

ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТРАНСПОРТУ
Кафедра управління державними і корпоративними
фінансами

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
Конспект лекцій

Харків – 2015

Бормотова М.В. Управління витратами: Конспект лекцій. – Харків: УкрДУЗТ, 2015. – 74 с.

Конспект лекцій містить шість тем, вивчення яких дозволить студентам набути знання щодо основних сучасних підходів до управління витратами на підприємстві з урахуванням передового зарубіжного досвіду. Кожна тема містить контрольні запитання та глосарій, у якому дано визначення основних базових понять.

Рекомендується для студентів усіх форм навчання за спеціальностями 7.03050801, 8.03050801 „Фінанси і кредит”.

Іл. 6, табл. 4, бібліогр.: 7 назв.

Конспект лекцій розглянуто і рекомендовано до друку на засіданні кафедри управління державними і корпоративними фінансами 17 лютого 2015 р., протокол № 9.

Рецензент

доц. Т.В. Машошина

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Конспект лекцій

Відповідальний за випуск Бормотова М.В.

Редактор Ібрагімова Н.В.

Підписано до друку 06.04.15 р.

Формат паперу 60x84 1/16. Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 2,75. Тираж 30. Замовлення №

Видавець та виготовлювач Українська державна академія залізничного транспорту,
61050, Харків-50, майдан Фейербаха, 7.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2874 від 12.06.2007 р.

Зміст

Вступ.....	4
Тема 1. Теоретичні засади управління витратами підприємства.....	6
Тема 2. Характеристика методів обліку витрат.....	18
Тема 3. Формування витрат за місцями і центрами відповідальності.....	30
Тема 4. Методичні основи обчислення собівартості окремих виробів.....	42
Тема 5. Оптимізація витрат з використання системи «Витрати—випуск—прибуток» (CVP-аналіз).....	52
Тема 6. Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів.....	62
Список літератури.....	74

ВСТУП

Е складних умовах сучасної економіки України важко переоцінити значення використання ефективних методів управління витратами в практичній діяльності господарюючих суб'єктів. Дисципліна „Управління витратами” є складовою варіативної компоненти освітньо-професійної програми підготовки спеціалістів і магістрів з фінансів за спеціальностями 7.03050801, 8.03050801 «Фінанси і кредит». Предметом вивчення навчальної дисципліни є теоретичні, методичні та організаційні основи управління витратами та прибутком підприємства. Метою викладання навчальної дисципліни “Управління витратами” є формування у студентів знань про закономірність поведінки і склад витрат за видами, місцями виникнення і носіями для мінімізації їх рівня і обґрунтування управлінських рішень.

Основними завданнями вивчення дисципліни “Управління витратами” є набуття студентами теоретичних знань і практичних навичок щодо методів управління та оптимізації витрат.

У ході вивчення дисципліни студенти повинні:

- знати сутність і класифікацію витрат підприємства за різними ознаками, нормативну базу управління витратами методи планування, калькулювання, обліку, контролю та оптимізації витрат, особливості управління витратами в умовах залізничного транспорту;

- вміти володіти методикою визначення обсягу беззбитковості виробництва при багатомноменклатурному виробництві, застосовувати різні методи планування та калькулювання витрат, використовувати операційний і маржинальний аналіз з метою оптимізації витрат.

Дисципліна „Управління витратами” посідає важливе місце в навчальному процесі, оскільки дає знання і практичні вміння щодо оптимізації витрат підприємства, що врешті-решт сприяє збільшенню прибутку підприємства. При вивченні дисципліни необхідні знання з таких дисциплін: мікроекономіка, економіка підприємства, фінанси підприємств, бухгалтерський облік, фінансова діяльність суб'єктів підприємництва, економіка залізничного транспорту, фінанси залізничного транспорту, собівартість і тарифи залізничного транспорту, стратегічне управління, фінансовий менеджмент.

Призначення цього конспекту лекцій — допомогти студентам у вивченні теоретичних положень щодо формування ефективної системи управління витратами на підприємстві. Конспект лекцій містить шість тем, вивчення яких дозволить студентам набути знання щодо основних сучасних підходів до управління витратами на підприємстві з урахуванням передового зарубіжного досвіду. Кожна тема містить контрольні запитання та глосарій, у якому дано визначення основних базових понять.

Тема 1. Теоретичні засади управління витратами підприємства

План

- 1.1 Сутність і види витрат за видами діяльності.
- 1.2 Класифікація витрат за різними ознаками.
- 1.3 Собівартість продукції.

1.1 Сутність і види витрат за видами діяльності

У найбільш поширеному розумінні витрати являють собою вартість матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються для отримання прибутку або досягнення інших цілей підприємства.

Відповідно до П(С)БО 16 під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників). 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, у якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами. Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі

витрачено активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачено.

Класифікація видів діяльності, яка використовується для обліку витрат, наведена на рисунку 1.1.

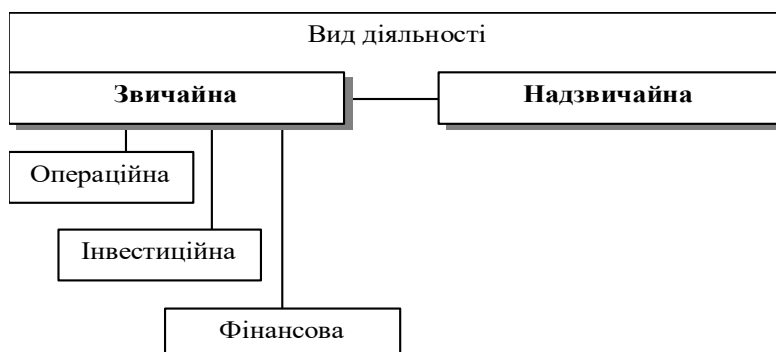


Рисунок 1.1 – Класифікація видів діяльності

Звичайна діяльність - будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність - операції або події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно. Витрати, пов'язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Елемент витрат являє собою сукупність економічно однорідних витрат. За елементами операційні витрати

поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

1.2 Класифікація витрат за різними ознаками

Велике значення для ефективного управління витратами має науково-обґрунтована класифікація витрат. Класифікація витрат – це засіб для розв’язання задач управління, який поділяє витрати на економічно однорідні групи з метою планування, обліку і аналізу. Існує безліч ознак класифікації витрат. У таблиці 1.1 наведена найбільш розгорнута класифікація витрат.

Таблиця 1.1 – Класифікація витрат

Ознака класифікації	Вид витрат
1 За періодичністю виникнення	Одноразові. Поточні
2 За центрами відповідальності (за місцями виникнення)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу
3 За однорідністю витрат	Одноелементні. Комплексні
4 За доцільністю витрат	Продуктивні. Непродуктивні
5 За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні. Постійні
6 За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі. Непрямі
7 За визначенням стосовно собівартості продукції	Витрати на продукцію. Витрати періоду
8 За роллю в процесі виробництва	Виробничі. Позавиробничі (комерційні)
9 За видами витрат	Витрати за економічними елементами. Витрати за статтями калькуляції
10 За ступенем регулювання витрат	Повністю регульовані. Частково регульовані. Нерегульовані
11 За ступенем значущості	Значущі (релевантні). Незначущі (нерелевантні)

Розглянемо більш детально наведену класифікацію, характеризуючи кожен із видів витрат підприємства.

Діяльність будь-якого підприємства починається зі здійснення одноразових затрат. Ці затрати здійснюються один раз і спрямовані вони на забезпечення виробництва протягом тривалого часу (затрати придбання та установа основних засобів, започаткування виробництва).

Поточні витрати – це витрати, які здійснюються регулярно в процесі виробництва.

Поточні витрати бувають циклічними і безперервними. Циклічні поточні витрати повторюються з кожним циклом виготовлення продукції (матеріальні, енергетичні, витрати на оплату праці виробничого персоналу тощо), безперервні поточні витрати існують постійно, вони є необхідними витратами для управління виробництвом (витрати на оплату праці управлінського персоналу, на утримання та експлуатацію приміщень, устаткування, обладнання тощо).

З метою посилення контролю витрат їх класифікують за місцем виникнення та центрами відповідальності. Місце виникнення - це структурний підрозділ підприємства, де здійснюється первісне споживання ресурсів.

Центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа (менеджер), яка приймає управлінські рішення. Класифікацію центрів відповідальності наведено на рисунку 1.2.



Рисунок 1.2 - Класифікація центрів відповідальності

Центр доходів – підрозділ, керівник якого несе відповідальність тільки за формування доходів у встановлених обсягах.

Центр витрат – це підрозділ, керівник якого несе відповідальність за витрати. Основна мета – дотримання оптимального рівня між витратами та випуском продукції.

Центр прибутку – керівник цього підрозділу відповідає і за доходи, і за витрати.

Центр інвестиції – підрозділ, керівник якого несе відповідальність за використання наявних інвестиційних ресурсів і одержання необхідного прибутку від інвестиційної діяльності.

За однорідністю витрати поділяють на одноелементні, що складаються з одного економічного елемента (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати та вироби, енергія, паливо тощо), і комплексні – включають декілька економічних елементів, які мають однаково цільове призначення (загальновиробничі витрати, витрати на збут).

Практичний інтерес для підприємства має розподіл витрат за критерієм доцільності їх здійснення. Продуктивні витрати передбачені технологією та організацією виробництва. Непродуктивні виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрати поділяють на змінні і постійні. Величина змінних витрат зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зменшенням. Вони включають витрати на сировину і матеріали, покупні напівфабрикати і комплектуючі, технологічне паливо і енергію, на оплату праці. Звідси розмір цих витрат на одиницю продукції залишається незмінним.

Постійні – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу продукції істотно не змінюється (витрати пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю підприємства, арендна плата, відсотки по кредиту, витрати на забезпечення господарських потреб).

За способом перенесення вартості на продукцію виділяють прямі (витрати, віднесення яких до конкретного об'єкта калькуляції наявне) і непрямі (зв'язок цих витрат безпосередньо не пов'язується з тим або іншим об'єктом калькуляції).

За визначенням стосовно собівартості продукції виділяють витрати на продукцію і витрати періоду. Витрати на продукцію – це витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, тобто ті, які

створюють виробничу собівартість продукції. Витрати періоду – витрати, що не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, у якому їх було здійснено (витрати на управління, збут продукції, наднормативні витрати).

Групування витрат за економічними елементами призначено для виявлення всіх операційних витрат за видами. Це дозволяє визначити, які саме витрати були здійснені на виробництво і реалізацію і на яку суму затрат. Виокремлюють такі елементи:

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

Класифікація витрат за калькуляційними статтями розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок із технологічним процесом. Це групування використовується для розрахунку витрат за видами продукції і місцем їх виникнення. Перелік статей калькуляції підприємство визначає самостійно і регламентує їх.

За ступенем регулювання витрати поділяються:

- на повністю регульовані – відображають чітку взаємодію між «входом» і «виходом» процесу виробництва (сировина та матеріали);
- частково регульовані – це витрати в результаті рішень, які приймає керівник періодично. Тут відсутній чіткий причинно-наслідковий зв'язок між «входом» і «виходом» процесу виробництва (витрати на маркетингові дослідження та рекламу);
- нерегульовані витрати – характеризуються неможливістю їх регулювання в короткостроковому періоді (витрати на будівництво нового цеху).

Для прийняття управлінського рішення велике значення має розмежування витрат на релевантні і нерелевантні за ступенем значущості. Релевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені в процесі прийняття рішення, а нерелевантні – це витрати, які не залежать від прийняття рішення.

1.3 Собівартість продукції

Ефективне управління витратами на підприємстві потребує їх детального дослідження і аналізу. Одним із важливих показників вимірювання витрат є собівартість.

Собівартість – це вартісна оцінка використаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) матеріальних, трудових і інших ресурсів.

Існує три види собівартості, які мають тісний взаємозв'язок: повна собівартість, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і виробнича собівартість.

Склад собівартості реалізованої продукції в Україні регламентується П(С)БО 16 «Витрати», до неї входять виробнича собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, наднормативні виробничі витрати.

Виробнича собівартість - це поточні витрати підприємства тільки на виробництво продукції; складається зі статей: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Повна собівартість – вмістить у собі витрати на виробництво і реалізацію продукції.

Собівартість реалізованої продукції визначається за П(С)БО 9 "Запаси".

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються в порядку, викладеному в пункті 11 цього Положення (стандарту).

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються всі змінні та частина постійних загальновиробничих витрат, які можуть бути розподілені між конкретними видами продукції:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи

працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно змінам обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

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

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Таким чином, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітної періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

Витрати від операційної діяльності у свою чергу містять собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Запитання та завдання для самоконтролю

- 1 Поясніть поділ витрат за економічними елементами.
- 2 Які витрати відносять до прямих, а які до непрямих?
- 3 Які витрати відносять до змінних, а які до постійних?
- 4 Яке практичне значення поділу витрат на змінні та постійні?
- 5 Як розподіляються сукупні витрати на змінні та постійні?
- 6 У чому відмінність витрат у формі грошових видатків від витрат, що формують вартість продукції?
- 7 За якими ознаками вивчається структура витрат і в чому її практичне значення?
- 8 Що таке собівартість продукції? Економічне значення цього показника.
- 9 Як співвідносяться витрати і собівартість продукції за певний період?
- 10 Поясніть співвідношення собівартості продукції і ціни.

Глосарій

Витрати - це зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Елементи витрат — витрати, однорідні за змістом (видом).

Змінні витрати — витрати, загальна сума яких змінюється внаслідок зміни обсягу виробництва.

Калькуляційні статті витрат — групи витрат, за якими визначається собівартість продукції.

Непрямі витрати — витрати, які не можна віднести безпосередньо (прямо) на конкретні види продукції в багатопродуктовому виробництві.

Нерегульовані витрати — витрати, на величину яких не може впливати певний центр відповідальності (підрозділ).

Нерелевантні витрати — витрати, які не залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і тому не враховуються в порівняльних обчисленнях.

Постійні витрати — витрати, які в межах даної виробничої потужності не залежать від обсягу виробництва (коефіцієнт еластичності дорівнює нулю).

Прямі витрати — витрати, які можна безпосередньо (прямо) віднести на конкретні види продукції.

Регульовані витрати — витрати, на величину яких впливає певний центр відповідальності (підрозділ).

Релевантні витрати — витрати, які залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і враховуються в порівняльних обчисленнях.

Центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа (менеджер), яка приймає управлінські рішення.

Собівартість – це вартісна оцінка використаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) матеріальних, трудових і інших ресурсів.

Тема 2. Характеристика методів обліку витрат

План

- 2.1 Класифікація методів обліку витрат.
- 2.2 Порядок застосування нормативного методу.
- 2.3 Порядок застосування стандарт-костингу.
- 2.4 Порядок застосування директ-костингу.

2.1 Класифікація методів обліку витрат

Під **методом обліку витрат** слід розуміти сукупність засобів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Важливою рисою систем управлінського обліку є оперативність обліку витрат. Виділяють облік фактичних (для складання звітної калькуляції) і нормативних витрат (передбачає складання нормативної, планової чи кошторисної калькуляції).

Взагалі методи обліку витрат на виробництво повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію. При цьому оперативність інформації значно важливіша від точності.

Суть **методу обліку фактичних витрат** полягає в послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Цей метод, як правило, є традиційним і найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах.

Облік фактичних витрат на виробництві будується на таких принципах: повне і документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського управлінського обліку; облікова реєстрація їх у період виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими.

Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну собівартість. Проте він має ряд недоліків: виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат і недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів. Саме це визначає обмеженість використання даного варіанта обліку для прийняття управлінських рішень, здійснення оперативного управлінського контролю.

Тому найбільш прогресивними виявляються варіанти обліку нормативних витрат, особливо в умовах ринкових відносин і конкуренції.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях промисловості.

2.2 Порядок застосування нормативного методу

Важливими завданнями нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати нараховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок).

Основними принципами системи нормативного обліку є:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу. У нормативній калькуляції, як засобі обліку, планування, контролю, знаходить відображення вже досягнутий рівень впровадження у виробництво прогресивних норм і організаційних заходів;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний і своєчасний облік зміни норм і визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- попередній контроль витрат на основі первинних документів і фіксації відхилень від норм у момент їх виникнення з одночасним виявленням їх складу, місця виникнення, винуватців і причин для глибшого дослідження можливостей впливу на їх величину;

- завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва.

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління. При нормативному методі повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій.

Характерним для системи нормативного обліку є своєчасне оновлення нормативів у результаті здійснених заходів з технічного розвитку та удосконалення організації виробництва. Саме тому організація нормативного обліку, перш за все, пов'язана з необхідністю розроблення прогресивних, техніко обґрунтованих норм витрат матеріалів, праці та заробітної плати на одиницю продукції та її складових частин.

Важливим і обов'язковим моментом організації нормативного методу є систематичний облік у процесі виробництва відхилень від норм витрат, встановлених на початок місяця, по матеріалах, заробітній платі працівників і нормативних витрат.

Відхилення від норм витрат матеріалів за рахунок цін являють собою різницю між фактичною і стандартною ціною, помножену на фактичну кількість витрачених на виробництво матеріалів. Стандарт на матеріали може ґрунтуватись на середніх, поточних або очікуваних цінах. Якщо матеріали придбані за ціною, що не перевищує стандартну, то відхилення буде від'ємним.

Відхилення по матеріалах за рахунок цін виникає у випадку нестачі поставок, виконання термінових замовлень, витрат, що перевищують фактичні.

Відхилення по матеріалах за рахунок їх використання виникає у випадку неекономного їх витрачення в процесі виробництва і обчислюється множенням стандартної ціни на різницю між фактичною і стандартною кількістю матеріалів.

Відхилення якості матеріалів від встановленого стандарту відбуваються у випадку придбання неякісних матеріалів, браку, неточності інженерних рішень, використання несправного інструменту, природного змешення тощо.

Відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів являє собою різницю між фактичним і стандартним тарифом, помножену на фактичну кількість відпрацьованих годин.

Відхилення по продуктивності праці визначається як різниця нормативного часу в годинах, затраченого на фактичний випуск продукції, і фактичного часу в годинах, відпрацьованого за період, що розглядається, помножений на нормативну годинну ставку заробітної плати.

Сукупні відхилення за змінними накладними витратами – це різниця між нормативними змінними накладними витратами, віднесеними на продукцію, і фактичними змінними витратами.

Відхилення змінних накладних витрат по витратах розраховується як різниця між кошторисними скоригованими накладними витратами для фактичного часу праці працівників основного виробництва і фактичними змінними накладними витратами.

Відхилення змінних накладних витрат за ефективністю розраховується як різниця між випуском продукції в нормо-годинах і фактичним часом праці за період, що розглядається, помножена на нормативну ставку накладних витрат.

Відхилення за постійними накладними витратами розраховується як різниця між кошторисними і постійними накладними витратами.

Нормативний метод має як переваги, так і недоліки.

Переваги нормативного методу полягають у тому, що з'являється:

- можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм;

- відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії;

- укрупнення об'єктів, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується кількість об'єктів калькулювання;

- охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат;

- можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.

Недоліком є те, що значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах і за весь звітний період.

Це призводить до великої кількості неврахованих витрат. Відхилення витрат на управління і обслуговування виявляють без урахування змін обсягів виробництва, а в більшості випадків зовсім не виявляють, а їх фактичну величину розподіляють переважно пропорційно основній заробітній платі працівників, що значно зменшує інформаційну функцію обліку.

2.3 Порядок застосування стандарт-костингу

Стандарт-костинг є самостійним методом калькулювання собівартості одиниці продукції, в основі якого лежить облік стандартних витрат.

Стандарт-костинг – заздалегідь визначені або передбачені кошторисами витрати на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Зміст системи стандарт-костинг полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося; враховується не реальне, а належне і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів.

В основі системи стандарт-костинг лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат:

- «Основні матеріали». Стандарти на матеріали встановлюються в переважній більшості виходячи або з рівня цін, які діють на моменти розроблення стандартів, або з визначення

середніх цін, які будуть переважати протягом періоду використання норм;

- «Оплата праці основних виробничих працівників». Стандарти ставок заробітної плати по операціях технологічного процесу часто є середніми розцінками. Найбільш придатною для практичного застосування в системі стандарт-костинг є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою;

- «Виробничі накладні витрати» (заробітна плата допоміжних працівників, допоміжні матеріали, орендна плата, амортизація обладнання). У зв'язку з тим, що накладні витрати охоплюють багато окремих статей, стандарти накладних витрат подаються в грошовій оцінці без зазначення кількісних норм;

- «Комерційні витрати» (витрати на збут, реалізацію продукції).

Відхилення між дійсними і передбачуваними витратами, що виникають у кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю списуються на фінансові результати.

Стандарт-костинг – система оперативного управління і контролю за ходом виробничого процесу і витратами на виробництво, а також система аналізу причин, через які утворилася різниця між стандартною і фактичною собівартістю продукції та прибутком від її реалізації.

Переваги системи стандарт-костинг:

1) використовується для прийняття рішень;

2) на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про прибутки та збитки. При цій системі керівництво підприємства отримує інформацію про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення;

3) менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативної величини виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях;

4) система стандарт-костинг може використовуватись для оцінки виконання встановленого замовлення;

5) при правильній організації стандарт-костингу потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, тому що в межах цієї системи облік ведеться за принципом виключення, тобто враховується лише відхилення від стандартів.

Система стандарт-костинг має і недоліки. Важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення цін на виріб.

2.4 Порядок застосування директ-костингу

На сьогодні зростає потреба товаровиробників в інформації про витрати на виготовлення виробів і їх реалізацію, не викривлених у результаті розподілу непрямих витрат. Таку інформацію у вигляді даних про калькулювання собівартості продукції на основі змінних витрат надає система управлінського обліку директ-костинг, яка вперше почала застосовуватись на початку 1950-х років на промислових підприємствах США.

Директ-костинг (калькулювання змінних витрат) – система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Метод директ-костингу базується на тому, що всі витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид виробу. Непрямі витрати є накладними по відношенню до виробу.

Сформулюємо основні ознаки директ-костингу:

- собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих покривається за рахунок загального доходу фірми;

- управлінський і фінансовий облік інтегровані;

- у процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Виробнича собівартість виготовленої та реалізованої продукції формується лише зі змінних виробничих витрат, що знаходяться у прямій залежності від технологічного процесу та організації виробництва. За способом віднесення на собівартість продукції вони в основному є прямими, тому легко піддаються нормуванню на одиницю продукції, що випускається.

За змінними витратами оцінюються також залишки готової продукції на складах на початок і кінець звітного періоду, а також незавершене виробництво.

Постійні витрати не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом і тому не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Ці витрати збираються на окремому рахунку і по закінченні звітного періоду повністю (без розподілу за видами продукції) списуються на зменшення прибутку від реалізації продукції, що отримана в даному звітному періоді.

Інтеграція управлінського і фінансового обліку полягає в тому, що записи на рахунках управлінського і фінансового обліку об'єднуються в загальну систему, тому всі внутрішні операції управлінського обліку відображаються в Головній книзі. Внутрішні звіти про виробничі витрати і звіти про прибутки та збитки регулярно надаються керівництву у вигляді залежності “витрати-обсяг-прибуток”.

Інтеграцію управлінського обліку іноді називають моністичною системою. Проте ця система має певні недоліки: по-перше, характер і мета управлінського та фінансового обліку настільки різні, що об'єднувати їх недоцільно, адже в основу їх поділу покладено збереження комерційної таємниці; по-друге, моністична система ведення обліку більш об'ємна і складна, що обумовлено кількістю статей, пов'язаних з внутрішніми операціями. Звісно, що ці недоліки роблять всю систему дорогою, а також негнучкою, непрактичною.

У Плані рахунків України облік витрат і результатів передбачає застосування на практиці основної ідеї директ-костингу – розподіл загальних витрат за ознакою їх взаємозв'язку з виробництвом і калькулювання на цій основі неповної (обмеженої) собівартості за носіями витрат.

Для забезпечення аналітичних розрахунків необхідно вести окремий облік змінних і постійних витрат з підрахунком маржинального доходу за виробами.

Маржинальний дохід (брутто-прибуток) – різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

На підприємстві при використанні системи директ-костинг, розраховується маржинальний дохід як по виробках, так і по підприємству в цілому. Він дозволяє краще обліковувати вироби з високою рентабельністю, щоб переходити в основному на їх випуск, оскільки різниця між ціною продажу та сумою змінних витрат не зникає в результаті списання постійних непрямих витрат на собівартість конкретних виробів.

За рахунок скорочення статей собівартості спрощується її нормування, облік, контроль, покращується облік і контроль умовно-постійних, накладних витрат, оскільки їх сума за даний конкретний період висвітлюється у звіті про прибутки та збитки окремим рядком, що наглядно демонструє їх вплив на величину прибутку підприємства.

З маржинального доходу покриваються загальні постійні витрати (у тому числі комерційні та адміністративні).

Маржинальний дохід відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат і формування прибутку, тому його можна розрахувати за формулою

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}.$$

Система директ-костинг дозволяє здійснювати оперативніший контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети.

Система директ-костинг має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат:

1) маржинальний дохід, отриманий за її допомогою, характеризує суму покриття по конкретних видах продукції, що дає можливість відібрати вироби з найбільшою рентабельністю і впроваджувати їх у виробництво;

2) сприяє спрощенню нормування, обліку та контролю за рахунок скорочення статей витрат;

3) підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за даний період відображається у звіті про прибутки та збитки;

4) дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності;

5) прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;

6) звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою директ-костинг, більшою мірою відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті, які складені за системою розподілу витрат між виробами;

7) директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як стандарт-костинг і гнучкі бюджети;

8) на основі даних обліку сум покриття можливо приймати різноманітні оперативні рішення з управління підприємством: для досягнення ефективної політики цін, для визначення меж, до яких можливо зменшувати ціни залежно від ринкових чинників; з метою оптимізації асортименту випуску продукції; для встановлення доцільності прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних; для визначення оптимального розміру партії або серії деталей; з метою оптимізації завантаження виробничих потужностей;

9) орієнтує облік на кінцевий результат, що досягається шляхом розрахунку сум покриття (маржинального прибутку) за кожним напрямом діяльності і в цілому по підприємству;

10) дозволяє визначити суми покриття в розрізі груп виробів, центрів відповідальності, покупців, зон реалізації.

Проте система директ-костинг не позбавлена певних недоліків. Основні труднощі полягають у відокремленні

постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується, а це, в свою чергу, буде позначатися на результатах. При переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костингу виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток. Аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

Запитання та завдання для самоконтролю

- 1 Що розуміють під методом обліку витрат?
- 2 У чому полягає суть методу обліку фактичних витрат?
- 3 Назвіть принципи, на яких будується облік фактичних витрат на виробництві.
- 4 Що є завданнями нормативного обліку?
- 5 Назвіть принципи системи нормативного обліку.
- 6 Що являють собою сукупні відхилення за змінними накладними витратами?
- 7 Переваги нормативного методу.
- 8 Недоліки нормативного методу.
- 9 Дайте визначення стандарт-костингу.
- 10 Що являє собою директ-костинг?
- 11 Сформулюйте основні ознаки директ-костингу.
- 12 Що таке маржинальний дохід?
- 13 Як розраховується маржинальний дохід?

Глосарій

Метод обліку витрат - сукупність засобів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Метод обліку фактичних витрат полягає в послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Стандарт-костинг – заздалегідь визначені або передбачені кошторисами витрати на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Директ-костинг (калькулювання змінних витрат) – система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Маржинальний дохід (брутто-прибуток) – різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

Тема 3. Формування витрат за місцями і центрами відповідальності

План

- 3.1 Вимоги до формування центрів відповідальності.
- 3.2 Складання кошторису підрозділу.
- 3.3 Методи розподілу витрат допоміжних на обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими виробничими підрозділами.

3.1 Вимоги до формування центрів відповідальності

Концепцію центрів відповідальності, на якій базується сучасний підхід до організації управління витратами на підприємстві, вперше було сформульовано Джоном А. Хігінсом. На початку 1950-х років 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.

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

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

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.

Система управління витратами за центрами відповідальності дає змогу:

- скористатися всіма вигодами децентралізованого управління об'єктом (вивільнення вищого керівництва, що дає йому можливість зосереджуватися на глобальних питаннях; прийняття компетентніших рішень, оскільки управлінці на місцях більш інформовані, часто краще розуміють проблему; можливість оперативно, а отже, і своєчасно приймати рішення на відповідних рівнях управління; посилення мотивації та управлінський розвиток керівників середньої і нижньої ланок);
- зробити контроль дієвішим завдяки персоніфікації відповідальності;
- підвищити точність обчислення витрат за носіями.

Формування центрів відповідальності (за витрати) має здійснюватись із дотриманням таких вимог:

- порівнянність планових і звітних результатів виконання роботи за певний період;
- однозначне обчислення планових і фактичних витрат за розрахунковий період на основі обґрунтованих методик і раціональної системи обліку;
- чітке визначення меж повноважень і відповідальності керівника центру відповідальності. Керівник може відповідати лише за ті витрати, на які він може впливати (які для нього є регульованими);
- персоніфікація документації внутрішньої звітності;
- участь керівників центрів відповідальності у складанні планів (кошторисів).

Функція планування в разі формування витрат за місцями і центрами відповідальності реалізується у формі складання кошторисів відповідних сегментів діяльності (структурних одиниць) підприємства. Серед функцій, виконуваних кошторисами, слід виокремити організуючу, контрольну і стимулювальну.

Фіксуючи режим виконання робіт і необхідний для них рівень витрат, кошториси задають «траєкторію» функціонування підрозділу, показників якої має дотримуватися відповідальна особа. Кошториси дають змогу здійснювати контроль діяльності підрозділів, забезпечувати планову дисципліну. Оскільки кошторис є основою для оцінювання виконання плану підрозділом, він також стимулює відповідального виконавця до належного виконання кошторису, пошуку шляхів зниження рівня витрат.

3.2 Складання кошторису підрозділу

Важливе значення за формування кошторисів має поділ витрат підрозділів на прямі та непрямі. Об'єктом формування прямих витрат є певний вид продукції, а непрямих — сам підрозділ (центр відповідальності).

Склад витрат підрозділу (центру відповідальності) залежить від особливостей його діяльності та його місця у структурі підприємства.

Для підрозділів, що випускають готову продукцію на ринок, склад витрат є найповнішим і наближується до складу витрат підприємства загалом. Для підрозділів, наприклад рівня цеху, він визначається цеховими прямими і непрямими витратами. Для виробничих дільниць і бригад плануються окремі елементи витрат (матеріали, енергія, витрати на інструмент тощо). Кошториси витрат підрозділів розробляються на основі їх виробничих програм, норм витрат ресурсів. Варто наголосити, що за умов нестабільної виробничо-збутової діяльності підприємства для виробничих підрозділів основного виробництва доцільно встановлювати кошториси витрат на виконання окремих замовлень (угод), а нормативи витрат — на одиницю обсягу виробництва продукції (робіт, послуг). Діяльність виробничих допоміжних підрозділів має комплексний характер, складніший, ніж для основних підрозділів. Іноді він є настільки складним, що скласти загальний кошторис для цих підрозділів практично неможливо. У таких випадках уважають за доцільне обчислювати витрати за кожним видом діяльності на основі визначення нормативів витрат на виконання окремих робіт (замовлень). Загальну схему складання кошторису витрат підрозділу підприємства (цеху) наведено на рисунку 3.1.

Ця спрощена схема не показує взаємозв'язки між підрозділами в процесі розроблення кошторису. Для основних виробничих підрозділів проявом таких зв'язків є напівфабрикатний або безнапівфабрикатний метод формування їх витрат.

Планування діяльності допоміжних підрозділів відбувається на основі програми діяльності тих підрозділів основного виробництва, роботу яких вони забезпечують. При цьому вартість продукції і послуг допоміжних підрозділів завжди включається до витрат основних підрозділів у складі непрямих витрат.

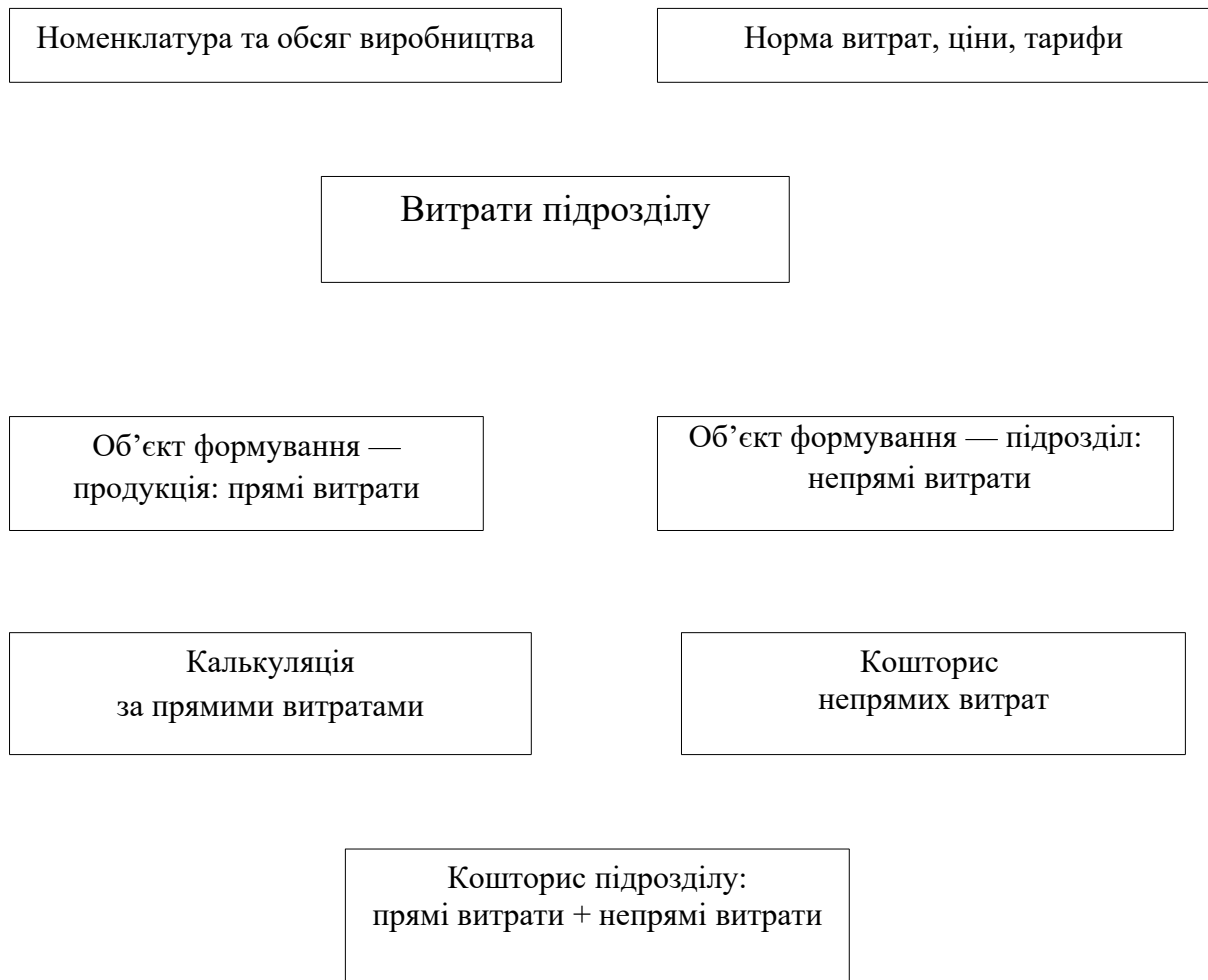


Рисунок 3.1 – Складання кошторису витрат підрозділу підприємства (цеху)

Визначення собівартості продукції підприємства потребує точного обчислення всіх витрат, пов'язаних з її виробництвом. При цьому непрямі витрати, які виникають у підрозділах основного виробництва, за допомогою обґрунтованого методу розподілу можуть бути відразу віднесені на окремі вироби. Складніше врахувати в собівартості продукції підприємства витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв. Вагома частка їх продукції, робіт і послуг може спрямовуватися на задоволення виробничих потреб цих підрозділів. Віднесення тих витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів, які пов'язані з наданням ними взаємних послуг, на підрозділи основного виробництва здійснюється опосередковано з виконанням операції перерозподілу цих витрат між відповідними підрозділами допоміжного та обслуговуючого виробництв.

3.3 Методи розподілу витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими виробничими підрозділами

Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими виробничими підрозділами здійснюється виходячи з обсягів наданих ними послуг за допомогою трьох основних методів:

- метод прямого розподілу;
- метод взаємних послуг (інша назва — метод повторного розподілу);
- метод системи рівнянь.

Для з'ясування змісту цих методів розглянемо такий приклад.

Нехай підприємство має два основні виробничі підрозділи і два підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв. Їх витрати за квартал (без урахування витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництва в кошторисах основних виробничих структурних одиниць) становлять:

- основні виробничі підрозділи 1 і 2 (В1 і В2) — відповідно 120 000 грн і 80 000 грн;
- підрозділи 1 і 2 (Д1 і Д2) допоміжного та обслуговуючого виробництв — відповідно 20 000 грн і 10 000 грн.

Витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв розподіляються пропорційно обсягам наданих послуг. Їх частки наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Вихідні дані для обчислення витрат основних виробничих підрозділів за послугами підрозділів допоміжного і обслуговуючого виробництв

У відсотках

Постачальник послуг	Споживачі послуг			
	Основні виробничі підрозділи		Підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв	
	В1	В2	Д1	Д2
Д1	30	40	—	30
Д2	50	30	20	—

Необхідно обчислити витрати основних виробничих підрозділів з урахуванням послуг структурних одиниць допоміжного та обслуговуючого виробництв за допомогою методів прямого розподілу, повторного розподілу і системи рівнянь.

Метод прямого розподілу. За цим методом усі витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв відразу відносять на основні виробничі підрозділи без урахування взаємних послуг між підрозділами допоміжного та обслуговуючого виробництв.

Для розглядуваного прикладу результати використання методу прямого розподілу наведено в таблиці 3.2.

У дужках наведено розрахунок витрат основних виробничих підрозділів за послуги відповідних підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв. При цьому бази розподілу беруться за обсягами послуг, наданих такими підрозділами лише основним структурним одиницям (70 % і 80 % для розподілу витрат підрозділів Д1 і Д2 відповідно).

Метод прямого розподілу простий і зручний у використанні, але сфера його застосування обмежується випадками, коли взаємні послуги підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв мають відносно незначний обсяг.

Метод взаємних послуг. За такого методу витрати кожного допоміжного та обслуговуючого підрозділу розподіляються поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими структурними одиницями. Процес розподілу триває, доки величини витрат, віднесених на підрозділи обслуговуючого та допоміжного виробництв, стають настільки малими, що їх подальший перерозподіл недоцільний. Коли такий момент настає, зазначені суми витрат відносять на основні виробничі підрозділи прямо, без розподілу на підрозділи допоміжного та обслуговуючого виробництв, і процес розподілу на цьому закінчується. Для розглядуваного прикладу результати розподілу витрат за методом взаємних послуг наведено в таблиці 3.3.

Як і в таблиці 3.2, у дужках наведено розрахунок витрат підрозділів за послуги відповідних структурних одиниць допоміжного та обслуговуючого виробництв. На кінцевому етапі

(у розглядуваному прикладі їх три) витрати розподіляють тільки на основні виробничі підрозділи.

Таблиця 3.2. – Прямий розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництва

У гривнях

Показник	Підрозділ			
	В1	В2	Д1	Д2
Початкові витрати	120 000	80 000	20 000	10 000
Розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв				
Д1	571 $\left(20\,000 \times \frac{30}{70}\right)$	11429 $\left(20\,000 \times \frac{40}{70}\right)$	—	—
Д2	6250 $\left(10\,000 \times \frac{50}{80}\right)$	3750 $\left(10\,000 \times \frac{30}{80}\right)$	—	—
Усього витрат за підрозділом	134 821	95 179	—	—

Метод взаємних послуг точніший за метод прямого розподілу, проте більш трудомісткий. Його застосовують тоді, коли взаємні послуги підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв не можна ігнорувати.

Метод системи рівнянь. Цей метод по суті повторює попередній, але базується на іншому обчислювальному апараті, який пов'язаний з положеннями математичної теорії рядів.

Сукупні витрати, списувані на допоміжний чи обслуговуючий підрозділ за складання кошторисів структурних одиниць основного виробництва, складаються з витрат, які безпосередньо виникають у даному підрозділі під час його роботи, і витрат за послуги інших допоміжних чи обслуговуючих підрозділів, розподілених на цей підрозділ (див. схему руху витрат на рисунку 3.1).

Таблиця 3.3 – Розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництва за методом взаємних послуг

У гривнях

Показник	Підрозділ			
	В1	В2	Д1	Д2
Початкові витрати	120000	80000	20000	10000
Розподіл витрат підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв				
І етап				
Д1	6000 (20 000 Ч 0,3)	8000 (20 000 Ч 0,4)	–	6000 (20 000 Ч 0,3)
Д2	5000 (10 000 Ч 0,5)	3000 (10 000 Ч 0,3)	2000 (10 000 Ч 0,2)	–
ІІ етап				
Д1	600 (2 000 Ч 0,3)	800 (2 000 Ч 0,4)	–	600 (2 000 Ч 0,3)
Д2	3000 (6 000 Ч 0,5)	1800 (6 000 Ч 0,3)	1200 (6 000 Ч 0,2)	–
ІІІ етап				
Д1	514 $\left(1\,200 \times \frac{30}{70}\right)$	686 $\left(1\,200 \times \frac{40}{70}\right)$	–	–
Д2	375 $\left(600 \times \frac{50}{80}\right)$	225 $\left(600 \times \frac{30}{80}\right)$	–	–
Усього витрат за підрозділом	135 489	94 511	–	–

При цьому процес перерозподілу витрат між допоміжними та обслуговуючими підрозділами за взаємні послуги ідеально уявляється як нескінченний. Це дає можливість утворити за послідовностями величин витрат, які за зазначеного процесу відносяться на даний допоміжний чи обслуговуючий підрозділ,

так званий нескінченний числовий ряд. Якщо проаналізувати характеристики цього ряду, то виявиться, що він є збіжним із скінченною сумою, тобто границя його часткових сум — скінченне число. Отже, є можливість уважати, що існують якісь скінченні суми витрат, які списуються на допоміжні та обслуговуючі підрозділи за здійснення всіх етапів перерозподілу витрат з надання ними взаємних послуг.

На підставі викладених закономірностей складається спеціальна система рівнянь, яка дає змогу знайти величини сукупних витрат, які списуються на той чи інший допоміжний чи обслуговуючий підрозділ за складання кошторисів структурних одиниць основного виробництва. Коли вказані суми витрат визначено, їх відносять на підрозділи основного виробництва відповідно до обсягів послуг, наданих цим підрозділам.

Для розглядуваного прикладу позначимо через C_1 та C_2 сукупні витрати відповідно за структурними одиницями Д1 і Д2. Тоді можемо записати такі дві рівності:

$$C_1 = 20\,000 + 0,2 C_2, \quad C_2 = 10\,000 + 0,3 C_1.$$

Розв'язавши систему цих рівнянь, отримаємо

$$C_1 = 23\,404 \text{ грн}, \quad C_2 = 17\,021 \text{ грн}.$$

Залишається розподілити визначені суми безпосередньо на основні виробничі підрозділи за встановленими для них пропорціями. У результаті сукупні витрати для основних структурних одиниць становитимуть:

- для підрозділу В1: $120\,000 + 23\,404 \times 0,3 + 17\,021 \times 0,5 = 135\,532$ грн;

- для підрозділу В2: $80\,000 + 23\,404 \times 0,4 + 17\,021 \times 0,3 = 94\,468$ грн.

Метод системи рівнянь поєднує в собі переваги точності обчислень і відносну простоту.

Запитання та завдання для самоконтролю

- 1 З чим пов'язана поява концепції центрів відповідальності?
- 2 Що таке центр відповідальності?
- 3 Які є види центрів відповідальності за ознакою обсягу повноважень і відповідальності?
- 4 У чому полягає сутність функціонального і територіального аспектів системи центрів відповідальності?
- 5 Розкрийте переваги управління витратами за допомогою системи центрів відповідальності.
- 6 Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.
- 7 Що таке кошторис витрат підрозділу і які функції він виконує?
- 8 Визначіть, які витрати для підрозділу рівня цеху є прямими, непрямими.
- 9 Яким є склад витрат кошторису цеху?
- 10 Опишіть порядок складання плану витрат підрозділу підприємства.
- 11 Що таке гнучкий кошторис? Яка формула гнучкого кошторису?
- 12 Наведіть рух витрат окремого допоміжного чи обслуговуючого підрозділу за складання кошторисів основного виробництва і визначення собівартості продукції.
- 13 Які основні методи розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між підрозділами основного виробництва?
- 14 Поясніть сутність методу прямого розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами. Які вади і переваги цього методу?
- 15 Що є спільного та відмінного в методах взаємних послуг і системи рівнянь щодо розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів?

Глосарій

Безнапівфабрикатний метод — метод формування внутрішніх витрат, за якого вартість напівфабрикатів власного виробництва не відноситься на собівартість продукції виробничих підрозділів.

Кошторис підрозділу — план витрат підрозділу на виробництво продукції (надання послуг) за плановий період незалежно від ступеня її готовності.

Кошторис підрозділу за угодою (замовленням) — план витрат підрозділу на виконання угоди (замовлення).

Метод взаємних послуг — метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого їх витрати розподіляються до певного моменту поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими підрозділами, на останньому етапі розподілу залишки витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів відносять на основні виробничі підрозділи прямо.

Метод прямого розподілу — метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого їх витрати безпосередньо списують на основні виробничі підрозділи.

Метод системи рівнянь — метод розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів, за якого розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів відбувається з урахуванням взаємних послуг; відповідні обчислення передбачають складання та розв'язання системи рівнянь.

Місце витрат — робоче місце або сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення тощо).

Напівфабрикатний метод — метод формування внутрішніх витрат, за якого до складу витрат підрозділів входить вартість напівфабрикатів і продукції, виготовленої іншими підрозділами підприємства.

Центр відповідальності — сегмент діяльності підприємства, очолюваний певною особою, яка несе персональну відповідальність за встановлені показники його роботи.

Центр витрат — різновид центру відповідальності, у якому контролюються лише витрати (організаційно центр витрат може формувати місце витрат або сукупність організаційно поєднаних робочих місць).

Центр інвестицій — різновид центру відповідальності, у якому контролюються витрати, надходження та інвестиції.

Центр прибутку — різновид центру відповідальності, у якому контролюються доходи і витрати.

Тема 4. Методичні основи обчислення собівартості окремих виробів

План

4.1 Методи калькулювання собівартості.

4.2 Методи розподілу непрямих витрат.

4.3 Визначення собівартості виробів у сукупному (комплексному) виробництві.

4.4 Методи прогнозування собівартості продукції.

4.1 Методи калькулювання собівартості

У системі управління витратами важливе місце займає обчислення собівартості окремих виробів — **калькулювання**. Обчислюється собівартість виробів як планова, так і фактична. Калькулювання потрібне для обґрунтування ціни і цінової політики підприємства, визначення рентабельності виробів, оцінювання економічної ефективності технічних та організаційних рішень, аналізу роботи підприємства і його підрозділів тощо.

Калькулювання передбачає вирішення таких питань:

- установлення об'єкта калькулювання і вибір калькуляційних одиниць;
- з'ясування виду калькуляції;
- вибір методу калькулювання;

- обґрунтування калькуляційних статей витрат і методики їх обчислення.

Питання щодо **об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць** не потребує спеціальних обґрунтувань і вирішуються автоматично виходячи з властивостей продукції, яку виробляє підприємство.

Вид калькуляції впливає з особливостей її формування. За видом калькуляції поділяють на проектно-кошторисні (на нові вироби, разові замовлення), планові, нормативні (для оперативного управління) і фактичні.

Важливим є вибір методу калькулювання. Є різні методи обчислення собівартості виробів. Вибір методу залежить від особливостей виробництва, призначення калькуляцій, традицій підприємств тощо.

За повнотою охоплення витрат розрізняють методи калькулювання **за повними витратами** та **за неповними витратами**. За першим методом усі витрати підприємства, як виробничі, так і невиробничі (адміністративні, на збут), повністю відносяться на собівартість продукції. У такому разі прибуток підприємства від продажу продукції визначається за формулою

$$\Pi = V - C_{p.n.},$$

де Π — прибуток від продажу (реалізації) продукції;

V — виручка (дохід) від продажу продукції;

$C_{p.n.}$ — повна собівартість реалізованої продукції.

Цей традиційний для вітчизняної економіки метод застосовується й у світовій практиці.

Позитивні сторони цього методу:

- відомі всі витрати на кожний виріб, а отже, відома і його прибутковість;

- повна собівартість є базою ціни, а отже, її обчислення необхідне за моделі ціноутворення:

$$Ц = C_o + \Pi_o,$$

де C_o , Π_o — відповідно повна собівартість і прибуток у ціні одиниці продукції.

До недоліків методу калькулювання за повними витратами належать:

- неточність калькуляцій внаслідок неможливості точного розподілу непрямих витрат у багато продуктовому виробництві;
- трудомісткість калькулювання, оскільки доводиться застосовувати складні методи розподілу непрямих витрат;
- неповне покриття виручкою невиробничих витрат певного періоду, якщо не всю продукцію продано і її залишки на складі зростають.

Калькулювання за неповними витратами, теоретично обґрунтоване в першій половині ХХ століття, полягає в тому, що не всі витрати включаються в собівартість продукції. Це спрощує калькулювання і робить його оперативнішим.

Які витрати включати в собівартість, а які не включати — це окрема проблема, яка вирішується кожним підприємством з урахуванням конкретних умов. У більшості випадків у собівартість не включаються адміністративні витрати і витрати на збут, які вважаються витратами періоду. Тоді калькуляції складаються за виробничими витратами центрів відповідальності (прибутку). За таких умов прибуток підприємства від продажу продукції обчислюється за формулою

$$\Pi = V - C_{p.n} - C_{пер},$$

де $C_{p.n}$ — виробнича собівартість реалізованої продукції;

$C_{пер}$ — витрати періоду (адміністративні та на збут продукції).

Треба мати на увазі, що обґрунтування ціни на продукцію завжди базується на повній собівартості.

Вибір калькуляційних статей витрат і методів їх обчислення на одиницю продукції залежить від конкретних умов виробництва і передусім від широти номенклатури продукції і специфіки технологічних процесів.

В однопродуктовому виробництві калькулювання є найпростішим і найточнішим, оскільки всі витрати розглядаються як прямі. При цьому враховуються два можливих варіанти одно продуктового виробництва:

- увесь продукт однорідний, однієї споживчої якості та складності виготовлення (цегла, вугілля тощо);
- продукт має різні варіанти якості, властивостей, що потребують різних витрат часу і/або ресурсів (цемент, пиво, коньяк і т. п.).

У першому випадку калькулювання здійснюється за методом прямого розподілу витрат:

$$C_o = \frac{C}{N},$$

де C — витрати за певний період (виробничі чи повні);

N — обсяг готової продукції за той самий період у натуральному вимірі.

У другому випадку, тобто коли продукт має різні властивості чи рівні якості, 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. Для базового варіанта продукту коефіцієнт дорівнює одиниці. Такі коефіцієнти обчислюються за даними досвіду (емпірично), наприклад зіставленням трудомісткості виготовлення, тривалості виробничого циклу і т. п.

Однопродуктове виробництво має обмежену сферу застосування. Поширенішим є багатодуктове виробництво, коли одночасно або в одному розрахунковому періоді виготовляються різні вироби. У такому разі собівартість окремих виробів обчислюється за калькуляційними статтями, які охоплюють прямі та непрямі витрати. До перших, як уже зазначалося (див. тему 1), відносять прямі матеріальні витрати, пряму заробітну плату, інші прямі операційні витрати, до других — загальновиробничі витрати, а в разі калькулювання за повними витратами — ще й адміністративні витрати та витрати на збут.

Прямі планові витрати безпосередньо обчислюються на одиницю продукції за простим алгоритмом на основі норм витрат ресурсів і цін (тарифів). Фактичні калькуляції складаються згідно з чинним на підприємстві методом обліку. Залежно від конкретних умов виробництва щодо об'єктів формування витрат застосовуються метод обліку та калькулювання за замовленнями та попроцесний метод. Для обчислення і поділу витрат є дуже поширеними методи «стандарт-костинг» і «директ-костинг».

4.2 Методи розподілу непрямих витрат

Основна проблема калькулювання в багатопродуктовому виробництві — розподіл непрямих витрат. Це стосується передусім загальновиробничих витрат, що охоплюють витрати на утримання та експлуатацію машин й устаткування і на організацію та управління виробництвом, оскільки згідно з вимогами чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку собівартість продукції з 2000 року в Україні визначається за виробничою собівартістю.

У практиці поширеним є метод розподілу загальновиробничих витрат пропорційно основній зарплаті виробничих працівників. Перевагою його є простота. Проте цей метод має й серйозні недоліки, що стосуються передусім розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування в складі загальновиробничих витрат. По-перше, зарплата не є точною базою розподілу зазначених витрат, оскільки за умов різного рівня механізації праці вона адекватно не відображає витрат машинного часу; по-друге, за такого розподілу витрати на кожний виріб обчислюються як середні по підрозділу, незалежно від того, на якому устаткуванні він обробляється; по-третє, за комплексної механізації та автоматизації виробництва функції працівників змінюються в бік контролю і регулювання роботи виробничих систем. За цих умов зарплата не може нормуватися поопераційно, а отже, бути базою розподілу інших витрат.

Ці недоліки значною мірою можна усунути, розподіливши загальновиробничі витрати, у тому числі й витрати на утримання та експлуатацію машин й устаткування, пропорційно часу

обробки виробів, тобто на основі середніх витрат на одну машино-годину їх роботи. Такий метод досить поширений у зарубіжній практиці, проте й він є неточним. По-перше, витрати на організацію та управління виробництвом залежать не тільки від кількості машинного парку і часу його роботи, а й від кількості працівників і трудомісткості процесів. Отже щодо цієї частини витрат, то їх розподіл за такою базою можна вважати обґрунтованим, якщо трудо- і машиномісткість різних видів продукції істотно не відрізняються. По-друге, цей метод не враховує, що експлуатаційні витрати на одиницю продукції на різних машинах є різними.

За високих вимог до точності калькулювання, особливо в машиномістких галузях, розподіл загальновиробничих витрат можна здійснювати окремо за їх частинами, тобто витрати на утримання та експлуатацію машин й устаткування розподіляти за однією базою (наприклад, за собівартістю машино-години роботи конкретного устаткування), решту витрат — за іншою базою (трудо- або машиномісткістю виробів). Але це істотно ускладнює калькулювання і підвищує його трудомісткість.

4.3. Визначення собівартості виробів у сукупному (комплексному) виробництві

Окрема проблема калькулювання — визначення собівартості виробів у **сукупному (комплексному) виробництві**. Специфікою такого виробництва є те, що з однієї і тієї самої сировини в результаті одного технологічного процесу одержують декілька продуктів (хімічна промисловість, нафтопереробка, виробництво кольорових металів із поліметалевих руд тощо). За цих умов точне визначення собівартості окремих виробів є неможливим, оскільки немає відповідної бази для об'єктивного розподілу сукупних витрат.

Тут найпростішим є досить поширений метод розподілу сукупних спільних витрат пропорційно обсягу продукції в цінах продажу. За цим методом загальний порядок умовного визначення собівартості такий:

- обчислюється коефіцієнт витрат на 1 грн випуску продукції:

$$k_{\theta} = \frac{C}{B};$$

- визначається собівартість окремих виробів:

$$C_i = \Pi_i \cdot k_{\theta},$$

де C — сукупні (спільні) витрати в комплексному процесі за розрахунковий період;

B — загальний обсяг виробленої продукції за розрахунковий період у цінах продажу (товарна продукція);

C_i, Π_i — відповідно собівартість і ціна i -го виробу.

Є й інші методи розподілу загальних витрат у комплексному виробництві, але вони складніші й не набули поширення.

4.4 Методи прогнозування собівартості продукції

Дуже важливим є прогнозне визначення собівартості виробів на етапах розроблення їх та освоєння виробництва. Його методи наведено на рисунку 4.1.

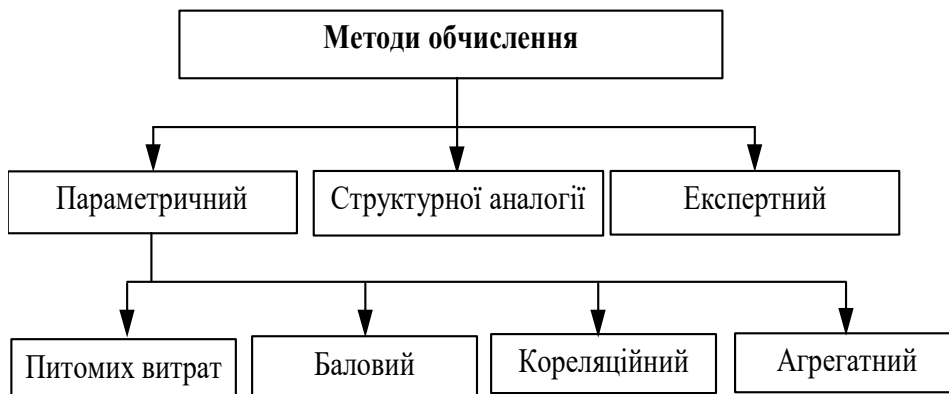


Рисунок 4.1 – Методи прогнозного обчислення собівартості виробів на етапах їх розроблення

За методом питомих витрат

$$C_n = C_{б.п} \cdot P_n ,$$

де C_n — собівартість нового виробу;

$C_{б.п}$ — питома собівартість аналогічного (базового) виробу;

P_n — параметр нового виробу, що є вирішальним для його собівартості.

За бальним методом

$$C_n = C_{бал} \sum_{i=1}^h B_i ,$$

де $C_{бал}$ — собівартість одного балу для базового виробу (виробів);

h — кількість врахованих балів;

B_i — кількість балів для i -го параметра нового виробу.

За кореляційним методом:

- для лінійної форми зв'язку

$$C_n = a_0 + a_1 x_1 + \dots + a_n x_n;$$

- для степеневій формі зв'язку

$$C_n = a_0 x_1^{a_1} \cdot x_2^{a_2} \cdot \dots \cdot x_n^{a_n} ,$$

де a_0 — число, що показує ступінь впливу неврахованих чинників;

$a_1, a_2 \dots$ — величини, які показують вплив відповідних параметрів виробу на собівартість;

$x_1, x_2 \dots$ — кількісні показники параметрів виробу.

За агрегатним методом

$$C_n = \sum_{i=1}^n C_{ai} + C_m,$$

де n — кількість агрегатів (конструктивних одиниць), з яких складається виріб;

C_{ai} — собівартість i -го агрегату;

C_m — витрати на загальний монтаж агрегатів.

Величина C_a обчислюється за одним із розглянутих методів, а C_m — на основі експертної оцінки.

У процесі освоєння виробництва собівартість продукції знижується .

Ступінь освоєння виробництва, а отже, і собівартість залежать від кількості виробів, випущених від початку виробництва. Чим більше виготовлено виробів, тим більше повторень процесів і, відповідно, більший досвід виробників, вищий рівень оснащення виробництва.

Крива освоєння — графічне зображення динаміки собівартості нової складної продукції в процесі освоєння її виробництва.

Емпірично встановлено, що за кожного подвоєння кількості виробів з моменту освоєння собівартість їх знижується на ту саму відносну величину. Ця закономірність виражається формулою

$$C_{ni} = C_{n1} \cdot N_i^{-b},$$

де C_{ni} — собівартість i -го виробу від початку випуску;

C_{n1} — собівартість першого виробу;

N_i — порядковий номер виробу від початку освоєння;

b — показник степеня, що характеризує темп зниження собівартості в період освоєння.

Така закономірність властива для серійного виробництва складної продукції (літаків, космічних об'єктів, унікальних верстатів тощо).

Запитання та завдання для самоконтролю

1 Для чого складаються калькуляції на продукцію і яка їх роль в управлінні витратами?

2 Поясніть, що є об'єктами калькулювання на підприємстві.

3 Що таке калькуляційна одиниця і як вона визначається?

4 Які види калькуляцій розробляються на промисловому підприємстві та яке їх призначення?

5 У чому полягають сутність, переваги і недоліки калькулювання за повними витратами?

6 У чому полягають сутність, переваги і недоліки калькулювання за неповними витратами?

7 У якому випадку методи обчислення собівартості продукції за повними і неповними витратами призводять до різної величини операційного прибутку за певний період часу?

8 Як обчислюється собівартість одиниці продукції в однопродуктовому виробництві?

9 У чому специфіка і проблема калькулювання в багатопродуктовому виробництві?

10 Поясніть методику обчислення прямих витрат за калькулювання.

11 Які можливі бази розподілу загальновиробничих витрат за калькулювання?

12 З'ясуйте сутність і позитивні сторони методики розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування на основі собівартості машино-години роботи.

13 Як можна розподілити адміністративні витрати і витрати на збут у разі калькулювання за повними витратами?

Глосарій

База розподілу непрямих витрат — показник, пропорційно величині якого розподіляється певна стаття непрямих витрат.

Калькулювання — визначення собівартості одиниці продукції.

Калькулювання за замовленням — визначення собівартості конкретного виробу (замовлення) за індивідуальними витратами (суднобудування, космічне машинобудування, будівництво, науково-дослідні роботи та ін.).

Калькулювання за неповними витратами — визначення собівартості продукції, здійснюване за частиною операційних витрат (виробничих, прямих, змінних).

Калькулювання за повними витратами — визначення собівартості продукції, здійснюване за всіма операційними витратами.

Калькуляційна одиниця — одиниця виміру об'єкта калькулювання, стосовно якої обчислюються витрати.

Об'єкт калькулювання — продукція (послуга), собівартість якої визначається.

Попроцесний метод обліку та калькулювання — метод обліку та калькулювання за певними процесами (стадіями), які є відносно відокремленими частинами загального технологічного процесу (текстильне, хімічне, металургійне виробництво тощо).

Сукупне (комплексне) виробництво — виробництво, у якому з тієї самої сировини та в результаті одного технологічного процесу одержують декілька продуктів (хімічна, харчова промисловість, виробництво кольорових металів тощо).

Тема 5. Оптимізація витрат з використання системи «Витрати—випуск—прибуток» (CVP-аналіз)

План

5.1 Сутність CVP-аналізу.

5.2 Обчислення та аналіз показників CVP-аналізу.

5.1 Сутність CVP-аналізу

У зарубіжній практиці досить широко застосовується аналіз співвідношення «витрати—випуск—прибуток» (*Cost-Volume-*

Profit Relationships, або *CVP*). Через оперативність і ефективність цього методу його популярність зростає і в Україні, особливо в останні роки.

За своєю сутністю *CVP*-аналіз є досить простим, базується на легко обчислюваних показниках і дає змогу оперативно оцінити вплив величини і структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обґрунтовувати маркетингову стратегію. Із самої назви випливає, що *CVP*-аналіз з'ясовує зв'язок між витратами, рівнем операційної активності та прибутком. Термін «операційна активність» характеризує результативність діяльності підприємства. Для виробничого підприємства вона визначається обсягом виготовленої продукції. При цьому мається на увазі, що всю виготовлену продукцію продано, тобто обсяги виробництва і продажу продукції за певний період збігаються.

Оскільки прибуток — основний результативний показник діяльності підприємства, важливо знати його залежність від двох попередніх показників — витрат і обсягу продукції. Ця залежність ускладнюється тим, що витрати поділяються на змінні й постійні, а обсяги виробництва і продажу продукції мають непрості зв'язки з цінами на окремі вироби. Крім того, як відомо, не всі змінні витрати є пропорційними, а постійні витрати включають деякі елементи дегресуючих змінних витрат. Це все створює певні труднощі в моделюванні зазначеної залежності.

За *CVP*-аналізу співвідношення «витрати—випуск—прибуток» спрощується і припускається, що в його основі лежать лінійні залежності. Тобто аналіз базується на таких передумовах:

- усі витрати можна чітко поділити на змінні та постійні;
- усі змінні витрати є пропорційними, а постійні не містять елементів дегресуючих витрат і є лише функцією часу;
- ціни на вироби не залежать від обсягу виробництва і в межах розрахункового періоду є стабільними.

Ці обмеження означають, що *CVP*-аналіз здійснюється в межах даної виробничої та організаційної структури підприємства, тобто стосується короткострокового періоду. За цих умов функції витрат і обсягу виробництва (продажу) є лінійними. Їх графічну інтерпретацію наведено на рисунку 5.1.

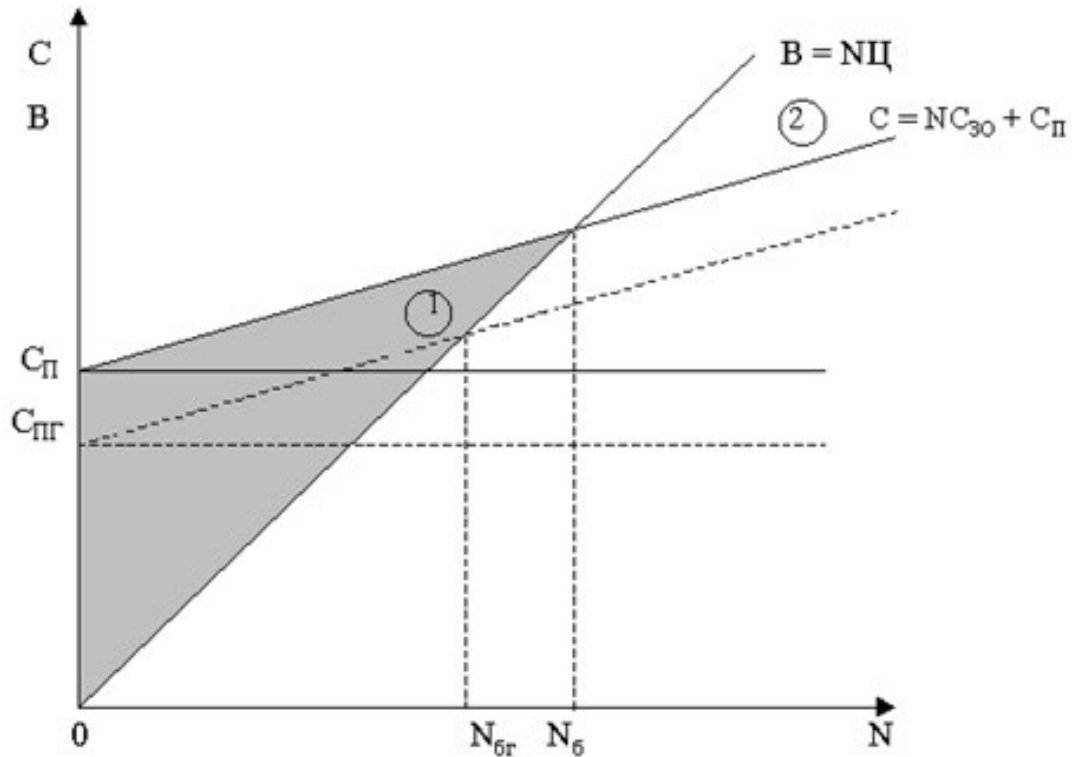


Рисунок 5.1 – Динаміка витрат (C), виручки (B), і точка безбитковості (N_6)

5.2 Обчислення та аналіз показників *CVP*-аналізу

У процесі *CVP*-аналізу обчислюються та аналізуються такі показники:

- маржинальний прибуток (збитки);
- коефіцієнт маржинального прибутку;
- рівноважний обсяг операційної (виробничої) діяльності (точка безбитковості);
- рівень безпеки операційної діяльності;
- обсяг операційної діяльності (обсяг виробництва), що забезпечує цільову прибутковість;
- операційний ліверидж (операційна залежність), який дає змогу оперативно аналізувати залежність прибутку від динаміки обсягу продукції і структури витрат.

Маржинальний прибуток (іноді його називають покриттям або внеском у прибуток) обчислюється за формулою

$$\Pi_M = B - C_3,$$

де Π_M — величина маржинального прибутку за певний період;
 B — виручка від продажу продукції;
 C_3 — змінні витрати за цей же період.

Отже, маржинальний прибуток дорівнює постійним витратам і операційному прибутку, тобто прибутку від продажу продукції:

$$\Pi_M = C_{\Pi} + \Pi,$$

де Π — операційний прибуток.

Відповідно операційний прибуток, або просто прибуток, є різницею

$$\Pi = \Pi_M - C_{\Pi}.$$

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку за зміни величини постійних витрат C_{Π} , а сам коли постійні витрати прямують до нуля ($C_{\Pi} \rightarrow 0$), прибуток прямує до маржинального прибутку ($\Pi \rightarrow \Pi_M$).

Ці закономірності цінні для аналізу впливу динаміки обсягу виробництва на прибуток. Коли змінюється обсяг виробництва, постійні витрати залишаються на попередньому рівні, тому прибуток змінюється на величину маржинального прибутку.

Співвідношення між маржинальним прибутком і обсягом виробництва зручно аналізувати за допомогою відносного показника — коефіцієнта маржинального прибутку ($k_{\Pi M}$):

$$k_{\Pi M} = \frac{\Pi_M}{B} \quad \lambda$$

За даних цін і норм змінних витрат коефіцієнт маржинального прибутку — величина постійна. Тому приріст (зменшення) прибутку можна визначити так:

$$\Delta\Pi = \Delta B k_{\text{ПМ}}.$$

Якщо, наприклад, передбачається збільшити обсяг виробництва і продажу продукції на 60 000 грн за $k_{\text{ПМ}} = 0,4$, то матимемо приріст прибутку на 24 000 грн ($60\,000 \times 0,4$).

Операційна діяльність з виготовлення продукції або надання послуг вважається врівноваженою, коли виручка від продажу цієї продукції/послуг (дохід) дорівнює сукупним витратам. Цей обсяг продукції називають також точкою беззбитковості, оскільки на графіку в точці, що відповідає його величині, перетинаються функції витрат і виручки (доходу). Зазначений обсяг виробництва — точка беззбитковості — розмежовує сфери збиткового (ділянка 1) і прибуткового (ділянка 2) виробництва.

Унаслідок наявності постійних витрат ($C_{\text{П}}$) виробництво продукції до певного її обсягу (точка беззбитковості N_6) є збитковим, оскільки загальні витрати в сумі змінних і постійних (C) більші за виручку: $C > B$. Сфера збиткового виробництва (N_{36}) на графіку знаходиться в межах

$$0 \leq N_{36} < N_6.$$

Зі зростанням обсягу виробництва за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, тобто $C_{30} < Ц$, збитки зменшуються і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю.

На практиці беззбитковий обсяг виробництва обчислюється, як правило, аналітично. Необхідна для цього формула виводиться досить просто. У точці беззбитковості виручка дорівнює сукупним витратам:

$$N_6 Ц = N_6 C_{30} + C_{\text{П}}.$$

Звідси маємо формулу

$$N_6 = \frac{C_{\text{П}}}{Ц - C_{30}}.$$

У чисельнику цієї формули — постійні витрати, у знаменнику — маржинальний прибуток на одиницю продукції (питомий маржинальний прибуток).

У стартовий період діяльності підприємства, коли $N = 0$, збитки дорівнюють постійним витратам. Зі збільшенням обсягу виробництва і продажу на один виріб ($\Delta N = 1$) збитки зменшуються на питомий маржинальний прибуток ($\Pi - C_{30}$). Після досягнення точки беззбитковості відповідно зростає прибуток.

Беззбитковий обсяг виробництва за наведеною формулою визначається в натуральному вимірі. Це прийнятно для однопродуктового виробництва. У багатопродуктовому виробництві в такому разі виникає проблема розподілу постійних витрат між виробництвами окремих продуктів. Тому за цих умов частіше визначають загальний обсяг беззбиткового виробництва у грошовому вимірі, тобто в обсязі виручки B .

Для виведення формули обчислення беззбиткового обсягу виробництва у грошовому вимірі скористаємось попередньою формулою, помноживши ліву і праву її частини на ціну виробу Π .

$$N_6 \Pi = \frac{C_{\Pi}}{\frac{\Pi - C_{30}}{\Pi}}$$

Оскільки $N_6 \Pi = B_6$, а $\frac{\Pi - C_{30}}{\Pi}$ — коефіцієнт маржинального прибутку $k_{\Pi\Pi}$, то

$$B_6 = \frac{C_{\Pi}}{k_{\Pi\Pi}}$$

Як видно з викладеного, у точці беззбитковості постійні витрати C_{Π} покриваються маржинальним прибутком. Проте не всі постійні витрати є витратами у формі готівкових видатків. Частина з них не потребує грошових виплат, а має форму нарахування. Це передусім амортизаційні відрахування на реновацію основних засобів і нематеріальних активів. Тому являє собою інтерес обсяг виробництва, за якого виручкою від продажу продукції покриваються лише ті витрати, що пов'язані з

реальними грошовими виплатами. Назвемо його обсягом (точкою) готівкової беззбитковості. Він обчислюється за формулою

$$N_{\text{бр}} = \frac{C_{\text{ПГ}}}{Ц - C_{30}} ,$$

де $N_{\text{бр}}$ — обсяг виробництва продукції в натуральному вимірі, що забезпечує готівкову беззбитковість;

$C_{\text{ПГ}}$ — постійні витрати, що потребують виплат готівкою.

Відповідно у грошовому вимірі

$$B_{\text{бр}} = \frac{C_{\text{ПГ}}}{k_{\text{ПМ}}} .$$

Очевидно, що $N_{\text{бр}} < N_{\text{б}}$ і $B_{\text{бр}} < B_{\text{б}}$.

На основі беззбиткового обсягу виробництва визначається рівень безпеки операційної діяльності. Критерієм такої безпеки є ступінь перевищення фактичного (планового) обсягу вироблюваної продукції над беззбитковим обсягом виробництва. Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності ($k_{\text{б}}$) обчислюється так:

• у разі натурального виміру обсягу продукції (однопродуктне виробництво):

$$k_{\text{б}} = \frac{N - N_{\text{б}}}{N} ;$$

• у разі вартісного (грошового) виміру обсягу продукції (багатопродуктне виробництво):

$$k_{\text{б}} = \frac{B - B_{\text{б}}}{B} ,$$

де N , B — фактичний або плановий обсяг продукції відповідно в натуральному і грошовому вимірі.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності можна вважати мірою операційного ризику. Чим він більший, тим безпечніша ситуація з огляду на прибутковість діяльності. З його зростанням зменшується ризик зниження обсягу виробництва до точки рівноваги, і навпаки, з його зниженням такий ризик зростає.

Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах визначається передусім обсягом вироблення і продажу продукції. Якщо йдеться про динаміку активності, тобто темп її зміни, то на величину прибутку істотно впливає й структура витрат, а саме їх поділ на змінні та постійні.

За аналізу залежності прибутку від операційної активності розглядаються такі два питання:

- який обсяг виробництва забезпечує цільовий прибуток підприємства?
- як реагує величина прибутку на зміну обсягу виробництва?

Послідовно розглянемо їх.

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді виходячи зі своїх стратегічних завдань. Тому постає питання: скільки треба виготовляти і продавати продукції за певних цін і рівня витрат, аби зазначений прибуток забезпечити? Такий обсяг продукції обчислюється за формулами:

- за натурального виміру обсягу продукції

$$N_{ц} = \frac{C_{п} + П_{ц}}{Ц - C_{30}}$$

або

$$N_{ц} = N_{б} + \frac{П_{ц}}{Ц - C_{30}} ;$$

- у разі вартісного виміру обсягу продукції

$$V_{\text{ц}} = \frac{C_{\text{п}} + \Pi_{\text{ц}}}{k_{\text{пм}}}$$

або

$$V_{\text{ц}} = V_{\text{б}} + \frac{\Pi_{\text{ц}}}{k_{\text{пм}}},$$

де $N_{\text{ц}}$, $V_{\text{ц}}$ — обсяг продукції, що забезпечує цільовий прибуток відповідно в натуральному і грошовому вимірі;

$\Pi_{\text{ц}}$ — цільовий прибуток.

Тепер звернемося до відносної реакції прибутку на зміну обсягу виробництва. Цей аспект аналізу називають також операційною залежністю. Вона визначається за допомогою такого показника, як операційний ліверидж (важіль). Він обчислюється за формулою

$$L = \frac{\Pi_{\text{м}}}{\Pi},$$

тобто операційний ліверидж є відношенням маржинального прибутку до операційного прибутку.

Величина L — операційний ліверидж — показує, на скільки відсотків зміниться прибуток за зміни обсягу продукції (операційної активності) на 1 %.

Якщо, наприклад, $L = 2$, то за збільшення обсягу виробництва на 10 % прибуток зросте на 20 %. Прибуток зростає випереджаючими темпами відносно збільшення обсягу виробництва, тому що є постійні витрати, які не реагують на його зміну.

Операційний ліверидж істотно залежить від частки постійних витрат у сукупних витратах підприємства. З її зростанням величина L збільшується, і навпаки. Чим більша

величина операційного лівериджу, тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягів виробництва і продажу продукції.

Запитання та завдання для самоконтролю

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

Глосарій

Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності — коефіцієнт, що показує відносне допустиме зниження обсягу операційної діяльності (обсягу виробництва) з огляду на її прибутковість. Нижньою межею такого зниження є точка беззбитковості.

Коефіцієнт маржинального прибутку — відношення маржинального прибутку до доходу (виручки) від продажу продукції.

Маржинальний прибуток — різниця між доходом (виручкою) від продажу продукції і змінними витратами.

Операційний ліверидж — показник, що характеризує відносну зміну прибутку внаслідок відносної зміни обсягу продажу продукції.

Точка беззбитковості — обсяг виробництва, за якого сукупні операційні витрати дорівнюють доходу (виручці) від продажу продукції.

Цільовий прибуток — прибуток, який для підприємства є прийнятним (бажаним) у певному періоді виходячи з його стратегічних завдань.

Тема 6. Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів

План

- 6.1 Основні завдання контролю витрат і види обліку.
- 6.2 Види контролю за різними класифікаційними ознаками.
- 6.3 Формування механізму управління за відхиленнями на підприємстві.
- 6.4 Форми стимулювання зниження витрат.

6.1 Основні завдання контролю витрат і види обліку

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 чинників, які на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;
- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регульовальних заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні.

Елементно в системі управління витратами систему контролю утворюють функції обліку та аналізу.

Система обліку витрат підприємства поєднує в собі три види обліку: оперативний, бухгалтерський і статистичний.

Оперативний облік обслуговує потреби повсякденного управління витратами під час реалізації підприємством його виробничої діяльності. Інформація оперативного обліку характеризує окремі господарські операції чи їх комплексні групи: випуск продукції окремими дільницями, цехами, рух деталей, напівфабрикатів у виробництві і т. п. Оперативний облік точно і докладно відображує численні якісні та кількісні характеристики господарської операції, які є несуттєвими для інших видів обліку і відповідно не відображаються в них. Саме ця властивість оперативного обліку робить його необхідним незалежно від можливості оперативного отримання інформації за іншими видами обліку. Зміст оперативного обліку завжди спрямований на управління конкретними господарськими операціями. Отже, необхідність і використання інформації оперативного обліку обмежені часом здійснення цих операцій. Для потреб управління різними господарськими операціями застосовують різні спеціальні види оперативного обліку: оперативно-технічний; оперативно-виробничий; оперативно-торговий тощо.

У системі бухгалтерського обліку здійснюється суцільне, безперервне і взаємозв'язане відображення господарської діяльності підприємства, узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вимірі. У загальній системі обліку інформаційним ядром є саме дані бухгалтерського обліку

(близько 80 % усього обсягу інформації щодо діяльності підприємства), оскільки в ньому реєструються всі без винятку операції.

Процес реєстрації явищ та операцій, які виникають під час проведення підприємством його господарської діяльності, займає особливе місце в будь-якому виді обліку. Для бухгалтерського обліку, враховуючи його завдання (яких нині налічується близько 30), формування обґрунтованої реєстраційної системи, тобто такої, що на належному рівні відповідає потребам господарської діяльності з мінімальними витратами на її створення та підтримування, — питання виключної важливості. Зрозуміло, що якісне вирішення його важливе й для ефективного функціонування системи управління витратами. Матеріальними носіями результатів бухгалтерської реєстраційної діяльності є первинні та вторинні документи. Множина вторинних документів утворює систему облікових реєстрів, за допомогою якої відбувається систематизація інформації. У бухгалтерському обліку при цьому як специфічний обліковий прийом у системі облікових реєстрів використовуються бухгалтерські рахунки. Розрізняють бухгалтерські рахунки синтетичні та аналітичні. Синтетичні рахунки являють собою узагальнені дані щодо господарських явищ і процесів. Аналітичні рахунки будуються в рамках синтетичних і відображають інформацію за ними в певному розрізі. Слід зазначити, що система бухгалтерських рахунків на підприємстві може будуватися за різними принципами. Це пов'язано з тим, що поряд із веденням обліку для власних потреб підприємство повинне вести облік, зорієнтований головним чином на зовнішніх користувачів. Зазначені види бухгалтерського обліку можна визначити відповідно як внутрішній (управлінський) і зовнішній (фінансовий) облік. Зрозуміло, що облік у системі функцій управління витратами є внутрішнім. Принципи і методи його ведення обираються підприємством самостійно. На відміну від нього, фінансовий облік ведеться з дотриманням певних офіційних регламентів. Зокрема для фінансового обліку в Україні встановлено єдиний національний план синтетичних рахунків. Його структура дає змогу господарським структурам досить ефективно реалізовувати інтегрований принцип у побудові

системи рахунків бухгалтерського обліку в цілому, коли рахунки внутрішнього обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Статистичний облік формує дані про масові якісно однорідні явища. Статистичні дослідження дають змогу отримати важливу інформацію про закономірності масових господарських явищ. Щодо управління витратами, то за допомогою статистичного обліку отримують відомості стосовно використання робочого часу, виконання норм виробітку, норм витрачання матеріальних ресурсів та ін. На відміну від бухгалтерського обліку, який є суцільним, статистичний облік може бути як суцільним, так і вибіркоvim. Для своїх потреб статистичний облік використовує дані бухгалтерського та оперативного обліку, а також організує самостійні спостереження.

6.2 Види контролю за різними класифікаційними ознаками

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 чинників (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 рисунку 6.1.

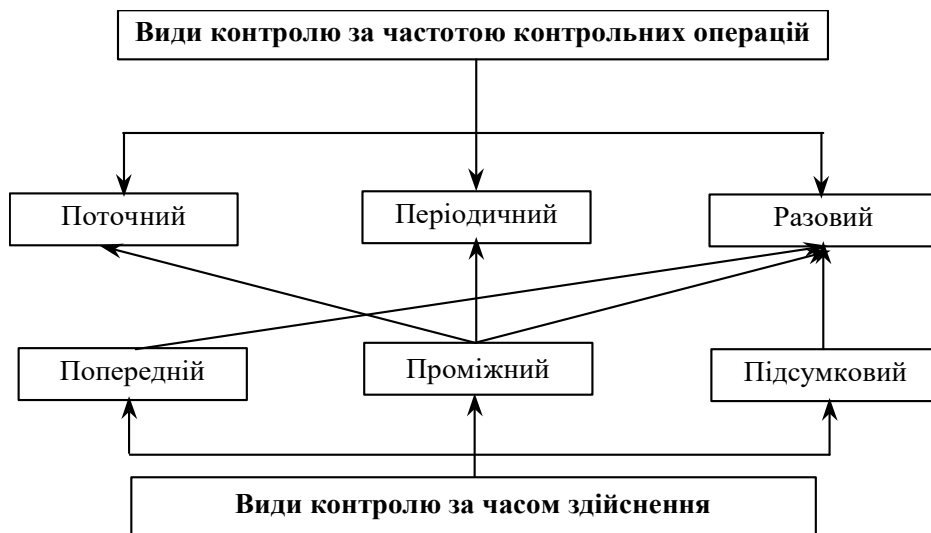


Рисунок 6.1 – Схема співвідношення видів контролю за різними класифікаційними ознаками

Контроль витрат відповідно до концепції управління витратами за центрами відповідальності ведеться за місцями і центрами їх формування в порядку, який повторює підпорядкованість структурних одиниць підприємства в його організаційній структурі: робочі місця, підрозділи певного ієрархічного рівня, підприємство в цілому. Відповідальність підрозділів за рівень витрат установлюється 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 дільниць, бригад. Аналітичний облік за окремими роботами, операціями, функціями всередині підрозділів, що формують центри витрат, дає можливість отримати більше точок контролю.

Ефективність роботи центрів відповідальності суттєво залежить від стану технічної складової обліку і контролю витрат. Облік і контроль витрачання безперервних ресурсів (електроенергії, тепла, води, стиснутого повітря) має виконуватися за допомогою відповідних технічних засобів (лічильників, витратомірів та ін.).

6.3 Формування механізму управління за відхиленнями на підприємстві

За допомогою функцій обліку та аналізу СУВ формується механізм управління за відхиленнями. Управління за

відхиленнями характеризується тим, що обернений зв'язок спрямований від виходу системи, що управляється, до органу управління, у якому за фактом недопустимих розбіжностей між запланованими і фактичними результатами розробляються заходи, спрямовані на приведення фактичних результатів функціонування об'єкта управління у відповідність до заданих.

Фіксація відхилень фактичних показників від планових у разі управління за відхиленнями потребує вирішення питання про необхідність дослідження причин цих відхилень. Економічне обґрунтування доцільності досліджень за тими чи іншими відхиленнями через низку обмежень практичного характеру — не зовсім проста проблема. У результаті на практиці немає єдиного підходу до її вирішення. Підприємства можуть вивчати абсолютно всі відхилення за контрольованими показниками або вивчати їх вибірково, а іноді й взагалі нехтувати ними. За вибіркового аналізу відхилень використовують експертні оцінки, а також апарат статистичних моделей.

Статистичні моделі здатні забезпечувати відносну об'єктивність і чутливість оцінювання перебігу господарських процесів. Тому їх використання надає досить широкі можливості обґрунтованого втручання в господарські процеси під час їх здійснення. Розглянемо умовний приклад використання статистичних моделей.

Нехай норма матеріальних витрат на один виріб становить 8 кг. Треба оцінити відхилення у витрачанні матеріалів, на які варто звертати увагу.

Відповідь передбачає проведення певних досліджень. Припустимо, результати спостережень показують, що середнє відхилення від норми дорівнює 0,2 кг.

Уважаючи, що щільність розподілу випадкової величини витрачання матеріалів на один виріб в умовах дотримання вимог виробничого процесу підпорядковується нормальному закону, можемо констатувати, що можливі відхилення вимагатимуть вивчення їх причин і відповідного втручання у випадку, коли перевитрати матеріалів в розмірі 0,2 кг і більше фіксуватимуться в обсязі продукції, значно більшому за 16 % загального обсягу випуску продукції (наприклад, добового). В основі цього висновку лежить властивість симетричності кривої нормального

розподілу, а також той факт, що для розподіленої за ним випадкової величини близько 68 % її значень має знаходитися в межах середнього відхилення від її середнього значення.

Для реалізації контрольних операцій шляхом порівняння фактичних витрат із плановими необхідне виконання умов порівнянності вказаних показників. Це означає, що зміст і методика обчислення планових і фактичних показників витрат мають бути однаковими.

У разі порівняння абсолютних показників витрат забезпечення умови порівнянності передбачає перерахування планових витрат на фактичний обсяг виробництва. Такий перерахунок здійснюється за допомогою функції витрат від обсягу виробництва, яка будується на основі розподілу всіх витрат на постійні та змінні, причому всі змінні витрати вважаються пропорційними. Отже, формула функції витрат має такий вигляд:

$$C = N \cdot C_{з.о} + C_{п},$$

де C — загальні витрати за певний період, грн;

N — обсяг виготовленої продукції в натуральному вимірі;

$C_{з.о}$ — змінні витрати на одиницю продукції, грн;

$C_{п}$ — постійні витрати за розрахунковий період, грн.

Для потреб обчислення планових витрат на фактичний обсяг формулу функції витрат перетворюють, враховуючи той факт, що в кошторисах змінні витрати наводяться не на одиницю обсягу випуску, а в абсолютній сумі.

Тоді формула функції набуває такого вигляду:

$$C = C_{з} \cdot I_{пл} + C_{п},$$

де $C_{з}$ — змінні витрати, грн;

$I_{пл}$ — індекс виконання плану (співвідношення фактичного і планового обсягів випуску).

Приклад. Нехай планова величина витрат підрозділу на утримання та експлуатацію машин й устаткування становить

17 510 грн, у тому числі змінна частина — 7250 грн. Фактична величина вказаного виду витрат дорівнює 17 565 грн. Необхідно встановити відхилення фактичних витрат від планових, урахувавши той факт, що завдання з виробничої програми підрозділ виконав на 102,5 %. Планові витрати на утримання та експлуатацію машин й устаткування, перераховані на фактичний обсяг виробництва, становлять

$$7250 \times 1,025 + (17\ 510 - 7250) = 17\ 691 \text{ грн.}$$

Зіставлення фактичних витрат з плановими на фактичний обсяг виробництва показує, що підрозділ має загальну економію в розмірі $17\ 691 - 17\ 565 = 126$ грн за видом витрат, що аналізується.

В умовах СУВ «стандарт-кост» контроль набуває певних особливостей.

Відповідно до сутності «стандарт-костингу» за цієї системи обліковується те, що має відбутися, а не те, що реально відбулося, з наступним відображенням відхилень, які виникли.

На практиці застосовують два варіанти облікових записів.

За першим варіантом за дебетом рахунка «Виробництво» відображають фактичні величини прямих витрат і нормативні — для непрямих витрат, списання витрат на готову продукцію з кредиту зазначеного рахунка відбувається за нормативною собівартістю.

За другим варіантом за дебетом рахунка «Виробництво» відображаються нормативні витрати; готова продукція також оцінюється за нормативною собівартістю.

Облік відхилень прямих витрат у системі «стандарт-кост» здійснюється за видами витрат і причинами відхилень за допомогою спеціальних рахунків («Відхилення матеріалів за рахунок цін», «Відхилення в заробітній платі за рахунок продуктивності» тощо).

6.4 Форми стимулювання зниження витрат

Постійний пошук і реалізація шляхів зниження витрат на виробництво продукції є важливим аспектом функціонування СУВ, оскільки рівень витрат є одним з головних чинників

ефективності функціонування виробничих систем та їх конкурентоспроможності.

Можливості зниження витрат є в усіх підсистемах (сегментах діяльності) підприємства. Тому постає завдання залучення персоналу підприємства до пошуку цих можливостей і використання їх шляхом відповідного впливу на поведінку працівників. Формування потрібної поведінки працівників досягається за допомогою обґрунтованого механізму стимулювання. У його структурі розрізняють моральні (соціально-психологічні) і матеріальні засоби стимулювання. При цьому останнім, як більш універсальним, приділяється основна увага.

В умовах ринкової економіки основною формою матеріального стимулювання є грошова. Як виняток можуть бути застосовані матеріальні блага чи пільги.

Грошові виплати відповідним працівникам за зниження рівня витрат здійснюються або за рахунок собівартості, у тому числі й у формі додаткової оплати праці, або за рахунок прибутку. Зрозуміло, що для підприємства будь-які виплати вигідніше розцінювати як витрати. З фіскальних міркувань держава законодавчо обмежує такий варіант грошових виплат.

Заходи з економії ресурсів, як правило, є комплексними, у їх реалізації беруть участь групи працівників (колективи виробничих дільниць, бригад, цехів, служб підприємства). При цьому постає питання щодо справедливого розподілу премії за економію витрат між учасниками даного заходу. На рівні бригад, в умовах використання форми оплати праці за кінцевим результатом, воно вирішується цілком природно. Загальний заробіток за певної форми оплати праці розподіляється між членами колективу (бригади) згідно з відпрацьованим часом і коефіцієнтом трудової участі (КТУ). Оскільки премія за зниження витрат є складовою загального заробітку колективу бригади, відбувається відповідний розподіл її між членами бригади — учасниками заходу з економії ресурсів. Зрозуміло, що можуть бути використані й інші методики розподілу премії за економію витрат між членами бригади. Але всі вони обов'язково мають враховувати внесок кожного працівника в її здійснення. Те

саме стосується й підходів до розподілу премії за економію витрат в інших організаційних ланках підприємства.

Запитання та завдання для самоконтролю

- 1 Назвіть основні завдання контролю витрат.
- 2 Які види обліку поєднує в собі система обліку витрат підприємства?
- 3 З'ясуйте сутність і сферу застосування оперативного обліку.
- 4 У чому полягають управлінський і фінансовий аспекти бухгалтерського обліку?
- 5 Що таке статистичний облік? Його особливості.
- 6 Які види контролю розрізняють за частотою контрольних операцій; за часом здійснення контрольних операцій?
- 7 У чому полягає сутність механізму управління за відхиленнями?
- 8 Які є підходи до обґрунтування необхідності досліджень причин розбіжностей між фактичними і плановими значеннями показників, що контролюються?
- 9 Якими є переваги застосування статистичних методів за вивчення відхилень?
- 10 У чому полягає особливість обчислення планових витрат на фактичний обсяг за даними кошторисів?
- 11 У чому полягає специфіка контролю витрат у системі управління витратами «стандарт-костинг»?
- 12 Які є форми і джерела матеріального стимулювання зниження рівня витрат?
- 14 На яких принципах має базуватися розподіл премії за зниження витрат між учасниками даного заходу?

Глосарій

Бухгалтерський облік — вид обліку, за якого відбувається суцільне, безперервне та взаємозв'язане відображення господарської діяльності підприємства.

Гнучкий кошторис — кошторис, який фіксує планові витрати для фактичного обсягу виробництва.

Індекс виконання плану — співвідношення фактичного і планового обсягів випуску.

Коефіцієнт трудової участі — показник кількісної оцінки внеску кожного члена колективу (бригади) в загальні результати роботи.

Оперативний облік — вид обліку, який формує інформацію для поточних потреб в управлінні окремими господарськими операціями чи їх комплексними групами.

Статистичний облік — вид обліку, який формує інформацію про масові якісно однорідні явища.

Управління за відхиленнями — один з основних способів організації управління з оберненим зв'язком, за якого обернений зв'язок спрямований від виходу об'єкта управління до органу управління.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”// Бухгалтерія: право, податки, консультації. – 2001. – № 5. – С. 5-18.

2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”// Бухгалтерія: право, податки, консультації. – 2001. – № 1. – С. 3-14.

3 Череп А.В. Управління витратами суб`єктів господарювання. – Харків: ІНЖЕК, 2007. – Ч. 1-2.

4. Управление затратами на предприятии: Учебник / Под ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издат. дом «Бизнес-пресса», 2000. – 276 с.

5 Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев и др. Под общ. ред. Г.А. Краюхина. – 2-е изд., перераб. и доп.— СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. — 256 с.

6 Цал – Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

7 Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.