити тільки як ймовірну прогнозну величину. При цьому користуються різними методами прогнозних оцінок, серед яких основними є параметричні методи. Параметричними вони називаються тому, що ґрунтуються на залежності собівартості продукції від її параметрів — технічних і експлуатаційних показників.

До параметричних методів обчислення собівартості продукції належать методи: питомих витрат, баловий, кореляційний, агрегатний.

Метод питомих витрат є найпростішим, але й найбільш неточним. Згідно з ним собівартість нового виробу (C_n) обчислюють так:

$$C_n = C_{\Pi} \cdot P_n, \quad (4.5)$$

де C_{Π} — питома собівартість аналогічного (базового) виробу, який освоюється виробництвом; P_n — параметр нового виробу.

Питома собівартість обчислюється на одиницю основного параметру виробу. Цей параметр залежить від типу виробу і повинен найбільшою мірою впливати на собівартість (потужність двигунів, вантажопідйомність автомобілів, кранів, об'єм холодильників тощо). Точнішими є методи, які враховують не один, а декілька параметрів. До них належать баловий і кореляційний методи.

Баловий метод базується на експертній оцінці впливу основних параметрів виробу на його собівартість. Кожний параметр виробу оцінюється певною кількістю балів. Собівартість базового виробу ділиться на суму балів всіх параметрів і таким чином визначається с/в одного бала (C_6). Після цього собівартість нового виробу обчислюється за формулою

$$C_n = C_6 \sum_{i=1}^n \delta_{ni} \quad (4.6)$$

де n — кількість параметрів, які впливають на собівартість виробу; δ_{ni} — кількість балів по i -тому параметру нового виробу.

Кореляційний метод дозволяє встановити залежність собівартості виробу від його параметрів у вигляді емпіричних формул, виведених на підставі аналізу фактичних даних по групі аналогічних виробів. У процесі аналізу виявляється форма зв'язку (лінійна, ступенева) собівартості та основних параметрів виробу, а також його тіснота. Кореляційний метод прогнозування собівартості є найбільш точним і поширеним.

Агрегатний метод не є самостійним параметричним методом. Згідно з ним собівартість виробу визначається як сума собівартості конструктивних його частин — агрегатів. Вартість уніфікованих агрегатів береться за існуючими цінами, оригінальних — обчислюється по одному із розглянутих вище методів або визначається експертно. Окремо визначаються за даними експертизи витрати на складання (монтаж). Застосовується цей метод для обчислення собівартості складних виробів, у конструкцію яких входить ряд агрегатів (літаки, верстати з числовим програмним управлінням, роботи, ЕОМ та ін.).

Ступінь освоєння залежить від кількості виготовлених виробів з початку виробництва. З урахуванням цього емпірично встановлена залежність собівартості нових виробів від кількості їх виготовлення, або від порядкового номера виробу з початку освоєння. Ця залежність має форму ступеневої функції:

$$C_j = C_1 \cdot N_i^{-v}, \quad (4.7)$$

Де C_j — собівартість j -того виробу з початку випуску; C_1 — собівартість першого виробу; N_i — порядковий номер першого виробу з початку освоєння; v — показник ступеня, який характеризує темп зниження собівартості у період освоєння (визначається емпірично при аналізі кривих освоєння).

Наприклад, освоєється виробництво нової складної ЕОМ. Період освоєння — 2 роки. Собівартість машини на початковому етапі освоєння (першого зразка) — 320 тис. грн. За перший рік освоєння планується виготовити 2 машини, за другий — 4. Коефіцієнт освоєння¹ для цього виробництва 0,8, відповідно $v = 0,322$. Треба обчислити прогнозну собівартість машини на кінець другого року освоєння виробництва, тобто шостої ЕОМ. Вона складе: $C_6 = 320 \cdot 6^{-0,322} = 179,8$ тис. грн.

ТЕМА 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Основні питання лекції:

- 2.1. Функціональний аспект системи управління витратами.
- 2.2. Формування планових і фактичних витрат.
- 2.3. Методи формування витрат.
- 2.4. Витрати як база ціни і фактор прибутковості.

2.1. Функціональний аспект системи управління витратами

Динамічність зовнішнього середовища, наслідки трансформаційних процесів, що відбуваються в світі та в Україні, зумовлюють необхідність якісно нових підходів до побудови організаційних структур управління підприємством. Питання управління

витратами виходять на передній план, оскільки якісна реалізація процесу управління витратами безпосередньо впливає на остаточні показники діяльності підприємства. Управління витратами – це підсистема системи управління підприємством, яка дає можливість чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати, охоплюючи практично всі сфери фінансово- господарської діяльності підприємства, оперативно отримувати інформацію, необхідну для здійснення заходів щодо підвищення ефективності виробництва. Метою управління витратами є зниження або оптимізація витрат на одиницю виробленої продукції, підвищення рентабельності господарських процесів, видів діяльності. Мінімізація співвідношення «витрати-дохід», максимізація створеної на підприємстві цінності, оптимізація структури витрат та рівня ризику господарської діяльності. До принципів управління витратами відносять: – системний підхід до управління витратами; – впровадження ефективних методів оптимізації витрат; – недопущення наднормативних витрат і втрат; – удосконалення інформаційного забезпечення управління витратами; – встановлення взаємозв'язку між величиною витрат і конкретними працівниками підприємства за допомогою створення центрів відповідальності; – підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства та центрів відповідальності за зниження витрат; – поєднання зниження витрат із забезпеченням високої якості продукції; – здійснення прогностичних розрахунків собівартості; – складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та контроль за їх дотриманням; – виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу з метою попередження виробничих втрат та кращого використання ресурсів; – управління витратами на всіх стадіях виробничо-збутового циклу виробу. Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями виникнення і носіями під час постійного контролю їх рівня та стимулюванні зниження. Формування витрат за видами показує, які витрати і відповідно ресурси потрібні для виконання певної роботи та здійснення операційної діяльності в цілому, за місцями – дозволяє організувати систему відповідальності за рівнем витрат, за носіями – дає можливість визначити витрати на окремі види робіт і виробу. Система управління витратами, як і будь-яка система управління, складається з двох підсистем: суб'єкта та об'єкта управління. Суб'єктами управління витратами на підприємстві виступають керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів (цехів, відділів, дільниць). Об'єктом управління є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції. У загальному вигляді система управління витратами має два аспекти: функціональний і організаційний. Функціональний аспект управління витратами – це комплексне використання управлінських функцій в процесі управління витратами на підприємстві. До нього включають: 1. Оптимізація використання ресурсів і подальше нормування витрат здійснюється у процесі розробки виробів та технології їх виготовлення, тобто під час конструкторської і технологічної підготовки виробництва, обґрунтування методів його організації. 2. Планування витрат необхідне для обґрунтування управлінських рішень і визначення очікуваних результатів роботи – прибутку. 3. Облік витрат встановлює їх фактичну величину після здійснення запланованої роботи. Обчислення фактичних витрат є фіксацією того стану з витратами, що стався реально відповідно до фактичних обсягів виробництва, діючих цін і можливих відхилень від норм. 4. Контроль і аналіз витрат необхідні для з'ясування їх раціональності, відповідності фактичних витрат плановим. Відхилення аналізується і розробляються заходи щодо дотримання режиму економії. 5. Стимулювання раціонального використання ресурсів є надзвичайно важливим чинником у системі управління витратами. Розробники проектів, управлінських рішень, їх виконавці повинні бути матеріально заінтересовані в економії факторів виробництва. Організаційний аспект управління витратами полягає в їх диференціації за місцями формування і центрами відповідальності та побудові органів управління витратами. Організаційна побудова управління витратами залежить від специфіки підприємства та його величини. На великих і середніх підприємствах окремі функції управління витратами

виконують функціональні підрозділи (відділ нормування, планово-економічний відділ, бухгалтерія), на малих підприємствах вся ця робота може виконуватись декількома працівниками чи навіть одним фахівцем (бухгалтером-економістом). В системі управління витратами суттєве значення має визначення місць витрат і організація центрів відповідальності за рівень останніх. 17

2.2. Формування планових і фактичних витрат

Початковим етапом управлінської діяльності є планування.

Планування – одна із найважливіших функцій управління процесом визначення цілей підприємства і способів їх досягнення. Планування об'єднує усі структурні підрозділи підприємства спільною метою, надає всім процесам однонаправленості та скоординованості, що дозволяє більш повно й ефективно використовувати наявні ресурси.

Головне завдання планування – зведення до мінімуму ризику підприємництва.

Завданням планування витрат є визначення економічних результатів діяльності підприємства, очікуваних у майбутньому.

Планування витрат здійснюється для визначення загальної вартості ресурсів, які споживаються в процесі виробництва і розрахунку очікуваного прибутку.

Виділяють стратегічне і тактичне планування витрат, яке, в свою чергу, поділяється на поточне та оперативне. Стратегічне планування витрат відображається у плануванні інвестиційних, інноваційних витрат. Його можна розглядати як пошук і визначення перспектив діяльності підприємства, а тактичне планування вважають процесом створення передумов для реалізації цих перспективних завдань. Під час тактичного планування витрат визначаються загальні витрати, витрати в розрізі елементів витрат і статей калькуляції або витрати на одиницю продукції. Рішення, прийняті під час тактичного планування, менш суб'єктивні, ніж при розробці стратегічних планів, тому що базуються на об'єктивній інформації. Вони більш конкретизовані і завжди прив'язані до показників роботи структурних підрозділів.

Поточне планування витрат відображається у плануванні поточних витрат на виробництво і реалізацію продукції.

Оперативне планування спрямоване на планування витрат підприємства на певний період часу (розраховуються на добу, декаду, місяць).

Здійснюючи процес планування та визначаючи альтернативні напрями діяльності підприємства, необхідно враховувати не тільки його внутрішні можливості, а й ситуацію, що склалась у зовнішньому середовищі.

У формуванні витрат підприємства вирізняють два аспекти: управлінський і фінансовий.

Управлінський аспект формування витрат – це процес формування витрат з позицій внутрішніх потреб підприємства щодо планування, обліку та регулювання витрат у процесі господарської діяльності. Його зміст має конфіденційний характер.

Фінансовий (фіскальний) аспект формування витрат – це процес формування витрат для виконання зобов'язань перед державними установами, банками, акціонерами, інших контрагентами підприємства. Отже, зміст фінансового аспекту формування витрат є відкритим, публічним.

Визначення витрат під час планування діяльності підприємства – складне завдання. У розв'язанні його важливим фактором є формування на підприємстві системи норм витрачання всіх ресурсів: основних, допоміжних, матеріалів, енергії, праці. Норми мають бути обґрунтованими.

Норма – це максимально допустима величина абсолютних затрат ресурсів на одиницю продукції; норматив характеризує режим використання ресурсів.

Сукупність норм і нормативів підприємства створюють його нормативну базу. Норми і нормативи визначають ступінь використання ресурсів, від якості яких залежить наукова обґрунтованість розроблених планів. Необхідність забезпечення мінімальних витрат на виробництво продукції потребує оптимізації режимів використання ресурсів з

урахуванням конкретних умов виконання виробничих завдань (строки, обсяг), особливостей техніко-технологічної бази підприємства.

Склад витрат підрозділу залежить від специфіки його діяльності й місця у структурі підприємства. Найбільш повний склад витрат мають підрозділи – центри прибутку (кінцевий етап формування прибутку). Для підрозділу рівня цеху цей склад обмежується цеховими прямими й непрямими (виробничими накладними) витратами. Виробничим дільницям і бригадам плануються окремі елементи витрат. План витрат розробляється на основі виробничої програми підрозділу і норм витрат ресурсів.

У процесі розробки плану враховують взаємозв'язки між підрозділами, особливо між основними і допоміжними. Планування витрат здійснюється знизу вгору і закінчується складанням загального кошторису підприємства і визначенням собівартості продукції.

Визначення складу і обсягу витрат – не стільки економічне, скільки техніко-економічне завдання. Рівень витрат на підприємстві залежить від професіоналізму та творчого потенціалу персоналу, а коректність віднесення витрат на види діяльності підприємства, одиниці продукції, виробничі підрозділи та інші об'єкти – від кваліфікації економістів.

2.3. Методи формування витрат

На теперішній час застосовують два варіанти побудови плану облікових рахунків:

а) автономний – у системі рахунків виокремлюють дві автономні підсистеми рахунків – для потреб фінансового та управлінського обліку;

б) інтегрований – рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи облікових рахунків.

Ключовим моментом у формуванні методу калькулювання є:

а) групування витрат за замовленнями – витрати збираються (групуються) за окремими замовленнями (на окремий виріб, партію виробів, на виконання певного обсягу робіт);

б) групування витрат за процесами – витрати групуються за окремими процесами або стадіями виробництва. Оскільки окремі виробничі процеси виконують окремі підрозділи, можна вважати це групуванням витрат за відповідними підрозділами.

За повнотою охоплення витрат розрізняють:

а) калькуляцію за повними витратами – до собівартості продукції включають усі види витрат, що стосуються її виробництва і продажу;

б) калькуляцію за неповними витратами – до собівартості продукції включають лише частину загальної суми витрат на її виробництво і збут.

Практично застосовують різні варіанти неповної калькуляції. Досить поширений метод, за яким у собівартість продукції включають усі виробничі витрати (калькуляція за виробничими витратами) і не включають витрати невиробничого характеру (адміністративні, збутові). Під час визначення фінансового результату (прибутку) їх віднімають від виручки за той період, в якому ці витрати були понесені.

Класичним методом часткової калькуляції є метод «**директ-костінг**» – це метод формування собівартості продукції за змінними (прямими) витратами (метод неповної собівартості). За цим методом обліку і калькуляції виробничі витрати поділяються на змінні (залежать від обсягу виробництва) і постійні (не залежать від обсягу виробництва). При цьому постійні витрати вважаються витратами поточного періоду, не відносяться на собівартість, не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на результати господарської діяльності. Облік витрат і визначення собівартості продукції ведеться тільки за змінними витратами.

У системі «**директ-костінг**» формується новий показник результату діяльності – маржа зі змінної собівартості, яка визначається як різниця між відпускнуою вартістю

реалізованої продукції та змінними витратами. Якщо з суми маржі вираховуються постійні витрати, – то кінцевий фінансовий результат є прибутком або збитком.

Якщо підприємство виробляє значну кількість виробів, то метод «директ-костінг» дає змогу виміряти «внесок» кожного виробу в відшкодування постійних витрат на формування загального рівня рентабельності.

«Стандарт-кост» – це метод формування фактичних витрат на основі їх стандартизованих величин і відхилень від них, управління витратами здійснюється через порівняння фактичних витрат з нормативними. Нормативи, або стандарти, в системі «стандарт-кост» є наперед встановленими величинами витрачання факторів господарських процесів у вартісному або натуральному вимірі. Якщо оцінювання нормативів здійснюється у вартісному вимірі, то їх називають нормативними (стандартними) витратами. Аналогом системи «стандарт-кост» у вітчизняній економічній науці та практиці є система нормативного обліку. Отже, конкретне формування СУВ відбувається через добір і втілення можливих варіантів для розглянутих її аспектів.

В рамках калькулювання продукції за замовленнями або процесами на її собівартість можуть відноситися повні або часткові витрати, причому обчислення витрат може вестись або лише за фактичними даними, або із застосуванням нормативів (а отже, системи обчислення витрат «директ-костінг» і «стандарт-кост» можуть співіснувати в рамках однієї системи управління витратами).

2.4. Витрати як база ціни і фактор прибутковості

Об'єктивною умовою виробництва є неодмінне відшкодування витрат виробника шляхом продажу продукції на ринку.

У зв'язку з цим важливого значення набуває механізм обґрунтування ціни на продукцію, розмір якої повинен бути достатнім для покриття витрат на виробництво і реалізацію продукції, а також забезпечити підприємству отримання прибутку.

Ціни можуть формуватися наступним чином:

а) на рівні ринкових цін – за базу ціни приймаються поточні або усереднені ринкові ціни на вироби підприємства. За відсутності таких цін використовують ціни на аналогічну продукцію;

б) на договірній основі – узгоджуються ціни продажу продукції між виробником і споживачем на договірній основі, виходячи з існуючого рівня ринкових цін і собівартості;

в) на основі витрат виробництва – підсумовуються витрати і додається необхідний (бажаний) прибуток, який визначається у відсотках до собівартості.

Підприємства застосовують різні варіанти витратного методу встановлення цін, в основу яких покладені повні, виробничі, прямі (непрямі), змінні та граничні витрати. З теоретичної точки зору оптимальним є варіант ціноутворення на базі граничних витрат. Однак на практиці він використовується дуже рідко. В останні роки відбувся поступовий відхід від витратних методів ціноутворення. З метою поєднання переваг різних методів внутрішніх розрахунків підприємства використовують змішані методи внутрішнього ціноутворення.

В усіх методах ціноутворення нижньою межею ціни є витрати (собівартість) підприємства, а верхньою межею – ринкова ціна. Підприємству не має сенсу реалізовувати свою продукцію за ціною, меншою за собівартість, тоді як споживач не заінтересований купувати продукцію за ціною, вищою від ринкової.

Нижня межа ціни – це рівень мінімально допустимої ціни на продукцію підприємства; встановлення ціни на продукцію нижче зазначеного рівня робить подальше виробництво продукції та продаж її недоцільним.

Інструментарій управління витратами має практичне застосування під час визначення структури виробничої програми і ціноутворення.

Для вирішення питання структури виробничої програми важливим є розподіл витрат на змінні та постійні.

Так, поточні рішення щодо структури виробничої програми приймаються з використанням показника маржинального прибутку (інша назва – сума покриття), який обчислюється як різниця між виручкою від продажу продукції і змінними витратами на виготовлення її.

Коли щодо окремого виробу величина маржинального прибутку набуває додатного значення, то це означає, що його слід виробляти, хоча повна собівартість виробу може перевищувати його ціну. Додатна сума маржинального прибутку означає, що за будь-яких співвідношень ціни та повної собівартості виробу виробництво і продаж його збільшує загальний прибуток підприємства (або зменшує збитки) через відшкодування за рахунок даного виробу певної частки постійних витрат підприємства.

Розподіл витрат на змінні та постійні важливий також для прийняття цінових рішень у короткостроковому періоді, який характеризується неможливістю зміни виробничої потужності підприємства. В такий період підприємство повинно погоджуватися на будь-яку ціну на продукцію, яка дає змогу відшкодувати всі змінні витрати на неї та будь-яку частку витрат, пов'язаних із забезпеченням існування підприємства, підтриманням його у стані виробничої готовності, тобто постійних витрат.

Отже, нижньою межею ціни у короткостроковому періоді є змінні витрати на одиницю продукції (середні змінні витрати).

У довгостроковому періоді, коли підприємство може змінити виробничу потужність, змінити свій виробничий профіль чи взагалі може бути ліквідовано, нижньою межею ціни виступає повна собівартість продукції.

До питань, що постають під час децентралізації структури управління на підприємстві належить питання внутрішнього (трансфертного) ціноутворення.

Внутрішня (трансфертна) ціна – це ціна, за якою продукція одного підрозділу підприємства передається іншому, реальні платежі при цьому не здійснюються, тобто рух коштів згідно з цінами є лише документальним і не створює реального прибутку для підприємства. Внутрішні ціни використовуються як елемент економічного функціонування структурних підрозділів підприємства.

Основна мета створення механізму внутрішніх розрахунків на підприємстві полягає в забезпеченні найбільш ефективного функціонування виробничої системи підприємства.

Внутрішні ціни є основою договірних відносин між підприємством і його підрозділами щодо матеріально-технічного постачання та поставки готової продукції на склад.

На практиці внутрішні ціни використовуються як інструмент управління формуванням розрахункового прибутку підрозділів, який є показником оцінки ефективності їх роботи. Це створює стимули для збільшення ефективності роботи підрозділів. Цьому сприяють внутрішні ціни, базою яких є ринкові ціни, причому рівень ринкової ціни може бути скоригований на договірній основі з урахуванням специфіки внутрішніх відносин.

Питання для самоконтролю

1. Що розуміють під поняттям «управління витратами»?
2. У чому полягає мета управління витратами?
3. Які Вам відомі принципи управління витратами?
4. Охарактеризуйте функціональний та організаційний аспекти системи управління витратами. Який з них є первинним?
5. Які особливості обчислення планових і фактичних витрат?
6. Надайте визначення поняттям «норма», «норматив», «нормативна база».
7. Назвіть основне завдання планування витрат та види планування витрат.
8. Охарактеризуйте схему складання плану витрат підприємства.
9. Які методи формування собівартості продукції Вам відомі?

10. Що розуміють під поняттям «нижня межа ціни»?
11. Надайте визначення показнику «маржинальний прибуток», яким чином він обчислюється?
12. Що розуміють під поняттям «внутрішні ціни»?
13. У чому полягає сутність групування витрат за замовленнями і за процесами при калькулюванні?
14. Розкрийте особливості систем управління витратами «стандарт-кост», «директ-костінг».

Тема 3 Управління витратами

3.1 Мета, об'єкти та суб'єкти системи управління витратами

3.2 Функціональний аспект управління витратами

Будь-яка діяльність, передусім виробнича, потребує витрат ресурсів. Від рівня операційних витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства.

Особливо актуальна проблема управління витратами для вітчизняних підприємств, які нині перебувають на складному етапі реструктуризації та адаптації до ринкового середовища з урахуванням міжнародних вимог і правил. Так, запровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених згідно із міжнародними стандартами, підвищує вимоги до кваліфікації спеціалістів економічного профілю. На підприємстві вони повинні самі формувати систему управління витратами, опрацювати методичну базу планування, обліку витрат, калькулювання продукції тощо. Отже, у навчальному процесі з підготовки фахівців цим питанням має приділятися належна увага.

Управління змінними витратами

Змінні, або експлуатаційні, виробничі витрати характеризуються безпосереднім їх зв'язком з обсягами виробництва. Це такі витрати, як матеріальні, трудові, пов'язані з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів, інші прямі витрати.

Розрахунок змінних виробничих витрат має особливо важливе значення при прийнятті конкретних управлінських рішень. У цьому також полягає відмінність між постійними та змінними витратами — постійні витрати не змінюються в короткостроковому періоді, яким є повний цикл виробництва, тобто на їх рівень не впливають виробничі рішення в цьому періоді й вони практично не мають впливу на рівень прибутку. Зовсім іншу картину ми спостерігаємо стосовно змінних витрат. Саме від їх рівня в основному й залежить величина фінансового результату діяльності підприємства — прибутку чи збитку.

Регулюванням змінних витрат можна досягати максимуму прибутку, а також приймати ефективні виробничі рішення. Існує такий постулат: якщо ціна на продукцію перевищує або хоча б дорівнює питомим змінним витратам, то вже в цьому разі доцільно продовжувати виробництво в короткостроковому періоді. Основне завдання виробника в цьому періоді — максимізувати прибуток або мінімізувати збиток. Якщо ціна не перевищує питомих сумарних витрат або собівартості одиниці продукції, але є вищою або дорівнює питомим змінним витратам, відбувається мінімізація збитку. По-перше, в цьому разі виробник компенсує свої витрати на оплату праці, по-друге, все перевищення ціни над питомими змінними витратами йде на покриття постійних витрат, зменшуючи прямі збитки від виробництва.

Важливою складовою оперативного управління виробничими витратами є й формування такого виду змінних виробничих витрат, як запаси. До них входять витрати

на сировину, основні й допоміжні матеріали, запасні частини, купівельні напівфабрикати, тару і тарні матеріали, які виробник періодично купує (замовляє) й доставляє в господарство. Особливістю цього виду змінних витрат є те, що вони мають тенденцію до зростання пропорційно періоду складування в господарстві чи на приоб'єктному (цеховому) складі. Виходячи з того, що саме змінні виробничі витрати є основними у формуванні прибутку, а витрати на складування й транспортування є досить суттєвими, оперативне управління ними набуває особливого значення.

Зупинимось дещо детальніше на методиці управління кожним із видів змінних витрат.

Управління матеріальними витратами

Управління матеріальними витратами здійснюється у двох площинах (розрізах), а саме: в частині заготівлі і придбання матеріальних ресурсів та в частині їх використання.

Управління на стадії заготівлі і придбання матеріальних ресурсів зводиться до наступних елементів:

— визначення переліку матеріальних ресурсів, які необхідні для здійснення виробничої діяльності;

— обчислення нормативної потреби в матеріальних ресурсах за їх видами (при цьому за основу слід брати науково обґрунтовані діючі виробничі норми витрат);

— вибір раціональних постачальників матеріальних ресурсів та укладення з ними договірних зобов'язань (контрактів, угод тощо);

— поділ матеріальних ресурсів на такі, що потребують складського зберігання, і ті, що матимуть безпосереднє використання, минаючи складські приміщення.

Вищеописані стадії управління виробничими запасами здійснюються задовго до початку виготовлення продукції чи виконання робіт. Поряд з ними до системи управління на стадії заготівлі і придбання матеріальних ресурсів належать такі, що здійснюються в ході виробничого процесу, зокрема:

— безпосередня доставка матеріальних ресурсів на підприємство чи в організацію (вибір виду транспортування, використання раціональних транспортних схем перевезень тощо);

— оптимізація величини поставок матеріальних ресурсів.

Серед усіх зазначених складових елементів системи управління матеріальними ресурсами найбільшу складність являють собою достовірний підрахунок потреби в них та оптимізація величини поставок.

Практичний досвід роботи підприємств та організацій засвідчує, що норми і нормативи, які покладені в основу таких підрахунків, далекі від своєї досконалості. Вони носять усереднений характер і з цієї причини не враховують особливостей діяльності конкретного підприємства чи організації.

Визначення обсягу і моменту закупівлі матеріальних ресурсів залежить від потреби виробництва в сировині і матеріалах, фінансових і складських можливостей та ситуації на ринку закупівель. Існує два варіанти закупівель:

1. Закупівля великих партій через великі проміжки часу — у цьому випадку підприємство має знижки на запаси, що постачаються, і заощаджує витрати на доставку, однак несе значні складські витрати, піддається ризику старіння і псування матеріалів і ризику фінансових втрат у разі зниження цін на матеріальні ресурси за час їхнього тривалого зберігання.

2. Закупівля невеликих партій через невеликі проміжки часу — при цьому зменшуються складські витрати, ризик псування, втрати і старіння товарів, звільняються складські приміщення, але немає переваг за цінами закупівлі і виникає ризик несвоєчасності забезпечення поточного виробництва матеріальним забезпеченням.

Таким чином, дві суперечливі тенденції у забезпеченні матеріальними ресурсами знаходять своє відображення в характері зміни витрат на придбання і збереження матеріалів.

Позначимо витрати на придбання матеріалів — $V_{по}$, а розмір постачання — p , тоді витрати на придбання одиниці товару становитимуть $V_{пр/т}$. За наявності річної (квартальної, денної) потреби в матеріалах — Π , витрати на їх придбання становитимуть $V_{пр} \cdot \Pi / p$. Витрати на зберігання матеріалів ($V_{зб}$) визначаються середнім рівнем запасів. При постійній інтенсивності споживання річні витрати на зберігання запасів будуть становити $V_{зб} \cdot p / 2$. Отже, загальні річні витрати (V_p) можна зобразити таким чином:

$$V_p = V_{пр} \cdot \frac{\Pi}{p} + V_{зб} \cdot \frac{p}{2}. \quad (5.1)$$

На практиці часто застосовуються знижки на обсяг замовлення, У цьому випадку загальна величина витрат на матеріали, що постачаються, містить у собі вартість самих матеріалів, вартість розміщення замовлення і вартість зберігання запасів:

$$V_p = V_{пр} \cdot \frac{\Pi}{p} + V_{зб} \cdot \frac{p}{2} + \Pi \cdot \Pi, \quad (5.2)$$

Π — вихідна ціна одиниці матеріалу.

Однак не завжди можна точно визначити витрати на зберігання запасів, тому в багатьох випадках користуються середніми величинами, що становлять визначений відсоток вартості запасів. У цьому випадку на деякий період часу підраховується уся сума податків, страхових платежів, втрат на відходах, а також уцінок. Співвідношення цієї суми до вартості запасів (при їхньому середньому рівні) плюс відсоток на капітал називається коефіцієнтом вартості утримання запасів (K). Враховуючи це, базова модель управління запасами матиме вигляд:

$$V_p = V_{пр} \cdot \frac{\Pi}{p} + V_{зб} + \Pi \cdot K \cdot \frac{p}{2}. \quad (5.3)$$

Щодо оптимізації величини поставок, то існує методика визначення оптимальної кількості завезення (ОКЗ) на підприємство чи в організацію певного виду ресурсу. У формалізованому вигляді цю кількість визначають так:

$$OKZ = \sqrt{\frac{2 \cdot B \cdot \Pi}{I \cdot \Pi}},$$

де B — вартість завезення (замовлення); Π — річна потреба в певному виді ресурсу; Π — ціна ресурсу; I — норма (відсоток) відрахувань від ціни на складування.

У свою чергу витрати на складування визначаються таким чином:

$$CB = \frac{I \cdot \Pi \cdot K}{2}, \quad (5.5)$$

де K — кількість ресурсу на виготовлення одиниці продукції, виконання одиниці замовлення.

Загальні витрати за певним видом ресурсів ($ЗВ$) складаються із складських і фактичних витрат на замовлення:

$$ЗВ = CB + ФВ \quad (5.6) \text{ або}$$

$$ЗВ = \frac{I \cdot \Pi \cdot K}{2} + \frac{B + \Pi}{K}. \quad (5.7)$$

У сучасних умовах господарювання промислові підприємства й підрядні будівельно-монтажні та ремонтно-будівельні організації практично не користуються вищенаведеною методикою визначення оптимальної кількості завезення матеріальних ресурсів у своє господарство, чим саме втрачають реальну можливість впливу на формування оптимального рівня матеріальних витрат на стадії їх заготівлі і придбання.

Суть управління *матеріальними витратами на стадії їх фактичного використання* передбачає:

- вибір виду оцінки виробничих запасів;
- суворий контроль за дотриманням норм використання матеріальних ресурсів;
- раціональну організацію нормативного господарства (розробку науково обґрунтованих норм і нормативів матеріальних витрат на одиницю продукції, робіт, конструктивний елемент тощо та своєчасний їх перегляд у зв'язку із зміною умов господарювання, впровадженням досягнень науки і передової практики);

- економне і раціональне використання матеріальних ресурсів у поєднанні з матеріальним заохоченням (застосування раціонального розкрою матеріалів, інвентарного методу щодо матеріальних цінностей, відпуск яких здійснюється бездокументально, тощо).

Особливе місце в досягненні ефективного управління матеріальними витратами належить оцінці виробничих запасів, які, залучаючись до виробничого процесу, посідають значну питому вагу в структурі експлуатаційних витрат. У практиці роботи вітчизняних підприємств і організацій існує кілька методів оцінки матеріальних запасів. Основні з них такі:

- оцінка запасів виходячи з їх фактичної вартості за надходженням у господарство та використанням (застосовується в умовах, коли підприємець чітко обліковує виробничі запаси за їх видами та вартістю й може за такою самою вартістю переводити запаси у виробництво);

- оцінка запасів за принципом перше надходження — перший відпуск, або «FIFO» (запаси, що першими надійшли на склад, першими й списуються за їх відповідною вартістю);

- оцінка матеріальних запасів за їх середньозваженою ціною (собівартістю) виходячи з усіх надходжень за певний період часу; вона проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної періоду (місяця) і вартості одержаних у звітному періоді (місяці) запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної періоду (місяця) і отриманих у звітному періоді (місяці) запасів;

- оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством чи організацією з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися;

- оцінка за цінами продажу (використовується підприємствами роздрібною торгівлі і базується на застосуванні середнього процента торговельної націнки товарів).

Від того, який метод оцінки матеріальних запасів застосовується, залежать собівартість виробленої продукції та прибуток. Це пояснюється тим, що протягом виробничого циклу, наприклад, року, в господарство надходять сировина, основні й допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, пально-мастильні матеріали, запасні частини, конструкції, деталі та інші матеріали в різні періоди часу й за різними цінами.

Для прикладу вартість нафтопродуктів на початку місяця може бути одна, в середині місяця — інша, а наприкінці — ще інша. За якою ж ціною потрібно списувати його на виробництво? Вибирають той метод оцінки, що є вигіднішим для виробника.

Так, якщо існує тенденція до зниження цін на матеріали, то для виробника, можливо, доцільним буде використання методу, що діє за принципом перше надходження —

перший відпуск («FIFO»). Завдяки такому підходу створюються умови для уникнення сплати певної частини податку з прибутку.

При іншій ситуації, тобто в умовах підвищення цін на матеріальні ресурси, можна використовувати метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів чи середньозваженої собівартості.

Однак виробник зобов'язаний вибір методу оцінки запасів фіксувати в наказі про облікову політику підприємства, цим самим ставлячи до відома податкову інспекцію про вибраний метод оцінки запасів й не може його змінювати протягом року.

Неабияке значення в управлінні витратами посідає матеріальне заохочення працівників. У першу чергу це стосується робітників, які використовують матеріальні ресурси в якості предметів праці. На кожному підприємстві чи в організації має бути розроблена спеціальна система преміювання за економію виробничих запасів, у якій знайшли б своє відображення показники та умови стимулювання.

У сучасних умовах це один з найбільш радикальних засобів досягнення поставленої мети.

Управління трудовими витратами

Трудові витрати на сьогодні за своєю питомою вагою у собівартості продукції посідають 2—3 місце, що також вимагає необхідності значної уваги до них у процесі управління витратами. До трудових витрат, як відомо, належать витрати на основну і додаткову заробітну плату виробничих робітників (пряма заробітна плата). Суть управління вказаними витратами зводиться до таких складників:

- раціональна організація праці (забезпечення фронтом робіт впродовж усього робочого дня кожного робітника, приведення у відповідність певних видів робіт з урахуванням їх складності до рівня кваліфікації робітників тощо);
- своєчасний перегляд норм і нормативів трудозатрат;
- контроль за дотриманням встановлених розцінок (в умовах відрядної форми оплати праці), а також за кількістю фактично відпрацьованого часу (в умовах використання погодинної форми оплати праці);
- ліквідація або недопущення втрат робочого часу з вини адміністрації та витрат, пов'язаних з виправленням браку, допущеного не з вини робітників;
- підвищення продуктивності праці;
- регулярний оперативний контроль за правильністю нарахування загальної суми заробітку бригади (в умовах бригадної організації праці) та достовірним розподілом його між членами бригади.

Кожен із наведених аспектів системи управління трудовими витратами є цілком реальним для практичного застосування. Досвід роботи вітчизняних підприємств і організацій вказує на те, що на багатьох з них дещо робиться у цьому плані. Проте лише комплексне їх використання може забезпечити ефективність управлінського процесу.

Неабияке значення в процесі управління трудовими витратами посідає стимулювання (мотивація), тобто така дія на свідомість людей, яка сприяє формуванню мотиву, що підштовхує до реалізації певних цілей і завдань.

Розрізняють моральні й матеріальні стимули.

Для сьогодення моральне стимулювання практично немає такої ролі і значення як матеріальне.

Система матеріального стимулювання має забезпечити підвищення ефективності праці певної групи працівників. Характерно, що вона має бути побудована так, щоб преміальні виплати залежали від продуктивності, якості, економії матеріальних ресурсів, тобто показників, які у кінцевому результаті забезпечують зниження затрат. Кожний працівник може і повинен відчувати тісний взаємозв'язок між результатами своєї праці та розміром (величиною) премії.

Існує, зокрема, три ключових правила, яких необхідно дотримуватись при побудові системи матеріального стимулювання:

- система має забезпечити кожному працівнику можливість брати участь у підвищенні ефективності роботи;
- розмір преміальних виплат доцільно поставити у залежність від тих факторів, на які даний працівник здатний здійснювати безпосередній вплив;
- у розробці системи повинні брати участь представники всіх зацікавлених груп.

Ефективна дія стимулюючої системи забезпечується дотриманням таких принципів:

- чітка постановка мети (однозначне визначення результатів, на досягнення яких направлено стимулювання, рівня і складу затрат, на зниження яких здатний здійснити вплив працівник);
- застосування продуманих, обґрунтованих і прийнятних критеріїв виміру та оцінки;
- жорсткий взаємозв'язок заохочення і результату за обсягом і в часі;
- використання в міру напружених нормативів, контроль за ними і наявність механізму їх перегляду;
- дотримання «порогу чуттєвості» системи стимулювання. Залежно від того, яке місце працівник посідає у виробничому

процесі і які його можливості в частині зниження затрат, можуть застосовуватися різні системи стимулювання: гнучка оплата праці, участь у доході підрозділу (підприємства, організації) чи прибутках.

Управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів

Витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів поряд із матеріальними та трудовими належать до змінних витрат. Однак характерною їх особливістю, яка відрізняє їх від вищерозглянутих, є те, що, на відміну від них, даний вид витрат наїężить до комплексних, тобто складається із цілого ряду різнорідних елементів витрат. Дана обставина якраз і ускладнює процес управління витратами. Управляти необхідно кожним із складових елементів, які включаються до витрат на утримання і експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів.

Частка витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів, досить висока у тих підприємств і організацій, де процес виготовлення продукції чи виконання робіт достатньо механізований. Для промислових підприємств — це масові і серійні виробництва з конвеєрними лініями, а для будівельної сфери — це спеціалізовані управління, на балансі яких є багато одиниць будівельної техніки (управління механізації, управління екскавації, управління малої механізації тощо). Це вказує на необхідність посиленої уваги працівників апарату управління наведених організацій до процесів формування витрат з метою їх зниження.

Слід зазначити, що адміністрація тих підприємств і організацій, у яких витрати на експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів досить вагомі і у структурі виробничої собівартості посідають друге чи навіть третє місце, немає однакового впливу на окремі елементи витрат, що входять до їх складу. З цієї причини процес управління даними витратами дещо ускладнюється.

Як відомо, до витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів, належать:

- витрати на пально-мастильні матеріали, електроенергію та інші матеріали і запасні частини, що використовуються під час їх експлуатації, ремонтів, технічного огляду та технічного обслуговування;
- витрати на оплату праці робітникам, які зайняті їх управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, технічних оглядів і технічних обслуговувань;
- обов'язкові нарахування на заробітну плату вищезазначених категорій працюючих;
- знос виробничого устаткування, машин і механізмів, майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують техніку, інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при утриманні і обслуговуванні устаткування, машин і механізмів;
- сума нарахованих відсотків за користування орендованим виробничим устаткуванням, машинами і механізмами;
- витрати на перебазування машин і механізмів з об'єкта на об'єкт (мають місце у будівельному виробництві);
- інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів. З наведеного переліку витрат апарат управління може мати вплив на величину матеріальних витрат, трудових, а на такі, як знос основних засобів, відрахування на соціальні заходи безпосереднього впливу мати не може. Це зумовлено тим, що норми зносу (амортизації) встановлюються на державному рівні і залежать лише від групи, до якої відноситься об'єкт основних засобів. Безперечно, адміністрація на конкретний звітний період (календарний рік) може вибрати будь-який із рекомендованих методів нарахування амортизації (зносу) і, таким чином, впливати на величину (рівень) цих витрат. Проте впродовж цього звітного періоду змінювати методику нарахування зносу (амортизації) вона не в змозі, оскільки це передбачено в наказі про облікову політику підприємства чи організації.

Існує п'ять найбільш поширених методів нарахування амортизації. Розглянемо досить коротко суть кожного з них.

Перший — це пропорційний, або метод рівномірного, прямолінійного списання вартості фондів. За цим методом вартість фондів, незалежно від їх виду, рівномірно враховується в собівартості продукції протягом усього періоду їх експлуатації (шляхом ділення вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів).

Другий метод нарахування амортизації— метод прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного балансового списання). Суть його полягає в тому, що постійна норма амортизації використовується протягом періоду експлуатації фондів, але вартість фондів на початок року весь час перераховується за мінусом суми зношення (амортизації). При цьому ліквідаційна вартість фондів не враховується з їх початкової вартості, а амортизація нараховується до того моменту, доки залишиться сума фондів, що дорівнює їх ліквідаційній вартості. Після цього амортизація взагалі не нараховується. Цей метод передбачає застосування подвійної або й вищої норми амортизації порівняно з тією, що використовується при пропорційному методі.

Третій метод нарахування амортизації— метод зменшення залишкової вартості. При цій системі нарахування амортизації річна її сума визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. **Четвертий метод нарахування амортизації**— кумулятивний або суми чисел. За аналогією з пропорційним методом він передбачає встановлення ліквідаційної вартості фондів і суми зносу за весь період їх використання (різниця між початковою й ліквідаційною вартістю). Річна сума амортизації при цьому визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

П'ятий метод — виробничий, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство чи організація очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Отже, виробник може вибирати прийнятний для нього метод нарахування амортизації. Найпростішим для використання, безперечно, є пропорційний метод. Однак з економічної точки зору доцільнішим є один із методів прискореної амортизації, що дає змогу швидше обновлювати основні засоби.

Не може адміністрація втручатись й у нормативи відрахувань на соціальні заходи, так як і це є прерогативою держави. Єдине, що можна зробити у цьому випадку, так це здійснювати ефективне управління витратами на оплату праці, домагатися зниження вказаних витрат і на цій основі — зниження абсолютного розміру відрахувань на соціальні заходи (за умови незмінності відсотків нарахувань).

Ефективність управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів, досягається у разі дотримання таких умов господарювання:

- 1) приведення до оптимального складу існуючого верстатного (машинного) парку;
- 2) забезпечення раціонального режиму роботи (максимальне завантаження наявного устаткування, забезпечення фронтом робіт будівельних машин і механізмів);

3) збільшення (підвищення) коефіцієнтів змінності, оновлення активної частини основних виробничих фондів, використання техніки за часом і потужністю (у будівельному виробництві);

4) застосування раціональних транспортних схем перевезень вантажів машинами і механізмами;

5) регулярний перегляд норм і нормативів витрачання матеріальних і трудових ресурсів на одиницю роботи виробничого устаткування, машин і механізмів.

Значна частка у витратах на експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів припадає на ремонтні роботи й технічні обслуговування. З метою забезпечення раціонального управління вказаними витратами необхідно запровадити на кожному підприємстві та в організації систему планово-попереджувальних ремонтів (ППР). При цьому функціональним обов'язком працівників апарату управління стане регулярний контроль за відхиленнями від попередньо складених кошторисів витрат на технічні обслуговування та ремонтні роботи.

Суть системи ППР полягає у тому, що усі наявні в організації чи на підприємстві машини, механізми та виробниче устаткування беруть участь у наперед сформованому графіку проведення технічних обслуговувань та різних видах ремонтів (поточному, середньому, капітальному). Базою для його складання служать нормативні терміни роботи кожного виду устаткування, машин і механізмів до моменту проведення відповідних оглядів чи інших видів профілактичних робіт. На підставі складених річних графіків бухгалтерія здійснює формування кошторисів витрат по кожному з видів робіт. Таким чином ще задовго до початку здійснення витрат на ремонтні роботи працівники апарату управління мають змогу ефективного управління ними.

Надзвичайно важливого значення у цій справі набуває стан нормативного господарства конкретного підприємства чи організації. Воно повинно бути адаптоване до умов діяльності відповідної фірми. Відтак регулярний оперативний контроль за відхиленнями від установлених норм і нормативів забезпечить належну ефективність управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів.

З метою покращання управління витратами, пов'язаними з експлуатацією машин і механізмів, доцільно розробляти їх планову собівартість або планово-розрахункову чи відпускну ціну в розрахунку на одну машино-годину чи машино-змін роботи. Зіставлення фактичних витрат з плановими дасть змогу проводити аналіз відхилень і на цій основі здійснювати заходи щодо недопущення перевитрат та ліквідації інших недоліків.

Методика розрахунку планової собівартості машино-зміни (машино-години) роботи машин і механізмів зводиться до наступного:

1) по кожному виду техніки (машині чи механізму) визначається попередньо нормативна кількість машино-змін роботи у рік;

2) здійснюється підрахунок витрат, які можна безпосередньо вирахувати в розрахунку на одну машино-змін (машино-годину) по кожній одиниці техніки (пально-мастильні матеріали, оплата праці машиністів та механізаторів тощо);

3) по кожній одиниці техніки обчислюється річна сума тих витрат, які не можна вирахувати у розрахунку на одну машино-змін чи машино-годину їх роботи (амортизація, витрати на технічні обслуговування і ремонтні роботи, перебазування та переобладнання тощо);

4) визначається величина витрат у розрахунку на одну машино-змін шляхом ділення річної їх суми на нормативну кількість машино-змін роботи у рік по тих витратах, які неможливо зразу обчислити на одну машино-змін (амортизація, витрати на технічні обслуговування і ремонтні роботи, перебазування та переобладнання тощо);

5) проводиться зведений підрахунок витрат по кожному виду техніки у постатейному розрізі у розрахунку на одну машино-змін або ж на одну машино-годину (шляхом ділення суми витрат, які припадають на одну машино-змін, на тривалість робочої зміни).

У разі необхідності визначення відпускної ціни машино-зміни чи машино-години роботи певного виду машин чи механізмів потрібно до загальної величини планової собівартості додати частку адміністративних витрат (попередньо визначену у відсотках до прийнятої бази), плановий розмір рентабельності та діючу на момент розрахунку величину податку на додану вартість (обчислену у відсотках до відпускної ціни без даного податку).

Управління постійними витратами

До постійних, а правильніше все ж таки умовно-постійних витрат належать загальновиробничі та адміністративні витрати або накладні витрати — витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням окремого виробництва або всього підприємства чи організації.

Особливість постійних виробничих витрат полягає у тому, що ці витрати — величина відносно стабільна. Вона не може різко змінюватися і коливатися залежно від видів продукції, що виробляється, її обсягів і періодів виробництва. У короткостроковому періоді ця величина фіксована і залишається незмінною. Саме з цієї причини при організації господарських підприємств, їх структурній та організаційній перебудові, плануванні чинник формування і оперативного контролю постійних витрат має важливе значення.

Склад статей загальновиробничих та адміністративних витрат має багато спільних рис. У їх структурі переважають витрати, які абсолютно залишаються не змінними при зміні обсягів виробництва продукції чи виконання робіт. Одним з таких видів витрат є знос (амортизація) будівель, споруд та інших об'єктів загально-виробничого та адміністративного призначення.

Амортизаційні відрахування є однією з найважливіших статей постійних виробничих витрат. Тому від методів нарахування амортизації значною мірою залежить рівень собівартості продукції. Амортизацію визначають шляхом розподілу початкової вартості основного капіталу пропорційно терміну його використання.

Амортизація повинна відображати втрату вартості фондів у часі. Втрата вартості основного капіталу визначається терміном служби фондів, рівнем їх експлуатації й зношування. При цьому ці три чинники вартості фондів мають різний ступінь важливості при нарахуванні амортизації за видами основних фондів. Наприклад, зношування приміщення чи споруди відбувається в основному внаслідок їх тривалої експлуатації, а не форми використання, тоді як виробничого устаткування, механізму чи автомобіля — внаслідок інтенсивного їх використання.

Амортизація використовується, з одного боку, як вид постійних витрат при розрахунку прибутку, а з другого, — як чинник, що зменшує капітал господарства. Якщо виробник хоче зберегти вартість свого капіталу, він повинен додатково вкладати у фонди суму, що дорівнює річній амортизації. Це може бути купівля нових машин та обладнання, будівництво приміщень, споруд, капітальний ремонт фондів. Отже, амортизація виступає не лише видом постійних виробничих витрат, а й організаційно-господарським інструментом, що регулює рух майна господарства.

У наш час, як вже було відзначено вище, використовують декілька методів нарахування амортизації залежно від того, яку мету ставить перед собою виробник. Адже амортизація впливає й на величину прибутку, що обкладається податками, а отже, й на розмір податків і чистий прибуток, а також на балансові рахунки. При цьому вплив цей може бути різний, а іноді можуть виникати й протиріччя між поставленою метою й отриманими результатами при її досягненні. Так, якщо виробник хоче зменшити суму податків, збільшивши

амортизаційні відрахування й заниживши прибуток, це може призвести до зниження поточної вартості товарно-матеріальних цінностей, значно послабити фінансовий стан господарства й знизити можливості отримання кредитів.

Основна відмінність між різними методами нарахування амортизації полягає в рівномірності розподілу амортизаційних відрахувань протягом усього терміну використання основних фондів. Рівномірний розподіл доцільний для таких основних засобів довгострокового використання, як будівлі, споруди, огорожі тощо. Водночас такий підхід при нарахуванні амортизації може бути недоцільним для активної частини основних фондів — машин, механізмів, автомобілів, окремих видів обладнання. Це пояснюється тим, що завдяки технічному прогресу відбувається швидке оновлення фондів такого виду. Крім того, витрати на ремонт зношених фондів зростають значно швидшими темпами, що робить вигіднішим мати нові фонди, аніж старі. Тому для активної частини фондів доцільно використовувати методи прискореної амортизації.

Переважає більшість інших видів постійних витрат має так звану готівкову форму свого формування. Класифікація та поділ виробничих витрат на готівкові та безготівкові, які, у свою чергу, поділяються на змінні й постійні, необхідні для планування потреби в готівці й здійснення контролю за її витрачанням.

Достатня кількість коштів у вигляді готівки, або ліквідність, говорить про здатність підприємства чи організації виконувати свої фінансові обов'язки в міру надходження термінів платежів. Незважаючи на високі прибутки у суб'єкта господарювання можуть виникнути ускладнення, пов'язані з потоками готівки. Адаже на готівкові потоки, крім готівкових виробничих витрат, впливає і ряд інших чинників, наприклад, купівля чи продаж основних фондів, виплата боргів, грошові витрати на утримання підприємця, виплати прибуткового податку та ін. Розрахунок готівкових витрат дає змогу через зрівняння їх з грошовими надходженнями визначити суму наявних коштів за рахунок ділових операцій. При цьому визначається відповідний коефіцієнт як результат поділу загальних грошових надходжень на загальні готівкові витрати. З цією метою розробляють фінансовий кошторис або бюджет руху готівки.

Значні капіталовкладення потребують залучення коштів зі сторони і можуть здійснюватися протягом кількох місяців або й років. У цей період витрати ще не забезпечують отримання прибутку. Тому кошторис (бюджет) руху готівки використовують для оцінки перспектив своєчасної сплати боргу. При цьому кошторис передбачає рух готівки за конкретними періодами часу, показуючи, в які періоди й скільки потрібно буде грошей і коли вони надійдуть від реалізації продукції, робіт, послуг та інших джерел.

Бюджет руху готівки нагадує в певній мірі баланс. Усі статті цього балансу розробляють за певними періодами часу — кварталами або місяцями і в такий спосіб визначають надлишок чи нестачу коштів за даними періодами. Баланс на кінець одного періоду є балансом на початок наступного періоду, а баланс на кінець останнього періоду (четвертого кварталу чи грудня місяця) є балансом на кінець поточного року і балансом на початок наступного року. На основі фінансового кошторису руху готівки розраховують і поточну чисту вартість коштів.

Для вітчизняного товаровиробника кошторис руху готівки є справою новою і поки що не виконуваною. Однак у зв'язку із запровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і зокрема стандарту 4 «Звіт про рух грошових коштів» необхідність складання такого кошторису стає все більш очевидною.

Зупинимось на особливостях та специфіці кожного виду постійних (загальновиробничих і адміністративних) витрат та методиці їх загального управління дещо детальніше.

Управління загальновиробничими витратами

Загальновиробничі витрати поряд із витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів, належать до комплексного виду витрат і у деякій мірі за своїм складом нагадують їх. До них належать витрати, які пов'язані з організацією та управлінням певного виробничого підрозділу (цеху, дільниці, бригади тощо). На відміну від попереднього виду витрат, вони не є змінними, а швидше всього — постійними. Дана обставина накладає певну особливість і специфіку щодо управління загальновиробничими витратами.

Управління вказаними витратами доцільно здійснювати на основі попередньо складеного кошторису загальновиробничих витрат. Найбільш поширеними або вживаними статтями загальновиробничих витрат є такі, як:

- заробітна плата (основна і додаткова) цехового (лінійного) персоналу;
- обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників цехового (лінійного) персоналу;
- витрати на службові відрядження вказаних працівників у межах норм, передбачених чинним законодавством;
- витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління структурних виробничих підрозділів;
- витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і вартової охорони цехів, будівельних майданчиків, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог;
- забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку;
- амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення;
- знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення, що не належать до основних фондів;
- платежі з обов'язкового страхування майна виробничих структурних підрозділів підприємства (організації) та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;
- платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо;
- витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із загальноновиробничими витратами;
- інші загальновиробничі витрати.

У зв'язку з різнохарактерністю витрат, які належать до складу загальновиробничих, та їх значною кількістю процес управління даними витратами практично нереально здійснювати без попередньо складеного їх кошторису.

Ефективність управління вказаними витратами залежить від стану контролю за дотриманням кошторису загальновиробничих витрат. Такі кошториси витрат, як засвідчує практичний досвід, доцільно складати за якнайкоротші відрізки часу. Окремі промислові підприємства складають їх на квартал з помісячною розбивкою. Таку практику слід вважати позитивною і доцільно її рекомендувати до застосування усіма вітчизняними підприємствами й організаціями.

У складі загальновиробничих витрат можуть мати місце як витрати продуктивного, так і непродуктивного характеру. З цієї причини вищеописана методика управління матиме відношення лише до витрат продуктивного характеру. Щодо витрат непродуктивного характеру, то виходячи з їх складу, позбутись їх нереально, а тому зусилля працівників

апарату управління повинні бути направлені в першу чергу на їх значне зменшення. Детальніше про склад непродуктивних витрат піде мова в одному з окремих питань даної теми.

Управління адміністративними витратами

Адміністративні витрати належать до витрат періоду і є постійними (умовно-постійними) стосовно до обсягу продукції, що випускається, або до обсягу виконуваних робіт чи наданих послуг. Проте дана обставина аж ніяк не означає відмови від оперативного втручання у процеси їх формування та нагромадження вказаних витрат. Дані витрати, як засвідчує практичний досвід роботи сучасних підприємств і організацій, посідають досить вагомий частку у загальній сукупності витрат і з цієї причини вимагають до себе належної уваги.

Переважна більшість вітчизняних товаровиробників, на превеликий жаль, не здійснює управління адміністративними витратами. Однією з причин цього є те, що існуючі літературні джерела з проблем розвитку економіки, управління в умовах ринку в цілому і управління витратами зокрема, взагалі не вміщують методики такого управління. У зв'язку з цим висвітливо своє бачення вирішення даної проблеми.

Управління адміністративними витратами передбачає, в першу чергу, розробку (складання) кошторису вказаних витрат. Найбільш зручно такий кошторис складати на квартал з помісячною розбивкою. При цьому слід враховувати кількість робочих днів у місяці з тим, щоб максимально об'єктивно підійти до процесу його формування. Грамотно складений кошторис адміністративних витрат є запорукою успішного виконання останнього.

Кошторис адміністративних витрат повинен включати всі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством чи організацією в цілому. Дані витрати необхідно згрупувати у постатейному розрізі. Кількість статей адміністративних витрат для кожного підприємства (організації) може бути індивідуальною (залежно від особливостей господарювання), проте їх орієнтовний перелік не може істотно відрізнятись від тих, що наведені у П(С)БО 16 «Витрати». Вищезгаданим стандартом передбачено такі статті адміністративних витрат:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення. Залежно від розмірів підприємства ті чи інші статті витрат можуть бути деталізовані або, навпаки, укрупнені.

Кожній статті доцільно присвоїти шифр витрат з метою здійснення оперативного контролю за достовірністю віднесення окремих видів затрат адміністративного характеру на відповідні статті кошторису.

Одним із складників системи управління адміністративними витратами є чітка організація їх бухгалтерського управлінського обліку. Під час документального оформлення господарських операцій в момент їх здійснення по кожній з них слід проставляти попередньо присвоєні шифри витрат.

Управління адміністративними витратами в основному зводиться до контролю за відхиленнями від контрольних показників, якими є лімітовані (кошторисні) витрати у постатейному розрізі. Сучасні інформаційні системи дають змогу вести нагромадження витрат та оперативний контроль за їх формуванням по кожній такій статті зокрема.

Надзвичайно серйозна увага в процесі управління адміністративними витратами повинна бути зосереджена на недопущенні перевитрат та на аналізі причин, що призвели до них. Одним із можливих шляхів недопущення перевитрат по тих чи інших статтях за більш триваліші проміжки часу (квартал, півріччя, рік) може служити своєчасне коригування та внесення змін до наступних кошторисів шляхом зменшення розміру витрат (по статтях, де були плюсові відхилення) на суму допущених перевитрат.

Немаловажне значення має стимулювання працівників апарату управління за наявну економію адміністративних витрат (у разі їх причетності до цього). Система матеріального заохочення за наслідками, як правило, квартальної діяльності може бути побудована з урахуванням розміру економії (загальної) та певного (наперед визначеного і схваленого) відсотка преміальних доплат.

Управління витратами на збут продукції

Витрати на збут продукції, як і адміністративні витрати, також належать до витрат періоду, а отже, мають певні спільні риси з ними. Спільність проявляється у тому, що вони не включаються до складу виробничої собівартості конкретних видів продукції, робіт чи послуг, а загальною сумою в кінці звітної періоду відносяться на фінансові результати. Дана обставина змушує вести управління збутовими витратами в цілому по підприємству чи організації.

Докорінною відмінністю даних витрат порівняно з адміністративними є те, що витрати на збут належать до змінних, тобто перебувають у прямій залежності від обсягів реалізації продукції, виконаних робіт чи послуг.

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

— витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

— витрати на ремонт тари;

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

— витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів;

— витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

— 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);

— 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;

— витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У будівельному виробництві до вказаних витрат належать витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі, а у торговельних організаціях — витрати обігу.

У зв'язку з належністю витрат на збут до категорії змінних витрат, управління ними має певні особливості у порівнянні з адміністративними витратами. Головний акцент при управлінні даними витратами робиться на забезпечення складання достовірного кошторису та наступного контролю за недопущенням перевитрат згідно із затвердженим кошторисом.

Розробка кошторисів здійснюється щоквартально з помісячною розбивкою. У кошторисі знаходять своє відображення усі вищеперелічені статті витрат на збут продукції. Окремі з них залежно від величини тих чи інших видів затрат можуть бути об'єднані між собою, а деякі, навпаки, розукрупнені. Основою для складання наступних кошторисів служать попередні.

Оскільки витрати на збут перебувають у пропорційній залежності до обсягів реалізації продукції (робіт, послуг), то при складанні кошторису витрат на збут необхідно брати до уваги планові обсяги реалізації наступного кварталу та проводити певне коригування витрат по тих чи інших статтях у сторону збільшення їх або ж зменшення (залежно від зміни обсягів та умов реалізації). З метою складання оптимального кошторису доцільно брати до уваги не лише кошторис попереднього звітного періоду, а й проводити науково обґрунтовані розрахунки витрат на підставі здійсненого детального аналізу фактичного виконання кошторису за попередній період.

Однією із складових системи управління витратами на збут є раціональна розбивка квартальної суми даних витрат, передбачених у кошторисі, на помісячні. Найбільш простим варіантом є рівномірний поділ квартальної суми на три однакові частини. Проте такий спосіб має ряд суттєвих недоліків, які, у кінцевому результаті, призводять до необґрунтованості контрольних показників та зводять усю попередню роботу щодо формування загального кошторису нанівець.

За основу при розподілі квартальної суми витрат слід брати кількість робочих днів у місяці, так як процес реалізації (відвантаження) продукції, як і її виготовлення, а також управлінські дії, направлені на забезпечення збуту продукції (робіт, послуг) здійснюються у ці дні. Такий підхід до вирішення даного питання забезпечить, на нашу думку, більш оптимальний розподіл витрат на збут, з одного боку, та служитиме надійнішим орієнтиром для працівників управлінського апарату в частині дотримання кошторису витрат, з другого боку.

Попереднє формування кошторису витрат на збут і його помісячна розбивка належать до підготовчої стадії процесу управління даними витратами, виконання якої набагато легше здійснити порівняно до наступної стадії— фактичного дотримання (виконання) кошторису. Контроль за дотриманням кошторису покладається не лише на працівників відділу збуту (служби маркетингу) підприємства чи організації, але й на адміністрацію, від дій якої у значній мірі залежить виконання складеного кошторису.

Особлива увага щодо виконання кошторису покладається на працівників бухгалтерії, оскільки вона є основним «постачальником» інформації для адміністрації, зокрема її верхніх ешелонів управління. Фактичні дані щодо витрат за статтями кошторису бухгалтерія повинна регулярно (бажано щоденно, а у разі неможливості — щотижнево або щодакно) надавати відповідальним працівникам апарату управління з тим, щоб останні могли вживати оперативні міри впливу на недопущення перевитрат у цілому за місяць. Поряд з цим бажано вказувати і залишок невикористаного згідно з кошторисом ліміту. Лише така постановка питання та її практична реалізація суттєво поліпшать процес управління витратами на збут продукції (робіт, послуг).

Одним з аспектів управління витратами промислових підприємств у сфері збуту продукції є оптимізація розмірів запасів готової продукції.

Багато підприємств мають великі запаси готової продукції і незавершеного виробництва, що призводить до високих складських витрат, великих відсотків на капітал і до збільшення термінів оборотності засобів. Зниженню цих витрат сприяє оптимізація розмірів партії виробничої продукції при її збуті.

Математично процедура визначення оптимального розміру партії зводиться до наступного. Припустимо M — кількість про
дукції, що задовольняє річний попит, am — кількість виробів у партії, тоді число партій за рік (p) буде дорівнювати M/m .

При постійних серійних витратах для однієї партії— B_c (під серійними витратами треба зрозуміти витрати на переналагодження обладнання, які є постійними для будь-якого розміру партії), загальні витрати на всі партії(B_c) можна розрахувати таким чином:

$$B_c = B_c \cdot p = B_c \cdot \frac{M}{m} \quad (5.8)$$

З формули (5.8) бачимо, що зі зростанням розміру партії загальні постійні серійні витрати знижуються.

При складських витратах у розрахунку на одиницю продукції ($B_{скл}$) і середньому розмірі складського запасу ($m/2$) величина сумарних витрат ($B_{скл}$) буде такою:

$$B_{скл} = B_{скл} \cdot \frac{m}{2} \quad (5.9)$$

Тобто складські витрати за період зі зростанням розміру партії зростають лінійно. Таким чином, сумарні витрати за період рівні:

$$B = B_c + B_{скл} = B_c \cdot \frac{M}{m} + B_{скл} \cdot \frac{m}{2} \quad (5.10)$$

Оптимальний розмір партії (m) визначаємо таким чином:

$$B = B_c + B_{скл} = B_c \cdot \frac{M}{m} + B_{скл} \cdot \frac{m}{2} \rightarrow \min;$$

$$\frac{dB}{dm} = -B_c \cdot \frac{M}{m^2} + \frac{B_{скл}}{2};$$

$$\frac{dB}{dm} = 0$$

$$m_{опт} = \sqrt{\frac{2M \cdot B_c}{B_{скл}}}$$

У разі якщо витрати на утримання запасів виражаються у відсотках від вартості готової продукції, оптимальний розмір партії визначається за формулою:

$$m_{опт} = \sqrt{\frac{2M \cdot B_c}{C \cdot K}} \quad (5.11)$$

де K — коефіцієнт вартості змісту запасів, частки одиниці.

Не менш актуально управляти ціноутворенням і обґрунтованим встановленням знижок на продукцію, що випускається.

З одного боку, в умовах неповної завантаженості виробничих потужностей і при високому рівні конкуренції вітчизняним підприємствам доводиться зіштовхуватися з реалізацією продукції за заниженими цінами, що дає змогу покрити частину постійних витрат і знизити збитки на короткотерміновий період.

З другого боку, надання знижок стимулює попит на продукцію, що, власне, і є головним завданням надання знижок, спрямованих, насамперед, на стимулювання збуту виробленої продукції. Однак не кожна знижка є вигідною для підприємства-виробника. Тому кожна знижка повинна встановлюватися, виходячи з умови, що фінансові втрати від її збільшення вимагають компенсації збільшення обсягу продажів.

Збут більшої кількості виробів, що досягається за рахунок зниження ціни, вимагає обґрунтування з погляду його впливу на загальні фінансові результати діяльності підприємства. У зв'язку з цим необхідно розрахувати достатне для компенсації фінансових втрат збільшення обсягів продажів.

Позначимо через O — необхідне збільшення обсягу продажів, виражене у відсотках, P — зниження ціни у відсотках від первісної ціни продажу, а C — первісні змінні витрати у відсотках від первісної ціни продажу після знижки, тоді формула визначення необхідного збільшення обсягу продажів при визначеному розмірі наданої знижки матиме такий вигляд:

$$O = \frac{P}{100 - C - P} \cdot 100. \quad (5.12)$$

Отже, тільки при обсязі продажів, що враховує безпосереднє збільшення кількості продажів, підприємство одержить запланований обсяг прибутку, а збільшення прибутку може бути досягнуте при будь-яких обсягах продажів, що перевищують отримане значення.

Для ефективної організації управління витратами на місцях їх виникнення потрібно також визначитися з питанням, хто ним буде займатися. Цими функціями на підприємстві повинні займатися такі підрозділи підприємства, як:

- відділ збуту;
- відділ постачання;
- відділ ціноутворення;
- планово-економічний відділ;
- фінансовий відділ.

Важливого значення в процесі управління витратами на збут продукції (робіт, послуг) на завершальній його стадії надається економічному аналізу. Головне завдання останнього полягає в оперативному вияві відхилень фактичних значень за окремими статтями кошторису від зафіксованих у ньому та найголовніше — у встановленні причин цих відхилень і винуватців (при наявності перевитрат).

Проведення економічного аналізу сприяє пошуку резервів подальшого зниження витрат, стимулює до творчої активності безпосередніх виконавців, в руках яких зосереджена найбільша здатність формування та здійснення витрат на збут у тому чи іншому розмірі.

Управління фінансовими та іншими витратами

У процесі фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства чи організації можуть мати місце, крім адміністративних витрат та витрат на збут, ще й інші операційні витрати, фінансові витрати та інші витрати. Річ у тім, що інші операційні витрати належать до витрат операційної діяльності і разом з адміністративними витратами та витратами на збут продукції (робіт, послуг) належать до витрат періоду; фінансові витрати мають відношення до фінансової діяльності; інші витрати характерні для звичайної діяльності, але вони не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (робіт, послуг). Характерною особливістю усіх перелічених витрат, яка їх об'єднує, є те що усі вони відносяться (списуються) в кінці звітного періоду на фінансові результати.

З метою ефективного управління даними витратами необхідно досконало знати структуру тих витрат, які включаються до кожного з вищеперелічених. У зв'язку з цим охарактеризуємо дещо детальніше склад вищенаведених витрат.

До інших операційних витрат належать:

— витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

— собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей

бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

— сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

— втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

— втрати від знецінення запасів;

— нестачі й втрати від псування цінностей;

— визнані штрафи, пені, неустойки та інші непродуктивні витрати операційної діяльності (благодійні платежі за мінусом тих, які можна включати у валові витрати, недостачі і втрати товарно-матеріальних цінностей понад межі природних втрат, якщо вони є сумнівними, та інші);

— витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

— інші витрати операційної діяльності. *До фінансових витрат* відносяться:

— витрати на сплату відсотків банкам за фінансові кредити, одержані для поповнення власних оборотних коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування;

— витрати на сплату відсотків іншим юридичним та фізичним особам за фінансові кредити, одержані для поповнення власних оборотних коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування;

— витрати на сплату відсотків за облігаціями випущеними;

— витрати, пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів;

— витрати на сплату відсотків за фінансову оренду (лізинг). *До складу інших витрат* включаються:

— собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

— собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);

— собівартість реалізованих майнових комплексів;

— втрати від неопераційних курсових різниць;

— сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

— витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

— залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

— інші витрати звичайної діяльності.

Перелік інших операційних витрат, фінансових витрат та інших витрат дає змогу констатувати той факт, що у їх складі є витрати, які, як правило, можна попередньо передбачити, а також й витрати, які передбачити практично неможливо. Проте дана обставина аж ніяким чином не означає відмови від управління вказаними витратами.

Суть управління даними витратами зводиться до складання відповідних кошторисів витрат по кожному з їх виду на нетривалий проміжок часу. Безперечно, найбільш вдалим відрізком часу слід вважати календарний місяць. Проте з практичної точки зору щомісячне складання кошторисів витрат не є прийнятним, а тому доцільно рекомендувати щоквартальне їх складання з помісячною розбивкою. За базу для розрахунків слід брати фактично проаналізовані дані за попередні звітні періоди часу з урахуванням певних коригувань на зміни у стратегії діяльності підприємства чи організації, а також інших важливих причин.

Кошториси витрат у даному випадку служитимуть не догмою, обов'язковою для виконання, а лише орієнтиром у частині формування інших операційних, фінансових та інших витрат. Справа у тому, що, як уже зазначалось, у складі кожного із названих видів

витрат є такі, передбачити які практично немає змоги. Проте, незважаючи на це, діяльність над складанням кошторисів вказаних витрат змусить відповідальних працівників з усією серйозністю віднестися до даної ділянки роботи, щоб отримати наближені до реальних загальні підсумки витрат.

Наступним кроком в системі управління витратами даного виду є оперативний контроль за тими статтями витрат кошторису, які цілком об'єктивно були розраховані і передбачені, та вияв відхилень по них. Не можна обійтись у цій справі і без економічного аналізу причин відхилень та факторів, які мали позитивний і особливо негативний вплив та призвели до перевитрат у порівнянні з показниками кошторису.

Економічний аналіз слід проводити комплексно, тобто по кожній статті кошторису незважаючи на те, чи дана стаття розраховувалась, чи не бралася до уваги при формуванні кошторису. При такому підході забезпечиться більш якісна база для складання кошторисів на наступні періоди діяльності підприємства чи організації.

Характерною особливістю методики управління вказаними видами витрат є попередня розробка альтернативних варіантів зниження окремих їх видів або повна ліквідація чи недопущення. Проте такі варіанти повинні базуватися на підставі певних науково обгрунтованих розрахунків, а не на чисто інтуїтивному підході, як це досить часто зустрічається у діяльності вітчизняних підприємств та організацій.

5.5. Управління непродуктивними витратами і втратами

Сучасні умови господарювання дещо змінили уяву про суть непродуктивних витрат і втрат. Непродуктивні витрати є характерними для загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Іншими словами, вони властиві як для виробничої собівартості, так і для витрат періоду. Склад їх у структурі загальновиробничих, адміністративних та витрат на збут практично однаковий, за незначними відмінностями, що властиві витратам на збут продукції.

До загальновиробничих витрат непродуктивного характеру належать:

1) витрати на транспортне обслуговування начальників цехів, виконробів, майстрів, зокрема на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі підприємства чи організації (орендуються) та обслуговують начальників цехів, виконробів, майстрів, включаючи:

— вартість пально-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів;

— витрати на стоянку легкових автомобілів, їх паркування;

2) інші загальновиробничі витрати, які не відносяться до валових витрат у податковому обліку (службові відрядження понад норми, передбачені діючим законодавством, затрати на підготовку кадрів понад встановлений ліміт (2 відсотки від фонду оплати праці звітного періоду) та інші).

Щодо *непродуктивних адміністративних витрат*, то до них належать ті ж самі, що й до загальновиробничих, лише з тією відмінністю, що стосуються вони працівників апарату управління (адміністрації), а не загальновиробничого персоналу.

Перелік *непродуктивних витрат на збут* у загальній своїй масі ідентичний попереднім, однак стосується працівників відділу збуту підприємств та організацій. Крім вищеперелічених витрат, що належать до непродуктивних, сюди включаються ще й представницькі витрати понад встановлені норми (2 відсотки від оподаткованого прибутку за попередній звітний період).

Непродуктивними витратами, які є у складі іншої операційної діяльності, можна вважати:

— сумнівні та безнадійні борги (списання безнадійної дебіторської заборгованості);

— витрати на утримання соціальної сфери;

— благодійні платежі за мінусом тих, які можна включати у валові витрати (2—5 % від суми прибутку за попередній квартал за умови, що ці платежі здійснені неприбутковим організаціям);

— створення резерву на покриття сумнівних боргів;

— інші непродуктивні витрати операційної діяльності. Поряд з непродуктивними витратами значне місце у структурі

витрат окремих суб'єктів господарювання посідають різного роду втрати. Найбільш поширеними видами втрат є *втрати від браку* та *втрати від простоїв*, які виникають у ході основної виробничої діяльності. Щодо втрат від браку, то слід зазначити, що в окремих підприємствах ця стаття витрат є плановою, тобто передбачається у плановій калькуляції. Справа у тому, що є певні підприємства, у яких згідно з технологічними особливостями допускається незначний відсоток браку (підприємства фарфоро-фаянсової промисловості, цегельні заводи тощо).

Поряд з наведеними видами втрат до останніх можна віднести ще й такі, які передбачені у складі інших операційних витрат, а саме:

— втрати від операційних курсових різниць (при наявності іноземної валюти);

— втрати від знецінення запасів (у разі їх уцінки);

— нестачі і втрати від псування цінностей (у разі відсутності конкретних винуватців);

— штрафи, пені, неустойки визнані.

Як видно з вищепереліченого, перелік непродуктивних витрат і втрат досить обширний, що вказує на необхідність управління й даними витратами. Безперечно, процес управління непродуктивними витратами і втратами досить складний, а в окремих випадках навіть і непередбачливий, проте залишати дану категорію витрат без будь-якого втручання не бажано.

Згідно з нашими міркуваннями, витрати непродуктивного характеру також можуть знайти своє місце у попередньо складеному окремому кошторисі. Як і інші види кошторисів, їх доцільно формувати на квартал з помісячною розбивкою. Суть управління непродуктивними витратами і втратами на перших порах зводиться до формування таких кошторисів по кожному із вище-перелічених видів витрат, а у подальшому можна буде виділяти їх у загальних кошторисах загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат.

Управління витратами слід здійснювати у постатейному розрізі, перелік яких специфічний щодо їх різновидів. Регулярний! контроль за дотриманням кошторису дасть змогу здійснювати істотний вплив на їх величину, що, у кінцевому результаті, призведе до їх нормалізації, а можливо, і до поступового зниження та повної ліквідації окремих з них.

Безперечно, найкращих результатів в управлінні витратами можна досягти у тому випадку, коли на підприємстві чи в організації добре налагоджена система оперативного обліку, контролю і аналізу, яка стає перепорою для утворення (формування) витрат непродуктивного характеру або втрат. Про це слід пам'ятати менеджерам. Адже набагато краще попередити можливі непродуктивні витрати і втрати, аніж їх ліквідувати.

Сучасна вітчизняна практика управління витратами досить далека від реальних потреб менеджменту і вимагає значного поліпшення. Це пов'язано з необхідністю подальшого зниження як виробничої собівартості, так і витрат періоду, які, хоч і не прямо, проте відносяться на кінцеві результати господарювання. Одним із можливих варіантів вдосконалення управління витратами є вивчення зарубіжного досвіду та використання окремих його елементів вітчизняними товаровиробниками.



Контрольні питання для самопідготовки

1. З яких елементів складається управління матеріальними ресурсами на стадії їх заготівлі і придбання?
2. Що передбачає собою управління матеріальними витратами на стадії їх фактичного використання?

3. До чого зводиться суть управління трудовими витратами?
4. Яка методика управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів?
5. У чому проявляються особливості управління постійними витратами порівняно зі змінними?
6. Які основні елементи властиві системі управління витратами на збут продукції?
7. У чому суть управління іншими операційними, фінансовими та іншими витратами?
8. Яка методика управління непродуктивними витратами і втратами?

Тема 4 Формування витрат за місцями і центрами відповідальності

4.1 Сутність управління витратами за допомогою системи центрів відповідальності

4.2 Методи розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами

З метою ефективного управління витратами надзвичайно важливого значення в сьогоденних умовах господарювання набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству чи організації, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування затрат. Як відомо, інформація про витрати формується за допомогою бухгалтерського обліку. Бухгалтерському апарату затрати на виробництво найкраще контролювати у процесі виробничого споживання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування і обліку затрат, як місця виникнення затрат, центри затрат і центри відповідальності.

Місцем виникнення **затрат** називається місце, де вони фактично утворились.

До місць виникнення затрат відносять структурні підрозділи (цехи, бригади, відділи, дільниці), які являють собою об'єкти нормування, планування і обліку затрат виробництва з метою контролю і управління витратами виробничих ресурсів.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку затрат на виробництво за елементами затрат і статтями калькуляції.

Стотно процесу виробництва місця виникнення затрат можна класифікувати на виробничі і обслуговуючі. До **виробничих** належать цехи, дільниці, бригади, а до **обслуговуючих** — відділи і служби управління, склади і лабораторії тощо.

Облік затрат за місцями виникнення ввели у 20-х роках ХХ ст. з метою підвищення точності калькулювання. Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції. Цех чи інший підрозділ чітко виділявся як місце виникнення затрат, що полегшувало їх локалізацію і дозволяло наблизити непрямі затрати, які підлягали розподілу до виготовленої в даному місці продукції.

Поступово до мети обліку затрат за місцями виникнення, крім забезпечення достовірного калькулювання, приєднався також і контроль за обґрунтованістю і раціональністю витрачання ресурсів, тобто контроль затрат у місцях їх виникнення.

З часом облік затрат за місцями виникнення все більше відособлювався від калькулювання, чому сприяла тенденція до укрупнення структурних підрозділів.

Слід зазначити, що проблеми групування затрат за місцями їх виникнення ще належним чином не досліджені. На виробничих підприємствах місце виникнення затрат — це сфера відповідальності, яка пов'язана з певними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванням виробництва і його управлінням. Отже, в першу чергу, до них слід віднести окремі види виробництв (основні, допоміжні, підсобні, обслуговуючі) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні.

При більшій деталізації це може стосуватися діяльності бригад, окремих служб, бюро, лабораторій — за необхідності і по можливості виділення затрат, пов'язаних з обсягом виконуваних ними робіт або безпосередньо залежних від їх діяльності.

Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення для кожного підприємства індивідуальний.

Групування затрат виробництва в розрізі виробничих підрозділів дозволяє усунути безконтрольність затрат і закріпити відповідальність за їх величину за конкретними виконавцями і керівниками.

Обліку за місцями виникнення затрат надається особливо важливе значення, так як впливати на собівартість і рівень економічності виробництва можливо лише на даному етапі. На етапі калькулювання можна лише більш-менш приблизно розподілити витрати виробництва між виробами, абсолютно не впливаючи на загальний рівень та характер цих витрат.

Приблизно в середині 40-х років ХХ ст. з'являється поняття «центр затрат», «оперативний центр затрат», під яким розуміють первинну ланку обліку затрат для контролю їх у підрозділах та більш точного розподілу витрат за об'єктами калькулювання, в якості яких можуть виступати: групи виробничого устаткування, робочі місця, технологічні процеси, виробничі дільниці.

Можливі центри обліку виробничих затрат наведено на рис

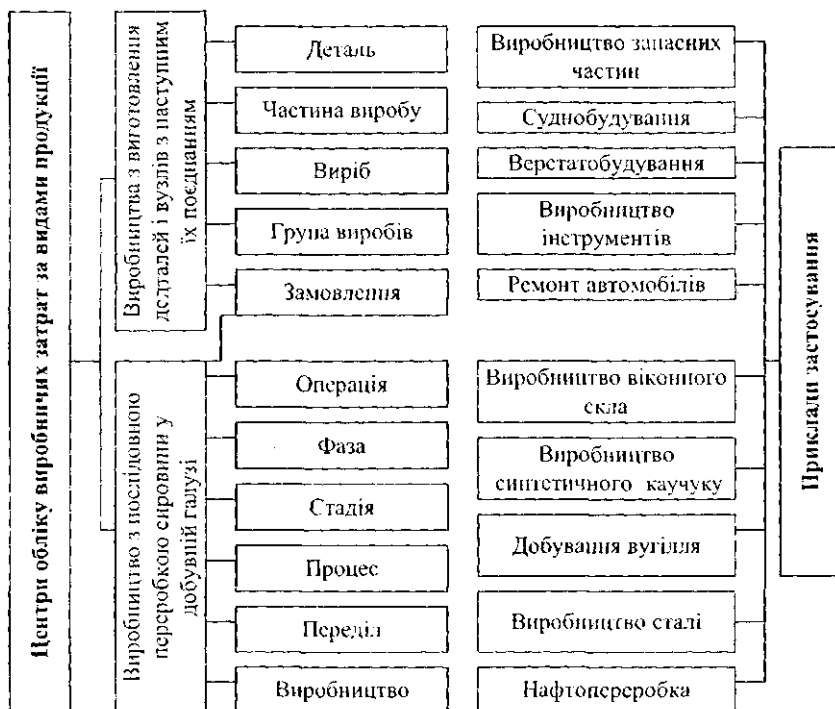


Рис. 2.2. Класифікація центрів обліку виробничих затрат за видами

За своєю природою кожне робоче місце — це центр затрат. Проте в обліку до такої деталізації, як правило, не вдаються.

Центри затрат— це первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, приблизним рівнем технічної оснащеності та організації, направленістю (спрямуванням) затрат. їх виділяють в якості об'єкта планування і обліку затрат з метою деталізації затрат, посилення контролю і підвищення точності калькулювання.

Центр затрат може збагатися з організаційною одиницею (цехом, відділенням, дільницею) або бути підрозділом, що входить до складу цієї одиниці. Основою виділення центрів затрат є спільність устаткування, що використовується, виконуваних операцій чи функцій.

Групування витрат за центрами затрат пов'язане з додатковими обліково-вирахувальними роботами. Тому доцільність їх введення необхідно оцінити з точки зору корисності додаткової інформації щодо затрат виробництва.

Центри затрат, як і місця виникнення затрат класифікують за відношенням до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі і умовні.

До **виробничих** належать виробництва (виробничі комплекси), цехи, дільниці, бригади.

До **обслуговуючих** належать відділи (служби) управління та обслуговування виробництва.

До **умовних** належать статті собівартості, субстатті з комплексних витрат, економічні елементи.

Ступінь деталізації центрів затрат залежить від трудомісткості обліку і можливої ефективності використання отриманої інформації. Номенклатура центрів затрат повинна передбачати єдину систему їх кодування, що дає можливість сортування і групування даних про затрати по будь-яких закодованих ознаках у різних комбінаціях.

Групування затрат за центрами, по суті, являє складову частину системи калькулювання і його краще здійснювати у єдності з калькуляційним обліком.

Центри затрат відрізняються від місць виникнення затрат тим, що являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями в середині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділі, а головне — забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання. Особливо посилюється необхідність виділення центрів затрат в умовах росту автоматизації виробництва, коли при калькулюванні виникає необхідність підвищення точності віднесення витрат з утримання і експлуатації виробничого устаткування і загальновиробничих витрат на калькуляційні об'єкти. Зростає потреба у групуванні їх за групами устаткування, окремими комплексами, тобто центрами затрат.

У широкому розумінні слова, центри витрат являють собою сфери відповідальності за окремі стадії кругообігу засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва.

В економічній літературі є така думка, що центри витрат поділяються на дві групи — первинні і акумулюючі. До первинних центрів витрат відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до акумулюючих — центри за сферами кругообігу коштів— постачальницько-запущельна, виробнича, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна діяльність.

Розрізняють **центри регульованих затрат** і **частково регульованих затрат**. Для прикладу центром регульованих затрат можуть бути цехи основного виробництва у промисловості, ви-конробські дільниці у будівництві. До центрів частково регульованих

затрат можна віднести адміністративно-управлінський апарат підприємства чи організації, бюро економічного аналізу, конструкторське бюро тощо.

Кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, технології виробництва, організації праці, структури управління, рівня техніки тощо. Виділення центрів витрат і збір інформації залежить від прагматичних цілей і визначається потребами апарату управління.

З розвитком виробничих відносин, теорії управління виробництвом і управління витратами, зокрема, з'явилось поняття «центр відповідальності». Сформулював принцип обліку витрат за центрами відповідальності на початку 70-х років минулого століття російський вчений В. Б. Івашкевич.

Одні автори ототожнюють поняття центрів затрат і центрів відповідальності, а інші вказують на те, що це різні поняття. Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому в одному центрі витрат може бути один центр відповідальності (начальник цеху), або декілька центрів, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресур-

Ринкові умови господарювання вимагають постійною пошуку і запровадження сучасних ефективних методів зниження витрат, до яких слід віднести нормативний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції або ж аналогічний зарубіжний метод «стандарт-кост»; систему своєчасного виробництва, відому під назвою «канбан»; оперативний аналіз собівартості продукції з виявленням відхилень, їх причин, винуватців і розробкою конкретних заходів з їх ліквідації тощо.'

Удосконалення інформаційного забезпечення щодо рівня затрат — наступний принцип управління витратами. Ефективність системи управління витратами у дуже великій мірі залежить від *поінформованості стосовно нього*. Щоб здійснювати вплив на витрати, необхідно *володіти своєчасною, повною і достовірною інформацією щодо рівня і структури витрат планових або нормативних і фактичних*. Для цього слід в обов'язковому порядку на державному рівні запровадити внутрішнє планування затрат хоч би в розрізі елементів операційних витрат із фіксацією їх у звіті форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

У зниженні затрат повинна бути зацікавлена не лише адміністрація підприємства чи організації, тобто вище керівництво, але й усі без винятку їх структурні підрозділи і, в першу чергу, виробничі, від яких у найбільшій мірі залежать загальні витрати підприємства (організації). Таку зацікавленість робітникам виробничих підрозділів доцільно передбачити у розроблених спеціальних системах матеріального і морального заохочення, схвалених на загальних зборах трудового колективу і зафіксованих у колективному договорі. Слід передбачити і розробити окремі умови стимулювання як для робітників, так і спеціалістів і керівників, працівників служби матеріально-технічного забезпечення. Вказані умови заохочення необхідно регулярно переглядати і вносити уточнення.

Дотримання усіх принципів управління витратами створює надійні підвалини економічної конкурентоздатності підприємства, завоювання ним передових позицій на ринку.

Надзвичайно тісно з принципами управління витратами пов'язані їх завдання. Управління витратами на підприємстві покликане вирішувати такі основні завдання:

- ◆ виявлення ролі управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності;
- ◆ визначення витрат за основними функціями управління;
- ◆ розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства (організації);

сів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, наладку устаткування, головний енергетик — за використання усіх видів енергії, майстри — за використання матеріалів тощо).

Разом з тим бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає декілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості по всіх дільницях, які входять у склад цеху.

У сучасному трактуванні **центр відповідальності** — це структурний підрозділ підприємства, який очолює керуючий (менеджер), що володіє делегованими повноваженнями, самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і відповідає за результати роботи цього підрозділу, тобто це місце, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів.

Слід мати на увазі, що місця виникнення і центри затрат можуть повністю збігатися (цех, дільниця, бригада), але в цей же час цех, що складається з декількох дільниць, будучи центром відповідальності, охоплює декілька місць виникнення затрат.

Функціональні відділи і служби управління відповідають за рівень затрат, які виникають не лише в цих підрозділах. Їх відповідальність поширюється на багато ланок виробництва.

Обсяг споживання виробничих ресурсів у місцях виникнення затрат залежить не лише від зусиль виробничих колективів — куди більше він зумовлений роботою технічних і постачальницьких служб підприємства. У зв'язку з цим зона їх відповідальності значно ширша від місць виникнення затрат — відповідних відділів як структурних підрозділів. Такий центр відповідальності вбирає в себе декілька виробничих місць виникнення затрат.

Центри відповідальності стосовно процесу виробництва поділяють на основні і функціональні, а стосовно внутрішньогосподарського механізму — на госпрозрахункові і аналітичні.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль затрат у місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за загрози цехів, що входять до нього, цех — за затрати дільниць, які належать йому, дільниця — за затрати бригад.

Функціональні центри поширюють контроль затрат на багато місць їх виникнення, якщо затрати у них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, який відповідає за затрати на ремонтні роботи і модернізацію виробничого устаткування у всіх виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за затрати на тепло- і електроенергію, воду, стиснуте повітря по підприємству в цілому, та інші функціональні відділи пов'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

Госпрозрахункові центри відповідальності, як правило, збігаються з місцями виникнення затрат, їм належить контроль в момент виникнення витрат.

Аналітичні центри відповідальності не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони створюють системи контролю за окремими витратами.

Головна суть створення центрів відповідальності — більш чітка організація контролю і регулювання затрат як функції управління, забезпечення чіткої персоніфікованої відповідальності за рівень окремих витрат на підприємстві, отримання можливості проведення систематичного аналізу витрат підприємства у розрізі місць їх виникнення. Суть цього процесу полягає у зіставленні досягнутих результатів із запланованими (або з нормами), аналізі причин відхилень, встановленні відповідальних за ці відхилення та прийнятті необхідних коригуючих заходів.

Дуже важливо з метою забезпечення регульованості рівня затрат планувати і обліковувати по центру лише ті затрати, на які може мати значний вплив керівник цього центру відповідальності. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути поділена. Наприклад, вартість матеріалів може змінюватися не лише залежно від кількості використаних матеріалів (відповідальність несе начальник виробничого цеху), але й за рахунок зміни ціни (відповідальність працівників відділу матеріально-технічного постачання). У зв'язку з цим при виявленні відхилень затрат від z_a планованих необхідно персоніфікувати відповідальність за ці відхилення, так як особа, яка не володіє повноваженнями контролю витрат, не може нести відповідальності за їх рівень.

Розрізняють два види центрів відповідальності, а саме:

- 1) центр відповідальності за затратами;
- 2) центр відповідальності за фінансовими результатами.

Основними центрами відповідальності можуть бути: працівник, бригадир (майстер), начальник цеху (дільниці), начальник (завідувач) служби, головний механік, головний інженер та ін адміністрація підприємства в цілому.

Разом з тим розрізняють такі принципи виділення центрів відповідальності на підприємстві:

- функціональний;
- територіальний;

- відповідності організаційній структурі;
- подібності структури затрат.

За функціональним принципом виділяють такі центри відповідальності:

- обслуговуючі;
- матеріальні;
- виробничі;
- управлінські;
- збутові.

Обслуговуючі центри відповідальності надають послуги іншим центрам всередині підприємства (їдальня, електропідстанція, паросилове господарство).

Матеріальні центри відповідальності служать для заготівлі і забезпечення підприємства чи організації матеріальними ресурсами (відділ матеріально-технічного постачання).

Виробничі центри відповідальності— підрозділи основного, допоміжного і підсобного виробництв.

Управлінські центри відповідальності — заводоуправління, бухгалтерія, відділ кадрів.

Збутові центри відповідальності — займаються реалізацією продукції (відділ маркетингу, збуту).

За територіальним принципом існує два варіанти поділу на центри відповідальності:

1. У рамках одного центру відповідальності поєднані декілька функцій (наприклад, деякі підприємства мають декілька представництв в різних регіонах і кожне таке представництво займається маркетингом, рекламою, збутом продукції тощо).

2. Один функціональний напрямок діяльності поділяють на декілька центрів відповідальності (наприклад, підприємство має декілька складів, розміщених у різних частинах міста).

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації. При цьому необхідно враховувати наступні вимоги:

- у кожному центрі затрат повинні бути показники для вимірювання обсягу діяльності і база розподілу затрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний;
- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу;
- на центри затрат бажано відносити тільки прямі затрати;
- оскільки поділ підприємства на центри відповідальності значно впливає на мотивацію керівників існуючих підрозділів (центрів), необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Формування витрат за центрами витрат і сферами відповідальності до цього часу ще не знайшло належного застосування на підприємствах України, хоча його необхідність диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження з метою обмеження витрат на виробництво, що призведе до мінімізації ціни продажу.

Поділ підприємства на центри відповідальності і класифікація затрат є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, яка є важливим елементом всієї системи управління витратами.

Організація обліку, планування і контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності показує, що для оцінки результатів діяльності кожного підрозділу необхідно визначити величину прибутку, отриману кожним конкретним центром відповідальності. Це вкрай важливо при внутрішньогосподарських госпрозрахункових відносинах.

Внаслідок цього у практичній діяльності сучасних підприємств і організацій виділяють ще й центри прибутку, центри рентабельності, центри виручки, центри інвестицій тощо.

Центр прибутку — це структурний підрозділ підприємства, керівник якого безпосередньо впливає на обсяг реалізації продукції, суму доходів, витрат, прибутку, тобто відповідає як за витрати, так і за прибутки. Наприклад, підприємство в складі великого об'єднання, яке може складатись із декількох центрів затрат.

Центр рентабельності — різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати — грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток — різниця між доходом та витратами.

Центр рентабельності, на думку професора Бутинця Ф. Ф. та науковців Чижевської Л. В. і Герасимчук Н. В. — це економіка підприємства в мініатюрі. Використання моделі управління за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток [1].

Формування центрів рентабельності не завжди ефективне. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент та ін.), яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і порівняти їх на тонну продукції, випущеної підприємством.

Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни по слуг (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту), а також у випадках при встановленні трансфертних цін, коли виникають суперечки між управлінцями різних центрів. Трансфертні ціни можуть викликати цікавість менеджерів центрів відповідальності до отримання короткострокових результатів, наносячи шкоду підприємству в цілому при вирішенні довгострокових перспектив розвитку.

Основними передумовами формування та організації обліку за центрами витрат, відповідальності та рентабельності є чіткий розподіл витрат на залежні від функцій того чи іншого центру, постійні та змінні, прямі витрати, від величини яких найбільше залежить прибутковість кожного виробу; калькуляція собівартості з повним розподілом витрат на рівні підприємства; виділення в обліку трьох елементів витрат — матеріальних, трудових і накладних; планування прибутку та контроль за витратами [1].

Центр виторгу — це підрозділ, керівник якого відповідає за виторг, але не за затрати, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість продукції, а лише за витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Центр інвестицій — це структурний підрозділ підприємства, керівник якого відповідає лише за використання наявних інвестиційних ресурсів (капіталовкладень) та отримання необхідного прибутку від інвестиційної діяльності.

Контрольні питання для самопідготовки

1. Чим відрізняються витрати виробництва від валових витрат?
2. Як класифікуються витрати?

3. У чому полягає відмінність виробничих витрат від витрат періоду та які саме витрати включаються до них?

4. Що таке структура витрат і від чого вона залежить?

5. Що таке «місця виникнення затрат», «центри витрат», «центри відповідальності», «центри прибутку», «центри рентабельності», «центри виторгу», «центри інвестицій»?

6. На які різновиди поділяються центри відповідальності?

Тема 5 Собівартість продукції і калькулювання.

5.1 Сутність, роль, об'єкти та процес калькулювання. Види калькуляцій на підприємствах.

5.2 Методи калькулювання

Поняття калькулювання, його роль і значення в системі управління

Термін «калькулювання» походить від латинського слова «*calculatio*» — обчислення, яке стали вживати як у лексиконі, так і на практиці ще у XIX столітті. Калькуляція використовувалась у той час для позначення розрахунку собівартості.

Калькулювання — це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими затратами, бухгалтерським обліком затрат на виробництво (управлінським обліком).

В економічній літературі досить часто калькулювання ототожнюється з калькуляцією, тобто вживається як слово — синонім. Проте терміни «калькуляція» і «калькулювання» істотно відрізняються один від одного і підмінювати ці поняття аж ніяк не можна.

Під **калькуляцією** слід розуміти документ, в якому зібрані у певній логічній послідовності витрати на виробництво (виготовлення) чи збут тієї чи іншої продукції (робіт або послуг). Здебільшого цей документ має вигляд спеціальної таблиці, що має назву калькуляційного листа.

Поняття «калькуляція» є невід'ємною складовою частиною більш загального поняття — **«калькулювання»**, яке являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, пов'язаних з виготовленням продукції /усієї чи окремих її видів/, виконанням робіт або наданням послуг. Головна мета цих розрахунків полягає у визначенні собівартості одиниці калькуляційної сукупності /видів готової продукції, її складових частин, виконаних робіт, наданих послуг/. У процесі калькулювання визначається економічна вигідність виробництва.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому — фактична собівартість по кожному виду продукції, на третьому — собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги.

Калькулювання собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом виробництва.

Тривалий час калькуляційні розрахунки мали лише одну мету — визначити загальну суму затрат виробництва, що необхідно для внутрішньовиробничих цілей і для складання внутрішньої звітності, а також для визначення прибутку. Незважаючи на важливість цього завдання, колишні системи калькулювання не містили інформації, необхідної для виконання багатьох управлінських завдань.

Сучасні системи калькулювання більш збалансовані. Інформація, яка міститься в них, не тільки дозволяє виконувати традиційні завдання, а й допомагає при:

- визначенні доцільності подальшого випуску продукції;
- встановленні оптимальної ціни на продукцію;
- оптимізації асортименту продукції, що випускається;
- визначенні ефективності оновлення діючої технології і машинного (верстатного) парку;

- оцінці якості роботи управлінського персоналу. Значення калькулювання за умов дії ринкових відносин вкрай важливе. Зіставлення фактичної й планової /нормативної/ собівартості, інформація про які міститься у відповідних калькуляціях, дає можливість виявити «вузькі місця» у виробничому процесі, проаналізувати перевищення рівня витрат, розрахувати вплив факторів на відхилення, розробити конкретні заходи щодо зниження собівартості та підвищення рентабельності окремих виробництв.

Своєчасне калькулювання лежить в основі оцінки виконання прийнятого підприємством або його підрозділом плану. Воно необхідне для аналізу причин відхилень від планових завдань за собівартістю. Дані фактичних калькуляцій використовуються для наступного планування собівартості, для обґрунтування економічної ефективності впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів, проведення заходів по підвищенню якості продукції, перевірки проектів будівництва і реконструкції підприємств.

Нарешті, калькулювання є основою трансфертного ціноутворення. Трансфертна (внутрішня) ціна застосовується при комерційних операціях між підрозділами одного й того ж підприємства. Найбільшу актуальність питання формування трансфертних цін мають при наявності права у підрозділів підприємства самостійно виходити на зовнішніх покупців. У цьому разі від правильного формування трансфертної ціни залежатиме загальний фінансовий стан організації. Якщо ж продукція підрозділу повністю споживається всередині підприємства, трансфертна ціна є лише обліковою категорією, необхідною для забезпечення господарських зв'язків між внутрішніми підрозділами підприємства, але при цьому вона не впливає на кінцеві результати організації.

Калькулювання собівартості сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виявленню непродуктивних і економічно недоцільних витрат, зростанню нагромаджень для подальшого зміцнення технічної оснащеності підприємств і організацій та збільшення обсягів виробництва продукції, що вкрай необхідне для виходу України з економічної кризи недовиробництва.

Підвищення ролі калькулювання собівартості продукції в управлінні виробництвом викликане зростанням значення його для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних коштів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків.

Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не тільки собівартістю продукції, але й виробництвом в цілому.

3.2. Принципи і завдання калькулювання

Калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організується відповідно до таких принципів:

- науково обґрунтована класифікація виробничих витрат. Для підприємств і організацій сфери матеріального виробництва розроблені і затверджені галузеві Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), в яких наводиться рекомендований перелік калькуляційних статей. Необхідно для окремих галузей промисловості, а також ряду інших галузей сфери матеріального виробництва з урахуванням їх галузевих особливостей розробити спеціальні галузеві рекомендації з формування собівартості;

- встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць. У багатьох випадках об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання не збігаються. Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види або групи однорідних продуктів. Місцем виникнення витрат в управлінському обліку називають використання даних про собівартість продукції для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

На підприємствах сфери матеріального виробництва, крім продукції основного виробництва, калькулюється також продукція (роботи і послуги) допоміжних та підсобних виробництв, за винятком випадків, коли її виготовляють у невеликій кількості і повністю споживають всередині підприємства.

3.3. Види калькуляцій і їх використання в управлінні витратами

Залежно від тієї ролі, яку відіграє калькулювання собівартості у діяльності підприємств і організацій, зокрема їх економічної ролі, наявності різних показників і видів собівартості та їх призначення у системі економічної інформації розрізняють різноманітні види калькуляцій. В економічній літературі донині немає єдиної думки щодо складу класифікаційних ознак, згідно з якими можна було б їх вивчати.

На практиці застосовуються такі найбільш поширені ознаки, згідно з якими вони класифікуються. До них слід віднести:

- час складання калькуляцій (директивні і звітні) або призначення і час складання (попередні і наступні);
- періодичність складання калькуляцій (змінні, декадні, місячні, квартальні, річні);
- рівень охоплення витрат (галузеві, виробничі, внутрішньогосподарські, технологічні);
- " місце виникнення витрат (підприємство /організація/, цех, дільниця, бригада);
- характер виробництва (масові, індивідуальні, проміжні);
- склад /обсяг/ витрат (повні, неповні /часткові/);
- властивість калькуляційного об'єкта (загальні, параметричні, за центрами витрат /госпрозрахункові/).

Серед авторів відсутня єдина методика, підходи до класифікаційних ознак калькуляцій. Це вказує на постійний пошук, наукові дослідження даних питань, що є відродно, так як істина завжди народжується у суперечках, протиріччях.

Конкретні умови господарювання створюють необхідність складання певних видів калькуляцій відповідно до типу господарств, мети і завдань, що стоять перед ними.

Зупинимось дещо детальніше на характеристиці вищезазначених видів калькуляцій.

Директивні (попередні) калькуляції складаються до початку виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг для обґрунтування і удосконалення нормативів витрат виробництва, цін; встановлення допустимих меж трудових і матеріальних витрат за статтями калькуляції у відповідності до конкретних умов і способів виготовлення продукції, видів робіт і послуг, визначення величини і складу витрат, які залежать і не залежать від діяльності структурного підрозділу тощо.

До них належать планові, проектні /кошторисні/, нормативні /стандартні/.

Планові калькуляції складають на основі планових норм витрат у розрахунку не плановий обсяг продукції /робіт, послуг/. Вони визначають максимально допустимий рівень витрат на виробництво певної продукції /виконання робіт чи надання послуг/ виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління, рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства /організації/, їх складу і структури. В основі складання планових калькуляцій лежать затверджені у встановленому порядку виробничі норми використання ресурсів. У плановій калькуляції дістає своє відображення завдання щодо зниження собівартості продукції.

Проектні /кошторисні/ калькуляції складають на основі кошторисних норм витрат використання ресурсів, діючих цін і тарифів, рівня оплати праці, які діють на момент формування кошторису. Залежно від мети вони складаються з усіх видів витрат або лише за їх окремими видами. Кошторисні калькуляції призначені для економічного обґрунтування нового будівництва, розширення і реконструкції діючих підприємств, виробництв, модернізації виробничого устаткування та будівельної техніки, розробки нових технологічних процесів. Вони дають можливість аналізувати структуру витрат на виробництво, визначати прибуток і рентабельність будівельного комплексу. Названі

калькуляції лежать в основі формування договірних цін на будівельну продукцію, які передбачаються у договорі генерального підяду, і служать підставою для здійснення розрахункових взаємовідносин замовника /забудовника/з генеральним підрядником.

Нормативні /стандартні/ калькуляції складають на основі науково обґрунтованих діючих виробничих норм і нормативів витрат, які відображають досягнутий рівень техніки, технології, організації виробництва і праці. Вони періодично уточнюються у зв'язку зі зміною **НорНf** витрат. Нормативні калькуляції призначені для визначання нормативної собівартості продукції, робіт і послуг. Їх впроваджують на тих підприємствах і організаціях, де налагоджене нормативне господарство і калькуляції складаються на основі чинних норм. Вони служать основою для оперативного контролю ва відхиленнями фактичних витрат від установлених нормативів і є діючим засобом управління процесом формування собівартості.

Нормативні калькуляції у порівнянні з плановими, на перший погляд, досить подібні між собою, проте між ними є певні відмінності. Планова калькуляція відрізняється від нормативної тим, що вона складається за усередненими нормами за певний період (квартал, рік), а нормативна калькуляція— за чинними нормами за кожний окремо взятий період.

Наступні калькуляції складають після виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг. До останніх слід віднести звітні або, як їх ще називають, нормативно-звітні калькуляції.

Звітні калькуляції складаються на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичні затрати на виробництво в розрізі калькуляційних статей витрат і характеризують величину окремих видів витрат на виробництво конкретної продукції. Звітні калькуляції застосовуються для контролю виконання планового завдання зі зниження собівартості продукції. Вони дають змогу оцінювати прогресивність діючих норм витрат ресурсів і ефективність використання коштів підприємства чи організації, є необхідним джерелом інформації для планування і економічного аналізу собівартості.

До складу звітної калькуляції включаються як витрати продуктивного, так і непродуктивного характеру /втрати від браку, втрати від простоїв тощо/. Такий порядок веде до зростання контрольних і аналітичних функцій облікової інформації, посилення бухгалтерського контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів.

Калькуляції залежно **від періодичності складання** у своїй основі базуються на періоді часу, за який складаються. Періодичність складання калькуляцій залежить від характеру виробництва. У масовому безперервному виробництві їх складають за певні невеликі календарні періоди /зміну, добу, декаду, місяць/ і характеризують середню собівартість виготовленої за цей період продукції. В індивідуальному і дрібносерійному виробництвах калькуляції складають після виконання усіх робіт із замовлення або за триваліші проміжки часу /місяць, квартал, півріччя, рік/ порівняно з масовим виробництвом.

За рівнем охоплення витрат калькуляції поділяються на:

- галузеві;
- виробничі;
- внутрішньогосподарські;
- технологічні.

Галузеві калькуляції відображають рівень собівартості певного виду продукції у конкретній галузі (наприклад, собівартість електроенергії, продуктів харчування, автомобільних перевезень певних видів вантажів тощо).

Виробничі калькуляції характеризують собою сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт на конкретному підприємстві чи організації.

Внутрішньогосподарські калькуляції складаються на продукцію окремих цехів основного, допоміжних чи підсобних виробництв.

Технологічні калькуляції уособлюють в собі витрати на окремі деталі, вузли, конструктивні елементи робіт і характеризують рівень технології на підприємстві чи в

організації. Вони служать підставою щодо прийняття управлінського рішення **стосовно** доцільності виготовлення напівфабрикатів чи **закупівлі** їх у постачальників виконання окремих видів робіт **власними** силами або передачі їх спеціалізованим субпідрядним організаціям.

За характером виробництва калькуляції **поділяються на:** масові (періодичні), індивідуальні та проміжні.

Масові {періодичні} калькуляції складаються **за певний** період часу (квартал, рік) з метою розрахунку середньої **собівартості** одного виробу.

Індивідуальні калькуляції поширені в індивідуальних **виробництвах**. Вони складаються лише після завершення виробництва окремого замовлення або групи виробів.

Проміжні калькуляції складаються на окремі етапи робіт по об'єктах з тривалим циклом виробництва. Значного поширення вони набули у будівництві. Прикладом етапів робіт тут можуть служити нульовий цикл, «коробка» будівлі, покриття тощо.

За складом витрат, що включаються у собівартість продукції, розрізняють калькуляції повної й неповної /часткової/ собівартості.

Калькуляція повної собівартості включає, крім витрат на виробництво продукції, ще й позавиробничі витрати, тобто витрати, пов'язані з її реалізацією. Вона використовується для вирахування фінансових результатів від реалізації конкретних видів продукції та рентабельності її виробництва.

Калькуляція неповної /часткової/ собівартості відображає лише частку витрат, пов'язаних з виготовленням продукції. Цими витратами є так звані змінні витрати, розмір яких залежить від обсягів виробництва. Такі калькуляції значно поширені за рубежом і дістали назву калькуляцій «обмеженої собівартості». Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль, оскільки йдеться про прямі витрати. У даному разі собівартість стає більш наочною, а окремі витрати — краще контрольованими.

З уведенням національних стандартів бухгалтерського обліку (з 01.01.2000 р.) в Україні у законодавчому порядку закріплено формування вищенаведених витрат і складання вказаних калькуляцій.

За властивостями калькуляційного об'єкта розрізняють загальні, параметричні, за центрами витрат (госпрозрахункові) калькуляції.

Загальні калькуляції— це калькуляції, які складаються на увесь калькуляційний об'єкт /окремих вид продукції, об'єкт будівництва тощо/. Вони відображають собівартість певного виду продукції в цілому по підприємству (організації) і складаються з метою визначення відпускнуої ціни на кожен вид виготовленої продукції, наданих послуг.

Госпрозрахункові калькуляції (за центрами витрат) відображають певне коло витрат, які залежать безпосередньо від роботи бригади, цеху, дільниці та інших внутрішньогосподарських госпрозрахункових підрозділів.

Калькуляції за центрами витрат доповнюють і деталізують загальні калькуляції і відображають ту частину собівартості, яка формується у конкретному підрозділі підприємства чи організації. Характерною особливістю їх є те, що всі витрати тут оцінюються лише за планово-обліковими цінами /єдиними для планування і обліку/. Виходячи з фактичного кількісного обсягу витрат, вказаної їх оцінки, реального виходу продукції, розраховують її собівартість з кожного підрозділу — бригади, цеху, дільниці.

У вказаних калькуляціях не можуть бути відображенні дані про пред'явлені претензії між господарськими підрозділами або між ними і господарством. Внутрішньогосподарська госпрозрахункова калькуляція призначена головним чином, для контролю за виконанням даним підрозділом завдання щодо зниження собівартості продукції /робіт/ як однієї з важливих частин усього госпрозрахункового завдання, для визначення економії коштів від зниження собівартості, розрахунку матеріального стимулювання за економію коштів, визначення доходу підрозділу.

Параметричні калькуляції складаються з метою отримання уявлення про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметра. Для вказаної мети з усієї сукупності корисних властивостей виділяється основний техніко-економічний параметр, який найповніше і найбільш точно характеризує споживну вартість продукту /потужність, продуктивність тощо/.

У будівельному виробництві калькуляційною одиницею при параметричному калькулюванні виступає один квадратний метр загальної площі житла звичайного і поліпшеного планування, однокімнатна квартира цегляного будинку і великопанельного, одне ліжко-місце у клінічній лікарні і спеціалізованому диспансері тощо. Для промислового виробництва прикладом може служити собівартість одного місця у твердому автобусі і м'якому, однієї кінської сили двигуна бензинового і того, що працює на дизельному паливі чи на газі.

Така інформація істотно розширює можливість використання калькуляційних матеріалів, зокрема для народногосподарської оцінки витрат і визначення відпускних /договірних/ цін, а також для порівняльного аналізу наслідків господарської діяльності однорідних підприємств і організацій.

Етапи розвитку і сучасний стан калькулювання

Калькуляційна справа у своєму розвитку пройшла ряд основних етапів:

- 1) примітивний; 2) середній;
- 3) наближений до повного;
- 4) повний;
- 5) нормативний; 6) виробничий.

Етап примітивного калькулювання /кінець XV ст. — початок XIX ст./ характерні для монастирського обліку (обліку, запровадженого у монастирях), у системі якого зустрічаються розрахунки, які віддалено нагадують калькулювання у сучасному розумінні.

Етап середній /початок XIX ст. — середина XIX ст./ пов'язаний з іменами І. Серикова /1804 р./, який вказав на необхідність розвитку калькулювання, К. Арнольда /1809 р./, який ви

клав його основи. Для калькулювання даного періоду характерне усереднення одержуваних величин внаслідок використання найпростішого прийому: ділення сукупності всіх витрат на загальний випуск продукції. Таким чином одержаний результат характеризував середню вартість випущеної чи виготовленої продукції.

Третій етап у розвитку калькулювання, який отримав назву **наближений до повного** /40-і роки XIX ст. — 80-і роки XIX ст./ пов'язаний з появою складних /комплексних/ виробництв, а також виникненням категорії «непрямих витрат», що вимагали свого розподілу між видами продукції. Запровадження калькулювання в розрізі окремих видів продукції вимагало чіткішої організації виробництва та додаткових непродуктивних витрат. Через наведені причини не всі підприємства складали калькуляції, калькулювання здійснювалося нечасто /лише тоді, коли виникала складна ситуація з реалізацією товарів/.

Повний етап калькулювання /80-і роки XIX ст. — 30-і роки XX ст./ характеризується наявністю повної калькуляції, тобто складання калькуляційних розрахунків як за прямими, так і непрямими витратами; точний і правильний /«справедливий»/ розподіл непрямих витрат.

Створення п'ятого етапу калькулювання /30-і роки XX ст. — 90-і роки XX ст./ — **нормативного** нерозривно пов'язане з третім етапом розвитку обліку витрат, що характеризується нормуванням виробничих витрат, створенням нормативного господарства на окремих підприємствах і використання нормативного методу обліку затрат на виробництво чи його елементів.

Шостий етап калькулювання розпочався з переходом у нове тисячоліття і триває зараз. Характерною його особливістю є те, що у зв'язку із введенням в нашої державі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» змінилися традиційні підходи до трактування і розуміння категорії «собівартість», а звідси й до її калькулювання. Згідно з вказаним стандартом до складу виробничої собівартості включаються не всі витрати, а лише такі, як: прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі затрати, загальновиробничі витрати, тобто витрати, які безпосередньо формують собівартість конкретних видів продукції чи виконаних робіт. Таким чином достовірно можна калькулювати тільки виробничу собівартість, що й зумовило назву даного етапу, тобто етапу *виробничого калькулювання*.

Вищенаведені етапи розвитку калькуляційної справи в основному характеризують її історію стосовно промислової сфери. Становлення й розвиток калькуляційної справи у будівництві належить до 30-х років ХХ ст. Головними віхами цього періоду можна вважати затвердження Основних положень про номенклатуру і розміри витрат в будівництві, про порядок їх визначення і обліку /1930—1932 рр./, прийняття постанови Радою Народних Комісарів і ЦК ВКП/б/ «Про поліпшення будівельної справи і здешевлення будівництва» /1936 р./, введення аналітичного обліку витрат на виробництво у розрізі об'єктів будівництва, а у середині їх — за конструктивними елементами, налагодження номенклатури статей калькуляції /1936—1937 рр./ тощо.

Наступний період — повоєнний — характеризується введенням у дію нових Основних положень з обліку і калькулювання собівартості капітальних робіт /капітальних вкладень/ /1945 р./ і внесенням деяких змін і уточнень в Основні положення з обліку капітальних вкладень і собівартості будівельно-монтажних робіт /з 1955 р. закріпилась така назва основного нормативного акта, що регламентував організацію бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості у будівництві/.

З прийняттям Основних положень з планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт /1984 р./ настає ще один період розвитку калькулювання в будівництві, який тривав до 1996 року. Для цього періоду характерним є введення в дію вітчизняних Основних положень про склад витрат виробництва /обігу/ і формування фінансових результатів /1993 р./ і Основних положень про склад витрат виробництва /обігу/ на підприємствах і в організаціях /1994 р./.

З моменту прийняття і введення в дію Типових положень з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт /09.02.1996 р./ розпочинається наступний етап розвитку калькулювання собівартості у будівництві, до особливостей якого слід віднести більш чітку регламентацію усіх аспектів економічної роботи підрядних будівельно-монтажних організацій.

З введенням у дію національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і, зокрема, П(С)БО 18 «Будівельні контракти», калькулювання собівартості у будівництві увійшло у нову стадію, відбулося започаткування етапу виробничого калькулювання.

Для даного етапу характерним є затвердження наказом Держ-комітету будівництва, архітектури та житлової політики від 07.05.2002 р. № 81 Методичних рекомендацій із формування собівартості будівельно-монтажних робіт та їх нової редакції, затверджених Наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16 лютого 2004 р. № 30. Щодо промислового виробництва, то калькуляційна справа також отримала певний поштовх для подальшого свого розвитку внаслідок затвердження наказом Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 р. № 47 аналогічних Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Сучасний стан калькуляційної справи не є задовільним, оскільки не відповідає вимогам і запитам управлінського апарату. Калькуляції складають лише з метою ціноутворення, тобто лише для визначення відпускної ціни на продукцію /такий стан характерний для підприємств будівельної індустрії/, а у підрядних будівельно-монтажних організаціях наявність калькуляцій — справа досить рідкісна. Цим самим апарат управління

позбавлений важливої інформації про рівень виробничих витрат у розрахунку на окремі види продукції, робіт, конструктивні елементи, технологічні етапи тощо.

Відсутність надійної всеохоплюючої системи калькулювання викликана ще й наявністю ряду питань, які вимагають негайного методологічного вирішення. До них, зокрема, відносяться:

- визначення переліку статей витрат на виробництво, що прийняті для обліку і калькулювання;

- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка по кожній статті калькуляції;

- встановлення принципів розподілу витрат між готовою (товарною) продукцією і незавершеним виробництвом;

- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;

- оцінка незавершеного виробництва;

- визначення переліку об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;

- розробка форми калькуляційного листа;

- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, по яких складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

Як видно з наведеного переліку, обсяг калькуляційної роботи досить великий, а характер робіт складний, тому до цієї роботи повинні залучатися висококваліфіковані працівники.

Калькулювання може здійснюватись як в межах облікової системи (упорядкований регулярний процес), так і на вимогу (наприклад, збір і аналіз витрат, пов'язаних із заміною виробничого устаткування). Звісно, постійне калькулювання — більш дорожче, ніж те, що проводиться час від часу, і рішення про те, наскільки деталізовані дані повинні надходити з системи управлінського обліку на регулярній основі, приймається виходячи із зіставлення витрат і доходів.

3.5. Об'єкти калькулювання, їх характеристика і зв'язок з виробничим обліком та об'єктами обліку затрат

Одним із важливих питань калькулювання собівартості є засвоєння їх об'єктів та характеристика взаємозв'язку з об'єктами обліку.

Під об'єктом калькулювання слід розуміти продукт виробництва конкретного підприємства чи організації, їх підрозділів, стадій і переділів, за якими розраховується його собівартість. Іншими словами, це витрати, пов'язані з виробництвом конкретного продукту.

Залежно від особливостей технологічного процесу, характеру продукції, форми розрахунків із замовниками за об'єкт калькулювання в будівельних організаціях може правити окремий об'єкт, його частина — технологічний етап, конструктивний елемент, певний вид робіт і послуг.

Передумовою калькулювання є облік виробничих витрат (виробничий або управлінський облік).

Виробничий облік, як частина бухгалтерського обліку, передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими затратами. В системі виробничого обліку така інформація обґрунтовується, групується за різними ознаками і аналізується. Лише на базі інформації, яка міститься в системі виробничого обліку, можливе калькулювання.

Між калькулюванням і виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок та взаємозалежність. Так, базою для розрахунку собівартості одиниці продукції є інформація, зібрана в системі виробничого обліку. Калькулювання собівартості кінцевого продукту визначається системою і організацією виробничого обліку. З другого боку,

ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством у галузі калькулювання.

Досить тісно з об'єктами калькулювання взаємодіють **об'єкти обліку витрат**, під якими слід розуміти сукупність витрат, яка згрупована у певному розрізі, необхідному для розв'язання завдань управління собівартістю.

Об'єкти калькулювання і об'єкти обліку досить часто ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності.

Облік витрат передуює процесу калькулювання собівартості, але не завжди слідом за обліком витрат відбувається калькулювання. Між обліком і калькулюванням завжди існує часовий розрив. Облік витрат ведеться щомісячно, а калькулювання здійснюється в міру необхідності (щомісячно, один раз на квартал, на півроку, на рік або декілька років, як, наприклад, при будівництві особливо складних промислових об'єктів /атомних, теплових і гідроелектростанцій, мостів тощо/).

Сучасний рівень управління ставить нові вимоги до організації обліку витрат, що пов'язано з розширенням групування витрат виробництва. Так, необхідно розширити сфери контролю за формуванням собівартості за центрами витрат, технологічними переділами, видами продукції, агрегатами, вузлами, деталями. Виникає необхідність визначати розмір витрат, пов'язаних з виготовленням нових виробів, підвищенням якості продукції, охороною навколишнього середовища тощо.

Калькулювання собівартості продукції залежить від ступеня відповідності об'єкта обліку затрат на виробництво об'єкта калькулювання. Більшою пріоритетністю користуються об'єкти калькулювання, ніж об'єкти обліку витрат. З метою досягнення вищої ефективності калькуляційного процесу необхідно пристосовувати організацію бухгалтерського обліку витрат, тобто об'єкти обліку, до вимог калькулювання. Наприклад, якщо за об'єкт обліку витрат править об'єкт будівництва, у зведенні якого беруть участь кілька бригад, а для потреб внутрішньогосподарського розрахунку слід калькулювати витрати кожної з цих бригад, то це означає, що вибір об'єкта обліку витрат у даному разі не відповідає потребам організації. Виправлення становища полягає у зміні об'єкта обліку витрат з будівельного об'єкта на окремі госпрозрахункові бригади.

Необхідність визначення собівартості продукції вимагає обґрунтування виділення об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.

Встановлення науково обґрунтованого критерію визначення об'єктів калькулювання дозволяє отримати інформацію про собівартість продукції, виділити в аналітичному обліку такі об'єкти, які підлягають контролю з боку системи управління.

Залежно від технології і характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути:

- один продукт (комплекс продуктів) в цілому по виробництву;
- один продукт (комплекс продуктів) по окремих процесах, стадіях, переділах, фазах виробництва; виріб (група виробів) по підприємству;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг по структурних підрозділах підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

Калькуляційні одиниці, їх види і використання

Процес калькулювання собівартості продукції завершується визначенням собівартості **калькуляційної одиниці**, яка являє собою вимірник об'єкта калькулювання. Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво по кожній статті окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає у забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей продукції (робіт, послуг) та їх кількісних характеристик. При виборі калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

Калькуляційна одиниця повинна відображати кількісну одиницю певної якості, споживчу вартість, бути економічно однорідною і забезпечувати зіставлення калькуляцій однакової продукції, бути стійкою в часі, практично зручною для розрахунків, відповідати вимогам ціноутворення, бути корисною для планування та управління.

На практиці застосовуються такі групи калькуляційних одиниць:

— *натуральні* /тонни, кілограми, штуки, погонні метри, квадратні метри, кубічні метри, гектари, літри, кіловат-години тощо/;

— *умовно-натуральні* /кубічний метр залізобетонних виробів, квадратний метр столярних виробів, тонна металоконструкції!, умовна банка консервів, сто пар взуття певного артикула, умовна тисяча штук цегли тощо/;

— *умовні* /тонно-кілометри, машино-зміни, машино-години тощо/;

— *приведені* /маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин/;

— *вартісні* /витрати на І тис. грн виконаних робіт, сума матеріальних витрат у розрахунку на І грн випущеної продукції, величина прямих витрат у виробничій собівартості виконаних робіт тощо/;

— *трудові* /людино-години, людино-дні тощо/;

— *експлуатаційні* /одиниця потужності машин, двигунів, виробничої споруди, корисна площа будівлі, параметри приладів, посадочне місце в закладах соціальної культури тощо/. Враховуючи специфіку капітального будівництва, як окремі види калькуляційних одиниць, крім вищезазначених, застосовуються ще й такі, як *будівельні одиниці* /об'єкт або технологічний етап будівництва, конструктивний елемент або однорідна частина об'єкта будівництва/, *укрупнені одиниці* /кубічний метр будівлі, кілометр довжини зовнішніх інженерних комунікацій або доріг та ін./.

Важливого значення набуває правильний вибір калькуляційних одиниць у будівельному комплексі. Індивідуальний характер будівельного виробництва ускладнює використання єдиних калькуляційних одиниць. Проте у цьому напрямку слід вести пошуки. Практика діяльності будівельних організацій засвідчує необхідність їх вибору не лише щодо характеру об'єктів будівництва, а й можливостей організації аналітичного обліку /зокрема, за видами робіт і конструктивними елементами споруд/.

Калькуляційні одиниці використовуються на стадії складання калькуляції, коли визначаються витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг.

При калькулюванні робиться розрахунок (калькуляція) собівартості одиниці продукції шляхом ділення загальної суми витрат, виявлених в аналітичному обліку по об'єкту калькулювання, на кількість одиниць даного об'єкту.

Корисно застосовувати параметричне калькулювання разом з традиційним, коли, крім визначення собівартості одиниці продукції, розраховується друга калькуляційна одиниця — параметр.

Методика калькулювання собівартості

Калькулюванням собівартості завершується, як правило, процес узагальнення затрат на виробництво продукції, виконання робіт чи надання послуг. Методика калькулювання собівартості випущеної продукції відрізняється від калькулювання виконаних робіт і послуг. Калькулюванням собівартості випущеної продукції займаються промислові підприємства, а виконаних робіт, як правило, підрядні будівельні (ремонтні) організації. Щодо калькулювання собівартості послуг, то його здійснюють допоміжні й обслуговуючі виробництва та господарства вищезазначених підприємств і організацій та спеціалізовані організації (автотранспортні підприємства, управління механізації, котельні тощо). У зв'язку з цим розглянемо окремо процеси калькулювання собівартості випущеної продукції на підприємствах будівельної індустрії та виконаних робіт — у підрядних будівельно-монтажних (ремонтно-будівельних) організаціях.

Методика калькулювання собівартості випущеної продукції

Підприємства будівельної індустрії— це, у переважній більшості, промислові підприємства, для яких характерна цехова структура, серійність та масовість випуску, як правило, однорідної продукції. Ці особливості впливають як на організацію обліку витрат, так і на калькулювання собівартості продукції. Основні напрями досліджень: засвоєння видів діяльності підприємств будівельної індустрії, характеристика особливостей побудови номенклатури калькуляційних статей, методика калькулювання собівартості збірного залізобетону, столярних виробів, стінових і керамічних матеріалів, металоконструкцій.

Підприємства будівельної індустрії виготовляють великими партіями будівельні матеріали, конструкції й деталі. Споживачами їх продукції є підрядні будівельно-монтажні організації, підприємства і організації-замовники, які проводять будівництво, реконструкцію та модернізацію господарським способом, і населення.

За сучасних умов господарювання продукція підприємств будівельної індустрії відпускається споживачам незалежно від того, юридична чи фізична це особа, за єдиними відпускними цінами. Процес калькулювання зорієнтований лише на одну мету — формування відпускної ціни одиниці продукції. Базою для її визначення є розрахунок витрат на випуск продукції, іншими словами, виробнича або повна собівартість продукції /кожного виду зокрема/. Безперечно, забезпечити достовірний бухгалтерський облік витрат на виготовлення кожного найменування виробів надзвичайно складно і в умовах дії ринкових відносин, коли необхідна оперативна інформація про виробничі витрати, запізніла інформація втрачає свою актуальність. Через це основою для складання калькуляцій відпускної ціни служать розрахунки витрат, базою для яких є виробничі норми і нормативи /з більшості видів витрат/ та діючі ціни придбання матеріальних ресурсів і послуг від постачальників та сторонніх підприємств і організацій.

Номенклатура статей витрат підприємств будівельної індустрії має певні особливості й характеризується своєю неоднорідністю щодо видів продукції, що виготовляються. Проте кожне підприємство має основні статті витрат, без яких не обходиться випуск продукції. До них слід віднести такі, як:

- сировина і основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- зворотні відходи /вираховуються/;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- нарахування на зарплату /відрахування на соціальні заходи/;
- витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція /вираховується/.

У сукупності дані витрати становлять виробничу собівартість. Поряд з виробничою собівартістю існує ще ряд витрат, які разом з нею утворюють повну собівартість продукції. До таких витрат належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Дані витрати називаються витратами періоду і в собівартість окремих видів продукції не включаються, а відносяться безпосередньо на фінансові результати. З метою встановлення відпускної ціни на базі повної собівартості в сучасних умовах доцільно витрати періоду включати до складу собівартості окремих видів виробів у нормалізованому порядку (певному процентному співвідношенні до виробничої собівартості, вирахованому на підставі фактичних даних попередніх звітних періодів).

Калькуляція відпускної ціни містить у собі ще два складові елементи, до яких належать плановий прибуток (рентабельність у деяких підприємствах) і податок на додану вартість (ПДВ). Якщо величина останнього встановлюється урядом і на сьогодні вона становить 20 відсотків відпускної ціни (без ПДВ), то рівень планового прибутку — величина, яка визначається підприємством самостійно. Нині розмір планового прибутку, як засвідчує практика діяльності підприємств будівельної індустрії, знаходиться у досить широкому діапазоні: від 10 до 30, а до недавнього часу іноді сягав й 50 відсотків повної (збутової) собівартості.

Необхідно зазначити, що такий підхід не зовсім виправданий. Він ставить підприємства у неоднакові умови. Окремі з тих, що мають порівняно вищий розмір планового прибутку з одиниці продукції, не зацікавлені у пошуку резервів зниження собівартості продукції й на цій основі — підвищення ефективності господарювання. Водночас інші підприємства, запроваджуючи раціональні безвідходні технології, наукову організацію праці, продуктивніше

використання виробничого устаткування тощо, іншими словами, використавши усі наявні резерви зниження собівартості, при відносно низькому рівні планового прибутку виглядатимуть у фінансовому аспекті набагато гірше від своїх «побратимів».

У разі насичення ринку однорідними матеріальними ресурсами у виграші буде той виробник, який пропонує дешевшу продукцію (при інших рівних умовах), тобто те підприємство, собівартість виробів якого та відпускна ціна разом з ПДВ нижча. Проте розвиток економіки України свідчить, що це буде не так швидко. Тоді сам ринок стане регулятором ціни і не потрібне буде втручання держави до встановлення величини рівня планового прибутку.

Умови сьогодення вимагають такого державного втручання стосовно обмеження рівня рентабельності і, найперше, для підприємств, які є монополістами у виробництві окремих видів будівельних матеріалів, конструкцій і деталей.

Специфічними особливостями використовуваної номенклатури статей у окремих підприємствах будівельної індустрії є виділення зі складу витрат окремої статті — «Транспортні витрати». У даному разі статті, на яких знаходять своє відображення матеріальні витрати, складаються лише з відпускної ціни постачальника.

Крім того, підприємства, у структурі витрат яких значне місце посідають витрати на паливо і енергію, та з метою посилення контролю за економним і раціональним їх використанням розділяють ці витрати і показують їх у калькуляції двома самостійними статтями: «Паливо технологічне» та «Енергія технологічна».

Деякі підприємства не виділяють окремою статтею вартість «зворотних відходів», а враховують їх у складі статті «Сировина і основні матеріали». При цьому стаття витрат називається «Сировина і основні матеріали» /за вирахуванням зворотних відходів/. Такий підхід не зовсім виправданий, оскільки занижується вартість використаної сировини і основних матеріалів за рахунок відходів, які на мають вже властивостей повноцінної сировини чи основних матеріалів і можуть бути використані на зовсім інші цілі, крім виробництва основної продукції.

А зараз зупинимося на деяких специфічних особливостях методики калькулювання собівартості найбільш поширених видів продукції підприємств будівельної індустрії дещо детальніше.

Калькулювання собівартості збірною залізобетону здійснюють заводи залізобетонних виробів і конструкцій, комбінати будівельної індустрії, тобто спеціалізовані промислові підприємства, основною продукцією яких є вироби зі збірною залізобетону.

Оскільки основними компонентами їх виготовлення є бетон і арматурні каркаси, то з метою полегшення складання калькуляцій на кожен виріб зокрема обчислюють собівартість 1 м³ бетону різних марок та 1 кг ділової арматури. Знаючи норми витрат бетону і арматури на той чи інший виріб і собівартість їх одиниці, підсумовуванням

добутків вираховують матеріальні витрати, пов'язані з випуском кожного виду основної продукції.

Таким чином на підприємствах, де виготовляють збірний залізобетон, складають калькуляції на виробництво товарного бетону, ділової арматури та залізобетонних конструкцій і деталей.

Через те, що для різних видів продукції (фундаментні подушки, блоки, поперечки, плити покриття, сходові клітки, марші, карнизи тощо) й навіть однорідних їх видів, проте різних розмірів, використовують бетони різних марок, то калькулювання бетону здійснюють за відповідними марками, а саме: М-150, М-200, М-250, М-300, М-350, М-400, М-450. Це найпоширеніші марки бетону. В окремих випадках (при виконанні індивідуальних замовлень та несерійної продукції) можуть використовуватися бетони нижчих або, навпаки, вищих марок.

Матеріальні ресурси та послуги, які становлять основу виготовлення бетонів, у калькуляціях знаходять своє відображення кожен зокрема. Ними є цемент, щебінь, пісок, вода, паливо, електроенергія, стиснуте повітря.

Інші статті витрат, які включаються до складу собівартості, такі самі, як і наведені вище, тому що в них відсутня деталізація. До них належать основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників, нарахування на зарплату (відрахування на соціальні заходи), втрати від браку, інші виробничі витрати. Це, як правило, прямі статті, тобто витрати за цими статтями можна у міру їх виникнення віднести на собівартість конкретного виробу.

Що ж стосується таких статей, як «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування», «Загальновиробничі витрати», то вони є непрямими і розподіляються між видами продукції у переважній більшості підприємств і організацій пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників.

Слід зазначити, що дана база розподілу не зовсім прийнятна, оскільки веде до недостовірного визначення собівартості окремих видів продукції, занижуючи при цьому собівартість одних з них і завищуючи не обґрунтовано собівартість інших.

Доцільно було б здійснювати такий розподіл наступним чином: витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування — пропорційно до кількості відпрацьованих машино/верстатогодин або нормативних ставок на одиницю випущеної продукції, а загальновиробничі витрати — пропорційно до комплексної бази, якою є витрати на утримання і експлуатацію устаткування і основна заробітна плата виробничих робітників.

Калькуляції собівартості ділової арматури подібні до калькуляцій собівартості бетону. Матеріальні витрати розчленовані на окремі види, зокрема: метал (дріт), арматурна сталь, сталь кругла, електроди (в умовах ручного зварювання), закладні деталі тощо. Усі інші витрати аналогічні до тих, які знаходять своє відображення при калькулюванні собівартості бетону.

Через те що ділова арматура та бетон можуть не лише входити до складу залізобетонної продукції як окремі складові елементи, а й реалізовуватися на сторону, на них складають калькуляції відпускної ціни.

До повної собівартості включають плановий прибуток (планові нагромадження) і до загальної суми — ПДВ. Таким чином, маючи відпускні ціни (з ПДВ) на 1 м бетону /різних марок/ і 1 кг /1 т/ ділової арматури і масу відповідно бетону та арматури, визначають відпускні ціни на кожний вид продукції зокрема.

Калькуляції відпускних цін на залізобетонну продукцію складають, маючи такі реквізити: марка бетону, відпускна ціна одиниці, об'єм /у кубометрах/, сума /вартість бетону/, відпускна ціна 1 кг металу, маса /у кілограмах/, сума /вартість металу/, відпускна ціна одиниці продукції. Додаванням двох сумарних величин (бетону і металу, які визначаються як добуток ціни на об'єм та масу, відповідно, обчислюють відпускну ціну залізобетонних конструкцій і деталей.

Калькулюванням собівартості столярних виробів займаються деревообробні підприємства та комбінати будівельної індустрії.

Головними видами продукції їх є віконні та дверні блоки, паркет, плінтуси, штапик, підвіконні дошки, дошка підлоги, «дошка-вагонка», рейки, дранка та ін. Через те що сировиною для виготовлення вказаних виробів є обрізні пиломатеріали, окремо калькулюється ще й собівартість 1 м³ пиломатеріалів.

Номенклатура калькуляційних статей характеризується особливостями лише в частині матеріальних витрат. Річ у тім, що всі матеріальні цінності, які витрачаються на виготовлення окремих виробів, вираховуються кожен зокрема, а відтак згруповуються у калькуляційні статті витрат, до яких слід віднести: «Сировина і основні матеріали», «Допоміжні матеріали». Розраховуються окремо і витрати палива та електроенергії за діючими нормативами /в розрахунку на 1 м³ виробів/ і вартістю їх одиниці відповідно 1 Г/кал та 1 квт/год. Дані вирахування подають на звороті калькуляційного листа. Кінцеві вартісні підсумки переносять на лицеву сторону і записують за відповідною калькуляційною статтею.

Внаслідок різноманітності і різнохарактерності столярних виробів у калькулюванні їх собівартості має місце застосування кількох калькуляційних одиниць. Так, найпоширенішою одиницею є 1 м³ /пиломатеріали обрізні й необрізні, дошка підлоги, бруски/. Крім того, застосовуються ще й такі як 1 м² /паркет, «дошка-вагонка», блоки дверні й віконні/, 100 м/п /плінтус, штапик/. Поряд з цими одиницями калькулюється ще й собівартість комплектів /віконних і дверних/. Якщо продукція серійна— віконні й дверні блоки, то складають калькуляції відпускної ціни 1 шт., тобто одного вікна чи одних дверей відповідної серії. При виготовленні несерійної продукції — виробів за окремими замовленнями, ці замовлення калькулюють, беручи за основу кількість квадратних метрів, які входять до комплекту.

Калькулювання собівартості стінових і керамічних матеріалів здійснюють заводоуправління будівельних матеріалів.

Продукцією вказаних підприємств є цегла, стінові блоки /шлако- і тирсоблоки/, різаний /тесаний/ камінь, облицювальна плитка /глазурована і неглазурована/, кахель тощо.

Специфічною особливістю калькулювання собівартості вказаних виробів є те, що калькуляції собівартості окремі заводоуправління складають у надто деталізованому вигляді, тобто практично кожна калькуляційна стаття поділяється на окремі складові. Для прикладу наведемо номенклатуру статей витрат одного з цегельних заводів Тернопільщини.

До складу калькуляції згаданого підприємства входять такі види витрат:

◆ сировина і основні матеріали /амортизація, пально-мастильні матеріали, основна і додаткова заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, порода, геологорозвідувальні роботи, рекультивация земель, вода/;

◆ допоміжні матеріали /дріт, тирса, цегла вогнетривка, шибєрний папір/;

◆ роботи і послуги виробничого характеру; паливо /газ, вугілля/;

◆ електроенергія;

◆ основна заробітна плата виробничих робітників;

◆ додаткова заробітна плата виробничих робітників;

◆ відрахування на соціальне страхування;

◆ втрати від браку;

◆ витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування /амортизація, заробітна плата робітників-верстатників, відрахування на соціальне страхування, матеріали, електроенергія, пально-мастильні матеріали, інші витрати/;

◆ цехові (загальновиробничі) витрати /амортизація, основна і додаткова заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, матеріали, електроенергія, паливо, невиробничі витрати /.

Загальна сума всіх наведених витрат становить виробничу собівартість цегли.

Калькуляційною одиницею у даному випадку виступає 1 тис. шт. На кожну марку цегли /М-75, М-100, М-125/ складають окремі калькуляції собівартості, які є основою для визначення їх відпускної ціни.

Калькуляції стінових блоків і різаного каменю складають у розрахунку на 1 шт., кахелю — на один комплект, а облицювальної плитки — на 1 м².

Калькулюванням собівартості металоконструкцій займаються, як правило, промбазис та інші спеціалізовані промислові підприємства.

До метало конструкцій належать різноманітні конструкції й деталі, заготовки і напівфабрикати заводського виготовлення, які мають самостійне використання або застосовуються як окладові елементи /частини/ окремих вузлів і т. п. Ними можуть бути металеві підпори, кришки люків, щити /деревометалічні й металічні/, ворота, решітки, загорожі, стелажі тощо. Узагальнюючою калькуляційною одиницею виступає 1 т металоконструкцій.

З метою визначення відпускних цін на окремі їх види складають калькуляції собівартості з кожного виду металоконструкцій. Калькуляційними одиницями є одна штука /кришки люків, металеві підпори/, 1 м² /щити, ворота/, 1м/п /загорожі, стелажі/.

Вартість матеріалів у калькуляції розраховують з кожного їх виду зокрема, головними з яких є кутники, листове і кругле залізо, швелер, дріт та ін. Відтак загальну вартість матеріалів заносять на відповідну калькуляційну статтю.

Специфічною самостійною статтею витрат є «Внутрішні перевезення» /«Транспортні витрати» — в окремих організаціях/. При неможливості прямого їх віднесення на собівартість окремих видів виробів транспортні витрати, пов'язані з внутрішніми перевезеннями, включають у склад цехових /загальновиробничих/ витрат. Витрати води, тепло- і електроенергії, які належать до прямих витрат, вираховують на основі діючих норм на 1 т металоконст-рукцій та їх вартості, одержаних зі сторони.

Непрямі витрати, до складу яких належать витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування, загальновиробничі витрати, розподіляються між цехами основного /допоміжних/ виробництв, а відтак — між видами металоконструкцій пропорційно до суми основної заробітної плати виробничих робітників.

Заробітна плата, як відомо, є, крім того, базою для відрахувань на соціальні заходи та в резерв на оплату відпусток. Це вказує на необхідність її достовірного розрахунку. Практика роботи деяких підприємств засвідчує таку особливість вирахування даних витрат. Ураховуючи вплив інфляційних процесів і періодичного підвищення на цій основі розцінок за виготовлення продукції чи виконання певних робіт, організації беруть за основу старі розцінки і застосовують до них відповідний коефіцієнт подорожчання. Проте не завжди розрахована таким чином заробітна плата відповідає справжньому рівню витрат, що позначається на достовірності калькуляційних розрахунків. Причиною цього є зміни у структурі робіт унаслідок впливу досягнень науки і техніки, можливе збільшення частки механізованих робіт порівняно з ручними, а також використання необгрунтованого коефіцієнта подорожчання.

З метою ліквідації вказаного недоліку рекомендується розробити діючі виробничі розцінки заробітної плати на одиницю робіт і використовувати їх впродовж певного періоду часу, а при зміні умов виробництва та підвищенні рівня заробітної плати своєчасно їх коригувати.

Методика калькулювання собівартості виконаних робіт і послуг

Серед виконаних робіт найбільша частка припадає на роботи, пов'язані з будівництвом або виконанням ремонтних робіт.

Як відомо, витрати на будівництво обліковуються двічі — у підрядчика і замовника. При цьому повна вартість споруджуваного об'єкта визначається лише у замовника /забудовника/, оскільки він приймає в експлуатацію готовий об'єкт. Ось чому собівартість об'єкта калькулює замовник. Він здійснює калькулювання так званої інвентарної вартості об'єкта будівництва, до складу якої входять такі витрати:

- договірна ціна будівельно-монтажних робіт;
- витрати на проектно-пошукові роботи;
- вартість проектно-кошторисної документації;
- витрати на відведення земельної ділянки під будівництво об'єкта;
- витрати на знос будівель і споруд, що знаходяться на майданчику, відведеному під забудову;
- компенсаційні витрати населенню, пов'язані з переселенням на нові місця проживання з місця забудови;
- витрати на утримання дирекції підприємства, що будується, і технічний нагляд;
- преміальні виплати за дострокове або своєчасне здавання об'єкта в експлуатацію;
- інвентарна вартість устаткування;
- інші витрати /збитки від ліквідації тимчасових споруд тощо/. Підрядник (будівельно-монтажна організація) виконує тільки частину робіт — будівельно-монтажні, внаслідок чого калькулює лише ці роботи, тобто собівартість проміжної продукції.

Генеральний підрядник укладає угоди з субпідрядними організаціями на виконання окремих видів робіт, тому субпідрядники обліковують витрати і калькулюють собівартість окремих конструктивних елементів або видів робіт /будівельних чи спеціальних/.

Фактичні витрати на виконання будівельно-монтажних робіт збирають у розрізі калькуляційних статей, а саме: матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників, витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин та механізмів, загальнодільничні витрати.

Наведений перелік витрат може бути розширений і деталізований такими статтями, як: будівельні конструкції і деталі; додаткова заробітна плата виробничих робітників; транспортні витрати; відрахування на соціальні заходи та рядом інших статей витрат. Справа у тому, що в сучасних умовах господарювання номенклатура калькуляційних статей визначається підприємствами і організаціями самостійно. Субпідрядні організації калькулюють лише власні витрати, а генпідрядні до власних фактичних витрат додають договірну вартість виконаних обсягів робіт субпідрядників, що у загальному підсумку становить фактичну собівартість будівельно-монтажних робіт генпідрядної організації.

У підрядних будівельно-монтажних (ремонтно-будівельних) організаціях методика калькулювання собівартості виконаних робіт зводиться до нагромадження витрат. Вказаній методиці відповідає позамовний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. При цьому усі витрати послідовно нагромаджуються в картках обліку витрат з початку виконання замовлення і до його завершення.

Крім основного виробництва, сучасні підприємства й організації мають у своєму складі ще й допоміжні та підсобні виробництва, які надають різноманітні послуги або ж випускають продукцію для потреб основного виробництва чи на сторону. Методика калькулювання собівартості у цих виробництвах залежить від технології створення продукції чи надання послуг, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції та інших чинників.

У вказаних виробництвах можуть застосовуватись такі способи калькулювання, як:

- нагромадження (підсумовування) витрат;
- розподілу витрат;
- прямого розрахунку;
- виключення витрат.

Спосіб нагромадження (сумування) витрат полягає у тому, що собівартість калькуляційного об'єкта І одиниці визначається підсумовуванням витрат за частинами продукції або продукції в цілому, за процесами, переділами.

Спосіб розподілу витрат використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при отриманні декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат по кожному калькуляційному об'єкту, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб поширений у хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві. Суть його зводиться до розмежування загальної суми витрат між видами продукції (робіт, послуг) відповідно до бази розподілу через коефіцієнт розподілу.

Спосіб прямого розрахунку полягає у тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на кількість калькуляційних одиниць по кожному об'єкту в розрізі статей калькуляції або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції. Сферою його застосування є кар'єри (піщані, глиняні, кам'яні), а також підприємства видобувних галузей промисловості.

Спосіб виключення витрат застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної та попутної продукції, які отримуються в одному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Цей спосіб поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо. Характерною особливістю даного способу є переведення усіх видів продукції до умовно однорідної через певні перевідні коефіцієнти, а відтак — розмежування витрат між видами продукції та розрахунок собівартості кожного виду зокрема шляхом ділення витрат на кількість однорідної продукції /за кожним їх видом/.

Поряд з основним, допоміжними та підсобними виробництвами, які є на балансі сучасних підприємств і організацій, окремі з них мають ще й обслуговуючі виробництва і господарства, що спеціалізуються на наданні послуг. Вони, на відміну від вищезазначених виробництв, покликані надавати послуги працівникам підприємств і організацій та членам їх сімей, зокрема дітям.

До них належать:

- житлово-комунальні господарства /гуртожитки для однаків і малосімейних, відомчі квартири/;
- дитячі дошкільні заклади /ясла, ясла-садки та дитячі садки/;
- лікувально-оздоровчі комплекси /профілакторії, санаторії, санаторії-профілакторії, поліклініки, діагностичні центри, стоматологічні кабінети, зали лікувального масажу і гігієни, лікувальної фізкультури, сауни тощо/;
- спортивні заклади /плавальні басейни, тири, більярди, спортзали, спортмайданчики, спорткомплекси, тенісні корти, стадіони, гімнастичні зали та інші споруди спортивного характеру/;
- бази відпочинку /турбази, оздоровчі дитячі табори, пансіонати, будинки відпочинку/;
- бібліотеки, музеї.

Особливістю діяльності усіх вищеперелічених обслуговуючих виробництв і господарств є те, що їхня робота базується згідно з наперед складеними і затвердженими кошторисами доходів і видатків.

Кошторис — деталізований перелік усіх можливих доходів і видатків. Складання кошторису — кропітка робота і за сучасних змов господарювання не зовсім об'єктивна з причини впливу інфляції. Специфіка складання кошторису полягає у тому, що необхідно передбачити можливі доходи і видатки не лише на наступний місяць, а й на більш тривалу перспективу — квартал, півріччя, рік.

Головна умова кошторису — балансування доходів і видатків, а звідси і відсутність фінансового результату. Кошториси складають на кожен вид послуг обслуговуючих виробництв і господарств. Вони повинні уточнюватися внаслідок впливу інфляційних

процесів. Номенклатура статей витрат для кожного виду обслуговуючих виробництв і господарств різна. Найхарактернішими з них є такі статті:

- експлуатаційні витрати /тепло- і електроенергія, водопостачання, матеріали, придбання інвентарю, іграшок, книг, медикаментів/;
- амортизація будівель, споруд /приміщень/ та обладнання, інвентарю;
- основна і додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- ремонт приміщень;
- витрати на харчування /вартість продуктів харчування/;
- транспортні витрати;
- телеграфні, телефонні, поштові, канцелярські видатки /накладні витрати/;
- орендна плата /у разі оренди приміщення, інвентарю/;
- витрати на охорону і безпеку праці.

Унаслідок великих розмірів і обсягів діяльності окремі виробництва та господарства можуть бути виділені на самостійний баланс. Для прикладу житлово-комунальне господарство, яке виділене на самостійний баланс, здійснює облік витрат у розрізі таких груп витрат:

1. Адміністративно-управлінські витрати.
2. Утримання обслуговуючого персоналу.
3. Утримання домогосподарства /будинкогосподарства/.
4. Витрати на ремонт житлового фонду.
5. Технічна інвентаризація.
6. Обов'язкові платежі й відрахування.
7. Експлуатаційні витрати /опалення, водопостачання і каналізація, гаряче водопостачання, радіо-, телеантени тощо/.

Головними видами доходів, отриманих внаслідок експлуатації житлово-комунального господарства, є:

— нарахування квартиронаймачам /квартплата, плата за користування опаленням, водою і каналізацією, гарячим водопостачанням, радіо-, телеантеною, інші види цільових платежів/;

— нарахування орендаторам /орендна плата, збори на покриття, експлуатаційних витрат, за комунальне обслуговування/;

— вартість пред'явлених рахунків підприємствам і організаціям за обслуговування внутрішньобудинкових сіток і пристроїв;

— штрафні санкції за несвоєчасну оплату рахунків квартиронаймачами;

— надходження за збір макулатури і металобрухту.

З метою калькулювання собівартості кожного виду послуг зокрема необхідно забезпечити відокремлений облік їх витрат. Практика діяльності підприємств і організацій засвідчує зворотнєявище. У переважній їх більшості аналітичний облік витрат за видами обслуговуючих виробництв і господарств не здійснюється. Витрати показують за їх видами у цілому за дебетом одного із субрахунків синтетичного рахунка 23 «Виробництво».

Такий порядок організації бухгалтерського обліку не сприяє розвитку та забезпеченню достовірного калькулювання собівартості окремих видів послуг. Фактичні калькуляції, як правило, не складаються на кожен вид послуг. Проте для встановлення розміру оплати за надання тих чи інших видів послуг загальнообов'язковим є складання кошторисних калькуляцій або просто кошторисів. Кошториси дають можливість наочно визначити величину витрат, яка припадає на певну калькуляційну одиницю.

У житлово-комунальному господарстві розраховують місячні витрати, які припадають на 1 м² площі, діленням загальної суми цих витрат /місячних/ на площу гуртожитку. Однак для розрахунку плати за проживання найчастіше використовують ме-

тодику розрахунку собівартості одного місця шляхом ділення загальної суми витрат на кількість проживаючих.

З метою більш раціонального використання житла доцільно все-таки калькулювати собівартість 1 м^2 корисної площі /діленням витрат на загальну корисну площу/ і на основі даних розрахунків встановлювати оплату відповідно до використаної площі, коригуючи її на кількість проживаючих у кімнаті /членів сім'ї/.

Не менш важливе значення для визначення розміру оплати має калькулювання собівартості **дитячих дошкільних закладів і баз відпочинку**. В даному разі обчислюють прямим способом витрати, які припадають на одну дитину /різних вікових груп/ або на одного відпочиваючого. Непрямі витрати /амортизація будівель, експлуатаційні витрати тощо/ відносять на одну людину на основі розрахунку, одержаного внаслідок ділення цих витрат на «експлуатаційну» спроможність.

Калькулювання собівартості послуг **лікувально-оздоровчих комплексів і спортивних закладів** має свої особливості порівняно з наведеними господарствами. Річ у тім, що до них належать різноманітні за сферою діяльності обслуговуючі виробництва, об'єднані між собою у певні групи лише за кінцевою метою /оздоровлення/.

На кожен їх вид складають самостійний кошторис, у якому поряд із статтями витрат показують джерела їх покриття. Як правило, це кошти фондів цільового фінансування і цільових надходжень, на які зараховуються кошти спонсорської допомоги, інших підприємств і організацій, працівники котрих користуються послугами даних обслуговуючих виробництв і господарств. Як засвідчує сучасна практика роботи, перелічених джерел фінансування не вистачає на повне покриття необхідних витрат, унаслідок чого залучають кошти користувачів цих послуг. Однією з причин цього є вплив інфляційних процесів в Україні. Калькуляції заміщення /відшкодування/ витрат складаються за лікувально-оздоровчими комплексами в розрахунку на один лікувально-оздоровчий сеанс або одиницю часу.

Що стосується **спортивних закладів**, то найбільш оправданим є розрахунок компенсаційних оплат за одну годину користування на людину. Достовірність таких обчислень має бути, безперечно, кращою. Похибки при вирахуванні плати за послуги пояснюються впливом як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів, до яких можна віднести неможливість точно передбачити кількість користувачів послуг. У переважній більшості для такого розрахунку використовують «експлуатаційну» спроможність, тобто місячну суму витрат ділять на кількість людей, які згідно з проектною потужністю можуть одержати відповідні послуги. Проте немає абсолютно ніякої гарантії, що спортивні заклади та лікувально-оздоровчі комплекси використовуватимуться на повну проектну потужність.

У даній ситуації необхідно застосовувати економіко-математичні методи, теорію ймовірності, елементи наукового прогнозування та інші досягнення вітчизняної й зарубіжної науки. Лише у цьому разі калькулювання собівартості послуг стане справжньою базою формування цін на певні види послуг.

Враховуючи те, що ринкові умови господарювання вимагають впровадження господарського розрахунку не лише у виробничі підрозділи, а й у невиробничі, до яких належать й обслуговуючі, здійснення науково обґрунтованого калькулювання собівартості — запорука підвищення ефективності їх діяльності.



Контрольні питання для самопідготовки

1. Що таке «калькулювання» і які його відмінності від «калькуляції»?
2. Яка роль калькулювання собівартості в управлінні витратами?
3. Назвіть принципи і завдання калькулювання.
4. Які є види калькуляцій?
5. Які етапи у своєму розвитку пройшла калькуляційна справа?
6. Охарактеризуйте сучасний стан калькулювання.

7. Що таке об'єкти обліку затрат, об'єкти калькулювання і калькуляційні одиниці?
8. Які є види калькуляційних одиниць?
9. У чому проявляються головні відмінності між калькулюванням собівартості випущеної продукції, виконаних робіт та наданих послуг?

Тема 6 Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів

6.1 Сутність, завдання та загальна схема контролю витрат

6.2 Контроль витрат за частотою контрольних операцій та за часом здійснення

Роль і значення контролю в управлінні виробничими затратами

Контроль є однією з функцій управління витратами підприємства. Автори по різному трактують його роль і значення в діяльності підприємств і організацій. Проте всі вони єдині у тому, що контроль необхідний як функція управління взагалі, так і в частині формування собівартості продукції зокрема, оскільки він забезпечує виконання оперативних управлінських рішень щодо витрат, а також вимірювання та оцінку ефективності діяльності підприємства в цілому та за окремими підрозділами. Існують розбіжності у тому, який це повинен бути контроль з точки зору його ефективності: внутрішньовідомчий чи позавідомчий, залежний чи незалежний, який би здійснювався у формі ревізії чи перевірок тощо.

Ринкові умови господарювання вимагають здійснення перш за все оперативного контролю за формуванням виробничих затрат, який під силу працівникам того чи іншого підприємства (організації). Отже, з усіх видів контролю залежно від суб'єктів його здійснення пріоритетного значення набуває внутрішньогосподарський контроль, тобто контроль, що здійснюється відповідними посадовими особами всередині підприємства чи організації.

Контроль дає змогу попередити витрати непродуктивного характеру, ліквідувати негативні моменти в частині формування як прямих (основних), так і непрямих (накладних) витрат.

У сучасних умовах господарювання він повинен бути використаний як засіб підвищення ефективності господарювання, одержання максимальної віддачі від вкладених коштів.

Правильно поставлений внутрішньогосподарський контроль сприяє вияву і мобілізації внутрішніх резервів виробництва, впровадженню всього нового та прогресивного і, як наслідок цього, веде до зниження собівартості та підвищення ефективності за рахунок інтенсифікації економіки підприємства. Критична оцінка діючої системи внутрішнього контролю дає змогу констатувати такі недоліки:

- внутрішньогосподарський контроль переважно орієнтується на перевірку собівартості продукції як кінцевого результату підсумкового показника, що склався. Цієї перевірки, повністю оправданої для оцінки роботи підприємств зі сторони вищої організації і фінансових органів, зовсім не достатньо для внутрішнього контролю. Його орієнтація на узагальнюючий показник собівартості у відриві від інших техніко-економічних показників, що визначають її рівень, применшує значення внутрішнього контролю, надає йому багато в чому формального характеру;

- на багатьох підприємствах і в організаціях даний вид контролю не має системного і комплексного характеру. Досить часто такий контроль не охоплює повністю об'єкти обліку і калькулювання затрат, не виявляє причин і винуватців перевищення (завищення) затрат. Відомі випадки, коли корисні прийоми контролю не застосовуються систематично, що значно зменшує їх ефективність;

- має місце незначне застосування прогресивних методів перевірки, що гальмує підвищення його ефективності.

З метою ліквідації цих недоліків необхідно вдосконалювати його шляхом організації комплексної системи внутрішнього контролю.

До основних завдань системи контролю витрат можна віднести:

- систематичне дослідження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників витрат від запланованих чи нормативних;
- аналіз виявлених відхилень;
- обґрунтування необхідності здійснення коригуючих заходів під час виконання планових завдань;
- участь у розробленні коригуючих заходів та плануванні витрат.

Система управлінського контролю за виробничою діяльністю підрозділів

Під *загальною системою контролю* на підприємстві розуміють комунікаційну сітку управлінського обліку, з допомогою якої забезпечується відповідність рішень, прийнятих на підприємстві чи в організації, з реалізацією їх на практиці, та основу правильних дій у майбутньому.

Система контролю витрат на підприємстві носить циклічний характер. Вона включає планування витрат, збір даних про фактичні витрати, вияв та аналіз відхилень і коригуючі дії щодо внесення правок у планування витрат. Відтак ці цикли періодично повторюються і переходять від попереднього до наступного.

Суть внутрішнього управлінського контролю та його елементи

Внутрішній управлінський контроль містить методи і способи, які допомагають управлінню, плануванню і контролю за господарською діяльністю підприємства, підрозділів та всередині їх. Прикладом може бути бюджетування і складання звітів, нормативний метод обліку затрат.

Внутрішній управлінський контроль зосереджує свою увагу на елементах підприємства чи організації— відділах, службах, цехах, дільницях, бригадах, що називаються центрами відповідальності. Оскільки у кожного центру відповідальності є свої цілі, то для їх здійснення вони виробляють свою стратегію. Інколи таку процедуру управління називають стратегічним плануванням. Але по суті стратегічне планування не входить в систему внутрішнього управлінського контролю, так як стратегія виробляється підприємством (організацією) і досить стабільна з причини рідкісної появи додаткових, нових можливостей або труднощів у досягненні мети. У зв'язку з цим *внутрішній управлінський контроль* у більшій мірі являє собою процес, з допомогою якого управлінці здійснюють вплив на працівників організації для справжнього виконання організаційної стратегії.

На управлінський контроль взаємодіють фактори навколишнього середовища: суть організації, правила, напрямки і процедури з управління діяльністю членів організації, культура організації, зовнішнє середовище. Охарактеризуємо зміст і суть кожного з наведених факторів.

Суть організації— це люди, які працюють спільно для досягнення однієї або декількох цілей. Розрізняють дві системи контролю за суттю організації: механічну і кошторисну.

Механічна система контролю діє найчастіше у поточний період і полягає у наступному:

- 1) регулярній перевірці роботи підлеглих;
- 2) здійсненні регулювання на основі фактичних результатів, отриманих після проведення роботи.

Схематично дія механічного контролю відображена на рис. 7.1.



Рис. 7.1. Схема дії механічного контролю

Система кошторисного контролю використовує елементи механічного контролю і зворотного зв'язку. Вона нерозривно зв'язана з плануванням і внаслідок цього застосовується як у поточному періоді, так і на довгострокову перспективу.

Механічна система і система кошторисного контролю організуються по-різному залежно від типу управління: з оберненим чи прямим зв'язком. *Обернений зв'язок* передбачає «вхід» і «вихід». Під «входом» розуміються ресурси: матеріальні, трудові, фінансові. Під «виходом» — продукти, послуги і затрати на їх виготовлення (надання). Такий зв'язок включає контроль шляхом зіставлення фактичних даних з плановими, коригування планових даних у разі виявлення відхилень. Для прикладу, у разі контролю за затратами (рис. 7.2).

У даній системі фактичні показники порівнюють з кошторисними (стандартними) і коригують з метою приведення у відповідність кошторисних показників з майбутніми результатами.

Управління з прямим зв'язком передбачає оцінку очікуваного рівня обсягу виробництва і затрат та зіставлення з плановими показниками. У разі виявлення відхилень вживають певні дії для того, щоб звести ці відхилення до мінімуму. Головна мета — попередити помилки і вирішити поставлені завдання у майбутньому.

При управлінні з прямим зв'язком першочергове значення мають кошториси. Кошториси складають, орієнтуючись на бажані результати у майбутньому. У них вносять коригування при прийнятті альтернативних рішень до тих пір, поки кошторис не буде відображати заплановані результати.

Елементами системи внутрішнього управлінського контролю є управління як з оберненим зв'язком, так і з прямим.

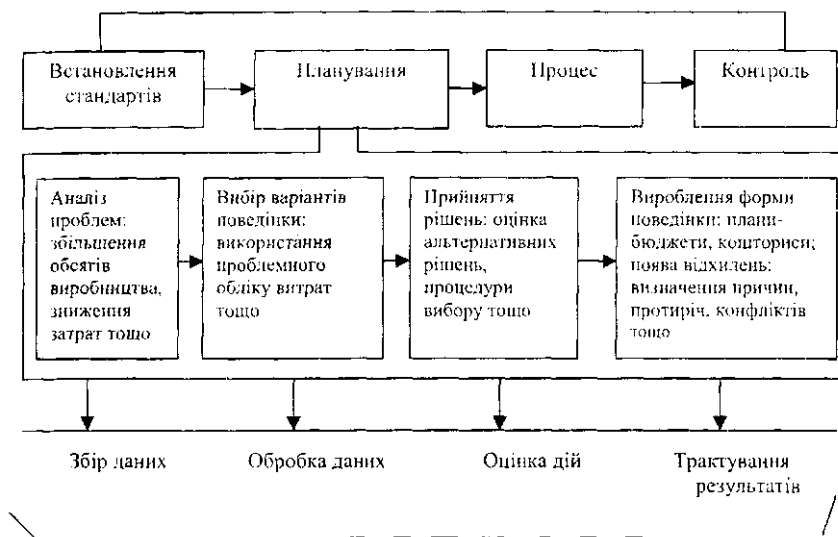


Рис. 7.2. Схема системи кошторисного контролю, заснованого на принципі зворотного зв'язку

Дієвість системи управлінського контролю визначається *культурою організації* зі своїми нормами поведінки, традиціями, відносинами з громадськими організаціями.

Характер системи управлінського контролю залежить від *зовнішнього середовища*. Замовники, постачальники, конкуренти, суспільство, державні органи та інші зовнішні сторони постійно вступають у взаємовідносини з підприємством і впливають не лише на інформаційну систему, орієнтовану на зовнішніх користувачів, але й на побудову системи внутрішнього контролю.

Щоденний контроль здійснює керівник нижчої ланки управління. З цією метою йому потрібна деталізована, аналітична інформація, яка формується в управлінському обліку за центрами відповідальності.

Структура і функції внутрішнього контролю

У закордонній практиці для виконання контрольних функцій менеджер використовує дані бюджету та звіти виконавців. Звіт допомагає управляти за відхиленнями і концентрувати свою увагу на тих процесах, які мають найбільші відхилення від запланованого рівня. Проте для ефективної роботи системи необхідно, щоб плани володіли певною гнучкістю і не звужували керівника в реалізації непередбачених можливостей (наприклад, гнучкий кошторис затрат на виробництво дає змогу змінити виробничу програму фірми залежно від зміни цін на продукцію або ресурси, що споживаються, з метою оптимізації прибутку фірми). Головне завдання менеджера — спостерігати за роботою підлеглих, тому управлінський контроль, на відміну від технічного, пов'язаний з діяльністю людей.

Виконавчий звіт дає регулярну оцінку результатів поточної діяльності та управління. Обернений зв'язок показує, як вплинуть на виробничий процес вимушені різними діями, у тому числі зовнішніми, ті чи інші оперативні рішення. Обернений зв'язок може використовуватися для різних цілей: пошуку альтернатив, зміни напрямку роботи, методів прийняття рішень, проектування, а також форм виконавчого звіту. Обернений зв'язок, безперечно, важливий, проте багато контрольних систем є слабкими не через поганий обернений зв'язок, а через слабких керівників. Керівники і бухгалтери часто підходять до оцінки контрольно-управлінських систем з чисто технічних позицій, таких як характеристика обробки даних, ступінь захисту від несанкціонованого доступу тощо. Проте цього недостатньо, так як крім технічного існує (і переважає) людський аспект.

Ефективність облікових і контрольних систем

Одним з критеріїв при виборі системи є зіставлення вигоди, що приноситься нею в управлінні, із затратами на її створення. Системи обліку і контролю, крім звичайних затрат, містять також затрати, що зв'язані з перекваліфікацією персоналу, які бувають досить суттєвими.

Вигоду від більш складної системи можна подати як набір управлінських рішень, що дають змогу більш успішно досягнути мети, яка поставлена адміністрацією. Роздуми з точки зору ефективності прийнятні, навіть коли затрати і результати не піддаються точному виміру. Важко і, очевидно, неможливо створити універсальну систему. Це визначається цілим рядом факторів: величиною і фінансовим станом фірми, специфікою виробництва і реалізації продукції та в значній мірі кваліфікацією і досвідом роботи бухгалтерів та менеджерів.

Оцінка ефективності контрольної системи визначається з допомогою двох вторинних критеріїв: цільової відповідності і зусиль.

Цільова відповідність існує у тому разі, коли індивідуальні і групові наміри при виконанні глобальних завдань схвалюються керівництвом. Відповідність досягається, коли менеджер приймає рішення, яке задовольняє його потреби і не суперечить вимогам керівництва компанії.

Зусилля визначається тут як дія для досягнення мети (цілі). Зусилля не обмежується лише тією працею, яка оплачується заробітною працею, а включає в себе усі свідомі дії (такі як спостереження і очікування). Воно може бути направлене на досягнення матеріальних і нематеріальних цілей: гроші, машини, одяг чи авторитет, задоволення, влада.

Розглядаючи в сукупності цільову відповідність і зусилля, отримуємо мотивацію. *Мотивація* — це бажання досягнути поставленої мети. Цільова відповідність визначає мотивацію, проте вони можуть існувати й один без другого. Так, менеджер може брати участь у досягненні певного рівня продажів або якості продукції, проте відноситись до них без ентузіазму.

Отже, основним критерієм ефективності при порівнянні двох систем є їх мотиваційні можливості. Корисність системи оцінюється виходячи із здатності спонукати індивіда до діяльності.

Розрізняють формальні і неформальні контрольні системи. *Формальна контрольна система* включає ряд строго визначених правил, процедур, контрольних нормативів і преміальних систем. До неї входять: система обліку праці, система управління якістю продукції, взаємовідносини між працівниками тощо.

Формальна контрольна система може знаходитися під впливом *неформальної системи* навіть тоді, коли персональні цілі узгоджуються із завданнями організації. Більшість керівників віддають перевагу нагромадженню досвіду, а не продукту формальної системи, такому як бухгалтерський звіт. Цей метод досить часто буває найбільш прийнятним, оскільки керівники оцінюють інформацію із знанням справи, забезпечуючи конку-рентоздатність компанії.

В умовах росту фірми менеджери стають більш залежними від формальної системи, яка підтримує виконання наказів.

Найбільш складним завданням при конструюванні систем є знаходження усіх існуючих неформальних моментів, що ведуть до прийняття успішного рішення. Відтак необхідно формалізувати їх. Конструктор системи повинен створити таку формальну модель, яка стане ключем до неформальної системи, забезпечить інтереси керівництва, спростить завдання наступництва управління при переведенні, просуванні по службі, плинності кадрів.

Характеристика факторів впливу на системи внутрішнього контролю

На системи внутрішнього контролю впливає ряд факторів, до яких слід віднести:

- діяльність і рішення ради директорів, комітету з аудиту та вищого керівництва;
- критерії виконання та винагороди;
- кодекс поведінки та етики;
- законодавство.

Рада директорів повинна вимагати надання їм даних про порушення у внутрішній контрольній системі. У багатьох компаніях існують свої аудиторські комітети, які формуються з числа «зовнішніх» членів ради директорів, тобто тих, які безпосередньо в компанії не працюють. Це дає змогу їм бути більш незалежними при проведенні перевірок.

Критерії виконання та винагороди є основними елементами контрольної системи. Так, якщо критерій винагороди і просування по службі базується лише на кінцевих результатах, то це може створити передумови для підставки звітів, хабарів тощо. Тепер припустимо, що керівництво понижує в посаді або обмежує службові повноваження окремих осіб відповідно до виявлених порушень. Такі критерії існують у тих організаціях, де бухгалтерський та адміністративний контроль мають високий статус.

Кодекси поведінки та етики поширені у різних організаціях і визначають рамки поведінки окремих осіб. Закон— це основа. Етика поведінки повинна бути на рівень вище того мінімуму, що вимагається законом. Службовці не повинні брати подарунки від торгових агентів, постачальників та інших осіб, з якими мають ділові стосунки. Не можна терпіти обставин, які ведуть до конфлікту між особистими інтересами службовця і компанії. Прикладом конфлікту інтересів може бути той випадок, коли службовці компанії є одночасно власниками фірми постачальника.

Усі добре організовані системи внутрішнього контролю мають загальні положення, до яких належать:

1. Надійність відповідальних осіб. Кожний працівник повинен володіти повноваженнями і нести відповідальність відповідно до своїх здібностей, досвіду та надійності.

2. Розмежування відповідальності. Даний елемент не лише допомагає забезпечити точний збір даних, але й обмежити можливість махінацій, що пояснюється залученням двох і більше осіб до виконання завдання. Він може бути розмежований на чотири підпункти:

а) розмежування оперативної відповідальності від відповідальності за звіт; наприклад, інвентаризаційні рахунки по залишках повинен вести не комірник, а окремих службовець;

б) розмежування відповідальності за схоронність цінностей та їх облік; наприклад, бухгалтер не повинен рахувати гроші, а касир, у свою чергу, не повинен мати доступу до книги рахунків та до окремих документів. При комп'ютерній системі особа, яка відповідає за схоронність цінностей, не повинна мати доступу до програми;

в) розмежування повноважень на здійснення господарських операцій і відповідальності за схоронність матеріальних цінностей;

г) розмежування обов'язків за обліковими функціями; наприклад, службовець не повинен складати усі звіти по господарській операції з її початку і до кінця. Незалежне виконання різних етапів допомагає забезпечити контроль над помилками та махінаціями.

3. Повноваження керівників. Цей елемент має особливе значення. Повноваження можуть бути основними і спеціальними. *Основні*, як правило, оформляються письмово. До них можна віднести встановлення лімітів на зміни затрат, цін, кредитів, що надаються покупцям, і т. ін. Тут також може бути повна заборона виплат екстра-гонорарів чи постійних премій. *Особливі повноваження*, як правило, означають, що керуючий може дозволяти у письмовому вигляді будь-яке відхилення від ліміту, встановленого основними повноваженнями.

4. Відповідність документів встановленим вимогам. Документи і звіти мають різне оформлення: від ключових документів, таких як рахунки-фактури, прибуткові і видаткові ордери, до бухгалтерських звітів і реєстрів. Головна мета оформлення документів полягає у їх повному, прямому складанні, без допущення підробок і помилок. Необхідно заохочувати нумерацію документів, складання спеціальних реєстрів, зберігання накладних у сейфах, безпосереднє документування і заповнення реєстрів, що особливо важливо при реалізації цінностей за готівку. У даному випадку рекомендуються сигнальні смужки, відмітки про винагороди покупців тощо.

5. Стандартні процедури. Більшість організацій мають спеціальні керівництва з документообороту і ведення документів. Стандарт — це основні шляхи виконання дій у встановленій послідовності. Виробнича діяльність направлена на більш ефективний поділ праці і спеціалізацію; оформлення документів також повинно бути зроблено з якнайменшими затратами і великою акуратністю

6. Охорона. Очевидним є той факт, що ймовірність втрати готівки, матеріальних цінностей і документів зменшується при використанні сейфів, замків, охорони і обмеженні доступу. Сюди також слід віднести контроль документів, з допомогою яких можна отримати доступ до цінностей.

7. Передача обов'язків. Люди піддаються спокусі, у зв'язку з чим виконавці, менеджери відділів та окремі особи, які мають справу з матеріальними цінностями, повинні мати дублерів на випадок хвороби, відпустки.

8. Незалежні перевірки. Вся господарська діяльність компанії піддається періодичним перевіркам зовнішніх і внутрішніх аудиторів, які не мають відношення до предмета перевірки. При цьому незалежна перевірка ширша, ніж робота внутрішніх аудиторів. Наприклад, банківські звіти повинні звірятися з бухгалтерським балансом. Одним із головних видів робіт внутрішніх і зовнішніх аудиторів є оцінка ефективності внутрішнього контролю.

9. СVP-аналіз. Цей аналіз покликаний забезпечити контроль над затратами і розвитком компанії.

Питання щодо вкладення грошей в ту чи іншу систему повинно бути розглянуто стосовно можливого прибутку. Безперечно, такий прибуток визначити важко. Набагато простіше зіставити вартість нового виду устаткування із затратами, зекономленими у виробництві, ніж вартість нового комп'ютера з затратами, заощадженими внаслідок більш акуратного, швидшого і точнішого процесу обліку праці і заробітної плати чи проведення розрахунків.

Основою внутрішнього контролю є не заподіяний злочин, а попередження махінацій і покращення облікових дій.

Методи вивчення поведінки витрат

Витрати мають властивість поводитися по-різному. Під *поведінкою витрат* розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, яка впливає на витрати, називають *фактором витрат*. Приклади факторів витрат наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

ПРИКЛАДИ ФАКТОРІВ ВИТРАТ ДЛЯ РІЗНИХ ФУНКЦІЙ БІЗНЕСУ

Функція бізнесу	Фактори витрат
Дослідження і розробки	Кількість проектів. Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість виробів. Кількість складових частин виробу
Виробництво	Обсяг виробництва. Кількість переналадок устаткування. Основна заробітна плата
Маркетинг	Кількість рекламних оголошень. Кількість продавців. Виторг
Доставка	Кількість замовників. Вага вантажів. Відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень. Час обслуговування
Управління	Кількість замовлень. Кількість персоналу

Розуміти взаємозв'язок між витратами та певними факторами дуже важливо, оскільки це дозволяє передбачити майбутні реле-вантні витрати, що необхідно для прийняття управлінських рішень. Для опису «поведінки» витрат у літературі традиційно використовують терміни: «змінні витрати» і «постійні витрати», а також «напівзмінні витрати» і «напівпостійні витрати». При цьому, як основний фактор витрат, звичайно розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

Вивчення поведінки витрат дозволяє здійснити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Оцінка витрат — це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі дослідження минулої діяльності. *Функція витрат* — це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактора.

У спрощеному вигляді функція витрат може бути описана так:

$$Y = a + bx, \quad (7.1)$$

де Y — загальні витрати; a — загальні постійні витрати; b — змінні витрати на одиницю діяльності; x — значення фактора (чинника) витрат. На практиці витрати, як правило, залежать від декількох факторів витрат, але для побудови функції витрат здебільшого вибирають один чи два найвпливовіші фактори.

Функція витрат полегшує передбачення витрат, тобто прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов діяльності).

Наприклад, комерційний директор підприємства визначив, що його постійні витрати становлять 50 000 грн, а середні змінні витрати на одиницю продукції — 100 грн.

Тому функція витрат підприємства матиме вигляд:

$$Y = 50\,000 + 100X \quad (7.2)$$

Отже, якщо підприємство планує реалізувати 600 одиниць продукції, то загальні витрати становитимуть:

$$Y = 50\,000 + (100 \cdot 600) = 50\,000 + 60\,000 = 110\,000 \text{ грн.}$$

Побудувати функцію витрат можна будь-яким із запропонованих нижче способів, зокрема з допомогою технологічного аналізу, методу аналізу облікових даних, методу вищої—нижчої точки чи методу візуального пристосування.

Технологічний аналіз — це системний аналіз функцій діяльності задля визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатами діяльності.

Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення необхідних операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності.

Перевагою такого аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

Метод аналізу облікових даних передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку.

З метою кращого розуміння суті цього методу використаємо дані такого прикладу.

Приклад 1.

ВАТ «Метеор» за звітний місяць виготовило 200 одиниць продукції. Аналіз витрат підприємства, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, наведено в табл. 7.2.

За результатами наведеного аналізу функція витрат ВАТ «Метеор» може бути описана так: $Y = 3989 + 36,65X$.

Нехай в наступному періоді підприємство планує збільшити обсяг виробництва до 300 одиниць продукції, а витрати на оренду виробничого устаткування будуть збільшені на 100 грн, загальні планові витрати підприємства становитимуть:

$$(3989 + 100) + (36,65 \cdot 300) = 15\,084 \text{ грн.}$$

Таблиця 7.2

**ОБЛІКОВІ ДАНІ ДЛЯ ПОБУДОВИ ФУНКЦІЇ ВИТРАТ,
ГРН**

Стаття витрат	Загальні витрати (У)	Постійні витрати (а)	Змінні витрати	Змінні витрати на одиницю продукції (в)
Сировина і матеріали	4000	—	4000	20,00
Заробітна плата виробничих робітників з відрахуваннями	3000	250	2750	13,75
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	2230	1800	430	2,15
Загальновиробничі витрати	900	900	—	—
Адміністративні витрати	789	789	—	—
Витрати на збут	400	250	150	0,75
Разом	11 319	3989	7330	36,65

Метод аналізу облікових даних досить широко застосовується на практиці. Проте слід враховувати, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера і аналізі минулих подій. Через те його вадою є певна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Певною мірою уникнути зазначених вад можна за допомогою серії спостережень взаємозв'язку між фактором витрат та витратами з допомогою методу вищої — нижчої точки.

Цей метод передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати — це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності.

Для ілюстрації практичного застосування методу вищої—нижчої точки діяльності використаємо дані табл. 7.3. Вони свідчать, що найвищий обсяг діяльності становить 144 машино-години, а найнижчий — 69 машино-годин.

Таблиця 7.3

ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ФУНКЦІЇ ВИТРАТ

Тиждень	Час роботи устаткування, машино-годин	Витрати на обслуговування устаткування, грн
1	102	17 850
2	132	18 165
3	93	15 060
4	108	18 755
5	90	11 550
6	144	21 840
7	117	17 700
8	69	10 650
9	123	19 740
10	141	15 480
11	102	11 280
12	72	14 445

Перенесемо результати спостережень у табл. 7.4 і розрахуємо різницю між витратами у вищій та в нижчій точках діяльності.

Таблиця 7.4

ВИЗНАЧЕННЯ ФУНКЦІЇ ВИТРАТ МЕТОДОМ ВИЩОЇ—НИЖЧОЇ ТОЧКИ

Результат спостереження	Фактор витрат, машино-год.	Витрати на обслуговування устаткування, грн
Найвище значення фактора витрат	144	21 840
Найменше значення фактора витрат	69	10 650
Різниця	75	11 190

Отже, при зростанні обсягу діяльності на 75 машино-годин загальні витрати зросли на 11 190 гривень. Звідси змінні витрати на 1 машино-годину складають:

$$11\ 190 : 75 = 149,2 \text{ грн.}$$

Виходячи з цього, постійні витрати дорівнюють:

$$21\ 840 - (144 \cdot 149,2) = 21\ 840 - 21\ 485 = 355 \text{ грн. або:}$$

$$10\ 650 - (69 \cdot 149,2) = 10\ 650 - 10\ 295 = 355 \text{ грн.}$$

Отже, функція витрат в даному випадку має такий вигляд: $Y = 355 + 149,2X$. **Графічно цю функцію витрат зображено на рис. 7.3.**

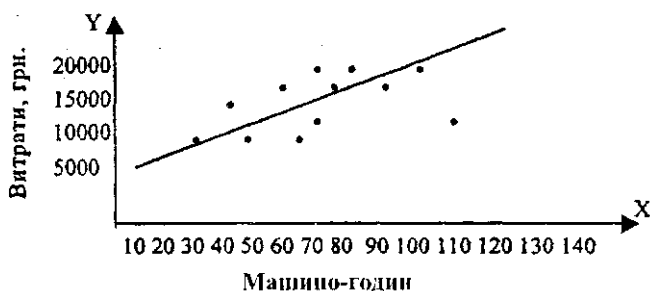


Рис. 7.3. Лінія функції витрат, визначена методом вищої—нижчої точки

Графічне відображення функції витрат дозволяє уникнути ризику помилки, який пов'язаний із застосуванням методу вищої—нижчої точки.

При використанні даного методу лінія функції витрат проводиться через вищу й нижчу точки графіка, ігноруючи всі інші точки. Але якщо всі інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками (рис. 7.4), то функція витрат не відображатиме реальної залежності між витратами та їх фактором.



Рис. 7.4. Пастка методу вищої-нижчої точки

Наступним способом побудови функції витрат є метод візуального пристосування. **Метод візуального пристосування** — це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Охарактеризуємо суть наведеного способу з допомогою прикладу.

Приклад 7.2.

Припустимо, що в нашому випадку аналітик, намагаючись врахувати всі точки на графіку, провів лінію функції витрат такті чином (рис. 7.5):

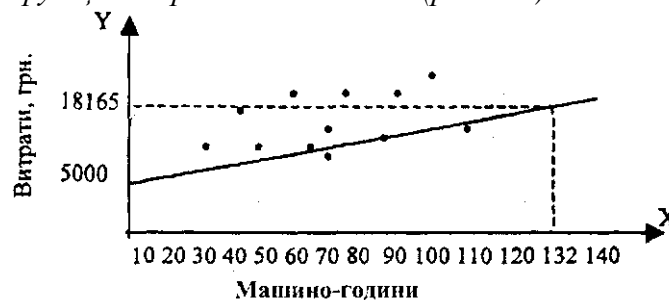


Рис. 7.4. Лінія функції витрат, визначена візуально

З наведеного графіка видно, що постійні витрати становлять 5000 грн. Для розрахунку змінних витрат використовуємо дані при обсязі діяльності 132 машино-години. В цій точці загальні витрати складають 18 165 грн. Отже, змінні витрати дорівнюють:

$$18\ 165 - 5000 = 13\ 165 \text{ грн.}$$

Відповідно змінні витрати на 1 машино-годину становитимуть:

$$13\ 165 : 132 = 99,73 \text{ грн.}$$

Функція витрат у цьому випадку буде:

$$Y = 5000 + 99,73X.$$

Метод візуального пристосування дозволяє уникнути вад методу вищої-нижчої точки, але не уникнути суб'єктивності, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока та несхибності руки аналітика.

Контроль динаміки затрат в управлінні формуванням собівартості

Перспективним напрямком в управлінні формуванням собівартості є контроль динаміки затрат. Він дає змогу виявити тенденції в управлінні формуванням собівартості, оскільки є змога простежити поведінку затрат як в цілому по підприємству чи організації, так і в розрізі окремих структурних підрозділів та статей затрат. Останній являє собою інструмент управління формуванням прибутку за принципом:

Витрати —► Обсяг виробництва —► Прибуток

Ця формула управління вимагає наявності інформації щодо витрат, нормативів, відхилень від стандартних норм і кошторисів, даних калькуляції собівартості окремих видів продукції, обліку результатів реалізації за видами виробів.

На величину валового прибутку мають вплив такі групи факторів:

- відхилення по виторгу від реалізації продукції;
- відхилення від норм виробничих затрат;
- відхилення від норм затрат по реалізації продукції.

Проте велика кількість показників ефективності затрудняє організацію системного контролю і аналізу рівнів і динаміки витрат виробництва та використання їх результатів у прийнятті управлінських рішень. Система контролю й аналізу складається з трьох елементів дослідження:

□ **горизонтального аналізу**— вияв відхилень від минулого періоду або кошторисів за звітний рік:

□ **вертикального аналізу**— дослідження складових частин кожного показника і їх змін у загальній величині відхилень:

□ **трендового аналізу** — вивчення динаміки змін за ряд звітних періодів.

Мета аналізу динаміки затрат — встановлення ціни на продукцію шляхом підбору великої кількості факторів, що дають змогу підтримувати достатній для підприємства чи організації рівень ефективності виробництва.

Як форму попереднього контролю затрат аналіз динаміки витрат застосовує два підходи до реалізації мети: пошук шляхів зниження затрат у процесі розробки виробу та вияв шляхів зниження затрат у процесі виробництва.

Прийняття рішень на тривалий період вимагає застосування першого підходу, а для короткотермінових рішень в аналізі динаміки витрат виробництва необхідний другий підхід. У даному випадку відбувається обговорення наслідків аналізу витрат, які необхідні для пошуку шляхів зниження затрат у процесі виробництва для прийняття короткострокових рішень.

Дослідження динаміки витрат містить аналіз:

- ефективності функціонування підприємства і звітів про використання кошторисів;
- порівняння за ряд звітних періодів фінансових кошторисів, відхилень від нормативів;
- витрат, пов'язаних з ремонтом, придбанням і утриманням устаткування,
- розширення підприємства з метою зниження сукупних витрат виробництва;
- необхідності зняття з виробництва певних видів продукції для підвищення прибутку при тому асортименті, що залишився;
- збільшення обсягу реалізації окремих видів продукції при зниженні на них цін з метою перерозподілу накладних витрат;
- якості і термінів придатності матеріалів, які знаходяться в запасі;
- списання незавершеного виробництва по анульованих замовленнях;
- витрат на пакування і доставку продукції до споживача;
- освоєння випуску нових видів продукції і проведення дослідницької роботи;
- оцінки й підготовки персоналу;
- тенденцій отримання прибутку і загальної фінансової політики підприємства з урахуванням результатів минулого періоду.

Головною частиною аналізу є вибір продукції (продуктів). Перш за все встановлюється зв'язок між продуктом і його складовими частинами, який буде характеризувати виробничі відносини виходячи з фактично затрачених на їх виробництво часу і коштів.

Продукти за своїм зовнішнім виглядом можуть значно відрізнятись один від одного, проте в той же час бути виготовленими в одному технологічному процесі або, навпаки, ззовні бути схожими, проте мати різні методи виробництва і маркетингу. Враховуючи конкуренцію, вибирають продукт за тією чи іншою ознакою. Слід мати на увазі, що вибір за ознакою конкурентоздатності найбільш правильний.

Вибір продуктів за ознакою валового прибутку базується на величині обсягу виробництва. При незначному зниженні прямих затрат і великому обсязі виробництва можуть бути досягнуті хороші результати. У цьому випадку аналітики звертають свою увагу не на минулі дані, а на перспективу. У всьому іншому маржинальність продукту залежатиме від цінової і маркетингової політики підприємства чи організації.

Додатковими принципами вибору продуктів є високий чи низький рівень змінних і постійних витрат. У такому випадку бух-галтер-аналітик пов'язує величину змінних витрат з прибутком та маржинальним вкладом по щодо покриття постійних витрат і отримання чистого прибутку.

Особливий методичний прийом вибору продуктів (робіт) — *метод аналізу вартості*, який означає пошук шляхів зниження витрат шляхом перевірки можливостей заміни частини продукту або зміни у кресленнях чи проектно-кошторисній документації (у разі виконання будівельно-монтажних чи ремонтно-будівельних робіт). Даний метод може бути використаний не всіма підприємствами, а лише тими, де управлінський облік може надати дані і вони будуть математично опрацьовані. Він включає в себе три етапи: визначення призначення кожної деталі (виду робіт), оцінка призначення шляхом порівняння виконуваної функції з величиною затрат за аналогічними об'єктами чи призначенням, розробка альтернативних варіантів, що змінюють вартість.

Інший важливий момент аналізу — дослідження з точки зору використання виробничих потужностей.

Існує п'ять рівнів використання виробничих потужностей, які забезпечують різний обсяг виробництва: теоретичний, практичний, нормальний, очікуваний, фактичний. Останні три рівні служать основою для складання кошторисів непрямих витрат. При цьому нормальний рівень забезпечує максимально можливий обсяг виробництва з урахуванням впливу зовнішніх факторів, що знижують виробничі можливості підприємства чи організації. Він вважається базовим і застосовується для вияву тенденцій зміни величини затрат. Інколи за базовий вибирають очікуваний рівень — обсяг виробництва нормального рівня, скоригований на величину можливих відхилень, очікуваних впродовж планового року.

Вибір того чи іншого рівня використання виробничих потужностей та одиниці виміру використання виробничих потужностей здійснює суттєвий вплив на результати аналізу. В якості одиниць готової продукції виступають: натуральні (метри, кілограми, штуки тощо), відпрацьований час (людино-години, машино-години), пряма заробітна плата.

Наприклад, будь-яке підприємство випускає один вид продукції і має такі показники (табл.

Таблиця 7.5

ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Показник	Нормативні дані на одиницю продукції	Фактичні дані на випуск
Основні матеріали (3 ■ 15 000), грн	45 000	71 680 000 (5120 грн - 14 000)
Нормо-години для випуску одиниці продукції	8	_____
Пряма заробітна плата (8 год-2100), грн	16 800	28 750 (12 500 нормо-год. x 2300)
Загальні змінні витрати (8 год ■ 3925), грн	31 400	50 000 000
Загальні постійні витрати (8 год • 2625), грн	21 000	40 000 000
Нормальний рівень використання виробничих потужностей, од.	2 000	1600

Нормативне рівняння подано показниками за формулою:

Загальні витрати = постійні + змінні

$114\ 200\ \text{грн} = 21\ 000 + 31\ 400 + 16\ 800 + 45\ 000$ — на одиницю продукції;

$228\ 400\ \text{грн} = 42\ 000 + 62\ 800 + 33\ 600 + 90\ 000$ — при нормальному рівні використання потужностей.

В економічній літературі наводиться декілька методичних прийомів аналізу зміни загальних витрат.

Перший варіант передбачає поступову зміну показників у нормативному (бюджетному) рівнянні.

Фактичні затрати	Затрати при фактичних годинах роботи	Затрати при нормо-годинах роботи	Нормативні затрати
190 430 (40 000 + 50 000 + 28 750 + 71 680)	189 942,5 (42 000 + 12 500 x 3925 + 16 800 x 1600 + 45 000 x 1600)	191 120 (42 000 + 12 800 x 3925 + 16 800 x 1600 + 45 000 x 1600)	182 720 (12800-2625 + 12 800-3925 + 16 800- 1600 + 45 000 - 1600)
Відхилення, викликані змінами	в плані 189 942,5 -- 190 430 = ^187,5	продуктивності 191 120 -- 189 942,5 = =+1177,5	ступеня використання виробничих потужностей 182 720- 191 120 = = -8400
Загальне відхилення: 182 720 — 190 430 = -7710,0 тис. грн			

При **другому варіанті** розрахунки базуються на нормативних ставках затрат і фактичних годинах роботи.

Фактичні затрати	Затрати при фактичних годинах роботи	Затрати при фактичних годинах роботи і нормативних	Нормативні затрати

		ставках затрат	
190 430	189 942,5	180 755 (12500-2625 + + 12 500 - 3925 x x 16 800- 1600 + + 45 000- 1600)	182 720
Відхилення, викликані змiнами:	у плані 189 942,5-- 190 430 = -487,5	ступеня використання виробничих потужностей 180 755 -- 189 942,5 = - 9187,5	Продуктивнос ті 182 720- 180 755 = = +1965
Загальне відхилення: 182 720 — 190 430 = -7710,0 тис. грн			

Третій варіант має певні недоліки, оскільки фактичні затрати порівнюють з жорстким кошторисом без урахування змін кошторису.

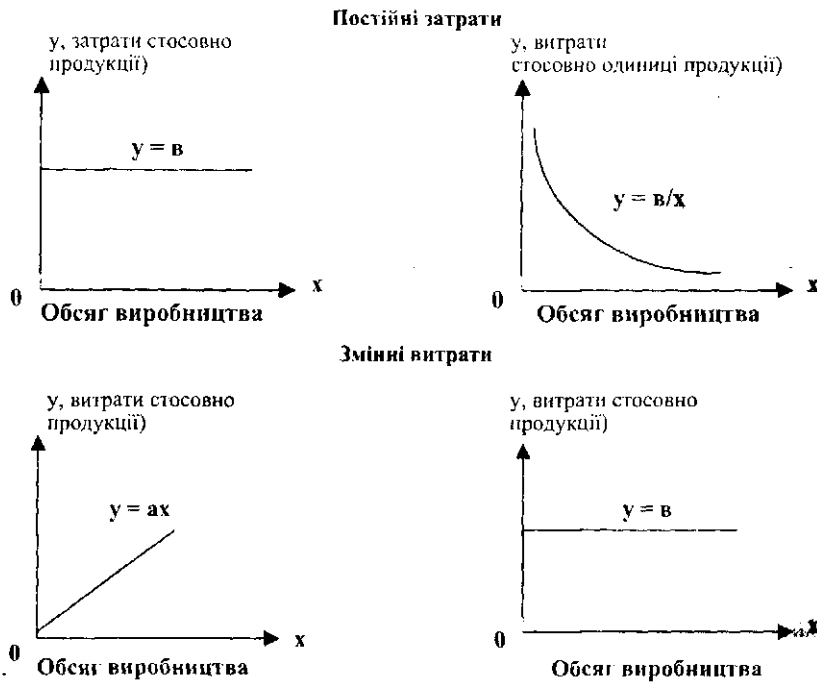
Фактичні затрати	Затрати за стабільним (жорстким) кошторисом	Затрати при фактичних годинах роботи і нормативних ставках затрат	Нормативні затрати
190 430	203 680 (42 000 + 62 800 + + 16 800- 1600 + + 45 000- 1600)	180 755	182 720
Відхилення, викликані змiнами:	у кошторисі 203 680-- 190 430 = +13 250	у використанні виробничих потужностей 180 755 --203 680 = -22 925	продуктивнос ті праці 182 720- 180 755 = = +1965
Загальне відхилення: 182 720 — 190 430 = -7710,0 тис. грн			

Кожний з варіантів аналізу загальних відхилень має позитивні та негативні сторони. Проте у будь-якому випадку аналіз показує вплив невикористаних потужностей на величину відхилень загальних непрямих затрат в доповнення до аналізу прямих затрат і структурних зрушень. Загальний вплив усіх факторів на результативність діяльності підприємства чи організації дає змогу керівникам вибрати такий варіант управління, який, на їх думку, є найкращим.

Застосування математико-статистичних методів для контролю за рівнем собівартості

Витрати мають властивість поводитися по-різному. Під *поведінкою витрат* розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Бувають випадки, що одні і ті ж затрати можуть розглядатися по-різному. Зокрема, постійні стосовно всього обсягу виробництва витрати стають регресуючими стосовно одиниці продукції, а змінні затрати стосовно всієї продукції стають постійними, якщо беруться в розрахунок на один виріб.

Схематично така зміна затрат відображається наступним



чином:

Слід зазначити, що кількість чисто змінних або чисто постійних витрат не така вже й велика. Більшість затрат відноситься до напівзмінних, з яких деякі в більшій мірі, інші в меншій мірі залежать від обсягу виробництва і між цими затратами і обсягом виробництва існує чітко виражена не функціональна, а кореляційна залежність, причому ця залежність може проявлятися дуже

слабо. Це пояснюється ще й тим, що, крім обсягу виробництва (вирішальний фактор), на рівень затрат можуть впливати також рівень організації виробництва, стан матеріально-технічного забезпечення, дотримання режиму економії і багато інших чинників.

Лінійний зв'язок між напівзмінними затратами і обсягом виробництва виражається рівнянням $y = ax + v$. Параметри цієї функції знаходять з рівняння прямої, проведеної через дві точки за формулою:

$$(y - y_1) / (y_2 - y_1) = (x - x_1) / (x_2 - x_1) \quad (7.3)$$

або з оцінки лінійного зв'язку між затратами і обсягом виробництва з системи рівнянь:

$$\begin{aligned} bn + a\sum x &= \sum y \\ b\sum x + a\sum x^2 &= \sum yx, \end{aligned} \quad (7.4)$$

де n — число спостережень; b — параметр рівняння; a — також параметр рівняння (кутовий коефіцієнт при x).

Перший варіант розрахунку, коли рівняння прямої лінії на площині знаходиться по двох точках, є найбільш простим, проте й не зовсім достовірним з причини неточності координат двох точок на площині. Використовувані в розрахунку дані про затрати можуть бути випадковими, не характерними для даного обсягу виробництва або рівня завантаження виробничих потужностей. Стійкі тенденції, будь-які закономірності можна виявити на основі досить репрезентативного статистичного матеріалу, наприклад, даних за декілька суміжних років. Оскільки в окремі періоди затрати можуть вести себе по-різному, то різко зростаючи, то спадаючи.

Значно краще з точки зору точності користуватись вищезазначеною системою рівнянь. За кордоном ці рівняння одержали назву кошторисних рівнянь. Користуючись методами кореляційного і регресійного аналізу, ці рівняння можна знаходити для окремих затрат і всієї її сукупності, оскільки в якості аргумента виступає один і той же фактор (наприклад, обсяг виробництва). Так як при розрахунку кошторисних рівнянь беруться перевірені дані,

що відображають стійкі тенденції за тривалий період, то одержані рівняння володіють великою достовірністю і можуть використовуватися для контролю за рівнем затрат.

Математико-статистичні методи широко використовуються за кордоном для контролю над рівнем собівартості і рентабельності продукції. Одним з них є метод визначення так званої точки перелому або критичної точки (точки рівноваги, беззбитковості), тобто встановлення такого обсягу виробництва, починаючи з якого продукція стає рентабельною.

Нехай підприємство виготовляє продукцію за ціною 5 грн за штуку. Необхідно визначити обсяг продукції до випуску, при якому виробництво перестане бути збитковим і продукція стає рентабельною, якщо постійні затрати складають 40 000 грн, а змінні затрати в розрахунку на виріб — 3 грн. Складемо систему рівнянь:

$$y = 3x + 40\ 000 \text{ (затрати)}$$

$$y = 5x \text{ (випуск)}$$

Розв'язуючи її, знайдемо значення $x = 20\ 000$. Тобто необхідно виготовити не менше 20 000 виробів, щоб виробництво стало рентабельним.

Відобразимо це на рисунку:

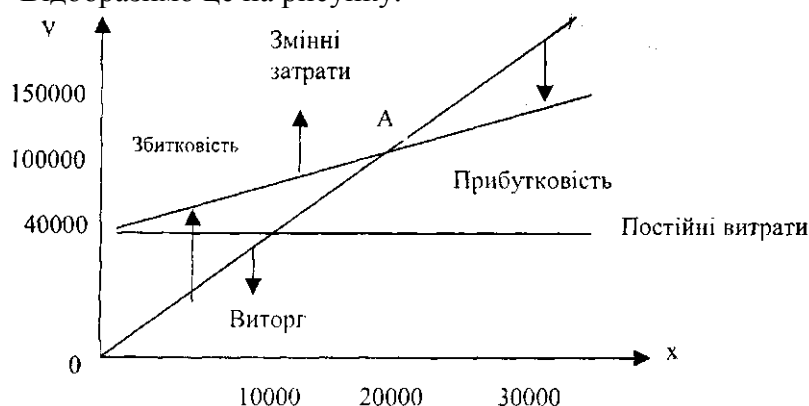


Рис. 7.5. Графік беззбитковості

З наведеного рисунка видно, що при обсязі виробництва в 20 000 штук затрати дорівнюють виторгу, а відтак виторг починає зростати, переганяючи затрати. Вище точки перелому зона показує рентабельність. Точка А з координатами $x = 20\ 000$ і $y = 100\ 000$ називається точкою перелому.

Використання персональних електронно-обчислювальних машин дає змогу значно розширити можливості використання математико-статистичних та економіко-математичних методів у практичній роботі. Вводячи різні дані, можна прогнозувати і аналізувати різні варіанти розв'язків, що впливають на рівень собівартості і рентабельності, а також прогнозувати і собівартість, і, рентабельність.



Контрольні питання для самопідготовки

1. Чим викликана необхідність контролю в управлінні витратами?
2. Які недоліки властиві сучасній системі внутрішнього контролю?
3. Які завдання вирішує організація контролю витрат на підприємстві?
4. З яких елементів складається внутрішній управлінський контроль та у чому його суть?
5. Наведіть перелік загальних положень які б забезпечили ефективність системи внутрішнього контролю.
6. З допомогою яких методів можна вивчити поведінку витрат та у чому полягає їх суть?
7. Яка роль контролю динаміки затрат в управлінні формуванням собівартості?
8. Які Вам відомі методичні прийоми аналізу зміни загальних витрат?
9. Які ви знаєте найбільш поширені математико-статистичні методи контролю за рівнем собівартості?

Тема 7 Аналіз системи « витрати – випуск – прибуток» як інструмент обґрунтування виробничо – маркетингових рішень

7.1 Сутність, завдання та види аналізу витрат

7.2 Аналіз системи «витрати – випуск – прибуток»

У зарубіжній практиці досить широко застосовується аналіз співвідношення «витрати—випуск—прибуток» (*Cost-Volume-Profit Relationships*, або *CVP*). Через оперативність та ефективність цього методу його популярність зростає і в Україні, особливо в останні роки.

За своєю сутністю *CVP*-аналіз є досить простим, базується на легко обчислюваних показниках і дає змогу оперативно оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обґрунтовувати маркетингову стратегію. Із самої назви випливає, що *CVP*-аналіз з'ясовує зв'язок між витратами, рівнем операційної активності та прибутком. Термін «операційна активність» характеризує результативність діяльності підприємства. Для виробничого підприємства вона визначається обсягом виготовленої продукції. При цьому мається на увазі, що всю виготовлену продукцію продано, тобто обсяги виробництва і продажу продукції за певний період збігаються.

Оскільки прибуток — основний результативний показник діяльності підприємства, важливо знати його залежність від двох попередніх показників — витрат й обсягу продукції. Ця залежність ускладнюється тим, що витрати поділяються на змінні й постійні, а обсяги виробництва і продажу продукції мають непрості зв'язки з цінами на окремі вироби. Крім цього, як відомо, не всі змінні витрати є пропорційними, а постійні витрати включають деякі елементи дегресуючих змінних витрат. Це все створює певні труднощі в моделюванні зазначеної залежності.

За *CVP*-аналізу співвідношення «витрати—випуск—прибуток» спрощується і припускається, що в його основі лежать лінійні залежності. Тобто аналіз базується на таких передумовах:

- усі витрати можна чітко поділити на змінні та постійні;
- усі змінні витрати є пропорційними, а постійні не містять елементів дегресуючих витрат і є лише функцією часу;
- ціни на вироби не залежать від обсягу виробництва і в межах розрахункового періоду стабільні.

Ці обмеження означають, що *CVP*-аналіз здійснюється в межах даної виробничої та організаційної структури підприємства, тобто стосується короткострокового періоду. За цих умов функції витрат та обсягу виробництва (продажу) є лінійними. Їх графічну інтерпретацію наведено на рис. 6.1.

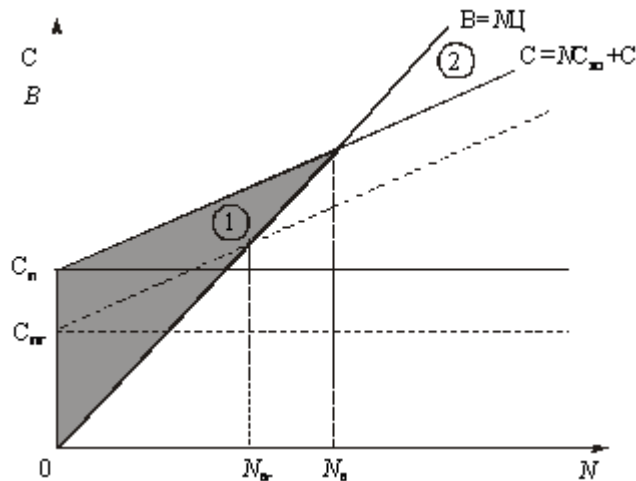


Рис. 6.1. Динаміка витрат (C), виручки (B) та точка беззбитковості (N_б)

У процесі CVP-аналізу обчислюються та аналізуються такі показники:

- маржинальний прибуток (збитки);
- коефіцієнт маржинального прибутку;
- рівноважний обсяг операційної (виробничої) діяльності (точка беззбитковості);
- рівень безпеки операційної діяльності;
- обсяг операційної діяльності (обсяг виробництва), що забезпечує цільову прибутковість;
- операційний ліверидж (операційна залежність), який дає змогу оперативно аналізувати залежність прибутку від динаміки обсягу продукції і структури витрат.

Маржинальний прибуток (іноді його називають покриттям або внеском у прибуток) обчислюється за формулою

$$\text{ПМ} = \text{B} - \text{CЗ} ,$$

де ПМ — величина маржинального прибутку за певний період;

B — виручка від продажу продукції;

CЗ — змінні витрати за цей же період.

Отже, маржинальний прибуток дорівнює постійним витратам та операційному прибутку, тобто прибутку від продажу продукції:

$$\text{ПМ} = \text{СП} + \text{П} ,$$

де П — операційний прибуток.

Відповідно, операційний прибуток, або просто прибуток, є різницею

$$\text{П} = \text{ПМ} - \text{СП} .$$

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку за зміни величини постійних витрат СП, а саме: коли постійні витрати прямують до нуля (СП > 0), прибуток прямує до маржинального прибутку (П > ПМ).

Ці закономірності цінні для аналізу впливу динаміки обсягу виробництва на прибуток. Коли змінюється обсяг виробництва, постійні витрати залишаються на попередньому рівні, тому прибуток змінюється на величину маржинального прибутку. Співвідношення між маржинальним прибутком та обсягом виробництва зручно аналізувати за допомогою відносного показника — коефіцієнта маржинального прибутку (k_{ПМ}):

$$k_{\text{ПМ}} = \frac{\text{ПМ}}{\text{B}} .$$

За даних цін і норм змінних витрат коефіцієнт маржинального прибутку — величина постійна. Тому приріст (зменшення) прибутку можна визначити так:

$$\Delta\Pi = \Delta V k_{\text{ПМ}}.$$

Якщо, наприклад, передбачається збільшити обсяг виробництва і продажу продукції на 60 000 грн. за $k_{\text{ПМ}} = 0,4$, то матимемо приріст прибутку на 24 000 грн. ($60\,000 * 0,4$).

Операційна діяльність з виготовлення продукції або надання послуг вважається врівноваженою, коли виручка від продажу цієї продукції/послуг (дохід) дорівнює сукупним витратам. Цей обсяг продукції називають також точкою беззбитковості, оскільки на графіку в точці, що відповідає його величині, перетинаються функції витрат і виручки (доходу). Зазначений обсяг виробництва — точка беззбитковості — розмежовує сфери збиткового (ділянка 1) і прибуткового (ділянка 2) виробництва (див. рис. 6.1).

Унаслідок наявності постійних витрат (СП) виробництво продукції до певного її обсягу (точка беззбитковості N_6) є збитковим, оскільки загальні витрати в сумі змінних і постійних (С) більші за виручку: $C > V$. Сфера збиткового виробництва ($N_{зб}$) на графіку знаходиться в межах

$$0 \leq N_{зб} < N_6.$$

Зі зростанням обсягу виробництва за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, тобто $C_{30} < Ц$, збитки зменшуються і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю.

На практиці беззбитковий обсяг виробництва обчислюється, як правило, аналітично. Необхідна для цього формула виводиться досить просто. В точці беззбитковості виручка дорівнює сукупним витратам, тобто:

$$N_6 Ц = N_6 C_{30} + СП.$$

Звідси маємо формулу

$$N_6 = \frac{C_{\text{П}}}{Ц - C_{30}}.$$

У чисельнику цієї формули — постійні витрати, у знаменнику — маржинальний прибуток на одиницю продукції (питомий маржинальний прибуток). У стартовий період діяльності підприємства, коли $N = 0$, збитки дорівнюють постійним витратам. Зі збільшенням обсягу виробництва і продажу на один виріб ($\Delta N = 1$) збитки зменшуються на питомий маржинальний прибуток ($Ц - C_{30}$). Після досягнення точки беззбитковості відповідно зростає прибуток.

Беззбитковий обсяг виробництва за наведеною формулою визначається у натуральному вимірі. Це прийнятно для однопродуктового виробництва. У багатопродуктовому виробництві в такому разі виникає проблема розподілу постійних витрат між виробництвами окремих продуктів. Тому за цих умов частіше визначають загальний обсяг беззбиткового виробництва у грошовому вимірі, тобто в обсязі виручки V .

Для виведення формули обчислення беззбиткового обсягу виробництва у грошовому вимірі скористаємось попередньою формулою, помноживши ліву і праву її частини на ціну виробу $Ц$.

У результаті матимемо

$$N_6 Ц = \frac{C_{\text{П}}}{\frac{Ц - C_{30}}{Ц}}.$$

Оскільки $N_{бц} = B_{б}$, а $\frac{Ц - C_{з0}}{Ц}$ — коефіцієнт маржинального прибутку $k_{ПМ}$, то $B_{б} = \frac{C_{п}}{k_{ПМ}}$.

Як видно з викладеного, у точці беззбитковості постійні витрати СП покриваються маржинальним прибутком. Проте не всі постійні витрати є витратами у формі готівкових видатків. Частина з них не потребує грошових виплат, а має форму нарахування. Це передусім амортизаційні відрахування на реновацію основних засобів і нематеріальних активів. Тому являє собою інтерес обсяг виробництва, за якого виручкою від продажу продукції покриваються лише ті витрати, що пов'язані з реальними грошовими виплатами. Назвемо його обсягом (точкою) готівкової беззбитковості. Він обчислюється за формулою

$$N_{бр} = \frac{C_{пг}}{Ц - C_{з0}},$$

де: $N_{бр}$ — обсяг виробництва продукції у натуральному вимірі, що забезпечує готівкову беззбитковість;

$C_{пг}$ — постійні витрати, що потребують виплат готівкою.

Відповідно у грошовому вимірі

$$B_{бр} = \frac{C_{пг}}{k_{ПМ}}.$$

Очевидно, що $N_{бр} < N_{б}$ і $B_{бр} < B_{б}$.

На основі беззбиткового обсягу виробництва визначається рівень безпеки операційної діяльності. Критерієм такої безпеки є ступінь перевищення фактичного (планового) обсягу виробленої продукції над беззбитковим обсягом виробництва. Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності ($k_{б}$) обчислюється так.

- У разі натурального виміру обсягу продукції (однопродуктове виробництво):

$$k_{б} = \frac{N - N_{бр}}{N}.$$

- У разі вартісного (грошового) виміру обсягу продукції (багатопродуктове виробництво):

$$k_{б} = \frac{B - B_{бр}}{B},$$

де N , B — фактичний або плановий обсяг продукції відповідно у натуральному і грошовому вимірі.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на прибутковість діяльності. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу виробництва до точки рівноваги, і навпаки, з його зниженням такий ризик зростає. Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах визначається передусім обсягом вироблення і продажу продукції. Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни, то на величину прибутку істотно впливає й структура витрат, а саме їх поділ на змінні та постійні.

За аналізу залежності прибутку від операційної активності розглядаються такі два питання:

- який обсяг виробництва забезпечує цільовий прибуток підприємства?

- як реагує величина прибутку на зміну обсягу виробництва?

Послідовно розглянемо їх.

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому постає питання: скільки треба виготовляти і продавати продукції за певних цін і рівня витрат, аби зазначений прибуток забезпечити? Такий обсяг продукції обчислюється за формулами:

- за натурального виміру обсягу продукції

$$N_{\text{ц}} = \frac{C_{\text{п}} + \Pi_{\text{ц}}}{\text{ц} - C_{\text{зо}}},$$

або

$$N_{\text{ц}} = N_{\text{б}} + \frac{\Pi_{\text{ц}}}{\text{ц} - C_{\text{зо}}};$$

- у разі вартісного виміру обсягу продукції

$$V_{\text{ц}} = \frac{C_{\text{п}} + \Pi_{\text{ц}}}{k_{\text{пм}}},$$

або

$$V_{\text{ц}} = V_{\text{б}} + \frac{\Pi_{\text{ц}}}{k_{\text{пм}}},$$

де:

$N_{\text{ц}}$, $V_{\text{ц}}$ — обсяг продукції, що забезпечує цільовий прибуток відповідно у натуральному і грошовому вимірі;

$\Pi_{\text{ц}}$ — цільовий прибуток.

Тепер звернемося до відносної реакції прибутку на зміну обсягу виробництва. Цей аспект аналізу називають також операційною залежністю. Вона визначається за допомогою такого показника, як операційний ліверидж (важіль). Він обчислюється за формулою

$$L = \frac{\Pi_{\text{м}}}{\Pi},$$

тобто операційний ліверидж є відношенням маржинального прибутку до операційного прибутку.

Величина L — операційний ліверидж — показує, на скільки відсотків зміниться прибуток за зміни обсягу продукції (операційної активності) на 1 %.

Якщо, наприклад, $L = 2$, то за збільшення обсягу виробництва на 10 % прибуток зросте на 20 %. Прибуток зростає випереджаючими темпами стосовно збільшення обсягу виробництва, тому що є постійні витрати, які не реагують на його зміну. Операційний ліверидж істотно залежить від частки постійних витрат у сукупних витратах підприємства. З її зростанням величина L збільшується, і навпаки. Чим більша величина операційного лівериджу, тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягів виробництва і продажу продукції.

Тема 8 Методи цільового формування структурного аналізу та зниження витрат

- 8.1 Методика розподілу загально виробничих витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників.
- 8.2 Методика розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування на основі собівартості машино-години роботи.
- 8.3 Розподіл адміністративних витрат і витрат на збут у разі калькулювання за повними витратами.

Зниження витрат підприємства досягається:

1. За рахунок зниження витрат сировини і матеріалів, палива та енергії на одиницю продукції;
2. Зменшення розміру амортизаційних відрахувань у розрахунку на одиницю продукції;
3. Зниження витрат на заробітну плату;
4. Скорочення адміністративно-управлінських витрат;
5. Ліквідація непродуктивних витрат та втрат.

Методи прогнозування собівартості нових виробів на етапі їх розробки і освоєння виробництв.

1. **Метод питомих витрат** - собівартість обчислюється на одиницю основного параметру виробу (потужність двигунів, об'єм холодильників).

Методи калькулювання собівартості продукції:

- ***позамовний*** – характерний для індивідуальних і дрібносерійних виробництв. На виготовлення виробу збираються витрати виробництва за замовленнями на основі яких відкриваються картки. В них відображається що повинно бути виконано, в якій кількості в який термін.

- ***попередільний*** – застосовується у виробництвах в яких технологічний процес чітко поділяється на окремі фази (переділи). Виробнича собівартість обчислюється по кожному переділу окремо по мірі виготовлення продукції. Витрати на виробництво формуються по виробам, при цьому прямі витрати відносяться на конкретні види виробів, а загально виробничі збираються протягом місяця і розподіляються між виробами в кінці місяця.

- ***попроцесний*** – різновиди:

- А) простий;
- Б) повиробничий;
- В) подетальний;
- Г) попродуктовий.

Використовується в тих виробництвах, де технологічний процес не складний, витрати на виробництво узагальнюються в цілому по виробничому процесу і ділиться на кількість продукції. Характерний для масового виробництва і стійкої номенклатури що випускається протягом тривалого часу.

- ***нормативний*** – складається нормативна калькуляція за діючими виробничими нормами враховується технологія виробництва.

Методи розподілу комплексних статей витрат:

1. пропорційно основній зарплаті основних робітників;
 2. пропорційно обсягу виробництва;
3. по витратам на одну годину експлуатації машин за встановленими нормами.

Ринкові відносини постійно висувають нові вимоги до управлінського обліку виробничої діяльності. Можна виділити два підходи до вирішення проблеми розвитку обліку.

Перший підхід орієнтований на удосконалення калькулювання і системи контролю за витратами по кожному виду продукції, робіт і послуг. Він характеризується поділом всіх витрат на прямі і непрямі. Системи обліку витрат при цьому передбачають відображення повних витрат.

Другий підхід спрямований на удосконалення системи управління витратами, методики прийняття управлінських рішень залежно від кон'юнктури ринку та інших зовнішніх факторів. Він характеризується поділом витрат на змінні і постійні.

Системи обліку витрат передбачають відображення залежності витрат від обсягу і структури випущеної готової продукції на основі обліку часткових витрат. Перший підхід орієнтований на виробництво, другий — на ринок.

Розглянемо детальніше сучасні системи обліку, які створені на основі обліку повних і неповних (часткових) витрат.

На базі обліку повних витрат створені такі системи: облік відносних індивідуальних витрат; облік витрат за факторами виробництва; функціональний облік витрат; структурний облік витрат; облік витрат, що постійно розподіляються.

Облік відносних індивідуальних витрат — варіант, при якому за місцями виникнення, центрами відповідальності та на готову продукцію відносять тільки ті витрати, які мають пряме відношення до них. В результаті цього зникають загальні непрямі витрати і всі витрати розглядаються як прямі. В номенклатуру об'єктів калькулювання входять сфери реалізації, групи замовників, окремі замовлення і комплекти замовлень. Поділ витрат на постійні і змінні здійснюється залежно від використання виробничих потужностей, кількості замовників, їх частоти і обсягів. Паралельно з обліком витрат організується облік доходів, які відповідають цим витратам. Така система дозволяє визначити, яка частина доходів покриває витрати, а яка частина формує чистий прибуток.

Облік витрат за факторами виробництва — варіант, при якому витрати групуються за факторами, які визначають виробничий процес: витрати робочої сили, знарядь праці і матеріалів. Витрати на спожиті ресурси накопичуються в залежно від фази господарського циклу (див. рис. 6.1).

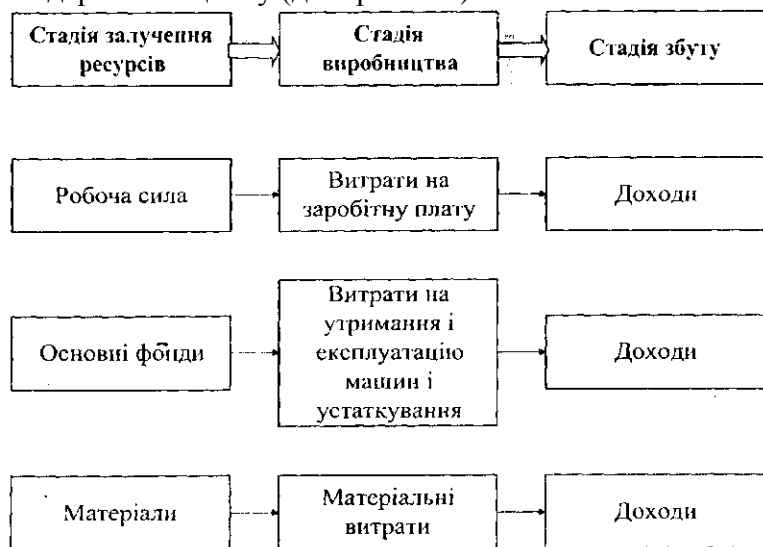


Рис. 6.1. Спрощена схема обліку витрат і доходів за стадіями виробничого процесу

В основі побудови системи — різні способи нагромадження витрат на стадії придбання ресурсів, формування запасів і їх використання. Витрати формуються, відповідно, в розрізі кожного виробничого фактора і кожної фази господарського циклу.

Облік дає інформацію про необхідність витрат, пов'язаних із застосуванням тих або інших управлінських рішень щодо накопичення ресурсів, ступеня їх використання, зміни обсягів виробництва, асортименту продукції, підготовки і експлуатації устаткування, підвищення продуктивності устаткування та інших виробничих факторів. Такий підхід не допускає включення до складу витрат, які викликані невикористанням будь-яких ресурсів.

Функціональний облік витрат на виробництво — це варіант, основна ідея якого полягає у повному використанні виробничого і організаційного потенціалу. Система передбачає чітке розмежування функцій і зміну результатів їх використання.

Витрати в цій системі групуються по кожній функції (безпосередні функції підприємства, допоміжні, обслуговуючі), визначається їх залежність від обсягу продукції,

що випускається, і зміни витрат в часі. Система функціонального обліку дозволяє інтегрувати планові і фактичні дані, встановити контроль за використанням виробничих потужностей підприємства.

Структурний облік витрат на виробництво — варіант, при якому витрати групуються у трьох розрізах: 1) прямі; 2) загальні змінні; 3) структурні, які складаються з короткострокових і довгострокових.

Короткострокові витрати — це витрати, пов'язані з підтриманням виробничого потенціалу при заданому ступені інтенсивності роботи машин і устаткування; витрати на заробітну плату, які не були включені до загальних змінних витрат.

Довгострокові витрати — це витрати, пов'язані з досягненням як поточних (до року), так і перспективних (більше року) цілей. Основною ознакою групування структурних витрат є мета управлінських рішень і час їх прийняття. Облік довгострокових витрат ведуть у зіставленні з можливими доходами від реалізації готової продукції. Структурні довгострокові витрати розподіляються між видами продукції пропорційно очікуваних доходів. Останні прогножуються комерційним відділом.

Ця система обліку полегшує виявлення результатів по кожному управлінському рішенню, що приймається.

Облік витрат, що постійно розподіляються на виробництво, варіант, який передбачає розподіл витрат в три етапи: 1) включення до собівартості прямих пропорційних витрат; 2) віднесення до собівартості змінної частини загальних витрат; 3) розподіл за вилами ітолукупії загальних постійних витрат. Відмінною рисою цієї системи є застосування способів розподілу постійних загальних витрат за видами продукції. Один із способів припускає розрахунок коефіцієнтів:

Загальний коефіцієнт ($K_{заг}$) призначений для розподілу постійних витрат пропорційно до змінних витрат:

$$K_{заг} = \frac{ПВ}{ЗВ} \cdot 100\% \quad (6.3)$$

Коефіцієнт матеріальних витрат виробництва ($K_{мв}$) — за його допомогою розподіляються постійні транспортно-заготівельні витрати:

$$K_{мв} = \frac{ПТЗВ}{ЗВ} \cdot 100\% \quad (6.4)$$

Коефіцієнт постійних витрат основного виробництва ($K_{пвов}$) аналогічний загальному коефіцієнту:

$$K_{пвов} = \frac{ПВОВ}{ЗВ} \cdot 100\% \quad (6.5)$$

Коефіцієнт постійних адміністративно-управлінських витрат ($K_{паув}$) застосовується для розподілу витрат на управління:

$$K_{паув} = \frac{ПАУВ}{ЗВ} \cdot 100\% \quad (6.6)$$

Коефіцієнт постійних комерційних витрат ($K_{пкв}$):

$$K_{пкв} = \frac{ПКВ}{ЗВ} \cdot 100\% \quad (6.7)$$

При послідовному розподілі витрат, який дозволяє регулювати величину очікуваного прибутку на виріб, застосовується інший спосіб, що передбачає розрахунок наступних коефіцієнтів:

Коефіцієнт постійних витрат виробничих цехів ($K_{пвц}$) застосовується для визначення повної виробничої собівартості:

$$K_{пвц} = \frac{ПВЦ - ПВУР}{БП} \quad (6.8)$$

Коефіцієнт постійних витрат по управлінню та реалізації готової продукції ($K_{пвур}$) використовується для визначення повної собівартості:

$$K_{\text{ПВУР}} = \frac{\text{ПАУВ} + \text{ПКВ}}{\text{МД} - (\text{ПВ} - \text{ПВУР})}, \quad (6.9)$$

де ПВ — загальні постійні витрати; ЗВ — загальні змінні витрати; ПТЗВ — постійні транспортно-заготівельні витрати;

ПВОВ — постійні витрати основного виробництва; ПАУВ — постійні адміністративно-управлінські витрати; ПКВ — постійні комерційні витрати; ПВВЦ — постійні витрати виробничих цехів; ПВУР — постійні витрати на управління та реалізацію готової продукції; МД- маржинальний дохід.

На базі обліку часткових витрат розроблені наступні системи: багатоступінчастий облік витрат; облік відшкодування постійних витрат, облік відшкодування стандартних витрат.

Багатоступінчастий облік витрат на виробництво — варіант, при якому накопичують націнку (маржу) для покриття витрат на кожному рівні (ступені). Система використовується для оцінки зростання виробництва конкретних видів продукції, рентабельності окремих підрозділів підприємства і знаходження нижньої границі для відпускних цін. Основою системи є поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані. Облікові процедури системи багатоступінчастого обліку зображені на рис. 6.2.

Обчислення результатів по кожному підрозділу — центру відповідальності формує інформацію для адміністрації підприємства про розмір бруто-прибутку, отриманого кожним підрозділом, і можливості його використання для стимулювання трудових колективів.

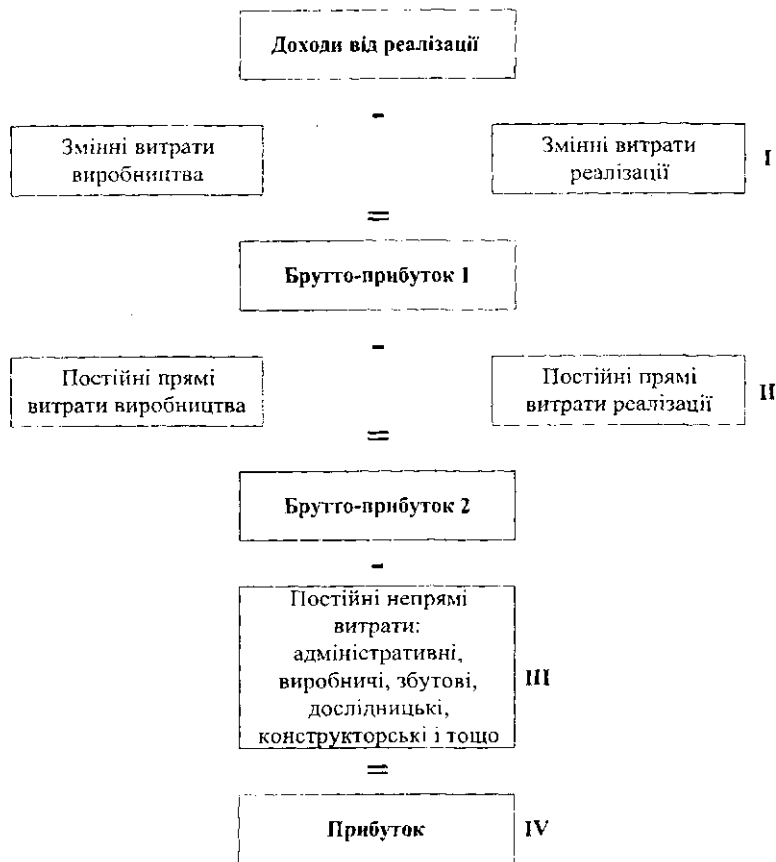
Облік відшкодування постійних витрат на виробництво — варіант, основна суть якого визначається з'єднанням обліку змінних витрат з обліком повних витрат. Ця система обліку має багато спільного з багатоступінчастим обліком. Так, спочатку порівнюють ринкову ціну із собівартістю, потім по кожній стадії виробничого процесу встановлюється, в якій мірі ціна покриває витрати.

При невідомій ціні беруть прямі змінні витрати на одиницю продукції і до кожної наступної сходинки додають постійні витрати.

Облік відшкодування стандартних витрат на виробництво — варіант, який ґрунтується на тому, що між обсягом виробництва і витратами існує жорстка лінійна залежність. У цьому випадку в обліку виділяють постійні і пропорційно змінні витрати за місцями їх виникнення. Розрахунок відхилень виконують за методикою нормативного обліку, тобто за допомогою еластичного кошторису. Фактично витрати розраховують додаванням до суми нормативних витрат виявлених відхилень.

Крім перелічених варіантів сучасних систем обліку витрат на виробництво, використовується багато змішаних. Основним оціночним показником в цих системах виступає *результат-брутто*

(маржинальний дохід). Він розраховується як різниця між доходами від реалізації і змінними витратами. Постійні витрати в цих системах виступають як єдине ціле без відношення до окремих виробів, що спрощує облік.



- I — Змінні індивідуальні витрати;
- II — Постійні витрати, які включені в собівартість конкретних видів продукції, груп однорідної продукції;
- III — Постійні витрати за місцями виникнення і центрами відповідальності;
- IV — Прибуток

Рис. 6.2. Облікові процедури багатоступінчастої системи обліку витрат на виробництво

Усі розглянуті так звані ринкові системи мають певні переваги і вади, які можуть бути використані або усунені при прийнятті рішень у різних часових періодах.

Управління виробничими затратами в умовах використання зарубіжних систем обліку і калькулювання

Значний вплив на управління витратами мають системи і методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості, які використовуються за рубежом. Найбільшого поширення набули традиційні для зарубіжжя системи калькулювання на базі повних затрат і на базі змінних затрат. За останні роки акцент зміщується в сторону застосування калькулювання на основі діяльності. Поряд з цим значна увага надається використанню «ста-ндарт-косту» і «директ-костингу». Охарактеризуємо дещо детальніше суть кожного із названих методів обліку затрат на виробництво.

Управління виробничими затратами на базі повної собівартості

Калькулювання повних затрат — це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих затрат.

Схематично структура формування повних витрат показана на рис. 6.3.

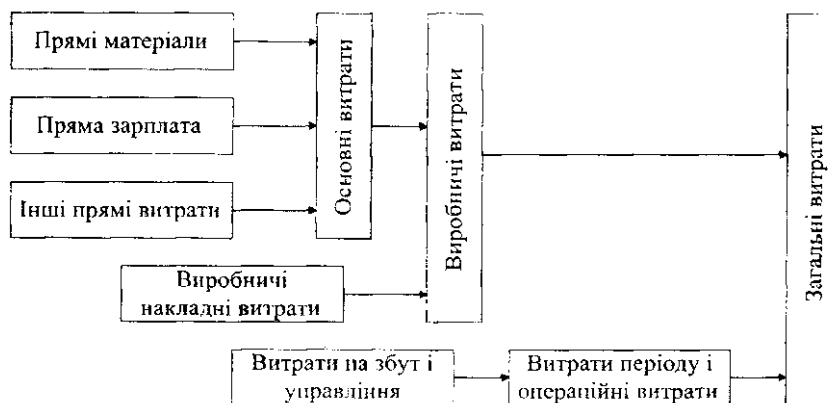


Рис. 6.3. Калькулювання повних витрат

Калькулювання повних витрат здійснюється, як правило, по замовленнях або по процесах.

При цьому методика калькулювання нагадує вітчизняну, зокрема, в процесі використання калькулювання по замовленнях, прямі затрати в момент їх виникнення відносяться безпосередньо на те чи інше замовлення.

Для узагальнення витрат та калькулювання собівартості використовується відомість (картка) обліку витрат. У цьому обліковому реєстрі нагромаджуються усі фактичні витрати, пов'язані з виконанням замовлення.

Матеріальні цінності, що були витрачені для виконання замовлення, відображаються у відомості на підставі вимог або накладних.

Пряма заробітна плата переноситься у відомість з нарядів чи карток обліку робочого часу.

Накладні витрати розподіляються між замовленнями щомісяця пропорційно до встановленої бази розподілу (до прямої зарплати, машино-годин тощо).

Після закінчення замовлення на підставі даних відомості обліку витрат визначається його собівартість.

Фактична собівартість замовлення розраховується шляхом підсумовування всіх витрат, здійснених з моменту початку робіт.

У свою чергу, незавершене виробництво визначається сумою фактичних витрат по кожному незакінченому замовленню.

Що ж стосується калькулювання по процесах, то воно об'єднує в собі вітчизняний попроцесний і попередільний методи.

Складність калькулювання по процесах залежить від кількості процесів та технології обробки, наявності і величини незавершеного виробництва.

Простий метод калькулювання може бути застосований підприємствами, що здійснюють виробництво однорідної продукції (гідроелектростанції, видобуток нафти, газу, вугілля тощо).

У цих підприємствах немає незавершеного виробництва або його величина така незначна, що дозволяє не враховувати його в процесі калькулювання.

Тому в цих виробництвах облік витрат ведеться по підприємству загалом, а фактична собівартість продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду (місяця).

Процес калькулювання ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє різні види продукції і постійно має значний обсяг незавершеного виробництва. У такому разі облік організується по кожному виду продукції (групі однорідних видів продукції), а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюється з урахуванням залишків незавершеного виробництва, тобто фактична собівартість виготовленої продукції

визначається як сума незавершеного виробництва на початок місяця та витрат на виробництво продукції протягом місяця і різниці незавершеного виробництва на кінець місяця.

Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними оперативного обліку і оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції.

Еквівалентна одиниця готової продукції— це вимір продукції, обробленої за звітний період.

Кількість еквівалентної одиниці готової продукції визначається помноженням кількості оброблених виробів на відсоток їх готовності.

Тобто якщо підприємство виготовило за місяць 8000 одиниць продукції, а ще 1000 одиниць наполовину, то витрати підприємства еквівалентні витратам на виготовлення 8500 одиниць готової продукції:

$$8000 + ((1000 \cdot 50\%) \cdot 100) = 8500.$$

Калькулювання по процесах при такому підході включає:

- розрахунок кількості еквівалентних одиниць;
- визначення виробничих витрат;
- калькулювання собівартості еквівалентної одиниці продукції;
- калькулювання собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

При цьому розрахунок кількості еквівалентних одиниць та калькулювання їх собівартості залежить від одиниць запасів, що його використовує підприємство. За міжнародними стандартами обліку (стандарт № 2) в країнах ринкової економіки застосовують декілька способів (методів) оцінки запасів.

Важливішими з них є:

1. Перше надходження — перший видаток («FIFO»).
2. Середньозважена собівартість.
3. Останнє надходження — перший видаток («LIFO»).
4. Ідентифікована собівартість конкретної партії.
5. Наступне надходження — перший видаток («NIFO»).

Управління виробничими затратами на базі змінних витрат

Калькулювання змінних витрат — це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

Принципова відмінність системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат (рис. 6.4).



Рис. 6.4. Калькулювання повних та змінних витрат

У системі калькулювання повних витрат у собівартість продукції включаються всі виробничі витрати. Відповідно усі вони (як змінні, так і постійні) розподіляються між виробами і включаються у собівартість незавершеного виробництва та готової продукції.

В умовах використання системи калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. В результаті у собівартість не завершеного виробництва і готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.

Система калькулювання змінних витрат дозволяє визначити маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу прибутковості та прийняття управлінських рішень.

Маржинальний дохід (МД) — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами підприємства.

$$\text{МД} = \text{Продажі} - \text{Змінні витрати} . \quad (6.10)$$

Маржинальний дохід, відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат та формування прибутку.

З урахуванням цього можна визначити цей показник так:

$$\text{МД} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток} . \quad (6.11)$$

На відміну від традиційного звіту про прибуток, звіт, побудований на основі калькулювання змінних витрат, відображає маржинальний дохід або декілька показників маржинального доходу: виробничий, загальний тощо.

Для визначення впливу системи калькулювання витрат на фінансовий результат діяльності підприємства і структуру його звітності використаємо дані, наведені в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

ДАНІ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЗА 1 КВАРТАЛ ЗВІТНОГО РОКУ

Показники	Місяць		
	1	2	3
1. Вироблено одиниць	2000	2000	2000
2. Реалізовано, одиниць	2000	1500	2500
3. Ціна за одиницю, дол	100	100	100
4. Змінні витрати на одиницю, дол:			
— виробничі	50	50	50
— на управління та збут	20	20	20
5. Постійні витрати, дол:			
— виробничі	16 000	16 000	16 000
— на управління та збут	8000	8000	8000

На основі даних таблиці складемо звіт про прибуток підприємства, прокалькулювавши змінні і повні витрати, (табл. 6.2 і 6.3)

Таблиця 6.2

ЗВІТ ПРО ПРИБУТОК (СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ ВИТРАТ), ДОЛ

Показники	Місяць		
	1	2	3
1. Дохід (виторг) від реалізації	200 000	150 000	250 000
2. Собівартість реалізованої продукції	(100 000)	(75 000)	(125 000)
3. Виробничий маржинальний дохід	100 000	75 000	125 000
4. Змінні операційні витрати	(40 000)	(30 000)	(50 000)
5. Загальний маржинальний дохід	60 000	45 000	75 000
6. Постійні витрати	(24 000)	(24 000)	(24 000)
7. Операційний прибуток	36 000	21 000	51 000

Таблиця 6.3

ЗВІТ ПРО ПРИБУТОК

Показники	Місяць		
	1	2	3
1. Дохід (виторг) від реалізації	200 000	150 000	25 0000
2. Собівартість реалізованої продукції	(116 000)	(87 000)	(145 000)
3. Валовий прибуток	84 000	63 000	105 000
4. Операційні витрати	(48 000)	(38 000)	(58 000)
5. Операційний прибуток	36 000	25 000	47 000

Порівняння звітів про прибуток, складених різними методами, дає такий результат:

	Прибуток, до.		
	січень	лютий	березень
Калькулювання змінних витрат	36 000	21 000	51 000
Калькулювання повних витрат	36 000	25 000	47 000

Отже, у січні прибуток, розрахований різними методами, збігається, а в лютому та в березні існує різниця на суму 4000 дол.

Причиною цієї різниці є розбіжності обсягів виробництва та реалізації в лютому та в березні.

У лютому було вироблено 2000 одиниць продукції, а реалізовано тільки 1500 одиниць.

Отже, на кінець лютого мав місце запас готової продукції — 500 одиниць, оцінка якого здійснювалась так:

1. Калькулювання змінних витрат:

$$500 \text{ од.} \cdot 50 \text{ дол} = 25 \text{ 000 дол.}$$

повних витрат:

$$(500 \text{ од.} \cdot 50 \text{ дол}) + ((16 \text{ 000} / 2000) \cdot 500 \text{ од.}) = 25 \text{ 000} + 4000 = 29 \text{ 000 дол.}$$

Як бачимо, повна виробнича собівартість запасів більша, ніж їх оцінка через калькулювання змінних витрат, на 4000 дол, тобто на суму розподілених постійних накладних витрат. Внаслідок цього загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання повних витрат, менші ніж загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат, саме на 4000 дол, що зумовило різницю у величині операційного прибутку.

У березні, навпаки, обсяг реалізації перевищує обсяг виробництва на 500 одиниць за рахунок реалізації запасів, накопичених у лютому.

Внаслідок цього загальні витрати у звіті про прибуток за системою калькулювання повних витрат на 4000 дол більші ніж загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат.

Різниця у прибутку може бути розрахована за формулою:

$$\text{Різниця прибутку} = \frac{\text{Зміна величини запасів}}{\text{готової продукції}} \cdot \frac{\text{Бюджетна ставка розподілу постійних накладних витрат}}{\text{розподілу постійних накладних витрат}} \quad (6.12)$$

У нашому прикладі ставка розподілу постійних накладних витрат становить 8 дол на одиницю $(16\ 000 : 2000)$.

Виходячи з цього: $500 \text{ одиниць} \cdot 8 \text{ гр.} = 4000 \text{ дол.}$

Слід зазначити, що така формула може бути застосована ліпше в умовах, коли не було зміни у залишках незавершеного виробництва і не змінювалась бюджетна ставка розподілу постійних виробничих накладних витрат.

В інших випадках слід користуватися такою формулою:

$$\text{Різниця прибутку} = \frac{\text{Постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів на кінець періоду}}{\text{Постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів на початок періоду}} \quad (6.13)$$

На підставі зробленого аналізу можемо зобразити вплив калькулювання повних та змінних витрат на прибуток таким чином (табл. 6.4):

Таблиця 6.4

ВПЛИВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНИХ ТА ЗМІННИХ ВИТРАТ НА ПРИБУТОК

Співвідношення обсягів виробництва та продажу	Виробництво > продажу	Виробництво < продажу	Виробництво продажу
Вплив на запаси	Збільшення	Зменшення	Немає змін
Вплив на загальні витрати поточного періоду	Повні витрати < Змінних витрат	Повні витрати > Змінних витрат	Повні витрати Змінним витратам
Співвідношення прибутку	Повні витрати > Змінних витрат	Повні витрати < Змінних витрат	Повні витрати Змінним витратам

Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо: оптимізації виробничої програми; ціноутворення; купування чи виготовлення комплектуючих виробів; розширення або скорочення виробництва певної продукції тощо. Для ілюстрації можливостей системи калькулювання змінних витрат розглянемо приклад.

Підприємство виготовляє три види продукції А, В і С і має такий результат діяльності за звітний період (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА У РОЗРІЗІ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПРОДУКЦІЇ

№ з/п	Показники	Виріб			Разом
		А	В	С	
	Кількість реалізованої продукції, од.	5000	6000	2000	X
	Ціна за одиницю, дол	2	5	10	X
	Виторг, дол	10 000	30 000	20 000	60 000
	Прямі матеріали, дол	4000	15 000	10 000	29 000
	Пряма заробітна плата, дол	2000	6000	6000	14 000
	Виробничі накладні витрати, дол:				
	— змінні	1000	1000	2000	4000
	— постійні	2000	2000	3000	7000
	Разом собівартість, дол	9000	24 000	21 000	54000
	Прибуток (збиток), дол	1000	6000	(1000)	6000

Наведений розрахунок було зроблено шляхом калькулювання повних витрат і він показує, що виріб С є збитковим.

Отже, керівництво підприємства може розглядати питання про припинення виробництва виробу С. На думку керівництва, це дозволить уникнути збитку 1000 дол, тобто збільшить прибуток на цю суму.

Але спробуємо подивитись на цю ситуацію під кутом зору калькулювання змінних витрат.

Для цього перетворимо дані табл. 6.5 у Звіт про прибуток, що містить показники маржинального доходу (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

АНАЛІЗ НА ОСНОВІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ ВИТРАТ, ДОЛ

Показники	Виріб			Разом
	А	В	С	
Дохід (виторг) від реалізації	10 000	30 000	20 000	60 000
Змінні витрати	7000	22 000	18 000	47 000
Маржинальний дохід	3000	8000	2000	13 000
Постійні накладні витрати	X	X	X	7000
Прибуток	X	X	X	6000
Без виробу С:				
Маржинальний дохід	3000	8000	—	11 000
Постійні витрати				7000
Прибуток				4000

Аналіз ситуації на основі калькулювання змінних витрат свідчить, що в разі припинення виробництва виробу С підприємство втратить маржинальний дохід на суму 2000 дол, що, відповідно, призведе до зменшення прибутку на цю суму.

На перший погляд маємо парадоксальний висновок: зняття з виробництва збиткового виробу зменшує прибуток підприємства.

Але слід враховувати, що хоч виріб С і є збитковим, він робить свій внесок у покриття постійних витрат підприємства.

Це впливає з концепції маржинального доходу.

Отже припинення виробництва виробу С доцільне тільки в разі відповідного скорочення постійних витрат або заміни його іншим виробом, який забезпечить більший маржинальний дохід.

Ця система калькулювання має як прибічників, так і критиків, оскільки в неї є як переваги, так і вади.

Перевагами системи калькулювання змінних витрат є:

1) звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат, більшою мірою відповідають інтересам керівників підприємства, оскільки приймаються точні рішення і здійснюється оцінка окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, категорій замовників тощо);

2) спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, що необхідні для виготовлення певних виробів;

3) величина операційного прибутку перебуває у прямій залежності від обсягу реалізації.

Вадами системи калькулювання змінних витрат вважають:

1) звітність підприємства, складена на основі калькулювання змінних витрат, не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам податкової системи;

2) для розподілу витрат на змінні та постійні потрібні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат;

3) для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація про повні витрати підприємства, що потребує додаткових витрат на розподіл постійних витрат позасистемним шляхом.

Узагальнення досліджень практики використання системи калькулювання в різних країнах свідчить, що компанії багатьох розвинутих країн ведуть облік та управління на основі калькулювання повних витрат. З метою наочності наведемо таку таблицю (табл. 6.7):

Таблиця 6.7

ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА РУБЕЖЕМ [4]

Країна	Система калькулювання	
	змінних витрат, %	повних витрат, %
США	31	69
Канада	48	52
Австралія	33	67
Японія	31	69
Швеція	42	58
Великобританія	52	48

При цьому компанії, що використовують систему калькулювання змінних витрат, застосовують різний підхід до постійних виробничих витрат. Дані з цього приводу наведені у табл. 6.8.

**ПІДХОДИ ЗАРУБІЖНИХ ФІРМ ЩОДО ПОСТІЙНИХ
ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ (4)**

№ п/п	Підхід	Австра- лія, %	Япо- нія, %	Велико- британія, %
/	2	3	4	5
1	Пропорційний розподіл між запасами та собівартістю реалізованої продукції в кінці року	41	39	25
2	Використання змінних витрат протягом року і перехід до повних витрат в кінці року	11	8	4
3	Паралельне використання двох систем калькулювання	23	33	31
4	Постійні виробничі витрати списуються на витрати періоду	25	3	35
5	Інші	0	17	5
Разом		100	100	100

Управління виробничими затратами на основі діяльності

За останні роки у розвинутих країнах світу спостерігається відхід від традиційних методів обліку та контролю виробничих затрат, пошук ефективніших засобів підвищення якості продукції та зниження її собівартості.

Розвиток техніки, впровадження гнучких технологій на основі комп'ютерів призвели до зміни структури витрат, спрощення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу.

У свою чергу, посилення конкуренції на світовому ринку обмежує можливість зростання прибутку за рахунок підвищення цін.

На початку 80-х років ХХ століття економіка США та країн Західної Європи відчула сильний натиск з боку компаній Японії, а пізніше і Південної Кореї та інших країн Південно-Східної Азії, що розвивалися швидкими темпами. Загроза зниження прибутку і втрати впливу на традиційних ринках збуту змусила керівництво багатьох компаній переглянути принципи управління витратами, щоб скоротити час виробництва, поліпшити якість продукції та знизити непродуктивні витрати.

При цьому з'ясувалося, що традиційні методи калькулювання мають певні вади, які обмежують їх застосування в сучасних умовах. Наприклад, традиційне калькулювання змінних витрат передбачає, що всі постійні витрати є періодичними і повинні оплачуватись незалежно від методу їх розподілу. Проте, як свідчить практика, не всі постійні витрати відшкодовуються за короткий проміжок часу, тому для довгострокового прогнозування прибутковості та прийняття стратегічних рішень доцільно використовувати повну собівартість продукції.

Необхідність усунення вказаних обмежень та посилення контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу призвели до виникнення **калькулювання на основі діяльності**. Цей підхід орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом «продукція споживає ресурси», **калькулювання на основі діяльності** передбачає, що продукція споживає виробничі процеси (операції), а процеси споживають певні ресурси.

Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15 % процесу виробництва, решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

Для цього всі операції поділяються на чотири групи:

1. Операції на рівні одного виробу (свердлування, зварювання тощо).
2. Операції на рівні партії виробів (налагодження устаткування, транспортування виробів).
3. Операції на рівні певного виду продукції (збереження технічних умов виробництва цієї продукції).
4. Операції на рівні підприємства (управління, освітлення тощо).

Потім вивчається взаємозв'язок між першим видом витрат та їх фактором (табл. 6.9).

Накладні витрати, що мають спільний фактор витрат, об'єднуються в однорідні сукупності. При цьому накладні витрати, які традиційно вважались постійними, розглядаються як довгострокові постійні витрати, змінна величина яких пов'язана зі зміною відповідних факторів. Тому накладні витрати розподіляють між виробами диференційовано, тобто для кожної сукупності витрат вибирають відповідну базу (фактор) розподілу, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю фактора.

Таблиця 6.9

ПРИКЛАДИ ФАКТОРІВ ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ З РІЗНИМИ ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК

№ з/п	Вид ДІЯЛЬНОСТІ	Фактор витрат
1	<i>Діяльність на рівні одиниці продукції:</i>	
	— розкрій матеріалів — обробка сировини — забезпечення виробництва (пара, енергія)	— машино-години — людино-години — кількість продукції
2	<i>Діяльність на рівні партії виробів:</i>	
	— зберігання матеріалів — складання графіка — виробництва — налагоджування устаткування	— вага матеріалів — кількість технологічних стадій — кількість налагоджень
3	<i>Діяльність на рівні виду продукції:</i>	
	— контроль якості — проектування виробництва	— кількість (або час) перевірок — час проектування
4	<i>Діяльність на рівні підприємства:</i>	
	— утримання офісу — навчання персоналу	— площа — час навчання

Таким чином, **калькулювання на основі діяльності** — це метод, що передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, а відтак — розподіл їх між видами продукції виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Підсумовуючи вищенаведене, слід зауважити, що принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає в підході до розподілу накладних витрат.

Для ілюстрації та порівняння традиційної системи калькулювання змінних витрат, яка широко використовується для обґрунтування управлінських рішень, та системи калькулювання на основі діяльності, використаємо вихідні дані, наведені в табл. 6.10.

Таблиця 6.10

**ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ ПОРІВНЯННЯ ТРАДИЦІЙНОЇ СИСТЕМИ
КАЛЬКУЛЮВАННЯ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ НА ОСНОВІ ДІЯЛЬНОСТІ**

Показник	Виріб			Разом
	А	Б	В	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Кількість виготовленої та реалізованої продукції, одиниць	50 000	30 000	5000	x
Ціна одного виробу, дол	25	30	40	x
Короткотермінові змінні витрати на один виріб, дол:				
прямі матеріали	3	2	1	x
пряма зарплата	5	7	3	x
Людино-години на один виріб	2	3	1	195 000
Машино-години на один виріб	4	2	8	300 000
Кількість партій виробів	10	10	16	36
Кількість замовлень	10	15	15	40
Кількість замовників	2	12	16	30
Загальновиробничі накладні витрати, дол:				
налагодження	x	x	x	180 000
обробка	x	x	x	600 000
пакування	x	x	x	120 000
Витрати на збут, дол	x	x	x	180 000
Адміністративні витрати, дол	x	x	x	320 000

Традиційна система калькулювання змінних витрат

Традиційна система калькулювання змінних витрат передбачає розподіл виробничих накладних витрат між виробами на основі однієї бази (машино-годин основної зарплати тощо), визначення маржинального доходу та вирахування постійних виробничих накладних витрат для визначення прибутку.

Припустимо, що в нашому прикладі базою розподілу виробничих накладних витрат є машино-години. Виходячи з цього, розрахуємо ставку розподілу змінних виробничих накладних витрат на 1 машино-годину:

$$900\,000 : 300\,000 \text{ дол/маш.-год.} = 3 \text{ дол/маш.-год.}$$

Знаючи ставку розподілу накладних витрат, розрахуємо маржинальний дохід від реалізації кожного виробу та загальний прибуток компанії (табл. 6.11).

Таблиця 6.11

**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ НА ОСНОВІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ
ВИТРАТ, ДОЛ**

Показник	Виріб			Разом
	А	Б	В	
Дохід від реалізації	1 250 000	900 000	200 000	2 350 000
Змінні витрати:				
• матеріали	150 000	60 000	5000	215 000
• зарплата	250 000	210 000	15 000	475 000

• виробничі накладні витрати	6 000 000	180 000	120 000	900 000
Разом	1 000 000	450 000	140 000	1 590 000
Маржинальний дохід	250 000	450 000	60 000	760 000
Витрати на збут				(180 000)
Адміністративні витрати				(320 000)
Прибуток				260 000

Калькулювання на основі діяльності здійснюється в послідовності, наведеній на рис. 6.5.

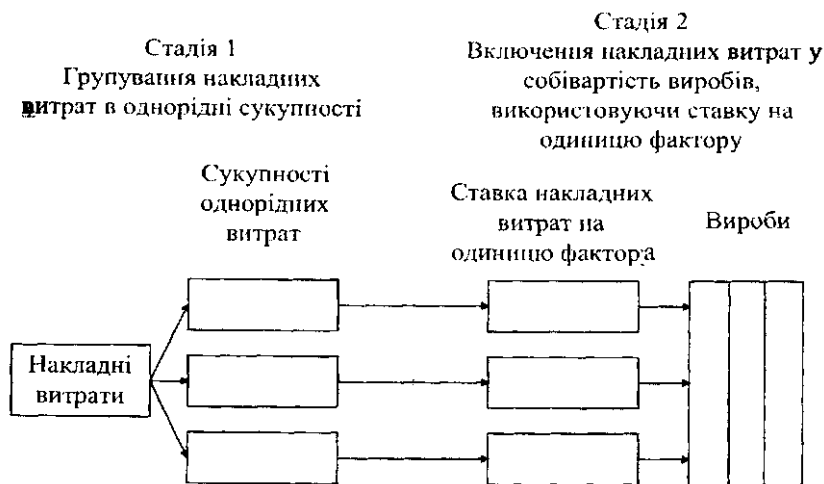


Рис. 6.5. Система калькулювання на основі діяльності

Спочатку на основі аналізу діяльності було вибрано фактори накладних витрат і зроблено розрахунок величини витрат на одиницю їх фактору (табл. 6.12). **Таблиця 6.12 РОЗРАХУНОК ВИТРАТ НА ОДИНИЦЮ ЇХ ФАКТОРА**

Види витрат	Фактори витрат	Витрати на одиницю, дол
Короткотермінові змінні витрати:		
Прямі матеріали	Одиниця виробу	—
Пряма зарплата	Одиниця виробу	
обробка	Машино-годин	$600\,000 : 300\,000 = 2$
Довготермінові змінні витрати:		
налагодження	Кількість партій виробів	$180\,000 : 36 = 5000$
пакування	Кількість замовлень	$120\,000 : 40 = 3000$
Збут	Кількість замовників	$180\,000 : 30 = 6000$
адміністративні	Кількість замовлень	$320\,000 : 40 = 8000$

Використовуючи показники табл. 6.12, можна скласти розрахунок прибутку компанії, прокалькувавши витрати на основі діяльності (табл. 6.13).

Таблиця 6.13

**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ ЗА ДОПОМОГОЮ СИСТЕМИ
КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ОСНОВІ ДІЯЛЬНОСТІ, ДОЛ**

Показник	Виріб			Разом
	А	Б	В	
Дохід від реалізації	1 250 000	900 000	200 000	2 350 000
Короткотермінові змінні витрати:				
прямі матеріали	150 000	60 000	5000	215 000
пряма зарплата	250 000	210 000	15 000	475 000
обробка	400 000	120 000	80 000	600 000
Разом	800 000	390 000	100 000	1 290 000
Довготермінові змінні витрати:				
накладження	50 000	50 000	80 000	180 000
пакування	30 000	45 000	45 000	120 000
збут	12 000	72 000	96 000	180 000
адміністративні	80 000	120 000	120 000	320 000
Разом	172 000	287 000	341 000	800 000
Прибуток (збиток)	278 000	223 000	(241 000)	260 000

Результати розрахунку дозволяють зробити висновок, що усунення виробу В, з асортименту продукції дозволить збільшити прибуток компанії.

***Управління виробничими затратами на базі використання системи
«стандарт-кост»***

«Стандарт-кост» відноситься до одного з найбільш поширених за рубежом методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами.

Засновником цієї системи був Ф. Тейлор, який обґрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему «стандарт-кост». Вона й стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу.

Основною ідеєю методу «стандарт-кост» є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути.

З еволюцією теорії затрат стає очевидним той факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки попередження невинуватених затрат, яких можна було б уникнути.

З допомогою методу «стандарт-кост» заздалегідь встановлюється величина затрат у вигляді норм. Відхилення, виявлені в оперативному порядку, сигналізують про негативні обставини у виробничому процесі, на які менеджери повинні звернути увагу, тобто прийняти відповідні рішення. Виявлені ж відхилення в процесі здійснення господарської діяльності — це та інформація, яка необхідна керівникам для прийняття своєчасних управлінських рішень і є найбільш цінною в регулюванні виробничого процесу, а отже, в управлінні витратами.

Основною метою системи «стандарт-кост» є визначення неефективної роботи підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Однак незважаючи на суттєве покращення обліку з допомогою методу «стандарт-кост», його впровадженню перешкоджала велика кількість затрат, а отже, і відхилень, що мали місце в організації облікового процесу.

Система «стандарт-кост» розглядається як один з важливих інструментів контролю затрат. Найголовніше в цій системі — визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням зі сторони відповідальних осіб. Характерною особливістю цієї системи є не документальне виявлення відхилень від норм в процесі витрачання засобів, а відображення відхилень в бухгалтерських записах на спеціальних рахунках. Перед відповідальними працівниками ставиться завдання не документувати, а не допускати і своєчасно усувати відхилення, що виникають.

Перевага системи «стандарт-кост» перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному:

1. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи. При цій системі керівництво фірм забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень. Менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативної кількості виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях. Наприклад, інформація про необхідні матеріали друкується за стандартною заявкою згідно з нормативною кількістю, необхідною для виконання замовлення. Якщо потрібно більше матеріалів, ніж передбачено нормативом, то складається додаткова вимога (на бланку іншого кольору, щоб зазначити, що це перевитрачання матеріалів за замовленням). Втрати можуть бути знижені або повністю виключені в системі, яка забезпечує моментальну реакцію на будь-яку тенденцію відхилення від встановленого стандарту. Коли операції автоматизовані, стандартні умови вводяться в програму ЕОМ, яка управляє виробничим процесом, будь-яке відхилення від стандартів виявляється моментально, поправки вносяться в процесі роботи. При системі стандарт-кост більш простими є канцелярські роботи, оскільки кожна господарська операція не документується, вартість операцій не обчислюється. В кінці звітного місяця кількість, наприклад, витрачених матеріалів помножується на собівартість одиниці і тим самим визначається собівартість всіх витрачених матеріалів. Матеріальні звіти на складах складаються лише в натуральних вимірниках.

2. Система стандарт-кост може використовуватись для оцінки виконання встановленого замовлення. Система стандарт-кост корисна при прийнятті рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо по змінних і постійних елементах витрат, а також при правильному встановленні ціни на матеріали та норми витрат робочої сили. Коли стандарти реальні і детальні, вони можуть стимулювати роботу окремих осіб або більш ефективно виконання завдання. Хоча стандарти часто діють пригнічуючи на робітників і начальників цехів та відділів, вони мають швидше негативний вплив, і не створюють стимулів до роботи.

3. Одна з основних переваг системи «стандарт-кост» полягає в тому, що при правильній її постановці потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більш стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

5. Важливою перевагою системи «стандарт-кост» є те, що вона використовується для прийняття рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо за змінними елементами затрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах затрат на робочу силу. Це дозволяє використовувати вказаний метод у поєднанні з методом «директ-косту», що має особливу цінність для прийняття управлінських рішень.

Якщо підприємство має масове або багатосерійне виробництво, специфікації на матеріали для всіх деталей, використовує відрядну оплату праці і стандартизацію всіх виробничих процесів, то в умовах системи «стандарт-кост» бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів.

Найбільш придатними елементами для практичного застосування системи «стандарт-кост» є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою і відпуск всіх матеріалів виключно за специфікаціями. При цьому необхідність обліку заробітної плати основних виробничих робітників зникає, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою. Процедура обліку витрат і калькулювання в цьому випадку зводиться до:

- записів відхилень від стандартних цін на матеріали, що надходять;
- визначення вартості браку;
- зіставлення дійсних накладних витрат зі стандартними.

На ідеальному підприємстві (при відсутності відхилень) трудові витрати з обліку і калькулювання будуть наближатися до нуля.

Система «стандарт-кост» може вплинути на підвищення дохідності підприємства за такими трьома напрямками:

- виявлення перевитрат (несприятливих відхилень), які знижують прибуток підприємства;
- надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу і встановлювати оптимальні ціни;
- мінімізація облікової роботи, яка пов'язана з калькулюванням.

Для вирішення всіх трьох завдань система «стандарт-кост» є більш придатною в порівнянні з системою обліку минулих витрат.

Система «стандарт-кост» має і недоліки. Наприклад, важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення цін на виріб.

Суттєвим недоліком при цьому є існуючі труднощі у визначенні на практиці ступеня напруженості стандартів та норм. Сьогодні відсутні науково обґрунтовані норми, а складання стандартів на основі даних минулих затрат в умовах інфляції викликає значні труднощі.

У системі «стандарт-кост» поточний облік змін норм не передбачено, тим більше в розрізі причин і винуватців. Даний метод не регламентується законом і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення облікових реєстрів, а тому на практиці застосовують найрізноманітніші норми всередині однієї фірми. У зв'язку з тим, що ціни на ринку часто змінюються, інфляційні процеси утруднюють обчислення вартості залишків матеріалів, готової продукції на складі і незавершеного виробництва, тому встановлюють середню вартість затрат, яку і використовують для визначення ціни на продукцію.

При цьому використовуються такі види нормативних витрат:

- базові нормативні витрати;
- ідеальні нормативи;
- досягнуті в сучасний період нормативи.

Базові нормативи — це нормативи, які залишаються без змін впродовж тривалого періоду. Головною їх перевагою є те, що вони забезпечують одну і ту ж основу для порівняння з фактичними затратами протягом декількох років, що дозволяє виявляти загальні тенденції розвитку.

Ідеальні нормативи відображають досконалий виробничий процес, є мінімальними витратами, які можливі в умовах максимальної ефективності виробництва. Вони рідко використовуються на практиці, так як можливий їх негативний вплив на мотивацію робітників. Ці нормативи встановлюють мету, до якої слід наближатися, а не оцінюють результати роботи, які можуть бути досягнуті в даний час.

Досягнуті в даний час нормативи — це такі, які виникають в умовах ефективного виробництва. їх важко, але реально досягнути. Крім зазначених нормативів, використовуються ще й **полегшені**, які встановлюються для менш кваліфікованих робітників на початку їх трудової діяльності.

Таким чином, при нормуванні враховуються, перш за все, призначення нормативів, тобто для кого і для чого вони призначені.

Недоліком даного методу є те, що постійні і змінні затрати не відокремлюються, а тому для прийняття більшості рішень і, зокрема, впливу вказаних затрат на прибуток, потребують додаткових розрахунків, це по-перше, а по-друге, сучасні складні ринкові умови суттєво впливають на коливання обсягу виробництва і реалізації продукції та сприяють збільшенню питомої ваги постійних затрат у їх загальному обсязі, що істотно відбивається на коливаннях собівартості продукції та прибутку. Посилення вказаних тенденцій збільшило потреби товаровиробників у інформації про затрати на виробництво і реалізацію продукції, не перекрученої в результаті розподілу накладних витрат і відносно постійних на одиницю випуску продукції.

Не зважаючи на ці недоліки, керівники фірм використовують систему «стандарт-кост» як потужний інструмент контролю за витратами виробництва і калькулювання собівартості продукції, управління, планування з метою отримання максимального прибутку.

Управління виробничими затратами на базі використання системи «директ-костинг»

Поряд із системою «стандарт-кост» не менш важливе значення в управлінні витратами посідає і система «директ-костинг».

Характерною ознакою даної системи є поділ усіх витрат на дві основні групи: змінні, тобто ті, які залежать від обсягу виробництва і зростають у зв'язку із збільшенням випуску продукції, і постійні (умовно-постійні), які не залежать від обсягу виробництва і практично завжди залишаються на одному і тому ж рівні.

Змінні затрати з точки зору контролю за їх раціональністю завжди вимагають більшої уваги, ніж постійні, які нараховуються рівними сумами за однакові проміжки часу. Перевитрати, які викликають перевищення фактичної собівартості над плановою, як правило, виникають у сфері змінних затрат. Тому дуже важливо встановити контроль якраз за змінними затратами. У зв'язку з цим собівартість планується і обліковується в частині одних лише змінних затрат. Що ж стосується постійних витрат, то вони будучи зібрані на окремому рахунку) щомісячно або один раз в рік списуються безпосередньо на дебет рахунка «Прибутки і збитки». Таким чином, валовий прибуток доводиться до рівня (величини) чистого прибутку.

Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль статей затрат, що залишились: собівартість стає «більш наочною», а окремі затрати — краще контрольованими. Адже чим більше контрольованих об'єктів, тим сильніше розсіюється увага між ними, тим слабшим стає контроль.

Проте це не означає, що постійні витрати взагалі не контролюються. Навпаки, з самого початку здійснюється жорстка перевірка всіх постійних витрат і обґрунтованості їх рівня, розробляється їх кошторис як по підприємству в цілому, так і по окремих виробничих

підрозділах. Обліковані фактичні витрати порівнюються з витратами по кошторису і виявляється рівень господарювання у кожному підрозділі, про що свідчить економія чи перевитрати порівняно з кошторисом. Таким чином визначається вклад кожного підрозділу у формування кінцевого господарського результату по підприємству в цілому, так як поряд з економією або перевитратами за змінними затратами на формування прибутку впливає економія або перевитрати за постійними затратами.

Найбільша складність у процесі ведення обліку і управління за обмеженою собівартістю полягає в тому, що деякі із затрат є напівзмінними, наприклад, витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування, де поряд із змінними затратами (на рушійну енергію, знос інструменту) мають місце і постійні витрати (амортизація машин і устаткування). Проте ця проблема має своє вирішення: використовуючи методи кореляційного і регресійного аналізу, можливо напівзмінні витрати з великим ступенем точності поділити на постійні і змінні частини.

Використання обмеженої собівартості має ряд переваг у процесі управління виробничими затратами:

- сама ідея розмежування витрат на постійні і змінні (а також напівзмінні) дуже важлива і необхідна при плануванні, нормуванні і аналізі витрат виробництва;

- поділ затрат на змінні і постійні має важливе значення і для контролю за рівнем рентабельності продукції, що випускається, незважаючи на труднощі чіткого поділу їх на постійні і змінні;

- «директ-кост» дозволяє більш точно встановити зв'язки і пропорції між затратами і обсягами виробництва; змінні затрати легше зв'язати з окремими місцями їх виникнення, що полегшує контроль за ними;

- в умовах застосування «директ-косту» значно краще простежується сукупність кожного продукту, що виробляється;

- більша увага надається і постійним затратам, які суттєво впливають на кінцеві фінансові результати, оскільки ці затрати

списуються безпосередньо у зменшення валового прибутку;

- є можливість більш чітко визначати результати внутрішнього госпрозрахунку і давати оцінку діяльності керівників структурних підрозділів, визначати рівень ефективності їх роботи, раціональності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- в умовах ринкової економіки, коли рентабельність продукції багато в чому залежить від попиту і пропозиції на неї та тієї ціни, що склалася на ринку, при застосуванні методу «директ-кост» є можливість швидкого вияву валового прибутку, що приносить кожен вид продукції і який служить джерелом покриття адміністративно-управлінських і збутових витрат та переорієнтації виробництва у разі потреби на випуск більш (або найбільш) рентабельної продукції;

- в умовах хронічного недовантаження, а також різких коливань в частині завантаження виробничих потужностей, яке характерне для сучасної економіки України, використання «директ-косту» сприяє вияву того рівня завантаження виробничих потужностей, який би забезпечив беззбиткове виготовлення продукції.

Важливою перевагою методу «директ-костинг» є оперативність отримання даних, що характеризують невеликий період господарської діяльності. Поділ затрат на умовно-постійні і умовно-змінні привів до нового погляду на рентабельність підприємств. Виділивши змінні затрати, можна точно визначити ефективність безпосередньо виробничого процесу.

Використання методу «директ-костингу» більш доцільно в умовах депресії та інфляції, ніж в умовах підйому економіки.

В умовах депресії керівник більше контролює змінні затрати, ніж постійні. Дійсно, постійні затрати будуть зростати лише після розширення виробництва. Однак це не означає, що постійні затрати зовсім не плануються і не контролюються. Навпаки, в си-

стемі «директ-кост» здійснюється оперативний контроль і за постійними затратами. В даному випадку для контролю за собівартістю використовуються стандартні, нормативні затрати, тобто «директ-костинг» може використовуватись у поєднанні зі «стандарт-костом». Згідно з останнім нормальна виробнича діяльність повинна здійснюватись в заздалегідь встановлених межах, за стандартом, і тому основну увагу керівник повинен звертати саме на відхилення від встановлених параметрів. При цьому необхідно вивчати причини відхилень і вживати заходи для приведення керуючої системи в стандартну, в норму.

Система «директ-костинг» дозволяє здійснювати більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети. При застосуванні «стандарт-косту» в системі «директ-костингу» встановлюються стандарти на постійні витрати, а в основу контролю гнучкого бюджету покладено поділ витрат на постійні та змінні. Протягом року всі постійні витрати накопичуються і в кінці звітнього року повністю списуються на виробництво. Деякі фірми, враховуючи, що сума накладних витрат протягом короткого періоду часу не змінюється, заздалегідь включають до бюджету витрати на рекламу, дослідження, охорону та ін. Зміна суми таких витрат контролюється керівництвом підприємства. Через те що частина нерозподіленої суми накладних витрат при системі повного розподілу витрат переходить з одного року на інший, контроль за ними послаблюється.

Система «директ-костинг» має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких такі:

- дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності. Отже, керівництву не потрібно вести паралельно два розрахунки для пов'язання їх один з одним;

- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;

- звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою «директ-костинг», в більшій мірі відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті, які складені за системою розподілу витрат між виробами;

- підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за даний період відображається у звіті про доходи.

- показники маржинального доходу дозволяють оперативно оцінити виробу виходячи з базових критеріїв — території, яку вони займають, категорій замовників тощо;

- «директ-костинг» об'єднує такі ефективні засоби контролю, як «стандарт-кост» і гнучкі бюджети;

- система «директ-костинг» оцінює запаси відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення виробів. Проте, система «директ-костинг» має і певні недоліки:

- основні труднощі полягають у виділенні постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується, а це, у свою чергу, буде позначатися на результатах;

- для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;

- при переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костинг виникають серйозні проблеми у визначенні суми прибуткового податку;

- аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

6.5. Система своєчасного виробництва і управління вартістю

На відміну від інших зарубіжних методів обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, система своєчасного виробництва і управління

вартістю не відноситься до усіх або майже усіх витрат, а стосується лише одного з найбільш важливих видів затрат — матеріальних.

Найбільша питома вага у структурі виробничих затрат припадає на матеріальні затрати, які мають понад п'ятдесят відсотків сукупної вартості. А це вказує на те, що ефективність управління виробничими затратами більше ніж на 50 % залежить від того, як здійснюватиметься воно щодо матеріальних затрат. У зв'язку з наведеним доцільно охарактеризувати зарубіжний досвід, зокрема японський досвід організації системи контролю та управління запасами матеріальних ресурсів.

Проблема контролю запасів товарно-матеріальних цінностей виникає практично в кожній організації. Вона існує у всіх тих випадках, коли метою змісту запасів продукції є задоволення можливих майбутніх потреб у ній. У більшості галузей вартість запасів являє собою найзначніший ліквідний актив, знаходиться під управлінням адміністрації. У зв'язку з цим дуже важливо розробити таку систему планування, виробництва і обліку запасів, яка і забезпечила б мінімальні витрати як на придбання, так і на утримання товарно-матеріальних цінностей.

Досягнення ефективності придбання матеріалів та управління ними є пріоритетною метою більшості підприємств-виробників. Значний ріст за останні декілька років вартості матеріалів і загальної собівартості виготовленої продукції, що знаходиться від неї у прямій залежності, стало предметом особливої уваги вищої ланки управління.

Японські фірми продемонстрували здатність ефективно управляти своїми виробничими системами. Досягнутими успіхами в найбільшій мірі вони зобов'язані впровадженню підходу до управління виробничим процесом і запасами, який одержав назву системи своєчасного виробництва («just-in-time»), тобто «точно в строк», скорочено «j i») або «ССВ» (система своєчасного виробництва) і викликає значний інтерес у спеціалістів цієї сфери. Ця система, ще названа системою «канбан», опинилася у центрі все-загальної уваги, вражаючим чином впливаючи на ефективність управління запасами і ріст продуктивності на підприємствах японської автоіндустрії.

Система своєчасного виробництва базується на «втягуванні у попит». Обсяг продукції, виходячи з *типог* покупця, а не плани щодо освоєння залучених ресурсів — ось *що* визначає виробництво. Підприємство «втягується», а не «вкидується» у процес виробництва. Своєчасне виробництво, в його найбільш спрощеному розумінні, означає систему придбання і виготовлення продукції **в** дуже невеликих кількостях «точно до моменту споживання». Ідея, що закладена в основі такого підходу, зародилася в умовах перенаселення промислових районів Японії і дефіциту власних ресурсів, що виробило у японців звичку на всьому економити. Пізніше ідея одержала розвиток у фірмі «Тойота», яка перетворила її у свою офіційну систему управління, що була направлена на задоволення конкретних вимог покупців до конструкції і кольору автомобілів з мінімально можливим терміном доставки замовлень.

Система своєчасного виробництва розглядає наявність товарно-матеріальних запасів з філософської точки зору як зло, існування якого погіршує вирішення необхідних питань. Вимагаючи значних затрат на утримання, стверджують прихильники системи своєчасного виробництва, великі матеріальні запаси не дають компанії змоги стати такою конкурентоздатною, якою вона могла б бути. З практичної точки зору, головною метою даної системи є ліквідація будь-яких зайвих витрат, а головним критерієм успіху чи поразки у цій справі є наявність малої чи великої кількості запасів. Все, що служить досягненню цієї мети, може розглядатись як ефективне впровадження системи своєчасного виробництва.

Невеличкі запаси, які передбачаються вказаною системою, обов'язково повинні бути високої якості. Така вимога надає здатності системі своєчасного виробництва забезпечувати високу якість матеріалів, що поставляються, і тим самим гарантувати унікальний характер випущеної продукції.

Система своєчасного виробництва об'єднує 5 функцій виробничого процесу — нагромадження ресурсів, зберігання, транспортування, виробничі операції і контроль якості — в єдиний регульований технологічний процес. Стосовно процесу виготовлення системою передбачається, що компанія буде виробляти лише такий обсяг продукції, який необхідно надавати своїм дилерам або покупцям. Стосовно закупівель нею передбачається, що постачальник буде поставляти комплектуючі вузли і деталі точно до моменту збирання з них готових виробів. Щодо доставки система вимагає вибору такого режиму транспортування, який би забезпечив доставку придбаних вузлів і матеріалів на місце розвантаження невеликими партіями і точно до моменту обслуговування процесу виготовлення.

Система своєчасного виробництва є більше пов'язаною з попитом, ніж традиційний метод «викидання» продукції на ринок. Покладений в основу цієї системи принцип «потреби» полягає в необхідності виготовляти продукцію лише тоді, коли в ній є потреба, і лише в тій кількості, яка необхідна покупцям. Попит «веде» продукцію через весь виробничий процес. При кожній операції виробляється лише те, що необхідно для наступної операції. Виробничий процес не починається до тих пір, поки з місця наступної операції не надійде сигнал про необхідність приступити до виробництва. Деталі, вузли і матеріали доставляються лише до моменту їх використання у виробничому процесі.

Основна мета системи своєчасного виробництва полягає у скороченні запасів до незначного або нульового рівня. У звичайному виробництві запаси є наслідком перевищення обсягу виробництва продукції над попитом. Запаси служать своєрідним буфером — коли виробництво не відповідає передбачуваному попиту.

При звичайній організації виробництва продукція переміщається від однієї групи однакового обладнання до іншої. Як правило, верстати з однаковими функціями розташовані в одному місці, яке зветься дільницею або виробничою лінією. Робітники, які володіють операціями на верстатах певного типу, розміщуються на одній дільниці. В системі своєчасного виробництва подібна організаційна схема замінюється на структуру виробничих осередків або центрів робіт. Кожний осередок призначений для виробництва певного виробу або виду виробу. Вироби переміщуються від одного верстата до іншого від початку до кінця виробництва. Кожний робітник осередку підготовлений так, щоб володіти операціями на всіх верстатах одного осередку.

Праця в умовах ССВ, таким чином, носить не спеціалізований, а універсальний характер. Кожний осередок являє собою, по суті, мінізавод або підприємство всередині підприємства.

Система своєчасного виробництва вимагає більш жорсткого контролю за якістю виробництва. Одна забракована деталь може викликати зупинення всього виробництва. В умовах виробництва, що не має власних запасів, низька якість є недопустимою. Іншими словами, ССВ не може бути реалізована без проведення всеохоплюючого контролю якості. Всеохоплюючий контроль якості — це нескінченна гонитва за ідеальною якістю. Такому підходу протистоїть концепція якості допустимого рівня. В умовах дії концепції якості допустимого рівня допускається деякий брак, якщо він у межах допустимої величини (рівня).

Система своєчасного виробництва вимагає легкого і швидкого доступу до всіх обслуговуючих функцій, що означає розосередження централізованих обслуговуючих підрозділів і закріплення працюючих в них спеціалістів за місцями безпосереднього обслуговування виробництва.

Наприклад, щодо сировини і матеріалів ССВ передбачає декілька пунктів складування, кожний з яких розташовувався би безпосередньо в місцях використання матеріалів або поблизу них. У даному випадку відпадає необхідність мати центральний склад.

Найбільш вагомим аспектом концепції закупівель в системі своєчасного виробництва є акцент на:

- 1) дотримання нових підходів при взаємодії з постачальником;

2) категоричне призначення відповідної ролі закупівель у вдосконаленні стратегії фірми.

Постачальники повинні розглядатися як «звичайні партнери», які здатні забезпечити довгострокове процвітання фірми покупця, а не як її «зовнішні противники».

Управління вартістю відрізняється від виробничого обліку тим, що під цим розуміється регулювання рівня затрат незалежно від того, чи мають вони вплив на товарно-матеріальні запаси або фінансову звітність чи ні. Застосування принципів системи своєчасного виробництва спрощує процес обліку виробничих затрат і допомагає менеджерам регулювати і контролювати витрати.

Система своєчасного виробництва базується на визнанні твердження про те, що спрощення веде до кращої якості управління вартістю, кращої якості виробництва, кращого обслуговування і кращої оцінки вартості. Традиційна система виробничого обліку має тенденцію ставати все більш складною системою з великою кількістю рахунково-облікових операцій і звітних даних. Спрощення цього процесу перетворює систему виробничого обліку в систему управління вартістю, яка використовується для забезпечення потреб керівництва у прийнятті більш грамотних рішень щодо виду, ціни, шляхів збуту, складу продукції і сприяє подальшому вдосконаленню господарської діяльності.

Основні відмінності між системами своєчасного виробництва і традиційною наведені у табл. 6.14.

Таблиця 6.14

ВІДМІННОСТІ МІЖ СИСТЕМАМИ СВОЄЧАСНОГО ВИРОБНИЦТВА І ТРАДИЦІЙНОЮ

Система своєчасного виробництва	Традиційне виробництво
1. Принцип «втягування»	1. Принцип вкладання
2. Незначні або нульові запаси	2. Значні запаси
3. Виробничі осередки	3. Структура «єдиного процесу»
4. Праця універсального характеру	4. Праця спеціалізованого характеру
5. Всеохоплюючий контроль якості	5. Якість прийняттого рівня
6. Децентралізоване забезпечення	6. Централізоване забезпечення
7. Простий виробничий облік	7. Складний виробничий облік

Система своєчасного виробництва має ряд вагомих переваг порівняно із звичайною, традиційною системою. Потенційні переваги її численні.

Перш за все, система своєчасного виробництва веде до зменшення рівня запасів, що означає менше вкладень капіталу у товарно-матеріальні запаси. Оскільки система вимагає мати у наявності, з метою негайного використання, мінімальну кількість матеріалів, то завдяки цьому істотно знижується загальний рівень запасів. У багатьох японських компаніях застосування концепції своєчасного виробництва знизило запаси до такого рівня, внаслідок якого оборотність оборотного капіталу за рік виявилась значно вищою, ніж у відповідних фірм у США. Для прикладу, оголошена оборотність запасів у компанії «Тойота» склала від 41 до 63, у той час як в аналогічних компаній США оголошені показники оборотності запасів коливалися в межах від 5 до 8 [41]. Так як для здійснення закупівель в умовах системи своєчасного виробництва вимагається значно менше часу на доставку, надійність виконання замовлення набагато зростає. Скорочення циклу

замовлення і ріст надійності його виконання також сприяють істотному зменшенню потреби у резервному запасі, що являє собою додаткові одиниці обліку запасів, які зберігаються з метою запобігання від можливого дефіциту. Скорочення циклу замовлень від часу переходу до рагального циклу замовлення, який включає час закупівель і час виготовлення, зменшується. У зв'язку з цим і графік виробництва фірми в рамках планово-виробничої перспективи скорочується. Це дає змогу виграти час, що необхідний для того, щоб відреагувати на зміну кон'юнктури ринку. Виробництво продукції невеликими партіями завдяки прискореному переходу у робочий стан також сприяє досягненню більшої гнучкості.

У багатьох компаніях відмічено покращення якості виробництва. Коли замовлення невелике, джерело проблем з якістю легко виявляється і коригування вносяться зразу ж. У працівників багатьох фірм спостерігається велике розуміння значення якості, що, у свою чергу, веде до покращення якості на робочих місцях.

Затрати на придбання матеріалів можуть бути знижені і за рахунок проведення більш широкого функціонально-вартісного аналізу, розширення взаємодії з категорією постачальників.

Іншими фінансовими перевагами системи своєчасного виробництва є:

1. Зменшення капітальних затрат на утримання складських приміщень для запасів і готової продукції.
2. Зниження ризику матеріального старіння запасів.
3. Зниження втрат від браку і зменшення затрат на переробку.
4. Зменшення обсягу документації.
5. Зниження затрат на основні виробничі матеріали за рахунок підвищення якості матеріалів, що закуповуються.

До переваг вказаної системи слід віднести й те, що видозмінюється класифікація затрат.

Затрати на різні виробничі функції, які раніше класифікувалися як непрямі затрати, при використанні системи своєчасного виробництва переведуться в розряд прямих затрат. Наприклад, при системі своєчасного виробництва робітники виробничих ліній зобов'язані здійснювати технічний огляд і налагоджувальні роботи, які при традиційній системі здійснюються іншими робітниками і відносяться до категорії непрямих затрат на оплату праці. Наведемо порівняння деяких категорій виробничих затрат в умовах застосування традиційної системи і системи своєчасного виробництва, (табл. 6.15).

Встановлено, що система своєчасного виробництва посилює безпосереднє віднесення багатьох типів виробничих затрат, тим самим сприяючи підвищенню точності обліку затрат на виробництво продукції. Слід зауважити, що не всі непрямі затрати переходять до розряду прямих при використанні системи своєчасного виробництва. Навіть в умовах своєчасного виробництва деякі типи накладних витрат залишаються непрямі прикладеними до центрів діяльності. Проте у поєднанні з функціональним бухгалтерським обліком система своєчасного виробництва досягає значної переваги над традиційними системами щодо точності обліку затрат на виробництво продукції.

Таблиця 6.15

ВІДНЕСЕННЯ ЗАТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ТРАДИЦІЙНИХ СИСТЕМ КАЛЬКУЛЮВАННЯ І СИСТЕМИ ОБЛІКУ СВОЄЧАСНОГО ВИРОБНИЦТВА

Види затрат	Традиційні методи	Система своєчасного виробництва
Пряма праця (зарплата)	прямі	прямі
Прямі матеріали	Прямі	прямі
Вантажопереробка матеріалів	непрямі	прямі
Ремонт і техогляд	непрямі	прямі

Енергопостачання	прямі	прямі
Поточні поставки	непрямі	прямі
Контроль	непрямі	прямі
Страховання і податки	непрямі	непрямі
Амортизація будівель і споруд	непрямі	непрямі
Знос обладнання	непрямі	прямі
Оренда приміщень	непрямі	непрямі
Забезпечення основного виробництва	непрямі	непрямі

У звичайних умовах організації закупівель багатьма фірмами робиться основний акцент на облік відхилень від ціни придбання матеріалів. Прийнятні відхилення від розрахункової ціни, як правило, досягаються за рахунок придбання більшої кількості матеріалів з відповідними скидками або за рахунок закупівель матеріалів низької якості. В системі своєчасного виробництва акцент робиться на якість, доступність і загальну вартість операцій, а не лише на рівень закупівельних цін. На багатьох підприємствах з традиційною організацією виробництва більша частина зусиль всередині внутрішнього обліку затрачається на впровадження нормативів трудозатрат і накладних витрат, також на визначення і облік відхилень від цих нормативів. У фірмах, які працюють за системою своєчасного виробництва, відмічається зниження уваги до обліку вказаних відхилень. Навіть ті фірми, які й надалі використовують аналіз відхилень, підкреслюють, що перехід на систему своєчасного виробництва неодмінно сприяє зміні ракурсу уваги. Використання аналізу відхилень зберігається на рівні підприємства, проте основна увага з позиції абсолютної значимості відхилень для кожного конкретного випадку переходить на облік імовірних тенденцій розвитку виробничого процесу.

Більше того, традиційні показники ефективності (як, наприклад, виконання норм виробітку, коефіцієнт використання обладнання), які є загальноприйнятими в багатьох системах обліку, не вписуються в рамки принципів управління вартістю в системі своєчасного виробництва. Причини такої невідповідності полягають у наступному:

- а) всі ці показники стимулюють формування запасів товарно-матеріальних цінностей без обліку необхідних у реальному часі потреб;
- б) наслідування принципу оцінки ефективності переважно по нормативними показниками веде до пріоритету обсягу виробництва над якістю продукції;
- в) прямі затрати на робочу силу у більшості фірм-виготовлювачів складають лише від 5 до 15 % величини повних затрат на виробництво продукції;
- г) застосування коефіцієнтів використання обладнання є неприйнятним тому, що він сприяє завищенню запасів товарно-матеріальних цінностей порівняно з рівнем потреби в них.

З метою порівняння наведено показники ефективності, які є типовими для традиційної системи організації виробництва і для системи своєчасного виробництва.

Показники ефективності виробництва традиційної системи організації виробництва:

1. Виконання норм виробітку виробничими робітниками.
2. Коефіцієнт прямого використання робочої сили.
3. Продуктивність праці виробничих робітників.
4. Коефіцієнт використання обладнання.

Показники ефективності виробництва системи своєчасного виробництва:

1. Сукупна постатейна продуктивність.
2. Фондорентабельність.
- Період реалізації запасів.
3. Колективні заохочувальні винагороди.

4. Цикл замовлень за видами продукції.
5. Час зворотної реакції на запити споживачів.
6. Кількість скарг клієнтів.
7. Затрати на забезпечення якості.
8. Зниження кількості налагоджувальних операцій. Система своєчасного виробництва взаємодіє на характер обліку

затрат на виробництво продукції. В умовах застосування цієї системи частина непрямих затрат переходить до розряду прямих. Така трансформація знижує частоту використання носіїв різнорідних затрат для розподілу їх між видами продукції, тим самим збільшуючи точність калькуляції затрат. Система своєчасного виробництва спрощує процедури виробничого обліку. Таке спрощення перетворює його в систему управління вартістю, яка використовується для забезпечення потреб керівництва у прийнятті більш грамотних рішень щодо виду, ціни, шляхів збуту і складу продукції, сприяючи подальшому вдосконаленню господарської діяльності.



Контрольні питання для самопідготовки

1. Які ви знаєте системи і методи обліку затрат на виробництво?
2. Який вплив мають системи і методи обліку затрат на виробництво на управління витратами?
3. У чому суть позамовного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції та його різновидів?
4. До чого зводиться суть попроцесного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції та його варіантів?
5. Яка методика розрахунку фактичної собівартості при попередільному методі обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції?
6. У чому полягає суть нормативної системи управління витратами?
7. Які ви знаєте сучасні методи обліку витрат на виробництво та яка їх сутність?
8. У чому саме проявляються відмінності калькулювання собівартості па базі повних та змінних витрат?
9. Що являє собою метод калькулювання собівартості продукції «на основі діяльності»?
10. Яка суть та особливості управління витратами в умовах застосування методів управлінського обліку «стандарт-кост» і «директ-костинг»?
11. Що таке система своєчасного виробництва і який її вплив на управління витратами?

Тема 9 Адаптація операційної системи до зміни її завантаження за критерієм витрат

9.1 Оптимізація операційної системи підприємства за критерієм витрат

9.2 Поняття ефективності витрат підприємства. Фактори підвищення ефективності одноразових витрат.

Зв'язок витрат виробництва з його ефективністю

У сучасних умовах господарювання витрати виробництва як економічна категорія є одним із критеріїв ефективності операційної діяльності вітчизняних підприємств і організацій. Слід зазначити, що такий стан справ не завжди був властивий економіці нашої держави. На самих витоках трансформації адміністратив-но-командної економіки у ринкову в Україні місце і ролі витрат виробництва у забезпеченні ефективності господарювання не надавалося належного значення.

Після отримання незалежності планова економіка як така «розвалилася». Держава повністю втратила контроль за формуванням витрат підприємств і організацій. Такий стан справ негативно позначився на ефективності їх формування. Отримавши повну свободу дій щодо своєї діяльності, більшість керівників не задумувались над формуванням витрат, так як обвальна лібералізація цін на переважаючу частину продукції не сприяла підвищенню їх зацікавленості у зниженні витрат.

90-і роки минулого століття стосовно витрат ввійшли в історію як період надмірного і необгрунтованого зростання цін, оскільки відпускні ціни на продукцію формувалися на основі витрат. У зазначений період суттєво знизилася зацікавленість товаровиробників у ефективному здійсненні витрат виробництва і пошуку можливих шляхів їх зниження. Разом з тим слід зазначити, що ситуацією, яка склалася на вітчизняному ринку, негайно скористалися імпортери. Вони наповнили український ринок дешевшою, а в інших випадках рівнозначною за ціною, але з явно переважаючими якісними характеристиками продукцією.

Вітчизняний товаровиробник опинився перед вибором: або різко скорочувати обсяги виробництва і якийсь період часу утримуватися «на плаву», або шукати підтримки з боку держави.

Щодо скорочення обсягів виробництва, то цей шлях не є оправданим, оскільки виробничі потужності у цьому випадку підприємств і організацій приречені на простоювання, моральне

старіння. За таких умов частину працівників необхідно звільняти або переводити на неповний робочий день чи тиждень. Вивільнення висококваліфікованих працівників може обернутися для того чи іншого підприємства у кінцевому випадку досить великою проблемою.

У її розв'язанні можна визначити два основні напрями [28]:

— залучення значних інвестицій для структурної перебудови підприємств та здійснення інноваційної політики розвитку виробництва на базі забезпечення його конкурентоздатності та конкун-рентоздатності продукції;

— налагодження чіткого обліку витрат виробництва та забезпечення ефективності їх формування.

Реалізація першого напрямку пов'язана із залученням додаткового капіталу в розвиток підприємств. Інвестувати кошти може держава, комерційні недержавні фонди зарубіжного та вітчизна^ ного походження.

В адміністративно-командній системі, як цілком справедливо зазначає В. М. Панасюк, проблемами розвитку вітчизняних підприємств опікувалася в основному держава. За рахунок централізованих фондів, методів розподілу і перерозподілу кінцевих результатів господарювання підприємства забезпечувалися фінансовими та матеріально-технічними ресурсами, які використовувалися для розвитку окремих підприємств і цілих галузей економіки.

Така політика держави дозволяла їй концентрувати великі фінансові ресурси і спрямовувати їх на розвиток виробництва окремих галузей. При цьому пріоритети надавалися виробництву засобів виробництва, розвитку військово-промислового комплексу. В той же час галузі економіки, які працювали на задоволення потреб людини, завжди фінансувалися за залишковим принципом. Перевага надавалася при цьому великим промисловим об'єднанням і комплексам.

В умовах перехідної економіки держава втратила важелі концентрації фінансових ресурсів у централізованих фондах, перекинувши проблеми, пов'язані з впровадженням інновацій, які істотно могли б вплинути на підвищення ефективності виробництва, на плечі самих підприємств.

Отже, розраховувати на допомогу держави можуть лише окремі промислові об'єкти, виробничо-господарська діяльність яких має стратегічне значення для розвитку національної економіки і покликана вирішувати найбільш гострі соціально-економічні проблеми суспільства.

Що стосується залучення коштів зарубіжних і вітчизняних інвесторів недержавного характеру, то, як показує практика господарювання, жоден з них не вкладе власні кошти у розвиток промислових об'єктів, не переконавшись спочатку в тому, що об'єкт, привабливий для інвестування, має перспективу розвитку, ефективно формує витрати виробництва [27].

Таким чином, будь-який аспект забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами виробництва.

У ринкових умовах господарювання завищені витрати виробництва є фактором, який знижує конкурентоздатність продукції, гальмує вихід підприємства у ринковий простір, а отже, роблять цей об'єкт непривабливим для інвестора.

Ефективність виробництва, як відомо, визначається фінансовим результатом, який дорівнює різниці виторгу від реалізації продукції та загальної суми витрат. Таким чином, на кінцевий результат господарювання впливають як відпускні ціни на продукцію, так і величина ресурсів, які беруть участь у виготовленні продукції. Отже, важливим чинником при формуванні виробничих витрат є співвідношення між цінами на ресурси, ціною на продукт, що виробляється з цих ресурсів, маржинальним продуктом і маржинальними витратами.

Враховуючи те, що функція собівартості продукції передбачає врахування як ціни ресурсів, так і ціни на продукт, що виробляється з цих ресурсів, важливим чинником при визначенні обсягів використання ресурсів, а отже, формуванні виробничих витрат є співвідношення між цінами на ресурси, ціною на продукт, що виробляється з цих ресурсів, маржинальним продуктом і маржинальними витратами.

Для мінімізації виробничих витрат підприємства необхідно забезпечити такий обсяг виробництва продукції, при якому б маржинальні продукти від використання певних ресурсів відповідали цінам цих ресурсів. У даному випадку, як зазначає С. І. Дем'яненко, цим правилом можна скористатися саме для довгострокового періоду, адже і праця, і капітал у цьому разі виступають як змінні фактори.

Однак процес мінімізації виробничих витрат, узятий окремо від питання максимізації прибутку, не може бути одним із основних завдань підприємства. Тому треба поєднати ці дві сторони виробничого процесу. Виходячи із загального правила максимізації прибутку, згідно з яким потрібно виробляти такий обсяг продукції, при якому б маржинальний дохід дорівнював маржинальним витратам ($MD = MB$), ми можемо вивести у формалізованому вигляді правило максимізації прибутку при використанні праці й капіталу. Однак при цьому слід пам'ятати про певні відмінності функціонування як загального правила максимізації прибутку, так і всіх його похідних залежно від умов формування цін на продукти й ресурси. А ці умови пов'язані передусім з тим, на яких ринках і під впливом яких чинників формуються ціни — чистої чи недосконалої конкуренції. Відомо, що під впливом чистої конкуренції для конкретної фірми попит є абсолютно еластичним як на ринку ресурсів, так і на ринку товарів. За цих умов рівень ринкової ціни визначає попит для фірми. За умов недосконалої конкуренції не рівень ціни, а рівні середнього доходу або середнього виторгу від реалізації продукції визначають попит для фірми.

Виходячи з того, що для виробника ціни на ресурси — це виробничі витрати, та ставлячи за мету максимізацію прибутку, він змушений враховувати не лише вартість самих ресурсів, а й необхідність забезпечення найефективнішого співвідношення між ними при даному рівні технології, що в кінцевому підсумку визначає ту кількість праці, капіталу й підприємницьких здібностей, які доцільно залучати у виробництво. Крім того, потрібно пам'ятати, що попит на ресурси є похідним від попиту на готову продукцію, роботи чи послуги. Звідси можна виділити такі основні закономірності, що впливають на підвищення попиту на ресурси.

По-перше, попит на ресурси зростає, коли збільшується попит, а отже, ціна на продукт, що виробляється із залученням цих ресурсів. По-друге, попит на ресурси зростає, коли підвищується продуктивність використання самих ресурсів, що може відбуватися внаслідок застосування нових технологій або підвищення інтенсивності використання ресурсів. По-третє, зниження ціни на ресурси, що замінюють інші ресурси, також приводить до збільшення попиту на них, але за умови, якщо ефект обсягу продукції перевищує ефект заміщення. По-четверте, коли ціна на ресурси, що замінюють інші ресурси, зростає, а ефект заміщення перевищує ефект обсягу продукції, то це також зумовлює підвищення попиту на ресурси. І, нарешті, зниження ціни на взаємодоповнюючі ресурси також сприяє зростанню попиту на них [12].

Крім того, важливе місце в процесі ціноутворення на ресурси й попиті на них відіграє рівень еластичності попиту на ресурси. Так, якщо попит на ресурси має високу еластичність, то незначне зниження ціни на них зумовлює відносно велике зростання попиту на них. І, навпаки, якщо попит на ресурси нееластичний, навіть значне зниження цін на них спричинить досить «скромне» підвищення попиту на ресурси. З іншого боку, чим більше ресурсів, що можуть замінювати один одного, тим вища еластичність попиту на них. І, навпаки, винятковість певного ресурсу призводить до низької еластичності попиту на нього. Звичайно ж, еластичність попиту на ресурси також корелює з еластичністю попиту на продукт, що виробляється з цих ресурсів: чим вища еластичність попиту на продукт, тим вища еластичність попиту на ресурси, і навпаки. Важливим

чинником, який визначає рівень еластичності попиту на ресурси, є питома вага витрат на певний ресурс у загальній сумі виробничих витрат: чим вища ця питома вага (коефіцієнт), тим вища еластичність попиту на даний ресурс.

Отже, з усього сказаного про попит на ресурси можна зробити висновок, що взаємозв'язки між попитом на продукт і попитом на ресурси є досить складними, в окремих випадках мають різно-спрямовану дію і через ціну на ресурси та коефіцієнт залучення їх у виробництво мають визначальне значення у формуванні виробничих витрат.

Орієнтуючись на досягнення максимуму прибутку, ринкова економіка через конкуренцію як на ринку товарів, так і на ринку ресурсів забезпечує оптимальну ефективність виробництва й розподілу ресурсів. Це стосується насамперед ринкової моделі чистої конкуренції, ⁴ДЄ виробничі ресурси розподіляються таким чином, щоб найбільшою мірою забезпечити потреби споживачів. Адже ціна будь-якого продукту водночас є й мірилом граничної або маржинальної його цінності. Отже, ціна продукту вимірює граничну користь, яку отримує споживач від додаткового споживання продукту, а маржинальні витрати цього продукту показують розмір витрат споживача за умови збільшення виробництва товару, а отже, використання ресурсів. При цьому також забезпечується так звана ефективність розподілу ресурсів.

Поряд з цим конкурентні умови функціонування економіки забезпечують і її виробничу ефективність. У довгостроковому періоді при чистій конкуренції підприємство приходиться до потрібної рівноваги, коли ціна на продукт дорівнює мінімальним питомим витратам (мінімальній собівартості одиниці продукції) й маржинальним витратам ($Ц = \min ПСВ = МВ$). Це означає, що підприємство має використовувати якнайменші обсяги виробничих ресурсів, досконалі технології, форми й методи організації виробництва. Проте найвища ефективність розподілу ресурсів і виробництва досягається саме за умов чистої конкуренції. При недосконалій конкуренції оптимальні рівні за цими обома різновидами ефективності не досягаються. Це пояснюється тим, що в умовах недосконалої конкуренції недовикористовуються виробничі ресурси, а ціна на продукт перевищує рівень перетину попиту й пропозиції, тобто оптимальну ринкову ціну.

Показники ефективності управління витратами та їх характеристика

Ефективність управління витратами вимірюється *величиною прибутку {доходу}*, отриманого від реалізації продукції, виконання робіт чи надання послуг. Збільшення прибутку (доходу) свідчить про підвищення ефективності господарювання в цілому, у т. ч. і управління витратами, а його зменшення, навпаки, про зниження такої ефективності.

Прибуток може зростати за умови: збільшення відпускних цін; зниження рівня виробничих витрат; удосконалення структури продукції, яка випускається на підприємстві; підвищення вартості кінцевих продуктів. Однак кожний з цих напрямків, як цілком справедливо зазначає С. І. Дем'яненко, безпосередньо пов'язаний з формуванням і функціонуванням виробничих витрат і зводиться до таких методів підвищення прибутковості виробництва через призму виробничих витрат, а саме [12]:

1. Збільшення прибутку при незмінних постійних витратах. У цьому разі можливими є два шляхи. По-перше, за рахунок поліпшення організації виробництва, в тому числі за рахунок упровадження нових організаційних форм господарювання, покращення маркетингу, запровадження досягнень науково-технічного прогресу і т. п. По-друге, за рахунок реструктуризації виробництва— нарощування прибуткових галузей і видів продукції при відповідному скороченні менш прибуткових.

2. Підвищення прибутку при збільшенні постійних витрат, що означає абсолютне розширення виробництва за рахунок прибуткових галузей і видів продукції, впровадження нових технологій, підвищення якості продукції і т. п.

3. Зростання рівня рентабельності господарювання при скороченні постійних витрат і незмінній сумі прибутку. Виходячи з формули визначення рівня рентабельності, де в чисельнику міститься прибуток, а в знаменнику — виробничі витрати, певне зменшення знаменника при незмінному чисельнику відповідно збільшить результативний показник. Досягти зменшення постійних витрат при незмінній абсолютній сумі прибутку можна їх перегрупуванням за видами продукції, відповідно скорочуючи й розширюючи виробництво певних видів продукції.

4. Підвищення рівня рентабельності господарювання при зниженні постійних витрат і абсолютної суми прибутку. Такий процес може відбуватися за умови, коли темпи зниження постійних витрат перевищують темпи скорочення абсолютної суми прибутку.

Крім величини прибутку (доходу), до показників ефективності управління витратами відносять ще й показники рівня рентабельності виробництва і прибутковості.

Доречно зазначити, що показник рівня рентабельності не є тотожним показнику рівня прибутковості, які досить часто плутають. Не відкидаючи доцільності розрахунку показника рівня рентабельності виробництва як такого, що характеризує ступінь віддачі виробничих витрат, слід зазначити, що цей показник значною мірою характеризує саме кінцеву ефективність виробництва. Адже з позиції макрорівня, суспільства загалом, кінцевим результатом виробництва є рівень цін, за якими реалізується продукт (робота, послуга). У свою чергу, рівень цін залежить від затрат праці, втіленої в продукті. З іншого боку, ефект від продукту визначається рівнем затрат робочого часу споживача продукту. Зважаючи на це, ряд економістів пропонують відповідні методики розрахунку ефективності праці, які б ураховували зазначені критерії. Однак запропоновані методики є досить складними і навряд чи можуть бути використані в широкій господарській практиці, тому що вони потребують використання значної кількості додаткових визначених шляхом розрахунків показників, які неможливо отримати на рівні підприємств. Це такі показники, як рівень реального задоволення відповідної кінцевої потреби за певними видами продукту, затрати сукупного робочого часу, потрібні для виробництва продукції, суспільно необхідні результати й витрати, втілені в продукті, та ін.

Тому на мікрорівні показником, що відповідає вимогам кінцевої ефективності виробництва, є **рівень його прибутковості**, що визначається як відношення прибутку (доходу) до витрат від реалізації продукції або як відношення прибутку на одиницю продукції до її ціни. Економічна сутність цього показника полягає в тому, що він відповідає всім критеріям суспільної ефективності: зниженню собівартості продукції, зростанню обсягів її виробництва і реалізації, а також підвищенню рівня споживчої вартості продукту. Цей показник гнучко реагує на рух ціни як серцевини економіки, відображаючи її динаміку та оцінюючи ефективність виробництва адекватно цій динаміці.

Порівняльний аналіз показників рівня рентабельності (Р) і прибутковості (Є) при змінах ціни (Ц), собівартості одиниці продукції (С) і прибутку (П) у формалізованому вигляді досить цікаво подає вітчизняний науковець С. І. Дем'яненко [12]. За одиницю ним взято базовий рівень розрахункових показників.

$$1. Ц=1, \quad С<1, \quad П>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є\cdot Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.1)$$

$$С>1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є\cdot Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.2)$$

$$2. Ц>1, \quad С=1, \quad П>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є\cdot Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.3)$$

$$С<1, \quad П>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є\cdot Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.4)$$

$$С>1, \quad П=>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є\cdot Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.5)$$

$$С>1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є\cdot Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.6)$$

$$3. Ц<1, \quad С=1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є\cdot Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.7)$$

$$С<1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є\cdot Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.8)$$

$$С<1, \quad П=>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є\cdot Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.9)$$

$$С>1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є\cdot Р>1, \quad Є>Р. \quad (8.10)$$

З наведених взаємозв'язків рівнів рентабельності та прибутковості можна простежити реакцію цих показників на динаміку цін і собівартості. Так, якщо ціна постійна, а собівартість продукції має тенденцію до зниження (8.1), спостерігається й відносне зниження рівня прибутковості порівняно з рівнем рентабельності. Це пояснюється тим,

що з точки зору суспільної ефективності, а також принципів функціонування ринкової економіки зниження собівартості одиниці продукції в конкурентних умовах обов'язково зумовлює зниження ціни. Тому в цьому разі знижується також ефективність виробництва. Навпаки, при зростанні собівартості й стабільній ціні (8.2) знижуються як абсолютна величина прибутку, так і показники рентабельності та прибутковості. Однак темпи зниження двох останніх показників різні — рівень прибутковості зростає більше, ніж рівень рентабельності. Це пояснює той позитивний момент, коли при збільшенні собівартості ціна не зростає, залишаючи тим самим незмінними витрати споживача. Однак з точки зору економіки загалом ця ситуація має бути проаналізована ще глибше і насамперед з позицій ефективності використання ресурсів. Цей елемент аналізу засвідчує неефективне розміщення ресурсів і є сигналом до необхідності переміщення ресурсів в інші галузі виробництва.

У ситуації, коли ціна зростає, а собівартість залишається незмінною (8.3), підвищуються всі розрахункові показники, але прибутковість нижча від рівня рентабельності, що означає зниження ефективності. Це пояснюється як гнучкішою реакцією показника рівня прибутковості на динаміку ціни, так і тим, що збільшуються витрати споживача і знижується суспільна ефективність, а також свідчить про недорозміщення виробничих ресурсів у даній галузі при виробництві даного виду продукції. Адже підвищення ціни не завжди є однозначно негативним чинником. За відповідних умов функціонування ринкової економіки, коли зростає попит на продукцію при стабільній собівартості одиниці продукції, виникає ситуація значного підвищення ефективності виробництва з позицій мікрорівня. Це досягається передусім завдяки впровадженню нових технологій виробництва. Однак з позиції економіки загалом, незмінність собівартості продукції свідчить про недовикористання суспільних ресурсів, і наступний виробничий цикл під дією ринкових механізмів і прагнення виробників отримати максимум прибутку приведе до збільшення обсягів виробництва, а отже, до зростання собівартості продукції.

В умовах зростання ціни і зниження собівартості продукції (8.4) також підвищуються всі розрахункові показники. Однак водночас фіксується й зниження рівня ефективності виробництва. Пояснюється це знову ж таки відповідною реакцією показника рівня прибутковості на зростання ціни. Адже з позиції класичної теорії ринкової економіки це не нормальне явище, коли собівартість знижується, а ціна зростає. Така ситуація може існувати лише тимчасово, в короткостроковому періоді й у наступних виробничих циклах під впливом ринкових механізмів пропозиція продукції на ринку збільшиться і знизиться ціна. Однак і в умовах підвищення як ціни, так і собівартості, коли прибуток зростає або не змінюється (8.5), ефективність виробництва також знижується. У цьому разі темпи зростання ціни перевищують або дорівнюють темпам підвищення собівартості. Знову ж таки, відповідно реагуючи на зростання ціни, показник рівня прибутковості свідчить про зниження ефективності конкретного виробництва через призму всієї економіки.

В умовах підвищення ціни й собівартості, яка зростає вищими темпами (8.6), простежується також підвищення ефективності. Тут ми знову маємо справу з діалектичним взаємозв'язком динаміки ціни й рівня прибутковості. З точки зору суспільної ефективності зростання ціни нижчими темпами, ніж собівартості одиниці продукції, є позитивним моментом, адже за цих умов відбувається економія витрат споживача. Однак, як зазначалося, в аналогічних ситуаціях нераціонально використовуються ресурси, що регулюється в наступних виробничих циклах. При всіх варіантах динаміки собівартості, за винятком одного (8.9), в умовах зниження ціни спостерігається зростання ефективності. Так, при стабільній собівартості (8.7) знижуються всі розрахункові показники. Як і в попередньому випадку, зниження ціни вказує на економію витрат споживачів продукції, що з точки зору суспільства загалом є позитивним фактором. При зниженні ціни й собівартості (8.8) важливими є темпи цих знижень. У цьому разі темпи зниження собівартості є вищими, про що говорить зменшення прибутку.

Така ситуація є вигідною з точки зору мак-рорівня. В умовах, коли знижуються і ціна і собівартість (8.9), але темпи цього зниження однакові або собівартість зменшується вищими темпами, відбувається спад ефективності. При цьому абсолютна сума прибутку або залишається незмінною, або зростає.

I, нарешті, останній варіант, коли ціна знижується, а собівартість зростає (8.10), дає підвищення ефективності при зниженні всіх розрахункових показників. Поясненням цьому є збільшення пропозиції на ринку в умовах, коли вже досягнуто того обсягу виробництва, при якому собівартість одиниці продукції дорівнює маржинальним витратам і ціні. Однак, як відомо, така ситуація не може бути вигідною з позиції конкретного підприємства, і в наступних виробничих циклах пропозиція на ринку продукції знижуватиметься. Це приведе до врівноваження собівартості одиниці продукції, маржинальних витрат і цін.

Оптимізація виробничої діяльності за критерієм витрат

Процес оптимізації діяльності підприємства пов'язаний із пошуком такої організації діяльності, за якої підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами.

Основна діяльність більшості підприємств полягає у виробництві та реалізації продукції (робіт, послуг). Оптимізація операційної діяльності відбувається способом зіставлення обсягів виробництва та реалізації продукції, витрат на її виробництво й реалізацію, а також прибутку, який отримує підприємство внаслідок здійснення операційної діяльності.

З огляду на це, оптимізацію діяльності підприємства за критерієм витрат доцільно проводити на основі аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» та операційного левериджу.

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» та операційний важіль базуються на класифікації витрат на змінні та постійні. У цілому аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» спрямований на підготовку раціональних управлінських рішень.

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» дозволяє оперативно оцінити вплив величини та структури витрат на прибуток, що дає можливість управляти його обсягом у процесі планування.

Результатом першого етапу аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є визначення точки беззбитковості.

Точка беззбитковості — це такий обсяг реалізації продукції (РП) (в натуральних або грошових одиницях), при якому загальні доходи дорівнюють загальним витратам, а прибуток підприємства рівний нулю.

Запишемо дане визначення у вигляді наступного виразу:

$$\text{Виторг (Продажі)} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} \quad (8.11)$$

або таким чином:

$$\begin{aligned} & (\text{Ціна за одиницю} \cdot \text{кількість одиниць реалізованої продукції}) = \\ & = (\text{змінні витрати на одиницю} \cdot \text{кількість одиниць реалізованої прод.}) + \\ & \quad + \text{Постійні витрати} \end{aligned}$$

З даного виразу точка беззбитковості (кількість одиниць реалізованої продукції) визначається таким чином:

$$\text{Кількість одиниць реалізованої продукції} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \frac{\text{Змінні витрати}}{\text{за одиницю}}} \quad (8.12)$$

Таким способом проводиться розрахунок точки беззбитковості для фізичних одиниць.

У вищевказаній формулі знаменник являє собою не що інше, як маржинальний дохід або маржинальний прибуток.

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку при зміні величини постійних витрат: коли постійні витрати прямують до нуля, операційний прибуток прямує до маржинального (рис. 8.1).

Для знаходження точки беззбитковості у вартісному виразі слід застосовувати коефіцієнт маржинального доходу (відношення маржинального доходу на одиницю до

$$\text{Точка беззбитковості у вартісному виразі (ообся реалізації)} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (8.12)$$

ціни за одиницю продукції):

Чистий дохід (виручка від реалізації) продукції		
Сукупні витрати на виробництво та реалізацію продукції		Операційний прибуток
Змінні витрати на виробництво та реалізацію продукції	Постійні витрати	Операційний прибуток
	Маржинальний прибуток	

Рис. 8.1. Схема взаємозв'язку операційного та маржинального прибутку. Отже, у точці беззбитковості виторг від реалізації продукції дорівнює витратам на її виробництво та реалізацію.

Коефіцієнт маржинального прибутку показує частку маржинального прибутку в чистому доході. Якщо ціни та норми змінних витрат є стабільними впродовж певного періоду часу, то коефіцієнт маржинального прибутку є стабільною величиною. Тоді зміну операційного прибутку внаслідок зміни обсягу виробництва можна визначити за формулою:

$$\Delta\Pi = \Delta D - K_{\text{м.п}} \quad (8.13)$$

де $\Delta\Pi$ — зміна операційного прибутку;

ΔD — зміна чистого доходу (виручки) від реалізації продукції;

$K_{\text{м.п}}$ — коефіцієнт маржинального прибутку.

Точку беззбитковості можна визначити ще й графічно (рис. 8.2).

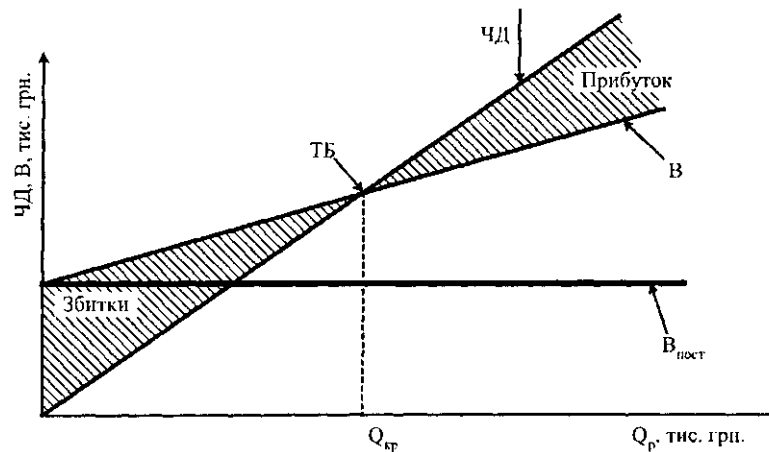


Рис. 8.2. Визначення точки беззбитковості: ТБ — точка беззбитковості; Q_p — обсяг реалізації; $Q_{кр}$ — критичний обсяг реалізації; ЧД — чистий дохід від реалізації; В — сукупні витрати на виробництво та реалізацію; $V_{\text{пост}}$ — постійні витрати

Двома найважливішими лініями на графіку є лінії чистого доходу (виторгу) та сукупних витрат. Точка їх перетину показує той обсяг виробництва, за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виторг дорівнює сукупним витратам. Отже, точка перетину ліній виторг від реалізації (чистого доходу) та ліній витрат на виробництво і реалізацію продукції визначає точку критичного обсягу реалізації (точку беззбитковості, мертву точку, поріг рентабельності). Будь-яка різниця по вертикалі між лініями виторгу та сукупних витрат праворуч від точки беззбитковості показує прибуток за даного обсягу виробництва, а зону збитків показано ліворуч від точки беззбитковості.

Графічний метод визначення точки беззбитковості вважається найкращим. Мотивація даного висновку базується тому, що на даному графіку видно зону прибутків і збитків при різних варіантах обсягу реалізації продукції. Однак достовірність картини у кожному окремому випадку залежить від точності зображення лінії. Виторг та змінні витрати змінюються прямопропорційно відносно фізичного обсягу, в той час як постійні витрати не змінні при будь-якому обсязі.

У процесі проведення аналізу беззбитковості роблять такі припущення (другий етап аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»):

- усі витрати можна чітко поділити на змінні й постійні;
- обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації в аналізованому періоді;
- змінні витрати є пропорційними, а постійні — функцією часу (залежать лише від періоду часу);
- ціни на продукцію не залежать від обсягів її виробництва і є стабільними в межах аналізованого періоду.

Інформація в результаті визначення критичного обсягу реалізації може бути корисна для керівництва підприємств при оцінюванні можливостей отримання прибутку в плановому періоді. Після визначення точки беззбитковості можна дати оцінку тому, наскільки ймовірні виробництво та реалізація продукції в межах критичного обсягу та вищого від нього.

Графік показує, що рівень критичного обсягу реалізації залежить від структури собівартості. Прибуток підприємства залежить не лише від кількості реалізованої продукції, а й від частки постійних витрат, що буде віднесена на одиницю продукції.

Перевищення обсягу реалізації над критичним обсягом є межею безпеки. Значення зони безпеки полягає в тому, що вона по

казує можливе скорочення обсягу реалізації, яке підприємство може допустити перед тим, як зазнає збитків.

У процесі здійснення аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» визначають рівень безпеки операційної діяльності, тобто ступінь перевищення беззбиткового обсягу виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) над фактичним або плановим обсягом. Коефіцієнт безпеки операційної діяльності розраховується за формулою:

$$K_6 = \frac{D - Q_{кр}}{D}, \quad (8.14)$$

де K_6 — коефіцієнт безпеки операційної діяльності;

D — фактичний (або плановий) чистий дохід (виторг) від реалізації продукції;

$Q_{кр}$ — критичний обсяг реалізації в грошових одиницях виміру.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності є показником операційного ризику. Чим більше значення коефіцієнта безпеки операційної діяльності, тим менший ризик одержання збитків у результаті виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг). Якщо коефіцієнт безпеки операційної діяльності зменшується, це означає, що фактичний обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) прямує до критичного значення, що підвищує ризик потрапляння підприємства в зону збитків.

Планування цільового прибутку передбачає визначення такого обсягу виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) за умов визначених пін та рівня витрат, який би забезпечив одержання запланованого обсягу операційного прибутку.

Для того щоб визначити, який обсяг реалізації (у вартісному і кількісному виразах) забезпечить бажаний (необхідний) прибуток, використовуємо таку методику:

$$\text{Продажі} = \frac{\text{Змінні витрати}}{\text{витрати}} + \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{витрати}} + \frac{\text{Бажаний прибуток}}{\text{прибуток}} \quad (8.15)$$

Даний вираз є базовим для розрахунку обсягу продажів (реалізації) як у вартісному, так і в натуральному виразі.

Формули розрахунку обсягу продажів (реалізації) у вартісному і натуральному виразах

$$\text{Обсяг реалізації у вартісному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (8.16)$$

мають вигляд:

$$\text{Обсяг реалізації у натуральному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \quad (8.17)$$

Визначення залежності величини прибутку від зміни обсягу реалізації здійснюється за допомогою механізму операційного левєриджу (операційного важеля).

Величина операційного левєриджу (операційного важеля) показує, на скільки відсотків зміниться операційний прибуток за зміни обсягу реалізації продукції на 1 %:

$$\text{ОЛ} = \frac{\Delta\Pi}{\Delta Q}, \quad (8.18)$$

де ОЛ — операційний левєридж (важіль);

$\Delta\Pi$ — зміна операційного прибутку;

ΔQ — зміна обсягу реалізації.

Силу дії операційного левєриджу можна визначити за формулою:

$$\text{ОЛ} = \frac{\text{МП}}{\Pi}, \quad (8.19) \text{ або}$$

$$\text{ОЛ} = \frac{B_n + \Pi}{\Pi}, \quad (8.20)$$

де ОЛ — операційний левєридж (важіль); МП — маржинальний прибуток; Π — операційний прибуток;

B_n — постійні витрати на весь обсяг реалізації. З наведених формул випливає, що чим більша частка постійних витрат у їх загальному обсязі, тим сильніша дія операційного левєриджу (важеля). Чим більша величина операційного левєриджу (важеля), тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягу реалізації продукції.

Таким чином, операційний левєридж характеризує також вплив структури витрат на

періодах. У реальних умовах господарювання всі чинники впливу на прибуток, особливо ціна та повна собівартість продукції, зазнають постійних змін.

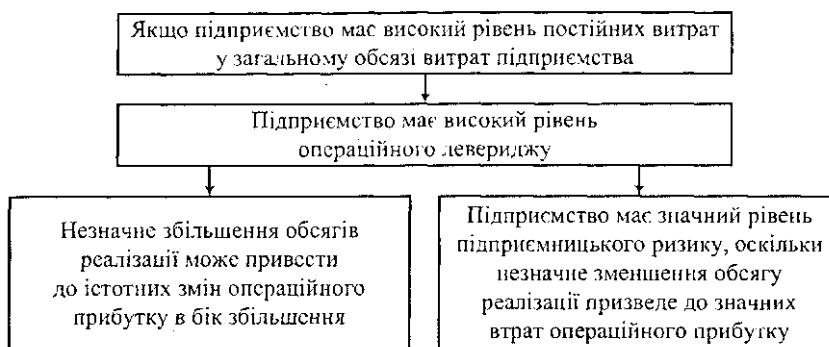


Рис. 8.3. Вплив структури витрат на операційну діяльність [37]

величину операційного прибутку (рис. 8.3).

Аналіз беззбитковості та механізм операційного левєриджу базуються на припущеннях, що рівень цін та витрат є незмінними величинами протягом періоду, що аналізується. Тому ефективність їх застосування буде високою тільки в короткострокових. Оптимізація операційної діяльності передбачає не тільки оптимізацію витрат підприємства, а також удосконалення цінової політики підприємства.

При розробці цінової політики необхідно проаналізувати, до чого приведе зміна ціни на продукцію, яку продають. На основі дослідження взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» оцінюють обсяг реалізації за цінами, що змінилися, і вплив чинника цін на прибуток.

Необхідно звернути увагу на те, що підприємство цікавить не тільки зростання, а й зниження реалізаційних цін, бо при цьому критичний обсяг реалізації стає більшим. Якщо обсяг реалізації буде зростати, то зниження цін не матиме негативних наслідків. Однак, як зазначають А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук та А. А. Турило, тут необхідно оцінити продуктивні можливості підприємства щодо розширення виробництва, наявності потужностей. З іншого боку, вивчення ринку також має дати позитивний висновок стосовно збільшення попиту на пропоновану продукцію. Ці питання переважно пов'язані з аналізом цінової еластичності та розробкою високоефективної цінової політики підприємства [37].



Рис. 8.4. Методика оптимізації операційної діяльності на основі аналізу беззбитковості [37]

Отже, загальна методика оптимізації операційної діяльності підприємства за критерієм витрат (на основі аналізу беззбитковості) має такий вигляд (рис. 8.4). **8.4. Напрями підвищення ефективності управління витратами**

У процесі проведення прогностичного аналізу потрібно вивчити можливості скорочення постійних витрат або необхідність їхнього збільшення. Наприклад, якщо на підприємстві планують зростання витрат на аналітичні дослідження або розробку нових продуктів чи планують здійснити витрати на підвищення кваліфікації працівників, або припускають зростання орендної плати, необхідно вивчити наслідки цих змін. Зміна постійних витрат приведе до зміни критичного обсягу реалізації та зони прибутковості для підприємства.

Управління витратами на сьогодні потребує свого вдосконалення з метою підвищення ефективності господарювання. Досягнення своєї кінцевої мети — зниження витрат виробництва на підприємствах у сучасних умовах — повинно розглядатися як стратегічний напрям їх розвитку, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції на внутрішніх і зовнішніх ринках, підвищити прибутковість діяльності.

Витрати виробництва як предмет управління ними повинні розглядатися з позицій активного і своєчасного впливу на них з метою зниження рівня непродуктивних витрат, уникнення втрат виробництва, зниження впливу факторів, які підвищують витрати виробництва і знижують ефективність роботи підприємств.

Одним із напрямів підвищення ефективності управління витратами слід вважати, безперечно, формування її комплексної системи. Важливими умовами формування системи управління витратами виробництва мають стати такі:

- оперативне забезпечення інформацією адміністрації підприємств, яка необхідна для прийняття ними управлінських рішень з питань регулювання витрат виробництва з урахуванням економічних наслідків прийнятих рішень і їх впливу на ефективність роботи підприємства;

- спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у відповідності з визначеними у плановій або нормативній документації величинами;

- виявлення відхилень фактичних витрат від установлених нормативів і оцінка їх впливу на показники ефективності виробництва;

- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємств;

- вироблення заходів щодо зниження витрат виробництва по забезпеченню "заданих параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості продукції, прибутковості роботи підприємства, забезпечення стабільності його фінансового стану.

До складу завдань комплексної системи управління витратами можна віднести збір, нагромадження, контроль і аналіз витрат не лише на стадії виготовлення продукції, а на усіх без винятку стадіях життєвого циклу продукту. Зупинимося детальніше на характеристиці даного питання.

Цикл являє собою сукупність процесів, які складають кругообіг впродовж певного проміжку часу. Процес створення, розробки, виробництва, експлуатації, обігу та утилізації продукту складає його *економічно життєвий цикл*. Він триває від моменту обґрунтування необхідності виробництва і проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт аж до повного припинення експлуатації продукту та його утилізації. Життєвий цикл продукту характеризується часовими, об'ємними, затратними і якісними показниками, які перебувають у тісній взаємодії (рис. 8.5). Так, тривалість випуску і експлуатації продукту відображається на об'ємних параметрах. Вимоги до якості визначають обсяги НДДКР та підготовки до виробництва. Чітка залежність простежується між якістю продукції (робіт, послуг), обсягом виробництва і рівнем затрат.

На затрати впливає структура життєвого циклу продукту. Доцільно зауважити, що вилучення з життєвого циклу будь-якої стадії не означає, що зменшаться витрати. Наприклад, виключення або скорочення обсягів НДДКР досить часто веде до того, що заново створювана продукція за своїми якісними та експлуатаційними параметрами поступається конкуруючим зразкам. Відмова від одного з видів підготовки виробництва значно здорожчує виготовлення продукту.

Тривалість життєвого циклу також тісно пов'язана із витратами: його скорочення або подовження активно впливає на загальну величину витрат. Зв'язок між часовими і затратними параметрами неоднозначний. Якщо в одних випадках подовження циклу веде до збільшення загальних витрат, то в інших, наприклад, коли воно обумовлено більш ретельною науковою і дослідно-конструкторською підготовкою виробу, воно може дати значну економію на стадіях виробництва і експлуатації.

Таким чином, структура життєвого циклу продукту, його тривалість, об'ємні і якісні показники визначають затрати. Продукція (роботи, послуги), будучи метою виробничого процесу, одночасно як його результат втілює у собі затрати усіх елементів життєвого циклу.

Життєвий цикл продукту може бути повним, неповним або частковим.

Повний життєвий цикл включає усі стадії повної тривалості та міжциклічні очікування. Відповідно і затрати являють собою повну суму затрат на весь обсяг робіт зі створення, виробництва, реалізації, споживання (експлуатації) і утилізації.

Неповний життєвий цикл відрізняється від повного тривалістю, структурою та об'ємними характеристиками.

Частковий життєвий цикл зводиться до окремих стадій повного циклу, наприклад, розробки, виготовлення, експлуатації, утилізації.

Відповідно до повноти життєвого циклу продукції визначають і затрати на його реалізацію.

Визначення затрат за стадіями життєвого циклу нового продукту вимагає дотримання таких умов:

- повнота розрахунку, тобто врахування затрат за усіма стадіями життєвого циклу;
- облік усіх спожитих ресурсів;
- використання єдиної методології визначення етапів циклу та єдиної класифікації складу і змісту затрат;
- використання методів розрахунку затрат, які відповідають стадіям життєвого циклу.

Під загальними затратами ресурсів на життєвий цикл продукції вважають затрати, які зв'язані зі споживанням усіх видів ресурсів у вартісному виразі за період з початку виконання НДДКР до завершення випуску продукції та її утилізації.

Основними складниками затрат у розрізі життєвого циклу продукту є:

Стадія НДДКР— передпроектні дослідження і доопрацювання задуму; розробка технічного завдання; розробка ескізного проекту; розробка технічного проекту; підготовка конструкторської і робочої документації на дослідний зразок або партію; підготовка робочої конструкторської і технологічної документації для виготовлення дослідного зразка (партії); виготовлення та випробування дослідного зразка (партії).

Стадія виробництва — підготовка і освоєння серійної продукції; виробництво; підтримка технічного рівня і якості серійно освоєної продукції.

Стадія реалізації— тара і транспортні операції, які пов'язані з доставкою готової" продукції до місця споживання; забезпечення її схоронності та експлуатаційних характеристик при транспортуванні і реалізації; утримання торгової фірми виробника; маркетингові дослідження.

Стадія експлуатації— придбання; монтаж; підготовка продукції і кадрів до експлуатації; поточні експлуатаційні витрати; ремонт і обслуговування; підтримка та покращення експлуатаційних властивостей продукції.

Стадія утилізації—дослідження; виготовлення засобів утилізації; транспортування; спеціальні контейнери, тара тощо.

Величина затрат на окремих стадіях життєвого циклу залежить від характеру продукції, її технічної складності і новизни. Принципово нова, технічно складна і наукомістка продукція вимагає значних затрат на НДДКР, які у багато разів перевищують затрати на усіх інших стадіях життєвого циклу.

Стадії життєвого циклу накладають певні особливості на методику розрахунку затрат.

Так, на стадії *НДДКР* затрати вираховують укрупнено в розрізі етапів робіт. На етапі науково-дослідних робіт затрати встановлюють як лімітовані, тобто як приблизну межу, яка визначається конкурентоздатною ціною. У процесі виконання технічного завдання на розробку продукції точність визначення загальних затрат збільшується: конкретизуються витрати на науково-дослідні роботи і затрати на підготовку виробництва, лімітні затрати у виробництві доповнюються розрахунками питомих показників трудомісткості і матеріаломісткості. На етапі створення і випробування дослідного зразка (партії) досягається такий ступінь деталізації затрат ресурсів, який дає змогу прийняти їх в якості укрупнених планових норм і нормативів на стадії виготовлення продукції.

На стадії *виробництва* точність визначення затрат залежить від масштабів випуску продукції: чим він більший, тим точнішими повинні бути норми і нормативи, які використовуються для визначення затрат.

На стадії *реалізації* методика підрахунку затрат залежить від конструкторських особливостей продукції, умов її транспортування, зберігання і збуту. Реалізація малогабаритних, простих за конструкцією виробів, виготовлених з матеріалу, який не вимагає особливих умов транспортування і зберігання обходиться дешевше. Проте

незалежно від характеру продукції (робіт, послуг) у затрати на реалізацію включають витрати на маркетинг, які залежать від ринкової стратегії підприємства.

На стадії *експлуатації* ступінь деталізації і точності норм і нормативів, на основі яких розраховуються затрати, обумовлюється терміном експлуатації продукції.

Затрати на *утилізацію* визначаються характером продукції, тим шкідливим впливом, який вона може заподіяти навколишньому середовищу. Так, при утилізації продукції, яка є джерелом радіоактивного забруднення, містить пари ртуті та інші шкідливі для людини і природи речовини, вимагається дотримання норм безпеки і охорони навколишнього середовища, що досить часто тягне за собою дуже великі витрати. Вони компенсуються фір-мою-виготовлювачем і закладаються в ціну продукції або включаються в експлуатаційні витрати підприємства, що використовує продукцію. У всіх випадках затрати на утилізацію зменшують на вартість залишкових ресурсів, які можна використати: загального брухту, брухту дорогіших металів, вузлів і деталей, придатних для повторного використання і використання при понижених потребах у експлуатаційних

Загальна схема управління витратами виробництва подана на рис. 8.5.

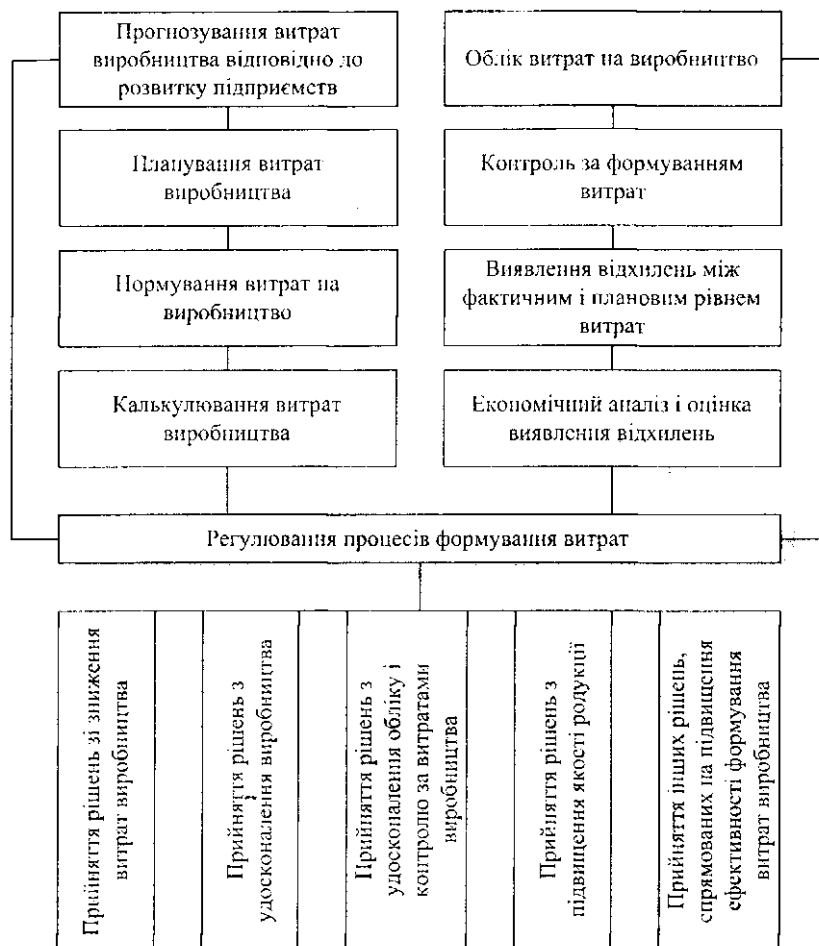


Рис. 8.5. Схема управління витратами виробництва [27]

властивостях.

В умовах ринкової економіки товаровиробники зацікавлені у зниженні витрат, оскільки це прямо пов'язано з бізнесом, прибутковістю роботи їх фірм. Разом з тим зниження витрат виробництва не повинно негативно вплинути на якість продукції, ефективність виробництва. Тому питання зниження витрат виробництва розглядаються в сукупності з іншими важливими показниками ефективності господарювання. При цьому ефективність управління витратами виробництва підвищується тоді, коли результати виробництва:

обсяги виробництва, прибуток збільшуються вищими темпами ніж зростають витрати. Саме такий критерій — випередження темпів зростання результатів над темпами зростання витрат — приймається за основу при виробленні управлінських рішень.

У практичній діяльності реалізація заходів щодо зниження витрат виробництва дуже часто вимагає додаткових витрат на удосконалення технологічних процесів, введення додаткових контрольних, облікових операцій. У тих випадках необхідно здійснювати техніко-економічні розрахунки, на основі яких оцінюється доцільність управлінських рішень. Такі питання є досить чітко розроблені в системах управління виробничо-господарською діяльністю зарубіжних фірм. Зниження витрат на виробництво при забезпеченні високоякісної продукції є фактором підвищення ефективності виробництва, додатковою можливістю зниження цін на продукцію і досягнення пріоритетів на ринках її збуту.

В умовах перехідної економіки України більшість державних і недержавних підприємств не зацікавлені у зниженні витрат виробництва, оскільки досягнення такої мети є досить трудомістким процесом, реалізація якого потребує здійснення значного обсягу робіт щодо впровадження науково обгрунтованих норм і нормативів обліку витрат і контролю за їх ефективним формуванням. Послаблення державного контролю і підвищення самостійності керівників підприємств вирішувати питання, пов'язані з управлінням виробництвом, у тому числі і витратами, сприяло тому, що більшість підприємств працюють на межі банкрутства, тобто коли витрати виробництва майже дорівнюють доходам від виробничо-господарської діяльності, а прибуток підприємств мінімальний. У той час як питання раціональності здійснення витрат залишаються поза увагою владних структур. На теперішній час державою не визначені ефективні важелі впливу на інтереси підприємств у напрямках зниження витрат виробництва.

Отже, на період, коли важелі ринкової економіки ще не проявилися у повному обсязі в напрямках створення таких умов, які сприяють ефективному формуванню витрат виробництва на підприємствах державної і недержавної форм власності, держава повинна виробити стратегію ефективного використання ресурсів і взяти на себе контроль за її реалізацією.

Можна погодитися з думкою В. М. Панасюк, що для підприємств і організацій повинні доводитися нормативи використання основних, важливих для національної економіки видів ресурсів, включаючи матеріальні, паливно-енергетичні, трудові. Визначення переліку нормативів, які доводяться до підприємств, має носити державний характер, виходячи із галузевих особливостей виробничих процесів, і доповнюватися обмеженнями на рівні регіонів. Такі нормативи для підприємств носять зовнішній характер, спрямований на підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу держави. Величина таких нормативів має встановлювати нижню межу ефективності використання ресурсів. Перевищення встановленої межі слід вважати неефективним для суспільства і шкідливим для розвитку національної економіки в цілому.

Доцільно ввести в практику господарювання у базових галузях економіки стандартну норму витрат виробництва. Під стандартною нормою слід розуміти науково обгрунтовану величину витрат виробництва, розраховану в результаті аналізу середньогалузевих норм витрат з урахуванням прогресивності технологій, цін на продукцію і сировинно-матеріальні ресурси, оплату праці та накладні витрати на типові види продукції. Введення у практику управління витратами виробництва стандартних норм дасть можливість оцінювати вітчизняне виробництво з позицій міжнародних стандартів, виробляти заходи з наближення вітчизняних виробів до міжнародного рівня [27].

Поряд із необхідністю підвищення ефективності управління витратами на загальнодержавному рівні неабияке значення має і мікрорівень.

На рівні підприємств і організацій досягнення мети зниження витрат виробництва має тісно пов'язуватися з показниками ефективності виробництва та якості продукції. Саме на зв'язок витрат виробництва з показниками ефективності виробництва необхідно звернути

особливу-увагу при визначенні напрямів, форм і методів управління витратами. Проблема полягає в тому, що знижувати витрати виробництва можна за рахунок різних факторів, які певним чином вплинуть на кінцеві результати роботи підприємств.

Заходи щодо зниження витрат виробництва повинні обґрунтовуватися з позицій економічної доцільності і носити конкретний характер. Основні напрями зниження витрат виробництва на підприємствах схематично показані на рис. 8.6.



Рис. 8.6. Схема напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва на підприємствах виробничої сфери [27]

Реалізація сформованих напрямів спрямована на підвищення ролі витрат виробництва у забезпеченні ефективності роботи підприємств, перехід від пасивних методів обліку витрат за минулий період до активних методів втручання у виробництво на основі аналізу ефективності формування витрат, виявлення суттєвих відхилень від встановлених норм і нормативів. Як у цілому економічний аналіз, так і аналіз затрат на виробництво і реалізацію продукції являє собою об'єктивно необхідний елемент управління виробництвом, у тому числі й затратами. З його допомогою забезпечується обернений зв'язок процесу контролю і регулювання. Узагальнюючи і аналітично опрацьовуючи облікову інформацію про досягнуті результати, економічний аналіз науково обґрунтовує управлінські рішення, виступаючи при цьому сполучною ланкою між обліком і прийняттям рішень.

З метою підвищення ефективності економічного аналізу собівартості доцільно здійснювати його згідно з технологією, запропонованою в літературних джерелах [28] (рис. 8.7).

Зупинимося дещо детальніше на характеристиці наведених етапів аналізу.

Перший етап — підготовчий. На даному етапі визначаються мета, завдання і об'єкти аналізу, обґрунтовуються вимоги до інформаційного забезпечення, здійснюється вибір методів і моделі аналізу. Другий етап — аналітично-розрахунковий. На даному етапі обґрунтовуються система оцінювальних показників, методи їх розрахунку, здійснюється безпосередній розрахунок показників, групування і зіставлення витрат за вибраними класифікаційними ознаками.

Важливими умовами аналітично-розрахункового етапу аналізу слід вважати забезпечення вимог до зіставності показників, що аналізуються в часі, методах розрахунку з тим, щоб була можливість перевірити достовірність і надійність результатів розрахунку.

З цих позицій необхідно, щоб показники, які аналізуються, носили наскрізний характер, аналізувались і розраховувалися за ідентичний період часу на єдиній методологічній основі.

Третій етап— порівняльний аналіз розрахункових показників за моделлю: «результати — витрати виробництва». Необхідність цього етапу аналізу викликана специфікою функцій витрат в забезпеченні ефективності виробництва. Як відомо, зниження витрат є фактором підвищення ефективності виробництва. Зокрема, при сталих цінах зниження витрат виробництва є фактором збільшення прибутків підприємства. Однак це ствердження має більше теоретичне, ніж практичне обґрунтування. Проблема полягає в тому, що зниження витрат виробництва без належного обґрунтування може призвести до зниження якості виробів, а відтак і зниження попиту на них. У результаті розрахунки підвищення прибутків підприємства можуть залишитися лише на папері, а в дійсності підприємство може втратити ринки збуту. Необхідність дослідження таких аспектів набуває особливої актуальності в умовах ринкової економіки, посилення конкуренції між товаровиробниками за ринки збуту. Отже, аналізувати процеси зниження витрат виробництва і оцінювати ефективність їх здійснення доцільно на основі використання моделі: «результати — витрати». При цьому доцільно оцінювати динаміку витрат виробництва і порівнювати зі змінами результатів виробництва. Результати аналізу цього етапу формують вихідну інформацію для прийняття управлінських рішень у сфері управління витратами і ефективністю роботи підприємства.

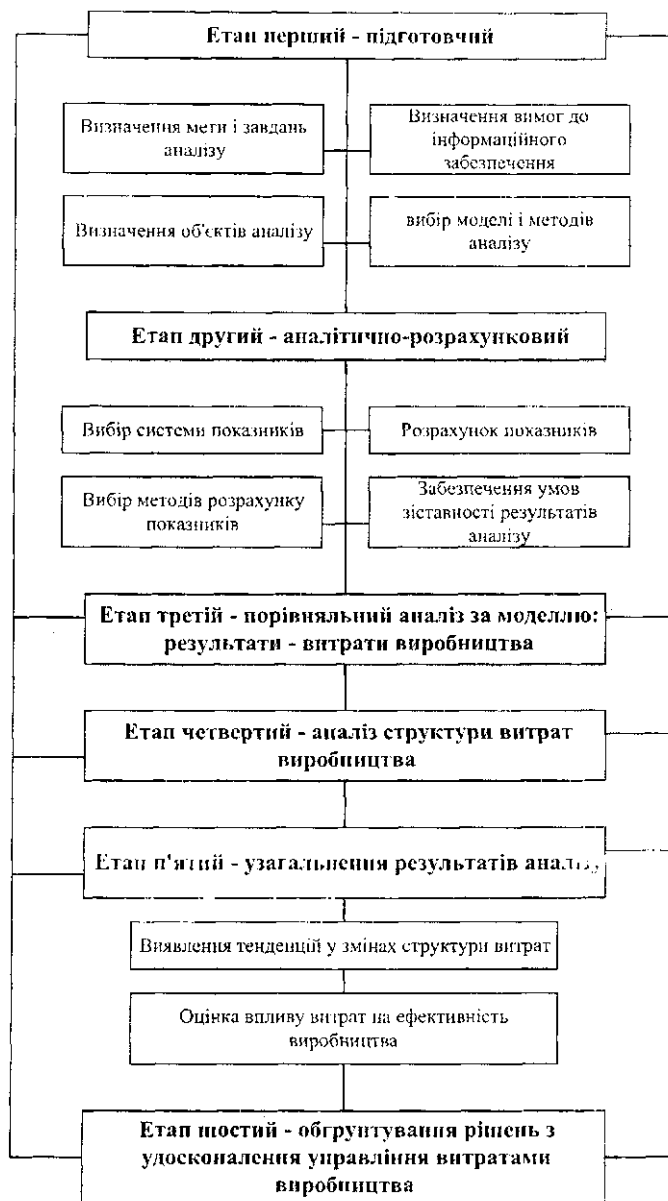


Рис. 8.7. Схема послідовності аналізу витрат виробництва і оцінки ефективності їх формування

Етап четвертий — аналіз структури витрат виробництва. Необхідність виділення цього етапу зумовлена завданнями дослідження. В даному випадку на основі розрахунків питомої ваги найбільш вагомих видів витрат в їх загальній величині можна дослідити за певний період часу зміни, що відбулись у виробництві в процесі реформування економіки України: як вплинула лібералізація цін на сировину, матеріали, енергетичні ресурси на загальну величину витрат виробництва, як змінилась оплата праці основних працівників у складі загальної величини витрат тощо.

Етап п'ятий — узагальнення результатів аналізу передбачає здійснення таких робіт: групування витрат виробництва за визначеними класифікаційними ознаками і визначення динаміки їх загальної величини і основних видів за період, що аналізується; виявлення важливих тенденцій у змінах структури витрат виробництва, дослідження причин, які вплинули на ці зміни; оцінка впливу динаміки витрат виробництва на динаміку результатів роботи підприємства і ефективність виробництва.

Важливим критерієм в оцінці ефективності управління витратами є випередження темпів зростання результатів виробництва порівняно з темпами зростання витрат. Слід враховувати, що при зіставленні результатів виробництва і витрат, які забезпечили ці результати, можуть мати місце різні ситуації.

Ситуація перша — при незмінних затратах виробництва результати виробництва мають тенденцію до зростання. Така ситуація свідчить про підвищення ефективності управління витратами виробництва.

Ситуація друга — за період, що аналізується, спостерігається зростання результатів виробництва і витрат на їх досягнення. У цій ситуації доцільно визначити темпи зростання результатів і витрат та зіставити їх. Якщо результати виробництва підвищуються вищими темпами, ніж збільшуються витрати, можна робити висновок про підвищення ефективності їх формування.

При цьому доцільно дослідити, за рахунок яких факторів зростають результати виробництва. Якщо виявлені зміни не зумовлені роботою підприємств, а викликані змінами зовнішнього характеру (зокрема, зростанням цін на кінцеву продукцію), висновки потребують додаткових обґрунтувань.

Ситуація третя — аналіз результатів виробництва не виявляє однозначної тенденції до їх зростання або зниження, а витрати виробництва мають чітку тенденцію до зростання. Наприклад, прибуток підприємства за аналізований період збільшився в той час, як продуктивність праці знизилася, а енергоємність продукції і виробничих процесів підвищилася. В таких випадках необхідно здійснювати більш глибокий аналіз причин і факторів, що вплинули на показники ефективності виробництва і виявити функції витрат у цих змінах.

Етап шостий — обґрунтування рішень з удосконалення управління витратами виробництва. На даному етапі залежно від результатів аналізу можуть прийматися рішення в аспектах удосконалення форм обліку і групування витрат за місцями їх виникнення, введення додаткових операцій контролю, підвищення відповідальності за дотримання витрат у запланованих обсягах, підвищення стимулюючих мотивацій до зниження витрат, раціонального використання всіх видів виробничих ресурсів тощо.

Обґрунтування напрямків удосконалення управління витратами виробництва має здійснюватися відповідно до мети і завдань системи управління витратами, враховуючи її ієрархічний характер.



Контрольні питання для самопідготовки

1. Якими наслідками для підприємства може обернутися завищення витрат виробництва?
2. Який обсяг виробництва продукції необхідно забезпечити для мінімізації виробничих витрат підприємства?
3. Дайте характеристику еластичності попиту на ресурси.
4. Якими показниками вимірюється ефективність управління витратами?
5. Назвіть методи підвищення прибутковості виробництва через призму виробничих витрат.
6. Дайте порівняльну характеристику показників рівня рентабельності і прибутковості при змінах ціни, собівартості одиниці продукції і прибутку.
7. З допомогою яких механізмів можна досягти оптимізації виробничої діяльності за критерієм витрат?
8. Охарактеризуйте можливі варіанти (методи) визначення точки беззбитковості.
9. Що являє собою рівень безпеки операційної діяльності і яка методика його розрахунку?
10. До чого зводиться методика оптимізації операційної діяльності на основі аналізу беззбитковості?
11. Охарактеризуйте напрями підвищення ефективності управління витратами на загальнодержавному рівні.
12. У чому проявляється зв'язок витрат і життєвого циклу продукту?
13. Охарактеризуйте складові елементи регулювання процесу формування затрат.
14. Які Ви знаєте напрями удосконалення системи управління витратами виробництва на підприємствах виробничої сфери?
15. Яка послідовність аналізу витрат виробництва і оцінки ефективності їх формування?

Тема 10 Мінімізація витрат на створення і зберігання виробничих запасів

8.1 Шляхи зниження витрат підприємства

Зниження витрат виробництва та собівартості продукції є однією з основних умов збільшення прибутку підприємства, підвищення рентабельності та ефективності його діяльності.

До основних джерел зниження собівартості продукції підприємства належать скорочення:

- витрат уречевленої праці, що досягається за рахунок поліпшення використання засобів та предметів праці;
- затрат живої праці, які можна скоротити за рахунок підвищення продуктивності праці;
- адміністративно-управлінських витрат, зниження яких досягається шляхом розумної економії.

Зниження собівартості продукції підприємства досягається скороченням витрат, які мають найбільшу питому вагу в її структурі, зокрема, під впливом таких факторів, як підвищення технічного рівня виробництва, удосконалення організації виробництва і праці, зміни структури та обсягу продукції, галузевих та інших чинників.

Підвищення технічного рівня виробництва сприяє економії витрат за рахунок:

- *зниження норм витрат матеріалів.* У цьому разі економію розраховують за формулою

$$E_{\text{м}} = (H_0 - H_1) \cdot \Pi_1 \cdot N_1,$$

де H_0, H_1 — норма витрат матеріалів відповідно до і після здійснення заходу, натур. од.; $Ц1$ — ціна одиниці матеріального ресурсу, грн.; N_1 — обсяг випуску продукції після здійснення заходу, натур. од.;

• підвищення продуктивності праці, тобто зниження трудомісткості праці. У цьому разі економію обчислюють так:

$$E_T = ((t_0 C_0 - t_1 C_1) (1 + \%_{дзп} : 100) (1 + \%_{в.с.з} : 100)) N_1,$$

де t_0, t_1 — трудомісткість одиниці продукції відповідно до і після здійснення заходу, нормо-год; C_0, C_1 — середньогодинна ставка працівників відповідно до і після здійснення заходу, грн.; $\%_{дзп}$ — середній відсоток додаткової заробітної плати для певної категорії працівників; $\%_{в.с.з}$ — встановлений законодавством відсоток відрахувань на соціальні заходи.

Удосконалення організації виробництва і праці на підприємстві сприяє економії витрат за рахунок поглиблення спеціалізації й розширення кооперування, яку визначають так:

$$E_{с.к} = (S - (Ц_{опт} + T)) N_k,$$

де S — собівартість одиниці виробів, виробництво яких планується на спеціалізованих підприємствах, грн.; $Ц_{опт}$ — оптова ціна за виріб, виготовлений на спеціалізованому підприємстві, грн.; T — транспортно-заготівельні витрати на одиницю виробу, грн.; N_k — кількість виробів, що буде отримано при кооперації зі спеціалізованих підприємств з моменту здійснення спеціалізації до кінця року, натур. од.

Зміна структури і обсягу продукції сприяє відносному зниженню умовно-постійних витрат підприємства. У цьому разі економію обчислюють за формулою

$$E_{уи} = \Delta Q П_{уи} : 100,$$

де ΔQ — приріст обсягу випуску продукції у плановому році, %; $П_{уи}$ — сумарні (повні) умовно-постійні витрати в базовому році, грн.

Загальний вплив зазначених факторів на собівартість продукції визначають так:

$$E_{заг} = E_M + E_T + E_{с.к} + E_{уи} = \sum E_i,$$

де i — фактор впливу на собівартість продукції.

Зниження собівартості продукції за факторами розраховують у такій послідовності.

1. Визначають витрати на 1 грн товарної продукції в базовому році:

$$B_{1грнбаз} = S_{баз} : Q_{баз},$$

де $B_{баз}$ — собівартість продукції в базовому році, грн.; $Q_{баз}$ — обсяг випуску товарної продукції у базовому році, грн.

2. Обчислюють собівартість товарної продукції у плановому році на рівні витрат базового року:

$$S_{вих} = B_{1грнбаз} Q_{пл},$$

де $Q_{пл}$ — обсяг випуску товарної продукції підприємства у плановому році, грн.

3. Розраховують економію затрат з урахуванням техніко-економічних факторів методом прямого розрахунку.

4. Обчислюють планову собівартість продукції:

$$S_{пл} = S_{вих} + () E_{заг},$$

5. Визначають витрати на 1 грн товарної продукції у плановому році:

$$B_{1грнпл} = S_{пл} : Q_{пл},$$

6. Розраховують зниження витрат на 1 грн у плановому році порівняно з базовим:

$$\Delta B = ((B_{1грнпл} - B_{1грнбаз}) / B_{1грнбаз}) \cdot 100 \%,$$

Розрахувати зниження собівартості продукції за факторами можна не тільки методом прямого розрахунку, а й індексним методом. Цей метод урахує вплив факторів на собівартість за укрупненим способом.

Зменшення собівартості продукції за рахунок зміни норм витрат матеріалів і зміни цін на них обчислюють так:

$$\Delta S_m = (1 - I_{н.м} \cdot I_{ц}) \alpha_{м.в},$$

де $I_{н.м}$, $I_{ц}$ — індекси зміни відповідно норм витрат матеріалів на один виріб і ціни на одиницю матеріального ресурсу;

$\alpha_{м.в}$ — питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, %.

Зменшення собівартості продукції за рахунок підвищення продуктивності праці обчислюють за формулою

$$\Delta S_{п.п} = (1 - I_{з.п} / I_{п.п}) \alpha_{з.п},$$

де $I_{з.п}$, $I_{п.п}$ — індекс підвищення відповідно середньої заробітної плати та продуктивності праці; $\alpha_{з.п}$ — питома вага заробітної плати в собівартості продукції, %.

Зменшення собівартості продукції за рахунок зміни умовно-постійних витрат розраховують так:

$$\Delta S_{уп} = (1 - I_{уп} / I_{д}) \alpha_{уп.в},$$

де $I_{уп}$, $I_{д}$ — індекс підвищення відповідно умовно-постійних витрат і обсягу випуску продукції; $\alpha_{уп.в}$ — питома вага умовно-постійних витрат у собівартості продукції, %.

Виробничі запаси відіграють важливу роль у забезпеченні операційної діяльності підприємства і є суттєвою часткою його оборотних активів. Тому необхідно ефективно управляти цими запасами. Управління запасами матеріалів різного виду і призначення має два аспекти: перший — своєчасне замовлення і поставка потрібних матеріалів на склад підприємства з мінімальними витратами на підтримання запасів; другий — організація забезпечування матеріалами підрозділів підприємства згідно зі встановленою програмою їх діяльності, відповідними нормами та лімітами. Це докладніше викладено у [4, розд. 11]. За певної річної потреби у матеріалах режим їх поставки і зберігання на складі в запасах безпосередньо впливає на величину витрат. При цьому даний вплив є неоднозначним. Закупівля і поставка матеріалів великими партіями, з одного боку, збільшує запаси і, відповідно, витрати на їх зберігання, призводить до втрати доходу від відволікання коштів на створення запасів. З іншого боку, закупівля матеріалів великими партіями зменшує кількість поставок, що знижує транспортно-заготівельні витрати. Зворотний ефект маємо у разі зменшення партій поставок матеріалів: витрати на зберігання запасів зменшуються, транспортно-заготівельні витрати зростають. Отже, оптимальною є така партія поставки матеріалів, яка забезпечує мінімальні транспортно-заготівельні витрати та витрати на зберігання їх запасів.

Транспортно-заготівельні витрати за певний період (як правило, рік) можна визначити за формулою

$$C_{тз} = \frac{M}{M_{п}} C_{м},$$

де $C_{тз}$ — загальні транспортно-заготівельні витрати за певний період;

M — потреба у поставці матеріалів за даний період у натуральному вимірі;

$M_{п}$ — партія поставки матеріалів;

$C_{м}$ — витрати на одну поставку (умовно вважаються однаковими для різних партій поставки).

Витрати на зберігання запасів і втрати від відволікання коштів на їх створення вважаються пропорційними величині запасу і визначаються за формулою

$$C_{сз} = \frac{M_{п}}{2} \cdot C_{м} \cdot P_{м},$$

де $C_{сз}$ — витрати на зберігання запасів і втрати від відволікання коштів у їх створення;

Π_m — ціна одиниці матеріалів;

P_m — показник, який враховує втрати від відволікання коштів у запаси та витрати на їх зберігання по відношенню до величини запасів (в частках одиниці).
Загальні витрати на поставку і зберігання запасів є сумою зазначених їх складових:

$$C = C_{тз} + C_{сз} = \frac{M}{M_{\Pi}} C_{\pi} + \frac{M_{\Pi}}{2} \Pi_m \cdot P_m.$$

Мінімум цієї функції витрат забезпечує оптимальна партія поставки матеріалів (перша похідна функції прирівнюється до нуля):

$$M_{\Pi оп} = \sqrt{\frac{2MC_{\pi}}{\Pi_m P_m}}.$$

У системі управління запасами важливе значення має оцінка матеріалів за їх передачі у виробництво та іншого вибуття зі складу. Згідно зі світовою практикою та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [7] застосовуються такі методи оцінювання вибуття запасів:

- за собівартістю перших за часом надходжень запасів, або коротко — «перший—перший» (*FIFO*);
- за собівартістю останніх за часом надходжень запасів, або «останній—перший» (*LIFO*);
- за середньозваженою собівартістю запасів;
- за нормативними витратами;
- за ідентифікованою собівартістю;
- за ціною продажу.

Кожний з цих методів має свої особливості та сферу застосування, про що можна прочитати у [4, розд. 11; 7]. При цьому слід мати на увазі, що вибір того чи іншого методу оцінювання руху запасів за умов нестабільності цін впливає на рівень витрат і прибутку підприємства в певному періоді. Вивчаючи тему, треба хоча б у загальних рисах ознайомитись із сутністю, формами та процедурою адаптації операційної системи до певного рівня зайнятості. Справа в тому, що операційна система підприємства не може постійно працювати у незмінному режимі. Він змінюється внаслідок різних причин і передусім під впливом зміни обсягу операційної діяльності (виробництва). Йдеться про те, як оптимально використати устаткування за виконання певного обсягу роботи (виготовлення продукції). Критерієм тут є експлуатаційні витрати.

Система технологічного устаткування адаптується до заданого обсягу виробництва (його зміни) за кількістю машин, інтенсивністю і часом їх роботи. Саме ці параметри визначають кількість виконаної роботи. Економічна сутність задачі проста для розуміння, але методика її розв'язання є досить складною. Спочатку слід сформулювати функції витрат агрегатів, де змінними є інтенсивність і час їх роботи, після чого здійснюється оптимальний розподіл виробництва між машинами, що виконують однакові операції. При цьому витрати на даних машинах можуть бути як однаковими, так і різними. Процедуру такої адаптації стисло висвітлено у [4, розд. 12], докладніше — у [9, гл. 10].

Ще декілька пояснень щодо форм адаптації. Якщо на підприємстві (в його підрозділі) наявні n машин одного функціонального призначення, з яких працює m машин протягом t часу з інтенсивністю $?$, то обсяг виконаної роботи чи кінцевої продукції становитиме

$$N = \lambda \cdot t \cdot m$$

Величини λ , t і m є параметрами адаптації і можуть змінюватися в межах

$$\underline{\lambda} \leq \lambda \leq \bar{\lambda}, \quad \underline{t} \leq t \leq \bar{t}, \quad 0 \leq m \leq n.$$

Коли задані величини кількості машин m і часу їх роботи t , то вироблення запланованого обсягу продукції досягається зміною інтенсивності роботи λ , тобто адаптація здійснюється за інтенсивністю. Інтенсивність може змінюватися в діапазоні її нижньої $\underline{\lambda}$ і верхньої $\bar{\lambda}$ меж згідно з технічними параметрами машин.

Якщо задані кількість машин m та інтенсивність їх роботи λ , адаптація здійснюється за часом в його допустимих межах — \underline{t} і \bar{t} .

У разі незмінних інтенсивності та часу роботи адаптація здійснюється за кількістю машин. Отже, є три форми чистої адаптації. На практиці вони можуть змішуватися з урахуванням конкретних умов виробництва.

Кількісна адаптація устаткування безпосередньо пов'язана зі зміною його наявної кількості, тобто передбачає придбання або вилучення з експлуатації певних машин. Першочергове значення має перша проблема, що потребує інвестиційних витрат. Є декілька фінансових альтернатив придбання устаткування. До них належать купівля устаткування за власні кошти, за взятий в банку кредит і придбання його за договором лізингу (оренди). Слід з'ясувати переваги і вади цих форм придбання устаткування і засвоїти методику вибору з них оптимальної. Критерієм тут, як правило, є витрати на проект у поточній вартості. До таких витрат у наведених варіантах належать: вартість устаткування (з урахуванням доставки і монтажу), повернення кредиту з відсотками, сума лізингових платежів (орендної плати) і вартості викупу устаткування (у разі фінансовому лізингу).

Витрати на лізинг обчислюються за формулою

$$C_{\text{л}} = \sum_{i=1}^t \frac{L_i}{(1+p)^i} \cdot \left(+ \frac{K_{\text{вик}}}{(1+p)^t} \right),$$

де $C_{\text{л}}$ — сумарні витрати на лізинг у поточній вартості;

t — термін договору лізингу в роках;

L_i — лізингові платежі в i -му році;

$K_{\text{вик}}$ — вартість викупу устаткування, якщо це передбачено договором (фінансовий лізинг);

p — дисконтна ставка в частках одиниці.

Витрати на купівлю устаткування за рахунок кредиту обчислюються аналогічно:

$$C_{\text{к}} = \sum_{j=1}^t \frac{B_j}{(1+p)^j} \cdot \left(- \frac{K_{\text{пр}}}{(1+p)^t} \right),$$

де $C_{\text{к}}$ — сумарні витрати на купівлю устаткування за рахунок кредиту у поточній вартості;

$t_{\text{к}}$ — термін повернення кредиту в роках;

B_j — повернення боргу (кредиту) з відсотками в j -му році;

$K_{\text{пр}}$ — можлива виручка від продажу устаткування після t років (у разі порівняння витрат на оперативний лізинг і купівлю, тобто коли устаткування потрібне на t років).

Якщо платежі в якомусь із зазначених двох варіантів по роках однакові (ануїтетні платежі), то обчислення спрощуються використанням коефіцієнтів ануїтету поточної вартості. У такому разі сумарні витрати у поточній вартості обчислюються як добуток

річної суми платежу на коефіцієнт ануїтету поточної вартості, який знаходиться за відповідними фінансовими таблицями за параметрами t і p .