

Волинський національний університет імені Лесі Українки
Факультет економіки та управління
Кафедра менеджменту та адміністрування

Ющишина Лариса

МЕНЕДЖМЕНТ РЕСУРСІВ ТА ВИТРАТ

Курс лекцій

Луцьк
2022

УДК 338.24(072)
Ю-75

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Волинського національного університету імені Лесі Українки (протокол №__ від __.____.2022 р.).

Рецензенти:

Сташук О.В. д.е.н., професор кафедри фінансів Волинського національного університету імені Лесі Українки.

Бегун С.І. к.е.н., доцент, заступник декана факультету економіки та управління Волинського національного університету імені Лесі Українки.

Ющишина Л. О.

Ю-75 Менеджмент ресурсів та витрат: курс лекцій. Луцьк: Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 103 с.

Курс лекцій складено відповідно до силабусу освітнього компоненту. У навчальному виданні подано теоретичні та методологічні основи менеджменту ресурсів та витрат підприємства. Систематизований матеріал дозволяє майбутнім менеджерам використовувати методи ефективного та раціонального прийняття управлінських рішень в умовах обмежених матеріальних ресурсів.

Рекомендовано студентам другого (магістерського) рівня вищої освіти за спеціальністю 073 «Менеджмент».

УДК 338.24(072)
© Ющишина Л. О., 2022
© Волинський національний
університету імені Лесі Українки, 2022

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Модуль 1.Теоретичні та методологічні основи менеджменту ресурсів та витрат.....	7
Тема 1. Теоретичні засади менеджменту ресурсів та витрат.....	7
1.1. Сутність, зміст та класифікація ресурсів.....	7
1.2. Економічна сутність витрат.....	11
1.3. Принципи управління витратами на підприємстві	13
1.4. Класифікація витрат і її практичне значення	14
1.5. Поведінка витрат та їх аналіз.....	24
Тема 2. Система управління витратами.....	34
2.1. Сутність, суб'єкти, об'єкти та основні складові системи управління витратами	34
2.2. Функціональний, організаційний та мотиваційний аспекти системи управління витратами.....	35
2.3. Основні класифікаційні ознаки системи управління витратами.....	38
Тема 3. Формування витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності.....	42
3.1.Концепція управління витратами за місцями їх формування та центрами відповідальності	42
3.2.Функціональний і територіальний аспекти побудови місць витрат і центрів відповідальності.....	43
Тема 4. Методичні основи обчислення собівартості окремих виробів.....	47
4.1. Собівартість продукції як об'єктивна економічна категорія.....	47
4.2. Види собівартості продукції.....	48
4.3. Етапи та основні правила розподілу витрат.....	51
4.4. Мета і суть калькулювання витрат.....	52
4.5. Облік і розподіл непрямих витрат.....	55
Модуль 2.Функції менеджменту ресурсів та витрат.....	58
Тема 5. Бюджетування витрат як розробка концепції ведення бізнесу	58
5.1.Поняття бюджету. Цілі, завдання та структура бюджетів на підприємстві.....	58
5.2. Бюджет прямих витрат	62
5.3. Бюджет загальновиробничих витрат.....	64
5.4. Бюджет цехової собівартості продукції.....	64
5.5. Бюджет комерційних витрат.....	65
5.6. Бюджет загальногосподарських витрат.....	66
5.7. Переваги та недоліки бюджетування.....	67
Тема 6. Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів.....	69

6.1. Система внутрішнього контролю на підприємстві.....	69
6.2. Контроль витрат в умовах застосування системи гнучких кошторисів.....	71
6.3. Форми стимулювання економії ресурсів.....	72
Тема 7. Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток» як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень	75
7.1. Передумови і сфера застосування <i>CVP</i> -аналізу.....	75
7.2. Показники <i>CVP</i> -аналізу та їх роль в оцінюванні роботи підприємства (проекту).....	77
7.3. Вплив структури витрат на прибутковість підприємства за умов динамічної операційної діяльності.....	79
Тема 8. Оптимізація операційної системи підприємства за критерієм витрат	82
8.1. Методика оптимізації запасів та інтервалів поставки матеріалів.....	82
8.2. Методи оцінювання матеріалів у запасах.....	83
8.3. Обґрунтування форми забезпечення операційної системи устаткуванням.....	89
Тема 9. Управління витратами на якість.....	92
9.1. Фактори, що впливають на якість продукції.....	92
9.2. Витрати на якість продукції.....	94
Список використаних джерел.....	99

ВСТУП

Освітній компонент «Менеджмент ресурсів та витрат» вивчає процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями за постійного контролю рівня витрачання та стимулювання економії ресурсів.

Будь-яка діяльність, передусім виробнича, потребує витрат ресурсів. Від рівня операційних витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Тому менеджмент ресурсів та витрат є важливим складником управління кожного підприємства.

Мета курсу полягає в набутті здобувачами освіти системних теоретичних знань та відпрацювання практичних навичок управління витратами за видами, центрами відповідальності та носіями для мінімізації їх рівня, обґрунтування оптимальних управлінських рішень.

Завдання курсу полягають у формуванні здатностей до визначення місця управління витратами в системі менеджменту; формування витрат за місцями і центрами відповідальності; розкриття процесу контролю витрат і стимулювання економії ресурсів; висвітлення проблем управління ресурсами та витратами, що пов'язані з ними; розгляд класифікації і формування витрат на мікрорівні, калькуляції собівартості з повним розподілом витрат і за змінними витратами; розкриття систем управління запасами; розгляд напрямків оперативного регулювання виробничих витрат; вивчення впливу макроекономічного регулювання та формування витрат у системі менеджменту.

Результати навчання (компетентності)

Інтегральна компетентність – здатність розв'язувати складні задачі і проблеми у сфері менеджменту або у процесі навчання, що передбачають проведення досліджень та/або здійснення інновацій за невизначеності умов і вимог.

Загальні компетентності:

ЗК1. Здатність проведення досліджень на відповідному рівні.

ЗК7. Здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу.

Спеціальні компетентності:

СК4. Здатність до ефективного використання та розвитку ресурсів організації.

СК9. Здатність аналізувати й структурувати проблеми організації, приймати ефективні управлінські рішення та забезпечувати їх реалізацію.

СК10. Здатність до управління організацією та її розвитком.

Програмні результати навчання:

ПРН1. Критично осмислювати, вибирати та використовувати необхідний науковий, методичний і аналітичний інструментарій для управління в непередбачуваних умовах.

ПРН5. Планувати діяльність організації в стратегічному та тактичному розрізах.

ПРН13. Вміти планувати і здійснювати інформаційне, методичне, матеріальне, фінансове та кадрове забезпечення організації (підрозділу).

ПРН14. Вміти приймати рішення щодо ефективного планування витрат та використання ресурсів.

**НАВЧАЛЬНО-ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ
«МЕНЕДЖМЕНТ РЕСУРСІВ ТА ВИТРАТ»**

Назви змістових модулів і тем	Усього	Лек.	Практ.	Сам. роб.	Конс.	Форма контролю/ Бал
Змістовий модуль 1. Теоретичні та методологічні основи менеджменту ресурсів та витрат						
Тема 1. Теоретичні засади менеджменту ресурсів та витрат	17	4	4	8	1	ПО,Т/5
Тема 2. Система управління витратами	13	2	2	8	1	ПО,Т/5
Тема 3. Формування витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності	13	2	2	8	1	ПО,Т,ФО/5
Тема 4.Методичні основи обчислення собівартості окремих виробів	13	2	2	8	1	ПО,Т,ФО/5
Разом за модулем 1	56	12	12	32	4	20
Змістовий модуль 2. Функції менеджменту ресурсів та витрат						
Тема 5. Бюджетування витрат як розробка концепції ведення бізнесу	13	2	2	8	1	ПО,Т, ПКР/4
Тема 6. Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів	13	2	2	8	1	ПО,Т,ПЗ/4
Тема 7. Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток» як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень	13	2	2	8	1	БО,Т,ПКР/4
Тема 8. Оптимізація операційної системи підприємства за критерієм витрат	13	2	2	8	1	ПО/4
Тема 9. Управління витратами на якість	12	2	2	8		ПО,Т /4
Разом за модулем 2	64	10	10	40	4	20
Види підсумкових робіт						Бал
Модульна контрольна робота 1						30
Модульна контрольна робота 2						30
Всього годин / Балів	120	20	20	72	8	100

Форма контролю*: поточне оцінювання (письмова контрольна робота (ПКР), фронтальне опитування (ФО), бліц-опитування (БО), есе чи реферат (Е), тести (Т), розгляд ситуаційних завдань (РС), виконання практичних завдань (ПЗ).

МОДУЛЬ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ МЕНЕДЖМЕНТУ РЕСУРСІВ ТА ВИТРАТ

ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ МЕНЕДЖМЕНТУ РЕСУРСІВ ТА ВИТРАТ

- 1.1. Сутність, зміст та класифікація ресурсів.
- 1.2. Економічна сутність витрат.
- 1.3. Принципи управління витратами на підприємстві.
- 1.4. Класифікація витрат і її практичне значення.
- 1.5. Поведінка витрат та їх аналіз.

1.1. Сутність, зміст та класифікація ресурсів

Категорія «ресурси» багатогранна, вони застосовуються в господарстві, побуті, є складовою частиною матеріально-технічної бази суспільного виробництва.

Ресурси: від франц. *ressource* – цінність, запас, джерело засобів; від лат. *resurgo* – підіймаюсь, виникаю знову.

Економічні ресурси підприємства – це сукупність засобів, за допомогою яких суб'єкт господарювання може досягти мети й одержати очікуваний результат. У теорії і господарській практиці сформувався досить чітке уявлення про склад економічних ресурсів підприємства. До складу економічних ресурсів звичайно включають: трудові ресурси; фінансові ресурси; матеріальні ресурси, які складаються з основних і оборотних засобів; нематеріальні ресурси; інформаційні ресурси.

1. Трудові ресурси характеризують потенційну робочу силу підприємства як частину трудових ресурсів країни. Трудові ресурси є головним ресурсом будь-якого підприємства, від кваліфікації і продуктивності праці яких залежать багато в чому результати господарської діяльності, досягнення поставлених цілей, здатність підприємства вигравати в конкурентній боротьбі. Людські ресурси надають руху матеріально-речовим елементам виробництва, створюють продукт, вартість і додану вартість у формі прибутку. Відмінність людських ресурсів від інших видів ресурсів фірми полягає в тому, що кожен найманий робітник може відмовитися від запропонованих йому умов і вимагати зміни умов праці і модифікації неприйнятних, з його точки зору, робіт, перенавчання іншим професіям і спеціальностям, може, нарешті, звільнитися з підприємства за власним бажанням.

2. Фінансові ресурси – це кошти, які формуються при утворенні підприємства і поповнюються в результаті господарської діяльності за рахунок продажу товарів, виконання робіт і надання послуг, а також шляхом залучення зовнішніх джерел фінансування.

Усі джерела коштів, які використовуються для формування фінансових ресурсів, можна поділити на дві групи:

- власні – формуються в момент створення підприємства, а також у процесі його діяльності (статутний капітал, нерозподілений прибуток, амортизаційні відрахування тощо);
- позикові – формуються в процесі діяльності підприємства (банківські довгострокові і короткострокові кредити; облігаційні і необлігаційні позики; товарні чи комерційні кредити тощо).

3. Матеріальні ресурси – включають основні й оборотні засоби підприємства.

Основні засоби – частина майна підприємства, використовувана як засоби праці при виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг) або для управлінських потреб протягом періоду, що перевищує 365 днів, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним чи моральним зносом.

Оборотні засоби – частина майна підприємства, яка включає матеріальні і грошові засоби, авансована і використовувана як предмети праці при виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг), що одноразово бере участь у виробничому процесі і повністю переносить свою вартість на готову продукцію (роботи, послуги).

Оборотні засоби забезпечують безперервність і ритмічність усіх процесів, які відбуваються на підприємствах: постачання, виробництва, збуту, фінансування.

Кругообіг оборотних засобів проходить чотири основні стадії:

- грошова – на цій стадії кошти направляються для фінансування необхідних матеріальних оборотних активів (виробничі запаси, товари, незавершене виробництво тощо).

- виробнича – на цій стадії відбувається якісна зміна предметів праці в готову продукцію, тобто здійснюється безпосередньо процес виробництва.

- товарна – стадія перебування оборотних активів у предметах праці і готової продукції.

- розрахункова – стадія перетворення оборотних активів з товарної в грошову форму.

4. Нематеріальні активи – частина майна підприємства, яка характеризує об'єкти інтелектуальної власності й інші аналогічні права, що належать підприємству.

В умовах ринкової економіки усе більше підприємств у складі своїх активів має нематеріальні активи, до яких належать патенти, комп'ютерні програми, різні ліцензії, сертифікати на право здійснення діяльності чи користування яким-небудь майном, винаходи, ноу-хау, права власності на землю тощо.

5. Інформаційні ресурси – сукупність внутрішньої і зовнішньої інформації, яка необхідна керівництву підприємства, а також усім його службам і підрозділам для досягнення поставленої мети й очікуваних результатів.

Внутрішня інформація формується в процесі здійснення господарської діяльності. Вона поділяється на: оперативну інформацію, облікову і планову. Основними джерелами внутрішньої інформації є дані управлінського і фінансового обліку підприємства, а також матеріали оперативного диспетчерського обліку.

Зовнішня інформація надходить на підприємство з різних джерел, у т.ч. із законодавчих актів, постанов і рішень державних та місцевих органів влади, судових та інших органів правової системи, даних статистичних органів, газет, журналів, матеріалів науково-дослідних установ, вищих навчальних закладів тощо.

Природні ресурси – одне з найчастіше вживаних у літературі понять. Природні ресурси можуть бути: доступні, доведені або реальні запаси – це обсяги природного ресурсу, виявлені сучасними методами розвідки чи обстеження, технічно доступні й економічно рентабельні для освоєння, а також потенційні чи загальні ресурси – це ресурси, установлені на основі теоретичних розрахунків, які включають, окрім точно встановлених запасів природної сировини, ще й ту їхню частину, яку нині освоїти неможливо через технічні чи економічні причини (наприклад, поклади бурого вугілля на великих глибинах чи прісні води, законсервовані в льодовиках або глибинних шарах земної кори).

Потенційні ресурси називають ресурсами майбутнього, тому що їхнє господарське освоєння стане можливим тільки за умов якісно нового науково-технічного розвитку суспільства.

У зв'язку з багатогранним характером поняття «природні ресурси», що відбиває їхнє природне походження, з одного боку, і господарську, економічну значущість – з іншого, розроблена й широко застосовується їх класифікація:

1. Класифікація природних ресурсів за походженням. Природні ресурси (тіла чи явища природи) виникають у природних середовищах (водах, атмосфері, рослинному чи ґрунтовому покриві тощо) й у просторі утворюють визначені сполучення, що змінюються в межах природно-територіальних комплексів. На цій основі вони підрозділяються на дві групи: ресурси природних компонентів і ресурси природно-територіальних комплексів:

- ресурси природних компонентів – вид природного ресурсу з компонентами ландшафтної оболонки. Він характеризується тими ж природними факторами, що створюють даний природний компонент відповідно до територіального розміщення, це – мінеральні, кліматичні, водні, рослинні, земельні, ґрунтові, тварини світу. Ця класифікація широко вживається у вітчизняній і закордонній літературі.

- ресурси природно-територіальних комплексів. На даному рівні підрозділу враховується комплексність природно-ресурсного потенціалу території, що впливає з відповідної комплексної структури самої ландшафтної оболонки. Кожен ландшафт (природно-територіальний комплекс) має визначений набір різноманітних видів природних ресурсів. Залежно від властивостей ландшафту, його місця в загальній структурі ландшафтної оболонки, поєднання видів ресурсів їх кількісні та якісні характеристики

змінюються дуже істотно, визначаючи можливості освоєння й організації матеріального виробництва.

II. Класифікація за видами господарської діяльності – здійснюється за ознакою матеріального виробництва, зокрема промислового і сільськогосподарського виробництва:

- ресурси промислового виробництва – ця підгрупа включає всі види природної сировини, що використовуються у промисловості. Види природних ресурсів диференціюються таким чином:

- енергетичні, до яких відносяться різноманітні види ресурсів, що використовуються на сучасному етапі розвитку науки і техніки для виробництва енергії (пальні корисні копалини – нафта, вугілля, газ, уран, бітумінозні сланці, гідроенергоресурси – енергія вільно падаючих річкових вод, припливно-хвильова енергія морських вод тощо, джерела біоконверсійної енергії – використання паливної деревини, виробництво біогазу з відходів сільського господарства, ядерна сировина, що використовується для одержання атомної енергії);

- неенергетичні, які включають підгрупу природних ресурсів, що постачають сировину для різних галузей промисловості чи беруть участь у виробництві за умови технологічної необхідності (корисні копалини, що не відносяться до групи каустобіолітів, води, використовувані для промислового водопостачання, землі, зайняті промисловими об'єктами та об'єктами інфраструктури, лісові ресурси, що постачають сировину для лісохімії і будівельної індустрії, рибні ресурси відносяться до даної підгрупи умовно, тому що нині видобуток риби й обробка улову носять промисловий характер);

- ресурси сільськогосподарського виробництва поєднують види ресурсів, що беруть участь у створенні сільськогосподарської продукції (агрокліматичні — ресурси тепла й вологи, необхідні для вирощування культурних рослин чи випасу худоби, земельні ресурси – земля та її верхній шар – ґрунт, що володіє унікальною властивістю відтворювати біомасу, розглядаються і як природний ресурс, і як засіб виробництва в рослинництві, рослинні кормові ресурси біоценозів є кормовою базою худоби, що випасається, водні ресурси – води, що використовуються в рослинництві для зрошення, а у тваринництві – для водопою і утримання худоби).

Досить часто виділяють також природні ресурси невиробничої сфери чи безпосереднього споживання. Це насамперед ресурси, що вилучаються з природного середовища (дикі тварини, що підлягають промислому полюванню, дикорослі лікарські рослини), а також ресурси рекреаційного сектору, ресурси заповідних територій і ряд інших.

III. Класифікація за ознакою вичерпності. Під час обліку запасів природних ресурсів і обсягів їх можливого господарського вилучення використовують дані про вичерпність запасів. За цією ознакою ресурси поділяються на вичерпні, невичерпні, відновлювальні та не відновлювані та відносно відновлювані.

1.2. Економічна сутність витрат

З розвитком конкуренції на ринку та загальним зниженням норми прибутку перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вміння планомірно і раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. За сприятливих економічних умов важливим стає завдання оптимального розподілу ресурсів між поточною та інвестиційною діяльністю. Це можливо зробити, якщо на підприємстві діє продумана система управління витратами.

Саме витрати на виробництво продукції, робіт (послуг) є індикатором його діяльності: саме збільшення витрат може означати як зміни ситуації на ринку, так і недоліки у процесі виробництва.

Термін «витрати» може застосовуватися в різних значеннях. Залежно від контексту під витратами розуміють видатки, затрати, витрати, виплати.

Видатки (вартість) є грошовим виміром ресурсів підприємства, що використовуються із будь-якою метою.

Затрати періоду дорівнюють вартості всіх ресурсів, придбаних підприємством у цьому періоді.

Витрати періоду зумовлені вибуттям ресурсів і зменшують нерозподілений прибуток цього періоду.

Виплати пов'язані з оплатою ресурсів підприємства грошовими коштами.

Витрати – це виражений у грошовому виразі обсяг ресурсів, що використовується з визначеною метою і може трансформуватися у собівартість продукції (робіт, послуг).

Процес виробництва представляє собою продуктивне споживання факторів виробництва, тобто він пов'язаний з використанням робочої сили та засобів виробництва, які втілюються в продукт.

Уява про витрати підприємства базується на трьох важливих положеннях:

1. Витрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи скільки і яких ресурсів витрачено при виробництві і реалізації продукції (робіт, послуг).

2. Обсяг ресурсів, що використовуються може бути представлений у натуральному чи грошовому виразі.

3. Обсяг ресурсів, що використовуються, розраховують для визначеної функції (виробництво продукції, реалізація продукції) або виробничого підрозділу підприємства.

Менеджмент витрат – динамічний процес, який включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства на основі ефективного використання його ресурсів.

Управління витратами не є самоціллю, вона необхідна для досягнення підприємством оптимального економічного результату, підвищення ефективності роботи.

Предметом управління витратами є витрати підприємства у всій їх багатоманітності. Особливостями витрат як предмету управління є:

1. Динамізм, тобто витрати знаходяться в постійному русі, зміні.

Постійно змінюються ціни на матеріали та сировину, тарифи на електроенергію та послуги (зв'язок, транспортні послуги).

2.Багатоманітність, яка вимагає широкого спектру прийомів і методів в управлінні ними.

3.Складність їх виміру, обліку і оцінки. Абсолютно точних методів виміру та обліку витрат немає.

4.Складність і протиріччя впливу витрат на економічний результат. Наприклад, підвищити прибуток підприємства можна за рахунок зниження поточних витрат на виробництва, яке можна досягнути лише при збільшенні витрат на науково-дослідні роботи, техніку і технологію.

Управління витратами на підприємстві покликане вирішувати наступні основні завдання:

1.Виявлення ролі управління витратами, як фактору підвищення економічних результатів діяльності.

2.Визначення витрат по основних функціях управління.

3.Розрахунок витрат по виробничих підрозділах підприємства.

4.Розрахунок необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг).

5.Підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінити витрати при виборі і прийнятті господарських рішень.

6.Виявлення технічних способів і засобів виміру та контролю витрат.

7.Пошук резервів зниження витрат на усіх етапах виробничого процесу і по усіх виробничих підрозділах підприємства.

8.Вибір способів нормування витрат.

9.Вибір системи управління витратами, що відповідає умовам роботи підприємства. Завдання управління витратами повинні вирішуватися в комплексі.

Суб'єктом управління витратами є керівники і спеціалісти підприємства, виробничі цехи (відділи, дільниці).

Об'єкти управління витратами – це витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію і утилізацію продукції (робіт, послуг).

Ціль управління витратами полягає у досягненні намічених результатів діяльності підприємства найбільш економічним способом.

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, притаманних для управління будь-яким об'єктом: розробку (прийняття) рішення, реалізацію рішення, контроль за його виконанням.

Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координація і регулювання, активізацію і стимулювання виконання, облік та аналіз, контроль.

Функції управління витратами:

1.Планування і прогнозування витрат.

Розрізняють довгострокове, середньострокове, короткострокове і поточне прогнозування та планування.

Завданням довгострокового планування є підготовка інформації про очікувані витрати при освоєнні нових ринків збуту, організацію розробки і випуску нової продукції (робіт, послуг), збільшення потужностей підприємства.

Поточні плани конкретизують реалізацію довгострокових цілей підприємства.

2. Організація, яка полягає у визначенні об'єкту, суб'єкту, термінів, способів і методів управління витратами на підприємстві.

Тобто організація встановлює, яким чином на підприємстві управляють витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, яким способом. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і спеціалістів, які беруть участь в управлінні затратами. Ця структура повинна бути узгоджена з організаційно-виробничою структурою підприємства.

3. Координація і регулювання витрат – передбачає порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення відхилень і прийняття оперативних заходів по ліквідації несприятливих відхилень.

Своєчасний контроль і регулювання витрат дозволяють уникнути зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

4. Стимулювання – означає пошук таких способів впливу на учасників виробництва, які спонукали б дотримання встановлених планом витрат і знаходження можливостей їх зниження. Стимулювання може носити як матеріальний так і моральний характер.

5. Облік – як елемент управління витратами необхідний для підготовки інформації з метою прийняття обґрунтованих господарських рішень.

6. Аналіз витрат – який є складовою формою контролю, допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви зниження витрат, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття раціональних управлінських рішень в області витрат.

7. Контроль – в складі управління витратами забезпечує зворотній зв'язок порівняння запланованих і фактичних витрат.

1.3. Принципи управління витратами на підприємстві

Основні принципи управління витратами розроблені практикою і зводяться до наступного:

1. Системний підхід до управління витратами.

Системний підхід знаходить своє вираження в тому, що ефективність управління затратами оцінюється по ефективності самої найслабшої ланки системи. Що б це не було: низький рівень стимулювання персоналу, недостатній за обсягом і незадовільний за якістю аналіз, система обліку витрат. Саме слабка ланка визначає надійність (ефективність) роботи всієї виробничої системи, якою є підприємство. Недостатня увага до однієї функції управління витратами може спричинити до серйозних проблем на підприємстві.

2. Єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами.

3. Управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу.

4. Органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції.

5. Недопущення надлишкових витрат.
6. Широке впровадження ефективних методів зниження витрат.
7. Вдосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат.
8. Підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства в зниженні витрат.

1.4. Класифікації витрат і її практичне значення

Класифікація витрат підприємства виявляє об'єктивно існуючі групи витрат, процесі формування витрат, взаємовідносини між їх окремими частинами.

Без класифікації витрат не можливо вирішити завдання управління ними на підприємстві.

Класифікація витрат для цілей управління повинна відповідати основній вимозі – базуватись на ознаках, що дозволяють диференціювати витрати для управління ними у різних аспектах.

Класифікація витрат дозволяє:

1. Виявити рівень впливу окремих витрат на економічні результати діяльності підприємства.
2. Оцінити можливість впливу на рівень тих чи інших витрат.
3. Правильно відносити витрати на окремі виробничі підрозділи підприємства та види діяльності, а отже вірно оцінювати рівень ефективності діяльності підприємства стосовно окремих виробів, підрозділів підприємства та видів діяльності, виявляти причини негараздів та шукати резерви покращення результатів діяльності.

Різноманітні завдання вимагають використання адекватних ознак класифікації витрат за принципом: «різні ознаки класифікації – для різних цілей».

Класифікація витрат за ознакою їх ролі у системі управління:

1. Виробничі.
2. Невиробничі.

Виробничі витрати – витрати, пов'язані із виробничою діяльністю підприємства. Вони поділяються на :

1. Прямі витрати на матеріали – це всі витрати на придбання сировини, матеріали, які входять в склад кінцевого продукту.
2. Прямі витрати на оплату праці – це основна заробітна плата виробничих робітників, які безпосередньо (фізично) приймають участь у виготовленні продукції. Слід відмітити умовність такого трактування в сучасних умовах, коли дійсно «пряма» праця починає відігравати все меншу роль в сучасному високоавтоматизованому виробництві. Існують повністю автоматизовані виробництва, для яких пряма праця як така взагалі відсутня.
3. Виробничі накладні витрати – це всі витрати, що йдуть на виробництво за мінусом двох попередніх. Найбільш характерними видами виробничих накладних витрат є непрямі матеріали, непряма праця, електрична і теплова

енергія, ремонт і утримання обладнання, комунальні послуги, частина податків інші витрати, які мають зв'язок з виробничим процесом. Ще їх називають непрямі витрати на виробництво, загальні виробничі витрати.

Прямі витрати на матеріали + заводські накладні витрати на робочу силу у вартісному виразі = основна собівартість.

Прямі витрати на робочу силу + заводські накладні витрати = конверсійні витрати.

Невиробничі витрати поділяються на:

1. Витрати на збут. Включають затрати підприємства, пов'язані із зберіганням готової продукції на складі, транспортування товару до місця продажу, сприяння її продажу та доставкою споживачу.

2. Адміністративні витрати. Вони є загальною сумою витрат, пов'язаних із загальним управлінням підприємством, тобто утримання апарату управління, в т.ч. бухгалтерії, паливно-економічного, фінансового та інших відділів (зарплата керівників і спеціалістів, судові витрати).

3. Інші операційні витрати. Витрати на дослідження й розробки, витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, нестачі і втрати від псування цінностей тощо.

Класифікація витрат за ознакою ступеня їх прослідковуваності. Виходячи з можливості прослідковування руху витрат до конкретного об'єкту калькуляції (виробу, роботи, підрозділу), їх розглядають як

1. Прямі витрати.

2. Непрямі витрати.

Прямі витрати – це витрати, рух яких безпосередньо прослідковується до об'єкта, що підлягає калькуляції. Тобто прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції і можуть бути обчислені на її одиницю прямо. До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції (сировина, основні матеріали, покупні вироби, напівфабрикати, паливо, енергія, заробітна плата виробничих робітників, відрахування на соцстрахування), які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості. Перелік прямих статей визначається «Основним положенням» і галузевими інструкціями з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції.

Витрати, які відносяться до різних підрозділів, виробів чи робіт, називаються **непрямими витратами**. Тобто до непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання, споруд, зарплата обслуговуючого і управлінського персоналу), що включаються до собівартості за допомогою спеціальних засобів.

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

За економічною роллю в процесі виробництва виробничі витрати поділяються на:

- основні. До основних належать витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції. Їх не можна уникнути за

будь-яких умов і характеру виробництва, вони не залежать від рівня й форм організації управління. У практиці основні витрати поділяють на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці ті інші прямі витрати.

Прямі матеріальні витрати – це вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової продукції і які можна віднести до певного виробу економічно доцільним шляхом.

Прямі витрати на оплату праці – це заробітна плата робітників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно доцільним шляхом.

Інші прямі витрати – це решта прямих витрат, крім прямих матеріальних витрат та прямих витрат на оплату праці. Наприклад амортизація або оренда спеціального устаткування, оплата послуг контрагентів, виплати за отриману ліцензію на виробництво продукції тощо.

- накладні. **Виробничі накладні витрати** – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом. В Україні такі витрати називають загально виробничими. Прикладом таких витрат є допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо.

Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно до обраної бази.

Прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати в сумі становлять конверсійні витрати.

Конверсійні витрати – це витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

Співвідношення між основними і накладними витратами, з одного боку, і прямими та непрямими, з іншого, може бути таким:

1) витрати є прямими і основними (сировина та основні матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників);

2) витрати є основними і непрямими (амортизація виробничих будівель, робочих машин і обладнання, технологічне паливо, технологічна енергія);

3) витрати є накладними і непрямими (заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу)

Можуть бути випадки, коли всі витрати, основні та накладні, є прямими. Це залежить від побудови їх обліку, яка залежить від характеру та особливостей процесу виробництва.

За віднесенням витрат на собівартість продукції:

1. Постійні витрати.

2. Змінні витрати (умовно-прогресивні витрати, умовно-регресивні витрати).

3. Змішані витрати.

Постійні витрати – це витрати, які не змінюються зі зміною обсягів виробництва (амортизація, заробітна плата, плата за оренду приміщення тощо).

Змінні витрати – змінюються прямо пропорційно зі зміною обсягів виробництва. До змінних витрат також відносять умовно-прогресивні витрати та умовно-регресивні витрати.

Умовно-прогресивні витрати – зростають швидше ніж обсяг виробництва і спричиняють до зростання витрат на одиницю продукції.

Умовно-регресивні – зростають значно повільнішими темпами, ніж обсяг виробництва, в наслідок чого спостерігається зменшення витрат на одиницю продукції (ефект масштабу виробництва).

Змішані витрати – витрати, які включають в себе постійну і змінну складову.

За економічним змістом витрати класифікують за елементами і статтями калькуляції.

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Номенклатура елементів витрат однакова для всіх галузей економіки. Особливістю цієї номенклатури є те, що групування здійснюється незалежно від цільового спрямування витрат та місця їх виникнення.

Класифікація витрат *за економічними елементами* включає такі їх види:

1. Матеріальні витрати.
2. Витрати на оплату праці.
3. Відрахування на соціальне страхування.
4. Амортизаційні відрахування.
5. Інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість сировини й основних матеріалів, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива й енергії, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, за мінусом вартості відходів, що повертаються.

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

До складу елемента «Відрахування на соціальне страхування» включаються відрахування на обов'язкове пенсійне страхування; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

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

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат, тобто витрати на відрядження, послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування.

Класифікацію витрат за економічними елементами використовують для складання форм фінансової звітності, а саме «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (розділ III. Елементи операційних витрат). Така класифікація дозволяє визначати й аналізувати структуру витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). Структура витрат за економічними елементами відображає матеріаломісткість (з найбільшою питомою вагою матеріальних витрат у собівартості), трудомісткість (з найбільшою питомою вагою трудових витрат у собівартості), фондомісткість (з найбільшою питомою вагою амортизації основних засобів у собівартості) виробництва тощо.

Однак таке групування не дозволяє здійснити контроль і аналіз витрат за цільовим призначенням (видами виробів). Для цього необхідно використовувати групування витрат за статтями калькуляції.

За статтями калькуляції

Витрати за статтями калькуляції – це витрати на окремі види виробів, а також витрати на основне і допоміжне виробництво. Групування витрат за статтями калькуляції, показує, де саме, на які цілі, в якому обсязі використано ресурси. Воно необхідне для визначення собівартості окремих виробів та пошуку резервів її скорочення. Класифікація витрат за статтями калькуляції є інформаційною базою для складання фактичної і планової калькуляції собівартості окремих видів продукції та аналітичного обліку витрат на виробництво. Визначення переліку і складу статей калькуляції собівартості продукції, робіт і послуг підприємства відноситься до компетенції його керівництва. При цьому враховуються особливості техніки, технології й організації виробництва відповідної галузі, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції. На підприємстві можуть об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті калькуляції кілька статей калькуляції.

Виділяють такі статті калькуляції:

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 соціальні заходи.
8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
9. Загально виробничі витрати.
10. Втрати від браку.
11. Інші виробничі витрати.

Методика обчислення основних статей калькуляції:

Стаття «Сировина і матеріали» містить витрати на:

- сировина та основні матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг);

- допоміжні матеріали, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг) та для сприяння у виробничому процесі і для упакування продукції (якщо пакування відповідно до встановленого технологічного процесу провадиться у процесі виробництва продукції) (у виробничих цехах), до здавання її на склад готової продукції;

- малоцінні та швидкозношуючі предмети, строк експлуатації яких менше 1 року, які використовуються в процесі виробництва продукції. Крім ціни матеріалів враховуються транспортно-заготівельні витрати (плата за транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи, комісійні витрати заготівельним організаціям).

До статті калькуляції **«Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій»** включається вартість:

- купівельних напівфабрикатів та готових комплектуючих виробів, придбаних для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;

- робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробка сировини та матеріалів, які використовуються у виробництві).

Стаття **«Паливо і енергія на технологічні цілі»** включає витрати на енергію (паливо, електроенергію, пару, газ), яка безпосередньо використовується у технологічному процесі для зміни стану або форми предметів праці (плавлення, нагрівання, зварювання, сушіння).

Стаття **«Зворотні відходи»** включає вартість зворотних відходів, що вираховується із загальної суми матеріальних витрат, віднесеної на собівартість продукції, по ціні їх можливого використання чи продажу.

Стаття **«Основна заробітна плата»** містить витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції.

Стаття **«Додаткова заробітна плата»** включає витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Стаття **«Відрахування на соціальні заходи»** включає витрати на соціальні заходи в частині страхування працівників, зайнятих виробництвом продукції в основних та допоміжних структурних підрозділах підприємства. З 1 січня 2011 року вступив в дію Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», до якого вже було внесено чимало змін. Закон регулює порядок сплати таких утримань із

заробітної плати як єдиного соціального внеску, що замінив збори до Пенсійного фонду та інших фондів соціального страхування. Для суб'єкта господарювання **єдиний соціальний внесок (ЄСВ)** виступає складовою витрат, що визначають собівартості продукції і впливають на фінансовий результат господарської діяльності.

Базою для справляння ЄСВ є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну й додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Склад перерахованих виплат визначається пп. 4.3.5 Інструкції про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженої постановою Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. № 21-5. Крім того, до бази для нарахування та утримання ЄСВ включаються також лікарняні та винагороди за виконані роботи (надані послуги) за договорами цивільно-правового характеру.

Стаття **«Витрати на утримання та експлуатацію устаткування»** включає:

- амортизації відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних активів;

- витрати на утримання і експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів (технічний огляд, технічне обслуговування);

- витратина ремонт, що здійснюється для підтримання об'єкта в робочому стані;

- сума сплачених платежів за користування наданими в оперативний лізинг основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;

- витрати на утримання цехових транспортних засобів;

- інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

Стаття **«Загальновиробничі витрати»** включає:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями; відрахування на соціальні заходи; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць);

- амортизація основних засобів загально виробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технологій й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників; зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності та експлуатаційних характеристик; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальнопромислового персоналу; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів, готової продукції; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах).

Стаття «**Втрати від браку**» включає:

- вартість остаточно забракованої продукції з технологічних причин;

- вартість матеріалів, напівфабрикатів зіпсованих під час налагоджування устаткування;

- вартість скляних, керамічних і пластмасових виробів, розбитих у технологічному потоці при їх виробленні, обробленні, пакуванні; розбитих під час транспортування на виробництві;

- витрати на усунення браку;

- витрати, що перевищують установлені норми витрат на гарантійний ремонт та витрати на утримання гарантійних майстерень.

Стаття «**Інші виробничі витрати**» включає:

- витрати щодо перевірки виробів, деталей, вузлів на відповідність вимогам стандартів або технічних умов;

- витрати для проведення епізодичних та періодичних випробувань щодо оцінки зібраного виробу (або його складових частин) на відповідність вимогам нормативних документів;

- витрати пов'язані з монтажем або демонтажем виробу, що випробовується;

- витрати на відновлення або приведення виробу у товарний вигляд або вартість, зменшена на суму вартості ліквідних матеріалів і відходів, якщо в процесі випробувань виріб буде приведено до повної або часткової непридатності.

За відношенням до заданих виробничих параметрів витрати операційної діяльності поділяються на:

- стандартні (нормативні). Це витрати, які відповідають визначеним на підприємстві розмірам витрат у розрахунку на одиницю продукції, або визначеним параметрам діяльності того чи іншого структурного підрозділу. В основі їх розрахунку лежить кількість ресурсів, яка необхідна для ефективного виробництва. Наприклад, техніко-економічні нормативи витрат відображають максимально допустимі витрати відповідних матеріальних ресурсів на виробництво одиниці конкретного виду продукції за даного рівня техніки і технології. Техніко-економічна норма витрат ресурсів складається, як правило, із трьох частин: 1) корисного вмісту речовини в готовій продукції; 2) відходів, що одержані у процесі виробництва; 3) витрат, пов'язаних зі збереженням і транспортуванням цінностей.

- фактичні. Це витрати, розміри яких сформувалися в результаті виконання передбачених планом завдань і зафіксовані у первинних облікових документах та виробничих звітах структурних підрозділів підприємства.

За доцільністю витрачання:

- продуктивні (ефективні). Продуктивними є витрати, які доцільні для даних умов виробництва, тобто передбачені технологією та організацією виробництва;

- непродуктивні (неефективні). Виникнення непродуктивних витрат пов'язано з недоліками в технології та організації виробництва, нестачами, втратами від браку та іншими відхиленнями, тобто вони необов'язкові.

Класифікація витрат на продуктивні та непродуктивні служить базою для здійснення контролю за економічним використанням різних видів ресурсів.

За віднесенням на фінансовий результат діяльності підприємства витрати поділяють на:

- витрати, які формують собівартість реалізованої продукції. Відносять на фінансовий результат лише тоді, коли продукція, до складу якої увійшли ці витрати, продана. До моменту продажу ці витрати у складі товарно-матеріальних запасів підприємства представляють собою його активи, тобто вони матеріалізовані у складі незавершеного виробництва чи готової продукції і зберігаються на складі;

- витрати періоду. Включаються до звіту про фінансові результати у тому періоді, коли вони були фактично понесені, незалежно від того, чи була продана готова продукція.

$$СРП = ЗГП_n + СВП - ЗГП_k, \quad (1.1)$$

де:

СРП - собівартість реалізованої продукції;

ЗГП_n - запаси готової продукції на початок періоду;

СВП - собівартість виробленої продукції;

ЗГП_k - запаси готової продукції на кінець періоду.

$$СВП = ЗНВ_n + ВВ - ЗНВ_k, \quad (1.2)$$

де:

СВП - собівартість виробленої продукції;

ЗНВ_n - залишок незавершеного виробництва на початок періоду;

ВВ - витрати на виробництво впродовж періоду;

ЗНВ_k - залишок незавершеного виробництва на кінець періоду.

За відношенням витрат до процесу виробництва:

1. Витрати предметів праці.

2. Витрати засобів праці.

3. Витрати живої праці.

За ступенем підконтрольності витрати поділяють на:

- контрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки може контролювати і впливати на них;

- неконтрольовані витрати- це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління не може контролювати і впливати на них.

Поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані є умовним, оскільки одні витрати можуть бути невідконтрольними на нижчому рівні управління, а підконтрольними – на середньому або вищому.

За значимістю для прийняття управлінських рішень витрати поділяють на:

- релевантні витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. До релевантних належать витрати, які відрізняються залежно від вибраного варіанту рішень. До релевантних витрат можна зарахувати дохід, втрачений за умови надання переваги іншому варіанту; маржинальні витрати, тобто витрати, які виникають у разі виробництва кожної додаткової одиниці продукції.

- нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття рішення. До нерелевантних витрат можна віднести витрати минулих періодів.

За видами собівартості:

1.Питома собівартість – середня величина витрат, яка розраховується шляхом ділення величини повних витрат на кількість одиниць виготовленої продукції (або ж сумою змінних витрат на одиницю продукції і постійних витрат на одиницю продукції). Зі збільшенням обсягу виробництва питома собівартість зменшується.

2.Технологічна (основна собівартість) – це сума прямих витрат на сировину і матеріали, відходів, що повертаються, та основної заробітної плати виробничих робітників.

3.Цехова собівартість (це витрати конкретного цеху на виробництво продукції) – це технологічна собівартість та витрати, що формуються на рівні цеху (додаткова заробітна плата виробничих робітників, амортизація цеху, заробітна плата керівництва цеху, витрати на отримання і експлуатацію обладнання цеху тощо). Цехова собівартість утворюється шляхом додавання до технологічної собівартості калькуляційних статей витрат, які формуються на рівні цеху: додаткової заробітної плати виробничих робітників, відрахування на соціальні потреби виробничих робітників і загальновиробничих витрат.

4.Виробнича собівартість – це сума цехової собівартості та калькуляційних статей витрат, що складаються в цілому по підприємству (загальнозаводські витрати, витрати на освоєння виробництва, на науково-дослідна та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР) тощо. Виробнича собівартість включає всі статті, крім адміністративних витрат і витрат на збут.

5.Повна собівартість = виробнича собівартість + невиробничі витрати.

1.5. Поведінка витрат та їх аналіз

Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства.

Зміни у складі й величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Діяльність, яка впливає на витрати, називають **фактором витрат** (табл.1.1)

Таблиця 1.1

Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

Функція бізнесу	Фактори витрат
Дослідження і розробка	Кількість проектів; Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість виробів; Кількість складових виробу
Виробництво	Обсяг виробництва; Кількість переналагоджень обладнання; Основна зарплата
Маркетинг	Кількість рекламних об'яв; Кількість продавців; Виручка
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 дає змогу передбачити майбутні релевантні витрати, що вкрай необхідно для прийняття управлінських рішень. Для опису поведінки витрат використовують терміни: змінні витрати, постійні витрати, напівзмінні витрати, напівпостійні витрати.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Це означає, що збільшення кількості виробленої продукції в 10 разів призведе до збільшення загальних змінних витрат у 10 разів.

Загальна сума змінних витрат є лінійною щодо обсягу діяльності, а величина змінних витрат на одиницю продукції є постійною для всіх рівнів діяльності.

Змінні витрати поведуть себе наступним чином (рис.1.1-1.2):

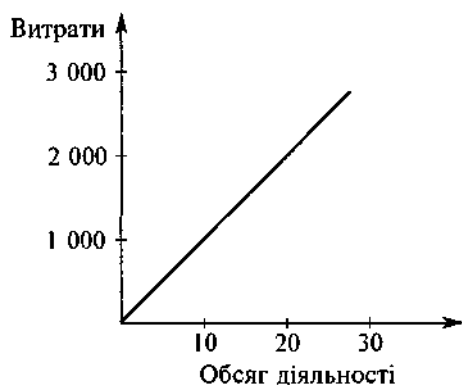


Рис.1.1. Загальні змінні витрати

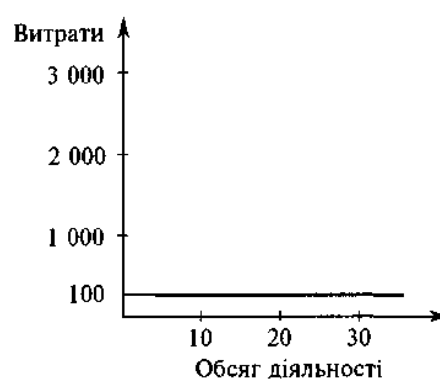


Рис.1.2. Змінні витрати на одиницю продукції

Типовим прикладом змінних витрат є прямі матеріальні витрати, відрядна зарплата, енергія для роботи устаткування, пальне для автомобілів, комісійні виплати торговим агентам.

Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Прикладом постійних витрат є орендна плата, зарплата персоналу офісу, прямолінійна амортизація тощо.

Постійні витрати поводять себе наступним чином (рис.1.3-1.4):

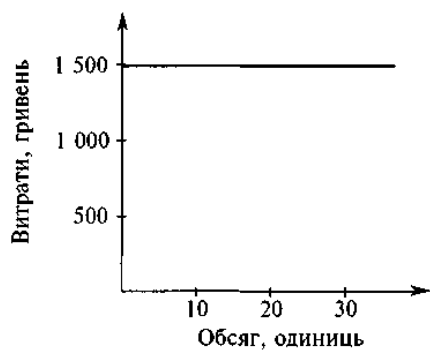


Рис.1.3. Загальні постійні витрати

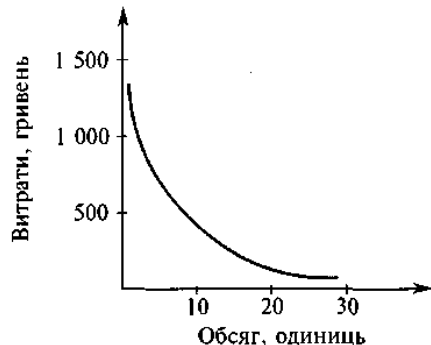


Рис.1.4. Постійні витрати на одиницю продукції

Загальна сума постійних витрат не змінюється при зміні обсягу діяльності, але сума постійних витрат на одиницю продукції відповідно зменшується при збільшенні обсягу діяльності та збільшується при його зменшенні.

Напівзмінні витрати – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Прикладом напівзмінних витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі великої партії та оплата понаднормативної роботи.

Напівзмінні витрати поводять себе наступним чином (рис.1.5-1.6).



Рис.1.5. Поведінка витрат на матеріали за умови отримання знижки

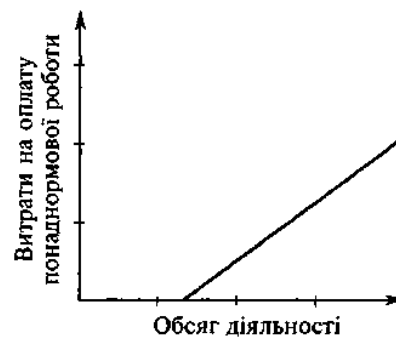


Рис.1.6. Поведінка витрат на оплату понаднормової роботи

Значну частину на півзмінних витрат становлять змішані витрати.

Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

Типовим прикладом змішаних витрат є плата за телефон, яка включає постійні витрати у вигляді абонентної плати та змінні витрати – плата за міжміські розмови.



Рис.1.7. Поведінка змішаних витрат

Змішані витрати поведуть себе наступним чином (рис.1.7).

В основу розподілу витрат на постійні і змінні покладено припущення релевантного діапазону та часу.

Релевантний діапазон – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та фактором їх.

Релевантним зазвичай є нормальний очікуваний діапазон діяльності підприємства. За межами цього діапазону змінні витрати не є лінійною функцією обсягу внаслідок понаднормативної оплати, знижок з обсягу закупівлі матеріалів, неефективного використання ресурсів тощо.

Тому змінні витрати можна відобразити прямою лінією лише в межах релевантного діапазону діяльності підприємства (рис.1.8).



Рис.1.8. Поведінка змінних витрат і релевантний діапазон

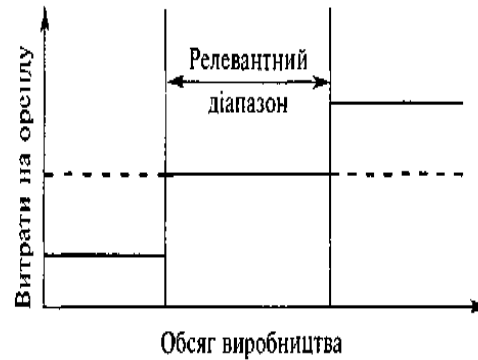


Рис.1.9. Поведінка постійних витрат і релевантний діапазон

Однак нічого постійного в світі немає. Тому постійні витрати є такими тільки в межах релевантного діапазону діяльності. Наприклад, витрати на оренду зростатимуть, якщо збільшення обсягу виробництва потребуватиме додаткової площі і навпаки. Це можна проілюструвати так (рис.1.9).

Слід мати на увазі, що навіть у межах релевантного діапазону постійні витрати залишаються незмінними тільки впродовж певного часу. Наприклад, внаслідок інфляції плата за оренду приміщення може зрости.

У багатьох випадках при досягненні певного рівня діяльності витрати змінюються різко, стрибками. Такі витрати називають напівпостійними або ступінчастими.

Напівпостійні витрати – це витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.

Прикладом таких витрат є зарплата ремонтних робітників за умови, коли для обслуговування обладнання на кожні 1000 машино-годин потрібен 1 ремонтник.

Поведінка напівпостійних витрат має наступний вигляд (рис.1.10).

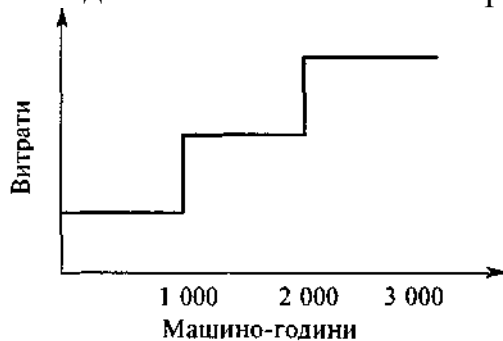


Рис.1.10. Ступінчасті витрати

Таким чином, за короткий період (місяць) витрати можуть змінними (на півзмінними) і постійними (напівпостійними). Але впродовж тривалого періоду

всі витрати набувають тенденції до зміни, тобто постійні витрати стають напівпостійними і змінюються ступінчасто.

Оцінка витрат – це процес обчислення динаміки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами й різними факторами на підставі дослідження діяльності.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами.

У спрощеному вигляді функцію витрат можна описати так:

$$Y = a + b \cdot x, \quad (1.3)$$

де Y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю продукції;

x – значення фактора витрат.

На практиці витрати мають кілька факторів витрат, але для побудови функції витрат здебільшого обирають 1 чи 2 найтипівіші фактори.

Функція витрат полегшує їх передбачення.

Передбачення витрат – прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов) діяльності.

Для визначення функції витрат використовуються наступні основні методи:

1.Метод вищої-нижчої точки – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності.

Таблиця 1.2

Вихідні дані

Тиждень	Машино-години	Витрати на обслуговування, грн
1	102	17850
2	132	18165
3	93	15060
4	108	13755
5	90	11550
6	144	21840
7	117	17700
8	69	10650
9	123	19740
10	141	15480
11	102	11280
12	72	14445

Результати спостереження

Результат спостереження	Фактор витрат, машино-годин	Витрати на обслуговування устаткування, грн
Найвище значення фактора витрат	144	21840
Найменше значення фактора витрат	69	10650
Різниця	75	11190

Отже при зростанні обсягу діяльності на 75 машино-годин загальні витрати зросли на 11190 грн. Звідси змінні витрати на 1 машино-годину становлять:

$$11\ 190 : 75 = 149,2 \text{ грн.}$$

Виходячи з цього постійні витрати дорівнюють:

$$21\ 840 - (144 * 149,2) = 355 \text{ грн, або ж}$$

$$10\ 650 - (69 * 149,2) = 355 \text{ грн.}$$

Отже функція витрат має вигляд:

$$Y = 355 + 149,2 * x, \quad (1.3)$$

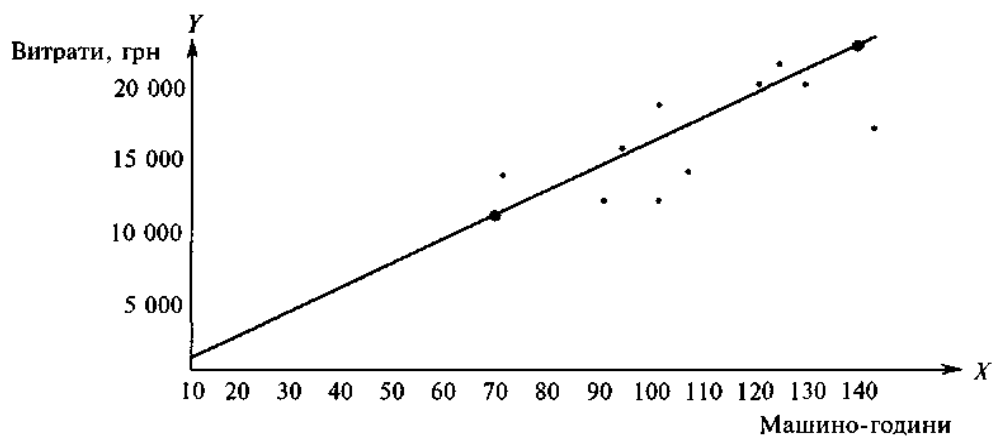


Рис. 1.11 П'янія функції витрат, визначена методом вищої—нижчої точки
Рис.1.12.

Графічне відображення функції витрат дає змогу уникнути ризику помилки, пов'язаного із застосуванням методу вищої—нижчої точки.



Рис.1.12. Пастка методу вищої—нижчої точки

Річ у тім, що при використанні цього методу ми проводимо лінію функції витрат через вищу і нижчу точки графіку, ігноруючи всі інші точки. Але якщо ці точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками, то функція витрат не відображає реальної залежності між витратами та їхнім фактором.

2.Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Метод візуального пристосування дозволяє уникнути вад методу вищої-нижчої точки, але не позбавляє суб'єктивності, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока дослідника.

3.Регресійний аналіз – статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин.

Лінійний взаємозв'язок між залежною та незалежною змінними величинами можна описати графічно як лінію регресії.

Модель, яка використовує тільки одну незалежну змінну величину для визначення зміни незалежної змінної величини, називають простим регресійним аналізом. Вона має вигляд:

$$Y = a + b \cdot x \quad (1.5)$$

де Y – загальні витрати; a – загальні постійні витрати; b – змінні витрати на одиницю продукції; x – значення фактора витрат.

Модель, що використовує кілька незалежних змінних величин для визначення зміни залежної змінної величини, має назву множинний регресійний аналіз і може бути описаний так:

$$Y = a + b_1 \cdot x_1 + b_2 \cdot x_2 + \dots + b_i \cdot x_i \quad (1.6)$$

На відміну від методу вищої-нижчої точки, регресійний аналіз враховує всі дані спостереження для визначення функції витрат.

Регресійний аналіз базується на використанні методу найменших квадратів, який представляє собою статистичний метод, що дозволяє розрахувати елементи функції витрат a і b так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

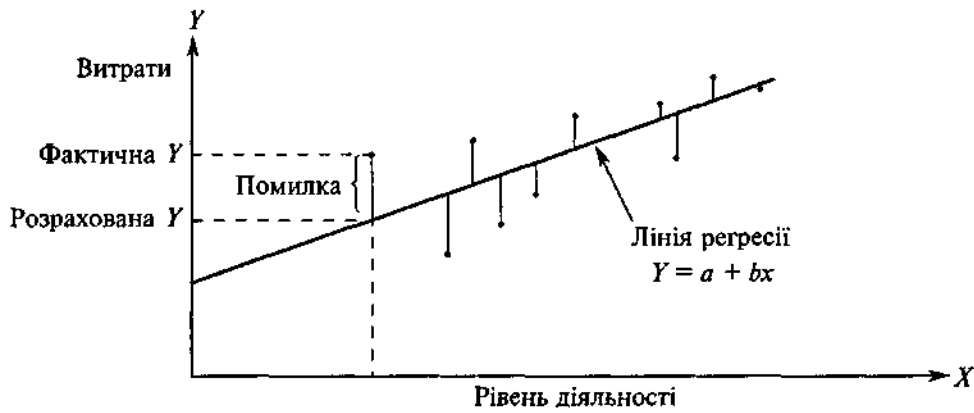


Рис.1.13. Концепція найменших квадратів

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$\begin{cases} \sum Y = n \cdot a + b \sum X \\ \sum X \cdot Y = a \cdot \sum X + b \sum X^2 \end{cases} \quad (1.7)$$

Де x – незалежна змінна величина (рівень спостережуваної діяльності), кількість відпрацьованих машино-годин; Y – залежна змінна величина (загальні або змішані витрати), витрати, грн; a – загальні постійні витрати; b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності; n – кількість спостережень.

Таблиця 1.4

Розрахунки для визначення функції витрат методом найменших квадратів

Машино-годин (x)	Витрати на обслуговування (Y)	X^2	$X \cdot Y$
102	17850	10404	1820700
132	18165	17424	2397780
93	15060	8649	1400580
108	13755	11664	1485540
90	11550	8100	1039500
144	21840	20736	3144960
117	17700	13689	2070900
69	10650	4761	734850
123	19740	15129	2428020

141	15480	19881	2182680
102	11280	10404	1150560
72	14445	5184	1040040
$\sum X = 1\ 293$	$\sum Y = 187\ 515$	$\sum X^2 = 146\ 025$	$\sum X \cdot Y = 20\ 896\ 110$

Отримаємо систему рівнянь:

$$187\ 515 = 12 \cdot a + 1\ 293 \cdot b.$$

$$20\ 896\ 110 = 1293 \cdot a + 146\ 025 \cdot b$$

Роз'язок: $b=103$ грн; $a = 4\ 528$ грн.

Таким чином лінійну регресію можна описати так:

$$Y = 4\ 528 + 103 \cdot X, \quad (1.8)$$

4.Спрощений статистичний аналіз. Цей метод запропонував український учений, академік М.Г. Чумаченько.

Спрощений статистичний аналіз – це метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення X , та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень X та Y .

Таблиця 1.5

Абсолютні значення		Середні значення	
Машино-години	Витрати, грн.	Машино-години	Витрати, грн
Група 1			
69	10650	528 : 6 = 88	80 835 : 6 = 13 473
72	14445		
90	11550		
93	15060		
102	11280		
102	17850		
Всього 528	80835		
Група 2			
108	13755	765 : 6 = 128	106 680 : 6 = 17 780
117	17700		
123	19740		
132	18165		
141	15480		
144	21840		
Всього 765	106680		
Разом 1 293	187 515		

Величину постійних витрат a визначають за формулою:

$$a = \frac{Y_0 \cdot X_1 - Y_1 \cdot X_0}{X_1 - X_0} \quad (1.9)$$

де Y_0 і Y_1 – середні значення витрат, X_0 і X_1 – середні значення обсягу діяльності.

Після розрахунків одержимо:

$$a = \frac{13473 \cdot 128 - 17780 \cdot 88}{128 - 88} = 3998 \text{ грн.}$$

Звідси

$$b = (13473 - 3998) : 88 = 107,7 \text{ грн. або}$$

$$b = (17780 - 3998) : 128 = 107,7 \text{ грн.}$$

Таким чином функція витрат, матиме вигляд:

$$Y = 3\,998 + 107,7 \cdot X \quad (1.10)$$

Контрольні запитання

1. У чому сутність управління витратами?
2. Поясніть поділ витрат за економічними елементами.
3. У чому відмінність витрат у формі грошових видатків від витрат, що формують вартість продукції?
4. За якими ознаками вивчається структура витрат і в чому її практичне значення?
5. Що таке собівартість продукції? Економічне значення цього показника.
6. Як співвідносяться витрати і собівартість продукції за певний період?
7. Поясніть співвідношення собівартості продукції і ціни.
8. Розкрийте сутність змінних, постійних, напівзмінних, змішаних та напівпостійних витрат.
9. Які витрати відносять до прямих, а які до непрямих? Які витрати відносять до змінних, а які до постійних? Яке практичне значення поділу витрат на змінні та постійні?
10. Як розподіляються сукупні витрати на змінні та постійні?
11. Розкрийте сутність релевантного діапазону.
12. Розкрийте сутність визначення функції витрат методом вищої-нижчої точки.
13. Розкрийте сутність визначення функції витрат методом візуального пристосування.
14. Розкрийте сутність визначення функції витрат методом регресійного аналізу.
15. Розкрийте сутність визначення функції витрат методом спрощеного статистичного аналізу.

ТЕМА 2. СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

- 1.1. Сутність, суб'єкти, об'єкти та основні складові системи управління витратами.
- 1.2. Функціональний, організаційний та мотиваційний аспекти системи управління витратами.
- 1.3. Основні класифікаційні ознаки системи управління витратами

2.1. Сутність, суб'єкти, об'єкти та основні складові системи управління витратами

Управління витратами на підприємстві можна визначити як взаємопов'язаний комплекс робіт, які формують коригуючі впливи на процес здійснення витрат під час господарської діяльності підприємства, спрямовані на досягнення оптимального рівня (в межах допустимих відхилень) витрат в усіх підсистемах підприємства за виконання в них будь-яких робіт. Зрозуміло, що критерієм оптимізації у такому разі є мінімальні витрати.

Усі витрати підприємства можуть бути ідентифіковані за їх видом, місцем виникнення і носієм. Ці три параметри відображають об'єктивні властивості процесу витрачання господарських ресурсів, є вузловими елементами його структури (рис. 2.1).

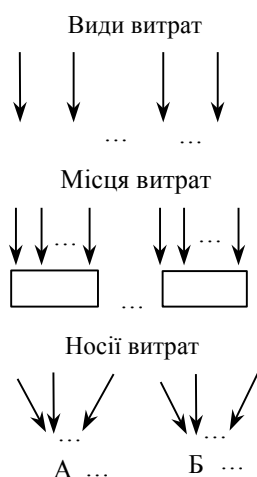


Рис. 2.1. Схема здійснення витрат

Відповідно до цього цілеспрямоване формування витрат на підприємстві, тобто управління витратами, відбувається за їх видами, місцями і носіями.

Очевидно, що під час управління будь-яким об'єктом, тобто розроблення і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Такі дії реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування, планування, організацію, мотивацію, облік та аналіз. управління витратами передбачає виконання всіх дій, які реалізуються.

Загальну схему управління витратами наведено на рис. 2.2. У контурі циклу управління витратами функцію оберненого зв'язку виконує контроль.

Система управління витратами (СУВ), як і будь-яка система управління, складається з двох підсистем: тієї, яка управляє, і тієї, якою управляють (об'єкта управління).

Управління витратами на підприємстві здійснюється свідомо суб'єктами управління, якими є керівники, фахівці підприємства та його структурних підрозділів (цехів, відділів, дільниць тощо). Об'єктом управління в СУВ є процеси, операції, явища, які виникають на підприємстві під час його господарської діяльності, що розглядаються з точки зору здійснення витрат, тобто витрачання ресурсів.

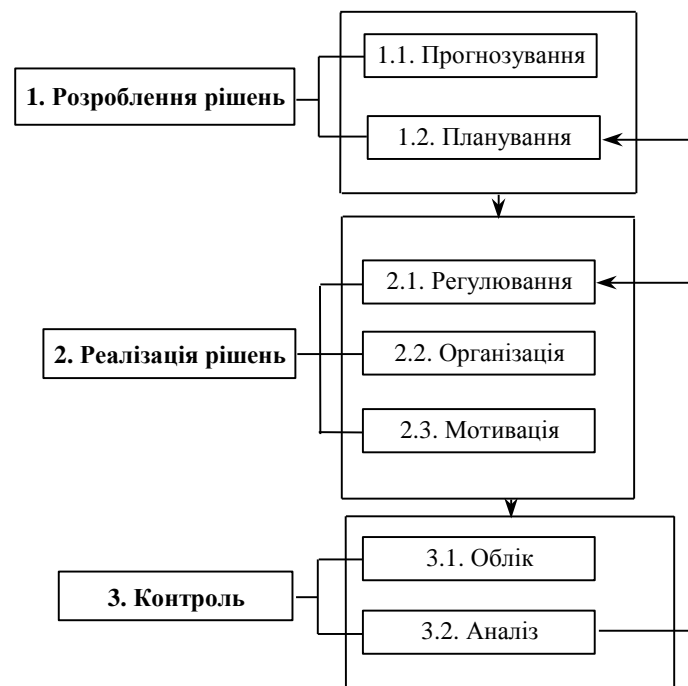


Рис. 2.2. Загальна схема управління витратами на підприємстві

2.2. Функціональний, організаційний та мотиваційний аспекти системи управління витратами

У СУВ вирізняють аспекти: функціональний, організаційний та мотиваційний.

Функціональний аспект є первинним. У контурі загального циклу управління витратами його сутність характеризують функціональні підсистеми (блоки 1.1, 1.2, 2.1, 3.1, 3.2, рис. 3.2). Схему функціонального аспекту системи управління витратами (ФАСУВ) на підприємстві (виокремлений варіант) наведено на рис. 2.3.

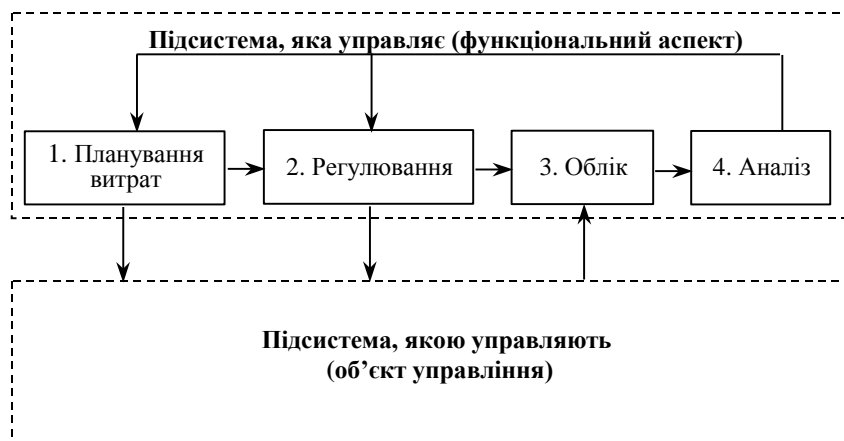


Рис. 2.3. Загальна схема функціонального аспекту системи управління витратами на підприємстві

Коротко охарактеризуємо окремі підсистеми ФАСУВ.

Планування витрат здійснюється за розроблення плану діяльності підприємства. Обчислення планових витрат потрібне для обґрунтування і прийняття господарських рішень, фіксації рівня витрат, який досягатиметься у разі реалізації прийнятих до виконання рішень. Розрізняють перспективне (довгострокове) і поточне планування. Довгострокове планування витрат пов'язане із розробленням довгострокових господарських заходів. Воно має невеликий ступінь точності та ймовірний характер. Поточні плани підприємства конкретизують реалізацію його довгострокових цілей. Вони також мають ймовірний характер, хоча і в значно меншій мірі, ніж довгострокові плани. Ця обставина зумовлює потребу оперативного коригування планових витрат у разі зміни факторів їх формування.

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 тощо. Норми мають бути обґрунтованими. 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. Досягнення передового рівня використання ресурсів неможливе без постійних змін у техніко-технологічній базі підприємства відповідно до новітніх результатів науково-технічного прогресу.

Функція регулювання в управлінні витратами полягає в здійсненні оперативних заходів з усунення небажаних відхилень у виконанні планових завдань.

Контроль витрат формує механізм оберненого зв'язку. Його складовими є підсистеми обліку та аналізу (блоки 3, 4, див. рис. 2.3). Функція обліку витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства. За даними обліку проводиться аналіз виконання планових завдань. Проміжний

аналіз спрямований на поточне регулювання процесу виконання плану витрат. Досягнуті результати порівнюються з планом, фіксуються відхилення, на які слід звернути увагу, робляться певні висновки з прийняттям за ними відповідних заходів. Підсумковий аналіз пов'язаний з оцінюванням реалізації планових завдань у цілому. За результатами цього аналізу розробляються глобальні заходи з удосконалення СУВ.

У формуванні витрат підприємства вирізняють управлінський і фінансовий аспекти. Управлінський аспект пов'язаний із внутрішніми потребами підприємства щодо планування, обліку та регулювання витрат у процесі господарської діяльності. Його зміст має конфіденційний характер.

Фінансовий аспект стосується потреби переважно зовнішніх щодо підприємства агентів (державних установ, банків, акціонерів), хоча його інформація може використовуватися й працівниками управлінського персоналу даного підприємства. Отже, зміст фінансового аспекту формування витрат є відкритим, публічним.

Організаційний аспект системи управління витратами (ОАСУВ) пов'язаний із визначенням місць формування витрат і центрів відповідальності за їх дотримання та розробленням ієрархічної системи лінійних і функціональних зв'язків працівників, які виконують комплекс робіт ФАСУВ. Організаційна побудова управління витратами залежить від специфіки підприємства і передусім від його величини. На великих і середніх за величиною підприємствах окремі функції управління витратами виконують певні функціональні підрозділи (відділ нормування, плановий відділ, бухгалтерія), на малих підприємствах ця робота може виконуватись одним працівником (бухгалтером-економістом).

Мотиваційний аспект системи управління витратами (МАСУВ) полягає у спонуканні працівників до дотримання ними встановлених планом витрат і пошуку шляхів до їх зниження. Вибір факторів спонукання потребує певної обачливості. Як справедливо зауважують з цього приводу фахівці [8], не можна замість винагороди за дотримання і зниження витрат використовувати покарання за перевитрати, оскільки за такого підходу працівники спрямовуватимуть свої зусилля не на виконання плану витрат і пошук шляхів їх зниження, а на тому, щоб охоронити себе від можливих небажаних подій через завищення рівня витрат на стадії їх планування.

Усе наведене вище характеризує СУВ у загальних рисах. Конкретизація системи відбувається разом із конкретизацією характеристик її окремих елементів чи деякої їх підмножини, які утворюють певну підсистему. Отже, відмінності СУВ можуть стосуватись особливостей або якихось окремих блоків системи, або їх цілісної підмножини.

2.3. Основні класифікаційні ознаки системи управління витратами

Серед основних класифікаційних ознак СУВ можна виокремити такі:

- підхід до структури плану облікових рахунків (автономність або інтегрованість). Ця ознака більшою мірою стосується облікової діяльності (тобто блоку 2.1, див. рис. 2.2);
- особливості групування витрат для потреб калькулювання (за замовленнями або за процесами). Саме калькулювання є комплексом робіт і пов'язане з плануванням, обліком та аналізом витрат. Тому можна вважати, що ця ознака характеризує блоки розроблення і контролю рішень (відповідно блоки 1 і 3, див. рис. 2.2);
- повнота охоплення витрат під час калькулювання (калькулювання за повними і неповними витратами). Цю ознаку також можна розцінювати як характеристику блоків розроблення і контролю рішень з управління витратами (тобто блоків 1 і 3, див. рис. 2.2);
- наявність чи відсутність нормативних витрат (відповідно до цього виділяють системи управління витратами за нормативними і фактичними витратами). Ця ознака, як і дві попередні, характеризує СУВ комплексно. Функціонально вона пов'язана із блоками контролю і розроблення рішень (блоки 3 і 1, див. рис. 2.2).

На теперішній час застосовують два варіанти побудови плану облікових рахунків: автономний (дійстичний, двоколовий) та інтегрований (моністичний, одноколовий). За першим варіантом у системі рахунків виокремлюють дві автономні підсистеми рахунків - для потреб фінансового та управлінського обліку; за другим - рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи облікових рахунків.

Групування витрат за замовленнями або за процесами є ключовим моментом у формуванні методу калькулювання відповідно за замовленнями або за процесами. У разі калькулювання за замовленнями витрати збираються (грукуються) за окремими замовленнями (на окремий виріб, партію виробів, на виконання певного обсягу робіт). У разі попроцесного калькулювання витрати грукуються 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 калькулювання за повними та неповними витратами. За повного калькулювання до собівартості продукції включають усі види витрат, що стосуються її виробництва і продажу, за неповного калькулювання - лише частину загальної суми витрат на її виробництво і збут. Практично застосовують різні варіанти неповного калькулювання. Досить поширений метод, за яким у собівартість продукції включають усі виробничі витрати (калькулювання за виробничими витратами) і не включають витрати невиробничого характеру (адміністративні, збутові). За визначення фінансового результату (прибутку) їх віднімають від виручки за той період, в якому ці витрати були зазані. Класичним методом часткового калькулювання є метод «директ-костінг» (або «директ-кост»). Хоча сама назва

методу натякає на те, що обчислення собівартості має здійснюватися лише за прямими витратами (а так і було спочатку), існуючі нині модифікації «директ-костінгу» базуються на розподілі витрат на постійні та змінні залежно від характеру зв'язку їх динаміки з динамікою обсягу виробництва. Згідно із сучасним тлумаченням сутності «директ-костінгу» саме розподіл витрат на постійні та змінні є головною характеристикою цього методу. Розроблені різновиди «директ-костінгу» базуються на врахуванні в собівартості змінних витрат (як прямих, так і непрямих), змінних витрат і певної частки постійних витрат (у їх продуктивній частині, яку визначають за ступенем використання виробничої потужності).

Наявність чи відсутність нормативних витрат є ключовою ознакою, що дає змогу відокремити СУВ, яка базується на використанні фактичних даних, від іншого її варіанту, коли витрати визначаються заздалегідь з допомогою нормативів (стандартів). Історично управління витратами спочатку відбувалося за фактичними результатами. З розвитком теорії і практики управління витратами з'являється концепція нормативів (стандартів) витрачання господарських факторів, нормативних витрат. Цю концепцію було покладено в основу розробленої за рубежом системи «стандарт-кост», в якій 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 і практиці є система нормативного обліку.

Отже, конкретне формування СУВ відбувається через добір і втілення можливих варіантів для розглянутих вище та інших її аспектів. При цьому наведені ознаки СУВ не є такими, що вибір певного варіанту для одної з них виключає можливість реалізації якоїсь альтернативи за іншими ознаками. 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 одної СУВ).

Як зазначалося вище, управління витратами передбачає їх цілеспрямоване формування за місцями виникнення. Відповідно до сучасних тенденцій організаційного менеджменту оргструктуру підприємства можна розглядати як пов'язану сукупність центрів відповідальності — сегментів діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність певних осіб за дотримання встановлених показників здійснення робіт за цими сегментами із делегуванням їм відповідних повноважень. Залежно від характеру відповідальності центри відповідальності конкретизуються у центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій. При цьому основою формування центрів витрат стають місця витрат. Організація управління витратами за центрами відповідальності передбачає приведення у відповідність до неї конструкції

функціональних підсистем СУВ. Так, скажімо, в підсистемі бухгалтерського обліку виникає необхідність у реєстрації господарських явищ у розрізі окремих центрів витрат. Це досягається через формування відповідної системи облікових реєстрів. В умовах вітчизняної системи бухгалтерського обліку вирішення цього питання можливе через аналітичний облік у рамках офіційного Плану рахунків, коли за його рахунками в розрізі окремих центрів витрат відкриваються аналітичні рахунки. Узагальнення облікової інформації у звітах також має здійснюватися відповідно до структури системи центрів відповідальності підприємства.

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

Для вирішення питання структури виробничої програми важливим є поділ 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.

Поділ витрат на змінні та постійні важливий також для прийняття цінових рішень у короткому періоді, який характеризується неможливістю зміни виробничої потужності підприємства. В такий період підприємство повинне 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 короткому періоді є змінні витрати на одиницю продукції (середні змінні витрати).

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

Контрольні запитання

- 1. У чому полягає сутність діяльності з управління витратами підприємства?*
- 2. Назвіть об'єкти і суб'єкти управління витратами на підприємстві.*
- 3. У чому полягає сутність функціонального аспекту СУВ?*
- 4. Назвіть функціональні складові підсистеми контролю витрат. Яку роль відіграє контроль у СУВ на підприємстві?*
- 5. У чому полягає сутність управлінського і фінансового аспектів формування витрат підприємства?*

6. Які фактори впливають на організаційну побудову управління витратами?

7. У чому полягає сутність організаційного аспекту СУВ?

8. З'ясуйте сутність мотиваційного аспекту СУВ.

9. Які особливості стимулювання працівників до економії ресурсів і зниження рівня їх витрачання?

10. Назвіть основні класифікаційні ознаки СУВ.

11. Які є варіанти побудови плану облікових рахунків?

12. У чому полягає сутність групування витрат за замовленнями і за процесами при калькулюванні?

13. У чому полягає сутність системи управління витратами «стандарт-кост»?

14. Поясніть застосування показника маржинального прибутку при визначенні виробничої програми.

15. Що є нижньою межею ціни на продукцію підприємства в короткому та в довгому періодах?

ТЕМА 3. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

- 3.1. Концепція управління витратами за місцями їх формування та центрами відповідальності.
- 3.2. Функціональний і територіальний аспекти побудови місць витрат і центрів відповідальності.

3.1. Концепція управління витратами за місцями їх формування та центрами відповідальності

Концепцію центрів відповідальності, на якій базується сучасний підхід до організації управління витратами на підприємстві, вперше було сформульовано Джоном А. Хігінсом. На початку 50-х років ХХ ст. вона поширюється в США, а згодом і в інших країнах.

Поява концепції центрів відповідальності в цілому пов'язана з потребою ефективнішого управління підприємством в умовах ринкової економіки, а конкретніше - з потребою посилення контролю за використанням ресурсів. У подальшому ідеї концепції центрів відповідальності розвиваються і знаходять своє втілення в методах ТГМ (тариф-година-машина), «SIT» (System-in-time, тобто вчасно). Результати досліджень психологічних аспектів поведінки людини приводять до того, що з часом значний акцент за побудови управління за центрами відповідальності починають робити на формуванні механізму самоконтролю працівників підприємства (керівників, спеціалістів, робітників) під час здійснення ними своїх обов'язків.

Не залишаються осторонь від зазначеної проблеми й вітчизняні вчені. Вони пропонують ідею обліку витрат за окремими виробничими дільницями. Наприкінці 1940-х років на багатьох підприємствах започатковують практику відкриття особових рахунків економіки — провісників центрів відповідальності. А на початку 70-х років В. Б. Івашкевич формулює принципи обліку витрат за центрами відповідальності.

За сучасним тлумаченням центром відповідальності є сегмент діяльності підприємства, який очолює певна особа, що несе персональну відповідальність за встановлені показники роботи за даним сегментом.

Функціонування в системі управління витратами підсистеми розвитку організаційної структури пов'язане з визначенням місць формування витрат (центрів витрат) і центрів відповідальності за їх дотримання.

Центри витрат і центри відповідальності – різні поняття. Центри витрат пов'язуються з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням витратами. Інколи вони можуть співпадати, але у багатьох випадках центри витрат є більш дрібними підрозділами стосовно центрів відповідальності.

Центр відповідальності - це сегмент організації, в якому контролюються як витрати, так і одержаний дохід або процес його інвестування. Причому керівник центру несе відповідальність за процес формування цих показників .

В американській практиці такий підхід знайшов використання при організації центрів витрат та центрів відповідальності, що дало можливість перейти від пасивних систем обліку витрат до активних методів оперативного управління витратами. Це позитивно вплинуло на ефективність фінансово-господарської діяльності підприємств, які використовували цей метод. Тому, він отримав широкого розповсюдження не тільки у США, але і в європейських країнах. В результаті чого, значно вдосконалено не тільки методологію обліку витрат, але й організацію управління ними.

Надаючи перевагу такому підходу, Р. Мюллердорф і М. Корренбауер, зазначають наступні вимоги до визначення витрат за місцем їх виникнення :

- кожному місцю виникнення витрат повинна відповідати своя сфера відповідальності. На чолі кожного підрозділу має бути керівник, який несе відповідальність за витрати, які виникають. У сферу відповідності керівників центрів витрат може входити декілька місць їх виникнення;

- причини, які призводять до виникнення витрат, повинні піддаватися кількісному визначенню. Для кожного місця виникнення витрат необхідно встановити одиниці виміру, на які припадають витрати (машино-година, норма часу тощо). Такі одиниці можуть бути базовими для розподілу витрат. Вони необхідні для забезпечення точності обліку та запобігання помилок при їх контролі;

- місця виникнення витрат необхідно виділяти, щоб максимально спростити розподіл і облік різних видів витрат .

Отже, створення центрів витрат, є засобом їх деталізації та локалізації за місцями виникнення з метою організації поточного контролю й достовірного калькулювання собівартості продукції.

Центри витрат можна розбити на центри регульованих, довільних (частково регульованих) і слабо регульованих витрат. Для центру регульованих витрат існує оптимальне співвідношення між витратами і випуском. Для центру довільних витрат не існує оптимального співвідношення між витратами і результатами діяльності: фіксована величина витрат для таких центрів встановлюється за рішенням керівництва підприємства під час розробки плану (бюджету) залежно від завдань, поставлених перед такими центрами. Центр слабо регульованих витрат відрізняється від центру довільних витрат тим, що керівництво підприємством не може вплинути на величину витрат таких центрів її приймає її як задану величину.

3.2. Функціональний і територіальний аспекти побудови місць витрат і центрів відповідальності

Центри відповідальності можна виділяти за обсягом повноважень і відповідальності та функціями, що виконуються центром.

Що стосується визначення центрів витрат доцільно, на наш погляд, використовувати на практиці їх ієрархічну структуру (рис.3.1).

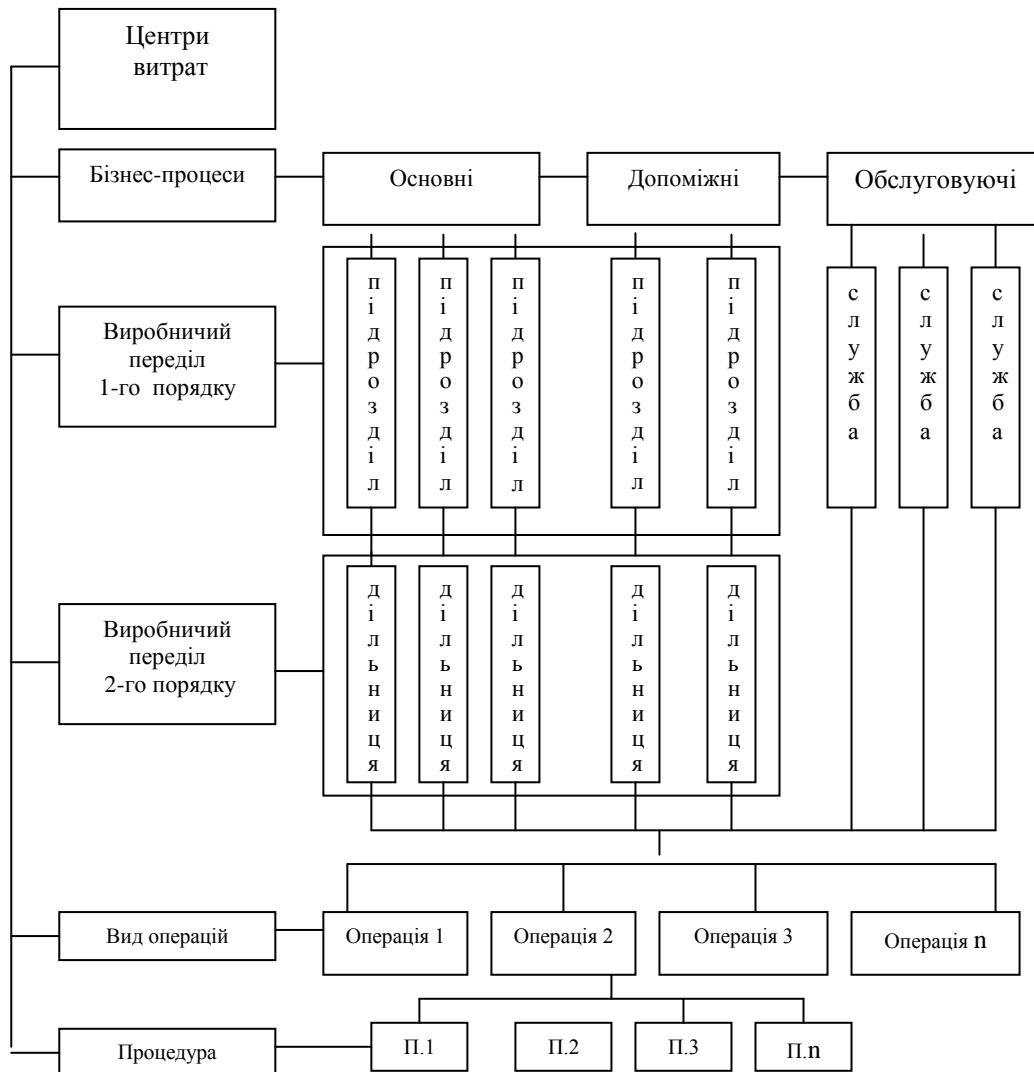


Рис. 3.1 . Ієрархічну структура центрів витрат

При цьому за кожним центром витрат (бізнес-процес - виробничий переділ першого порядку – виробничий переділ другого порядку - вид операції - процедура) витрати групуються за статтями калькуляції. Згрупована таким чином інформація дозволяє прослідкувати витрати окремо за кожною процедурою, операцією та бізнес-процесом, а також є основою для калькулювання всієї продукції і окремо взятої її одиниці.

При організації на підприємстві центрів витрат та центрів відповідальності необхідно брати до уваги проблеми, з якими можуть зіткнутися керівники таких центрів і підприємства в цілому. Однією з найбільш поширених є проблема прийняття необґрунтованих і некомпетентних рішень, коли інтереси підрозділу стають вище інтересів цілого підприємства, що відбувається у випадку неузгодження цілей підприємства в цілому і окремого структурного підрозділу, або недостатчі інформації, за якою

керівники структурних підрозділів можуть визначати вплив своєї діяльності на інші складові підприємства.

Формування центрів відповідальності можна розглядати за ознаками обсягу повноважень і відповідальності, за функціональною та територіальною ознаками.

За першою ознакою серед центрів відповідальності звичайно виділяють:

- центри витрат (контролюються лише витрати);
- центри прибутку (керівник центру відповідає за доходи і витрати);
- центри інвестицій (керівник центру відповідає за витрати, надходження та інвестиції).

Функціональний і територіальний аспекти побудови центрів відповідальності унаочнює рис. 4.2.

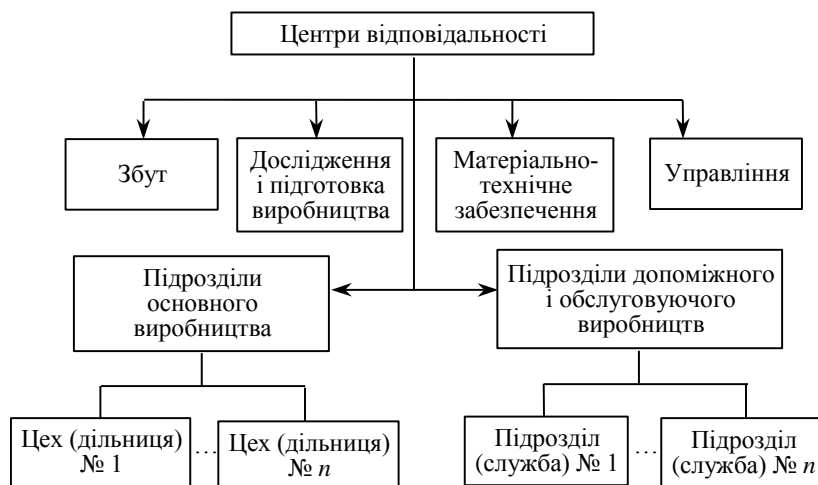


Рис. 3.2. Функціональний і територіальний аспекти формування центрів відповідальності

Створення центрів витрат за побудови управління витратами на підприємстві на засадах персональної відповідальності здійснюється за відповідними місцями витрат, тобто за сегментами їх формування. Первинним місцем витрат є робоче місце. Як місце витрат може розглядатися й сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення тощо). Отже, центри відповідальності за витрати (центри витрат) — це місце витрат або організаційна єдність декількох місць, за якими контролюються витрати і встановлено персональну відповідальність за їх рівень.

Контрольні запитання

1. З чим пов'язана поява концепції центрів відповідальності?
2. Що таке центр відповідальності?
3. Які є види центрів відповідальності за ознакою обсягу повноважень і відповідальності?
4. У чому полягає сутність функціонального і територіального аспектів системи центрів відповідальності?

5. Розкрийте переваги управління витратами за допомогою системи центрів відповідальності.
6. Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.
7. Що таке кошторис витрат підрозділу і які функції він виконує?
8. Визначіть, які витрати для підрозділу рівня цеху є прямими, непрямими.
9. Який склад витрат кошторису цеху?
10. Опишіть порядок складання плану витрат підрозділу підприємства.
11. Що таке гнучкий кошторис? Яка формула гнучкого кошторису?
12. Наведіть рух витрат окремого допоміжного чи обслуговуючого підрозділу за складання кошторисів основного виробництва і визначення собівартості продукції.
13. Які основні методи розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між підрозділами основного виробництва?
14. Поясніть сутність методу прямого розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами. Які вади і переваги цього методу?
15. Що є спільного та відмінного в методах взаємних послуг і системи рівнянь щодо розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів?
16. Що таке внутрішня ціна? Функції внутрішніх цін.
17. Які є методи формування внутрішніх цін?

ТЕМА 4. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЧИСЛЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ОКРЕМИХ ВИРОБІВ

- 4.1. Собівартість продукції як об'єктивна економічна категорія
- 4.2. Види собівартості продукції
- 4.3. Етапи та основні правила розподілу витрат
- 4.4. Мета і суть калькулювання витрат
- 8.3. Облік і розподіл непрямих витрат

4.1. Собівартість продукції як об'єктивна економічна категорія

Будь-яка діяльність, передусім виробнича, потребує певних ресурсів. Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети — це витрати підприємства.

Як відомо, витрати бувають інвестиційні (разові) та поточні. Інвестиційні витрати, чи інвестиції, спрямовуються на створення чи купівлю дохідних активів або соціальних благ. Ці особливі витрати розглядаються окремо зі специфічною методикою їх обґрунтування.

Поточні витрати - циклічні або безперервні. Вони повторюються з кожним циклом виготовлення продукту (основні матеріали, технологічна енергія, зарплата виробничих робітників тощо) або потрібні постійно для управління і підтримування виробничої системи в стані готовності (зарплата управлінського персоналу, орендна плата, амортизація основних засобів тощо). Саме поточні витрати формують виробничу собівартість продукції і таким чином безпосередньо впливають на величину прибутку - головний показник діяльності підприємства.

Економічне значення собівартості полягає і в тому, що вона показує величину витрат підприємства на виробництво продукції.

Саме витрати на виробництво продукції, робіт (послуг) є індикатором його діяльності: саме збільшення витрат може означати як зміни ситуації на ринку, так і недоліки у процесі виробництва.

Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат по виготовленому продукту.

Отже, виробнича собівартість продукції – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги.

Собівартість продукції – важливий економічний показник, який у великій мірі характеризує економічну ефективність виробництва. В ньому, мов у дзеркалі, відображаються результати господарської діяльності за той чи інший період. Аналізуючи рівень собівартості одиниці продукції, можна правильно розв'язати питання щодо доцільності вибору об'єктів підприємницької діяльності. Знаючи собівартість продукції, можна визначити рентабельність виробництва за кожним видом економічної діяльності, кожного об'єкта господарювання, розмір прибутків.

Отже собівартість продукції – це об'єктивна економічна категорія. Її існування зумовлене, насамперед тим, що кожне підприємство повинно в рамках собівартості замінити витрачені ним ресурси, щоб безперервно продовжувати виробництво.

Собівартість продукції є комплексним економічним показником, який характеризує ступінь використання усіх виробничих ресурсів (матеріальних, грошових, трудових).

Собівартість як показник використовують:

- для контролю за ефективністю використання ресурсів (природних, матеріальних, трудових, фінансових);
- для визначення економічної ефективності від запроваджених заходів;
- для встановлення цін на продукцію;
- від собівартості залежить розмір прибутку
- Об'єктом визначення собівартості є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Наприклад, об'єктом визначення собівартості може бути виріб (пральний порошок), послуга (стрижка), проект (будівництво нафтового терміналу).
- Інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити:
- яку ціну на виріб або послугу слід встановити;
- який процес є найекономічнішим;
- який підрозділ використовує ресурси найефективніше;
- який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток підприємства.

4.2. Види собівартості продукції

У залежності від часу формування затрат є собівартість планова та фактична;

Планова собівартість – визначають перед початком планового року і планують на основі норм витрат ресурсів та цін на ресурси на момент складання плану і планового обсягу виробництва.

Фактична (звітна) собівартість – відображає фактичні витрати на виробництво продукції за даними бух обліку за звітний період.

Розрізняють:

Індивідуальну і суспільну.

Індивідуальна – це витрати з виготовлення і реалізації продукції окремого виробника.

Суспільна собівартість (галузева) – це узагальнене значення індивідуальних собівартостей, вона становить основу ринкової ціни і характеризує середні по галузі витрати.

За складом продукції:

- собівартість валової продукції
- собівартість товарної продукції
- собівартість незавершеного виробництва

- собівартість одиниці виробу (питома собівартість)

1. Питома собівартість – середня величина витрат, яка розраховується шляхом ділення величини повних витрат на кількість одиниць виготовленої продукції (або ж сумою змінних витрат на одиницю продукції і постійних витрат на одиницю продукції). Зі збільшенням обсягу виробництва питома собівартість зменшується.

2. Технологічна (основна собівартість) – це сума прямих витрат на сировину і матеріали, відходів, що повертаються, та основної заробітної плати виробничих робітників.

3. Цехова собівартість (витрати конкретного цеху на виробництво продукції) – це технологічна собівартість та витрати, що формуються на рівні цеху (додаткова заробітна плата виробничих робітників, амортизація цеху, заробітна плата керівництва цеху, витрати на отримання і експлуатацію обладнання цеху тощо). Цехова собівартість утворюється шляхом додавання до технологічної собівартості калькуляційних статей витрат, які формуються на рівні цеху: додаткової заробітної плати виробничих робітників, відрахування на соціальні потреби виробничих робітників і загальновиробничих витрат.

4. Виробнича собівартість – це сума цехової собівартості та калькуляційних статей витрат, що складаються в цілому по підприємству (загальнозаводські витрати, витрати на освоєння виробництва, на науково-дослідна та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР) тощо).

5. Повна собівартість – це сума виробничої собівартості і невиробничих витрат.

6. Пряма (неповна, маржинальна, обмежена) – складається лише із змінних витрат.

7. Собівартість валової продукції як показник застосовується для внутрішніх потреб підприємств, на яких не є стабільною величина залишків незавершеного виробництва.

Собівартість товарної продукції підприємства обчислюється двома основними способами.

Перший з них, синтетичний, ґрунтується на кошторисі виробництва. Його коригують у такий спосіб:

- з кошторису віднімають витрати, які з різних причин не включають у виробничу собівартість продукції (витрати на підготовку та освоєння нової продукції, якщо вони фінансуються з прибутку чи інших джерел, позавиробничі витрати, відшкодування втрат від браку);

- віднімається приріст, додається зменшення залишків витрат майбутніх періодів;

- додається приріст, віднімається зменшення залишків майбутніх платежів (відпускних, винагороди за стаж роботи, за підготовчі роботи в сезонних виробництвах тощо).

Одержана сума є собівартістю валової продукції. Після її коригування на зміну залишків незавершеного виробництва за собівартістю (приріст віднімається, зменшення додається) одержуємо виробничу собівартість

товарної продукції. Якщо до останньої додати позавиробничі (комерційні) витрати, то одержимо повну собівартість товарної продукції.

Інший спосіб обчислення собівартості товарної продукції полягає в підсумовуванні попередньо визначеної собівартості окремих виробів, тобто

$$C_T = \sum_{i=1}^n C_i N_i \quad (4.1)$$

де C_T – собівартість товарної продукції;

n – кількість найменувань продукції (послуг);

C_i – собівартість одиниці i -ої продукції (послуги);

N_i – виробництво i -ої продукції (послуг) у натуральному вимірі.

Існує ще один метод обчислення собівартості товарної продукції - факторний. Його непогано опрацьовано методично, і він цілком може бути застосований як допоміжний. Згідно з цим методом

$$C_T = C_{T.p.} - \sum_{j=1}^m \Delta C_j \quad (4.2)$$

де $C_{T.p.}$ – собівартість планового обсягу товарної продукції за рівнем витрат базового (минулого) періоду (розрахункова собівартість);

m – кількість факторів впливу на собівартість продукції в плановому періоді;

ΔC – зміна собівартості в плановому (прогнозному) періоді під впливом j -го фактора.

Зміна собівартості під впливом організаційно-технічних факторів ΔC_{OT} обчислюється на плановий обсяг виробництва як різниця витрат до і після впровадження заходу:

$$\Delta C_{OT} = (C_2 - C_1) N_2 \quad (4.3)$$

Де C_1, C_2 – витрати на одиницю продукції до і після впровадження заходу;

N_2 – обсяг виробництва даної продукції після впровадження заходу в плановому періоді.

Оскільки в розрахунковій собівартості $C_{T.p.}$ умовно-постійні витрати взято на рівні базового періоду, а в плановому періоді обсяг виробництва може змінитися, що відповідно вплине на собівартість продукції, то це треба врахувати як окремий фактор:

$$\Delta C_{y.p.} = C_{y.p.б.} (P_{y.p.} - P_B) \setminus 100, \quad (4.4)$$

Де $\Delta C_{y.p.}$ – відносна зміна умовно-постійних витрат у плановому періоді;

$C_{y.п.б}$ – абсолютна сума умовно-постійних витрат у базовому періоді;
 $P_B, P_{y.п.}$ – зміна у плановому періоді відповідно обсягу виробництва та умовно-постійних витрат, %.

Собівартість реалізованої продукції обчислюється коригуванням собівартості товарної продукції на зміну залишків нереалізованої продукції.

$$C_p = C_{мп} + (C_{с.п.} - C_{с.к.}), \quad (4.5)$$

де C_p – собівартість реалізованої продукції;
 $C_{с.п.}, C_{с.к.}$ – собівартість залишків товарної продукції на складі на початок і кінець розрахункового періоду.

4.3. Етапи та основні правила розподілу витрат

Одним із найважливіших аспектів управління витратами є питання розподілу виробничих витрат по різноманітним елементах підприємства. В якості елемента (сегменту) можуть виступати продукція, структурні підрозділи, види виробництв, збутові території тощо. Сегментом називається елемент чи предмет діяльності господарської одиниці, по відношенню до якого менеджер збирає відповідну інформацію про витрати.

Розподіл витрат необхідний з метою отримання даних, призначених для:

- калькуляції собівартості продукту, встановлення ціни продажу;
- оцінка якості управління і контролю;
- прийняття рішень.

Процес розподілу витрат ділиться на три основних етапи:

1. Вибір об'єкту обліку витрат. Об'єктом витрат є предмет діяльності для оцінки якого потрібен окремий показник витрат.

2. Відбір і акумуляція витрат, що відносяться до даного об'єкту обліку.

3. Відбір методу поєднання пунктів 1 і 2.

Розподіл прибутків і змінних витрат, як правило, здійснюється прямим способом. Оскільки вони безпосередньо пов'язані із конкретним сегментом чи аспектом діяльності. Прямі витрати прослідковуються безпосередньо до конкретного продукту чи території. Непрямі витрати не можна безпосередньо віднести до деякого виду продукції, тому розподілятися вони повинні виходячи з бази розподілу витрат.

Правила розподілу непрямих витрат:

1. При розподілі витрат величина сукупних витрат розподіляється по двох чи більше організаційних одиницях, видах продукції, функціях обслуговування чи територіях діяльності.

2. Методи розподілу вибираються довільно. В якості можливої бази для розподілу, як правило, виступають одиниці продукції, прямі витрати на оплату праці, прямі працевтрати в людино-годинах, кількість працюючих тощо.

3. Бази для розподілу витрат зазвичай зберігають незмінними протягом тривалого періоду часу. Оскільки це елемент виробничої політики.

4.База розподілу повинна мати характер прямої дії, адже труднощі призводять до додаткових витрат ресурсів і часу на розрахунки, що можуть негативно відобразитися на ефективності діяльності підприємств.

При виборі методу розподілу витрат керуються одним із наступних **критеріїв**:

1.Отриманими вигодами. Витрати можна розподіляти виходячи з отриманої при цьому вигоди. Наприклад, загальнозаводські витрати на рекламу розподіляються пропорційно обсягам продажу, що досягнуті по окремих регіонах. Тобто, чим більший обсяг продажу, тим більшим вважається ефект, отриманий від реклами.

2.Рівність, тобто витрати можна розподілити по принципу рівних прав. Рівноправність може виражатися в однакових обсягах засобів, що витрачаються, ресурсів, витраченого часу. Цей принцип часто застосовується в умовах державного замовлення.

3.Причинно-наслідкова залежність – цей критерій має місце при розподілі прямих виробничих витрат.

4.Можливостями у забезпеченні покриття витратами. Наприклад, розподіл витрат на заробітну плату керівникам компанії або між її відділами здійснюється пропорційно прибутку кожного відділу.

Розподіл витрат необхідно здійснювати з **метою**:

1. Калькуляції витрат виробництва продукції

2.Контролю правильності і здійснення оцінки показників ефективності.

3.Представлення оформлених з високою якістю даних, про доходи і активи зовнішнім зацікавленим сторонам.

4.Нагадування керівникам виробничих підрозділів про існування непрямих витрат, які їм прийдеться покривати.

5.Сприяння тому, щоб менеджери виробничих підрозділів використовували послуги обслуговування в розумних межах.

4.4.Мета і суть калькулювання витрат

Калькулювання – це процес визначення собівартості певного об'єкта витрат.

Об'єктом витрат є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Наприклад, об'єктом витрат може бути виріб (пральний порошок), послуга (стрижка), проект (будівництво нафтового терміналу), підрозділ (відділ маркетингу), регіон (усі операції компанії Тойота у Західній Європі тощо).

Інформація про собівартість об'єктів витрат дає змогу визначити: яку ціну на виріб або послугу слід встановити; який процес є найекономічнішим; який підрозділ використовує ресурси найефективніше; який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток компанії.

Виділяють наступні види собівартості (табл.4.1).

Види собівартості

Вид собівартості	Зміст собівартості
Виробнича (фактична, історична)	Складається з прямих і загально виробничих витрат
Собівартість реалізованої продукції	Складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загально виробничих витрат та наднормативних виробничих витрат
Собівартість центру відповідальності	Включає сукупність витрат на виготовлення відповідним центром усієї продукції
Повна	Виробнича собівартість з невиробничими витратами
Пряма (неповна, маржинальна, обмежена)	Складається лише із змінних витрат
Планова	Складається на основі планових витрат і планового обсягу виробництва
Індивідуальна	Характеризує витрати конкретного підприємства на виробництво продукції
Кошторисна	Складається на основі кошторисних витрат
Нормативна	Складається з норм витрат і нормативного обсягу
Звітна	Складається з фактичних витрат за звітний період
Середньогалузева	Характеризує середні по галузі витрати: собівартість
Технологічна	Включає витрати на робочому місці, ділянці
Цехова (бригадна)	Включає витрати окремого цеху

Собівартість об'єктів витрат визначають за допомогою системи виробничого обліку.

Система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат.

Виділяють дві системи калькулювання:

- за окремими замовленнями (контрактами, роботами, партіями);
- за постійно повторюваними процесами виробництва.

Позамовна калькуляція витрат акумулює витрати по окремих роботах, підрядах чи замовленнях. Такий метод калькуляції застосовується тоді, коли продукція виготовляється окремими партіями чи серіями, або коли вона виготовляється у відповідності з технічними умовами замовника.

Позамовна калькуляція широко використовується в одиничному і дрібносерійному виробництві а також виробниками, які працюють на основі замовлень в таких сферах, як друкарська справа, авіаційна промисловість, будівництво, ремонт автомобілів, надання послуг.

По замовленню локалізуються і групуються прямі витрати на виробництво, замовлення виступають ознакою аналітичного розрахунку по обліку витрат, між якими періодично розподіляються непрямі витрати.

Якщо замовлення складається з одного виробу, калькуляцію розраховують способом сумування витрат, якщо замовлення складається з

декількох виробів – способом сумування з наступним прямим розрахунком собівартості калькуляційної одиниці.

При позамовній калькуляції витрати прослідковуються наступним чином:

-прямі витрати на матеріали та працю відносяться на конкретний вид робіт;

-витрати, що прямо не прослідковуються (заводські накладні витрати) відносяться на окремі роботи з використанням заданої ставки (розподілу) накладних витрат.

Калькулювання за процесами – система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва.

Калькулювання за процесами широко використовується на підприємствах з масовим виробництвом. Сферою її застосування зазвичай є хімічна, нафтопереробна, текстильна, металургійна, фармацевтична, вугільна галузі, взуттєва промисловість, виробництво автомобілів, персональних комп'ютерів.

Складність калькулювання за процесами залежить від кількості процесів і технології обробки, наявності й величини незавершеного виробництва.

Простий метод калькулювання може бути застосований підприємствами, що здійснюють виробництво однорідної продукції (гідроелектростанціями, з видобутку нафти, газу, вугілля). У цих підприємствах немає незавершеного виробництва або його величина настільки незначна, що дозволяє нехтувати ним у процесі калькулювання. Тому в цих підприємствах облік витрат ведеться по підприємству загалом, а фактична собівартість продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду.

Процес калькулювання ускладнюється в разі, коли підприємство виготовляє різні види продукції і постійно має значний обсяг незавершеного виробництва. У такому разі облік організують по кожному виду продукції (або групі однорідних видів продукції), а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюють з урахуванням залишків незавершеного виробництва.

Калькулювання за процесами має 5 стадій:

1. Узагальнення даних про рух фізичних одиниць продукції.

2. Обчислення еквівалентних одиниць готової продукції. Еквівалентні одиниці представляють собою показники того, яка кількість повних одиниць продукції відповідає кількості повністю завершених одиниць та кількості частково завершених одиниць продукції. Наприклад, 100 одиниць продукції зі ступінню завершеності 70% еквівалентні 70 повністю завершених одиниць продукції.

3. Визначення загальної суми витрат на виробництво.

4. Розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової продукції.

5. Розподіл виробничих витрат між готовою продукцією, браком та незавершеним виробництвом.

При цьому розрахунок кількості еквівалентних одиниць та калькулювання їхньої собівартості залежить від методу оцінки запасів, що його використовує підприємство.

4.5.Облік і розподіл непрямих витрат

Головною проблемою віднесення витрат до відповідних об'єктів є непрямі витрати. У практиці такі витрати здебільшого розподіляються між підрозділами, виробами або іншими об'єктами пропорційно до певної бази. Виходячи з обраної бази розраховують ставку розподілу непрямих витрат.

Ставка розподілу непрямих витрат – це відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази розподілу їх.

Ставка накладних витрат визначається на початок року наступним чином:

Ставка накладних витрат дорівнює сумі накладних витрат по річному плану поділеному на показник господарської діяльності по річному плану (трудомісткість в людино-годинах (машино-годинах), прямі витрати на оплату праці тощо).

Залежно від складності виробництва ставка розподілу виробничих накладних витрат може бути єдиною для всіх виробничих підрозділів, встановлюватися окремо для кожного виробничого підрозділу або окремо для певних груп накладних витрат.

В одних випадках, для визначення ставки накладних витрат доцільно виходити з прямих витрат на оплату праці, в інших – за основу брати показники в машино-годинах, як найбільш характерні для даного виробництва.

Єдина ставка розподілу накладних витрат може бути застосована за умов виробництва однорідної продукції однакової складності. (наприклад, підприємство виготовляє один вид продукції – гумові прокладки)

У разі різної складності праці у різних виробничих підрозділах доцільніше використовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

У разі наявності загальних витрат обслуговуючих підрозділів розподіл виробничих накладних витрат здійснюється у такій послідовності:

- 1.Розподіл загальних витрат між підрозділами підприємства.
- 2.Перерозподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами.
- 3.Обчислення ставки накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.
- 4.Розподіл накладних витрат між виробами.

Загальні витрати – це витрати на здійснення діяльності, що споживається кількома виробничими або обслуговуючими підрозділами.

Виробничим (основним) підрозділом є підрозділ, діяльність якого прямо пов'язана з виробництвом продукції або послуг для замовника. До виробничих підрозділів звичайно належать цехи основного виробництва (механічна обробка деталей, збирання деталей у готовий виріб).

Обслуговуючий підрозділ – це підрозділ, діяльність якого безпосередньо пов'язана з наданням послуг іншим (обслуговуючим і виробничим) підрозділам. Прикладом обслуговуючих підрозділів є ремонтний цех, відділ персоналу тощо.

Коли всі накладні витрати розподілено між підрозділами, здійснюють розподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами на основі кількості наданих послуг.

Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів ускладнюється, якщо вони надають взаємні послуги один одному, а не тільки виробничим підрозділам.

У цьому разі можуть бути застосовані різні методи розподілу витрат:

1. Прямого розподілу.
2. Послідовного розподілу.
3. Метод розподілу взаємних послуг.
4. Метод одночасного розподілу

1. Метод прямого розподілу – витрати по кожному виду обслуговування відносяться на виробничі підрозділи безпосередньо, обминаючи інші обслуговуючі підрозділи. При цьому обслуговуючі функції одного підрозділу ніяк не пов'язані із функціями інших обслуговуючих підрозділів. Цей метод є найпоширенішим у зв'язку із його простотою і легкістю виконання.

2. Метод послідовного розподілу – розподіл витрат на обслуговування, яке надане першим обслуговуючим підрозділом, здійснюється у визначеній послідовності між іншими підрозділами: і обслуговуючими і виробничими.

Перший обслуговуючий підрозділ, витрати якого розподілено, не має включати витрати іншого підрозділу, навіть якщо це йому вигідно. Процес починається з підрозділу, який обслуговує найбільшу кількість інших підрозділів, потім переходить від одного підрозділу до іншого, закінчуючись на тому підрозділі, який надає найменшу кількість послуг. Після того, як розподіл витрат першого обслуговуючого підрозділу закінчився, жодні претензії від інших обслуговуючих підрозділів не приймаються.

3. Метод розподілу взаємних послуг – метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно з урахуванням взаємних послуг.

Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляються між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

4. Метод одночасного розподілу – метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, що передбачає розподіл взаємних послуг шляхом розв'язання системи рівнянь.

Найточнішим є метод одночасного розподілу, проте на практиці найпоширенішим є метод прямого розподілу, оскільки він простіший і не потребує значних витрат.

Порівнянням віднесених накладних витрат з фактичними можна встановити у яких випадках протягом року на виробничу собівартість було віднесено недостатньо накладних витрат, а в яких надлишково.

Недопогашення накладних витрат – це коли віднесені накладні витрати менші за фактичні накладні витрати.

Надлишкове погашення накладних витрат – це коли віднесені накладні витрати більші за фактичні накладні витрати.

У кінці року різниця між фактичними і віднесеними накладними витратами, якщо вона не суттєва переноситься на собівартість реалізованої

продукції. Якщо ця різниця суттєва, витрати на незавершене виробництво, собівартість готової і реалізованої продукції на кінець року коригуються пропорційно величині відхилень фактичних накладних витрат від розподілених.

Контрольні запитання

1. Для чого складаються калькуляції на продукцію і яка їх роль в управлінні витратами?
2. Поясніть, що є об'єктами калькулювання на підприємстві.
3. Що таке калькуляційна одиниця і як вона визначається?
4. Які види калькуляцій розробляються на промисловому підприємстві та яке їх призначення?
5. У чому полягають сутність, переваги і вади калькулювання за повними витратами?
6. У чому полягають сутність, переваги і вади калькулювання за неповними витратами?
7. В якому випадку методи обчислення собівартості продукції за повними і неповними витратами призводять до різної величини операційного прибутку за певний період часу?
8. Як обчислюється собівартість одиниці продукції в однопродуктовому виробництві?
9. У чому специфіка і проблема калькулювання у багатопродуктовому виробництві?
10. Поясніть методика обчислення прямих витрат за калькулювання.
11. Які можливі бази розподілу загальновиробничих витрат за калькулювання?
12. Які позитивні та негативні сторони методика розподілу загальновиробничих витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників?
13. З'ясуйте сутність і позитивні сторони методика розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування на основі собівартості машино-години роботи.
14. Як можна розподілити адміністративні витрати і витрати на збут у разі калькулювання за повними витратами?
15. З'ясуйте можливі методи визначення собівартості окремих продуктів у сукупному (комплексному) виробництві.
16. Як можна визначити орієнтовну собівартість нових виробів на етапі їх розроблення (проектування)?
17. Поясніть динаміку собівартості нових складних виробів на етапі освоєння їх виробництва.

МОДУЛЬ 2

ФУНКЦІЇ МЕНЕДЖМЕНТУ РЕСУРСІВ ТА ВИТРАТ

ТЕМА 5. БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ ЯК РОЗРОБКА КОНЦЕПЦІЇ ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ

- 5.1. Поняття бюджету. Цілі, завдання та структура бюджетів на підприємстві.
- 5.2. Бюджет прямих витрат на матеріали.
- 5.3. Бюджет прямих витрат на оплату праці.
- 5.4. Бюджет загальноновиробничих витрат.
- 5.5. Бюджет цехової собівартості продукції.
- 5.6. Бюджет комерційних витрат.
- 5.7. Бюджет загальногосподарських витрат.
- 5.6. Переваги та недоліки бюджетування.

5.1. Поняття бюджету. Цілі, завдання та структура бюджетів на підприємстві.

Одним з найважливіших завдань системи управління витратами на підприємстві є розробка, аналіз та контроль бюджетів.

Бюджет – це план діяльності підприємства чи підрозділу в кількісному виразі. В економічно розвинутих країнах бюджети підприємств частково відповідають таким документам, прийнятим у вітчизняній практиці, як техпромфінплан, кошторис витрат. Вони охоплюють всі сфери фінансово-господарської діяльності підприємства: виробництво, реалізацію продукції, діяльність допоміжних підрозділів, управління фінансовими потоками.

Складання бюджетів переслідує наступні цілі:

- Розробка концепції ведення бізнесу:
 - планування фінансово-господарської діяльності підприємства на певний період;
 - оптимізація витрат і прибутку підприємства;
 - координація – узгодження діяльності різних підрозділів підприємства;
- Комунікація - доведення планів до відомих керівників різних рівнів;
- Мотивація керівників на місцях на досягнення цілей організації;
- Контроль та оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативом;
- Виявлення потреб у грошових ресурсах і оптимізація фінансових потоків.

Зазвичай бюджети складають на рік, на квартал, на місяць. На багатьох підприємствах становлять так звані «ковзаючі» *бюджети*: бюджет, складений на досить тривалий період часу (на рік), корегується в процесі виконання (наприклад, щомісяця); так, в грудні складається план на 12 міс. (з січня по грудень), у січні – на наступні 12 міс. (з лютого поточного року по

лютий наступного) і т.д. Це дозволяє більш точно враховувати зміну умов, в яких підприємство працює.

Існують наступні важливі **етапи розробки бюджетів**:

- 1) повідомлення основних напрямків розвитку підприємства особам, відповідальним за розробку бюджетів (крім відділу контролінгу, у розробці бюджетів мають приймати участь керівники відповідних підрозділів, а також інші економічні служби підприємства);
- 2) розробка першого варіанту бюджетів;
- 3) координація та аналіз першого варіанту бюджетів, внесення корективів;
- 4) затвердження бюджетів керівництвом підприємства;
- 5) подальший аналіз і коректування бюджетів у відповідності із зміненими умовами.

Бюджети в широкому сенсі підрозділяються на два основних види: **поточні (операційні) бюджети**, що відбивають поточну (виробничу) діяльність підприємства, і **фінансовий план**, який представляє собою прогноз фінансової звітності. Основні взаємозв'язки бюджетів представлені на рис.5.1.

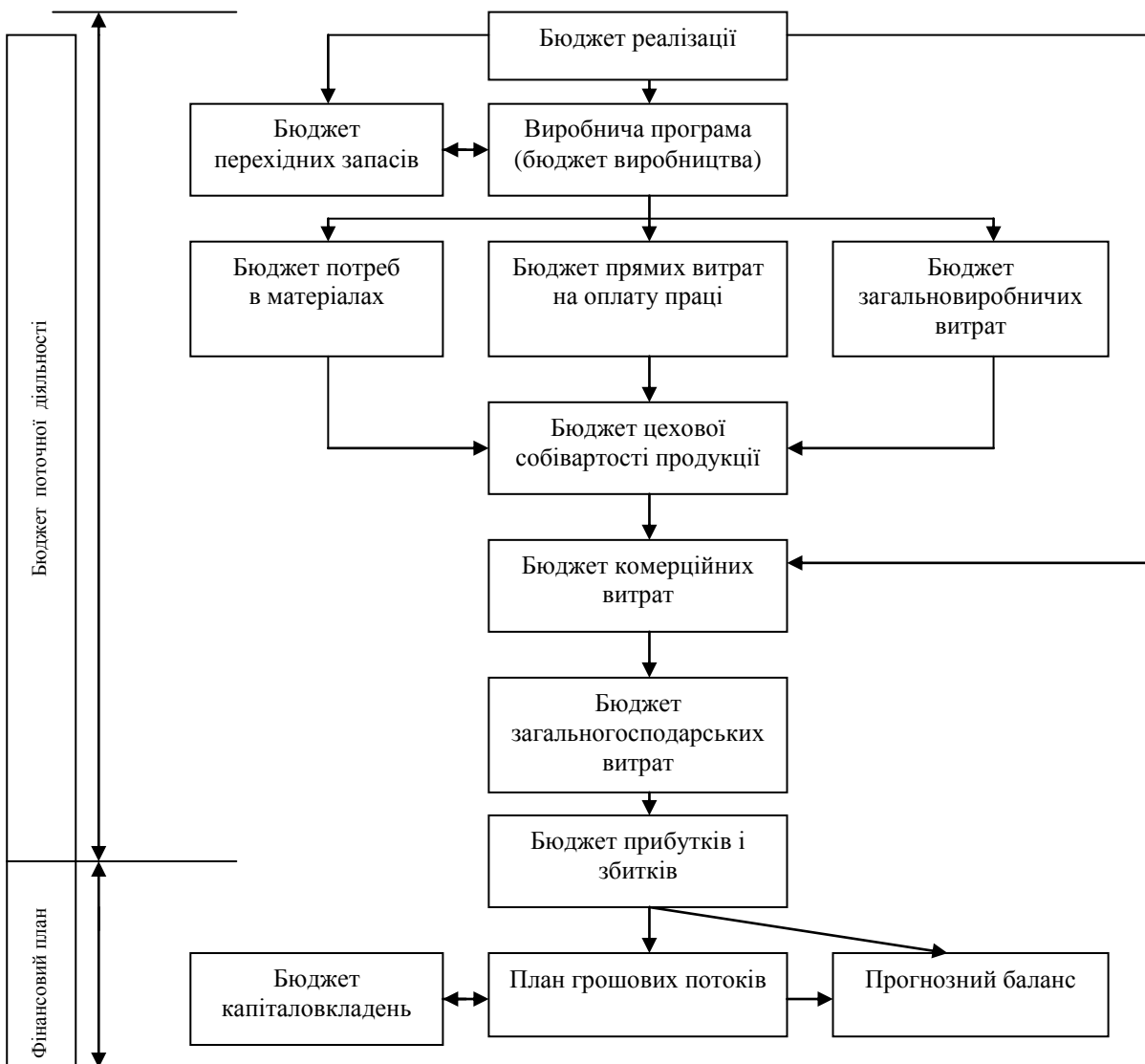


Рис.5.1. Структура системи бюджетів на підприємстві

Поточний (операційний) бюджет включає в себе:

- бюджет реалізації;
- бюджет виробництва (виробничу програму);
- бюджет перехідних запасів;
- бюджет потреб в матеріалах;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет загальновиробничих витрат;
- бюджет цехової собівартості продукції;
- бюджет комерційних витрат;
- бюджет загальногосподарських витрат;
- бюджет прибутків і збитків.

Фінансовий план включає в себе:

- план грошових потоків;
- прогнозний баланс;
- план капіталовкладень.

Існують і інші взаємозв'язки; зокрема, бюджет потреб в матеріалах впливає на план грошових потоків, але ця залежність на схемі не показана. Оскільки основою для розробки фінансових планів є бюджети поточної діяльності, розглянемо далі складення поточних бюджетів на прикладі уявної фірми Х. Ця фірма виробляє і продає два види продукції: А і Б.

У бюджеті реалізації вказується прогноз збуту за видами продукції в натуральному і вартісному вираженні. Цей бюджет є прогноз майбутніх доходів і являє собою основу для всіх інших бюджетів: в кінцевому підсумку витрати залежать від обсягу випуску, а обсяг випуску встановлюється на основі обсягу реалізації.

Приклад бюджету реалізації представлений в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Бюджет реалізації

<i>Найменування продукції</i>	<i>Кількість, шт.</i>	<i>Ціна без ПДВ, грн.</i>	<i>Виручка без ПДВ, грн.</i>	<i>ПДВ, грн..</i>	<i>Виручка з ПДВ, грн.</i>
А	10000	600	6 000 000	1 200 000	7 200 000
Б	20000	800	16 000 000	32 000 00	19 200 000
Разом			22 000 000	4 400 000	26 400 000

Прогноз кількості реалізованої продукції кожного виду, а також цін на них розробляється у відділі маркетингу підприємства. Об'єм реалізації залежить як від попиту на продукцію, так і від виробничої потужності підприємства. Оскільки прогноз реалізації завжди містить у собі певні елементи невизначеності, доцільно вказати максимально можливе, мінімально можливе і найбільш ймовірне значення.

Перехідні запаси включають в себе запаси готової і не завершеної продукції (табл. 5.2, 5.3). Запаси необхідні підприємству для безперебійного функціонування. Необхідні перехідні запаси можна визначити на основі бюджету реалізації та наявної на підприємстві інформації про швидкість оборотності кожного з цих видів оборотних активів підприємства.

Таблиця 5.2

Виробнича програма і бюджет перехідних запасів
готової продукції

Назва продукції	Обсяг реалізації, шт.	Термін зберігання запасів на складі, днів	Запас готової продукції, шт.		Товарна продукція, шт.
			на кінець періоду	на початок періоду	
А	10000	15	5000	30	14970
Б	20000	21	14000	100	33900

Таблиця 5.3

Виробнича програма і бюджет перехідних запасів
незавершеної продукції

Назва продукції	Товарна продукція, шт.	Тривалість виробничого циклу, днів	Коефіцієнт готовності, %	Запас незавершеної продукції, шт.		Валова продукція, шт.
				на кінець періоду	на початок періоду	
А	14970	2	50%	499	4	15465
Б	33900	3	50%	1695	12	35583

Необхідний запас готової продукції розраховують за формулою:

$$ГП_{ki} = S_i t_i : T,$$

де $ГП_{ki}$ - запас готової продукції i -го виду на кінець періоду;

S_i - обсяг реалізації i -го виду продукції в майбутньому періоді,

t_i - середній термін зберігання готової продукції i -го виду на складі (у днях);

T - тривалість майбутнього періоду (у днях).

Неважно помітити, що запас готової продукції залежить від t_i - середнього терміну зберігання готової продукції. Але не завжди варто орієнтуватися на ту ситуацію, яка склалася на підприємстві до теперішнього часу. Про те, як розрахувати оптимальний час зберігання запасів на складі, ми розглянемо пізніше.

У бюджеті виробництва визначається кількість продукції, що передбачається виробити виходячи з запланованого обсягу продажів і потреб у запасах готової продукції. Виробничий бюджет складається за видами продукції на основі співвідношення:

$$ТП_i = РП_i + ГП_{ki} - ГП_{ni}$$

де $ТП_i$ - обсяг товарної продукції, який повинен бути вироблений у планованому періоді;

$РП_i$ - передбачуваний обсяг реалізації продукції;

$ГП_{ki}$ - запаси готової продукції на кінець періоду

$ГП_{ni}$ - запаси готової продукції на початок періоду.

Але для забезпечення безперервності виробничого процесу підприємству необхідний деякий запас незавершеної продукції. Запаси незавершеної

продукції розраховують аналогічно запасів готової продукції, за тим винятком, що замість терміну зберігання враховують тривалість виробничого циклу:

$$НЗП_{ki} = B_i t_i K_2 : T,$$

де $НЗП_{ki}$ - запас незавершеної продукції i -го виду на кінець періоду;

B_i - обсяг випуску i -го виду продукції на майбутній період;

t_i - тривалість виробничого циклу (в днях);

K_2 - коефіцієнт готовності незавершеного виробництва (звичайно приймають рівним 50%).

T - тривалість майбутнього періоду (у днях).

Отже, обсяг випуску валової продукції (ВП) i -го виду дорівнює обсягу випуску товарної продукції, скоригованого на зміну запасів незавершеного виробництва:

$$ВП_i = ТП_i + НВП_{ki} - НВП_{ni}$$

5.2. Бюджет прямих витрат

Бюджет прямих витрат на матеріали

Бюджет потреб у матеріалах (табл. 5.4, 5.5) складають в натуральному і вартісному вираженні. Його ціль - визначення кількості матеріалів, необхідних для виробництва запланованого обсягу продукції і кількості матеріалів, які необхідно закупити на протязі планового періоду.

Таблиця 5.4.

Підготовка до складання бюджету потреби в матеріалах.

Витрата матеріалів, кг, за видами продукції

Матеріал	Продукція А		Продукція Б		Всього потреба
	на 1 шт.	на обсяг	на 1 шт.	на обсяг	
Метал	1,2	18558	1,4	49816,2	68374,2
Лак	0,01	154,65	0,02	711,66	866,31
Фарба	0,025	386,625	0,015	533,745	920,37

Таблиця 5.5.

Бюджет потреби в матеріалах

Матеріал	Потреба, кг	Запас матеріалів на кінець періоду, кг	Всього потреба, кг	Запас матеріалу на початок періоду, кг	Обсяг закупок, кг	Ціна за 1 кг, грн.	Вартість закупок, грн.
Метал	68374,2	+15953,98	84 328,18	-500	83 828,18	200	16 765 636
Лак	866,31	+202.139	1 068,449	-12	1 056,449	500	528 224,5
Фарба	920,37	+214,753	1 135,123	-28	1 107.123	600	664 273,8
Всього							17 958 134

Переважно витрати на матеріали є змінними і залежать від обсягу виробництва, а тому потребу в матеріалах в натуральному виразі можна розрахувати за такою формулою:

$$M = H \times Q + M_{\kappa}$$

де H - норма витрати на одиницю продукції;

Q - обсяг виробництва;

M_{κ} - запас матеріалів на кінець періоду.

Однак існують матеріали, витрати яких залежить не від обсягу випуску, а від тривалості планованого періоду T (наприклад, допоміжні матеріали, каталізатори та тощо) У цьому випадку застосовується така формула:

$$M = H \times T.$$

Обсяг закупівель дорівнює різниці між потребою в матеріалах і запасом, що є на підприємстві до початку планового періоду:

$$З = M - M_{\kappa};$$

вартість закупівель $C = З \times Ц$,

де $З$ - обсяг закупівель (у натуральному вираженні);

$Ц$ - ціна.

Виходячи зі стандартного розміру партії, періодичності закупок і середнього терміну оплати складається графік оплати кредиторської заборгованості перед постачальниками матеріалів (це важливо для прогнозування грошових потоків і складання фінансового плану).

Бюджет прямих витрат на оплату праці

Бюджет прямих витрат (табл. 5.6.) на оплату праці складається на базі виробничої програми.

Таблиця 5.6

Бюджет прямих витрат на оплату праці

Назва продукції	Трудомісткість одиниці продукції, год.	Середня годинна тарифна ставка, грн.	Прямі витрати на оплату праці на 1 шт., грн.	Валова продукція, шт.	Реалізована продукція, шт.	Прямі витрати на оплату праці, грн.	
						на валову продукцію	на реалізовану продукцію
А	4	12	48	15 465	10 000	742 320	480 000
Б	5	12	60	35 583	20 000	2 134 980	1 200 000
Всього						2 877 300	1 680 000

Для визначення планових витрат на оплату праці очікуваний обсяг виробництва кожного виду продукції множать на трудомісткість одиниці продукції, а потім отриману трудомісткість випуску множать на вартість 1 люд.-год (тобто середню годинну тарифну ставку). Витрати на оплату праці також розраховують за центрами витрат (видами робіт, дільницями), а потім

зводять в єдину форму. Важливо, щоб при цьому зберігся поділ на постійні і змінні витрати.

5.3. Бюджет загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати включають в себе цехові витрати і витрати на утримання і експлуатацію устаткування. Ці витрати можуть бути як змінними, так і постійними (див. табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Бюджет загальновиробничих витрат

<i>Статті витрат</i>	<i>Сума, грн.</i>
Допоміжні матеріали	15 000
Енерговитрати	1 475 000
Фонд оплати праці (ФОП)	30 000
Відрахування	11 550
Ремонт, технічне обслуговування	165 000
Амортизація	152 000
Всього	1 848 550

5.4. Бюджет цехової собівартості продукції

Бюджет цехової собівартості продукції (табл. 5.8) зводить воедино витрати на матеріали, заробітну плату, організацію та підготовку ділянок і цехів з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва. Структура бюджету цехової собівартості продукції залежить від методу управлінського обліку собівартості, який застосовується на підприємстві, тобто від того, чи включаються постійні витрати в собівартість продукції. У будь-якому випадку необхідно зберегти поділ на постійні і змінні витрати, причому змінні витрати необхідно виділити окремо для кожного виду продукції.

Витрати на матеріали дорівнюють добутку норми витрати матеріалів і ціни цих матеріалів: вихідні дані беруть з бюджету потреби в матеріалах. Витрати на оплату праці визначають з бюджету прямих витрат на оплату праці. Загальновиробничі витрати переносять з відповідного бюджету, причому, якщо на підприємстві застосовується директ-костинг, то на види продукції ці витрати не розподіляють, а включають загальною сумою в собівартість продукції, реалізованої за даний період.

Таблиця 5.8

Бюджет цехової собівартості продукції, грн.

<i>Статті витрат</i>	<i>Продукція А (випуск – 15465 шт.)</i>		<i>Продукція Б (випуск – 35583 шт.)</i>		<i>Всього</i>
	<i>на одержу</i>	<i>на обсяг</i>	<i>на одиницю</i>	<i>на обсяг</i>	
<i>Змінні витрати</i>					
Метал	240	3 711 600	280	9 963 240	13674 840
Лак	5	77 325	10	355 830	433 155

Фарба	15	231 975	9	320 247	552 222
Всього матеріали	260	4 020 900	299	10 639 317	14 660 217
Прямі витрати на оплату праці	48	742 320	60	2 134 980	2 877 300
Відрахування	18,48	285 793,2	23,1	821 967,3	1 107 760,5
Разом змінні витрати	326,48	5 049 013,2	382,1	13 596 264,3	18 645 277,5
<i>Постійні витрати</i>					
Допоміжні матеріали	x	x	x	x	15 000
Енерговитрати	x	x	x	x	1 475 000
Фонд оплати праці	x	x	x	x	30 000
Відрахування	x	x	x	x	11 550
Ремонт, технічне обслуговування	x	x	x	x	165 000
Амортизація	x	x	x	x	152 000
Разом постійні витрати	x	x	x	x	1 848 550
Всього цехова собівартість					20 493 827,5

5.5. Бюджет комерційних витрат

До бюджету комерційних витрат (табл. 5.9) включають витрати поточного характеру, пов'язані з реалізацією продукції, маркетинговою діяльністю (дослідження ринку, заходи зі стимулювання збуту, реклама, укладання договорів зі споживачами тощо). Ці витрати необхідно розділити на постійні і змінні.

Наприклад, витрати на комісійні є змінними і розраховуються за формулою:

$$\text{Комісійні} = \text{Відсоток комісійних} \times \text{Обсяг реалізації.}$$

Витрати на рекламу є постійними і розраховуються за формулою, грн.:

$$\text{Витрати на рекламу} = X.$$

Таблиця 5.8

Бюджет комерційних витрат, грн.

Статті витрат	Продукція А		Продукція Б		Всього
	на одиницю	на обсяг	на одиницю	на обсяг	
<i>Змінні витрати</i>					
Транспортування	1,5	15 000	0,8	16 000	31 000
Упаковка	3,5	35 000	5	100 000	135 000
Комісійні (5% від вартості)	30	300 000	40	800 000	1 100 000

Разом змінні витрати	35	350 000	45,8	916 000	1 266 000
<i>Постійні витрати</i>					
Реклама, стимулювання збуту					250 000
Фонд оплати праці відділу маркетингу і збуту					9 000
Відрахування					3 465
Послуги сторонніх організацій та інші витрати					15 285
Разом постійні витрати					277 750
Всього комерційні витрати					1 543 750

5.6. Бюджет загальногосподарських витрат

Бюджет загальногосподарських витрат складають за тим же принципом, що і бюджет загальновиробничих витрат (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

<i>Статті витрат</i>	<i>Сума, грн.</i>
Амортизація	43 000
Фонд оплати праці (ФОП)	20 000
Відрахування	7 700
Представницькі витрати	2 000
Енерговитрати, комерційні послуги	8 000
Послуги сторонніх організацій	8 000
Податки у складі собівартості	54 500
Інші	400
Всього	143 600

Бюджет прибутків і збитків (табл. 5.11) являє собою прогноз звіту про прибутки і збитки, він акумулює в собі інформацію з всіх інших бюджетів: зведення про виторг, змінних і постійних витратах, а отже, дозволяє проаналізувати, який прибуток підприємство одержить у плановому періоді.

На підставі бюджету прибутків і збитків проводять аналіз і роблять висновки про оптимальність представленої системи бюджетів та необхідність коригувань. Методи аналізу бюджету прибутків і збитків будуть розглянуті пізніше.

Таблиця 5.11

	<i>Продукція А (обсяг реалізації – 10000 шт.)</i>		<i>Продукція Б (обсяг реалізації – 10000 шт.)</i>		<i>Всього, грн</i>	<i>У відсотках до виручки</i>
	<i>на 1 шт., грн.</i>	<i>на обсяг, грн.</i>	<i>на обсяг, грн.</i>	<i>на 1 шт., грн.</i>		
Виручка	720	7 200 00	960	19 200 000	26 400 000	120
ПДВ	120	1 200 240	160	3 200 640	4 400 880	20
Виручка без ПДВ	600	5 999 760	800	15 999 360	21 999 120	100

<i>Змінні витрати</i>						
Матеріали	260	2 600 000	299	5 980 000	8 580 000	39
Прямі витрати на оплату праці	48	480 000	60	2 134 980	2 877 300	13
Відрахування	18	184 800	23	821 967,3	1 107 760,5	5
Змінні комерційні витрати	35	350 000	46	916 000	1 266 000	6
Разом змінні витрати	361	3 614 800	428	9 852 947	13 831 061	63
Маржинальний прибуток	283	2 384 960	372	6 146 413	8 168 060	37
<i>Постійні витрати</i>						
Допоміжні матеріали	x	X	x	x	15 000	0
Енерговитрати	x	X	x	x	1 475 000	7
Фонд оплати праці	x	X	x	x	30 000	0
Відрахування	x	X	x	x	11 550	0
Ремонт, технічне обслуговування	x	X	x	x	165 000	1
Амортизація	x	X	x	x	152 000	1
Постійні комерційні витрати	x	X	x	x	277 750	1
Загальногосподарські витрати	x	X	x	x	143 600	1
Разом постійні витрати	x	X	x	x	2 269 900	10
Всього витрати	x	X	x	x	16 100 960	73
Прибуток	x	X	x	x	5 898 160	27

5.7. Переваги і недоліки бюджетування

Як і будь-яке явище, бюджетування має свої позитивні і негативні сторони.

Переваги бюджетування:

- позитивно впливає на мотивацію і настрої колективу;
- дозволяє координувати роботу підприємства в цілому;
- аналіз бюджетів дозволяє своєчасно вносити коригуючі зміни;
- дозволяє вчитися на досвіді складання бюджетів минулих періодів;
- дозволяє удосконалити процес розподілу ресурсів;
- сприяє процесам комунікацій;
- допомагає менеджерам низової ланки зрозуміти свою роль в організації;
- дозволяє співробітникам-новачкам зрозуміти "напрямок руху" підприємства, таким чином допомагаючи їм адаптуватися в новому колективі;
- служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів.

Недоліки бюджетування:

- різне сприйняття бюджетів у різних людей (наприклад, бюджети не завжди здатні допомогти у вирішенні повсякденних, поточних проблем, не завжди відображають причини подій і відхилень, не завжди враховують зміни

умов; крім того, не всі менеджери володіють достатньою підготовкою для аналізу фінансової інформації) ;

- складність і дорожня система бюджетування;
- якщо бюджети не доведені до відома кожного працівника, то вони не мають практично ніякого впливу на мотивацію і результати роботи, а замість цього сприймаються виключно як засіб для оцінки діяльності працівників і відстеження їх помилок;

- бюджети вимагають від співробітників високої продуктивності праці; в свою чергу, співробітники протидіють цьому, намагаючись мінімізувати своє навантаження тощо, що призводить до конфліктів, викликає стан пригніченості, страху, а отже, знижує ефективність роботи;

- протиріччя між досягненням цілей і їх стимулюючим ефектом: якщо досягти поставлених цілей занадто легко, то бюджет не має стимулюючого ефекту для підвищення продуктивності; якщо досягти цілей дуже складно, - стимулюючий ефект пропадає, оскільки ніхто не вірить в можливість досягнення цілей.

Крім того, в процесі бюджетування підприємство можуть підстерігати "підводні камені":

- політичні інтриги, які можуть вплинути на розподіл ресурсів;
- конфлікти між менеджерами підрозділів та відділом контролінгу;
- завищення потреб у ресурсах;
- поширення неправдивої інформації про бюджети за неформальними каналами.

Контрольні запитання

1. *Визначте сутність бюджетування?*
2. *Який зв'язок між фінансовим плануванням і складанням бюджетів підприємства?*
3. *Які цілі переслідує складання бюджету?*
4. *Які сфери діяльності підприємства охоплюють бюджети?*
5. *Назвіть етапи розробки бюджетів.*
6. *Назвіть структуру і цілі системи бюджетів витрат на підприємстві*
7. *Опишіть порядок складання бюджету витрат підприємства.*
8. *Що таке гнучкий бюджет?*

ТЕМА 6. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЇ РЕСУРСІВ

6.1. Система внутрішнього контролю на підприємстві.

6.2. Контроль витрат в умовах застосування системи гнучких кошторисів.

6.3. Форми стимулювання економії ресурсів.

6.1. Система внутрішнього контролю на підприємстві

Не тільки облік витрат, а й контроль за їх формуванням має велике значення для цілісності системи управління витратами, оскільки з однієї сторони дозволяє виявити відхилення і прийняти необхідні коригуючі дії, а з іншої – врахувати ці зміни в планових розрахунках.

Контроль витрат є важливою складовою системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших її функцій. До основних завдань контролю витрат відносять:

- моніторинг - систематичне відстежування динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;

- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;

- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регульовальних заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні.

В загальному вигляді контроль витрат включає цілий перелік конкретних дій, пов'язаних з розробкою, прийняттям та реалізацією управлінських рішень щодо витрат бізнес-процесів від початку до їх завершення. Контроль за витратами полягає також в оцінці рівня їх відповідності діючим нормативним документам, методичним рекомендаціям та положенням. В процесі контролю використовується діюча документація підприємства, нормативно-законодавчі документи, галузеві стандарти тощо. В цілому система показників, яка необхідна для контролю, повинна представляти собою інформаційну систему, що характеризує витрати бізнес-процесів в рослинництві: систему методів, що використовується для їх розрахунку, форми документів, що містять самі показники чи забезпечують вихідні дані для їх розрахунку, періодичність накопичення даних тощо.

Потреби виконання в системі контролю функції аналізу вимагають певного узагальнення даних обліку у звітності. У звітах вказують планові, фактичні показники за звітний період, підсумкові дані від початку реалізації плану (початку року, кварталу). У принципі, для різних потреб можуть бути різні узагальнення, як за змістом, так і за періодичністю.

Залежно від низки факторів (характер контрольованих показників, ступінь їх календарного узагальнення, призначення результатів контролю) частота контрольних операцій може бути різною. За цією ознакою розрізняють поточний, періодичний і разовий контроль.

Поточний контроль здійснюється щоденно і являє собою безперервне відстежування руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Його основним засобом є оперативний облік. Цей вид контролю дає змогу своєчасно реагувати на небажані відхилення під час виробництва.

Періодичний контроль виконується з установленою регулярністю. Основним інструментом для нього є узагальнення даних бухгалтерського та оперативного обліку контрольованих показників у звітності.

Разовий контроль не має попередньо визначеної регулярності і мети. Його зміст визначається в кожному окремому випадку. Здебільшого він має форму інвентаризації активів (матеріальних, фінансових), ревізії діяльності чи аудиторської перевірки.

За часом здійснення виділяють такі види контролю: попередній; проміжний; підсумковий.

Попередній контроль виконується до початку дій з реалізації планів. Він включає в себе: перевірку планів на внутрішню несуперечність, реалістичність, прогресивність; контроль ресурсів (кадрових, матеріальних, фінансових).

Проміжний контроль проводять безпосередньо під час виконання планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. Проміжний контроль може бути різним за своєю конкретною метою і відповідно до цього - різним за частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

Підсумковий контроль здійснюється на етапі завершення реалізації плану. За його проведення оцінюється виконання запланованої роботи в цілому. Такий контроль дає змогу визначити напрями економії ресурсів. Крім того, він важливий з психологічної точки зору і може свідомо використовуватися як засіб спонукання працівників, задіяних у виконанні планових завдань, до поліпшення використання ними господарських (матеріальних, грошових, людських) ресурсів.

Співвідношення видів контролю за різними класифікаційними ознаками наведено на рис. 6.1.

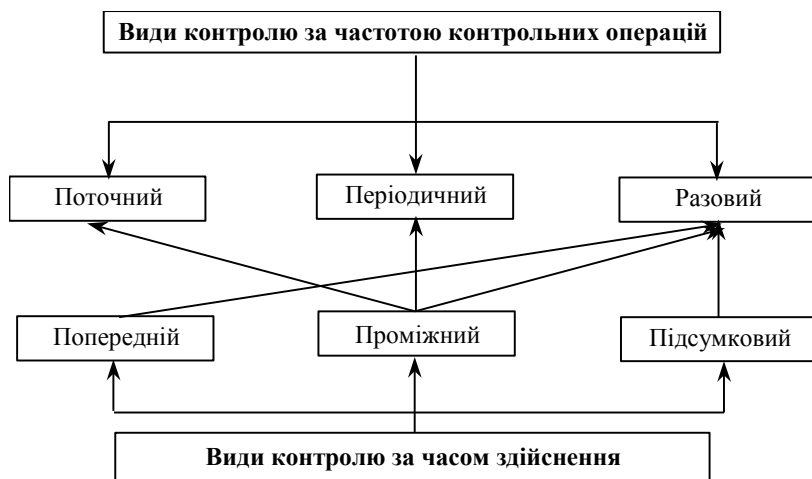


Рис. 6.1. Схема співвідношення видів контролю за різними класифікаційними ознаками

Контроль витрат відповідно до концепції управління витратами за центрами відповідальності ведеться за місцями і центрами їх формування в порядку, який повторює підпорядкованість структурних одиниць підприємства в його організаційній структурі: робочі місця, підрозділи певного ієрархічного рівня, підприємство в цілому. Відповідальність підрозділів за рівень витрат устанавлюється за тими їх елементами, які залежать від роботи цих підрозділів, тобто є для даних підрозділів регульованими. При цьому важливим є встановлення показників витрат вже на рівні діляниць, бригад. Аналітичний облік за окремими роботами, операціями, функціями всередині підрозділів, що формують центри витрат, дає можливість отримати більше точок контролю.

Конкретне оцінювання діяльності підрозділів-центрів витрат здійснюється за допомогою таких відносних та абсолютних показників.

1. Витрати на одиницю продукції (калькуляційну одиницю). Цей показник у формі собівартості одиниці продукції об'єктивно відображає динаміку витрат, співвідношення їх планової і фактичної величин. Його перевагою є незалежність від структурних зрушень у номенклатурі продукції, недоліком — обмеженість конкретним продуктом.

2. Витрати на одиницю виміру обсягу продукції (одну гривню, одну нормо-годину). Цей показник є досить простим для обчислення на всіх рівнях управління. Проте певна штучність побудови, сильна залежність від змін у структурі продукції обмежують його потенціал, тому він застосовується рідко.

Названі два показники витрат є відносними, їх спільна перевага, притаманна всім відносним показникам, полягає у можливості безпосереднього порівняння фактичних і планових величин, без якихось коригувань.

3. Абсолютні показники витрат на основі кошторису. Серед переваг цього підходу можна назвати його простоту, прозорість, універсальність. Внаслідок цього він набув найбільшого поширення в оцінюванні роботи підрозділів. Дані кошторису виробництва дозволяють порівняти фактичні витрати з плановими, виявити відхилення за окремими видами витрат з наступним з'ясуванням їх причин.

Залежно від причин відхилення у запланованих показниках витрат поділяють на дві групи:

- відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання кошторисів);
- відхилення, що виникають у процесі виконання кошторису.

6.2. Контроль витрат в умовах застосування системи гнучких кошторисів

Зазвичай, коли йдеться про систему управління витратами, мають на увазі систему підтримання прийняття управлінських рішень, що базуються на певних інформаційних технологіях. Переваги інформаційних технологій в управлінні підприємством очевидні. Насамперед, це тотальний облік усіх ресурсів та об'єктів витрат підприємства, побудова і уточнення бюджетів, управлінський

облік і контроль у режимі реального часу, можливість моделювання нових сценаріїв розвитку при зміні зовнішніх і внутрішніх факторів з метою пошуку варіантів, що найточніше відповідають поставленим завданням. Проте, дослідження показують, що в більшості підприємств за причини відсутності налагоджених інформаційних систем, контроль витрат проводиться із запізненням, коли основні фінансові показники сформовано і немає можливості на них вплинути, а контроль за витратами окремих структурних підрозділів часто взагалі не проводиться. Перехід до ринкових відносин зумовлює необхідність внести корінні зміни в систему інформаційного забезпечення управління витратами. Організація збору даних повинна охоплювати всі можливі джерела інформації і супроводжуватися системою обґрунтованих розрахунків.

При чітко налагодженій організаційній схемі функціональної експлуатації інформаційної системи кожен виконавець виконує визначені для нього інструкцією дії, одержуючи інформацію в обсязі, необхідному і достатньому для здійснення своїх посадових обов'язків.

З огляду на це контроль за формуванням витрат доцільно здійснювати в такій послідовності:

- вибір методів і форм контролю, розробка стандартів і критеріїв;
- збір облікових даних, матеріалів спостережень, замірів;
- обробка одержаної інформації;
- співставлення фактичного й очікуваного результатів;
- узагальнення результатів контролю, їх оцінка;
- прийняття необхідних корегуючих дій.

6.3.Форми стимулювання економії ресурсів

Стимулювання окремих працівників за економію витрат повинно здійснюватись на принципах розподілу загальної величини винагороди, яка встановлена керівництвом на рівні центрів відповідальності за витрати, та здобутків кожного з них у досягненні результатів у сфері економії витрат. При цьому повинні враховуватись і показники якості праці, зокрема, такі як, продуктивність праці та рівень і якість виконання норм виробітку. В залежності від рольової участі працівника в бізнес-процесі і його можливості в частині зниження витрат, використовуються різні системи стимулювання: гнучка оплата праці, участь в доході підрозділу (підприємства) або прибутках.

Особливу увагу необхідно приділяти зацікавленості працівників у зниженні витрат. Для цього велике значення має стимулювання (мотивація), - тобто така дія на свідомість людей, яка сприяє формуванню мотиву, що підштовхує до реалізації певної мети і завдань.

Ефективна дія стимулюючої системи буде в тому випадку, якщо вона побудована з дотриманням таких вимог:

- однозначне визначення результатів, на досягнення яких націлено стимулювання, рівня і складу витрат, на зниження яких здатний вплинути

працівник;

- використання науково обґрунтованих і прийнятних критеріїв вимірювання і оцінки;

- тісний взаємозв'язок заохочення і результату за обсягом і в часі;

- застосування в міру напружених нормативів, контроль за ними і наявність механізму їх перегляду;

- дотримання порогу чутливості системи стимулювання.

Типову схему системи мотивації зниження витрат зображено на рис.6.2.

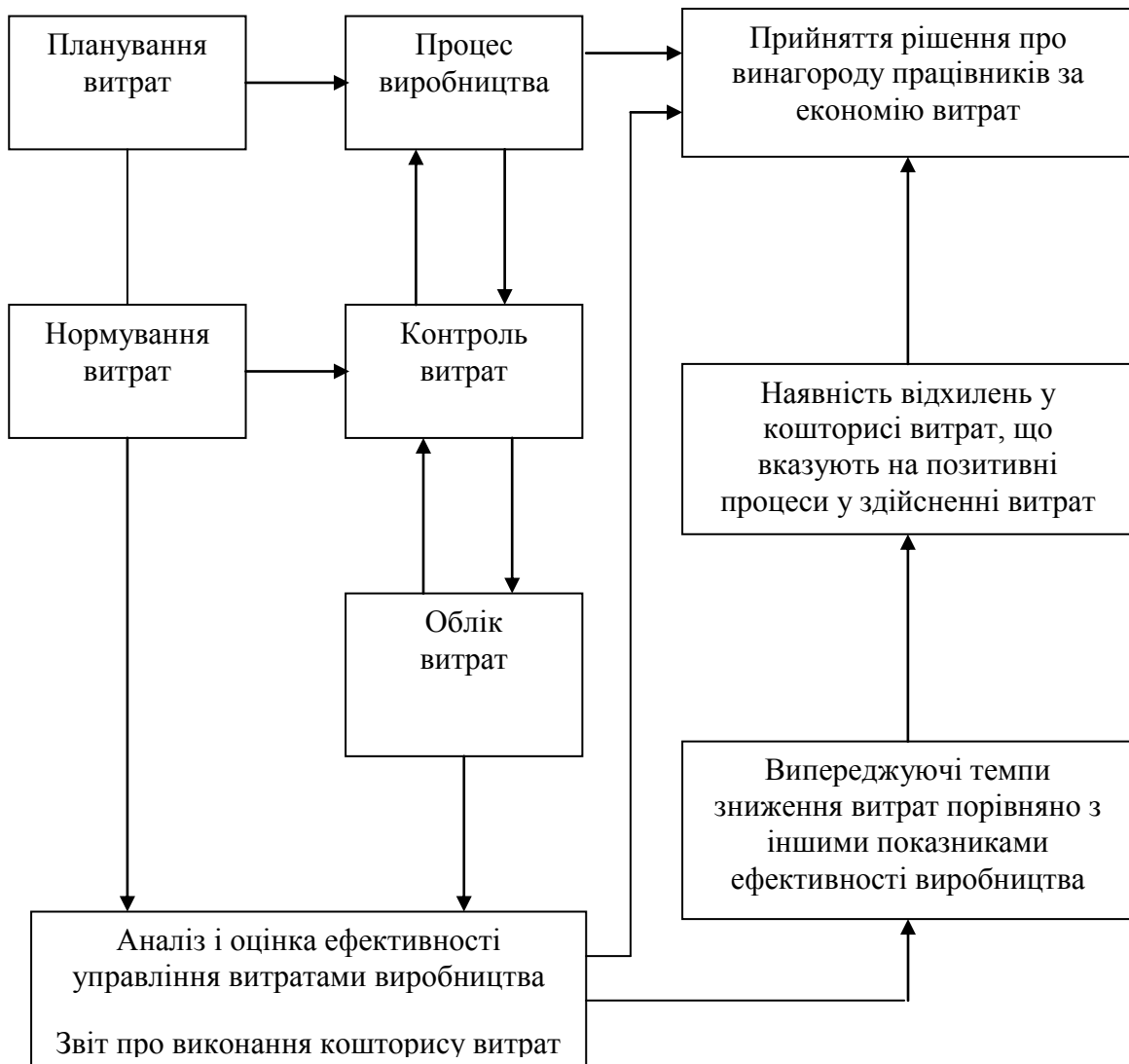


Рис. 6.2. Схема послідовності прийняття рішення про винагороду за зниження витрат

У тих випадках, коли економія витрат на рівні центрів відповідальності і за підприємством в цілому досягається за рахунок впровадження раціоналізаторських пропозицій конкретних працівників, вони можуть стимулюватись одноразово за використання новацій згідно положень, які розроблені і прийняті на підприємстві. Це, однак, не позбавляє раціоналізаторів

винагороди за результати діяльності підприємства, в тому числі і за економію витрат.

Тому підсистема мотивації зниження рівня витрат має ґрунтуватися на самостійності внутрішньогосподарчих підрозділів з правом самофінансування, що дозволить значно підвищити матеріальну зацікавленість і відповідальність колективу і кожного працівника за результати своєї праці, забезпечить економію матеріально-грошових коштів і скорочення витрат продукції на всіх технологічних стадіях, більш повно використовувати обмежені виробничі ресурси і зрештою забезпечить ефективний і стійкий розвиток конкурентоздатного виробництва.

Слід зазначити, що доцільність зниження витрат потребує обґрунтування. Знижувати витрати постійно неможливо, оскільки це призведе до погіршення якості продукції і ефективності господарювання в цілому. Тому підсистема мотивації зниження витрат повинна передбачати операції з оцінки ефективності процесів зниження витрат та визначення їх впливу на основні техніко-економічні показники підприємства. Стимулювання працівників за зниження рівня витрат доцільно здійснювати лише після оцінки таких процесів.

Контрольні запитання

1. Назвіть основні завдання контролю витрат.
2. Які види обліку поєднує в собі система обліку витрат підприємства?
3. З'ясуйте сутність і сферу застосування оперативного обліку.
4. Назвіть специфічні риси бухгалтерського обліку. Які можливості надає аналітичний бухгалтерський облік за управління витратами?
5. У чому полягають управлінський та фінансовий аспекти бухгалтерського обліку?
6. Що таке статистичний облік? Його особливості.
7. Які види контролю розрізняють за частотою контрольних операцій; за часом здійснення контрольних операцій?
8. З'ясуйте співвідношення видів контролю за різними класифікаційними ознаками.
9. У чому полягає сутність механізму управління за відхиленнями?
10. Які є підходи до обґрунтування необхідності досліджень причин розбіжностей між фактичними і плановими значеннями показників, що контролюються?
11. Які переваги застосування статистичних методів за вивчення відхилень?
12. Яка особливість обчислення планових витрат на фактичний обсяг за даними кошторисів?
13. Які форми і джерела матеріального стимулювання зниження рівня витрат?
14. На яких принципах має базуватися розподіл премії за зниження витрат між учасниками даного заходу?
15. Наведіть варіант розподілу премії підрозділу підприємства за економію ресурсів між членами його колективу.

ТЕМА 7. АНАЛІЗ СИСТЕМИ «ВИТРАТИ-ВИПУСК-ПРИБУТОК» ЯК ІНСТРУМЕНТ ОБГРУНТУВАННЯ ВИРОБНИЧО-МАРКЕТИНГОВИХ РІШЕНЬ

7.1. Передумови і сфера застосування *CVP*-аналізу.

7.2. Показники *CVP*-аналізу та їх роль в оцінюванні роботи підприємства (проекту).

7.3. Вплив структури витрат на прибутковість підприємства за умов динамічної операційної діяльності.

7.1. Передумови і сфера застосування *CVP*-аналізу

Практична цінність аналізу беззбитковості і цільового планування прибутку полягає в тому, що цей підхід дозволяє:

1. Оцінити порівняльну прибутковість окремих видів продукції, що дозволяє обрати оптимальний портфель продукції.

2. Встановити запас “міцності” підприємства.

3. Спланувати обсяг реалізації продукції, який забезпечує бажане значення прибутку.

Аналіз беззбитковості або аналіз витрат, прибутку і обсягу виробництва (*CVP*-аналіз), як його ще називають – це аналітичний підхід до вивчення взаємозв’язку між витратами і доходами при різних рівнях виробництва.

В процесі проведення аналізу беззбитковості в його стандартному (класичному варіанті) приймаються наступні припущення:

1. Використовується класифікація витрат по характеру їх поведінки при зміні обсягу реалізації готової продукції. Витрати поділяються на постійні і змінні.

2. Передбачається, що вся продукції, що виготовляється, буде реалізована протягом планового періоду часу.

3. В якості критерію для аналізу приймається прибуток до сплати податків, тобто операційний а не чистий прибуток.

При проведенні *CVP*-аналізу використовується поняття маржинального прибутку (відоме ще під такими назвами як: вклад на покриття, валова маржа).

Використання у внутрішньому аналізі підприємства поділу виробничих і збутових витрат на постійні і змінні, а також категорії маржинального прибутку, точки беззбитковості підприємства дозволяють встановити кількісну залежність між розміром прибутку і обсягом збуту, рівнем цін, структурою асортименту продукції.

Постійні витрати в сумі з прибутком від реалізації називаються **маржинальним прибутком (П_м)**:

$$P_m = P + C,$$

де P – чистий прибуток від реалізації продукції;

C – постійні витрати підприємства.

Маржинальний прибуток можна представити також, як перевищення виручки від реалізації над розміром змінних витрат:

$$\Pi_m = R - V,$$

де R – виручка від реалізації продукції;

V – змінні витрати підприємства.

Питомий маржинальний прибуток є перевищення питомої продажної ціни (Π) над величиною змінних витрат на 1 одиницю продукції (V_n):

$$\Pi_{m.n} = \Pi - V_n.$$

У розвинутих країнах ринкової економіки в цілях аналізу широко використовується точка беззбитковості підприємства, точка рівноваги продаж, точка критичного обсягу продажу чи мертва точка.

Для розрахунку точки беззбитковості використовують просте співвідношення, що базується на балансі виручки:

$$\text{Виручка} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}.$$

Точка беззбитковості підприємства (R_0) – це обсяг реалізації продукції (виручка від продажу), що рівний затратам на виробництво і збут продукції. В даній точці відбувається розподіл зон прибутковості і збитковості.

Беззбитковий обсяг виробництва може визначатися у натуральному і грошовому виразі. Натуральний вираз найбільш прийнятний для одного продуктового виробництва. У багатому продуктовому виробництві в цьому разі виникає проблема розподілу постійних витрат між виробництвом окремих продуктів. Тому при багатому продуктовому виробництві найчастіше визначають загальний обсяг беззбиткового виробництва у грошовому виразі.

Точка беззбитковості (в натуральній одиницях) визначається за формулою:

$$R_0 = \frac{C}{\Pi_{m.n}},$$

де $\Pi_{m.n}$ – питомий маржинальний прибуток;

C – постійні витрати підприємства.

Коефіцієнт маржинального прибутку ($K_{m.n}$) визначається як частка маржинального прибутку від обсягу продаж:

$$K_{м.п.} = \frac{\Pi_{м.п.}}{R} = \frac{R - V}{R} = 1 - \frac{V}{R}.$$

Графічна інтерпретація визначення точки беззбитковості представлено на рис. 7.1.

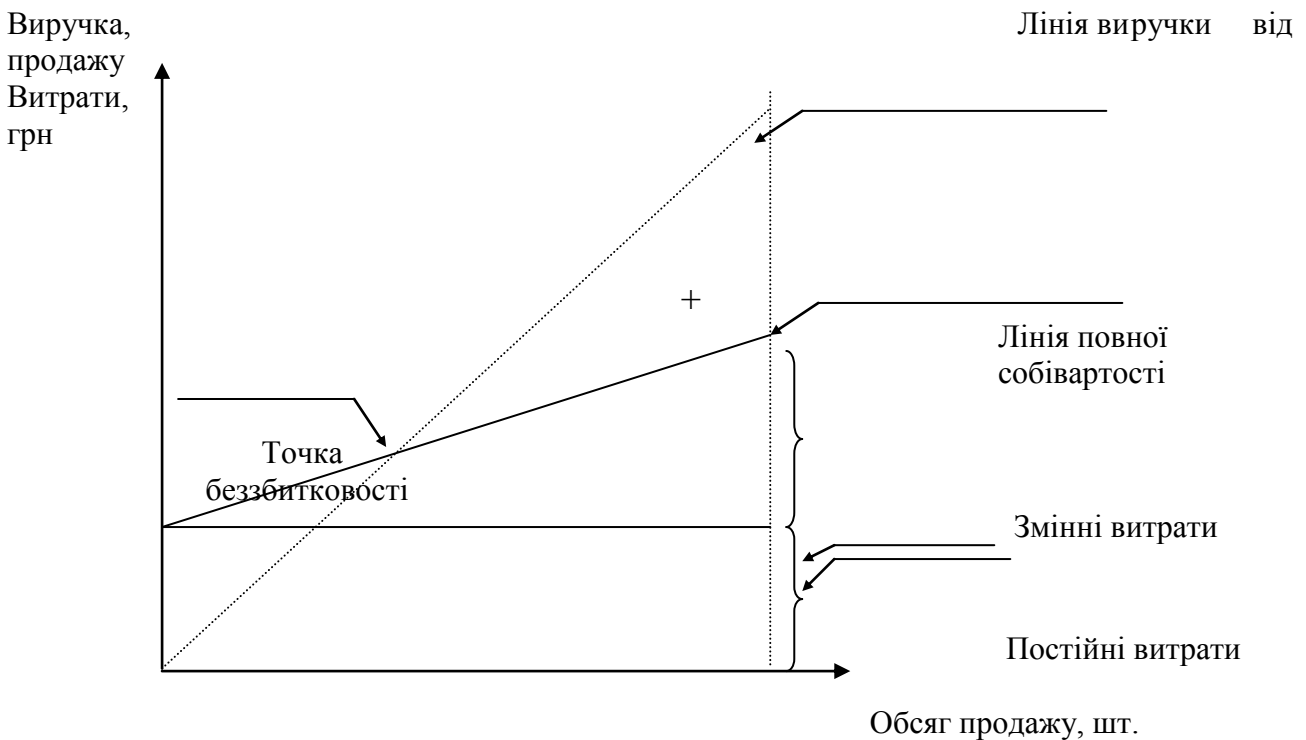


Рис. 7.1. Визначення точки беззбитковості

2. Показники CVP-аналізу та їх роль в оцінюванні роботи підприємства (проекту).

Важливою характеристикою успішної роботи підприємства є показник безпеки діяльності підприємства. Підприємство повинно визначати показник безпеки діяльності і знати, на яку суму можна зменшити збут товарів і виручку від реалізації, при погіршенні збуту товарів, не виходячи з зони прибутку.

Показник безпеки діяльності (запас фінансової стійкості, запас міцності) – це сума, на яку підприємство може собі дозволити зменшити виручку від реалізації, не виходячи з зони прибутку. Показник безпеки комерційної діяльності визначається за формулою:

$$B_{к.д.} = R - R_{\sigma}$$

Коефіцієнт безпеки діяльності – співвідношення безпеки діяльності та фактичного (або запланованого) обсягу продаж. Коефіцієнт безпеки діяльності розраховується за формулою:

$$B_{к.о.} = \frac{R - R_0}{R} \cdot 100\% ,$$

де R – очікуваний обсяг виручки від реалізації продукції.

Чим більший показник безпеки діяльності підприємства, тим безпечніше себе почуває підприємство перед загрозою негативних змін на ринку (зменшення виручки, збільшення витрат).

Визначення точки беззбитковості має суттєве значення при обґрунтуванні доцільності створення підприємства та його діяльності на певному регіональному чи товарному ринку, а також в процесі функціонування – для визначення критичного зниження обсягу товарообороту, яке обумовлює отримання збитків від діяльності.

Для підприємства мінімально допустимий обсяг товарообороту пов'язаний з визначенням **точки мінімальної рентабельності**.

Рентабельність – це відносний показник ефективності роботи підприємства. Рентабельність має ряд модифікацій: рентабельність застосовуваних ресурсів (капіталу), рентабельність продукції тощо.

Рентабельність капіталу визначається за формулою:

$$P = \frac{\Pi}{K} \cdot 100 ,$$

де Π – прибуток;

K – розмір капіталу, вкладеного у дане підприємство.

Досягнення цієї мінімальної межі діяльності підприємства є умовою отримання мінімального прибутку та задоволення його економічних інтересів.

Під точкою мінімальної рентабельності розуміють таких обсяг товарообороту підприємства (збуту продукції), при якому сума валових доходів не лише повністю покриває змінні і постійні витрати підприємства, а й утворює прибуток, розмір якого (після сплати податків) задовольняє керівництво та власників підприємства.

Кількісно мінімальний рівень рентабельності визначається рівнем депозитної ставки банків, що склався на певний час, поза як власник підприємства незацікавлений у комерційній діяльності, якщо одержуваний чистий прибуток за результатами діяльності підприємства менший за суму відсотків, яку він міг би отримати від зберігання своїх грошових коштів у банку або придбав би на них цінні папери інших підприємств.

В кризові періоди заради збереження ринків збуту підприємству доцільно продовжувати виробництво, навіть якщо ціна нижча за собівартість продукції. При цьому мінімально допустимою може бути ціна, яка покриває лише змінні витрати, так як збитки в цьому випадку не будуть перевищувати постійних витрат. Майже такі ж самі збитки підприємство понесло б при зупинці виробництва, але при цьому втратило б свої ринки збуту.

7.3. Вплив структури витрат на прибутковість підприємства за умов динамічної операційної діяльності

Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах виражається передусім обсягом продажу (виробництва) продукції.

Під час аналізу залежності прибутку від операційної активності з'ясовується два питання:

- який обсяг реалізації забезпечує цільовий прибуток підприємства;
- як реагує величина прибутку на зміну обсягу реалізації.

7.3.1. Залежність цільового прибутку від обсягу реалізації

Цільовим називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому виникає питання скільки потрібно продати продукції за певних цін і рівня витрат, щоб зазначений прибуток забезпечити. Такий обсяг продукції розраховується за формулою:

- за натурального виразу обсягу продукції:

$$Q_u = \frac{C + \Pi_u}{\text{Ц} - V_n} \text{ або } Q_u = R_\sigma + \frac{\Pi_u}{\text{Ц} - V_n};$$

- у випадку вартісного виміру обсягу продукції:

$$Q_u = \frac{C + \Pi_u}{K_{\text{м.п.}}} \text{ або } Q_u = R_\sigma + \frac{\Pi_u}{K_{\text{м.п.}}}.$$

де Q_u – обсяг продукції, який необхідно реалізувати, щоб забезпечити цільовий прибуток у натуральному і грошовому виразі, од.;

Π_u – розмір цільового прибутку;

C – постійні загальні витрати підприємства;

Ц – ціна одиниці продукції, грн.;

V_n – питомі змінні витрати на 1 продукції, грн.;

$K_{\text{м.п.}}$ – коефіцієнт маржинального прибутку.

7.3.2. Залежність між обсягом прибутку і зміною обсягу реалізації продукції

Операційний важель (операційний леверидж) показує в скільки разів зміниться прибуток підприємства при збільшенні виручки.

Для аналізу впливу зміни виручки підприємства на розмір кінцевого прибутку широко використовують наступні три види операційного важеля: ціновий важель, натуральний важель, комбінований важель.

Операційний ціновий, натуральний і комбінований важель показує в скільки разів темпи зміни прибутку перевищують темпи зміни чистого доходу,

відповідно від зміни цін, натуральних обсягів реалізації і обох факторів разом при відповідних витратах.

Операційний ціновий важель (DOL_c) розраховується за наступною формулою:

$$DOL_c = \frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Чистий прибуток}}.$$

Операційний натуральний важель (DOL_n) розраховується за наступною формулою:

$$DOL_n = \frac{\text{Маржинальний прибуток}}{\text{Чистий прибуток}}.$$

Однак використання операційного натурального та цінового важеля можливе лише у випадку, коли динаміка прибутку визначається одним фактором при незмінному іншому: або змінюється ціна, але не змінюється натуральний обсяг реалізації, або навпаки. В реальних умовах господарювання, як правило, відбувається одночасна зміна і цін, і натурального обсягу реалізації, причому обидва фактори можуть діяти і в одному напрямку, і в протилежних напрямках. В даному випадку необхідно скористатися розрахунком операційного комбінованого важеля.

Операційний комбінований важель (DOL_k) розраховується за наступною формулою:

$$DOL_k = \frac{\text{Зміна прибутку}}{\text{Базовий прибуток}} = (DOL_c \cdot \Delta C \cdot (1 + \Delta HO) + DOL_n \cdot \Delta HO) \cdot 100.$$

де ΔC – зміна ціни;

ΔHO – зміна натурального обсягу реалізації.

Вплив розміру операційного важеля та маржинального прибутку на діяльність підприємства відрізняється в залежності від кон'юнктури ринку:

1. Підприємство з більшим розміром операційного важеля більше ризикує у випадку погіршення ринкової кон'юнктури, і в той же час воно має переваги у випадку покращення ринкової кон'юнктури. Тобто в наслідок покращення ринкової кон'юнктури підприємство з більшим значенням операційного важеля значно збільшить прибутки, а у випадку погіршення ринкової кон'юнктури його прибуток суттєво скоротиться.

2. Підприємство з меншим розміром операційного важеля менше ризикує у випадку погіршення ринкової кон'юнктури, і в той же час воно має менше переваги у випадку покращення ринкової кон'юнктури. Тобто в наслідок покращення ринкової кон'юнктури підприємство з меншим значенням операційного важеля помірно збільшить прибутки, а у випадку погіршення ринкової кон'юнктури його прибуток скоротиться не суттєво.

Операційний важель значною мірою залежить від частки постійних витрат у сукупних витратах підприємства. З її зростанням величина операційного важеля збільшується і навпаки. Таким чином, чим більша величина операційного важеля, тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягу збуту продукції.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність CVР-аналізу?
2. Які передумови передбачає CVР-аналіз?
3. Назвіть показники, що обчислюються та аналізуються в процесі CVР-аналізу.
4. У чому полягає сутність маржинального прибутку і як він обчислюється?
5. Поясніть економічну сутність і роль коефіцієнта маржинального прибутку.
6. Дайте графічну інтерпретацію лінійної динаміки витрат і виручки та визначте точку беззбитковості за графічним методом.
7. Як аналітично визначити беззбитковий обсяг продукції в однопродуктовому виробництві?
8. Виведіть формулу для обчислення беззбиткового обсягу продукції у грошовому вимірі.
9. У чому полягає сутність готівкової беззбитковості і як обчислюється відповідний обсяг виробництва?
10. Поясніть сутність безпеки операційної діяльності і методу обчислення її рівня.
11. Як визначається обсяг виробництва, що забезпечує цільовий прибуток підприємства?
12. Що являє собою операційний леверидж (важіль) і як він обчислюється?
13. Поясніть, чому операційна залежність (леверидж) визначається відношенням маржинального та операційного прибутку.
14. Як структура витрат впливає на величину операційного левериджу?

ТЕМА 8. ОПТИМІЗАЦІЯ ОПЕРАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА КРИТЕРІЄМ ВИТРАТ

8.1.Методика оптимізації запасів та інтервалів поставки матеріалів.

8.2.Методи оцінювання матеріалів у запасах.

8.3.Обґрунтування форми забезпечення операційної системи устаткуванням.

8.1. Методика оптимізації запасів та інтервалів поставки матеріалів

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 підтримування запасів; другий — організація забезпечування матеріалами підрозділів підприємства згідно зі встановленою програмою їх діяльності, відповідними нормами та лімітами

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:

$$C_{т.з} = \frac{M}{M_{п}} C_{м},$$

де $C_{т.з}$ – 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:

$$C_{c.з} = \frac{M_{\Pi}}{2} \cdot \Pi_{\text{м}} \cdot P_{\text{м}},$$

Загальні витрати на поставку і зберігання запасів є сумою зазначених їх складових:

$$C = C_{\text{т.з}} + C_{c.з} = \frac{M}{M_{\Pi}} C_{\text{м}} + \frac{M_{\Pi}}{2} \cdot \Pi_{\text{м}} \cdot P_{\text{м}}.$$

Мінімум цієї функції витрат забезпечує оптимальна партія поставки матеріалів (перша похідна функції прирівнюється до нуля):

$$M_{\Pi.\text{оп}} = \sqrt{\frac{2MC_{\text{м}}}{\Pi_{\text{м}} P_{\text{м}}}}.$$

де $C_{c.з}$ – витрати на зберігання запасів і втрати від відволікання коштів у їх створення;

$\Pi_{\text{м}}$ – ціна одиниці матеріалів;

$P_{\text{м}}$ – показник, який враховує втрати від відволікання коштів у запаси та витрати на їх зберігання по відношенню до величини запасів (в частках одиниці).

8.2.Методи оцінювання матеріалів у запасах

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» 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. 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.

Виробничі запаси, роботи та послуги при їх використанні повністю споживаються і переносять свою вартість на матеріальні витрати, пов'язані зі створенням об'єктів господарської діяльності.

При відпуску матеріально-виробничих запасів у виробництво чи при іншому їх вибутті виникає необхідність в ув'язанні вартості запасів з собівартістю виробленої і реалізованої продукції. Вибір методу залежить від конкретних умов, при яких відбувається оцінка запасів, і від цілі яку переслідує підприємство.

Оцінка за собівартістю кожної одиниці. Цей метод забезпечує високу точність, проте є дуже трудомістким, оскільки вимагає обробки значного масиву інформації (як правило, номенклатура матеріальних запасів на підприємствах дуже широка). Крім того, матеріальні цінності купуються партіями, а не одиницями, що вносить додаткові складності в облік.

Разом з тим одні і ті ж види товарно-матеріальних цінностей поступають від різних постачальників і за різними цінами, які до того ж схильні до інфляції, коливанням попиту та пропозиції та інших факторів, які спричиняють до їх коливань. Тому матеріально-виробничі запаси, які використовуються в особливому порядку (дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо), чи запаси, які не можуть звичайним чином замінювати один одного, допустимо оцінювати за собівартістю кожної одиниці.

Оцінка за середньою собівартістю (середньозважена собівартість). Цей метод передбачає розрахунок вартості виробничих запасів виходячи із середніх щомісячних цін. Ціни визначаються за кожною обліковою одиницею виробничих запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів. Таким чином, застосування методу середньозваженої собівартості полегшує роботу і не вимагає детальних розрахунків за кожним надходженням і використанням виробничих запасів. Окрім того, слід відмітити, що собівартість запасів, розрахована за цим методом, буде залежати від купівлі запасів за вищою ціною в кінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих виробничих запасів (куплених в кінці місяця) у загальній сумі середньозважена ціна буде вище, а відповідно, і собівартість використаних запасів збільшиться (що буде сприяти зниженню прибутку і, відповідно, формуванню фонду дивідендів та податку на прибуток).

Отже оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться за допомогою такої формули:

$$O_u = \frac{B_{поч} + B_{отрим}}{K_{поч} + K_{отрим}},$$

де O_u – облікова ціна виробничих запасів за одиницю в календарному місяці;

$B_{поч}$ – сумарна вартість залишку запасів на початок звітного місяця;

$B_{отрим}$ – вартість отриманих у звітному місяці запасів;

$K_{поч}$ – сумарна кількість запасів на початок звітної періоду;

$K_{отрим}$ – кількість отриманих у звітному місяці запасів.

Даний метод вимагає періодичного розрахунку собівартості одиниці матеріалу за звітний період, який рівний, як правило, календарному місяцю (цей показник часто ще називають підсумковою собівартістю). При використанні підсумкового методу робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів: весь запас, що є за звітний період, поступив і відпущений у виробництво в один і той же час – в кінці цього періоду.

Більш точні результати досягаються, коли середня собівартість розраховується після кожного надходження нової партії матеріалу і по ній оцінюється витрата матеріалу на конкретну дату до поступлення наступної партії. Перевагою даного методу (оперативного методу середніх) є те, що відразу відома оцінка вартості відпущеного і залишкового запасу на момент здійснення операції.

Якщо собівартість одиниці матеріально-виробничого запасу значно зростає від одного періоду до іншого, рішення про те, яким чином розраховувати витрати виробництва, суттєво вплине на собівартість товарів і послуг, а відповідно і на отриманий прибуток.

Приклад. Використання виробничих запасів при здійсненні господарської діяльності характеризується даними, наведеними у табл.8.1

Таблиця 8.1

Визначення вартості використаних виробничих запасів методом середньозваженої собівартості

№ з/п	Показники	Од. вимір у	Кількість	Собівартість одиниці, грн	Загальна сума, грн. (4*5)
1	2	3	4	5	6
1	Залишок виробничих запасів на початок звітної місяця:				
	-дошки	М ³	7,0	150,40	1052,80
	-цвяхи	Кг	150	2,05	307,50
	Усього залишок на початок звітної місяця	Х	Х	Х	1360,30
2	Придбано виробничих запасів у звітному місяці:				
	-дошки	М ³	5,3	160,95	853,04
	-цвяхи	Кг	45	2,56	115,20
	Усього придбано	Х	Х	Х	968,24
3	Витрачено виробничих запасів:				
	-дошки	М ³	8,2	154,95	1270,59
	-цвяхи	Кг	116	2,17	251,72
	Усього витрачено	Х	Х	Х	1522,31
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітної місяця:				
	-дошки	М ³	4,1	154,95	635,25
	-цвяхи	Кг	79	2,17	170,98
	Усього залишок на кінець звітної місяця	Х	Х	Х	806,23

Середньозважена собівартість запасів складає:

Дошок = $(7,0 \cdot 150,40 + 5,3 \cdot 160,95) : (7,0 + 5,3) = 154,95$ грн.

Цвяхів = $(150 \cdot 2,05 + 45 \cdot 2,56) : (150 + 45) = 2,17$ грн.

За даними табл.. вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 1522, 31 грн (п. 3)

Оцінка методом ФІФО. Оцінка може відбуватися по собівартості перших в часі придбання матеріально-виробничих запасів (методом ФІФО). Назва методу походить від англійського “перший на вході – перший на виході”.

Метод ФІФО ґрунтується на припущенні, що матеріальні ресурси використовуються протягом місяця чи іншого періоду в тій послідовності, в якій вони були придбані (поступили), тобто ресурси які першими поступають у виробництво (в торгівлі – в продаж), повинні бути оцінені по собівартості перших за часом придбання з врахуванням собівартості запасів, які обліковуються на початок місяця. Причому матеріальні ресурси, що знаходяться в запасі (на складі) на кінець місяця, оцінюються за фактичною собівартістю останніх в часі придбання, а в собівартості реалізації продукції (робіт, послуг) враховується собівартість ранніх за часом придбання.

При застосуванні методу ФІФО виробничі запаси, які знаходяться у залишку на кінець звітного періоду формуються із запасів, що надійшли останніми. Таким чином, оцінка виробничих запасів на кінець звітного періоду буде наближена до їх реальної вартості.

Якщо при управлінні запасами використовувати метод ФІФО, то у фінансових документах витрати на них в складі собівартості будуть враховуватися по собівартості самої старої і, швидше всього, самої дешевої партії, в той же час як виручка від реалізації продукції і послуг буде відображена в поточних цінах. В залежності від швидкості обороту матеріально-виробничих запасів облік таких витрат може відставати від реальності на місяці і більш тривалі терміни часу. Відповідно, при високій інфляції і значному темпі росту цін використання методу ФІФО спричиняє до збільшення в звіті про прибутки і збитки порівняно з тим, який міг бути вказаний, якщо б матеріально-виробничі запаси були б враховані в складі витрат по їх поточній (фактичній) ціні. В той же час в балансі вартість запасів буде відображена по собівартості, близькій до тієї, що склалась на момент складання звіту, так як поступивши першими більш дешеві запаси були використанні у виробництві.

Цей метод досить простий та запобігає можливості маніпулювати прибутком, а також забезпечує відображення у залишку суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Проте недоліком методу є відображення нереальних (занижених) витрат, що призводить до невиправданого завищення прибутку.

Отже, оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що виробничі запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходять на підприємство, тобто виробничі запаси, які першими відпускаються у

виробництво (продаж або інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Метод ФІФО логічно застосовувати до таких виробничих запасів, як фрукти, овочі, інші продукти харчування, коли перші продукти, що надійшли, повинні використовуватися в першу чергу, щоб уникнути збитків від псування.

Приклад. Використання виробничих запасів при виготовленні продукції характеризується даними, наведеними в табл.8.2

Таблиця 8.2

Визначення вартості використаних виробничих запасів методом ФІФО

№ з/п	Показники	Од. вимір у	Кількість	Собівартість одиниці, грн	Загальна сума, грн. (4*5)
1	2	3	4	5	6
1	Залишок виробничих запасів на початок звітного місяця:				
	-дошки – (17.03)	М ³	7.0	150,40	1052,80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	150	2,05	307,50
	Усього залишок на початок звітного місяця	Х	Х	Х	1360,30
2	Придбано виробничих запасів у звітному місяці:				
	-дошки – (7.04)	М ³	5.3	160.95	853.04
	-дошки- (21.04)	М ³	4.7	181.96	855.21
	-цвяхи- (4.04)	Кг	45	2.56	115.20
	-цвяхи- (26.04)	Кг	50	2.97	148.50
	Усього придбано	Х	Х	Х	1971.95
3	Витрачено виробничих запасів:				
	-дошки – (17.03)	М ³	7.0	150.40	1052.80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	150	2.05	307.50
	-дошки- (7.04)	М ³	4.0	160.95	643.80
	-цвяхи – (4.04)	М ³	45	2.56	115.20
	-цвяхи - (26.04)	Кг	20	2.97	59.40
Усього витрачено	Х	Х	Х	2178.70	
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітного місяця:				
	-дошки - (7.04)	М ³	1.3	160.95	209.24
	-дошки – (21.04)	М ³	4.7	181.96	855.21
	-цвяхи – (26.04)	Кг	30	2.97	89.10
	Усього залишок на кінець звітного місяця	Х	Х	Х	1153.55

За даними табл.8.2 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 2178,70 (1052,80 + 307,50 + 115,20 + 59,40).

Оцінка методом ЛІФО. Якщо управління підприємством ґрунтується на концепції прибутку, з якого виключаються виграти і збитки, пов'язані з утриманням запасів, слід використовувати метод ЛІФО, який є протилежним до методу ФІФО. ЛІФО в перекладі з англійського означає – останній на виході-перший на вході. Метод ЛІФО інколи називають “метод складу” – адже запаси, які надійшли останніми складуються ближче до входу, тому їх першими

використовують, оскільки до них легше дістатися. Тоді оцінювати матеріально-виробничі запаси можна по собівартості останніх за часом придбання запасів. Метод ЛІФО ґрунтується на припущенні, що ресурси, які першими поступають у виробництво (продаж), повинні бути оцінені по вартості останніх за черговістю придбання, тобто списання запасів проводиться у послідовності, зворотній їх надходженню. При цьому матеріальні ресурси, які знаходяться в запасі на кінець місяця, оцінюються по фактичній собівартості ранніх за часом придбання, а в собівартості реалізації продукції враховується собівартість пізніх в часі придбання. В звіті про прибутки і збитки при такому підході фігурують поточні витрати на них, а тому прибуток менший і ближчий до реальності. В балансі ж вартість запасів з часом зменшується, так як в ньому відображаються залишки, які були придбані за самою низькою ціною.

Приклад. Використання виробничих запасів при виготовленні продукції характеризується даними, наведеними в табл.8.3.

Таблиця 8.3

Визначення вартості використаних виробничих запасів методом ЛІФО

№ з/п	Показники	Од. вимір у	Кількість	Собівартість одиниці, грн	Загальна сума, грн. (4*5)
1	2	3	4	5	6
1	Залишок виробничих запасів на початок звітного місяця:				
	-дошки – (17.03)	М ³	7.0	150,40	1052,80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	150	2,05	307,50
	Усього залишок на початок звітного місяця	X	X	X	1360,30
2	Придбано виробничих запасів у звітному місяці:				
	-дошки – (7.04)	М ³	5.3	160.95	853.04
	-дошки- (21.04)	М ³	4.7	181.96	855.21
	-цвяхи- (4.04)	Кг	45	2.56	115.20
	-цвяхи- (26.04)	Кг	50	2.97	148.50
	Усього придбано	X	X	X	1971.95
3	Витрачено виробничих запасів:				
	-дошки – (21.04)	М ³	4.7	181.96	855.21
	-цвяхи – (7.04)	Кг	4.0	160.95	643.80
	-дошки- (26.04)	М ³	50	2.97	148.50
	-цвяхи – (4.04)	М ³	45	2.56	115.20
	-цвяхи - (26.03)	Кг	70	2.05	143.50
	Усього витрачено	X	X	X	1906.21
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітного місяця:				
	-дошки - (7.04)	М ³	1.3	160.95	209.24
	-дошки – (17.03)	М ³	7.0	150.40	1052.80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	80	2.05	164.00
	Усього залишок на кінець звітного місяця	X	X	X	1426.04

За даними табл.8.3 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 1906,21 грн.

Вибір методу оцінки матеріально-виробничих запасів. Вибір методу оцінки матеріально-виробничих запасів має важливе економічне значення адже

він впливає на розмір податків, що виплачуються підприємством за результатами діяльності, в т. ч. розмір податку на прибуток.

При використанні методу ФІФО податком обкладається отриманий більш високий прибуток (порівняно з тим, що показують оцінки за допомогою методу ЛІФО) від операційної діяльності.

Метод ЛІФО занижує розмір прибутку і дозволяє сплатити менші податки.

Якщо підприємство намагається даному звітному періоді отримати високі прибутки і високі дивіденди для акціонерів, пріоритет надається методу ФІФО. Якщо підприємство переслідує ціль знизити втрати від інфляції і досягнути зростання обігових коштів, потрібно використовувати метод ЛІФО.

Метод ФІФО можна використовувати при випуску нової продукції і завоювання місця на ринку шляхом реалізації стратегії збуту за мінімальними цінами, але не нижче фактичної собівартості.

8.3. Обґрунтування форми забезпечення операційної системи устаткуванням

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.

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 λ , 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 фінансового лізингу).

Витрати на лізинг обчислюються за формулою:

$$C_{\text{л}} = \sum_{i=1}^t \frac{L_i}{(1+p)^i} \dots \left(+ \frac{K_{\text{вик}}}{(1+p)^t} \right),$$

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:

$$C_{\text{к}} = \sum_{j=1}^{t_{\text{к}}} \frac{B_j}{(1+p)^j} \dots \left(- \frac{K_{\text{пр}}}{(1+p)^t} \right),$$

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 за роками 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

Приклад. Підприємство спеціалізується на виробництві окулярів. Виробнича потужність його – 500 000 окулярів на рік – використовується на 90 %. Для виробництва окулярів потрібні лінзи. Ціна однієї лінзи – 4 грн. Витрати на оформлення і поставку однієї партії лінз (оформлення документації, транспортні витрати, поїздки агентів з постачання тощо) – 450 грн. Витрати підприємства на зберігання запасу лінз (на капітал у запасах, утримання складу тощо) становлять 15 % від їх вартості. Визначити оптимальну партію поставки лінз на підприємство. Установити періодичність постачання лінз протягом року.

Оптимальна партія поставки лінз обчислюється за наведеною вище формулою. При цьому розрахункова її величина округлюється з огляду на зручність планування та організації доставки. Критеріями такої зручності є ціле число кількості поставок у розрахунковому періоді, відповідність інтервалу поставок звичному календарному періоду (місяць, тиждень, день).

Контрольні запитання

1. Для чого на підприємстві створюються запаси матеріалів?
2. У чому полягає сутність системи управління запасами?
3. Як визначається оптимальна величина запасу?
4. Які витрати виникають у процесі заготівлі та зберігання запасів?
5. У чому полягає сутність системи управління запасами «точно за часом»?
6. Які є методи оцінювання запасів?
7. За яких умов доцільно застосовувати метод «перший—перший» (FIFO)? У чому його специфіка?
8. Поясніть сутність методу «останній—перший» (LIFO).
9. У чому особливості методу оцінювання вибуття матеріалів за середньозваженою собівартістю?
10. У чому полягає сутність адаптації операційної системи і для чого вона здійснюється?
11. Назвіть параметри і форми адаптації.
12. В якій послідовності здійснюється адаптація устаткування?
13. Поясніть процедуру адаптації устаткування за допомогою функцій граничних витрат.

ТЕМА 9. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЯКІСТЬ

9.1. Фактори, що впливають на якість продукції

9.2. Витрати на якість продукції

9.1. Фактори, що впливають на якість продукції

На якість продукції впливає значна кількість факторів, які діють як самостійно, так і у взаємозв'язку між собою, як на окремих стадіях життєвого циклу продукції, так і на кількох. Але всі фактори можна об'єднати в 4 групи: технічні, організаційні, економічні і суб'єктивні.

До технічних факторів належать: конструкція, схема послідовного зв'язку елементів, система резервування, схемні вирішення, технологія виготовлення, засоби технічного обслуговування і ремонту, технічний рівень бази проектування, виготовлення та експлуатації.

Правильна оцінка ролі технічних факторів сприяє вирішенню багатьох наукових та інженерних задач при проектуванні, виготовленні й експлуатації виробів.

Використання прогресивних технологічних процесів, високий рівень механізації й автоматизації, досконалість методів і засобів контролю та випробування продукції сприяють підвищенню стабільності виробничого процесу, що забезпечує постійні характеристики якості продукції.

Неправильно вибрана технологія, а також порушення у виробництві погіршують якість.

Підвищення технічного рівня проектних і конструкторських організацій дозволяє глибоко й ретельно проводити експериментальну перевірку результатів досліджень та інженерних рішень, що в свою чергу впливає на підвищення якості продукції.

До організаційних факторів належать: розподіл праці, спеціалізація, форми організації виробничих процесів, ритмічність виробництва, форми і методи контролю, порядок пред'явлення і здачі продукції, форми і способи транспортування, зберігання, експлуатації (використання), технічного обслуговування та ремонту.

Організаційним факторам, на жаль, ще не приділяється стільки уваги, скільки технічним, тому дуже часто добре спроектовані і виготовлені вироби внаслідок поганої організації виробництва, транспортування, експлуатації і ремонту достроково втрачають свою високу якість.

До економічних факторів належать: ціна, собівартість, форми і рівень зарплати, рівень витрат на технічне обслуговування і ремонт, ступінь підвищення продуктивності суспільної праці.

Економічні фактори особливо важливі при переході до ринкової економіки.

Економічні фактори характеризуються такими властивостями:

Контрольно-аналітичними – тобто такими, що дозволяють вимірювати витрати праці, засобів, матеріалів на досягнення і забезпечення певного рівня якості виробів.

Стимулюючими – дія стимулюючих факторів призводить як до підвищення рівня якості, так і до його зниження.

Найбільш стимулюючими факторами є ціна і форми заробітної плати.

Правильно організоване ціноутворення стимулює підвищення якості. При цьому ціна має покривати всі витрати підприємства на заходи з підвищення якості і забезпечувати необхідний рівень рентабельності. Водночас вироби з більш високою ціною мають бути вищої якості.

Форми зарплати теж впливають на якість продукції. При цьому відрядна форма стимулює збільшення випуску продукції, що часто супроводжується погіршенням її якості, а погодинна створює передумови для більш старанного виконання виробничих операцій, але погано стимулює кількісні показники виробництва. Інтереси підвищення якості вимагають використання таких форм оплати праці, які одночасно сприяли б досягненню і підтриманню високого рівня якості продукції і забезпечували б значний їх кількісний випуск.

Суб'єктивні фактори. В забезпеченні якості значну роль відіграє людина з її професійною підготовкою, фізіологічними й емоціональними особливостями, це і є суб'єктивні фактори.

Від професійної підготовки людей, які зайняті проектуванням, виготовленням і експлуатацією виробів, залежить рівень використання технічних факторів.

У процесі функціонування технічних факторів роль суб'єктивних слабшає, тому що на цій стадії процес проходить з використанням сучасної техніки і технології, яка максимально звільняє технологічний процес від участі людини,

Щодо організаційних факторів суб'єктивний елемент відіграє значну роль, особливо коли мова заходить про форми і способи експлуатації виробів.

Наскільки важливі суб'єктивні фактори свідчить поширена серед виробників думка про економічну вигідність поліпшення якості.

Якість розглядається при цьому як соціально бажана мета, але її вплив на підвищення рентабельності вважається мінімальним.

Пояснюється це недостатньою обізнаністю виробників, які допускаються таких помилок.

1. Більш висока якість обходиться дорожче. Це найпоширеніша думка щодо якості. Але новий погляд на механізми створення якості і процеси виробництва показав, що висока якість не завжди коштує дорожче. Важливо зрозуміти, як створюється якість виробу при сучасному масовому виробництві.

На основі потреб ринку якість спочатку визначається на папері у вигляді проекту. Потім все це втілюється в реальний виріб за допомогою відповідних виробничих процесів.

Вкладання більших коштів у наукові дослідження і дослідні розробки може дати в результаті помітне підвищення якості виробу. Одночасне

вдосконалення виробничих процесів може привести до значного зниження собівартості виробу. Це широко продемонстровано в Японії і на Заході на всьому діапазоні промислових товарів масового виробництва: комп'ютери, побутова, електротехніка і побутові прилади. За останні два десятиліття якість цих виробів помітно поліпшилась, а вартість впала.

2. Акцент на якість веде до зменшення продуктивності. Думка, що якість може бути отримана тільки за рахунок кількості, широко розповсюджена серед керівників виробництва помилка.

Цей погляд є останнім з того і періоду, коли управління якістю полягало у фізичному огляді кінцевого виробу.

У цій ситуації більш жорсткі вимоги контролю призводили до відбраковки більшої кількості готової продукції.

Але у сучасній структурі управління якістю акцент змінився на попередження недоліків на стадіях розроблення і виготовлення, тому насамперед дефектні вироби не виготовляються.

Тобто зусилля, витрачені на те, щоб поліпшити якість і зберегти кількість, сприяли тому, що поліпшення якості призводить, як правило, до більш високої продуктивності.

3. На якість впливає культура праці робочої сили. Виробники звинувачують за низьку якість своїх виробів відсутність розуміння якості і низьку культуру праці своїх працівників. Глибший аналіз цього питання показує, що працівники можуть нести відповідальність тільки в тому разі, коли керівництво забезпечило:

- всебічне навчання операторів обладнання;
- працівників детальними інструкціями щодо роботи;
- засобами для перевірки або оцінювання результатів дій цих працівників;
- засобами для регулювання обладнання або процесу у випадку, коли результат виявляється незадовільним.

Правдива оцінка виробників скоріш за все покаже, що їх керівництво нездатне забезпечити ці дуже важливі вихідні умови на більшості робочих місць. І замість того, щоб шукати винних працівників, організації необхідно вивчити слабкі місця своєї системи управління.

4. Якість може бути забезпечена суворою перевіркою. Контроль був першим офіційним механізмом управління якістю на початку минулого століття і більшість виробників досі впевнені, що якість може бути поліпшена за допомогою суворого контролю. Слід відмітити, що перевірка може привести тільки до відокремлення якісних виробів від неякісних. Сама по собі вона не може поліпшити якість виготовленої продукції, більш того, останні дослідження показали, що від 60 до 70 % всіх помилок, виявлених на виробництві, прямо або посередньо належать до тих, які допущені на таких стадіях як проектування, технологічна підготовка виробництва і закупівля матеріалів, тоді як майже всі перевірки і дії з управління якістю спрямовані переважно на виробничу дільницю.

9.2. Витрати на якість продукції

Витратам на якість продукції спочатку не надавали великої уваги, вважаючи, що вони становлять лише незначну частку відсотка від сум продажу. Насправді ж вони значно більші. Дослідження, проведені групою з якості і стандартів Великої Британії, показали, що витрати на якість для промислових підприємств знаходяться в межах 5-25 % від їх товарообороту. Вони залежать від типу промисловості, ділової ситуації або послуг, підходу організації до того, що є, а що не є витратами на якість, а також масштабів заходів на постійне поліпшення якості всіма працівниками організації.

Результати дослідження, проведені Манчестерським інститутом науки і технологій Великої Британії, показали, що менше 40 % організацій знають фактичне значення витрат на якість, з яких 95 %, як правило становлять витрати на експертизу і різні порушення, усунення яких протягом 3 років при постійному поліпшенні процесів може скоротити їх на третину.

Враховуючи те, що частина витрат на якість, яка не є обов'язковою і якої можна уникнути, призводить до подорожчання продукції, що негативно впливає на її конкурентоспроможність, сьогодні все більше організацій вживають заходів з метою визначення своїх витрат на якість.

Необхідність визначення витрат на якість вперше була обґрунтована в 1960-х роках Дж. Джураном і А. Фейгенбаумом. Останній дав таку класифікацію витрат на якість:

- витрати на попередження дефектів, які складаються з витрат, що витрачаються на навчання у сфері якості, і витрат відділу якості;
- витрати на оцінку рівня якості, які складаються з витрат на контроль і випробування та перевірку діяльності з забезпечення якості;
- збитки від браку за рахунок дефектів і рекламаций.

Принцип класифікації витрат на якість, запропонований А. Фейгенбаумом, одержав широке визнання і в подальшому був удосконалений японськими спеціалістами, які запропонували в основу класифікації витрат покласти принцип їх корисності, поділивши всі витрати на дві групи:

- корисні витрати, пов'язані з попередженням дефектів;
- збитки, пов'язані з витратами на проведення оцінювання і з браком.

Важливість і необхідність визначення витрат на якість призвела до створення в ряді країн відповідних стандартів. Одним із стандартів, який найповніше відображає витрати на якість, є британський стандарт BS 6143.

Згідно з цим стандартом усі витрати на якість поділяються на дві групи:

- витрати на відповідність – це витрати на попереджувальні заходи з контролю якості і витрати на стандарти (норми) якості для забезпечення їх роботи;

- витрати на відмови, які призводять до зменшення прибутку, незалежно від того, чим вони спричинені.

У свою чергу кожна з цих груп класифікується таким чином:

- попереджувальні витрати;
- оцінні витрати;
- витрати, зумовлені внутрішніми відмовами;

- витрати, зумовлені зовнішніми відмовами.

Попереджувальні витрати. Ці витрати здійснюються для того, щоб зменшити оцінні витрати і витрати в результаті відмов. Вони складаються з таких розділів.

Планування якості – витрати, пов'язані з функціонуванням систем планування якості, необхідної споживачу; широкий комплекс робіт, які створюють загальний план якості, план контролю, план надійності тощо. Планування якості містить також підготовку і перевірку настанов та процедур стосовно якості.

Проектування і розроблення засобів вимірювальної техніки для контролю і вимірювання якості – витрати на проектування, розроблення і документування необхідного вимірювального і випробувального обладнання.

Аналіз якості і контроль проекту – витрати на роботу з контролю якості під час проектування і розроблення виробу, приймального контролю та інших випробувань.

Калібрування і технічне обслуговування вимірювального і випробувального обладнання – витрати на калібрування і підтримання в робочому стані шаблонів, калібрів, кріпильних пристосувань тощо.

Забезпечення якості у постачальника – витрати на оцінювання, спостереження і обстеження постачальників, щоб переконатися, що вони можуть досягти необхідного рівня якості продукції і підтримувати його.

Навчання у сфері якості – витрати на розроблення, використання, функціонування і підтримання формалізованих програм навчання з питань якості.

Нагляд за якістю – витрати на роботу з оцінювання всієї системи якості або окремих її елементів, які використовуються організацією.

Одержання і аналіз інформації про якість, звітність – витрати на аналіз і оброблення даних з метою попередження відмов у майбутньому.

Програми поліпшення якості – витрати на створення і використання програм, спрямованих на досягнення нових рівнів характеристик продукції, наприклад, програма попередження дефектів.

Оцінні витрати. Це витрати підприємства при первинному встановленні невідповідності виробу вимогам до якості. Вони не містять витрат, пов'язаних з переробкою або повторним контролем, який здійснюється після відмови і складається з таких розділів.

Довиробничий контроль – витрати, пов'язані з випробуваннями і вимірюваннями до виробництва продукції, щоб проконтролювати відповідність проекту вимогам до якості.

Вхідний контроль – витрати на контроль і випробування матеріалів, деталей, комплектувальних виробів, а також контроль на підприємстві постачальника споживачем.

Лабораторні приймальні випробування – витрати, пов'язані з випробуваннями, які проводяться з метою оцінювання якості закуповуваних матеріалів (сировини, напівфабрикатів тощо), що є елементами кінцевого виробу або використані на виробничих операціях.

Контроль і випробування – витрати на контроль і випробування спочатку в процесі виготовлення, а потім – на завершальну перевірку з метою визначити якість готового виробу і його упаковки.

Обладнання для контролю і випробувань – витрати на амортизацію вартості обладнання і пов'язаних з ним виробничих засобів, а також вартість встановлення його технічного обслуговування та калібрування.

Матеріали, що використовуються при контролі і випробуваннях – витрати на матеріали, які використовуються або витрачаються при руйнівному контролі.

Аналіз результатів контролю і випробувань, звітність – витрати на роботи, що проводяться до того, як випускається продукція до передавання споживачеві з метою встановити, чи відповідає вона вимогам до якості.

Контроль експлуатаційних характеристик – витрати на контроль, який проводиться в очікуваних умовах експлуатації споживача до приймання ним продукції.

Розгляд і схвалення – витрати на обов'язковий розгляд і схвалення іншими спеціалістами.

Оцінювання запасів – витрати на контроль і випробування запасів виробів та запасних частин, які мають обмежений термін придатності при зберіганні.

Зберігання протоколів – витрати на зберігання результатів контролю якості і контрольних еталонів.

Витрати, зумовлені внутрішніми відмовами. Вони мають місце в тих випадках, коли до передачі продукції споживачеві виявляється, що її якість не відповідає вимогам до якості. Вони складаються з таких розділів.

Лом – витрати, пов'язані з перетворенням матеріалів, деталей, компонентів, вузлів і зразків готової продукції, які не відповідають вимогам до якості, в нові вироби.

Заміна, перероблення, ремонт – витрати на роботи, пов'язані з заміною і виправленням дефектних виробів з метою перероблення їх у такі, що відповідають призначенню.

Виявлення несправностей або аналіз дефектів чи відмов - витрати, пов'язані з проведенням аналізу невідповідних виробів, матеріалів або їх компонентів з метою визначення причин і вироблення коригувальних заходів на їх усунення.

Повторний контроль і повторні випробування – витрати на контроль і випробування раніше забракованих виробів після їх перероблення.

Дефекти у субпідрядника – витрати через дефекти закуплених матеріалів та на робочу силу.

Дозвіл на модифікацію і відступлення – витрати на вартість часу, витраченого на розгляд виробів, проектів і специфікацій.

Зниження сортності - втрати в результаті різниці між звичайною продажною ціною і зниженою через невідповідність якості виробу.

Простій - витрати на персонал і непрацююче обладнання через дефекти виробів та зірвані графіки виробництва.

Витрати, зумовлені зовнішніми відмовами. Вони викликані невідповідністю якості виробів, яка виявляється після передачі їх споживачеві. Складаються з таких розділів.

Рекламації – витрати, пов'язані з аналізом рекламацій, і надання компенсацій у випадку дефектних виробів.

Рекламації протягом гарантійного терміну – витрати, пов'язані з заміною чи ремонтом виробів, у яких споживач виявив дефекти в період гарантійного терміну експлуатації.

Забраковані і повернені вироби – витрати на роботи з поверненими виробами (ремонт, заміна і повернення споживачеві).

Уступки – витрати внаслідок знижки ціни, зроблені споживачу через не комфортність прийнятих ним виробів.

Втрата продажу – втрати прибутку через згорання наявних ринків внаслідок поганої якості продукції.

Втрати внаслідок вилучення – пов'язані з вилученням дефектного або підозрілого виробу з експлуатації.

Відповідальність за якість продукції – витрати як результат позову за якість і надбавки, виплачені за забезпечення мінімальної шкоди від судового процесу в зв'язку з відповідальністю за якість.

Вітчизняна класифікація витрат на якість принципово не відрізняється від зарубіжної.

Вибір підприємством методу оцінювання витрат на якість залежить від його специфіки тобто, індивідуальної структури, виду діяльності, рівня розвитку системи якості тощо, що знайшло своє відображення у міжнародних стандартах якості (ISO 9000 та ін.) .

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність управління витратами на якість продукції?
2. Яких помилок можуть допускатися недостатньо обізнані виробники, щодо якості продукції?
3. У які групи можна об'єднати всі фактори, які впливають на якість продукції?
4. Які фактори належать до організаційних?
5. Назвіть класифікацію витрат на якість за А.Фейгенбаумом.
6. За якими ознаками вивчається структура витрат на якість?
7. Які витрати на якість відносять до корисних витрат?
8. Назвіть структуру витрат на попередження дефектів.
9. До яких витрат відносять витрати пов'язані з випробуванням і вимірюванням до виробництва продукції, щоб проконтролювати відповідність проекту вимогам якості?
10. З яких розділів складаються витрати зумовлені внутрішніми відмовами.
11. Які витрати називають витратами на вхідний контроль?
12. З яких розділів складаються попереджувальні витрати?
13. Як називаються витрати, які виникають у надзвичайних ситуаціях?
14. Якими властивостями характеризуються економічні фактори?
15. Які фактори належать до технічних?

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 – XIУ ВР. URL: : <http://zakon1.rada.gov.ua/>
4. Наказ Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860>.
7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. №290. URL: : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 р. № 318, зі змінами і доповненнями. URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.

9. Артамонова Н.С., Акулюшина М.О. Управління витратами : навч. посіб.– Київ: Центр навчальної літератури, 2016. 116 с.
10. Белявцева В. В. Організація управлінського обліку в торгово-виробничих підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Харків, 2006. 18 с.
11. Бойчик І. М. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : Атіка, 2004. 480 с.
12. Болюх М. А. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
13. Бондар Н. М. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : А.С.К., 2004. 400 с.
14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 608 с.
15. Василько В. Г. Організація виробництва : навч. посіб. URL: <https://library.if.ua/book/106>
16. Ващенко Н. М. Удосконалення класифікації витрат торгівлі. *Регіональні перспективи*. 2003. № 4-5 (29-30). С. 192-193.
17. Войтенко Т. С., Ворона Н. О. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві : наукове видання. Харків: Фактор, 2005. 266 с.
18. Горбань О. М., Бахрушин В. Є. Основи теорії систем і системного аналізу: навч. посіб. Запоріжжя: ЗІДМУ, 2004. 204 с.
19. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: навч.-метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2002. 131 с.
20. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
21. Данилко В.К., Кушніренко О.М., Марченко К.С. Управління витратами: навч. посіб. Київ: Каравела, 2015. 216 с.
22. Данилюк М. О., Лещій В. Р. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: наукове видання. Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. 248 с.
23. Дем'яненко С. І. Менеджмент аграрних підприємств: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 347 с. URL: <https://buklib.net/component/option>
24. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами та витратами: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2010. 320 с.
25. Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т.1. / редкол.: С. В. Мочерний (відп.ред.) та ін. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 864с.
26. Економіка підприємства: підруч. / заг. ред. С. Ф. Покропівного. Київ : КНЕУ, 2001. 528 с.
27. Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. Житомир: ПП Рута, 2003. 680 с
28. Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред. М.Г. Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
29. Жовнірова М. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах URL: <https://ipdo.kiev.ua/files/articles/but7.pdf>.
30. Захарченко Л.А., Яцкевич І.В. Управління витратами : навч. посіб. з практичних занять для студентів вищих навчальних закладів. Одеса: ВМВ, 2011. 238 с.

31. Іванюта П.В. Лугівська О.П. Управління ресурсами та витратами: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2010. 320 с.
32. Кораблін С. Деякі обмеження моделі В. Леонтєва «затрати-випуск» / С. Кораблін. *Економіка України*. 1996. № 2. С.42-50.
33. Крайник О. П. Клепикова З. В. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Київ : Дакор, 2000. 260 с.
34. Кубай В. М. Основні чинники впливу на механізм формування витрат підприємства. Теорія та практика менеджменту: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Луцьк: СНУ імені Лесі Українки, 2016. С.37-40.
35. Кузьмін О.Є. Мельник О.Г., Когут У.І. Управління витратами на підприємствах : навч. посіб. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. 244 с.
36. Кузьмін О. Є., Данилюк М.О. Управління витратами : навч. посіб. Івано-Франківськ : Симфонія форте, 2014. 264 с.
37. Ліпич Л. Г., Ющишина Л.О. Управління витратами бізнес-процесів у рослинництві : монографія Луцьк: ВІСМ, 2011. 216 с.
38. Лень В.С. Управлінський облік: навч. посібник Київ: Знання-Прес, 2003. 287 с.
39. Маниліч М. І., Миронюк О. В. Собівартість продукції: теоретичний аспект—Чернівці: ПВНЗ «Буковинський університет», 2005. 115с.
40. Мельник О. Г. Удосконалення управління витратами підприємства на засадах бюджетів. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, № 527. Львів: Видавництво НУ «ЛП», 2005. С. 29-36.
41. Меренкова Л. О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці: автореф. дис. ... кан-та екон. наук: 08.06.01. Харків, 2003. 20 с.
42. Мних Є.В. Економічний аналіз: підруч. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 472 с.
43. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
44. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 560 с.
45. Пашута М. Т., Калина А.В. Прогнозування та макроекономічне планування: навч. посіб. Київ : МАУП, 1998. 192 с.
46. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: монографія. Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. 364 с.
47. Пушкар М.С. Управлінський облік: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 1998. 163 с.
48. Руденко Н. І. Управління виробничими витратами на підприємствах в умовах ринку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Львів: ДПА ДРУК, 2002. 18 с.
49. Тарасенко С. І. Удосконалення механізму формування поточних витрат в промисловості: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук : 08.07.01. Харків, 1999. 20 с.

50. Турило А.М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. № 11(41). С. 85-88.
51. Фандель Г. Теория виробництва і витрат / Пер. с нем. під керівництвом і за редакцією М.Г. Грещака. Кив: Таксон, 2000. 501 с.
52. Хміль Ф. І. Основи менеджменту: підруч. Київ: Академвидав, 2003. 608 с.
53. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Житомир: ЖІТУ, 2002. 647 с.
54. Череп А. В. Організація управління адміністративними витратами на підприємствах. *Економіка та держава*. 2006. №5. С.50-52.
55. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції. *Фінанси України*. 2006. №2. С. 129-137.
56. Шандова Н. В. Визначення механізму прогнозування показників розвитку виробництва. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. №2(32). С. 182-189.
57. Ющишина Л.О. Калькулювання та облік витрат на виробництво продукції. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. Відп. ред. д.е.н., проф. О.Є. Кузьмін. Львів, 2007. №577. С.443-450.
58. Ющишина Л.О. Необхідність класифікації витрат на постійні та змінні при їх плануванні. *Вісник Хмельницького Національного університету: Економічні науки*. Хмельницький, 2007. № 3, Т.1(92). С.144-148.
59. Ющишина Л.О. Фактори, що визначають рівень витрат на виробництво продукції і методи їх аналізу. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. К., 2007. № 5(37), Т.2. С.115-122.
Ющишина Л.О. Формування витрат на оплату праці працівників сільськогосподарських підприємств. *Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. Спец. вип. Управління людськими ресурсами: проблеми теорії та практики*. Т.1. Ч.ІІ. КНЕУ, 2007. С.1006-1013.
60. Ющишина Л. О. Особливості методики аналізу витрат бізнес-процесів в рослинництві. *Проблеми економіки та управління : вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Львів, 2008. № 628. С. 365-369.
61. Ющишина Л. О. Структура управління витратами бізнес-процесів в рослинництві. Зб. наук. праць ЧДТУ : Економічні науки. Вип. 21. Черкаси, 2008. – С. 252 - 258.
62. Ющишина Л. О. Особливості управління витратами на відтворення основних засобів. *Економічні науки. Економіка та менеджмент: збірник наукових праць*. Вип. 5(18). Ч. 2 Луцьк: ЛНТУ, 2008. С. 350-360.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Ющишина Лариса Олексіївна

МЕНЕДЖМЕНТ РЕСУРСІВ ТА ВИТРАТ

Курс лекцій

Друкується в авторській редакції

Підп. до друку __.__.2022. Формат 60x84/16. Папір офс.
Гарн. Таймс New Roman.
Обсяг 5,2 обл.-вид. арк.