

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

**Ющишина Лариса**

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

Курс лекцій

Луцьк  
2023

УДК 338.24(072)  
Ю-75

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Волинського національного університету імені Лесі Українки  
(протокол №8 від 26 квітня 2023 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** **Управління витратами:** курс лекцій. Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2023. 162 с.

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

Рекомендовано студентам першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 073 «Менеджмент».

**УДК 338.24(072)**  
© Ющишина Л. О., 2023  
© Волинський національний  
університету імені Лесі Українки, 2023

## ЗМІСТ

Вступ	3
Навчально-тематичний план освітнього компонента	4
<b>ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ</b>	<b>5</b>
Тема 1. Концептуальні аспекти управління витратами	5
Тема 2. Витрати підприємства: сутність, види та процес формування	11
Тема 3. Поведінка витрат і фактори, що її визначають	24
Тема 4. Методичні основи обчислення собівартості продукції (робіт, послуг)	35
Тема 5. Формування витрат виробничих підрозділів	51
Тема 6. Особливості управління витратами на відтворення основних засобів та інших необоротних активів	55
<b>ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2. СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ</b>	<b>73</b>
Тема 7. Формування системи управління витратами	73
Тема 8. Контролінг як система управління витратами та фінансовим результатом діяльності підприємства	85
Тема 9. Інноваційні методи оптимізації витрат на підприємстві	97
<b>ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 3. ФУНКЦІОНАЛЬНІ СКЛАДОВІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ</b>	<b>105</b>
Тема 10. Облік та аналіз витрат	105
Тема 11. Планування витрат та методика складання кошторису витрат	114
Тема 12. Бюджетування витрат як розробка концепції ведення бізнесу	121
Тема 13. Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів	131
Тема 14. Оптимізація операційної системи підприємства за критерієм витрат	137
Тема 15. Управління витратами на якість	146
Список використаних джерел	158

## ВСТУП

Освітній компонент «Управління витратами» 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 управління витратами 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)**

#### **Загальні компетентності:**

ЗК3. Здатність до абстрактного мислення, аналізу, синтезу.

ЗК4. Здатність застосовувати знання у практичних ситуаціях.

ЗК5. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

#### **Фахові компетентності:**

ФК2. Здатність аналізувати результати діяльності організації, зіставляти їх з факторами впливу зовнішнього та внутрішнього середовища.

ФК3. Здатність визначати перспективи розвитку організації.

ФК5. Здатність управляти організацією та її підрозділами через реалізацію функцій менеджменту.

ФК12. Здатність аналізувати й структурувати проблеми організації, формувати обґрунтовані рішення.

#### **Програмні результати навчання**

ПРН4. Демонструвати навички виявлення проблем та обґрунтування управлінських рішень.

ПРН6. Виявляти навички пошуку, збирання та аналізу інформації, розрахунку показників для обґрунтування управлінських рішень.

ПРН8. Застосовувати методи менеджменту для забезпечення ефективності діяльності організації.

ПРН25. Проводити аналіз функціонування та розвитку суб'єктів господарювання, визначати функціональні сфери, розраховувати відповідні показники, які характеризують результативність їх діяльності.

## НАВЧАЛЬНО-ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ОСВІТНЬОГО КОМПОНЕНТА

Назви змістових модулів і тем	Усього	Лек.	Практ.	Сам. роб.	Конс.	Форма контролю/ Бал
<b>Змістовний модуль 1. Теоретичні та методологічні основи управління витратами</b>						
Тема 1. Концептуальні аспекти управління витратами	9	2	1	6		ФО/1, Т/2
Тема 2. Витрати підприємства: сутність, види та процес формування	10	2	1	7		РМГ/4, Т/2
Тема 3. Поведінка витрат і фактори, що її визначають	10	2	2	5	1	ФО/1, РС/2, ПЗ/4, Т/2
Тема 4. Методичні основи обчислення собівартості продукції (робіт, послуг)	11	2	2	6	1	ФО/1, РМГ/2, ПЗ/4, Т/2
Тема 5. Формування витрат виробничих підрозділів	11	2	2	6	1	Е/3, ПЗ/4, Т/2
Тема 6. Особливості управління витратами на відтворення основних засобів та інших необоротних активів	10	2	1	6	1	РС/2, Т/2
Разом за модулем 1	61	12	9	36	4	40
<b>Змістовний модуль 2. Система управління витратами</b>						
Тема 7. Формування системи управління витратами	10	2	1	6	1	ПКР/4, Т/2
Тема 8. Контролінг як система управління витратами та фінансовим результатом діяльності підприємства	11	2	2	6	1	ПЗ/4, РМГ/3, Т/2
Тема 9. Інноваційні методи оптимізації витрат на підприємстві	11	2	2	6	1	РМГ/3, Е/4, Т/2
Разом за модулем 2	32	6	5	18	3	24
<b>Змістовний модуль 3. Функціональні складові системи управління витратами</b>						
Тема 10. Облік та аналіз витрат	10	2	1	7		РМГ/3, Т/2
Тема 11. Планування витрат та методика складання кошторису витрат	10	2	1	6	1	ПЗ/2, Т/2
Тема 12. Бюджетування витрат як розробка концепції ведення бізнесу	10	2	2	5	1	К/7, Т/2
Тема 13. Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів	9	2	1	6		ПЗ/2, Е/5, Т/2
Тема 14. Оптимізація операційної системи підприємства за критерієм витрат	9	1	2	5	1	ПЗ/2, Т/2
Тема 15. Управління витратами на якість	9	1	1	7		К/3, Т/2
Разом за модулем 3	57	10	8	36	3	36
Всього годин / Балів	150	28	22	90	10	100

Форма контролю\*: поточне оцінювання (письмова контрольна робота (ПКР), фронтальне опитування (ФО), есе чи реферат (Е), тести (Т), розгляд ситуаційних завдань (РС), РМГ – робота в малих групах, виконання практичних завдань (ПЗ), розгляд кейсів (К).

# ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### ТЕМА 1

#### КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

1.1. Сутність та базові концепції управління витратами

1.2. Роль та значення управління витратами в системі менеджменту підприємства

1.3. Функції управління витратами

1.4. Принципи управління витратами

#### 1.1. Сутність та базові концепції управління витратами

Концепція, як економічний термін (*conceptio*) має наступний переклад з латинської мови:

- 1) система поглядів, те чи інше розуміння явищ, процесів;
- 2) єдиний визначений задум, провідна думка буд-якого твору чи наукової праці.

У своїй природі концепція має бути гнучкою, інтегрованою, відкритою, включаючи в себе прийоми та способи, методи та методики, моделі та схеми. Іноземні та вітчизняні науковці у своїх дослідженнях відокремили основні базові концепції управління витратами:

- концепція витратоутворюючих чинників;
- концепція доданої вартості;
- концепція ланцюжка цінностей;
- концепція альтернативних витрат;
- концепція трансакційних витрат;
- концепція ABC.
- концепція стратегічного позиціонування.

Першою була сформована *концепція витратоутворюючих чинників* яка має назву традиційного управління витратами (управління цільовими витратами) була винайдена на заході у 80-х роках ХХ століття. Ця концепція передбачає, що витрати підприємств залежать від різних чинників. В основі концепції функціональні (операційні) і структурні витратоутворюючі чинники.

Відомо, що функціональні чинники пов'язані зі здатністю фірми успішно функціонувати. До них відносять комплексне управління якістю, раціональність планування, усі види внутрішніх ресурсів фірми та ефективність їх використання.

Однак в останні роки спостерігається зростання інтересу в напрямі структурних витратоутворюючих чинників, тому що ефект оптимізації в даному випадку досягається не в результаті зміни складу витрат, а за рахунок

раціоналізації використання внутрішньогосподарських ресурсів, підвищення їх оборотності.

У рамках *концепції доданої вартості* складові витрат розглядаються на усіх стадіях додавання вартості, починаючи з закупівель сировини і матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції і послуг. Ключовим моментом такого підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями й реалізацією, відповідно зі сфери уваги аналітиків випадає велика частина матеріальних витрат. Такий підхід звужує сферу впливу операційних витрат, і аналітичні оцінки з цих позицій навряд чи можуть бути вичерпаними у матеріалоемних видах діяльності. Що стосується нематеріаломістких робіт і послуг, то підхід до поводження витрат із позиції концепції доданої вартості може бути цілком виправданим.

Для вітчизняних підприємств найбільш вдалою та зручною у використанні може бути *концепція ланцюжка цінностей*.

Поняття ланцюга цінності вперше запропонував М. Портер у 1985 році. Модель ланцюга цінності базується на тому, що будь-який продукт купується на ринку лише тому, що він володіє деякою цінністю, за яку покупець готовий заплатити. Кожна складова ланцюга розглядається як необхідна чи ні у виробничому процесі, так і з позиції спожитих нею ресурсів. Наступним кроком визначається керуючий фактор – параметр, який характеризує вартість здійснення конкретної операції. Шляхом контролю за керуючими факторами та перебудови ланцюга утворення вартості досягаються стійкі переваги над конкурентами. Для того, щоб досягти мети потрібно розглядати утворення вартості не лише в масштабі одного підприємства, а й у всій галузі, тобто потрібно враховувати процес визначення вартості від видобутку ресурсів до сервісного обслуговування готової продукції.

*Концепція ланцюжка цінностей* – це всебічний і цілісний підхід до формування та управління витратами, який пропонує сукупно враховувати механізми понесення та створення витрат діяльності компанії, починаючи від первинних джерел сировини і закінчуючи готовою продукцією або послугами, отриманими кінцевими користувачами. Також такий поділ діяльності підприємства на стратегічні елементи і процеси дає змогу визначити складові витрат, так як вони незмінно присутні в кожній ланці. Розподіл витрат і активів підприємства за ланками ланцюжка цінності дозволяє кількісно оцінити кожне з них, адже, якщо ланки ланцюжка пов'язані між собою, то і їх витрати теж взаємозалежні. При виконанні кожної операції при виробництві продукції до кінцевого результату додається певна цінність, тобто вартість, яка накопичується і складає ціну, яку буде сплачувати кінцевий споживач.

Ланцюжок цінностей є інструментом аналізу всіх джерел, які потенційно надають цінність споживачам. Концепція ланцюжка цінностей припускає, принаймні, чотири напрямки збільшення прибутку: зв'язок з постачальниками, зв'язок зі споживачами, технологічні зв'язки всередині ланцюжка цінностей одного підрозділу підприємства, зв'язки між ланцюжками цінностей підрозділів усередині підприємства. В рамках цього підходу створюється можливість

проаналізувати й обґрунтувати, як збільшення витрат у процесі одного виду економічної діяльності, може призвести до зниження загальних витрат. Яскравим прикладом такого рішення є установка комп'ютерної системи обліку та звітності, яка шляхом автоматизації великої кількості облікових і звітних операцій скорочує загальні та адміністративні витрати підприємства в цілому.

*Концепція альтернативних витрат.* Ухвалення будь-якого рішення фінансового характеру в більшості випадків пов'язано з відмовою від якогось альтернативного варіанту. Альтернативні витрати (або альтернативна вартість) являють собою вартість, пов'язану з конкретним вибором, вимірювану з точки зору найкращою упущеною можливістю. Іншими словами, альтернативні витрати – це вартість, якій економічні агенти знаходять найкращу альтернативу, ігноруючи її при здійсненні вибору. Альтернативні витрати, звані також ціною втрачених можливостей, визначаються як вигода, упущена в результаті вибору одного з варіантів дій і відмови від інших можливих варіантів. Рівень прибутку або доходу, упущений в результаті прийняття конкретного способу дії, називається альтернативною вартістю. У деяких ситуація, пов'язаних з прийняттям рішення, альтернативні витрати є релевантними, і необхідно пам'ятати про їх існування при оцінці будь-якої з таких ситуацій.

*Концепція трансакційних витрат* визрівала у 30-х рр. ХХ ст. у рамках «нового інституціоналізму». Як самостійна тема проблематика трансакційних витрат заявляє про себе у 60-70-х рр. у США і Західній Європі і пов'язана в першу чергу з іменами двох економістів: Р. Коуза й О. Вільямсона.

Категорія трансакційних витрат розуміється гранично широко і використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, угодами короткострокового і довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення і припускають просте взаєморозуміння сторін.

*Концепція ABC* формалізує облік і аналіз витрат за видами діяльності у частині розподілу накладних витрат на конкретні товари, роботи й послуги. В основі концепції ABC лежить економічний розрахунок реальної собівартості продукції, робіт, послуг.

Найбільш ефективно концепція ABC реалізується у тих випадках, коли з накладних витрат виділяються витрати стратегічного характеру (дослідження й розробки, маркетингу і збуту), і витрати розглядаються в повному обсязі незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного ланцюжка цінностей.

*Концепція стратегічного позиціонування* була заявлена у 90-х рр. відомими у США експертами зі стратегічного використання інформації про витрати Дж. Шанком і В. Говіндараджаном. Автори по новому розставляють акценти у бухгалтерському й управлінському обліку і застосовують інформацію про витрати для розробки стратегії компанії на шляху досягнення конкурентних переваг.



## 1.2. Роль та значення управління витратами в системі менеджменту підприємства

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.

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

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.

*Управління витратами* – 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 виробництво, 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.

### **1.3. Функції управління витратами**

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.

#### **1.4. Принципи управління витратами**

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.

## ТЕМА 2

### ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ, ВИДИ ТА ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ

- 2.1. Сутність категорії «витрати»
- 2.2. Класифікація витрат для цілей управління
- 2.3. Групування витрат за економічними елементами
- 2.4. Адміністративні витрати
- 2.5. Витрати на збут
- 2.6. Операційні витрати, не пов'язані з виробничою діяльністю
- 2.7. Витрати підприємства не пов'язані з операційною діяльністю

#### 2.1. Сутність категорії «витрати»

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).

Нормативно-правова база, на основі якої здійснюється регулювання питань щодо формування витрат підприємства:

- Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (зі змінами і доповненнями).

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами).

- Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI (із змінами).

- Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР (із змінами).

- Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР (із змінами).

- Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 № 1058-IV

- Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105-XIV (із змінами).

- Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 № 1533-III (із змінами).

- Закон України «Про страхування» від 07.03.1996 № 85/96-ВР (із змінами).

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 (із змінами).

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246 (із змінами).

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Наказ МПП N 373 від 09.07.2007.

- Наказ N 573 від 31.12.2010 р. Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт тощо.

*Визнання витрат* (згідно П(С)БО 16 «Витрати»:

- витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

- витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;

- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

- якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

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

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

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

- погашення одержаних позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають попередньо наведеним ознакам;

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

- балансова вартість валюти.

## 2.2. Класифікація витрат для цілей управління

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, непрямі 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.

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

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

*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.

*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) втрат, 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.

$$СРП = ЗГП_n + СВП - ЗГП_k, \quad (2.1)$$

де:

*СРП* - собівартість реалізованої продукції;

*ЗГП<sub>n</sub>* - запаси готової продукції на початок періоду;

*СВП* - собівартість виробленої продукції;

*ЗГП<sub>k</sub>* - запаси готової продукції на кінець періоду.

$$СВП = ЗНВ_n + ВВ - ЗНВ_k, \quad (2.2)$$

де:

*СВП* - собівартість виробленої продукції;

*ЗНВ<sub>n</sub>* - залишок незавершеного виробництва на початок періоду;

*ВВ* - витрати на виробництво впродовж періоду;

*ЗНВ<sub>k</sub>* - 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.

### **2.3. Групування витрат за економічними елементами**

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

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 загальнообов'язкове державне соціальне страхування, 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.

## **2.4. Адміністративні витрати**

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і управління підприємством, які включають:

- витрати на утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (оплата праці персоналу, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством; інші грошові і матеріальні виплати згідно з Положенням про оплату праці, колективним договором; відрахування на соціальні заходи);
- витрати на службові відрядження;
- представницькі та організаційні витрати;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (матеріали на утримання будинків, опалення, освітлення, вивіз сміття, профдезинфекція, охорона майна);
- витрати на професійні послуги (юридичні, експертні оцінки майна, аудиторські та інші послуги);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телексі, факс, Інтернет тощо);
- амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати за податками та цільовими платежами загальногосподарського характеру: податки, збори та інші, передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, що включаються у виробничі витрати; інші обов'язкові збори й платежі, передбачені чинним законодавством;

- витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку (окрім витрат при прийомі платежів від населення тощо);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- інші витрати загальногосподарського призначення: витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; оренду електронно-обчислювальних машин; передплату періодичних професійних видань та інші, що не були включені до вищевказаних статей.

Адміністративні витрати не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

## **2.5. Витрати на збут**

У господарській діяльності виробничого підприємства основними питаннями є постачання, виробництво і збут (реалізація) готової продукції. Остання має на увазі закінчені виробництвом на даному підприємстві вироби, роботи і послуги, що можуть бути запропоновані на ринку як товари.

Робота підприємств у нових економічних умовах передбачає реструктурування всіх функціональних сфер діяльності господарюючих суб'єктів, але головним чином це стосується сфери збуту готової продукції. За наявності жорстокої конкуренції головне завдання системи управління збутом - забезпечити підприємство найкращою часткою ринку, зберегти позиції на ньому та досягти переваги над конкурентами.

Збут продукції необхідно розглядати під принципово іншим кутом зору – крізь призму ринкового попиту та пропозиції. Для виживання в ринкових умовах вітчизняні товаровиробники повинні виробляти те, що продається, а не продавати те, що вони виробляють.

Розробка системи управління витратами на збут продукції забезпечить підприємству міцну конкурентну позицію на ринку в сучасних умовах господарювання. Крім того, оптимізація витрат на збут сприяє стійкому збуту продукції, що особливо важливо в умовах ринкової економіки.

До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

1) витрати на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані зі збутом продукції:

- на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на оплату службових відряджень;
- витрати на матеріали, канцелярські товари тощо;

2) витрати на утримання, ремонт та експлуатацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції:

- на технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів та нематеріальних активів;
- відрахування на соціальні заходи;
- вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії;
- амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;
- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативну оренду основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи;

3) витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції:

- на відшкодування транспортних, перевалочних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;
- на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;

4) фактичні витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні заміни проданих товарів, (якщо на підприємстві не створювався резервний фонд):

- на утримання персоналу, що забезпечує нормальну експлуатацію виробів у споживача у межах встановленого терміну служби (інструктажі, технічне обслуговування, налагодження, перевірка правильності використання виробу тощо);
- на гарантійний ремонт (обслуговування) проданих товарів, якщо передбачено умовами реалізації продукції;
- на утримання гарантійних майстерень.

5) витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетинг) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством:

- на розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо);
- на розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки;
- на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;
- на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів;
- на виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо

(в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентаря);

- на зберігання та експедирування рекламних матеріалів;
- на оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок-продажу, включаючи відрядження працівників підприємства на виставку продукції підприємства;
- на уцінку продукції, що повністю або частково втратила первинну якість за час експонування у вітринах;
- на проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства;
- на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями;
- на придбання літератури інформаційного характеру для дослідження ринку;

б) інші витрати пов'язані зі збутом.

Витрати на пакування готової продукції включаються до витрат на збут продукції, якщо пакування готової продукції проводиться після її здавання на склад. Якщо пакування продукції (згідно з установленим технологічним процесом) проводиться в цехах до здавання її на склад готової продукції, вартість тари включається до виробничої собівартості продукції (до відповідних статей калькуляції або до комплексної статті, якщо тара виготовляється окремо від виробів).

Витрати на збут не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

## **2.6. Операційні витрати, не пов'язані з виробничою діяльністю**

У процесі виробничої діяльності на підприємстві виникають витрати, які формуються собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), виробничою собівартістю виготовленої продукції, адміністративними витратами та витратами на збут. Крім цих витрат на підприємстві формуються інші операційні витрати, які не пов'язані безпосередньо з операційною діяльністю.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка визначається шляхом перерахунку в національну грошову одиницю України відповідно чинного законодавства за курсом національного Банку України (75%) та Міжбанківській валютній біржі (25 %) на дату продажу, плюс витрати пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;

- втрати від знецінення запасів;
- нестачі і втрати від псування цінностей, які визначаються вартістю повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів, які списуються на витрати. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу доходів;
- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на виплату матеріальної допомоги та утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Витрати, які безпосередньо не пов'язані з виробничою діяльністю покриваються за рахунок інших операційних доходів та валового прибутку підприємства або збільшують збиток від операційної діяльності.

## **2.7. Витрати підприємства не пов'язані з операційною діяльністю**

Витрати підприємства, крім операційної діяльності, формуються також в процесі фінансової та інвестиційної діяльності, надзвичайних подій, а також внаслідок сплати податку на прибуток, дивідентів і податку на додану вартість.

До фінансових витрати відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- собівартість реалізованих необоротних активів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій
- витрати на ліквідацію необоротних активів( розбирання, демонтаж);
- залишкова вартість ліквідованих,(списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

Надзвичайні витрати – це витрати від стихійного лиха (повені, землетрусу, граду тощо) та техногенних катастроф і аварій.

Податок на прибуток визначається витратами за податковою декларацією.

Податок на додану вартість – це сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету.

Дивіденди – платіж, який проводиться юридичною особою на користь власників корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв'язку з розподілом частини її прибутку.



## ТЕМА 3

### ПОВЕДІНКА ВИТРАТ І ФАКТОРИ, ЩО ЇЇ ВИЗНАЧАЮТЬ

- 3.1. Витратоутворюючі чинники та їх характеристика
- 3.2. Зв'язок витрат з обсягом виробництва. Змінні та постійні витрати
- 3.3. Методи визначення функції витрат

#### 3.1. Витратоутворюючі чинники та їх характеристика

*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.3.1)

Таблиця 3.1

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.

#### 3.2. Зв'язок витрат з обсягом виробництва. Змінні та постійні витрати

Для опису поведінки витрат використовують терміни: змінні витрати, постійні витрати, на півзмінні 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 поводять себе наступним чином (рис.3.1-3.2):

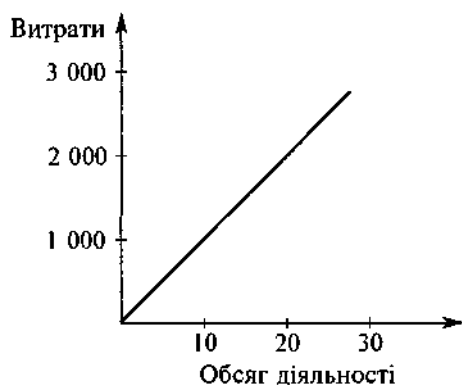


Рис.3.1. Загальні змінні витрати

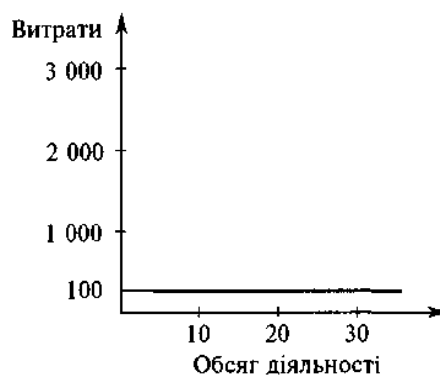


Рис.3.2. Змінні витрати на одиницю продукції

Типовим прикладом змінних витрат є прямі матеріальні витрати, відрядна зарплата, енергія для роботи устаткування, паливо 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.3.3-3.4):

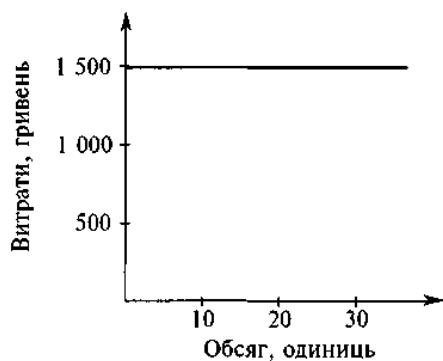


Рис.3.3. Загальні постійні витрати

Співвідношення змінних і постійних витрат показує частку сукупних витрат на підтримання виробничого потенціалу в стані готовності, а також ступінь реакції прибутку на динаміку обсягу виробництва і продажу. Чим більшою є частка постійних витрат у загальній їх величині, тим більший обсяг виробництва забезпечує його беззбитковість і тим суттєвішою є реакція прибутку на зміну обсягу виробництва і продажу продукції.

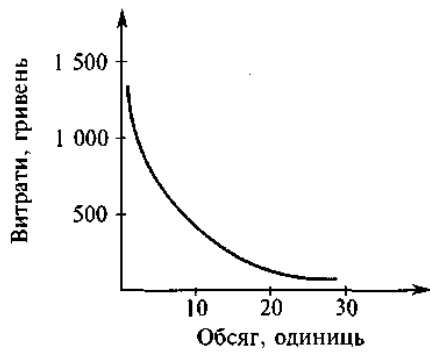


Рис.3.4. Постійні витрати на одиницю продукції

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

Напівзмінні витрати поведуть себе наступним чином (рис.3.5-3.6).



Рис.3.5. Поведінка витрат на матеріали за умови отримання знижки

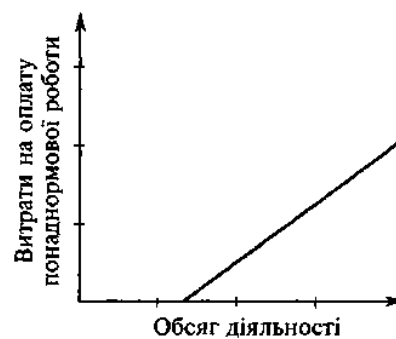


Рис.3.6. Поведінка витрат на оплату понаднормової роботи

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.

Змішані витрати поведуть себе наступним чином (рис.3.7).

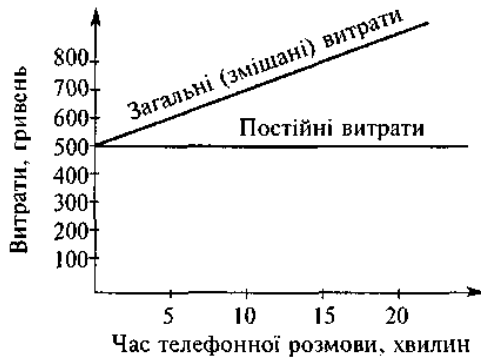


Рис.3.7. Поведінка змішаних витрат

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.3.8).

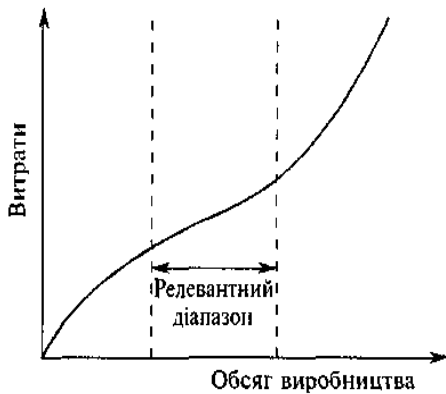


Рис.3.8. Поведінка змінних витрат і релевантний діапазон

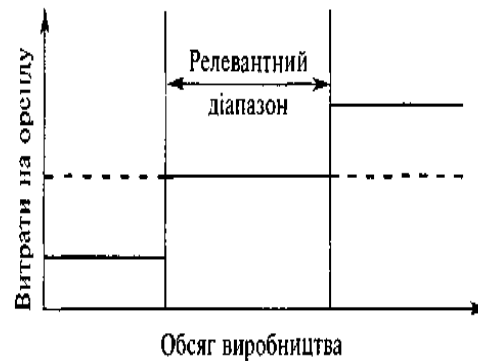


Рис.3.9. Поведінка постійних витрат і релевантний діапазон

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.3.9).

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.3.10).



Рис.3.10. 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.

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.

### 3.3. Методи визначення функції витрат

*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:

$$Y = a + b*x, \quad (3.1)$$

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 3.2

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:

$$Y = 355 + 149,2 * x, \quad (3.2)$$

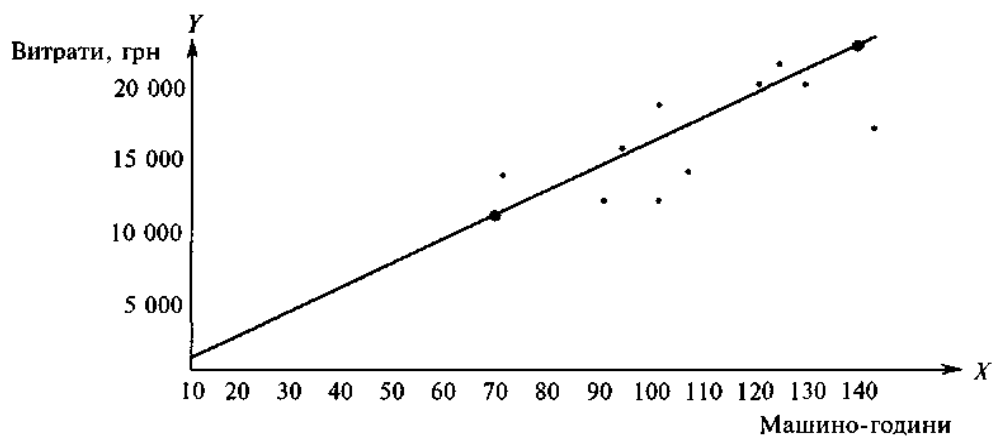


Рис.3.11. Лінія функції витрат, визначена методом вищої—нижчої точки

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

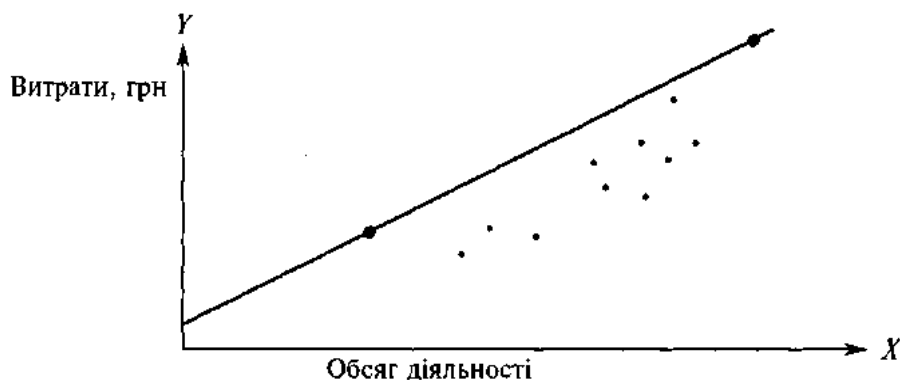


Рис. 3.12. Пастка методу вищої—нижчої точки

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:

$$Y = a + b \cdot x \quad (3.3)$$

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:

$$Y = a + b_1 \cdot x_1 + b_2 \cdot x_2 + \dots + b_i \cdot x_i \quad (3.4)$$

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.

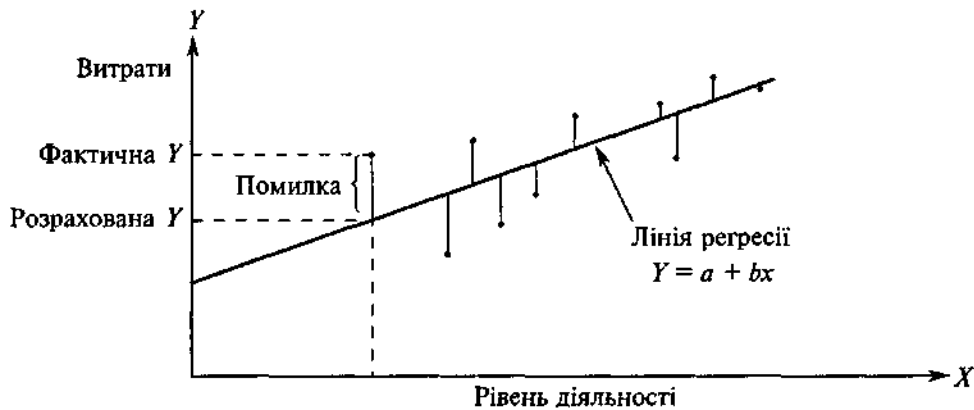


Рис.3.13. Концепція найменших квадратів

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

$$\begin{cases} \sum Y = n \cdot a + b \sum X \\ \sum X \cdot Y = a \cdot \sum X + b \sum X^2 \end{cases} \quad (3.3)$$

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 3.4

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:

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

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

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

Таким чином лінійну регресію можна описати так:

$$Y = 4\ 528 + 103 \cdot x, \quad (3.6)$$

Метод найменших квадратів дає більш математично точний результат, ніж графічний, або метод вищої та нижчої точки. Але і він не позбавлений вад:

- по-перше, як і попередні методи він передбачає лінійну поведінку витрат (рівняння  $y = a + bx$  являє собою формулу графіка прямої лінії);
- по-друге, прогнози, як і раніше, будуються на основі аналізу минулої діяльності, що не завжди точно відповідає вимогам, які ставляться перед такою інформацією.

*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 3.5

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:

$$a = \frac{Y_0 \cdot X_1 - Y_1 \cdot X_0}{X_1 - X_0} \quad (3.7)$$

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:

$$Y = 3\,998 + 107,7 \cdot X \quad (3.8)$$

Окрім розглянутих методів виокремлюють й інші методи визначення функції витрат, наприклад метод технологічного (інженірінгового) аналізу та метод аналізу рахунків.

*Метод технологічного (інженірінгового) аналізу* передбачає визначення функції витрат шляхом аналізу організаційно-технологічних процесів, які призводять до виникнення витрат та пов'язаних з ними результатів діяльності. Його основна перевага полягає в тому, що він забезпечує найточніші прогностичні значення витрат порівняно з іншими методами, що розглянуті вище. Застосування технологічного аналізу особливо ефективно в тих виробництвах, де існує тісний зв'язок між використаними ресурсами та одержаними результатами і відповідно де з достатньою впевненістю можна передбачити результати діяльності, що будуть одержані за заданими вхідними ресурсами, які досить легко оцінити заздалегідь.

Перевагою даного методу є і той факт, що він дає можливість визначати оцінку майбутніх витрат навіть за відсутності статистичних даних, зокрема у випадку необхідності оцінки витрат на виробництво нової продукції. Це єдиний метод оцінки витрат, зорієнтований на майбутні операції і не потребує вивчення минулої діяльності.

Разом з тим метод технологічного аналізу має і певні вади, які полягають, передусім, у надзвичайній складності оцінки витрат, що потребує спеціальних знань та досвіду у галузі операційних досліджень або технології виробництва. А спрямованість визначення оцінки витрат на майбутнє не завжди може привести до точних результатів.

Майже протилежним з позицій методологічної точності є *метод оцінки на основі аналізу рахунків*. Цей метод передбачає підхід до оцінки витрат на основі вивчення і використання даних бухгалтерських рахунків. Рахунки за попередні періоди досліджують стосовно кожного виду витрат, які потрібно оцінити щодо їх класифікації на постійні та змінні. На основі моделі поведінки

витрат у минулому й досягнутого рівня ділової активності підприємства визначають ступінь залежності витрат відносно зміни обсягу діяльності, що дає можливість виділити змінні та постійні витрати.

Минулу оцінку витрат коригують на кумулятивні темпи інфляції, обсяг випуску, інші параметри діяльності, щоб одержана таким чином оцінка відображала перспективні умови. Цей метод оцінки широко використовується на практиці.

## **ТЕМА 4**

### **МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЧИСЛЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)**

4.1. Калькулювання виробничої собівартості виготовленої та визначення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

4.2. Методи та способи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

4.3. Особливості системи калькулювання за неповними (змінними) витратами

4.4. Розподіл накладних витрат на основі аналізу діяльності

4.5. Розподіл непрямих витрат на виробництво спільних продуктів

#### **4.1. Калькулювання виробничої собівартості виготовленої та визначення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)**

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.

У залежності від періоду формування витрат 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* – це узагальнене значення індивідуальних собівартостей, вона становить основу ринкової ціни і характеризує середні витрати за видом економічної діяльності.

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, поза виробничі 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 поза виробничі (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;

$\Delta C$  – зміна собівартості в плановому (прогнозованому) періоді під впливом  $j$ -го фактора.

Зміна собівартості під впливом організаційно-технічних факторів  $\Delta C_{OT}$  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  $C_{mp}$  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:

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

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

$C_{y.p.б.}$  – абсолютна сума умовно-постійних витрат у базовому періоді;

$P_b, P_{y.p.}$  – 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.

*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 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 загально виробничого 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.

## 4.2. Методи та способи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

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

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

Виділяють такі *методи та способи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)*:

1) *за об'єктом калькулювання:*

- позамовний;
- попередільний;
- попроцесний;
- післяопераційний;

2) *за способом розрахунку*

- прямого розрахунку;
- розрахунково-аналітичний;
- нормативний;
- параметричний;
- виключення витрат;
- коефіцієнтний;
- комбінований;

*Позамовний метод калькулювання (калькулювання за окремими замовленнями).* Позамовна калькуляція витрат акумулює витрати за окремими роботами, підрядами чи замовленнями. Такий метод калькуляції застосовується тоді, коли продукція виготовляється окремими партіями чи серіями, або коли вона виготовляється у відповідності з технічними умовами замовника.

При позамовному методі об'єктом обліку і калькулювання є окреме виробниче замовлення, створюване на певну кількість продукції. В замовленні вказується назва продукції, що підлягає виготовленню і кількість; терміни виконання замовлення; відділи, що беруть участь в його виконанні. Планова собівартість визначається сумою всіх витрат виробництва на термін виконання замовлення. Відповідно звітна калькуляція складається після виконання робіт за замовленням.

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. За замовленням 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.

*Попередільний метод калькулювання (калькулювання за окремими переділами).* Попередільний метод калькулювання застосовується у виробництвах, де технологічний процес виготовлення продукції складається з окремих стадій - переділів. Кожний переділ, за винятком останнього, представляє собою закінчену фазу обробки сировини, в результаті якої підприємство одержує напівфабрикат власного виробництва. Калькулювання собівартості при використанні попередільного методу здійснюється таким чином: прямі витрати відображаються по кожному переділу окремо, вартість початкової сировини включається в собівартість продукції першого переділу, собівартість кінцевого продукту складає суму витрат всіх переділів.

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

Попроцесний метод калькулювання використовується у виробництвах із простим технологічним процесом і стійкою номенклатурою виробів. Особливістю цього методу є те, що витрати на виробництво узагальнюються в цілому за процесом і діляться на кількість випущеної продукції.

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. Попроцесний метод калькулювання поділяється на два варіанти: однопроцесний і багатопроцесний. При однопроцесному варіанті калькулювання всі виробничі витрати звітного періоду повністю відносяться на випущену продукцію, внаслідок відсутності 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. Багатопроцесний варіант калькулювання передбачає розподіл витрат між видами продукції і визначення собівартості продукції та

ефективності роботи окремих виробничих підрозділів. У такому разі облік організовують за кожним видом 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.

*Післяопераційна калькуляція.* Післяопераційна калькуляція відноситься до так званих змішаних систем калькулювання, що займають проміжне положення між позамовним і попроцесним методами. При післяопераційному калькулюванні для обліку матеріалів береться методика позамовного методу, а для обліку заробітної плати і загальновиробничих витрат – попроцесного методу.

*Метод прямого розрахунку.* Метод прямого розрахунку передбачає визначення собівартості одиниці продукції шляхом розподілу загальної суми витрат на кількість виробленої продукції. Метод прямого розрахунку застосовується переважно на підприємствах, що виробляють однорідну продукцію, тому сфера застосування його обмежена, оскільки підприємств, що виробляють продукцію одного виду, небагато. Частіше на практиці застосовується його модифікація – розрахунково-аналітичний метод калькулювання.

*Розрахунково-аналітичний метод.* Розрахунково-аналітичний метод калькулювання передбачає визначення прямих витрат на одиницю продукції на основі норм витрат, а непрямих витрат – пропорційно ознаці, встановленій у галузі. До таких ознак відносять кількість та вартість основного виробничого матеріалу, прямі витрати робочого часу, основна заробітна плата виробничих робітників, машино-години роботи техніки та обладнання.

*Нормативний метод.* Нормативний метод калькулювання ґрунтується на нормах і нормативах використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів. Найбільш широко застосовується в галузях з виробництвом однорідної продукції і чітко налагодженим плануванням при складанні калькуляцій на нові види продукції.

Використання нормативного методу передбачає наявність нормативів витрат, що дають змогу до початку виробничого процесу скласти нормативну калькуляцію собівартості продукції, а після його закінчення визначати фактичну собівартість. В нормативному методі цінним є не методика розрахунку собівартості продукції, а можливість контролю за формуванням собівартості на основі документування відхилень і змін норм. При співставленні фактичних витрат на виробництво одиниці продукції з нормативними витратами створюється система контролю. Однак, існує проблема, яка полягає у визначенні норм витрат за їх основними видами, місцями виникнення або іншими класифікаційними ознаками таким чином, щоб вони орієнтували підприємство на перспективу, досягнення конкурентоспроможності в ринковому середовищі, тобто норми і нормативи за всіма видами витрат на виробництво повинні бути прогресивними.

*Параметричний метод.* Параметричний метод застосовується при калькулюванні однотипних, але різних за якістю виробів. Параметричний метод ґрунтується на встановленні закономірності зміни витрат залежно від зміни параметрів, що визначають якість продукції. Цей метод дозволяє визначити витрати на поліпшення якісних параметрів продукції.

*Спосіб виключення витрат.* При способі виключення витрат в продукції, отриманій в результаті комплексної переробки сировини, один вид вважається головним, а інші – побічними. Із загальних витрат на переробку сировини виключають вартість побічної продукції, а суму, що залишилася, відносять на собівартість основної продукції.

*Коефіцієнтний метод.* Коефіцієнтний метод заснований на використанні коефіцієнтів при розподілі комплексних витрат між отриманими продуктами. Одному з продуктів привласнюється коефіцієнт 1, а інші прирівнюються до нього залежно від вибраної ознаки (ваги продукції, відпускних цін на продукцію, змісту органічних речовин).

*Комбінований спосіб.* Комбінований спосіб представляє собою поєднання двох вище названих способів. Розрахунок здійснюється у декілька етапів:

1. Продукція ділиться на основну і побічну.
2. Побічна продукція виключається із загальних витрат у відсотках до витрат на переробку всієї сировини.
3. Сума витрат, що залишилася після виключення, розподіляється між основними видами продукції відповідно до коефіцієнтів.

#### **4.3. Особливості системи калькулювання за неповними (змінними) витратами**

*Калькулювання змінних витрат* – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат.

У системі калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут та ін.), а й постійні виробничі витрати розглядають як

витрати періоду і списують за рахунок прибутку. До собівартості незавершеного виробництва і готової продукції включають лише змінні виробничі витрати. Система калькулювання змінних витрат дає змогу визначити маржинальний дохід, широко застосовуваний для аналізу прибутковості і прийняття управлінських рішень.

Директ-костінг (Direct-costing) – є системою управлінського обліку, що передбачає поділ витрат виробництва на постійні і змінні, тобто системою обліку прямих витрат. Вона дозволяє визначити залежність між витратами, обсягом виробництва і прибутком ще до початку виробництва продукції, а тому вона використовується для прогнозування витрат і результатів.

При здійсненні калькулювання основна увага приділяється управлінню постійними витратами і калькулювання собівартості продукції за обмеженими витратами.

Головна особливість системи директ-костінг полягає у тому, що собівартість продукції (робіт, послуг) обліковується і планується тільки за змінними витратами. Постійні витрати обліковуються на окремому рахунку і з визначеною періодичністю списуються на фінансові результати.

На рис.4.1. наведено структурно-логічну схему калькулювання за неповними (змінними) витратами.

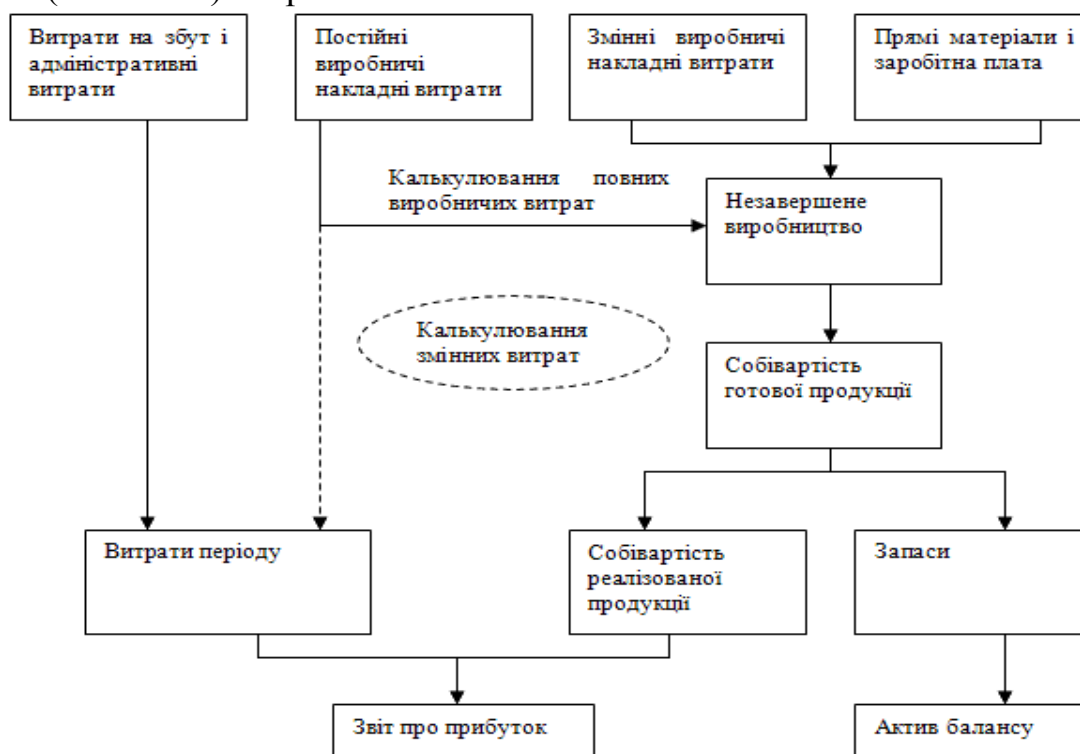


Рис.4.1. Структурно-логічна схема калькулювання за неповними (змінними) витратами.

Особливість директ-костінг – складання звіту про доходи і витрати за методом маржинального доходу.

1. Визначають обсяги реалізації та змінні витрати.



2. Розраховують маржинальний дохід (різниця між обсягом реалізації і змінними витратами).
3. Визначають постійні витрати
4. Розраховують чистий дохід (різниця між директ-костінг і постійними витратами).

*Проста модель директ-костінг:*

Дохід від реалізації – Заг змінні витрати = МД – Постійні витрати = Чистий прибуток (збиток).

*Розвинена модель директ-костінг:*

Дохід від реалізації – ЗВ = МД – Постійні прямі витрати = Сегментний прибуток (збиток) – Постійні непрямі витрати = Чистий прибуток (збиток).

*Переваги обліку за системою директ-костинг:*

- фінансовий результат підприємства та окремих видів продукції не залежить від вибору методу розподілу постійних витрат;
- можливість порівняння собівартості різних періодів тільки в частині релевантних витрат, в результаті – зміна структури підприємства і пов'язані з цим нерелевантні, непідконтрольні витрати не впливають на результат порівняння;
- врахування характеру поведінки витрат залежно від обсягу реалізації продукції;
- ринок перебуває в постійній динаміці й важливо уявляти, як саме працює в цей момент часу той або інший структурний підрозділ.

Система директ-костинг дозволяє вирішувати ці проблеми й управляти підприємством, основується не на загальному прибутку або обороті, а на маржинальному прибутку.

Тобто, головна перевага системи директ-костинг - можливість управляти витратами підприємства на основі їх розподілу на постійні та змінні. Це дозволяє вирішувати такі завдання управління витратами, як:

- визначення нижньої межі ціни продукції або замовлення (відповідає змінним витратам);
- порівняльний аналіз прибутковості різних видів продукції;
- визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції;
- вибір між власним виробництвом продукції або послуг і їх закупівлею на стороні;
- вибір оптимальної з економічної точки зору технології виробництва;
- визначення точки беззбитковості і запасу фінансової стійкості підприємства тощо.

*Недоліки системи обліку «директ-костинг»:*

- відсутній розрахунок повної собівартості продукції, необхідний для визначення ефективності виробництва певного виду продукції та оцінки перспективності виробництва нових видів;
- занижується собівартість запасів незавершеної і готової продукції;

- існує складність розподілу витрат на постійні та змінні за рахунок залежності їх від тривалості періоду виробництва і аналізованого діапазону обсягів випуску.

#### **4.4. Розподіл накладних витрат на основі аналізу діяльності**

*Калькулювання на основі діяльності* це система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (робіт, послуг), виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності.

Дана система зародилася на початку 80-х рр.. ХХ ст. В країнах США та європейських країнах. Суть системи полягає в тому, що розробляється новий підхід до поняття повних витрат. На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом «продукція споживає ресурси», калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція споживає діяльність (виробничі процеси, операції), а діяльність споживає певні ресурси. При цьому накладні витрати, що традиційно вважалися постійними, розглядають як довготермінові змінні витрати, зміна яких пов'язана зі зміною відповідних чинників, відмінних від обсягу виробництва.

Суть системи полягає в тому, що на певні види продукції списуються прямі витрати, а непрямі витрати групуються і відносяться тільки на ті види продукції, що споживають відповідні виробничі процеси. Для кожного виду непрямих витрат може бути обрана своя база розподілу (заробітна плата, площа цеху, машино-години роботи обладнання).

В вітчизняній практиці ці витрати (непрямі) списуються

- витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання;
- витрати на підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції;
- загальновиробничі витрати.

Дані витрати можуть розподілятися на конкретні види продукції.

*Особливості калькулювання собівартості продукції комплексних виробництв.*

Виробництво вважається комплексним, якщо в одному технологічному процесі одночасно виготовляється декілька (або один) основних продуктів та побічна продукція і відходи.

Калькулюється тільки основна продукція, побічна продукція та відходи оцінюються за встановленими методами (оцінка відходів > 2 видів).

Розрізняють багатопродуктове комплексне виробництво та однопродуктове.

Процес калькулювання в комплексних виробництвах потребує вирішення ряду методологічних питань, пов'язаних з розрахунком собівартості, а саме:

- методи оцінки попутних продуктів;
- методи оцінки відходів;
- розподіл загально виробничих витрат (між основною та побічною продукцією або між основними продуктами);
- розподіл виробничої собівартості між основними продуктами.

#### 4.5. Розподіл непрямих витрат на виробництво спільних продуктів

У деяких видах діяльності результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів. Виробництво, в якому з однієї сировини і в єдиному технологічному процесі отримують декілька видів продукції, називають *комплексним*.

Продукти, які отримані з однієї сировини і в результаті одного технологічного процесу називають спільно виробленими продуктами або спільними продуктами.

*Спільні продукти* – продукти, що мають відносно високу вартість продажу й не можуть бути окремо ідентифіковані до точки розділення.

*Точка розділення* – точка технологічного процесу, в якій є можливість відокремити спільні продукти.

*Побічні продукти* – продукти, що мають низьку вартість продажу порівняно зі спільними продуктами.

*Відходи* – продукти, що мають мінімальну (часто нульову) вартість продажу

*Спільні витрати* – витрати одного процесу в результаті якого одночасно виробляється кілька продуктів.

*Методи розподілу спільних витрат:*

1) на основі фізичного обсягу:

- метод натуральних одиниць;

2) на основі ціни продажу:

- метод вартості продажу;

- метод чистої вартості реалізації;

- метод валового прибутку.

*Метод натуральних одиниць.* Це метод розподілу спільних витрат пропорційно натуральному обсягу виробництва спільних продуктів.

*Метод вартості продажу.* Це метод розподілу спільних витрат пропорційно доходу від продажу кожного спільного продукту.

*Метод чистої вартості реалізації.* Це метод розподілу спільних витрат пропорційно чистій вартості реалізації спільних продуктів у точці розділення, тобто пропорційно вартості реалізації напівфабрикатів.

*Метод валового прибутку.* Сутність методу полягає у тому, що спільні витрати розподіляють таким чином, щоб частка прибутку була однаковою для кожного окремого продукту.

При складанні планової калькуляції продукції комплексного виробництва собівартість одиниці продукції, при необхідності, може бути визначено способом розподілу витрат пропорційно спеціально встановлених коефіцієнтів.

Розподіл витрат комплексного виробництва здійснюється у наступній послідовності:

1) визначають умовну кількість кожного продукту, для чого натуральну кількість кожного продукту множать на коефіцієнт розподілу;

2) визначають умовну кількість виготовленої продукції, для чого попередні результати розрахунку сумують;

3) визначають витрати на одну умовну одиницю, для чого загальну суму виробничих витрат усієї випущеної продукції ділять на її умовну кількість;

4) визначають виробничу собівартість кожного виду продукції, для чого витрати на одну умовну одиницю множать на кількість умовних одиниць кожного виду продукції.

## **ТЕМА 5**

### **ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛІВ**

5.1. Основні критерії розподілу непрямих витрат

5.2. Ставка розподілу непрямих витрат

5.3. Методи розподілу витрат обслуговуючих підрозділів

#### **5.1. Основні критерії розподілу непрямих витрат**

Одним із найважливіших аспектів управління витратами є питання розподілу виробничих витрат за різноманітними елементами підприємства. В якості елемента (сегменту) можуть виступати продукція, структурні підрозділи, види виробництва, 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.

## **5.2. Ставка розподілу 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 (трудоємність 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.

### **5.3. Методи розподілу витрат обслуговуючих підрозділів**

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.

## ТЕМА 6

### ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВІДТВОРЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

- 6.1. Поняття зносу та амортизації основних засобів
- 6.2. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації
- 6.3. Методика розрахунку амортизації основних засобів
- 6.4. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів та витрати ремонтно-технічного обслуговування
- 6.5. Визначення вартості об'єктів амортизації

#### **6.1. Поняття зносу та амортизації основних засобів**

Для здійснення господарської діяльності підприємству необхідні необоротні матеріальні та нематеріальні активи. При використанні цих активів виникають витрати, пов'язані із втратою ними первісної (переоціненої) вартості та їх поліпшенням.

*Первісна вартість* (ПВ) – це історична (фактична) собівартість у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних матеріальних і нематеріальних активів.

*Переоцінена (відновна) вартість* (ВВ) – це вартість необоротних активів після їх переоцінки або індексації.

*Відновна вартість*, на відміну від первісної, включає результати переоцінки вартості основних фондів (індексацію первісної вартості), що проводилась за рішеннями уряду з метою активізації інвестиційних процесів, збільшення питомої ваги власних джерел фінансування капітальних вкладень та послаблення впливу індексації основних фондів на зростання цін.

На формування повної балансової і залишкової вартості основних засобів у сучасних умовах неоднозначне впливає багато факторів, до яких слід віднести методи і порядок проведення індексації основних засобів, нарахування і відшкодування цінкових податків, амортизації і зносу, списання витрат на ремонти тощо.

Облік зносу і амортизації основних засобів виходить з того, що будь-які об'єкти, які входять до складу основних фондів, можуть підпадати під вплив фізичного та морального зносу.

Амортизація означає поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів та матеріальних активів на собівартість продукції, що виготовляється, або робіт (послуг), що виконуються (надаються).

Амортизаційні відрахування – це не витрати готівкою у тому розумінні, що фірма не платить за амортизацію готівкою. Ці відрахування зменшують



суму оподаткованого доходу, а це створює додаткові грошові потоки для компанії. Грошовий потік фірми складається з суми чистого доходу і амортизаційних відрахувань.

Якщо амортизаційні відрахування ростуть, росте грошовий потік фірми, з'являється більше коштів для розширення справи.

Вартість основних засобів може щорічно індексуватися з метою елімінування впливу інфляції на обезцінювання капітальних активів підприємства.

Коефіцієнт індексації ( $K_i$ ) розраховується за формулою:

$$K_i = (I_{i-1} - 10) / 100, \quad (6.1)$$

де  $I_{i-1}$  – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення  $K_i$  не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

У складі необоротних матеріальних активів найбільшу питому вагу займають основні засоби.

*Первісна вартість основних засобів збільшується* на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта.

*Первісна вартість основних засобів зменшується* у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Визначення витрат підприємства, пов'язаних з використанням необоротних активів, здійснюють шляхом *розрахунку амортизації, тобто розподілу вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації)*.

Важливо підкреслити, що рівномірний розподіл вартості активу, який має назву витрати з амортизації, не має відношення до руху грошових коштів, на відміну від таких елементів витрат як матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, тощо. Амортизація не призводить до відтоку фінансових засобів, але як витрати амортизаційні відрахування відшкодовуються через виручку.

*Вартість, яка амортизується (AB), – первісна або переоцінена вартість за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.*

$$AB = PB(BB) - LB \quad (6.2)$$

*Ліквідаційна вартість (LB)* – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за

вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

На практиці при надходженні основних засобів буває важко або неможливо визначити їх ліквідаційну вартість. У такому випадку або, коли ліквідаційна вартість об'єкта становить несуттєву суму, звичайно вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю.

*Строк корисного використання (експлуатації) (n)* – очікуваний календарний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано)- очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

*Наприклад*, якщо підприємство придбало вантажний автомобіль первісною вартістю 80 тис. грн. і розраховує використовувати його протягом 8 років, після чого розібрати на запасні частини, сума яких, за попередньою оцінкою може скласти 4 тис. грн., а витрати, пов'язані з ліквідацією, можуть скласти 1 тис. грн., то сума, що амортизується, буде дорівнювати  $80 - (4 - 1) = 77$  тис. грн.

За об'єктами нематеріальних активів строк корисного використання не може бути встановлений більше ніж 20 років.

*Нарахування амортизації здійснюється* протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

*При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:*

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Амортизаційна політика є важливого складового господарської діяльності підприємства. Вона дає змогу альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичити потрібні фінансові ресурси і раціонально використовувати їх на потреби відтворення необоротних активів тощо.

За допомогою амортизації регулюється швидкість обороту основних засобів, інтенсифікується процес відтворення їх, реалізується технічна і виробнича політика на підприємстві.

## 6.2. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації

Основою забезпечення відтворення основних засобів є правильне нарахування і використання за призначенням амортизаційних відрахувань.

В Україні існує не тільки обліково-аналітична система формування та обліку амортизаційних витрат, яка регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 7 «Основні засоби», а й податкова система, що регулюється Податковим кодексом України.

Класифікаційний перелік груп основних засобів та інших необоротних активів у Податковому кодексі майже повністю дублює відповідні положення П(С)БУ №7. Однак до цього переліку не віднесені, зокрема, незавершені капітальні інвестиції.

За статтями Податкового кодексу України:

145.1. Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації.

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання  з них:	5
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10

група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові(нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

145.1.1. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом таких строків:

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права документа постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації.

*145.1.2.* Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

*145.1.3.* При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

*145.1.4.* Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в пункті 145.1 цієї статті.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації). Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості. Вибір методу амортизації має здійснюватись з урахуванням специфіки діяльності підприємства, від якої залежить очікуване використання об'єкта підприємством, передбачуваний фізичний і моральний знос.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) необхідно враховувати очікуване використання об'єкта амортизації з урахуванням його потужності або продуктивності.

### **6.3.Методика розрахунку амортизації основних засобів**

Розподіл вартості, що амортизується, протягом строку корисного використання (експлуатації) основних засобів здійснюється одним із методів амортизації.

Вибір методу амортизації має здійснюватись з урахуванням специфіки діяльності підприємства, від якої залежить очікуване використання об'єкта підприємством, передбачуваний фізичний і моральний знос.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) необхідно враховувати очікуване використання об'єкта амортизації з урахуванням його потужності або продуктивності.

Правильне встановлення строку корисного використання об'єкта основних засобів і застосування правильно обраного методу амортизації дає змогу одержати суми амортизаційних відрахувань, які відповідають реальному зменшенню основних фондів.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) *прямолінійного*, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

2) *зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) *прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби);

4) *кумулятивного*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивною коефіцієнта.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) *виробничого*, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячною обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Амортизація об'єктів груп 9, 12, 14, 15, нараховується за методами 1-5, що обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів

(списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

На основні засоби груп 1 та 13 амортизація не нараховується.

Метод амортизації об'єкта основних засобів може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів.

Методику розрахунку амортизації основних засобів розглянемо на прикладі.

*Приклад.* Підприємство придбало верстат первісною вартістю 33 000 гривень. Загальний розрахунковий можливий обсяг виробництва, визначений підприємством для даного верстата за строк корисного використання, становить у розмірі 160000 деталей. Ліквідаційна вартість верстата після закінчення нормативного строку його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 1 000 грн. Очікуваний строк корисного використання верстата складає 4 роки.

*Метод прямолінійного списання*

Найчастіше застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації, який побудований на припущенні, що основні засоби протягом експлуатаційного періоду зношуються рівномірно.

Відповідно до цього методу вартість об'єкта основних засобів, що амортизується, рівномірно списується (розподіляється) протягом строку його експлуатації на витрати господарської діяльності.

Розраховується він діленням амортизованої вартості на термін корисного використання об'єкта.

А оскільки амортизована вартість визначається як різниця між первісною та ліквідаційною вартістю то щорічні амортизаційні відрахування визначаються за формулою:

$$A_{річ} = AB : n = (ПВ - ЛВ) : n, \quad (6.3)$$

де  $A_{річ}$  – річна сума амортизації;  
 $n$  – термін корисного використання об'єкта.

*Переваги.* Застосування даного методу доцільно, якщо рівень експлуатації об'єкта основних фондів у кожному звітному періоді залишається незмінним, тобто він передбачає рівномірний спад економічної корисності об'єкта щорічно.

До переваг прямолінійного методу можна віднести простоту застосування.

Його доцільно використовувати для амортизації об'єктів основних фондів I групи.

*Недоліком* даного методу є те, що він не враховує інтенсивність використання основних засобів, тобто необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки експлуатації об'єкта.

*Приклад.* За вищенаведеними даними річні амортизаційні відрахування =  $(33\ 000 - 1\ 000) : 4 = 8\ 000$  грн.,

місячні =  $8000 : 12 = 666,67$  грн.

Норма річної амортизації =  $100,0\ \% : 4 = 25,0\ \%$ ,

а місячної =  $25,0\ \% : 12 = 2,08\ \%$ .

Нарахування амортизації протягом 4 років можна відобразити наступним чином (табл.6.1).

Таблиця 6.1

Розрахунок нарахування амортизації методом прямолінійного списання амортизаційної вартості

Рік	Сума амортизації (витрат), грн.		Накопичена амортизація, грн.	Залишкова вартість, грн.
	за рік	щомісяця		
1	8 000	666.67	8 000	25 000
2	8 000	666.67	16000	17000
3	8 000	666.67	24 000	9 000
4	8 000	666.67	32 000	1 000

Рівномірний метод нарахування амортизації застосовується в Україні для списання витрат на придбання нематеріальних активів за нормами, встановленими керівництвом фірми, виходячи з терміну корисного використання об'єктів нематеріальних активів.

*Прискорені методи амортизації*

Суть їх полягає в тому, що на початку експлуатації основних засобів, суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, нараховані наприкінці терміну служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять із того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють більш ефективно поки вони ще нові і мають високу продуктивність. Згодом витрати на ремонти збільшуються і наприкінці терміну експлуатації об'єкта є набагато вищими ніж на початку. Це призводить до того, що загальна сума витрат на ремонт і амортизаційні відрахування залишаються практично постійними протягом ряду років. У результаті корисність об'єктів основних засобів залишається однаковою протягом багатьох років.



При застосуванні прискореного методу амортизації індексація вартості основних засобів не проводиться.

*Метод зменшення залишкової вартості*

Суть методу зменшення залишкової вартості полягає у визначенні річної суми амортизації об'єкта основних фондів, виходячи з залишкової вартості такого об'єкта на початок звітного року.

Річна сума амортизації за таким методом визначається як добуток залишкової вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації:

$$A_{річ} = ЗВ(ПВ) \times N_{річ}, \quad (6.4)$$

де  $ЗВ(ПВ)$  – залишкова (первісна) вартість об'єкта;  
 $N_{річ}$  – річна норма амортизації.

Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість:

$$N_{річ} = \left(1 - \sqrt[n]{ЛВ : ПВ}\right) \times 100. \quad (6.5)$$

*Розрахунок.* Використовуючи дані нашого приклада, визначаємо:

Річна норма амортизації

$$N_{річ} = \left(1 - \sqrt[4]{1000 : 33000}\right) \times 100\% = 58,38 \%$$

Амортизаційні відрахування за весь період корисного використання об'єкта основних засобів розраховано в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Розрахунок нарахування амортизації за методом зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Сума амортизації (витрат), грн.		Накопичена амортизація, грн.	Залишкова вартість, грн.
		за рік	щомісяця		
1	33000 x 58,38 : 100	19265	1605	19265	13735
2	13735 x 58,38 : 100	8018	668	27283	5717
3	5 717 x 58,38 : 100	3337	278	30 620	2380
4	2380 x 58,38 : 100	1 380	115	32 000	1 000

Використання цього метода передбачає обов'язкове визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів. При використанні даного

методу існує можливість виникнення розбіжностей, при яких залишкова вартість наприкінці запланованого терміну експлуатації не буде дорівнювати ліквідаційній вартості. У зв'язку з цим підприємство може прийняти рішення про зміну терміну амортизації і доамортизувати частину вартості, що залишилася, або ж вважати залишкову вартість об'єкта ліквідаційною.

#### *Метод прискореного зменшення залишкової вартості*

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом методу зменшення залишкової вартості, але як норма амортизації береться подвоєна норма, виходячи з терміну корисного використання об'єкта:

$$A_{річ} = 3B(ПВ) \times 2N_{річ} . \quad (6.6)$$

Річна норма амортизації обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкту за формулою:

$$N_{річ} = (1 : n) \times 100. \quad (6.7)$$

Даний метод не передбачає обов'язкової наявності ліквідаційної вартості об'єкта. При цьому дотримуються правила, при якому сума амортизації останнього року розраховується таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта наприкінці періоду його експлуатації була не менше його ліквідаційної вартості.

Недоліком цього методу є те, що його застосування обмежує вибір прискореного списання вартості основних фондів.

*Розрахунок.* У нашому прикладі річна норма амортизації верстата для прямолінійного методу складає:

$$100 \% : 4 \text{ роки} = 25 \%,$$

а річна норма для розрахунку амортизації за даним методом – 50 %

$$(25 \times 2), \text{ або } 2 : 4 \times 100.$$

Розрахунок для кожного року відображається таким чином (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

#### Розрахунок нарахування амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Сума амортизації (витрат), грн.		Накопичена амортизація, грн.	Залишкова вартість, грн.
		за рік	щомісяця		
1	$33000 \times 25 \times 2 : 100$	16500	1375	16500	16500
2	$16500 \times 25 \times 2 : 100$	8250	688	24750	8250
3	$8250 \times 25 \times 2 : 100$	4 125	344	28875	4 125
4	залишкова вартість	4 125	344	33 000	0

Як видно з табл.6.3, подвоєна річна норма амортизації завжди застосовувалася до залишкової вартості попереднього року. Сума амортизації зменшується з року в рік. Сума амортизації останнього року обмежена сумою, необхідною для зменшення залишкової вартості до ліквідаційної, яка при даному методі завжди дорівнює нулю.

#### Кумулятивний метод

Цей метод ще називають методом списання вартості по сумі чисел років.

Амортизаційні відрахування при цьому методі розраховуються в такий спосіб: річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта:

$$A_{річ} = AB \times K = (ПВ - ЛВ) \times K, \quad (6.8)$$

де  $K$  – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується співвідношенням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта, до суми чисел років його корисного використання:

$$K = n_{\text{зал}} : \sum \text{ч.р.} \quad (6.9)$$

Якщо термін корисного використання досить довгий, то для визначення суми чисел років можна застосувати формулу кумулятивного числа:

$$\sum \text{ч.р.} = [(n+1) \times n] : 2. \quad (6.10)$$

*Розрахунок.* У нашому прикладі, оскільки термін використання об'єкту дорівнює 4 роки: сума років = 4 + 3 + 2 + 1 = 10, розрахунок буде мати такий вигляд (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

#### Розрахунок нарахування амортизації за кумулятивним методом

Рік	Розрахунок	Сума амортизації (витрат), грн.		Накопичена амортизація, грн.	Залишкова вартість, грн.
		за рік	щомісяця		
1	4/10 x 32 000	12 800	1 067	12 800	20 200
2	3/10 x 32 000	9600	800	22 400	10 600
3	2/10 x 32 000	6400	533	28 800	4 200
4	1/10 x 32 000	3200	267	32 000	1 000

Найбільша сума амортизації нараховується за місяці першого року, а потім вона зменшується з року в рік, й залишкова вартість зменшується поки не досягне ліквідаційної вартості.

Доцільність використання кумулятивного методу визначається

наступним:

- у перші роки найбільша інтенсивність використання об'єктів основних засобів/тому і найбільша сума нарахованої амортизації;
- у перші роки використання об'єкта основних засобів формуються значні активи для заміни об'єкта в майбутньому;
- забезпечується можливість збільшення частки витрат на ремонт основних засобів в останні роки їх використання, без збільшення загальної суми витрат (амортизація + ремонт).

#### *Виробничий метод*

При виробничому методі нарахування амортизації здійснюється на підставі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (одиницях виробленої продукції, відпрацьованих годинах, кілометрах пробігу тощо). Місячна сума амортизації визначається виходячи з фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації:

$$A_{\text{міс}} = V_{\text{міс}} \times BCA. \quad (6.11)$$

Виробнича ставка амортизації обчислюється співвідношенням вартості об'єкта, що амортизується, і передбачуваного обсягу продукції за весь термін корисного використання об'єкта:

$$BCA = AB : V_{\text{заг.}} \quad (6.12)$$

Перевага виробничого методу полягає в тому, що економічна вигода об'єкта зменшується в зв'язку з його експлуатацією, а не у зв'язку із впливом на нього часу, як у всіх попередніх методах. Метод забезпечує також відповідність суми амортизації, що визнається витратами поточного періоду, отриманим доходам, у випадку якщо використання об'єкта неоднаково в різні періоди. Як перевагу можна відзначити, що в неробочі періоди нарахування амортизації не провадиться, значить не впливає на підвищення витрат на виробництво. Як недолік – складність прогнозування виробітку на кілька років уперед. При використанні цього методу може спостерігатися як значна недоамортизація основних засобів, так і переамортизація. Недоліком цього методу можна вважати припинення нарахування амортизації під час простою сільськогосподарської техніки, яка піддається зносу й у цей час.

Виробничий метод застосовується для нарахування амортизації об'єктів основних засобів, технічний стан яких залежить від обсягів господарської діяльності.

*Розрахунок.* Виробнича ставка амортизації =  $(33000 - 1000) : 160000 = 20$  коп. на 1 деталь. Нарухування амортизації за кожний місяць можна відобразити наступним чином (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

## Розрахунок нарахування амортизації за виробничим методом

Місяці року	Фактичний обсяг виробництва, деталей, шт.	Сума амортизації (витрат) за місяць, грн.	Накопичена амортизація, грн.	Залишкова вартість, грн.
Звітний рік				
1	3200	$3200 \times 0.2 = 640$	640	31360
2	4000	$4000 \times 0.2 = 800$	1440	29920
3	3500	$3500 \times 0.2 = 700$	2140	27780
4	2800	$2800 \times 0.2 = 560$	2700	25080
5	2500	$2500 \times 0.2 = 500$	3200	21880
і т.д.				

Водночас, застосування виробничого методу пов'язано з певними труднощами щодо визначення кількості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) об'єктами основних засобів.

### 6.3. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів та витрати ремонтно-технічного обслуговування

Витрати підприємства при використанні малоцінних необоротних матеріальних активів можуть формуватись із застосуванням наступних методів нарахування амортизації:

1. У першому місяці використання об'єкта втрати формуються в сумі 50 % його вартості, що амортизується, а решта 50 % формують витрати у місяці вилучення об'єкта з активів.

Наприклад, підприємство для здійснення господарської діяльності почало використовувати у березні місяці 2023 року об'єкти малоцінних матеріальних необоротних активів на суму 62 тис. грн., амортизаційною вартістю 60 тис. грн. У зв'язку з цим витрати підприємства, як наслідок використання активів у березні місяці 2023 року будуть становити 30 тис. грн., і відповідно в майбутньому, у місяці вилучення їх з активів решта 30 тис. грн.

2. У першому місяці використання об'єкта на витрати підприємства відноситься 100% його вартості. За вище наведеним прикладом витрати підприємства, як наслідок використання активів у березні місяці 2023 року будуть становити 62 тис. грн.

Формування витрат підприємства від участі в господарській діяльності нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, як правило прямолінійним методом.

Наприклад, підприємство у квітні 2023 р. в господарській діяльності почало використовувати нематеріальний актив амортизаційною вартістю 36 тис. грн., з визначеним строком корисного використання 6 років. Щомісяця, на протязі 72 місяців (6 x 12) витрати підприємства будуть формуватись в сумі 500 грн. (36 тис. грн. : 72).

При використанні основних засобів у підприємства також виникають поточні витрати на їх поліпшення в процесі технічного догляду, обслуговування, поточного і капітального ремонту.

*Технічний догляд і обслуговування* основних засобів є складовою частиною технологічного процесу і передбачає виконання робіт на працюючих об'єктах по підтриманню їх в робочому стані, для забезпечення процесу господарської діяльності.

*Поточний* ремонт виконується при необхідності усунення дрібних неполадок і попередження прогресуючого фізичного спрацювання поза технологічним процесом з використанням запасних частин, деталей, вузлів та інших матеріалів.

*Капітальний* ремонт вимагає великих одночасних витрат для відновлення нормального фізичного стану об'єкта шляхом заміни конструктивних елементів основних засобів.

Загальний розмір витрат на ремонтно-технічне обслуговування діючих засобів праці залежить від кількості ремонтів протягом фактичного строку їх модернізації та від собівартості кожного ремонту.

Скорочення кількості ремонтів можна досягти, збільшуючи фізичну довговічність устаткування та визначаючи раціональні строки його експлуатації. Головним напрямком зниження собівартості ремонтних робіт є організаційна оптимізація їх виконання: власними ремонтними службами підприємства; підприємствами фірмового сервісу; спеціалізованими підрядними підприємствами.

При оренді основних засобів у суб'єкта господарювання виникають витрати в розмірі орендної плати, яка встановлюється договором оренди між орендодавцем та орендарем.

## **6.5. Визначення вартості об'єктів амортизації**

Облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним об'єктом, що входить до складу окремої групи основних засобів, у тому числі вартість ремонту та поліпшення об'єктів основних засобів, отриманих безоплатно або наданих в оперативний лізинг (оренду) відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду об'єктів у сфері водопостачання, тепlopостачання та водовідведення, що перебувають у комунальній власності», як окремий об'єкт амортизації.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, устанавленого платником податку, але не менше мінімально допустимого строку, помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших видів поліпшення та консервації.

Амортизаційні відрахування розрахункового кварталу за кожним об'єктом основних засобів визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу, обчислених із застосуванням обраного методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи основних засобів.

Придбані (самостійно виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс платника податку за первісною вартістю.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, збільшується на суму всіх виробничих витрат, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі якщо платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість, незалежно від джерел фінансування.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання по розрахунках за якими визначені загальною сумою за кілька об'єктів, обчислюється розподілом цієї суми пропорційно звичайній ціні окремого об'єкта основних засобів. Первісною вартістю основних засобів, що включені до статутного капіталу підприємства, визнається їх вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта основних засобів, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній/зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була

передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта основних засобів, отриманого в обмін.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над балансовою вартістю окремих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів включається до доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження над первісною вартістю придбання невиробничих основних засобів та витрат на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження безоплатно отриманих основних засобів або нематеріальних активів над вартістю таких основних засобів або нематеріальних активів, що була включена до складу доходів у зв'язку з отриманням, включається до доходів платника податку, а сума перевищення вартості, що була включена до складу доходів у зв'язку з безоплатним отриманням над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Дохід від продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів для цілей застосування цієї статті визначається згідно з договором про продаж або інше відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів, але не нижче звичайної ціни такого об'єкта (активу).

Нарахування амортизації окремого об'єкта припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем виведення з експлуатації такого об'єкта основних засобів або передачі його до складу невиробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду.

У цьому ж порядку відбувається виведення основних засобів з експлуатації внаслідок їх відчуження за рішенням суду.



У разі зворотного введення такого об'єкта в експлуатацію або передачі до складу виробничих основних засобів, для цілей амортизації приймається вартість, яка амортизується на момент його виведення з експлуатації (складу виробничих засобів) та збільшується на суму витрат, пов'язаних з ремонтом, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо. При цьому нарахування амортизації по такому об'єкту розпочинається у місяці, наступному за місяцем зворотнього введення об'єкта в експлуатацію або передачі до складу виробничих засобів.

У разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або в разі якщо з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації, або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних засобів внаслідок загрози чи неминучості їх заміни, руйнування або ліквідації, платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів.

## ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2 СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### ТЕМА 7 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

- 7.1. Поняття про систему управління витратами та її елементи
- 7.2. Завдання, функції системи управління витратами та умови її ефективності
- 7.3. Принципи системи управління витратами
- 7.4. Характеристика основних складників системи управління витратами
- 7.5. Функціональний, організаційний та мотиваційний аспекти системи управління витратами
- 7.6. Концепція управління витратами за місцями їх формування та центрами відповідальності

#### 7.1. Поняття про систему управління витратами та її елементи

*Система управління витратами (СУВ)* – це сукупність взаємопов'язаних елементів, методів і механізмів, що діють в межах функціональних обов'язків і утворюють певну цілісність, за допомогою яких узагальнюються процеси постачання, використання ресурсів, вирішуються чітко поставлені цілі, реалізуються тактичні і стратегічні плани.

Система управління витратами пов'язана із загальною системою управління підприємством, так як прийняття управлінських рішень у сфері діяльності підприємства прямо або опосередковано впливає на рівень витрат і прибутку.

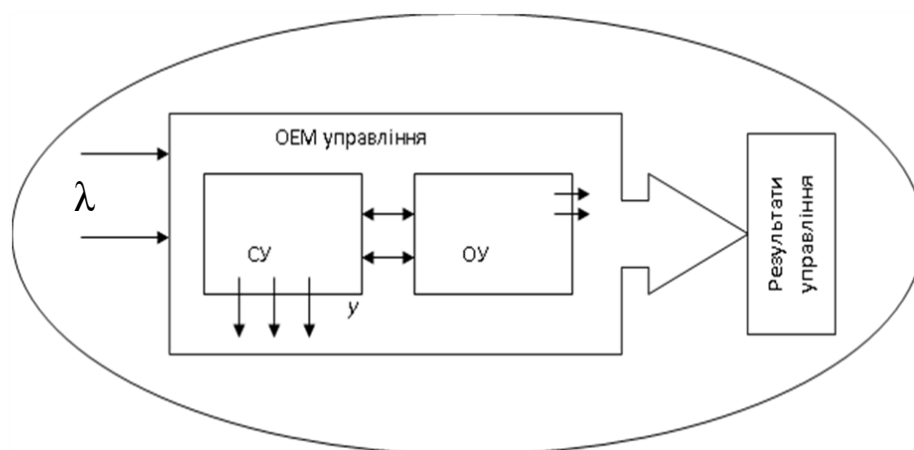


Рис.7.1. Елементи системи управління витратами.

СУ – *суб'єкт управління* – керівний склад вищої і середньої ланки підприємства, що виконує регулюючі, контролюючі та консультативні функції;

ОУ – об'єкт управління – витрати;

ОЕМ – організаційно-економічний механізм управління витратами – система організаційних та економічних заходів, форм і методів, що визначають порядок і зміст процесу регулювання, контролю та консультування керуючої системи;

$\lambda$  – чинники впливу на системи управління витратами;

У – взаємодія між СУ та ОУ.арактерні ознаки системи управління витратами.

*Характерні ознаки системи управління витратами:*

- цілеспрямованість – оптимізація рівня витрат на виробництво, реалізацію продукції та забезпечення одержання доходу;
- складність – наявність значної кількості підсистем;
- гнучкість – пристосування до змін впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища;
- керованість – можливість змін у функціональній системі в залежності від потреб виробництва.

## **7.2. Завдання, функції системи управління витратами та умови її ефективності**

*Завдання системи управління витратами:*

- обґрунтування управлінських рішень щодо виробництва та реалізації продукції, послуг;
- здійснення контролю за ходом господарської діяльності підприємства;
- виявлення тенденцій змін рівня, обсягу та структури витрат на обсяг виробництва та одиницю продукції;
- коригування планових показників відповідно до змін ринкової кон'юнктури та впливу зовнішніх факторів;
- визначення витрат за основними функціями управління;
- підготування інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі та прийнятті господарських рішень;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу та в усіх виробничих підрозділах підприємства;
- нормування, планування витрат у розрізі елементів, виробничих підрозділів і видів продукції;
- чітке калькулювання витрат за економічними елементами, стадіями та структурами виробництва;
- планомірне удосконалення організації та технології виробництва;
- матеріальне стимулювання ресурсозбереження;
- вибір системи управління витратами, що відповідає умовам роботи підприємства

### 7.3. Принципи системи управління витратами

Виокремлюють такі основні принципи системи управління витратами:

- принцип системності;
- принцип орієнтації на задоволення власних інформаційних потреб підприємства при управлінні його виробничо-збутовою діяльністю;
- принцип незалежності;
- принцип безперервності;
- принцип пріоритетності стратегічних цілей перед поточними завданнями;
- принцип наскрізної уніфікованої систематизації та кодування всіх планово-облікових номенклатур;
- принцип бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, собівартістю й дохідністю підприємства;
- принцип партисипативності;
- принцип періодичності;
- принцип економічної обґрунтованості та достовірності;
- принцип мінімальної трудомісткості.

*Принцип системності* – передбачає стратегічне й оперативне планування, облік і контроль виробничих витрат і продукції, оцінку роботи персоналу як системний підхід планових, облікових, контрольно-аналітичних та економічних розрахунків, спрямованих на досягнення підприємством високих результатів господарювання залежно від обраних підприємством економічних пріоритетів якими може бути оптимізація витрат, збільшення частки ринку, одержання цільового прибутку тощо.

*Принцип орієнтації на задоволення власних інформаційних потреб підприємства при управлінні його виробничо-збутовою діяльністю.* Дані системи управління витратами повинні мати суто внутрішнє призначення і за межі підприємства можуть виходити лише в ролі конфіденційної інформації.

*Принцип незалежності* – самостійне визначення самим підприємством форм та документації системи управління витратами. Означає повну незалежність підприємства при встановленні порядку ведення внутрішнього обліку, контролю і звітності.

*Принцип безперервності* – передбачає постійний пошук, передачу, нагромадження, обробку та аналіз інформації для потреб управління підприємством.

*Принцип пріоритетності стратегічних цілей перед поточними завданнями* – вимагає від системи управління витратами глибокого обґрунтування стратегічних цілей підприємства. Стратегія повинна реально враховувати як внутрішні можливості господарства, так і весь спектр зовнішніх умов його функціонування.

*Принцип наскрізної уніфікованої систематизації та кодування всіх планово-облікових номенклатур* – вимагає сталої й вичерпної структуризації всіх інформаційних потоків системи управління витратами: про структурні

підрозділи, їх спеціалізацію; склад витрат за статтями, перелік використовуваних технологічних матеріалів; про цінову інформацію, персонал, засоби виробництва тощо.

*Принцип бюджетного (кошторисного) методу управління витратами, собівартістю й дохідністю підприємства* передбачає:

а) визначення сфери діяльності господарства та його внутрішніх складових як центрів відповідальності;

б) планування бюджетів структурних одиниць відповідно до їхніх диференційованих у межах підприємства економічних функцій;

в) узагальнення бюджетів підрозділів і одержання генерального бюджету підприємства;

г) визначення відповідності показників генерального бюджету стратегічним цілям підприємства;

д) уточнення генерального бюджету та бюджетів підрозділів;

е) організацію контролю за виконанням бюджетів.

*Принцип партисипативності* – (участі персоналу підприємства в процедурах управління витратами) – сприяє поглибленому ознайомленню кожного працівника незалежно від посади з характером діяльності, структурою та завданнями підрозділу й підприємства. Це сприяє збагаченню мотиваційних інструментів активізації персоналу, оскільки цілі підприємства стають цілями кожного працівника, колектив консолідується, виконання поставлених завдань стає джерелом морального задоволення працівників пробуджує у них почуття відповідальності, посилює заінтересованість у роботі, мобілізує творчу ініціативу.

*Принцип періодичності* – складання та обговорення документів слід здійснювати за певним графіком, узгодженим з виробничою та збутовою циклічністю діяльності підприємства (встановлення конкретних дат підготовки й обговорення в колективах планових, облікових, контрольних та аналітичних документів).

*Принцип періодичності* – складання та обговорення документів слід здійснювати за певним графіком, узгодженим з виробничою та збутовою циклічністю діяльності підприємства (встановлення конкретних дат підготовки й обговорення в колективах планових, облікових, контрольних та аналітичних документів).

*Принцип економічної обґрунтованості та достовірності* – дані повинні передусім точно відображати господарські операції, ретроспективну характеристику діяльності підприємства та його підрозділів. Лише достовірна й обґрунтована інформація дозволить керівництву приймати ефективні управлінські рішення

*Принцип мінімальної трудомісткості* – вимагає орієнтації на досконалі методики, сучасні технічні засоби й відповідне програмне забезпечення (комп'ютерні технології) виконання комплексу планових, облікових, контрольних та аналітичних розрахунків.

## 7.4. Характеристика основних складників 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. 7.2).

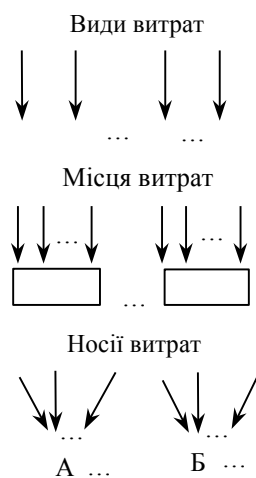


Рис. 7.2. Схема здійснення витрат

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. 7.3. У контурі циклу управління витратами функцію оберненого зв'язку виконує контроль.

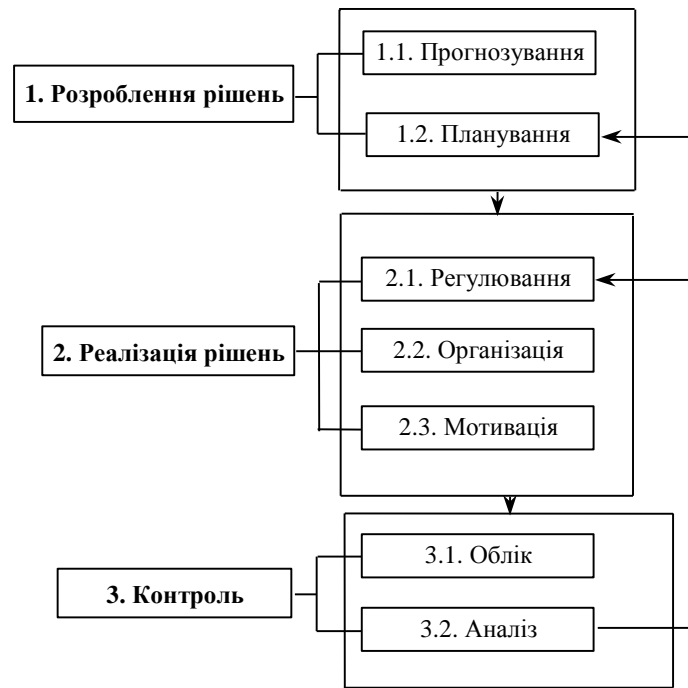


Рис. 7.3. Загальна схема управління витратами на підприємстві

Система управління витратами, 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.

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. 7.3);
- 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. 7.3);
- 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. 7.3);
- 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. 7.3).

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. У 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).

### 7.5. 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. 7.3). Схему функціонального аспекту системи управління витратами (ФАСУВ) на підприємстві (виокремлений варіант) наведено на рис. 7.4.

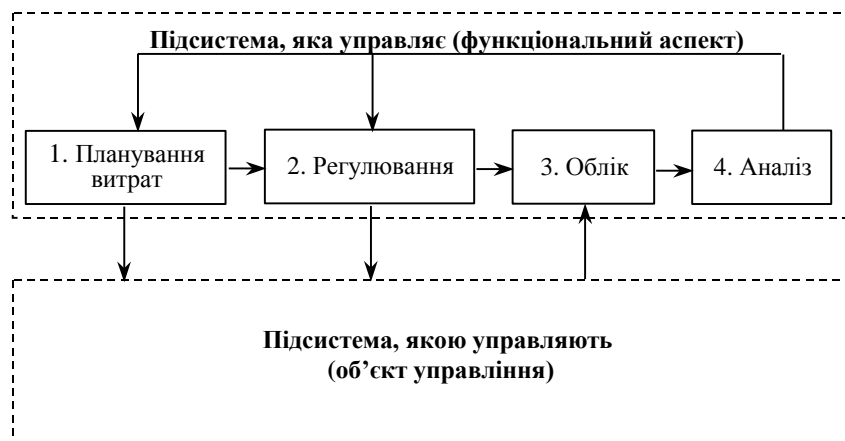


Рис. 7.4. Загальна схема функціонального аспекту системи управління витратами на підприємстві

*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 імовірний 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. 7.3). 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.

## **7.6. Концепція управління витратами за місцями їх формування та центрами відповідальності**

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.

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 економії – 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.

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

Що стосується визначення центрів витрат доцільно використовувати на практиці їх ієрархічну структуру (рис.7.1).

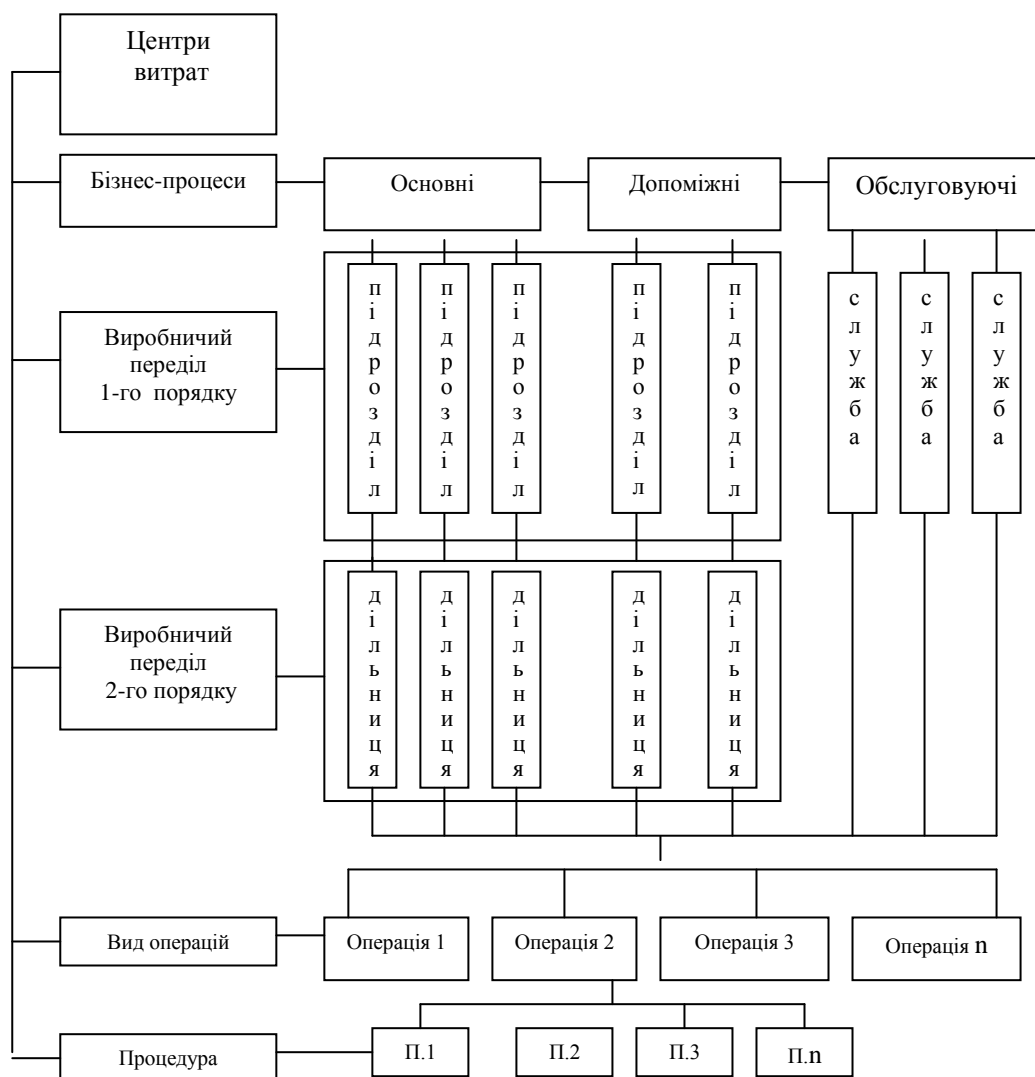


Рис. 7.5. Ієрархічну структура центрів витрат

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. 7.6.

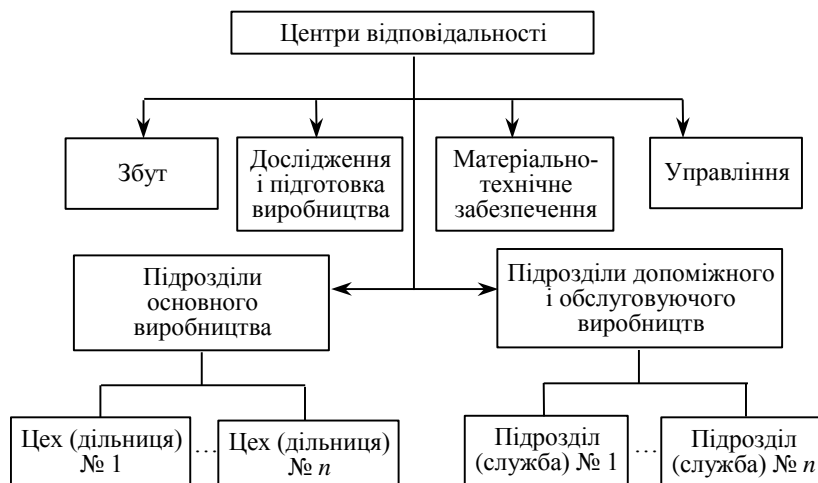


Рис. 7.6. Функціональний і територіальний аспекти формування центрів відповідальності

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.

## **ТЕМА 8. КОНТРОЛІНГ ЯК СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ТА ФІНАНСОВИМ РЕЗУЛЬТАТОМ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

8.1. Сутність та завдання контролінгу

8.2. Функції, принципи та види контролінгу

8.3. Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток» як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень

### **8.1. Сутність та завдання контролінгу**

Термін *контролінг* походить від англійського, що в перекладі означає – контролювати, управляти, який в свою чергу походить від французького слова, що означає «реєстр, перевірочний список». Але в англійських джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії та США вкорінився термін «управлінський облік» (*managerial accounting, management accounting*), хоча працівників, в чий посадові обов'язки входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (*controller*). Власне термін «контролінг» прийнято в Німеччині, звідки він і прийшов до нас. Оскільки вітчизняна термінологія поки не встановлена, використовують обидва терміни: і контролінг, і управлінський облік. Однак термін «контролінг» більш інформаційно ємний, він передає характер цього сучасного явища в управлінні і включає в себе не тільки облікові функції, але і весь спектр керування процесом досягнення кінцевих цілей і результатів підприємства.

*Контролінг* – це функціонально відокремлений напрям економічної роботи на підприємстві, що забезпечує інформаційно-аналітичну підтримку процесів прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Основна кінцева мета будь-якого комерційного підприємства – отримання прибутку (контролінг можна назвати системою управління прибутком підприємства), але в деяких випадках цілі підприємства можуть бути й іншими, наприклад, завоювання частки ринку, усунення конкурентів, – тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямку цих цілей, хоча кінцева мета та ж – отримання прибутку.

Перебуваючи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю та координації, контролінг займає особливе місце в управлінні підприємством: він пов'язує воедино всі ці функції, інтегрує і координує їх, причому не підмінює собою управління підприємством, а лише переводить його на якісно новий рівень.

*Контролінг* – це комплексна система управління підприємством, що включає в себе управлінський облік, облік і аналіз витрат з метою контролю всіх статей витрат, всіх підрозділів і всіх складових виробленої продукції або наданих послуг, а також їх наступне планування.

Контролінг (управління управлінням) являється своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок в контурі управління.

Контролінг ґрунтується на наукових досягненнях різних дисциплін: економічної теорії, аналізу господарської діяльності, бухгалтерського обліку, планування, менеджменту, соціології.

Під контролінгом слід розуміти концепцію ефективного управління підприємством і забезпечення його довгострокового існування.

Для оволодіння контролінгом необхідні широкий кругозір і здатність мислити аналітично, а крім того, потрібні знання з широкого спектру предметів, пов'язаних з економікою та управлінням.

Предметом вивчення «Контролінгу» є процес оперативного та стратегічного управління підприємством як системи, спрямований на досягнення усіма структурними підрозділами стратегічних і поточних цілей та прийняття управлінських рішень з оптимізації співвідношення «витрати - обсяг - прибуток».

Слід мати на увазі, що не існує готових рішень для всіх проблем, з якими може зіткнутися підприємство. Реальні економічні проблеми завжди нестандартні і заплутані, а часу і вихідної інформації для їх вирішення зазвичай недостатньо. Тому слід навчитися сміливо комбінувати різні підходи, застосовувати весь накопичений багаж знань для пошуку творчих рішень в умовах невизначеності і неповної інформації.

Контролінг можна визначити як систему перевірки того, наскільки успішно підприємство просувається до своєї мети.

*Основними завданнями контролінгу є:*

1. Виявлення проблем і коректування діяльності організації до того, як ці проблеми переростуть в кризу. Рішення цієї задачі пов'язано з:

- визначенням фактичного стану організації та його структурних одиниць;
- прогнозуванням стану та поведінки економіки організації на заданий майбутній момент часу;
- завчасним визначенням місця та причин відхилень значень показників, що характеризують діяльність як підприємства в цілому, так і його структурних одиниць;
- забезпеченням сталого виробничо-фінансового стану організації при настанні (досягненні) граничних значень показників;
- пошуком слабких і вузьких місць в діяльності підприємства.

2. Результативність вирішення виявленої проблеми багато в чому визначається тим, як добре скоординовані цілі різних рівнів управління, засоби і методи їх реалізації. Тому наступним завданням контролінгу є завдання контролю і регулювання.

3. Суть третього завдання полягає в інформаційному супроводі процесу планування. Його рішення пов'язане з:

- розробкою методик планування;
- представленням інформації для складання планів;
- встановленням допустимих меж відхилень;
- аналізом причин та розробкою пропозицій для зменшення відхилень;
- обліком і контролем витрат і результатів;
- розробкою інструментарію для планування, контролю та прийняття управлінських рішень;
- стимулюванням планування.

Реалізація всіх трьох завдань робить можливою підготовку до використання майбутніх сприятливих умов, прояснює виникають проблеми, готує підприємство до раптових змін у зовнішньому середовищі, покращує координацію дій в організації і тим самим сприяє тривалому та успішному функціонуванню підприємства та його структурних одиниць.

## **8.2. Функції, принципи та види контролінгу**

Основна *мета контролінгу* – орієнтація управлінського процесу на досягнення всіх цілей, що стоять перед підприємством.

Для цього контролінг забезпечує виконання таких функцій:

- координація управлінської діяльності для досягнення цілей підприємства;
- інформаційна та консультативна підтримка прийняття управлінських рішень;
- створення та забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення раціональності управлінського процесу.

Необхідність появи на сучасних підприємствах такого феномену, як контролінг, можна пояснити такими причинами: підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством:

- зміщення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього; збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства;
- необхідність у безперервному відстеженні змін, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищах підприємства; необхідність продуманої системи дій щодо забезпечення виживання підприємства та уникненню кризових ситуацій;
- ускладнення систем управління підприємством вимагає механізму координації всередині системи управління;



- інформаційний бум при нехватці релевантної інформації вимагає побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління;
- загальнокультурне прагнення до синтезу, інтеграції відмінності різних галузей знань і людської діяльності.

*Функції контролінгу.* Найважливішими цілями організації є висока рентабельність, забезпечення ліквідності і підвищення ефективності роботи. Вирішення цієї задачі ґрунтується на виконанні наступних функцій контролінгу: моніторинг стану економіки організації; сервісна функція (забезпечення аналітичною інформацією для прийняття управлінських рішень); керуюча функція; контроль та аналіз економічності роботи підрозділів; підготовка (розробка) методології прийняття рішень, їх координація, а також контроль сприйняття цієї методології керівництвом.

*Моніторинг стану економіки підприємства* – контроль рівноваги показників прибуток-витрати. Рівновага досягається тим, що через певні проміжки часу задані величини порівнюють з фактичним станом і визначають, чи не потрібно втручання (протидіють заходи) для досягнення необхідного або бажаного стану, і у разі необхідності здійснюють його.

Таким чином, можна дати ще таке визначення контролінгу – це система регулювання витрат і результатів діяльності, що допомагає в досягненні цілей підприємства і дозволяє уникнути несподіванок і своєчасно вжити заходів, коли економіці організації загрожує небезпека.

*Сервісна функція* полягає у своєчасному поданні необхідної інформації керівництву для прийняття рішення щодо коригування стратегії. Інформаційне обслуговування контролінгу забезпечується за допомогою систем планування, нормування, обліку і контролю, орієнтованих на досягнення мети, кінцевого результату діяльності підприємства. Інформація повинна містити задані (нормативні, планові) і фактичні дані, в тому числі про відхилення, що виявляються засобами обліку по підрозділах.

*Керуюча функція* полягає в переоцінці стратегії, коригування реалізації цілей та зміну цілей. Здійснюється ця функція з використанням даних аналізу відхилень, ставок покриття, загальних результатів діяльності для прийняття рішень з управління. Такі рішення приймаються на всіх рівнях управління організації, і дуже важливим завданням контролінгу є координація цілей різних рівнів, засобів і методів їх реалізації, з тим щоб максимально забезпечити досягнення кінцевої мети підприємства.

Основне завдання керівництва полягає у створенні потенціалу успіху на ринку в майбутньому, що досягається, перш за все, застосуванням системи стратегічного планування. Щоб розробляється стратегія була правильною, необхідно мати систему «раннього виявлення» майбутніх тенденцій як в навколишньому світі, так і всередині, і в самій організації.

Зовнішні «індикатори» повинні інформувати керівництво про економічних, соціальних, політичних і технологічних тенденціях, внутрішні – представляють на практиці окремі показники та їх системи – повідомляти про

поточний «самопочуття» організації, а також прогнозувати кризові ситуації в окремих сферах діяльності або в цілому на підприємстві .

Завданням контролера є методична та консультативна допомога при створенні системи «раннього виявлення» тенденцій та факторів, здатних принести при їх розвитку не тільки вигоду, але і втрати. Завдання контролера полягає також і в тому, щоб стежити за правильністю застосування методики, що сприяє досягненню підприємством прибутку (запобігання збитку). Цю функцію контролер повинен виконувати в якості свого роду перекладача, консультанта, що супроводжує економіста, лоцмана з досягнення прибутку таким чином, щоб кожен співробітник зберігав за допомогою відповідних інструментів здатність до самоконтролю.

*Принципи контролінгу.* Реалізація контролінгової діяльності ґрунтується на чотирьох принципах: руху і гальмування; своєчасності; стратегічної свідомості; документування.

*Принцип руху і гальмування.* Для забезпечення тривалого і стійкого існування організації необхідні її зростання, розвиток і, як наслідок, стабільне отримання прибутку. При цьому мета «зростання» означає збільшення виробництва та продажу виробів або розширення номенклатури послуг, що надаються, які вже визначені в плані організації. Мета «розвиток» означає нові вироби, нові форми їх застосування, новий сервіс, нові вирішення проблем клієнтів, нові ринки і канали збуту, нові методи виробництва, нові організаційні структури і процедури управління, тобто для успішної діяльності підприємства і його руху вперед необхідні «інновації». Принцип руху і гальмування в контролінгу створює об'єктивні умови для постійного виявлення та впровадження нового, прогресивного в практику конкретної організації з урахуванням специфіки і можливостей.

*Принцип своєчасності.* В умовах, що динамічно розвивається керівництву для прийняття рішень необхідні постійно оновлюються дані як про зовнішню, так і внутрішньому середовищі, результати їх аналізу. Тому контролер постійно спостерігає за навколишнім середовищем. В інтересах зміцнення позицій організації контролер зобов'язаний оперативно враховувати знову виникаючі шанси і ризики, їх можливий вплив на прибуток.

Здатність організації до своєчасного реагування на ринкові зміни залежить від тимчасового інтервалу між виникненням нового шансу або ризику і конкретним дією керівництва, а також від витрат часу на зміну плану і впровадження новинки. Чим триваліше цей інтервал і великі витрати часу, тим імовірніше втрати прибутку.

*Принцип стратегічної свідомості.* Інформація, отримана від працівників, має важливе значення для проведення заходів, що забезпечують стійке майбутнє фірми. Керівники організації, її підрозділи та співробітники на практиці нерідко беруть тактичні рішення, які приносять швидкий економічний ефект і реальні вигоди в поточному плані, але не відповідають стратегічним завданням підприємства. В результаті, вигравши (і деколи немало) сьогодні, фірма може значно більше втратити завтра. Принцип стратегічного свідомості

реалізується тільки тоді, коли будь-яке рішення і дію оцінюється в першу чергу з позицій його відповідності стратегічним програмами.

*Принцип документування.* Метою цього принципу є створення умов для перевірки: дотримувалися чи цілі та завдання стратегічного контролінгу в дійсності. У стратегічному контролінгу інформація може надаватися у вигляді письмових повідомлень з попередньою оцінкою їх значимості. Письмова форма примушує інформатора до продуманому, повному і точному поданням стану справ. Документування дозволяє в будь-який момент встановити посилає і приймає інформацію, її зміст і дату передачі.

Сучасний менеджмент поділяє цілі підприємства на дві групи: оперативні (короткострокові) і стратегічні (довгострокові, перспективні). Тому контролінг дозволяє здійснювати постійний контроль за дослідженнями як стратегічних, так і оперативних цілей діяльності підприємства. Отже, контролінг як система включає в себе два основних аспекти: стратегічний та оперативний.

*Стратегічний контролінг* несе відповідальність за обґрунтованість стратегічних планів. Перш ніж здійснювати контроль за досягненням будь-якої цілі, необхідно встановити, наскільки обґрунтовано вона обрана і наскільки реально її досягнення. Перевірка стратегічних планів містить у собі, як мінімум, перевірку на повноту планів, їх взаємоув'язку і відсутність внутрішніх протиріч. За результатами проведеної перевірки слід або розробити систему контролю за виконанням плану, або приступити до розробки альтернативних варіантів стратегічного плану.

Мета оперативного контролінгу – створення системи управління досягненням поточних цілей підприємства, а також прийняття своєчасних рішень по оптимізації співвідношення витрати-прибуток.

На відміну від стратегічного, *оперативний контролінг* орієнтований на досягнення короткострокових цілей. Систему оперативного контролінгу використовують для підтримки оперативних рішень по недопущенню кризового стану.

#### **8.4. Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток» як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень**

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.

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.

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* (Пм):

$$P_m = P + C, \quad (8.1)$$

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:

$$P_m = R - V, \quad (8.2)$$

де  $R$  – виручка від реалізації продукції;

$V$  – змінні витрати підприємства.

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

$$P_{m.n} = \Pi - V_n. \quad (8.3)$$

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 одно продуктового виробництва. У багато продуктового виробництві в цьому разі виникає проблема розподілу постійних витрат між виробництвом окремих продуктів. Тому при багато продуктового виробництві найчастіше визначають загальний обсяг беззбиткового виробництва у грошовому виразі.

Точка беззбитковості (в натуральній одиницях) визначається за формулою:

$$R_0 = \frac{C}{\Pi_{м.п.}}, \quad (8.4)$$

де  $\Pi_{м.п.}$  – питомий маржинальний прибуток;

$C$  – постійні витрати підприємства.

Графічна інтерпретація визначення точки беззбитковості представлено на рис. 8.1.

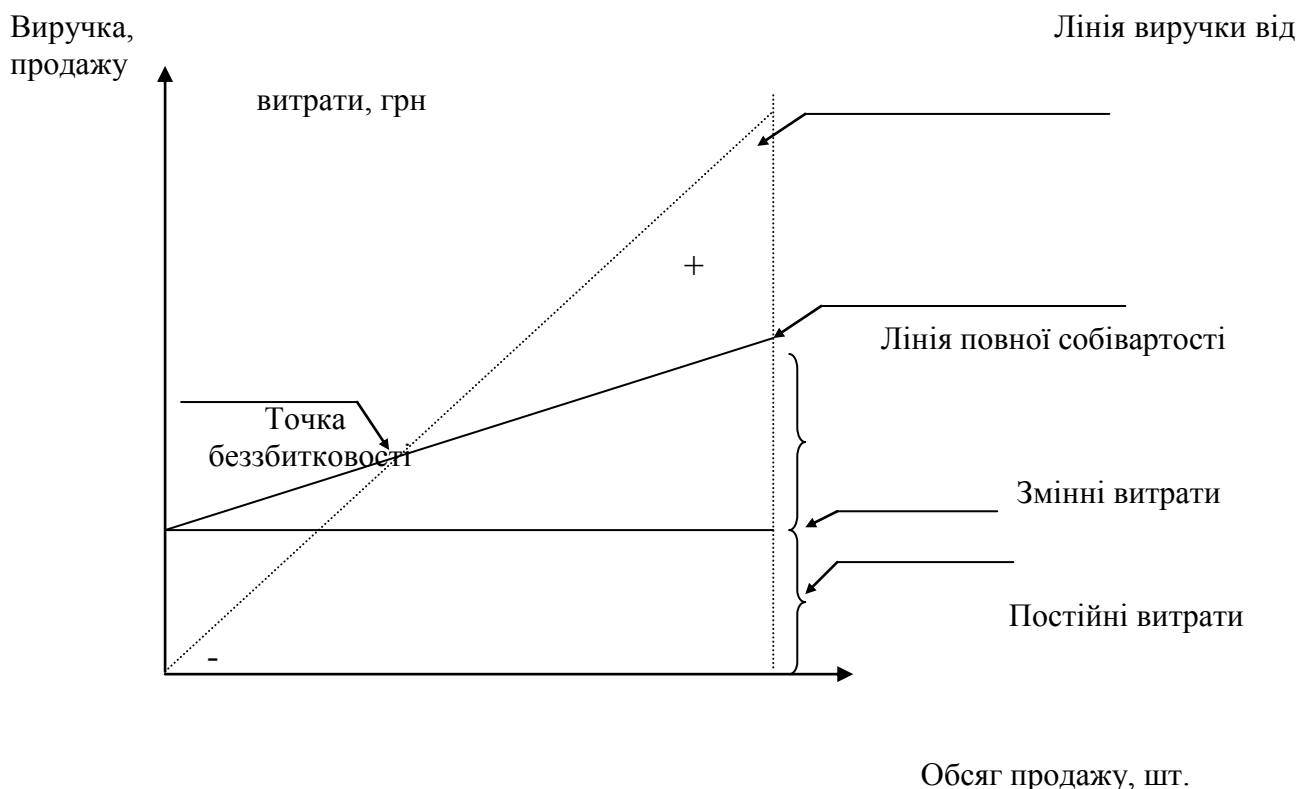


Рис. 8.1. Визначення точки беззбитковості

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

$$K_{м.п.} = \frac{\Pi_{м.}}{R} = \frac{R-V}{R} = 1 - \frac{V}{R}. \quad (8.5)$$

*2. Сутність та методика розрахунку показника безпеки діяльності підприємства*

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:

$$B_{к.д.} = R - R_{\sigma} \quad (8.6)$$

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

$$B_{к.д.} = \frac{R - R_{\sigma}}{R} \cdot 100\%, \quad (8.7)$$

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:

$$P = \frac{\Pi}{K} \cdot 100, \quad (8.8)$$

де  $\Pi$  – 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.

### *3. Залежність прибутку підприємства від операційної активності*

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.

#### *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:

$$Q_u = \frac{C + \Pi_u}{C - V_n}, \quad (8.9)$$

або

$$Q_u = R_{\sigma} + \frac{\Pi_u}{C - V_n}, \quad (8.10)$$

-у випадку вартісного виміру обсягу продукції:

$$Q_u = \frac{C + \Pi_u}{K_{м.п.}}, \quad (8.11)$$

або

$$Q_u = R_o + \frac{\Pi_u}{K_{м.п.}}, \quad (8.12)$$

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

$\Pi_u$  – розмір цільового прибутку;

$C$  – постійні загальні витрати підприємства;

$\Pi$  – ціна одиниці продукції, грн.;

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

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

*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 ( $DOL_u$ ) розраховується за наступною формулою:

$$DOL_u = \frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Чистий прибуток}}, \quad (8.13)$$

Операційний натуральний важель ( $DOL_n$ ) розраховується за наступною формулою:

$$DOL_n = \frac{\text{Маржинальний прибуток}}{\text{Чистий прибуток}}, \quad (8.14)$$

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 ( $DOL_n$ ) розраховується за наступною формулою:

$$DOL_k = \frac{\text{Зміна прибутку}}{\text{Базовий прибуток}} = (DOL_q \cdot \Delta C \cdot (1 + \Delta HO) + DOL_n \cdot \Delta HO) \cdot 100, \quad (8.15)$$

де  $\Delta C$  - зміна ціни;  $\Delta HO$  - 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.

## ТЕМА 9 ІННОВАЦІЙНІ МЕТОДИ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

9.1. Обґрунтування процесу впровадження новітніх технологій управління витратами

9.2. Класифікація та сутність сучасних методів управління витратами. Переваги та недоліки.

### **9.1. Обґрунтування процесу впровадження новітніх технологій управління витратами**

В умовах ринкової економіки успішна робота будь-якого підприємства багато в чому залежить від вірно обраної системи, стратегії та методів управління витратами. Тому на сьогоднішній день перед бізнесовими структурами постає завдання впровадження ефективної системи управління витратами та контролю за ними.

Дія таких об'єктивних чинників, як концентрація виробництва, удосконалення його технології й організації, розробка теорії нормування витрат праці й матеріальних ресурсів, розвиток методів оперативного управління виробництвом, гостра необхідність оперативного контролю витрат і регулювання собівартості, призвела до створення і поширення різноманітних систем і методів управління витратами підприємства.

Для вирішення проблеми оптимізації витрат та ефективності господарювання підприємств необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих систем управління витратами, а в низці випадків до формування власної системи управління з урахуванням галузевих особливостей, організаційної структури і масштабності їх діяльності.

Для того, щоб обрати найкращий метод для конкретного підприємства, його керівництво повинно відповісти на такі запитання:

1. Яку мету з управління витратами ставить перед собою керівництво підприємства: підтримання витрат на заданому рівні, постійне їх зменшення чи короткочасне скорочення?

2. На якій стадії життєвого циклу перебуває підприємство та його продукція?

3. Яка організаційна структура підприємства?

4. Розмір підприємства.

5. Корпоративна культура.

6. Яку позицію займає підприємство на ринку?

7. Чи стабільний попит на продукцію?

8. Які відносини керівництва підприємства з персоналом?

9. Наскільки кваліфікованими є працівники?

10. Які відносини між підрозділами та працівниками, чи згуртований колектив?

11. Наскільки розвинене інформаційне забезпечення прийняття рішень на підприємстві?

Відповівши на ці питання, керівництво підприємства може зіставити їх з перевагами та недоліками різних методів управління витратами та обрати для себе найбільш раціональний метод управління витратами.

## **9.2. Класифікація та сутність сучасних методів управління витратами. Переваги та недоліки.**

Одним з найважливіших завдань сучасних підприємств є модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості нових (інноваційних) продуктів. Це завдання може вирішити *таргет-костинг* – метод управління витратами за цільовою собівартістю.

Система Таргет-костинг (target costing) з'явилася в 60-х роках ХХ ст. в Японії. У 80-ті роки набула поширення в США. На сьогоднішній день поширена по всьому світу в основному в компаніях, що працюють в інноваційних галузях (автомобілебудування, машино-будування, електроніка, комп'ютерні, цифрові технології) і сфері обслуговування.

Таргет-костинг застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації застарілої продукції. В основу ідеї таргет-костинг покладено поняття цільової собівартості і формула її розрахунку:

$$\text{Собівартість} = \text{Ціна} - \text{Прибуток.}$$

Ідея, що покладена в основу цього методу, проста й революційна одночасно. Японські менеджери просто вивернули «навиворіт» традиційну формулу ціноутворення:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна,}$$

яка в новій концепції трансформувалась у рівняння:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість.}$$

Таке просте рішення дало змогу отримати чудовий та простий інструмент контролю та економії витрат ще на стадії проектування, оскільки таргет-костинг передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги.

Етапи таргет-костинг:

I. Маркетологи визначають можливу ринкову ціну продукції. Проводиться аналіз обсягу ринку збуту і планування масштабів виробництва.

II. Встановлюється величина очікуваного прибутку на одиницю продукції (і на обсяг виробництва) і розраховується цільова собівартість - максимально допустиме значення собівартості при заданих ринкових умовах.

III. Розрахунок кошторисної собівартості (витрат, необхідних технологією виробництва) і її приведення до цільової собівартості шляхом використання альтернативних матеріалів, дизайнерських, технічних і технологічних рішень. Також визначаються дрефтинг-витрати (витрати на виробництво кожного компонента нового виробу) і проводиться їх оптимізація.

IV. Розробка та тестування макету виробу, що має цільову собівартість.

V. Прийняття рішення про початок виробництва нового виробу.

*Переваги методу таргет-костинг:*

- менеджери та службовці, намагаючись наблизитися до цільової собівартості, часто знаходять нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що потребують інноваційного мислення;

- необхідність постійно утримувати в голові цільову собівартість втримує інженерів від спокуси застосувати більш дорогу технологію або матеріал, тому що це неминуче призведе лише до виходу на новий виток перепроектування продукту.

*Головні перешкоди* впровадження методу «таргет-костинг» на українських підприємствах:

- для успішного впровадження таргет-костингу в організації має бути налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками; створена система управлінського обліку; колектив повинен бути єдиною командою, яка є досвідченою та сприймає мету своєї спільної праці;

- розбалансованість внутрішнього механізму, амбіціозні дії менеджерів, що сперечаються за вплив, неадекватна корпоративна культура, відсутність системи інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень – головні симптоми неблагополучної організації, у якій впровадження таргет-костингу завчасно приречене на провал.

*Кайзен-костинг (kaizen costing)*, як і таргет-костинг, виник в Японії у другій половині 1980-х років. Використання кайзен-костинг можливо практично в будь-якій галузі виробництва і, що важливо, в сукупності з іншими методами управління витратами.

Кайзен-костинг (в перекладі з японського «удосконалення маленькими кроками») – це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті якого досягається необхідний рівень собівартості і забезпечується прибутковість виробництва.

Кайзен-костинг використовується в японській моделі управлінського обліку паралельно з таргет-костинг. Обидві системи мають однакову мету – досягнення цільової собівартості: таргет-костинг – на етапі проектування нового виробу, кайзен-костинг – на етапі виробництва виробів.

*Переваги методу:*

- дає змогу комплексно розглянути взаємозв'язок окремих процесів у діяльності підприємства, зменшити непродуктивні витрати;
- передбачає наявність окремих працівників, основним завданням яких є технічне й організаційне вдосконалення бізнес-процесів підприємства.
- забезпечує постійне зменшення витрат й утримання їх на заданому рівні.

Складність методу полягає у необхідності мотивації працівників і корпоративної культури, що підтримує залучення персоналу в діяльність організації. Успішним процес постійного вдосконалювання може стати лише в тому випадку, коли умови виробництва сприятливі, а для цього необхідно виконувати певні вимоги до управління, зокрема:

- сформулювати стратегію і тактику діяльності підприємства;
- виробити стиль керівництва, який підтримує відкритість, довіру і співробітництво;
- підтримувати постійність цілей;
- розвивати систему заохочення, яка буде стимулювати співробітництво; впроваджувати постійно діючі програми навчання персоналу;
- дотримуватись балансу між короткостроковими і довгостроковими завданнями.

*Абзорпшн-костинг (absorption-costing)* полягає в тому, що до собівартості продукції входять усі витрати (у тому числі й накладні). Умовою застосування методу є використання методів розподілу накладних витрат, що дають змогу найбільш точно встановити величину накладних витрат, які входять до собівартості одиниці продукції.

Абзорпшн-костинг можна використовувати на підприємствах з індивідуальним типом виробництва, де продукція виготовляється за індивідуальними замовленнями, і з безперервним виробництвом, яке базується на стандартизованих стадіях технологічної обробки, у якому дуже складно вирізнити виробництво окремих продуктів.

*Переваги методу:*

- відсутність поділу витрат підприємства на постійні та змінні;
- точніше визначення фінансового результату діяльності підприємства;
- відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду не тільки прямих змінних витрат, а й постійних накладних витрат;
- підвищення обґрунтованості вибору додаткового замовлення або відмови від нього.

*Недоліки методу:*

- ретроспективність і умовність у розподілі накладних витрат;
- встановлення фактичної собівартості одиниці продукції тільки наприкінці періоду;
- умовний характер розподілу накладних витрат; включення до собівартості продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом;
- ускладнення облікових і розрахункових процедур;

- недостатня увага до характеру поведінки витрат залежно від обсягу продукції, що випускається.

*Кост-кілінг (cost-killing)* є одним з найжорсткіших методів управління витратами. Результатом його застосування є зменшення витрат на оплату праці і, як наслідок, скорочення штату працівників, вивільнення і продаж невикористовуваних або маловикорстовуваних активів, повне або практично повне зменшення витрат на соціальну сферу.

*Перевагою* кост-кілінгу є те, що він дає змогу швидко скоротити витрати підприємства.

*Недоліками* – жорсткість, бо він передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу; використання його час від часу або лише по окремих підрозділах підприємства не дасть очікуваних результатів

Для ефективного застосування кост-кілінгу підприємство повинно мати повну і достовірну інформацію про стан витрат на підприємстві. Найбільш важливими є витрати кожного підрозділу підприємства.

Використання кост-кілінгу час від часу є доцільним лише тоді, коли в одному чи кількох періодах підряд темпи збільшення повних витрат і окремих видів витрат перевищують темпи зростання доходів підприємства.

*Бенчмаркінг витрат* – це спосіб оцінки стратегій і цілей роботи організації порівняно з успішними підприємницькими організаціями для визначення свого місця на конкретному ринку

*Перевагами* бенчмаркінгу витрат є відсутність потреби у винаході власних способів зменшення витрат і вдосконалення процесів у діяльності підприємства, тому що це вже зроблено лідером ринку або підприємством, взятим за зразок; можливість комбінування різних методів, що забезпечили успіх у зменшенні витрат іншим підприємствам.

*Основним обмеженням* у використанні бенчмаркінгу є обґрунтованість вибору підприємства-еталона. Якщо як еталон вибирають реальне підприємство, то потрібно обов'язково враховувати його особливості, умови його зовнішнього середовища. В іншому разі результати бенчмаркінгу витрат не можна використовувати. Якщо ж вибраний еталон є абстрактним ідеальним варіантом перебігу процесів, то дуже важливою є оцінка рівня досяжності ідеалу. Неправильний вибір вихідного еталона в бенчмаркінгу витрат може стати основною причиною, через яку цей метод може не дати результатів. Крім того, існують труднощі в отриманні інформації про діяльність підприємства-еталона, яка найчастіше є комерційною таємницею.

Цей метод можуть використовувати підприємства, яким необхідно прийняти рішення щодо свого позиціонування на ринку й вибору стратегії розвитку. Крім того, дослідивши процес формування витрат на еталонних підприємствах – лідерах галузі, використовуваних управлінських орієнтирів і методів управління витратами, можна поступово поліпшити управління витратами, ґрунтуючись на їх досвіді й технологіях.

*LCC-Аналіз (Life Cycle Costing)* – *розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції*. Застосовується в стратегічному управлінні, так

як охоплює період у кілька років. Планові витрати визначають за кожною стадією життєвого циклу продукту – розробка, виведення на ринок, зростання, зрілість і спад. LCC-аналіз – єдиний метод управління витратами, який передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків у прийнятті рішень.

LCC-аналіз доцільно використовувати підприємствам, які виробляють асортимент нестандартної продукції та перебувають у нестабільній щодо параметрів попиту ніші ринку.

*Переваги LCC-аналізу:*

- отримання в довгостроковому періоді оцінки здійснених витрат і їх покриття відповідними виробу доходами;
- забезпечення точного прогнозу всіх витрат і співвідношення отриманого доходу та витрат щодо виробництва виробу в цілому;
- забезпечення стратегічного бачення структури витрат і зіставлення її зі структурою доходів.

*Недоліки LCC-аналізу:*

- відсутність періодизації фінансових результатів;
- невизначеність в обліку накладних витрат (якщо їх не враховувати, страждає комплексність використовуваної інформації; якщо враховувати, то використовувана інформація має ймовірний характер);
- може потребувати витрат на отримання великої додаткової інформації.

*Метод EVA (Economic value added ) – метод економічної доданої вартості.* Цей метод дає змогу прив'язати створення вартості до певних груп робітників або підрозділів і, таким чином, отримувати критерій для диференційованої винагороди за виконану роботу на підприємстві.

Метод *EVA* дозволяє аналізувати вартість оцінюваного бізнесу з двох точок зору. По-перше, з позиції того, скільки він коштує як майновий комплекс, якщо його продавати зараз, а по-друге, з позиції доходів, які потенційно можуть генеруватися бізнесом в майбутньому з урахуванням додаткових вкладень, фактора часу і ризиків. Таким чином, метод *EVA* об'єднує два підходи до оцінки бізнесу - витратний (майновий) і прибутковий.

особливістю методу *EVA* є те, що враховуються їм доходи від використання активів, якими володіє оцінюється компанія, зменшуються на ті суми прибутку, які все одно треба було б заробляти для того, щоб виправдати вартість капіталу, вкладеного (або планованого для вкладення) в оцінюється майно з урахуванням його сьогоднішньої вартості. Даний прийом в рамках методу *EVA* називається *Capital charge* («Навантаження на використовуваний капітал»).

Замість показника грошового потоку, який зазвичай використовується в рамках дохідного підходу, метод *EVA* використовує показник *NOPLAT (Net Operating Profit Less Adjusted Taxes)*, який являє собою операційний прибуток за вирахуванням скоригованих податків.

*Перевагою методу EVA є можливість оперативного і наочного управління ключовими факторами вартості, інтегрованими в нього.*

Модель *EVA* є інструментом планування стратегії розвитку бізнесу. Оскільки в методі *EVA* закладений принцип «з проектом / без проекту», його можна використовувати для прийняття принципового рішення про доцільність застосування того чи іншого інструменту управління вартістю компанії. Щоб розрахувати, який внесок у вартість компанії буде внесений, необхідно визначити показник *EVA* без урахування реалізації розглянутого заходу (інноваційного проекту, реструктуризації, реорганізації тощо) і з урахуванням прийняття рішення про його реалізації;

- модель *EVA* дозволяє оптимізувати роботу бізнесу в майбутньому, тобто реалізувати принцип найбільш ефективного використання за рахунок комплексного управління ключовими факторами вартості компанії;

- модель *EVA* виступає індикатором якості управлінських рішень: постійна позитивна величина цього показника свідчать про збільшення вартості компанії, негативна – про зниження.

Незважаючи на зазначені переваги, у показника *EVA* є такі *недоліки*:

- на величину показника *EVA* (як і будь-якого критерію, що базується на концепції економічного прибутку) істотно впливає первісна оцінка інвестованого капіталу. В рамках моделі дана величина виражена показником ринкової вартості активів компанії. Якщо вона занижена, створена додана вартість буде високою, якщо завищена, навпаки - низькою;

- поточна вартість майбутньої величини *EVA* визначається, згідно з алгоритмом методу, в контексті постпрогнозного періоду. Для підвищення ступеня об'єктивності розрахунків Б. Стюарт рекомендує оцінювати не абсолютне значення *EVA*, а щорічні прирости цього показника.

Традиційні системи контролю витрат (у тому числі аналіз відхилень) сфокусовані в основному на змінні витрати і мало допомагають при вирішенні проблем, пов'язаних з постійними накладними витратами. У кінці 1980-х рр. американські економісти Купер і Каплан розробили новий підхід, який дає змогу більш точно калькулювати собівартість продукції. Вони назвали його обліком витрат на основі видів діяльності (*activity-based-costing, ABC*); в інших літературних джерелах його ще називають *системою обліку витрат за функціями*. Автори системи стверджують, що облік витрат на підставі видів діяльності може контролювати накладні витрати шляхом виділення першопричин тих чи інших витрат.

Одним із переваг застосування ABC-методу є формування на підприємстві системи бюджетів, при цьому діє ABC-модель визначення обсягу та вартості робіт, а також потреб у ресурсах. Система обліку витрат за функціями забезпечує основу для більш точного розрахунку виробничих витрат та створює механізм для управління накладними витратами. Накопичення та надання інформації про важливі види діяльності в межах компанії дає змогу краще розуміти і більш ефективно управляти витратами. Таким чином,



найбільший потенціал, яким володіє система обліку витрат за функціями, лежить у сфері виробничого обліку.

Проте ABC-метод потребує суттєвих змін у системі бухгалтерського обліку й удосконалення систем інформаційної підтримки, що зумовлює зростання витрат на управління.

Варто зазначити, що досконалих методів управління витратами не існує. Застосування кожного з них є найбільш доцільним для конкретних умов і цілей в управлінні витратами. Для того, щоб обрати найкращий метод, керівництву підприємства необхідно провести глибокі дослідження на своєму підприємстві майже з усіх питань його функціонування. Крім того, для ефективного управління витратами необхідно використовувати сукупність декількох методів, наприклад, взаємодія методів таргет-костінгу та кайзен-костінгу дасть змогу ефективно управляти собівартістю; застосування системи ABC + EVA – розподілити витрати капіталу по роботах та продуктах, після чого, склавши їх з попередньо визначеними операційними витратами, ідентифікувати групу продукції, яка створює додану вартість для інвесторів. Отже, від правильно обраного методу або їх сукупності залежить досягнення ефективності в управлінні витратами.

## ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 3 ФУНКЦІОНАЛЬНІ СКЛАДОВІ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### ТЕМА 10 ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ

10.1. Облік витрат діяльності підприємства. Концепції управлінського обліку витрат.

10.2. Класифікація моделей управлінського обліку.

10.3. Методичні прийоми і способи аналізу витрат

#### **10.1. Облік витрат діяльності підприємства. Концепції управлінського обліку витрат.**

Метою обліку витрат є визначення величини витрат на окрему операцію, одиницю продукції, товарів, робіт, послуг. Цей крок необхідний при оцінці запасів, прибутку, рівня рентабельності. Крім того, інформація про витрати дасть змогу детально проаналізувати структурний рівень витрат, а саме: рівень змінних і постійних витрат, рівень релевантності витрат, ступінь точності та достатності інформації про витрати тощо. Глибина аналізу такої інформації дасть змогу коригувати господарську діяльність суб'єкта господарювання.

Основними елементами системи управління витратами є: планування, нормування, облік витрат на виробництво, калькулювання, економічний аналіз, контроль витрат. Інформація, отримана на цих етапах управління господарською діяльністю суб'єкта господарювання, дає можливість здійснювати регулювання і прогнозування діяльності.

*Облік витрат* – це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій постачання, виробництва, реалізації, фінансово-інвестиційної діяльності, що відбуваються на підприємстві протягом певного періоду, за допомогою їх кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів.

*Управлінський облік* пов'язаний з наданням інформації керівництву підприємства для прийняття своєчасних і ефективних рішень. Тобто управлінський облік, на відміну від фінансового, задовольняє інформаційні потреби внутрішніх користувачів.

Тривалий час облік витрат (виробничий облік) як складова бухгалтерського обліку здійснював винятково узагальнення інформації про витрати для калькулювання собівартості продукції.

Дані про витрати використовувались менеджерами для прийняття рішень, які стосувалися: визначення цін реалізації продукції, придбання нового обладнання, встановлення величини оплати праці, контролю витрат та відповідної оцінки діяльності менеджерів тощо. Пізніше для управління діяльністю різних підрозділів підприємства було запроваджено систему операційних і капітальних бюджетів, а для оцінки діяльності було запропоновано показник прибутковості інвестицій, який забезпечував взаємозв'язок прибутковості продажу і оборотності активів.

Головною метою управлінського обліку стало надання допомоги керівництву підприємства у досягненні його стратегічних цілей і концентрація уваги на створенні вартості для клієнтів, акціонерів та інших учасників господарського процесу (постачальників, персоналу тощо) шляхом ефективного використання ресурсів.

Управлінський облік, як і фінансовий оперує двома видами інформації: історичною – про результати операцій, що вже здійснені (характерна в більшості для фінансового обліку) та прогнозною – про можливі результати майбутніх операцій. Дані обліку повинні задовольняти конкретні інформаційні потреби в управлінні і вони можуть змінюватись залежно від характеру прийнятих управлінських рішень.

Інформація про минулі події є основою для орієнтації як підуть справи у підприємства в майбутньому, яка проблема вимагає вирішення або уваги. Оціночні дані на майбутні періоди дають змогу вибрати найкращий варіант із запропонованих.

*Управлінський облік* – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Проте у зв'язку зі зміною інформаційних систем обліку в сучасних умовах і виникненням потреби створення глобальної системи обліку, вносяться корективи щодо функцій управлінського обліку, які дані у цьому визначенні з орієнтацією їх на досягнення підприємством його стратегічних цілей.

## **10.2. Класифікація моделей управлінського обліку**

Залежно від того, яке місце і роль займає облік у системі забезпечення керівництва інформацією для прийняття ефективних рішень, а також зважаючи на міру закритості облікових даних підприємства для зовнішніх споживачів, виділяють такі ознаки класифікації моделей управлінського обліку:

- за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку
- за повнотою включення витрат до собівартості;

- за ступенем нормування.

Так, за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку в міжнародній практиці використовують дві моделі управлінського обліку: інтегровану; автономну.

*Інтегрована модель управлінського обліку* передбачає збір інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку. До інформації фінансового обліку даними внутрішньої звітності на підприємстві створюються умови для оперативного контролю і аналізу виконання запланованих параметрів діяльності підприємства, а також прийняття необхідних управлінських рішень. У свою чергу, *автономна модель управлінського обліку*, зважаючи на конкуренцію і закритість певної інформації для зовнішніх її споживачів, передбачає, що поряд з існуючою на підприємстві системою збирання і опрацювання інформації, яка представлена бухгалтерським фінансовим обліком, створюється ще одна система збору і опрацювання інформації. Така система передбачає використання додаткових облікових рахунків (свого роду контрольних рахунків одного і того ж найменування), на яких відображуються різного роду відхилення, а також використання внутрішньої системи обліку і звітності, що унеможливує процес вільного заволодіння і передачі рядовими обліковими працівниками підприємства інформації, яка є комерційною таємницею, конкурентам фірми. Таким чином, інформація про реальний стан справ з витратами підконтрольна (зважаючи на таємничість даних паралельних контрольних облікових рахунків) лише керівництву конкретної фірми, що дає можливість підприємству дієвіше запроваджувати економічні важелі щодо конкурентів у боротьбі за споживача на ринку.

*За повнотою включення витрат до собівартості* моделі управлінського обліку поділяються на:

- облік повних витрат;
- облік часткових витрат.

*Система обліку повних витрат* представлена традиційним для нашої країни обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ витрат на основні (витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом) і накладні (витрати, пов'язані з організацією і управлінням виробництвом). Щомісяця накладні витрати списуються на витрати виробництва, внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість продукції, робіт і послуг.

У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система «абсорпшен-костинг».

*Система обліку часткових витрат* представлена традиційним для розвинутих ринкових країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ затрат на змінні (розмір яких знаходиться у прямій (або майже прямій) залежності від збільшення або зменшення кількості виробленої продукції,

виконаних робіт та наданих послуг) та постійні (величина яких залишається незмінною (або майже незмінною) при збільшенні або зменшенні виробництва продукції, виконанні робіт та наданні послуг),

За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг здійснюється на підставі змінних витрат, які безпосередньо пов'язані з їх створенням.

У зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система «директ-костинг».

*За ступенем нормування* моделі управлінського обліку поділяються на:

- облік фактичних витрат;
- облік стандартних (нормативних) витрат.

*Облік фактичних витрат* полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства. У свою чергу облік фактичних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем, таких як: факт-абсорпшен-костинг; факт-директ-костинг.

*Факт-абсорпшен-костинг* передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична, виробнича собівартість, за якою роботи та послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

*Факт-директ-костинг* передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи й послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

*Облік стандартних (нормативних) витрат* полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розроблюються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних виробничих витрат разом з адміністративними витратами і витратами на збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при визначенні прибутку підприємства.

У світовій практиці така система називається *стандарт-кост*. Вона виступає як інструмент контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва.

Поряд з тим, облік стандартних (нормативних) витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою визначення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем: стандарт-абсорпшен-костинг; стандарт-директ-костинг.

*Стандарт-абсорпшен-костинг* передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до стандартних виробничих витрат стандартних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку

формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

*Стандарт-директ-костинг* передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

При стандарт-директ-костингу, як і при стандарт-абсорпшен-костингу, облік стандартних затрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами.

Перший варіант передбачає, що відхилення від стандартних затрат (матеріальних, затрат, оплати праці і т.ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках, а виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі затверджених нормативів змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат. Виходячи з цього, з/виробництва на склад готова продукція (а роботи й послуги безпосередньо на рахунок «Собівартість реалізації») списуються за стандартною (нормативною) собівартістю.

Другий варіант передбачає, що виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) витрат відокремлюються і групуються на спеціальних рахунках, що забезпечує списання готової продукції на склад (а робіт і послуг безпосередньо на рахунок «Собівартість реалізації») за стандартною (нормативною) собівартістю.

В той же час за умови як першого, так і другого варіанта: 1) незавершене виробництво оцінюється за стандартними змінними витратами; 2) відхилення від змінних виробничих і змінних загальновиробничих витрат списуються на рахунок «Собівартість реалізації», або покриваються за рахунок прибутку підприємства.

### **10.3. Методичні прийоми і способи аналізу витрат**

Узагальнюючий характер категорії витрат, її інтегральність, об'єднання в показниках витрат інформації, що характеризує використання різних, часто неспівставних між собою ресурсів, а в зв'язку з цим - різноманітність ситуацій і напрямів використання результатів аналізу витрат вимагає чітко окресленої, конкретної, але й достатньо універсальної методики їх аналізу.

Аналіз існуючих підходів до групування видів економічного аналізу дозволяє виділити такі види аналізу витрат (табл.10.1):

## Класифікація видів аналізу витрат

За часом дослідження процесів	Попередній
	Оперативний
	Поточний
	Заключний
	Стратегічний
За просторовою формою	Внутрішній
	Зовнішній
За рівнем охоплення об'єкта	Комплексний ( повний)
	Тематичний (частковий, експрес-аналіз)
За характером проведення	Управлінський
	Фінансовий
За періодичністю	Періодичний
	Одноразовий
За організаційною формою	Централізований
	Децентралізований
За об'єктами управління	Техніко-економічний
	Фінансово-економічний
	Статистико-економічний
	Соціально-економічний
	Аудиторський
	Маркетинговий
За методикою вивчення об'єкта	Порівняльний
	Діагностичний
	Факторний
	Маржинальний
	Функціонально-вартісний
	Економіко-математичний
	Економіко-статистичний
	Стохастичний.
	Системний

З позицій системного підходу економічна одиниця визначається як складна, динамічна, керована система, підпорядкована досягненню певної мети. Це дає змогу застосовувати принципи системного підходу до процесу формування методичних засад аналізу. Пріоритетними напрямками розвитку теорії та практики аналізу на мікрорівні в умовах реальної економіки вважається розширення методологічної бази і адекватних методів економічного аналізу, які визначають організаційні та економічні аспекти дослідження.

Основою аналізу є формулювання мети функціонування підприємства. Основною метою розвитку підприємства в ринкових умовах господарювання є підтримка або підвищення конкурентоспроможності продукції і конкурентоспроможності підприємства в цілому. Для її досягнення

визначається ряд цілей, тобто формується «дерево цілей». Вершина «дерева цілей» (виходячи з ієрархічного принципу) представляє собою генеральну ціль – пошук резервів зниження витрат виробництва для збільшення прибутковості і конкурентоспроможності продукції. Вона вимагає вирішення двох завдань: 1) дослідження закономірностей зміни витрат в динаміці; 2) оцінка впливу на витрати чинників зовнішнього та внутрішнього середовища..

Побудова «дерева цілей» завершується розробкою конкретних цільових рішень. Прийняття рішень проводиться на основі науково обґрунтованих розрахунків і порівняння різних варіантів досягнення мети. Результат - вибір оптимального варіанту. Тобто, витрати на здійснення різних варіантів зіставляються з результатами.

Вибір об'єкту аналізу вимагає уточнення складу витрат і схеми їх формування. Для цього необхідно розглянути сутність витрат, як об'єкту дослідження з погляду поставленої мети.

При аналізуванні загальної оцінки ефективності використання витрат до складу об'єкту аналізу необхідно включити всі види витрат відповідно до нормативних документів підприємства, а також кінцевий результат діяльності підприємства. В цьому випадку використовують класичну схему формування витрат (*за економічними елементами та статтями калькуляції*) і показники прибутку від виробництва і реалізації продукції.

При аналізуванні витратомісткості окремих етапів виробництва і реалізації продукції до складу витрат необхідно включити всі витрати, що виникають на цих етапах виробництва. В цьому випадку недостатньо піддати аналізу витрати, що включаються в собівартість. Структура аналізованих витрат має бути ширшою, а як основну схему формування витрат необхідно прийняти принцип повної структури витрат.

Отже, до об'єктів аналізу витрат відносять:

- повні витрати і собівартість продукції;
- собівартість окремих видів продукції;
- структуру витрат;
- собівартість одиниці продукції;
- витрати на 1 грн. товарної продукції;
- економічні елементи та статті калькуляції витрат;
- співвідношення: витрати → чистий дохід → прибуток тощо.

Аналіз витрат на виробництво продукції як в цілому, так і окремих її видів, зумовлює потребу у відповідному інформаційному забезпеченні. Оскільки процес економічного аналізу є основним споживачем економічної інформації, він найбільш чутливий до її недоліків, тому інформація повинна бути повною, доступною і достовірною.



До основних джерел інформаційного забезпечення аналізу витрат на виробництво відносять: фінансову та статистичну звітність, первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові реєстри, кошториси витрат, матеріали ревізій, результати аналізу витрат за попередні періоди тощо. Для того щоб прийняти правильне управлінське рішення, необхідна інформація про всі витрати підприємства, які можна отримати внаслідок впровадження на підприємстві паралельно з бухгалтерським управлінським обліку. Також необхідні ще додаткові джерела інформації, тобто база порівняння.

Тому в цілому система показників, яка необхідна для аналізу, повинна представляти собою інформаційну систему, що характеризує витрати на виробництво: систему методів, що використовується для їх розрахунку, форми документів, що містять самі показники чи забезпечують вихідні дані для їх розрахунку, періодичність накопичення, методика аналізу та базу порівняння.

Сформувавши інформаційну базу для аналізу витрат, необхідно вибрати методи обробки інформації, які найбільшою мірою відповідають меті аналізу.

Під *методом аналізу витрат* слід розуміти системне, комплексне їх вивчення, що здійснюється через ряд методичних прийомів і способів аналітичного дослідження на основі показників плану, обліку, звітності та інших джерел інформації з метою підвищення ефективності виробництва.

Метод аналізу реалізується через сукупність прийомів дослідження. Найважливішим елементом методики аналізу витрат є технічні прийоми і способи аналізу, які можна назвати інструментарієм аналізу. З відомого арсеналу інструментарію аналізу найбільш часто використовуються традиційні способи опрацювання інформації, прийоми детермінованого та стохастичного факторного аналізу і прийоми оптимізації показників (рис.10.1).

Кожен метод використовують лише в окремих випадках, при розв'язку вузької проблеми відносно формування витрат. Проте для удосконалення процедури аналізу слід поєднувати декілька методів.

Необхідність в глибокому дослідженні методів формування витрат виникає в тих випадках, коли метою аналізу витрат є визначення доцільності використання того або іншого методу. Якщо поставлена мета дослідження полягає у виявленні впливу факторів на вибраний об'єкт дослідження, то на цьому етапі необхідно визначити, вплив якої групи факторів (зовнішніх або внутрішніх, факторів ресурсів або техніко-економічних факторів) на об'єкт досліджуватиметься. На їх основі в факторній моделі дослідження витрат повинна бути сформована система факторів, прийнятих за базові.

Система аналізованих показників вибирається виходячи з мети, об'єкту і схеми його формування. Компоновка системи показників витрат повинна проводитися виходячи з повноти відображення аспектів аналізованої проблеми, об'єкту і місця формування аналізованих витрат, можливостей їх регулювання, з урахуванням їх питомої ваги в загальному обсязі витрат і можливостей швидкої реалізації результатів аналізу.

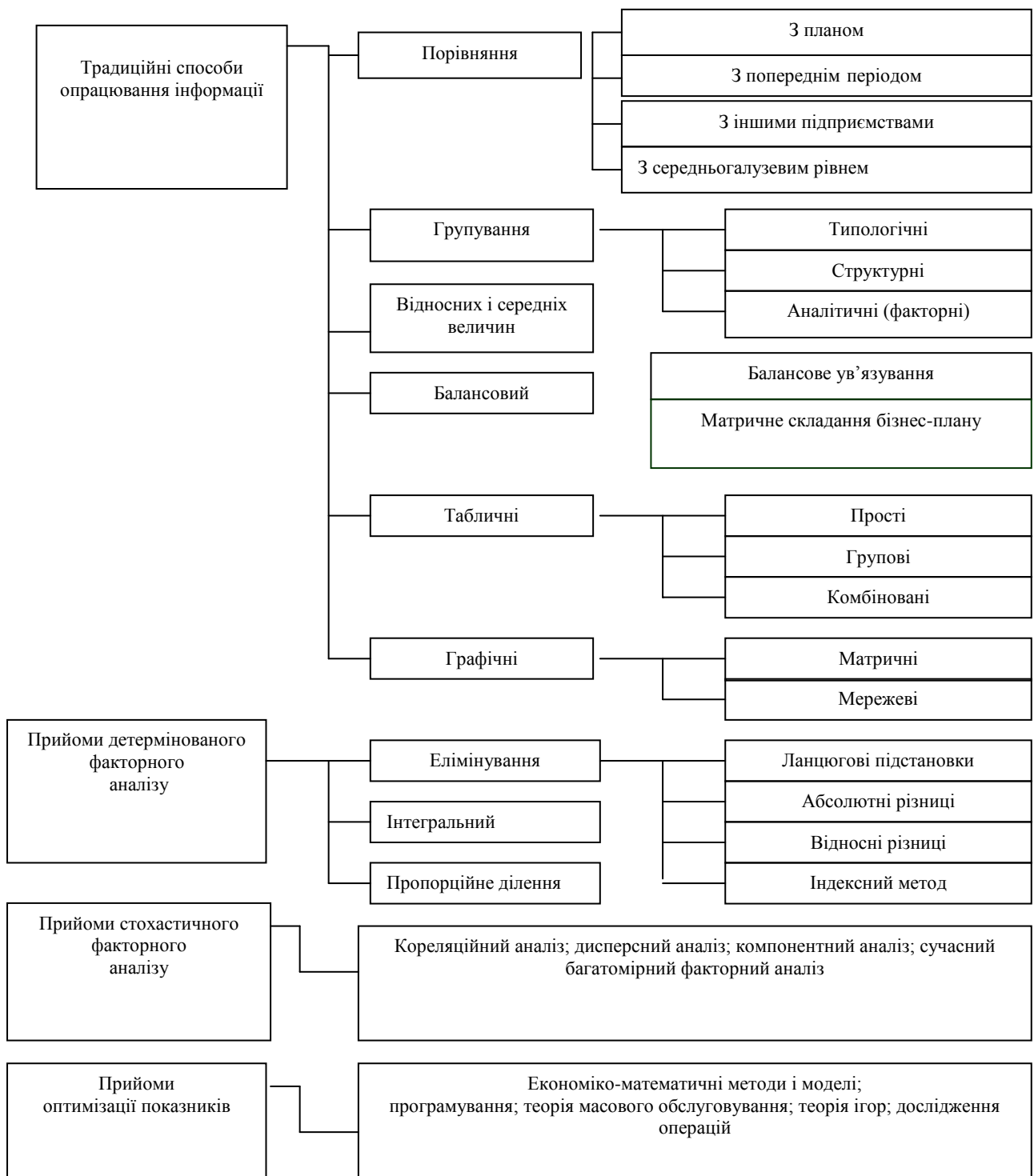


Рис 10.1. Методичні прийоми і способи аналізу витрат

Схему аналізу операцій з повним охопленням витрат, що передбачає вісім поступових кроків, запропонував Д. Гікс:

- виявлення всіх прямих витрат, вартість яких просто переноситься на вартість кінцевої продукції;
- визначення допоміжних і обслуговуючих операцій, вартість яких не переноситься безпосередньо на продукцію підприємства (вторинні операції);

- виявлення всіх операцій, пов'язаних із придбанням, отриманням і зберіганням матеріальних запасів, групування їх в окремі центри за значної розбіжності обсягів операцій для різних видів ресурсів;
- виявлення і групування всіх операцій підтримки ринків і споживачів;
- виявлення та групування операцій підтримки видів продукції і продуктових груп;
- виявлення всіх операцій, безпосередньо задіяних у створенні доданої вартості (прямих операцій);
- виявлення всіх операцій, які можна розглядати як повторювані події або трансакції;
- виділення нейтральних (адміністративних) операцій, які не залежать від обсягу виробництва, асортименту чи інших операційних критеріїв.

Результати розрахунку аналізованих показників, що характеризують стан витрат, можна систематизувати за напрямками їх реалізації, тобто: розрахунок величини виявлених резервів і упущених можливостей; обґрунтування можливостей і шляхів реалізації резервів; прогнозування тенденцій зміни витрат; зміна нормативної бази планування витрат; вдосконалення системи обліку витрат; матеріальне стимулювання економії ресурсів; прийняття управлінських рішень; контроль результатів виконання раніше прийнятих рішень.

## **ТЕМА 11**

### **ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ТА МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ КОШТОРИСУ ВИТРАТ**

- 11.1. Мета, завдання та характеристика процесу планування витрат
- 11.2. Порядок планування витрат підрозділів підприємства
- 11.4. Планування собівартості продукції

#### **11.1. Мета, завдання та характеристика процесу планування витрат**

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

*Планування витрат* – це визначення цілей підприємства і його підрозділів у формі постановки виробничих завдань ефективного використання

ресурсів і вибору засобів для їхнього виконання. Таким чином, планування витрат полягає у виявленні складу витрат і їхній кількісній оцінці.

*Головне завдання планування* – зведення до мінімуму ризику підприємництва. Завданням планування витрат є визначення економічних результатів діяльності підприємства, очікуваних у майбутньому.

*Планування витрат* здійснюється для визначення загальної вартості ресурсів, які споживаються в процесі виробництва і розрахунку очікуваного прибутку. Виділяють стратегічне і тактичне планування витрат, яке, в свою чергу, поділяється на поточне та оперативне.

*Стратегічне планування витрат* відображається у плануванні інвестиційних, інноваційних витрат. Його можна розглядати як пошук і визначення перспектив діяльності підприємства, а тактичне планування вважають процесом створення передумов для реалізації цих перспективних завдань.

Під час *тактичного планування витрат* визначаються загальні витрати, витрати в розрізі елементів витрат і статей калькуляції або витрати на одиницю продукції. Рішення, прийняті під час тактичного планування, менш суб'єктивні, ніж при розробці стратегічних планів, тому що базуються на об'єктивній інформації. Вони більш конкретизовані і завжди прив'язані до показників роботи структурних підрозділів.

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

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

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

Планування витрат здійснюється для визначення загальної вартості споживаних у процесі виробництва ресурсів (матеріальних, трудових, грошових) і розрахунку передбачуваного прибутку, є засобом ув'язування натуральних і вартісних показників виробництва, виявлення й оцінки його економічної ефективності.

*Метою розробки плану витрат підприємства* є визначення планових економічно обґрунтованих витрат щодо:

- валового, товарного і реалізованого обсягу господарської діяльності з виробленої продукції (наданих послуг, виконаних робіт, придбаних товарів);
- здійснення загальногосподарського управління підприємством;
- виконання господарських операцій зі збуту продукції;
- сплати податкових платежів;
- здійснення капітальних інвестицій;
- виконання господарських операцій у сфері фінансової діяльності.

При плануванні витрат необхідно провести:

- розрахунок вартості ресурсів, необхідних для виробництва продукції;
- визначення загального обсягу витрат на виробництво;

- вирахування собівартості виробництва кожного виду продукції.

Вихідною базою для планування витрат є:

- планові обсяги виробництва, придбання та реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в натуральному та вартісному виразах;
- обсяги капітальних інвестицій щодо забезпечення обсягів господарської діяльності;
- норми витрат матеріальних ресурсів для здійснення господарської діяльності та розрахунок потреби в ресурсах в натуральному виразі;
- ціни на матеріально-технічні ресурси та послуги сторонніх організацій, необхідних для господарської діяльності;
- облікові ціни підприємства на ресурси, необхідні для здійснення господарської діяльності;
- норми затрат праці, розрахунки чисельності та професійного складу працівників, умови оплати їхньої праці, що визначаються на підприємстві;
- економічні нормативи: норми амортизаційних відрахувань, ставки відрахувань на соціальні заходи та податкові платежі тощо;
- плани організаційно-технічних заходів щодо економії матеріальних цінностей, поліпшення використання трудових ресурсів і необоротних активів.

## **11.2. Порядок планування витрат підрозділів підприємства**

Витрати підприємства є комплексним показником, в якому при плануванні повинна бути відображена значна кількість факторів, що впливають на його рівень. Усі фактори діляться на зовнішні і внутрішні. До зовнішніх відносяться зміна: цін на ресурси, які підприємство одержує від постачальників; розмірів мінімальної заробітної плати та обов'язкових платежів. Основними внутрішніми факторами є зміна: продуктивності праці; трудомісткості та матеріаломісткості продукції.

Планування витрат проводиться:

1) за місцями – дійснюється для контролю за їх формуванням та для організації відповідальності за досягнутий рівень витрачання через порівняння фактичної і планової величин. Цей аспект планування витрат стосується безпосередньо підрозділів підприємства, які з точки зору центрального апарату управління підприємством є концентрованими місцями витрат і центрами відповідальності за їх рівень;

2) за видами витрат – планування за однорідними економічними елементами показує ресурсний аспект витрат, що має важливе значення для аналізу собівартості продукції і виявлення резервів її зниження. Це загальна номенклатура елементів витрат, властива всім рівням управління на підприємстві;

3) за носіями – дає змогу визначити собівартість окремих видів продукції підрозділів, що є необхідною умовою організації внутрішньоекономічних відносин між ними, визначення рентабельності виробів підприємства й обґрунтування його цінової політики.

*Кошторис витрат* – це плановий розрахунок витрат на всі потреби підприємства за певний проміжок часу (як правило, рік). Кошторис витрат дає можливість визначити потреби підприємства у кожному виді ресурсів (сировині, матеріалах, паливі, фонді заробітної плати тощо). Кошториси витрат підрозділів розробляються на основі їх виробничих програм, норм витрат ресурсів.

#### *Функції кошторисів*

1) організуюча – полягає в тому, що, маючи встановлену планову величину витрат, працівник, відповідальний за їх рівень, намагається дотримуватись чинного регламенту і норм використання ресурсів;

2) контролююча – кошториси підрозділів дають змогу контролювати роботу працівників, відповідальних за рівень витрат. Це здійснюється порівнянням фактичних витрат з плановими, передбаченими в кошторисах;

3) стимулююча – аналіз відхилень є основою для реалізації стимулюючої функції щодо працівників, які впливають на величину витрат і відповідають за неї. Стимулювання здійснюється через відповідальність за необґрунтовані витрати і заохочення в їх зниженні.

При складанні кошторисів використовуються різноманітні методи:

- нормативний;
- розрахунково-аналітичний;
- балансовий;
- оптимізацій;
- моделювання.

Сутністю *нормативного методу* складання кошторису є розрахунок обсягу затрат і потреби в ресурсах шляхом множення норми витрат ресурсів на запланований обсяг економічного показника (реалізація, випуск продукції). Нормативний метод планування є найпростішим методом. Маючи норму (норматив) і об'ємний показник, можна легко розрахувати плановий показник.

Сутністю *балансового методу* є узгодження обсягу затрат і джерел розширення ресурсів (доходів). Балансовий метод застосовується передусім при плануванні розподілу прибутку та інших фінансових ресурсів, плануванні потреби в надходженні коштів до фонду накопичення, фонду споживання тощо.

Сутністю *методу оптимізації* при складанні кошторису є багатоваріантність. З декількох кошторисів обирається найкращий з точки зору мінімальних затрат чи максимального одержаного ефекту (результату).

Сутністю *методу моделювання* є аналіз функціональних зв'язків між різними елементами процесу виробництва. Наприклад, моделюється залежність прибутку від рівня затрат і обсягу реалізації продукції (виручки).

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

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

Сукупність норм і нормативів підприємства створюють його нормативну базу. Норми і нормативи визначають ступінь використання ресурсів, від якості яких залежить наукова обґрунтованість розроблених планів.

Необхідність забезпечення мінімальних витрат на виробництво продукції потребує оптимізації режимів використання ресурсів з урахуванням конкретних умов виконання виробничих завдань (строки, обсяг), особливостей техніко-технологічної бази підприємства. Склад витрат підрозділу залежить від специфіки його діяльності й місця у структурі підприємства. Найбільш повний склад витрат мають підрозділи – центри прибутку (кінцевий етап формування прибутку).

Для підрозділу рівня цеху цей склад обмежується цеховими прямими й непрямими (виробничими накладними) витратами. Виробничим дільницям і бригадам плануються окремі елементи витрат. План витрат розробляється на основі виробничої програми підрозділу і норм витрат ресурсів. У процесі розробки плану враховують взаємозв'язки між підрозділами, особливо між основними і допоміжними. Планування витрат здійснюється знизу вгору і закінчується складанням загального кошторису підприємства і визначенням собівартості продукції.

#### 11.4. Планування собівартості продукції

При плануванні собівартості слід розрізняти собівартість окремих виробів (калькуляції) і собівартість загального обсягу готової (кінцевої) продукції.

У підрозділах з коротким виробничим циклом і стабільними залишками (запасами) незавершеного виробництва виробнича (цехова) собівартість готової продукції збігається з кошторисом.

В інших випадках, особливо коли запуск і випуск виробів у межах планового періоду кількісно різняться та змінюються залишки незавершеного виробництва на його початок і кінець, собівартість продукції відрізняється від кошторисних витрат.

Загальна собівартість продукції дорівнює:

$$C_k = C_z + C_{н1} - C_{н2}, \quad (11.1)$$

де  $C_k$  – собівартість кінцевої продукції підрозділу за плановий період, грн.;

$C_z$  – загальні витрати підрозділу за кошторисом, грн.;

$C_{н1}$ ,  $C_{н2}$  – собівартість залишків незавершеного виробництва відповідно на початок і кінець планового періоду, грн.

Собівартість залишків незавершеного виробництва на початок планового періоду береться за фактичними (очікуваними) даними, на кінець – розраховується з урахуванням специфіки певного типу виробництва.

В одиничному і дрібносерійному виробництві собівартість незавершеного виробництва за окремими замовленнями на кінець планового періоду можна обчислити на основі ступеня їх планової готовності.

В інших типах виробництва такі обчислення здійснюються у разі потреби коригування фактичної величини незавершеного виробництва або при зміні обсягу випуску продукції.

При цьому враховується середньоденний випуск продукції за виробничою собівартістю, середня тривалість виробничого циклу і коефіцієнт зростання витрат (середня готовність незавершеного виробництва).

Застосування методів обчислення витрат на окремі вироби залежить від широти номенклатури виготовлюваної продукції. За умов однопродуктового виробництва калькулювання є найпростішим і найточнішим, оскільки всі витрати розглядаються як прямі. Однопродуктове виробництво може мати два різновиди:

1) весь продукт однорідний, однієї споживної (експлуатаційної) якості й складності виготовлення (цегла, вугілля та ін.);

2) продукт має різні варіанти якості, властивостей, що потребують різних витрат часу і/або ресурсів (цемент, напої, тощо).

У випадку коли продукт має різні рівні якості чи властивості, калькулювання здійснюється за *коефіцієнтами еквівалентності*.

Особливість цього методу полягає в тому, що кожному варіанту продукту присвоюється певний коефіцієнт, який свідчить про його відносну відмінність за витратами від базового (основного) варіанта продукту. Коефіцієнт для базового варіанта продукту – 1,0. Такі коефіцієнти обчислюються за даними досвіду (емпірично), наприклад, зіставленням трудомісткості виготовлення, тривалості виробничого циклу тощо.

Коли одна база розподілу не забезпечує належної точності, доцільно розподіляти окремо витрати на утримання й експлуатацію машин та устаткування і витрати на організацію та управління виробництвом.

Перевагою *методу розподілу витрат пропорційно основній зарплаті виробничих робітників* є його простота. Однак й він не позбавлений недоліків:

1) зарплата не є точною базою розподілу зазначених витрат, оскільки за умов різного рівня механізації праці адекватно не відображає затрат машинного часу;

2) при такому розподілі витрати на кожний виріб обчислюються як середні по підрозділу незалежно від того, на якому устаткуванні він обробляється;

3) за комплексної механізації й автоматизації виробництва функції робітників змінюються в напрямі контролю і регулювання роботи виробничих систем.

За цих умов зарплата не може нормуватися поопераційно, а отже, і бути базою розподілу інших витрат.

У зарубіжній практиці поширений метод розподілу загальновиробничих витрат, у тому числі витрат на утримання та експлуатацію машин та



устаткування пропорційно часу обробки виробів, тобто на основі середніх витрат на одну машино-годину їх роботи, але він теж неточний.

*По-перше*, витрати на організацію й управління виробництвом залежать не тільки від кількості машинного парку і часу його роботи, а й від кількості працівників і трудомісткості процесів.

*По-друге*, цей метод не враховує, що експлуатаційні витрати за одиницю часу на різних машинах неоднакові (вони мають різну вартість, потужність двигунів, застосовується різний інструмент тощо).

Найобґрунтованішим є обчислення витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування на один виріб залежно від часу його обробки і собівартості однієї машино-години роботи конкретного устаткування.

Відмінність цього методу від попереднього полягає в тому, що береться не середня по всьому устаткуванню собівартість машино-години, а обчислюється її величина по кожній окремій групі однотипних машин.

Сутність цього методу і процедура його впровадження такі.

1. За кожною групою устаткування складається кошторис на його утримання і експлуатацію.

2. Визначається завантаження кожної групи устаткування у машино-годинах.

3. Обчислюються витрати на одну машино-годину роботи по кожній групі устаткування діленням витрат за кошторисом на завантаження в машино-годинах. Витрати на одну машино-годину роботи, які ще називають собівартістю машино-години, можна визначити точніше на основі нормативних обчислень за елементами витрат (амортизація, електроенергія, інструмент тощо).

4. Устаткування підрозділу розподіляється на групи технологічно взаємозамінних верстатів з приблизно однаковими витратами на одну годину роботи. В окрему групу або в кілька груп об'єднуються робочі місця для ручних робіт. Витрати на їх утримання входять у кошторис витрат на утримання й експлуатацію машин та устаткування (утримання і ремонт стендів, верстаків, затрати на інструмент, пристосування тощо).

## ТЕМА 12. БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ ЯК РОЗРОБКА КОНЦЕПЦІЇ ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ

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

12.2.Бюджет прямих витрат на матеріали.

12.3.Бюджет прямих витрат на оплату праці.

12.4.Бюджет загальновиробничих витрат та цехової собівартості продукції.

12.5.Бюджет комерційних витрат та загальногосподарських витрат.

12.6.Переваги та недоліки бюджетування.

### 12.1.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:

- 1) розробка концепції ведення бізнесу:
  - планування фінансово-господарської діяльності підприємства на певний період;
  - оптимізація витрат і прибутку підприємства;
  - координація – узгодження діяльності різних підрозділів підприємства;
- 2) комунікація – доведення планів до відома керівників різних рівнів;
- 3) мотивація керівників на місцях на досягнення цілей організації;
- 4) контроль та оцінка ефективності роботи керівників на місцях шляхом порівняння фактичних витрат з нормативом;
- 5) 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) тощо. 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.12.1.

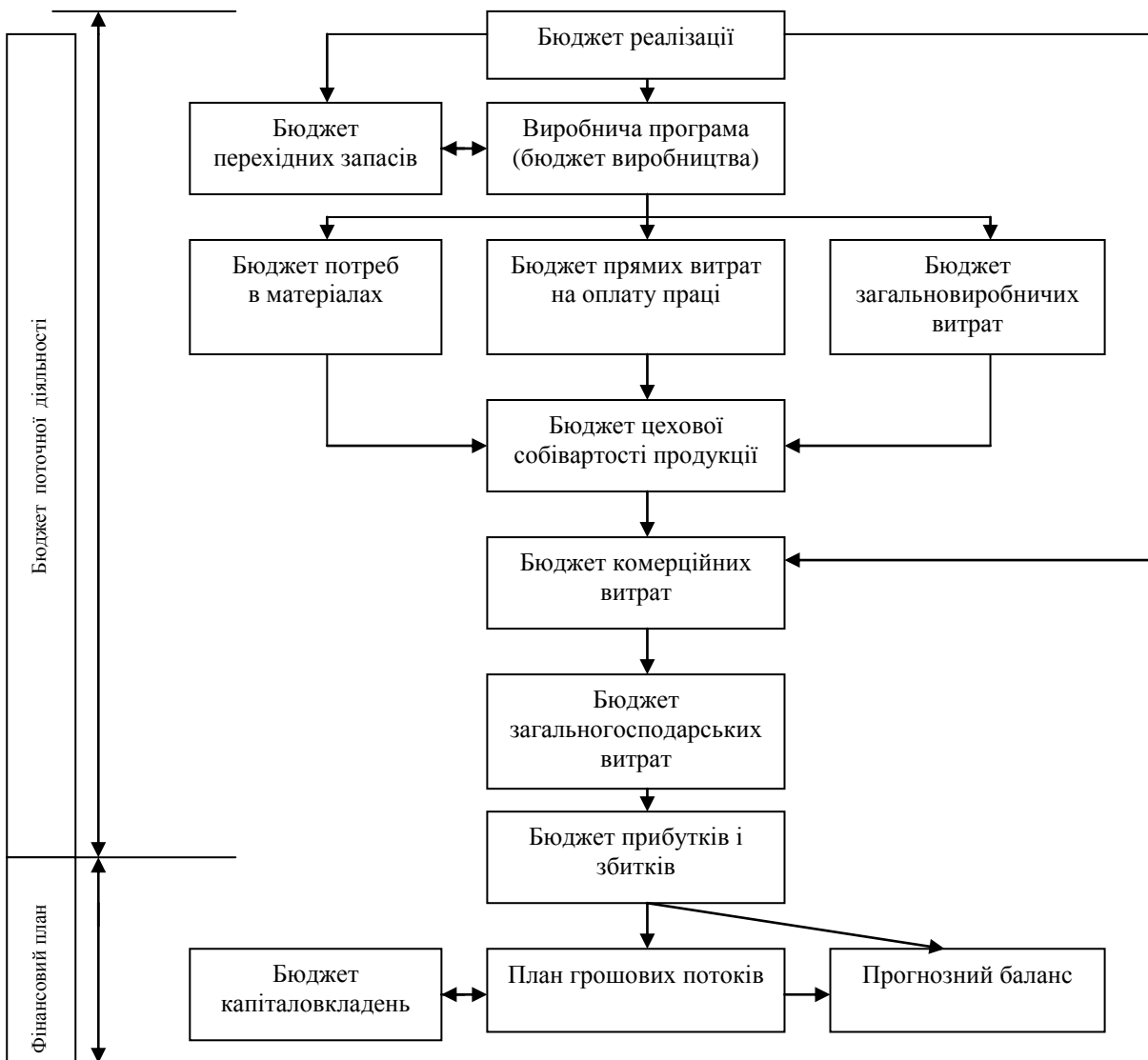


Рис.12.1. Структура системи бюджетів на підприємстві

*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. 12.1.

Таблиця 12.1

#### Бюджет реалізації

Найменування продукції	Кількість, шт.	Ціна без ПДВ, грн.	Виручка без ПДВ, грн.	ПДВ, грн..	Виручка з ПДВ, грн.
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. 12.2, 12.3). 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 12.2

**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 12.3

**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:

$$ГП_{кi} = S_i t_i : T,$$

де  $ГП_{кi}$  – запас готової продукції і-го виду на кінець періоду;

$S_i$  – обсяг реалізації і-го виду продукції в майбутньому періоді,

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

$T$  – тривалість майбутнього періоду (у днях).

Неважко 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:

$$ТП_i = РП_i + ГП_{кi} - ГП_{пi},$$

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

$РП_i$  – передбачуваний обсяг реалізації продукції;

$ГП_{кi}$  – запаси готової продукції на кінець періоду

$ГП_{пi}$  – 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:

$$НЗП_{ki} = B_i t_i K_r T,$$

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);

$K_r$  – 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:

$$ВП_i = ТП_i + НВП_{ki} - НВП_{ni}$$

## 12.2. Бюджет прямих витрат

### Бюджет прямих витрат на матеріали

Бюджет потреб у матеріалах (табл. 12.4, 12.5) 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 12.4.

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 12.5.

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:

$$M = H \times Q + M_k$$

де  $H$  – норма витрати на одиницю продукції;

$Q$  – обсяг виробництва;

$M_k$  – запас матеріалів на кінець періоду.

Однак існують матеріали, витрати яких залежить не від обсягу випуску, а від тривалості планованого періоду  $T$  (наприклад, допоміжні матеріали, каталізatori 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:

$$З = M - M_n$$

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. 12.6.) на оплату праці складається на базі виробничої програми.

Таблиця 12.6

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.

### 12.3. Бюджет загальновиробничих витрат цехової собівартості продукції

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. 12.7).

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
<b>Всього</b>	<b>1 848 550</b>

Бюджет цехової собівартості продукції (табл. 12.8) зводить воедино витрати на матеріали, заробітну плату, організацію та підготовку ділянок і цехів з урахуванням зміни запасів незавершеного виробництва.

Таблиця 12.8

#### 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 одиницю</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	13 674 840
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

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.

## 12.5. Бюджет комерційних та загальногосподарських витрат витрат

До бюджету комерційних витрат (табл. 12.9) 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 12.9

### 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%)	30	300 000	40	800 000	1 100 000

від вартості)					
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

Бюджет загальногосподарських витрат складають за тим же принципом, що і бюджет загальновиробничих витрат (табл. 12.10).

Таблиця 12.10

Бюджет загальногосподарських витрат

<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. 12.11) 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 12.11

Бюджет прибутків і збитків

	<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

## 12.6. 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 дорожняча системи 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.

## **ТЕМА 13. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЇ РЕСУРСІВ**

13.1. Система внутрішнього контролю на підприємстві.

13.2. Контроль витрат в умовах застосування системи гнучких кошторисів.

13.3. Форми стимулювання економії ресурсів.

### **13.1. 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 регулювальних заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні.

У 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. У процесі контролю використовується діюча документація підприємства, нормативно-законодавчі документи, галузеві стандарти тощо. У 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. 13.1.

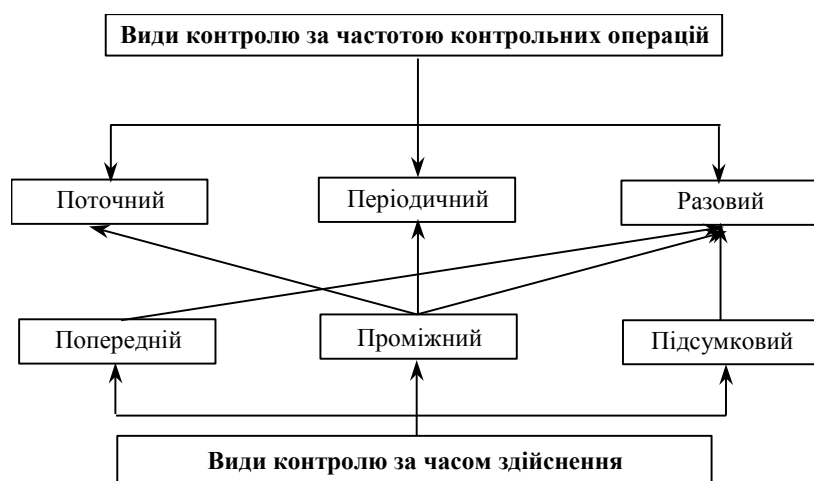


Рис. 13.1. Схема співвідношення видів контролю за різними класифікаційними ознаками.

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.

### **13.2. 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.

### **13.3.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.13.2.



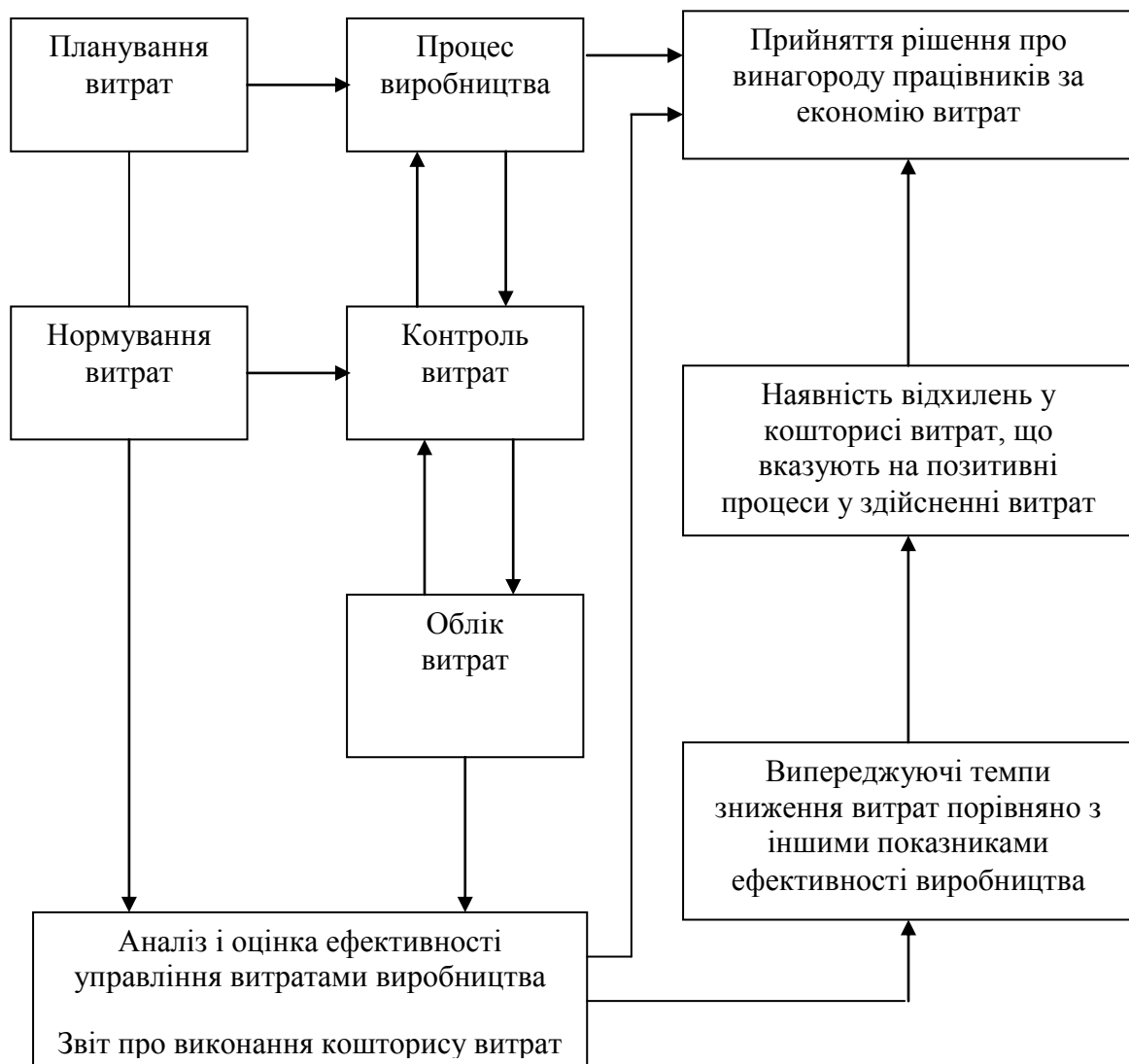


Рис. 13.2. Схема послідовності прийняття рішення про винагороду за зниження витрат

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 втрат продукції на всіх технологічних

стадіях, більш повно використовувати обмежені виробничі ресурси і зрештою забезпечити 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.

## **ТЕМА 14. ОПТИМІЗАЦІЯ ОПЕРАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА КРИТЕРІЄМ ВИТРАТ**

14.1. Методика оптимізації запасів та інтервалів поставки матеріалів.

14.2. Методи оцінювання матеріалів у запасах.

14.3. Обґрунтування форми забезпечення операційної системи устаткуванням.

### **14.1. 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 підтримання 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:

$$C_{т.з} = \frac{M}{M_{п}} C_{м}, \quad (14.1)$$

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:

$$C_{с.з} = \frac{M_{п}}{2} \Pi_{м} \cdot P_{м}, \quad (14.2)$$

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

$$C = C_{т.з} + C_{с.з} = \frac{M}{M_{п}} C_{м} + \frac{M_{п}}{2} \Pi_{м} \cdot P_{м}. \quad (14.3)$$

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

$$M_{п.оп} = \sqrt{\frac{2MC_{м}}{\Pi_{м} P_{м}}}. \quad (14.4)$$

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

$\Pi_{м}$  – ціна одиниці матеріалів;

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

## 14.2. 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:

$$O_{ц} = \frac{B_{поч} + B_{отрим}}{K_{поч} + K_{отрим}}, \quad (14.5)$$

де  $O_{ц}$  – облікова ціна виробничих запасів за одиницю в календарному місяці;

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

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

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

$K_{отрим}$  – кількість отриманих у звітньому 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. 14.1

Таблиця 14.1

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 звітнього місяця:				
	-дошки	М <sup>3</sup>	7,0	1500,40	10520,80
	-цвяхи	Кг	150	20,05	3070,50
	Усього залишок на початок звітнього місяця	X	X	X	13600,30
2	Придбано виробничих запасів у звітньому місяці:				
	-дошки	М <sup>3</sup>	5,3	1600,95	8530,04
	-цвяхи	Кг	45	20,56	1150,20
	Усього придбано	X	X	X	9680,24
	Витрачено виробничих запасів:				

3	-дошки	М <sup>3</sup>	8,2	1540,95	12700,59
	-цвяхи	Кг	116	20,17	2510,72
	Усього витрачено	Х	Х	Х	15220,31
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітного місяця:				
	-дошки	М <sup>3</sup>	4,1	1540,95	6350,25
	-цвяхи	Кг	79	20,17	1700,98
	Усього залишок на кінець звітного місяця	Х	Х	Х	8060,23

Середньозважена собівартість запасів складає:

Дошок =  $(7,0 \cdot 1500,40 + 5,3 \cdot 1600,95) : (7,0 + 5,3) = 1540,95$  грн.

Цвяхів =  $(150 \cdot 20,05 + 45 \cdot 20,56) : (150 + 45) = 20,17$  грн.

За даними табл.14.1 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 15220,31 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 не виправданого 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.14.2

Таблиця 14.2

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 <sup>3</sup>	7.0	1500,40	10520,80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	150	20,05	3070,50
	Усього залишок на початок звітного місяця	Х	Х	Х	1360,30
2	Придбано виробничих запасів у звітному місяці:				
	-дошки – (7.04)	М <sup>3</sup>	5.3	1600.95	8530.04
	-дошки- (21.04)	М <sup>3</sup>	4.7	1810.96	8550.21
	-цвяхи- (4.04)	Кг	45	20.56	1150.20
	-цвяхи- (26.04)	Кг	50	20.97	1480.50
	Усього придбано	Х	Х	Х	19710.95
3	Витрачено виробничих запасів:				
	-дошки – (17.03)	М <sup>3</sup>	7.0	1500.40	10520.80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	150	20.05	3070.50
	-дошки- (7.04)	М <sup>3</sup>	4.0	1600.95	6430.80
	-цвяхи – (4.04)	М <sup>3</sup>	45	20.56	1150.20
	-цвяхи - (26.04)	Кг	20	20.97	590.40
	Усього витрачено	Х	Х	Х	21780.70
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітного місяця:				
	-дошки - (7.04)	М <sup>3</sup>	1.3	1600.95	2090.24
	-дошки – (21.04)	М <sup>3</sup>	4.7	1810.96	8550.21
	-цвяхи – (26.04)	Кг	30	20.97	890.10
	Усього залишок на кінець звітного місяця	Х	Х	Х	11530.55

За даними табл.14.2 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 21780,70 (10520,80 + 3070,50 + 1150,20 + 590,40).

*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. 14.3.

Таблиця 14.3

Визначення вартості використаних виробничих запасів методом ЛІФО

№ з/п	Показники	Од. вимір	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 <sup>3</sup>	7.0	1500,40	10520,80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	150	20,05	3070,50
	Усього залишок на початок звітного місяця	Х	Х	Х	13600,30
2	Придбано виробничих запасів у звітному місяці:				
	-дошки – (7.04)	М <sup>3</sup>	5.3	1600.95	8530.04
	-дошки- (21.04)	М <sup>3</sup>	4.7	1810.96	8550.21
	-цвяхи- (4.04)	Кг	45	20.56	1150.20
	-цвяхи- (26.04)	Кг	50	20.97	1480.50
	Усього придбано	Х	Х	Х	19710.95
3	Витрачено виробничих запасів:				
	-дошки – (21.04)	М <sup>3</sup>	4.7	1810.96	8550.21
	-цвяхи – (7.04)	Кг	4.0	1600.95	6430.80
	-дошки- (26.04)	М <sup>3</sup>	50	20.97	1480.50
	-цвяхи – (4.04)	М <sup>3</sup>	45	20.56	1150.20
	-цвяхи - (26.03)	Кг	70	20.05	1430.50



	Усього витрачено	X	X	X	1906.21
4	Залишок виробничих запасів на кінець звітнього місяця:				
	-дошки - (7.04)	М <sup>3</sup>	1.3	1600.95	2090.24
	-дошки – (17.03)	М <sup>3</sup>	7.0	1500.40	10520.80
	-цвяхи – (26.03)	Кг	80	20.05	1640.00
	Усього залишок на кінець звітнього місяця	X	X	X	14260.04

За даними табл.14.3 вартість використаних виробничих запасів формує витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції в сумі 190600,21 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 звітньому 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.

### **14.3. 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  $\lambda$ , то обсяг виконаної роботи чи кінцевої продукції становитиме

$$N = \lambda \cdot t \cdot m.$$

Величини  $\lambda$ ,  $t$  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  $\lambda$ , 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  $\lambda$ , 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:

$$C_k = \sum_{j=1}^{t_k} \frac{B_j}{(1+p)^j} \dots \left( -\frac{K_{np}}{(1+p)^t} \right),$$

де  $C_k$  – сумарні витрати на купівлю устаткування за рахунок кредиту у поточній вартості;

$t_k$  – термін повернення кредиту в роках;

$B_j$  – повернення боргу (кредиту) з відсотками в  $j$ -му році;

$K_{np}$  – 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 – 50000 окулярів на рік – використовується на 90 %. Для виробництва окулярів потрібні лінзи. Ціна однієї лінзи – 400 грн. Витрати на оформлення і поставку однієї партії лінз (оформлення документації, транспортні витрати, поїздки агентів з постачання тощо) – 4500 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).

## **ТЕМА 15. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЯКІСТЬ**

15.1. Фактори, що впливають на якість продукції

15.2. Поняття «витрати на якість» та їх класифікація

15.3. Окупність витрат на якість

### **15.1. 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.

## **15.2. Поняття «витрати на якість» та їх класифікація**

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 рекаламцій.

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 ство-

рюють 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.

Інші витрати на якість, які враховуються в управлінні якістю на фірмах, не несе безпосередньо виробник, але вони в значній мірі впливають на загальні витрати фірми і нерідко включаються в основні статті витрат на комплексні системи забезпечення якості продукції. До них відносяться: непрямі витрати на якість; витрати постачальників на якість; непередбачені витрати; витрати на апаратуру в рамках інформаційного забезпечення системи; витрати, пов'язані зі споживанням продукції.

Непрямі витрати на якість зазвичай виникають через виконання таких виробничих операцій, які можна цілком виключити, і їх існування пояснюється невпевненістю виробника в якості виробленої продукції. Іншою причиною таких витрат може виявитися нераціональна конструкція виробу, яка призводить до перевитрати матеріалів, обладнання та робочої сили. Зниженню такого роду витрат сприяють скорочення кількості матеріалів, що підлягають перевірці та випробуванням, ліквідація простоїв, сертифікація продукції, що виключає додаткову перевірку її споживачем, тобто скасування вхідного контролю.

Витрати постачальників на якість повинні обов'язково прийматися до уваги споживачем сировини, оскільки вони впливають на рівень закупівельних цін.

Непередбачені витрати виражаються в зменшенні обсягу збуту внаслідок виникнення негативної реакції покупців на товари фірми. Найбільш поширеною причиною цього можуть бути високі витрати споживачів на технічне обслуговування, а також часті відмови виробів. Фірми програють і в тому випадку, коли розгляд судового позову покупця в зв'язку з поганою якістю товару вирішується на користь виробника. Втрата доброзичливості покупця прирівнюється до непередбачених витрат на якість. Сюди ж відносяться і безпосередні витрати на підготовку до судової справи, гонорар адвокату, оплата експертизи та ін.

Витрати на апаратуру і прилади, що забезпечують інформацію про якість, дуже зросли в зв'язку з автоматизацією контролю якості та використанням

ЕОМ. Зазвичай при плануванні цих витрат з'ясовується можливість зниження витрат на якість в результаті впровадження мікропроцесорів і ЕОМ, а також збільшення терміну служби апаратури (тобто окупність витрат на дороге устаткування).

Витрат на якість, пов'язаним зі споживанням товару, фірми приділяють багато уваги, так як в кінцевому підсумку вони відображаються на обсязі збуту продукції. Інформація про витрати у споживача є підставою для внесення відповідних змін до системи забезпечення якості. На фірмах розробляються спеціальні програми по зниженню витрат на якість на стадії споживання товару.

Фірми планують загальні витрати на якість. Розробка програми витрат, як правило, починається з визначення статті витрат на якість в рамках розглянутої вище класифікації. По кожній статті передбачається ведення звітності на основі аналізу і контролю. Для здійснення розробленої програми необхідні накопичення банку даних і обробка їх на ЕОМ; подання відомостей на всі рівні управління фірмою; проведення аналізу тенденцій зміни витрат на якість і встановлення їх оптимального рівня; виявлення тих ланок виробництва, де необхідно посилити контроль. Повинні бути здійснені аналіз ефективності бухгалтерської ревізії витрат на якість, розробка коригувальних заходів і аналіз їх ефективності, а також обов'язкове інформування споживача про витрати на якість. За даними американських експертів, витрати на якість багатьох фірм досягають 20% від суми продажів, причому спостерігається їх щорічне зростання на 5-7%. Впровадження ж ефективної системи управління якістю, що працює за принципом попередження, а не виявлення дефектів, дозволяє знизити рівень витрат на якість до 2,5%.

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.).

Слід зазначити, що будь-яка єдина, тобто загальноприйнята класифікація витрат на якість відсутня навіть у розвинених західних країнах. Саме тому в розділі 6 міжнародних стандартів ISO 9004 види витрат представлені тільки двома групами: виробничими і невиробничими витратами на якість із застереженням, що таке угруповання носить самий загальний характер.

### **15.3. Окупність витрат на якість**

Особливість сучасної системи управління якістю полягає в наявності в її структурі внутрішньої перевірки системи, аналізу та оцінки її ефективності.

Окупність – показник ефективності господарської діяльності, що обчислюється як співвідношення проведених витрат і отриманих результатів.

Ніякі ринкові цілі організації не можуть бути досягнуті, якщо його продукція не користується попитом. Тому питання, пов'язані із забезпеченням якості, не можуть розглядатися у відриві від економічної діяльності підприємства. Отже, з розвитком конкуренції виробників з'являється нагальна необхідність тісного ув'язування витрат на якість з кінцевими результатами виробничої діяльності, рівнем якості виробів, обсягом продажів, прибутком, що дозволяє ефективніше управляти підприємством і домагатися більш високого прибутку.

Міжнародні стандарти ISO 9000 встановлюють ступінь відповідальності керівництва за якість. Керівництво фірми відповідає за розробку політики в області якості, за створення, впровадження та функціонування системи управління якістю, що має чітко визначатися і оформлятися документально. До обов'язків керівництва відносяться підбір фахівців і виділення необхідних ресурсів для виробничого, контрольно-вимірювального та випробувального обладнання, програмного забезпечення ЕОМ. Керівництво повинно встановлювати необхідний рівень компетенції, стежити за своєчасністю підвищення кваліфікації персоналу. На керівників фірми покладається обов'язок виявляти ті показники якості товару, які впливають на його ринкову стійкість. Керівництво відповідає і за визначення цілей, які обумовлюють рішення про виробництво нових товарів або надання нових послуг на користь споживачів. Випуск нових товарів і надання додаткових послуг пов'язані з підготовкою нових програм якості, за що також відповідально керівництво фірми.

Витрати на якість пов'язані не тільки безпосередньо з виробництвом продукції, але і з управлінням цим виробництвом.

Укрупнені витрати, пов'язані з якістю продукції, можна розділити на науково-технічні, управлінські та виробничі. Науково-технічні та управлінські підготовляють, забезпечують і контролюють умови виробництва якісної продукції, тобто як би зумовлюють наявність і величину виробничих витрат.

Якщо розробка та конструювання нової продукції здійснюються зовнішніми організаціями, то витрати, що забезпечують якість на даному підприємстві, будуть включати в себе тільки витрати на впровадження. В окремих випадках, особливо при виробництві нової продукції, контроль за її підготовкою та освоєнням ведуть конструкторські підрозділи.

У загальному випадку управлінські витрати, пов'язані з гарантією якості виробу, включають в себе:

- транспортні – зовнішні та внутрішні перевезення сировини, комплектуючих і готової продукції;
- постачальницькі – закупівля запланованого за видами, кількістю та якістю сировини і комплектуючих матеріалів;
- витрати на підрозділи, що контролюють виробництво;
- витрати, пов'язані з роботою економічних служб, від діяльності яких залежить якість продукції: плановий відділ, фінансовий відділ, бухгалтерія та ін.;
- витрати на діяльність інших служб апарату управління підприємством,

які в різній мірі пов'язані і впливають на забезпечення якості продукції, особливо управління кадрами, в функції якого входить набір персоналу, підвищення його кваліфікації та перевірка відповідності необхідному рівню та умовам.

Виробничі витрати у свою чергу можна розділити на матеріальні, технічні та трудові. Причому всі вони прямо відносяться на вартість продукції. І якщо величину управлінських витрат у витратах на якість можна визначити лише умовно, опосередковано, то розмір матеріальних виробничих витрат піддається прямому рахунку. Значно простіше, ніж управлінські, розрахувати і розмір технічних виробничих витрат – через амортизаційні відрахування, і трудових – через заробітну плату (оплату нормо-годин).

З метою управління витратами, пов'язаними із забезпеченням якості продукції, треба розрізнити базові витрати, які утворюються в процесі розробки, освоєння і виробництва нової продукції і є надалі до моменту її зняття з виробництва їх носієм, і додаткові витрати, пов'язані з її удосконаленням і відновленням втраченого (недоотриманого у порівнянні із запланованим) рівня якості.

Основна частина базових витрат відображає вартісну величину факторів виробництва, а також загальногосподарські та загальновиробничі витрати, зараховують на виготовлення конкретного виробу через кошторис витрат.

Для аналізу вартісної величини коштів, що витрачаються на підтримку якості продукції, використовується різна інформація. Але перш ніж перейти до її збору, варто визначити, яке призначення інформації.

Мета збору даних у процесі вартісного аналізу якості може полягати в наступному:

- виявлення конкурентоспроможності продукції на існуючих ринках;
- визначення розмірів необхідних капіталовкладень;
- виявлення взаємозв'язків витрат на якість продукції та результатів господарської діяльності підприємства;
- зниження витрат на одиницю продукції при збереженні її колишньої якості;
- зниження витрат на вироби при одночасному поліпшенні їхніх властивостей;
- визначення величини витрат за видами для зміни їх структури;
- збільшення обсягу виробництва без зниження якості продукції з колишнього обсягу ресурсів за рахунок зменшення і ліквідації відходів;
- аналіз відхилень від встановлених вимог;
- контроль продукції;
- встановлення ціни на продукцію тощо.

Дані для аналізу витрат на якість можуть бути первинними, як правило, це технічні й інші параметри виробів, що містяться в ТУ, ДСТУ, сертифікатах і інших документах, що підтверджують якість продукції, і вторинними, що виходять в результаті обробки первинних.

Дані потребують обробки. Скорочує витрати часу на обробку даних

розробка таких видів носіїв, які роблять можливими попередні висновки відразу після збору даних. Для цього необхідно зареєструвати джерело інформації (дату, коли вона збиралася, працівника, який робив операцію, верстат, на якому проводилася обробка, партію використуваних матеріалів тощо). Реєструвати інформацію слід в таблицях, що полегшують і прискорюють обчислення статистичних показників, використуваних при прийнятті оперативних управлінських рішень і для подальшого більш глибокого статистико-математичного аналізу взаємозв'язків і тенденцій.

Існує значна кількість облікових реєстрів, варійованих на різних підприємствах залежно від роду діяльності, типу продукції, що випускається (табелі, звіти про витрати, замовлення на поставку, звіти про переробку продукції тощо). Як приклад можна привести реєстрацію дефектів контролером ВТК штапованої пластикової деталі. Дана форма дозволяє бачити причини браку і швидко визначати нанесений їм збиток і його винуватця.

Крім того, подальше проведення в разі необхідності технічної експертизи бракованих деталей і зіставлення її результатів з попереднім висновком контролера ВТК підтвердить і рівень кваліфікації останнього.

На різних підприємствах можуть застосовуватися й інші облікові форми. Подібні форми реєстрації даних про відхилення параметрів якості виробів від запланованого доцільні для збору внутрішніх первинних технічних характеристик виробленої продукції, які використовують у *факторному аналізі витрат на якість продукції*.

На етапах проектування, технологічного планування, підготовки та освоєння виробництва доцільно застосування *функціонально-вартісного аналізу (ФВА)*. Мета функціонально-вартісного аналізу полягає у розвитку корисних функцій об'єкта при оптимальному співвідношенні між їх значимістю для споживача і витратами на їх здійснення, тобто у виборі найбільш сприятливого для споживача і виробника, якщо мова йде про виробництво продукції, варіанта вирішення завдання про якість продукції і її вартості. Це метод системного дослідження функцій окремого виробу або технологічного, виробничого, господарського процесу, структури, орієнтований на підвищення ефективності використання ресурсів шляхом оптимізації співвідношення між споживчими властивостями об'єкта і витратами на його розробку, виробництво і експлуатацію.

Також для аналізу витрат на якість ефективно застосовувати *метод ABC*, так як він допомагає добре ідентифікувати дії, націлені на підвищення якості, з'являється можливість більш реалістично управляти змінними витратами на якість завдяки виключенню невірних або довільного розподілу накладних витрат.

Уміло організований аналіз витрат на якість і витрат браку може стати джерелом значної економії для підприємства, дозволить організації точно розрахувати економічну ефективність і окупність витрат на якість, а також підвищити імідж підприємства.

## 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 Мініфіну 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. Бабюк А., Цимбаляк С. Іноваційні методи управління витратами на підприємстві. Інноваційний розвиток: стратегічний погляд у майбутнє : матер. VI всеукраїнської наук.-практ.конф. (Тернопіль, 6 квіт. 2017 р.), Тернопіль : ТНТУ імені Івана Пулюя, 2017. URL: <https://elartu.tntu>
11. Белявцева В. В. Організація управлінського обліку в торгово-виробничих підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Харків, 2006. 18 с.
12. Бойчик І. М. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : Атіка, 2004. 480 с.
13. Болюх М. А. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
14. Бондар Н. М. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : А.С.К., 2004. 400 с.
15. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 608 с.
16. Василько В. Г. Організація виробництва : навч. посіб. URL: <https://library.if.ua/book/106>
17. Ващенко Н. М. Удосконалення класифікації витрат торгівлі. *Регіональні перспективи*. 2003. № 4-5 (29-30). С. 192–193.
18. Войтенко Т. С., Ворона Н. О. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві : наукове видання. Харків: Фактор, 2005. 266 с.
19. Горбань О. М., Бахрушин В. Є. Основи теорії систем і системного аналізу: навч. посіб. Запоріжжя: ЗІДМУ, 2004. 204 с.

20. Грещак М. Г., Коцюба О. С. Управління витратами: навч.- метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2002. 131 с.
21. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
22. Данилко В.К., Кушніренко О.М., Марченко К.С. Управління витратами: навч. посіб. Київ: Каравела, 2015. 216 с.
23. Данилюк М. О., Лещій В. Р. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами: наукове видання. Івано-Франківськ: Місто НВ, 2002. 248 с.
24. Дем'яненко С. І. Менеджмент аграрних підприємств: навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 347 с. URL: <https://buklib.net/component/option>
25. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами та витратами: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2010. 320 с.
26. Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т.1. / редкол.: С. В. Мочерний (відп.ред.) та ін. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 864с.
27. Економіка підприємства: підруч. / заг. ред. С. Ф. Покропивного. Київ : КНЕУ, 2001. 528 с.
28. Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП Рута, 2003. 680 с
29. Економічний аналіз: навч. посіб. / за ред. М.Г. Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
30. Жовнірова М. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах URL: <https://ipdo.kiev.ua/files/articles/but7.pdf>.
31. Захарченко Л.А., Яцкевич І.В. Управління витратами : навч. посіб. з практичних занять для студентів вищих навчальних закладів. Одеса: ВМВ, 2011. 238 с.
32. Іванюта П.В. Лугівська О.П. Управління ресурсами та витратами: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2010. 320 с.
33. Кораблін С. Деякі обмеження моделі В. Леонтєєва «затрати-випуск» / С. Кораблін. *Економіка України*. 1996. № 2. С.42-50.
34. Крайник О. П. Клепикова З. В. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Київ : Дакор, 2000. 260 с.
35. 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.
36. Кузьмін О.Є. Мельник О.Г., Когут У.І. Управління витратами на підприємствах : навч. посіб. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. 244 с.
37. Кузьмін О. Є., Данилюк М.О. Управління витратами : навч. посіб. Івано-Франківськ : Симфонія форте, 2014. 264 с.
38. Ліпич Л. Г., Ющишина Л.О. Управління витратами бізнес-процесів у рослинництві : монографія Луцьк: ВІСМ, 2011. 216 с.



39. Ленъ В.С. Управлінський облік: навч. посібник Київ: Знання-Прес, 2003. 287 с.
40. Маниліч М. І., МIRONЮК О. В. Собівартість продукції: теоретичний аспект—Чернівці: ПВНЗ «Буковинський університет», 2005. 115с.
41. Мельник О. Г. Удосконалення управління витратами підприємства на засадах бюджетів. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, № 527. Львів: Видавництво НУ «ЛП», 2005. С. 29–36.
42. Меренкова Л. О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці: автореф. дис. ... кан-та екон. наук: 08.06.01. Харків, 2003. 20 с.
43. Мних Є.В. Економічний аналіз: підруч. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 472 с.
44. Нападовська Л. В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 450 с.
45. 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.
46. Пашута М. Т., Калина А.В. Прогнозування та макроекономічне планування: навч. посіб. Київ : МАУП, 1998. 192 с.
47. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: монографія. Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. 364 с.
48. Пушкар М.С. Управлінський облік: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 1998. 163 с.
49. 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.
50. 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.
51. Ткаченко Т. П., Токарська Ю.О. Управління витратами на підприємствах будівельної галузі за умов використання концепції ланцюжка цінностей. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6400>
52. 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.
53. Фандель Г. Теория виробництва і витрат / Пер. с нем. під керівництвом і за редакцією М.Г. Грещака. Київ: Таксон, 2000. 501 с.
54. Хміль Ф. І. Основи менеджменту: підруч. Київ: Академвидав, 2003. 608 с.
55. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. Житомир: ЖІТУ, 2002. 647 с.
56. Череп А. В. Організація управління адміністративними витратами на підприємствах. *Економіка та держава*. 2006. №5. С. 50–52.
57. Чухліб О. А. Управлінське рішення щодо витрат у собівартості продукції. *Фінанси України*. 2006. №2. С. 129–137.

58. Шандова Н. В. Визначення механізму прогнозування показників розвитку виробництва. *Актуальні проблеми економіки*. 2004. №2(32). С. 182–189.
59. 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.
60. 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.
61. 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.
62. 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.
63. Ющишина Л. О. Структура управління витратами бізнес-процесів в рослинництві. *Зб. наук. праць ЧДТУ : Економічні науки*. Вип. 21. Черкаси, 2008. С. 252–258.
64. 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

**УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

*Курс лекцій*

Друкується в авторській редакції

Підп. до друку 26.04.2023. Формат 60x84/16. Папір офс.  
Гарн. Таймс New Roman.  
Обсяг 8,9 обл.-вид. арк.