

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА

Н. М. МАТВЄЄВА
О. І. СЛАВУТА

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Харків
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова
2020

УДК [338.58:005.93](075.8)

МЗЗ

Укладачі:

Матвєєва Наталя Миколаївна, доцент кафедри економіки Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова;

Славуа Олена Іванівна, доцент кафедри економіки Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова

Рецензенти:

Гур'янова Лідія Семенівна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної кібернетики Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця;

Карлова Олена Анатоліївна, доктор економічних наук, професор кафедри менеджменту Української інженерно-педагогічної академії

*Рекомендовано до друку Вченою радою ХНУМГ ім. О. М. Бекетова,
протокол № 02 від 02 липня 2019 р.*

Матвєєва Н. М.

МЗЗ Управління витратами : навч. посібник / Н. М. Матвєєва, О. І. Славуа; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. – 157 с.

Навчальний посібник підготовлений відповідно до програми навчальної дисципліни «Управління витратами», яка включена в навчальні плани підготовки здобувачів вищої освіти з напрямів підготовки «Економіка підприємства» та «Економіка та організація бізнесу». У ньому подано теоретичний матеріал згідно з навчальною програмою дисципліни, контрольні питання, тестові завдання для самоконтролю знань, практичні завдання.

Навчальний посібник призначений, насамперед, для здобувачів вищої освіти економічним напрямком, аспірантів економічного профілю, викладачів, а також керівників, менеджерів та спеціалістів, які цікавляться проблематикою управлінням витратами та прагнуть самостійно поглибити свої знання у цій важливій сфері економіки підприємства.

УДК [338.58:005.93](075.8)

© Н. М. Матвєєва, О. І. Славуа, 2020

© ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
ТЕМА 1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, ЗНАЧЕННЯ ТА ЗАВДАННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ.....	5
1.1 Сутність та актуальність управління витратами.....	5
1.2 Функції управління витратами.....	10
1.3 Принципи управління витратами.....	14
Контрольні запитання.....	19
Тести.....	20
ТЕМА 2 ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА СТРУКТУРА.....	23
2.1 Завдання та головні ознаки класифікації витрат.....	23
2.2 Структура витрат підприємства (організації).....	31
2.3 Функція витрат і методи її визначення.....	32
Контрольні запитання.....	35
Тести.....	36
Практичні завдання.....	39
ТЕМА 3 КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЯК ОСНОВА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ.....	42
3.1 Основи обчислення собівартості окремих виробів.....	42
3.2 Методи та способи калькулювання собівартості продукції.....	46
3.3 Облік і розподіл непрямих витрат.....	52
Контрольні запитання.....	54
Тести.....	55
Практичні завдання.....	58
ТЕМА 4 ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ «ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК».....	62
4.1 Сутність аналізу системи «витрати – випуск – прибуток».....	62
4.2 Аналіз рівноваги операційної діяльності.....	65
4.3 Аналіз за умови невизначеності та безпеки виробництва.....	68
4.4 Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат.....	69
Контрольні запитання.....	73
Тести.....	74
Практичні завдання.....	76

ТЕМА 5 ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....	80
5.1 Поняття про центри відповідальності.....	80
5.2 Формування центрів відповідальності.....	86
Контрольні запитання.....	91
Тести.....	91
Практичні завдання.....	93
ТЕМА 6 ПЛАНУВАННЯ ТА НОРМУВАННЯ ВИТРАТ.....	98
6.1 Система управління запасами.....	98
6.2 Методи оцінювання вибуття запасів підприємства.....	102
6.3 Бюджетне планування.....	104
Контрольні запитання.....	109
Тести.....	110
Практичні завдання.....	112
ТЕМА 7 КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І СТИМУЛЮВАННЯ РЕСУРСОЗБЕРЕЖЕННЯ.....	118
7.1 Види та методи контролю витрат.....	118
7.2 Показники оцінки діяльності центрів витрат.....	121
7.3 Система контролю витрат на основі їх нормування.....	123
7.4 Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів.....	126
Контрольні запитання.....	128
Тести.....	129
ТЕМА 8 МЕТОДИ ЦІЛЬОВОГО ФОРМУВАННЯ ТА СТРУКТУРНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	132
8.1 Концепція цільової собівартості.....	132
8.2 Етапи досягнення цільової собівартості.....	135
8.3 Методи фінансового контролінгу.....	136
8.4 Характеристика методів управління витратами в системі економічної безпеки підприємства.....	142
Контрольні запитання.....	146
Тести.....	146
Практичні завдання.....	149
ПИТАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ ТА КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ.....	151
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	154

ВСТУП

В умовах розвитку ринкових відносин, де відбувається жорстка конкурентна боротьба за місце на ринку, де ціни формуються під впливом ринкових сил, таких, як попит і пропозиція, проблема раціонального використання ресурсів стає все актуальнішою. Витрати та оптимізація їхнього рівня на одиницю продукції є важливим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства, і водночас – підвищення його конкурентоспроможності. Менеджери та підприємці все більшу увагу надають ефективності використання ресурсів, їх раціональному розподілу з метою зниження витрат виробничо-господарської діяльності, що як резерв підвищення прибутковості такої діяльності є запорукою фінансової стабільності та розвитку підприємства.

Актуальність питань управління витратами на підприємствах зумовлена й тим, що серед пріоритетних проблем організації та ведення бізнесу в Україні є висока собівартість вітчизняної продукції, відсутність фінансових ресурсів для розвитку, відсутність системи управлінського розвитку, адекватного до потреб управління. Усе це потребує від керівників підприємств впровадження та застосування сучасних технологій управління витратами, їх економії та запобігання втратам.

Дисципліна «Управління витратами» є нормативною для здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей у вищих навчальних закладах згідно з освітньо-професійною програмою підготовки бакалаврів. Метою вивчення курсу «Управління витратами» є оволодіння методологією обліку, контролю й оптимізації рівня витрат на підприємстві та механізмів управління ними. У навчальному посібнику розкрито питання сутності та ролі витрат у фінансово-господарській діяльності підприємства, класифікації та структури витрат і факторів, що її визначають; методів контролю витрат та стимулювання економії ресурсів; регулювання та оптимізації витрат із метою забезпечення максимального прибутку для підприємства; оцінки наслідків прийнятих рішень щодо впровадження та застосування сучасних технологій управління витратами.

Матеріали, викладені в навчальному посібнику, сприятимуть формуванню фахівця вищої категорії в галузі економіки й управління, розвитку у здобувачів вищої освіти самостійності, творчої активності, вміння орієнтуватися у великому обсягу наукової інформації, у поточних та перспективних економічних процесах.

ТЕМА 1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, ЗНАЧЕННЯ ТА ЗАВДАННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

План

1. Сутність та актуальність управління витратами.
2. Функції управління витратами.
3. Принципи управління витратами.

1.1 Сутність та актуальність управління витратами

Управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії, спрямовані на досягнення високого економічного результату діяльності підприємства.

Сутність управління витратами полягає, по-перше, не у точному визначенні величини собівартості продукції, а у виявленні того, у який спосіб вона сформувалась, і, по-друге, процес управління витратами повинен бути направлений на формування собівартості у попередньому та поточному режимах та оперативному втручанні у діяльність підприємства у разі виявлення відхилень від бажаного стану.

Стан виробництва в сучасних умовах характеризується його ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем та роллю робітника у виробничих процесах. Обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного зіставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі затрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх затрат, які залежать від впливу зовнішнього середовища. Крім того, адміністрація підприємства з метою управління витратами та доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукту.

У сучасних умовах систематичного зростання цін і тарифів на всі види ресурсів необхідно усвідомити, що лише грамотне та раціональне ставлення до витрат на всіх етапах виробничого процесу дасть змогу досягнути зростання економічної ефективності діяльності підприємства.

Управління витратами як навчальна дисципліна й основа практичної діяльності керівників та спеціалістів підприємства спирається на теорію економіки підприємства, технологію та організацію виробництва, бухгалтерський облік, планування діяльності підприємства, управління персоналом, фінансовий менеджмент та інші галузі знань.

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

Спожиті ресурси підприємства відображуються у такій формі, як затрати – матеріальні, трудові, фінансові.

Головними законодавчими та нормативно-правовими документами в Україні, що регламентують склад витрат та визначають собівартість продукції, є такі:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). «Запаси» від 01.01.2012. № 921-021.

3. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності – Затверджено Наказом Міністерства економіки України 02.03.10 № 226.

4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості – Затверджено Наказом Міністерства промислової політики України от 09.07.2007 № 373.

За своєю сутністю **витрати** – це виражені в грошовій формі затрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів тощо) під час виробництва та реалізації продукції.

Витрати є складною економічною категорією, що обумовлюються з їхнім місцем, роллю та етапом виникнення у діяльності підприємства. До того часу, коли необхідні ресурси перебувають на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Тобто, потенційні ресурси перетворюються на реальні ресурси (активи) підприємства тільки моменту їх придбання, а факторами виробництва стають з моменту їх цільового використання.

Динамічність зовнішнього середовища, наслідки трансформаційних процесів, що відбуваються в світі та в Україні, зумовлюють необхідність якісно нових підходів до побудови організаційних структур управління підприємством. Питання управління витратами виходять на передній план, оскільки якісна реалізація процесу управління витратами безпосередньо впливає на остаточні показники діяльності підприємства.

Управління витратами – це підсистема системи управління підприємством, яка дає можливість чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати, охоплюючи практично всі сфери

фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативно отримувати інформацію, необхідну для здійснення заходів щодо підвищення ефективності виробництва.

Метою управління витратами є зниження або оптимізація витрат на одиницю виробленої продукції, підвищення рентабельності господарських процесів, видів діяльності. Мінімізація співвідношення «витрати-дохід», максимізація створюваної на підприємстві цінності, оптимізація структури витрат та рівня ризику господарської діяльності.

До принципів управління витратами належать:

- а) системний підхід до управління витратами;
- б) впровадження ефективних методів оптимізації витрат;
- в) недопущення наднормативних витрат і втрат;
- г) удосконалення інформаційного забезпечення управління витратами;
- д) встановлення взаємозв'язку між величиною витрат і конкретними працівниками підприємства за допомогою створення центрів відповідальності;
- е) підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства та центрів відповідальності за зниження витрат;
- ж) поєднання зниження витрат із забезпеченням високої якості продукції;
- и) здійснення прогнозних розрахунків собівартості;
- к) складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та контроль за їх дотриманням;
- л) виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу з метою попередження виробничих втрат та кращого використання ресурсів;
- м) управління витратами на всіх стадіях виробничо-збутового циклу виробу.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їхніми видами, місцями виникнення та носіями під час постійного контролю їхнього рівня та стимулювання зниження.

Предметом управління є витрати підприємства за їх усіма видами.

Особливостями витрат як предмета управління є такі:

- а) динамізм. Вони перебувають у постійному русі, зміні;
- б) різноманіття. що вимагає застосування значного спектра прийомів і методів у керуванні ними;
- в) труднощі їхнього виміру, обліку й оцінки. Абсолютно точних методів виміру й обліку витрат не існує;

г) складність і суперечливість впливу витрат на економічний результат.

Управління витратами на підприємстві призначено виконувати такі головні завдання:

- а) виявлення ролі управління витратами як фактору підвищення економічних результатів діяльності;
- б) визначення витрат по основних функціях управління;
- в) розрахунок витрат по виробничих підрозділах підприємства;
- г) числення необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- д) підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі та прийнятті господарських рішень;
- е) виявлення технічних способів і засобів виміру та контролю витрат;
- ж) пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх виробничих підрозділах підприємства;
- и) вибір способів нормування витрат;
- к) вибір системи управління витратами, відповідним умовам роботи підприємства.

Виконання функцій управління в повному обсязі з усіх елементів становить цикл у якому підсистема управління (суб'єкт управління) впливає на підсистему, якою управляє (об'єкт управління).

Суб'єктами управління витратами виступають керівники та фахівці підприємства та виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок тощо). Окремі функції й елементи управління витратами виконуються службовцями підприємства за їхньої активної участі.

Об'єктами управління є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, використання (експлуатацію) й утилізацію продукції (робіт, послуг).

Управління витратами на підприємстві має сприяти комплексному виконанню таких головних завдань:

- а) оцінювання ефективності виробництва;
- б) планування перспективи розвитку підприємства;
- в) визначення витрат по окремих функціях управління;
- г) розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- д) розрахунок необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- е) підготовка інформаційної бази, яка дозволила б оцінювати витрати при виборі та прийнятті господарських рішень;
- ж) пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх підрозділах підприємства;

- и) вибір способів нормування витрат;
- к) вибір системи управління витратами відповідно умовам роботи підприємства.

Отже, процес управління витратами має на меті виявити як саме сформувалась собівартість, які чинники мали на неї позитивний, а які негативний вплив. Він повинен бути спрямований на прогнозування можливої величини витрат та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства в разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

1.2 Функції управління витратами

Функції управління витратами первинні стосовно виробництва, тобто для досягнення визначеного виробничого, економічного, технічного або іншого результату спочатку потрібно зробити витрати. Тому **мета управління витратами** полягає в досягненні намічених результатів діяльності підприємства найбільш економічним способом.

Управління витратами на підприємстві припускає виконання всіх функцій, що властиві управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за їхнім виконанням.

Функції управління витратами реалізуються за елементами управлінського циклу: прогнозування та планування, організація, координація й регулювання, активізація та стимулювання виконання, облік і аналіз.

Прогнозування і планування витрат здійснюють на стадії розробки (прийняття) управлінського рішення. Підрозділяють на перспективне (на стадії довгострокового планування) і поточне (на стадії короткострокового планування). Планування витрат здійснюється за розроблення плану діяльності підприємства. Обчислення планових витрат потрібне для обґрунтування і прийняття господарських рішень, фіксації рівня витрат, який досягатиметься у разі реалізації прийнятих до виконання рішень.

Перспективне (довгострокове) планування передбачає підготовку інформації щодо очікуваних витрат під час освоєння нових ринків збуту, організації розробки й випуску нової продукції, збільшенні (нарощуванні) потужності підприємства. Це можуть бути витрати на маркетингові дослідження та НІОКР, капітальні вкладення. Довгострокове планування витрат пов'язане із розробленням довгострокових господарських заходів. Воно має невеликий ступінь точності та ймовірний характер.

Поточне (короткострокове) планування конкретизує реалізацію довгострокових планів. Планування витрат здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня та структури витрат.

Організація визначає порядок управління витратами на підприємстві, відповідальних осіб, строки, види інформації та документів, способи організації. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, які беруть участь в управлінні витратами, що повинна бути сумісна з виробничою структурою підприємства.

Координація та регулювання (контроль) витрат передбачає поточне порівняння фактичних витрат з плановими, виявлення відхилень і прийняття оперативних заходів, щодо їх ліквідації. Якщо з'ясовується, що змінилися умови виконання плану, то витрати, заплановані на його реалізацію, коректуються. Своєчасна координація регулювання витрат дозволяють підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

Мотивація полягає у пошуку способів взаємодії з персоналом та впливу на нього з метою дотримання планових витрат та виявлення можливої економії ресурсів. Мотивування здійснюється як через матеріальні, так і моральні фактори.

Облік витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства. На підприємствах облік організовується за економічними елементами витрат, за статтями калькуляції, за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. Наприклад, під час оцінки вартості матеріальних виробничих запасів витрати устанавлюють шляхом виробничого обліку, а інформацію про фактичні результати діяльності підприємства й усіх його витрат на виробництво надає бухгалтерський облік. Виробничий облік входить у систему управлінського обліку, що дозволяє контролювати витрати та приймати рішення про їхню доцільність.

Аналіз витрат допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, виявити резерви зниження витрат на виробництві, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття раціональних управлінських рішень у сфері витрат.

Проміжний аналіз спрямований на поточне регулювання процесу виконання плану витрат. Досягнуті результати порівнюються з планом, фіксуються відхилення, на які потрібно звернути увагу, робляться певні висновки для забезпечення відповідних заходів.

Підсумковий аналіз пов'язаний з оцінюванням реалізації планових завдань загалом. За його результатами розробляються стратегічні заходи з удосконалення системи управління витратами на підприємстві.



Рисунок 1.1 – Централізований розподіл функцій управління витратами підприємства

Функція контролю (моніторингу) у системі управління витратами забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих і фактичних витрат. Ефективність контролю обумовлюється коректувальними управлінськими діями, спрямованими на приведення фактичних витрат у відповідність із запланованими на уточнення планів, якщо ці останні не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни виробничих умов.

Контроль витрат є важливим складником системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших її функцій. До головних завдань контролю витрат належать:

- а) моніторинг – систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;
- б) виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їхніх запланованих значень;

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

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

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

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

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

За часом здійснення виокремлюють такі види контролю:

1. 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);

2. 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 та відповідно до цього – різним за частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

3. Підсумковий контроль здійснюється на етапі завершення реалізації плану. За його проведення оцінюється виконання запланованої роботи загалом. Такий контроль дає можливість визначити напрями економії ресурсів. Крім того, він важливий із 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. Складниками контролю є підсистеми обліку та аналізу. Функція обліку

витрат полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства.

Організаційний аспект управління витратами полягає в їх диференціації за місцями формування та центрами відповідальності та побудові органів управління витратами. Організаційна побудова управління витратами залежить від специфіки підприємства та його величини. На великих і середніх підприємствах окремі функції управління витратами виконують функціональні підрозділи (відділ нормування, планово-економічний відділ, бухгалтерія), на малих підприємствах уся ця робота може виконуватись декількома працівниками чи навіть одним фахівцем (бухгалтером-економістом).

У системі управління витратами істотне значення має визначення місць витрат і організація центрів відповідальності за рівень останніх.

1.3 Принципи управління витратами

Головні принципи управління витратами, що обумовлені практикою зводяться до наступного:

- а) системний підхід до управління витратами;
- б) єдність методів, практикованих на різних рівнях управління витратами;
- в) управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до утилізації;
- г) органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- д) недопущення зайвих витрат;
- е) широке впровадження ефективних методів зниження витрат;
- ж) удосконалювання інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- и) підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Роль і значення управління витратами в сучасних умовах господарювання зумовлені місцем виробничих витрат та увагою до них працівників апарату управління підприємством, що пояснюється багатьма причинами, серед яких є такі:

- а) необхідність раціонального використання обмежених ресурсів;
- б) забезпечення зростання прибутків шляхом економії ресурсів;

в) планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і їх причини;

г) зіставлення доходів і витрат для визначення ефективності виробництва;

д) вирішення питань розширення асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових технологій.

Головним принципом формування витрат є відповідність їхнім доходам.

Для визначення фінансового результату порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження активів.

Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають різну цільову спрямованість, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на операційні, фінансові, інвестиційні та надзвичайні витрати, а також податок на прибуток і дивіденди.

У процесі господарської діяльності формуються витрати підприємства загалом та його структурних підрозділів. Витрати підприємства загалом визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток). Джерелом покриття витрат підприємства є його доходи, які збільшують вартість активів на суму витрат, здійснених для отримання цих доходів, і суму одержаного чистого прибутку.

Витрати структурного підрозділу – це вартість ресурсів, використаних технологічному процесі, яка становить виробничу собівартість створеної в структурному підрозділі продукції (робіт, послуг). У виробничих структурних підрозділах, які за технологічним процесом безпосередньо беруть участь у створенні об'єкта підприємницької діяльності (продукції, робіт, послуг), вартість використаних ресурсів формує виробничу собівартість, тобто ресурси перетворюються в об'єкти підприємницької діяльності.

У структурних підрозділах підприємства, які виконують загальногосподарські управлінські функції, формуються адміністративні витрати. У цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком, тобто різницею між одержаним чистим доходом і виробничою собівартістю. В збутових структурних підрозділах підприємства, які виконують функцію просування об'єктів підприємницької діяльності до покупців, формуються витрати на збут

продукції. В цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком. Окремі структурні підрозділи підприємства, або його працівники можуть створювати витрати у сфері інвестиційної та фінансової діяльності. Витрати цих підрозділів покриваються відповідним доходами, а за їх відсутності фінансовими результатами від операційної діяльності.

Невиробничі структурні підрозділи підприємства соціально-культурного характеру формують інші витрати операційної діяльності, які покриваються доходами від їхньої діяльності, а також валовим прибутком від діяльності виробничих структурних підрозділів.

Створений прибуток підприємства є джерелом нарахування податку на прибуток. За рахунок чистого прибутку підприємства покриваються витрати з виплати дивідендів.

Витрати як показник діяльності підприємства є засіб управління прибутком. Залежність між прибутком і витратами пряма.

Повний і своєчасний контроль за відхиленнями витрат забезпечує оперативне прийняття управлінських рішень.

Підставою для формування витрат підприємства є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Інформація про витрати підприємства з первинних документів переноситься до облікових реєстрів. Облікові реєстри (книги, відомості, журнали тощо) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

Інформація про витрати підприємства з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до форм фінансової та статистичної звітності.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Статистична звітність – це форма спостереження, згідно з якою кожний суб'єкт діяльності регулярно подає відповідну інформацію до державних органів статистики та певних відомств у вигляді документів (звітів) спеціально затвердженої форми.

Користувачами інформаційних ресурсів про витрати підприємства є власники, керівництво підприємства, існуючі та

потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та кредитори, замовники, державні установи та громадськість.

Оцінка ефективності витрат підприємства здійснюється користувачами за такими розрахунками:

Рівень витрат → min

Рівень доходів → max

Рівень витрат → min

Обсяги господарської діяльності → max

Плановий рівень витрат

> Фактичний рівень витрат

Фактичний рівень витрат

> Фактичний рівень витрат

минулого періоду

звітнього періоду

Саме від цих показників залежить прибутковість роботи підприємства, його платоспроможність і виживання в конкурентній боротьбі. Функціонально ця система оцінки включає в себе: нормування витрат; планування; облік; аналіз та стимулювання зниження витрат.

На макроекономічному рівні витрати формуються в системі національних рахунків інституційними одиницями й визначаються показниками: проміжне споживання, оплата праці найманих працівників, податки на продукти та податки, пов'язані з виробництвом.

Забезпечення оптимального рівня витрат дасть змогу створити належні умови для росту конкурентоздатності продукції, також з'явиться підґрунтя для довгострокового економічного зростання підприємств та організацій. Основні принципи управління витратами, що обумовлені практикою зводяться до наступного:

а) системний підхід до управління витратами (оцінка ефективності за слабкою ланкою);

б) єдність методів, що використовуються на різних рівнях управління витратами;

в) управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до утилізації;

г) органічне поєднання зниження витрат із високою якістю продукції;

д) недопущення зайвих витрат;

е) широке впровадження ефективних методів зниження витрат (нормативний метод обліку затрат, оперативний аналіз);

ж) удосконалювання інформаційного забезпечення про рівень витрат;

и) підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Як і будь-яка наука, управління витратами вивчає свій предмет за допомогою певних методів, серед яких варто виокремити:

1. Загальнометодологічні методи дослідження – спостереження, порівняння, аналіз, синтез:

- метод спостереження передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;

- метод порівняння передбачає вияв тенденцій і закономірностей в розвитку об'єкта, за яким здійснюється спостереження;

- метод аналізу передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення, а на основі отриманої інформації зробити узагальнення – синтез отриманих даних і прийняти відповідні рішення.

2. Специфічні методи управління витратами – групування витрат виробництва відповідно до поставленої мети дослідження, різноманітні методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, математико-статистичні методи дослідження собівартості й рентабельності продукції. Отримані математичні залежності між окремими елементами собівартості і обсягом продукції використовуються для прийняття рішень.

Визначення витрат під час планування діяльності підприємства – складне завдання. У розв'язанні його важливим фактором є формування на підприємстві системи норм витрачання всіх ресурсів: основних, допоміжних, матеріалів, енергії, праці тощо. Норми мають бути обґрунтованими. Необхідність забезпечення мінімальних витрат на виробництво продукції потребує оптимізації режимів використання ресурсів з огляду на конкретні умови виконання виробничих завдань (терміни, обсяг), особливостей техніко-технологічної бази підприємства. Досягнення передового рівня використання ресурсів неможливе без постійних змін у техніко-технологічній базі підприємства відповідно до новітніх результатів науково-технічного прогресу.

Планування витрат є відображенням стратегії підприємства, одним із кроків її реалізації.

Стратегія підприємства – це складник управління, його вища сфера, що охоплює питання визначення напрямів розвитку підприємства та здійснення його довгострокових планів, які дають можливість реалізувати основне призначення підприємства.

Необхідність планування витрат обумовлена потребою в розкритті всіх аспектів будь-якої підприємницької справи.

Актуальність проблеми управління витратами полягає в тому, що інфляційні процеси, які відбуваються впродовж останніх років, не сприяють зниженню рівня витрат. Прибуток досягається, переважно, не шляхом зменшення витрат на виробництво продукції, а внаслідок зростання відпускних цін. У цих умовах обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного зіставлення витрат і отриманих результатів.

Загалом механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості витратами. Практично на кожному підприємстві є резерви для зниження витрат до раціонального рівня, що дає змогу у досягненні росту економічної ефективності діяльності, підвищення конкурентоспроможності.

Таким чином, процес управління витратами має на меті виявити як саме сформувався собівартість, які чинники мали на неї позитивний, а які негативний вплив. Він повинен бути спрямований на прогнозування можливої величини витрат та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства в разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

Управління витратами як навчальна дисципліна й основа практичної діяльності керівників і спеціалістів підприємства опирається на теорію економіки підприємства, технологію та організацію виробництва, планування, бухгалтерський та управлінський облік, управління персоналом та якістю продукції, техніко-економічний аналіз діяльності підприємства та інші галузі знань.

Отже, управління витратами – це динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності підприємства.

Контрольні запитання

1. Який економічний зміст категорії витрат?
2. У чому полягає сутність управління витратами?
3. Назвіть суб'єкти та об'єкти управління витратами.
4. Чим зумовлена актуальність управління витратами?
5. Назвіть головні причини, які зумовлюють необхідність посилення уваги до управління витратами в сучасних умовах господарювання.
6. Назвіть функції управління витратами.
7. Яка мета та завдання управління витратами?

8. Які методи дослідження використовуються для вивчення предмету?

9. Назвіть головні законодавчі та нормативно-правові документи, що регламентують склад витрат та визначають собівартість продукції.

10. Якому комплексному виконанню головних завдань має сприяти управління витратами на підприємстві?

Тести

1. Управління витратами – це:

а) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для зовнішніх користувачів в процесі управління підприємством;

б) процес виявлення, вимірювання, збирання, нагромадження, аналізу, підготовки та передачі облікової інформації, яка використовується управлінським персоналом усередині підприємства при прийнятті управлінських рішень;

в) облік для всіх зацікавлених;

г) це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства.

2. Суб'єктами управління витратами виступають:

а) керівники та спеціалісти підприємства та виробничих підрозділів;

б) податкові органи;

в) фінансові та кредитні установи;

г) постачальники та підрядники.

3. Об'єктами управління витратами є:

а) трудові, матеріальні та фінансові ресурси на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) та утилізацію продукції (робіт, послуг);

б) розрахунки з покупцями і замовниками;

в) податкова звітність;

г) ринки збуту продукції (робіт, послуг).

4. Головною метою управління витратами є:

- а) побудова внутрішнього економічного процесу обліку та контролю витрат по підприємству загалом та в розрізі його підрозділів задля виявлення реального фінансового результату роботи підприємства;
- б) складання звітності для потреб зовнішніх користувачів;
- в) надання інформації про нарахування та сплату податків податковим органам;
- г) інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства.

5. Головними завданнями управління витратами на підприємстві є:

- а) оцінювання ефективності виробництва;
- б) планування перспективи розвитку підприємства;
- в) розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- г) усі відповіді правильні.

6. Функції управління витратами такі:

- а) планування, організація;
- б) аналіз, мотивація, прийняття рішень;
- в) контроль та регулювання витрат;
- г) усі відповіді правильні.

7. Управління витратами вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- а) метод спостереження;
- б) порівняння;
- в) аналіз, синтез;
- г) усі відповіді правильні.

8. Вкажіть особливості витрат як предмета управління:

- а) складність і суперечливість;
- б) стабільність;
- в) різноманіття;
- г) простота виміру витрат, їх обліку й оцінки.

9. Яка функція витрат передбачає поточне порівняння фактичних витрат із плановими:

- а) активізація та аналіз;
- б) прогнозування та контроль;

- в) координація та регулювання;
- г) стимулювання та облік

10. За частотою контрольних операцій розрізняють такі види контролю:

- а) поточний, періодичний та разовий контроль;
- б) щоденний, щоквартальний;
- в) місячний, річний;
- г) немає правильної відповіді.

11. За часом проведення виокремлюють такі види контролю:

- а) попередній;
- б) проміжний;
- в) підсумковий;
- г) усі відповіді правильні.

ТЕМА 2 ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА СТРУКТУРА

План

1. Завдання та головні ознаки класифікації витрат.
2. Структура витрат підприємства (організації).
3. Функція витрат і методи її визначення.

2.1 Завдання та головні ознаки класифікації витрат

Класифікація виробничих витрат виявляє об'єктивно існуючі групи витрат, процеси формування та співвідношення між їхніми окремими частинами. Без класифікації витрат неможливо виконати завдання управління ними на підприємстві. Складність структури і різноманіття процесів формування витрат припускає розподіл їх за низкою ознак. В основу класифікації витрат покладено принцип: різні витрати для різних цілей. Залежно від цілей і методичних підходів розрізняють декілька класифікацій витрат.

Класифікація витрат для цілей управління повинна відповідати головній вимозі – базуватися на ознаках, що дозволяють диференціювати витрати для управління витратами в різних аспектах. Вона створює передумови для визначення рівня витрат по об'єктах управління ними, організації планування, обліку, контролю та аналізу.

Класифікація витрат за головними ознаками:

1. Ступінь однорідності:

- а) матеріальні витрати;
- б) витрати на оплату праці;
- в) відрахування на соціальні заходи;
- г) амортизація основних засобів;
- д) інші витрати.

2. Калькуляція собівартості:

- а) сировина та матеріали;
- б) комплектувальні вироби, напівфабрикати, виробничі роботи та послуги;
- в) зворотні відходи;
- г) паливо і енергія на технологічні цілі;
- д) основна заробітна плата виробничих робітників;

е) додаткова заробітна плата виробничих робітників;
ж) відрахування на соціальні заходи;
и) витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;

к) витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

л) загальновиробничі витрати;

м) адміністративні витрати;

н) інші виробничі витрати;

р) витрати на збут.

3. Обсяг виробництва:

а) постійні витрати;

б) змінні витрати.

4. Відношення до виробничого процесу:

а) основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, впливають із самого процесу виготовлення продукції та неминучі у будь-яких умовах виробництва – невеликих і значних масштабах;

б) накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією й управлінням виробництвом і не є обов'язкові за всіх умов виробництва.

5. Включення в собівартість:

а) прямі;

б) непрямі.

6. За часом виникнення:

а) витрати минулого періоду;

б) витрати звітного періоду;

в) витрати майбутніх періодів.

7. Склад витрат:

а) прості (одноелементні);

б) комплексні (складні).

8. Періодичність виникнення:

а) поточні;

б) довгострокові;

в) одноразові.

9. Ступінь готовності продукції:

а) витрати на готову продукцію (роботи, послуги);

б) витрати в незавершеному виробництві.

10. Об'єкт управління:

а) витрати в місцях їхнього виникнення;

б) витрати в центрах витрат;

в) витрати в центрах відповідальності.

11. Залежність від виду діяльності:

- а) витрати звичайної діяльності;
- б) витрати основної діяльності;
- в) витрати операційної діяльності;
- г) витрати фінансової діяльності;
- д) витрати інвестиційної діяльності;
- е) витрати від надзвичайної діяльності.

12. Залежність від прийняття управлінських рішень:

- а) релевантні (залежать від прийняття рішення);
- б) нерелевантні (не залежать від прийняття рішення).

13. Сфера повноважень керівництва:

- а) контрольовані витрати;
- б) неконтрольовані.

14. Доцільність витрачання:

- а) продуктивні;
- б) непродуктивні.

15. Відношення до заданих параметрів:

- а) стандартні (нормативні);
- б) фактичні витрати.

16. Урахування при визначенні прибутку:

- а) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);
- б) витрати діяльності.

17. Об'єкти господарської діяльності:

- а) витрати продукції (роботи, послуги);
- б) витрати за господарськими процесами (деталлями);
- в) витрати за замовленнями.

18. Характер виробництва:

- а) основне виробництво;
- б) допоміжне виробництво;
- в) обслуговуюче виробництво.

19. Мета визначення собівартості продукції:

- а) маржинальні (граничні) витрати;
- б) середні витрати.

20. Вибір альтернативних рішень:

- а) дійсні витрати;
- б) можливі (альтернативні затрати, втрачена вигода) витрати.

Можливі й інші угруповання витрат залежно від потреб конкретного підприємства.

Наприклад, за урахуванням при визначенні прибутку витрати поділяються на ті, які:

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Витрати діяльності – це витрати, які не включаються до собівартості продукції, робіт та послуг і розглядаються як витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

За відношенням до виробничого процесу витрати операційної діяльності поділяються на такі:

Основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом. Зі свого боку основні витрати за умов виробництва цехам підприємства декількох видів продукції поділяються на прямі (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та непрямі (амортизація обладнання цеху, опалення цеху тощо).

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією й управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів. Серед накладних витрат можна виокремити, зокрема: заробітну плату спеціалістів-технологів, які здійснюють лінійне керівництво декількома виробничими цехами на підприємстві; заробітну плату працівників лабораторій та відділів технічного контролю, які здійснюють контроль якості виготовленої продукції цехами підприємства; амортизацію обладнання загальновиробничого призначення; витрати на охорону праці тощо.

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

а) стандартні (нормативні) – це витрати, які відповідають визначеним на підприємстві розмірам витрат у розрахунку на одиницю продукції, або визначеним параметрам діяльності того чи іншого структурного підрозділу, розрахованих з урахуванням його ресурсних потужностей;

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

За сферою повноважень керівництва витрати операційної діяльності поділяються на такі:

а) контрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління може контролювати і здійснювати на них вплив;

б) неконтрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління не може контролювати та впливати на них.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на такі:

а) прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До прямих належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо), які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості.

б) непрямі – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливі витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів.

Витрати на виробництво поділяються **за календарними періодами** на такі:

а) поточні, тобто постійні, звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша ніж місяць;

б) довгострокові – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), тобто контракту, який не планується завершити раніше ніж через 9 місяців із моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати);

в) одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За доцільністю витрачання витрати поділяються на такі:

а) продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва;

б) непродуктивні – не обов'язкові, що виникають унаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

Розподіл витрат на **релевантні** (що враховуються) і **нерелевантні** (що не враховуються) має не менш важливе значення для ухвалення

правильних управлінських рішень, ніж розподіл витрат на постійні та змінні. Релевантні витрати дорівнюють нулю у разі відмови від існуючого варіанта використання засобів на користь альтернативного, а нерелевантні витрати залишаються незмінними. Отже, тільки релевантні витрати повинні враховуватися під час ухвалення рішень. Наприклад, якщо сума нерелевантних витрат перевищить збиток, то економічно доцільно продовжити роботу на філіалі, якщо ні, то ухвалити рішення про його закриття. Релевантні витрати як мінімум повинні відшкодовуватися ціною, для того, щоб компанія залишилася на ринку.

Найбільшу частку в усіх витратах підприємства займають операційні (поточні) витрати. За місцем формування їх поділяють у такий спосіб:

- а) витрати на виробництво;
- б) адміністративні витрати;
- в) витрати на збут;
- г) інші операційні витрати.

Витрати на виробництво включають витрати матеріальних і трудових ресурсів, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Наприклад, витрачені сировина та матеріали, енергія, що спожита на технологічні цілі, амортизація виробничого обладнання, заробітна плата основних робітників з нарахуваннями на неї.

До **адміністративних витрат** підприємства належать витрати на таке: заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу та нарахування на неї; утримання основних засобів та амортизаційні відрахування від вартості основних засобів та нематеріальних активів; комунальні послуги та засоби зв'язку; охорону; юридичні та аудиторські послуги.

Витрати на збут включають витрати підприємства на заробітну плату працівників відділу збуту з нарахуваннями на неї, на утримання та амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що безпосередньо пов'язані з реалізацією продукції, витрати на утримання складів готової продукції, фірмових магазинів, витрати на рекламу.

До **інших операційних витрат** належать витрати підприємства на плату за орендоване майно, собівартість реалізованих виробничих запареалізованих виробничих запасів, витрати на покриття сумнівних та безнадійних боргів дебіторів підприємства, нестач і псування матеріальних цінностей.

Обґрунтована класифікація витрат має велике значення для планування, контролю, регулювання витрат, тобто для ефективного

управління витратами та в управлінні діяльністю підприємства. Тому їх класифікують за низкою ознак.

а) середні витрати – це середня величина витрат на одиницю продукції за певний період виробництва, тобто:

б) граничні (маржинальні) витрати характеризують приріст сукупних витрат унаслідок приросту обсягу виробництва на гранично малу величину (одиницю приросту обсягу виробництва). Тобто, якщо загальні витрати можливо виразити певною функцією обсягу продукції, то граничний їхній рівень є першою похідною цієї функції. Граничні витрати – це витрати на останню за часом виготовлення одиницю продукції. Показник таких витрат використовується під час аналізу доцільності зміни обсягу виробництва продукції.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції та можуть бути обчислені на її одиницю у багатопродуктовому виробництві прямо. Якщо виготовляється один різновид продукції, усі витрати – прямі.

Непрямі витрати не можна безпосередньо обчислити для окремих різновидів продукції, бо вони пов'язані не з виготовленням конкретних виробів, а з процесом виробництва загалом: зарплата обслуговуючого й управлінського персоналу, утримання та експлуатація будівель, споруд, машин тощо.

Регульовані витрати – піддаються контролю та впливу з боку відповідального за їхній рівень.

Нерегульовані витрати є за межею можливостей такого впливу.

Змінні витрати – це витрати, величина яких змінюється внаслідок зміни обсягу виробництва (витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати, оплату праці працівникам, зайнятим виготовленням продукції).

Зі свого боку, їх поділяють на пропорційні та непропорційні. **Пропорційні витрати** – змінюються пропорційно до зміни обсягу виробництва.

Непропорційні витрати, зі свого боку, поділяються на прогресивні та дегресивні.

Дегресивні витрати – зростають у темпах, менших, ніж обсяг виробництва (витрати на допоміжні матеріали, ремонт).

Прогресивні витрати – зростають у темпах, більших, ніж обсяг виробництва (додаткові рекламні та торгові витрати).

Ступінь реагування витрат на зміну обсягу виробництва продукції оцінюється за допомогою коефіцієнта реагування (еластичності) витрат.

Коефіцієнт реагування (еластичності) (k_e) – це відношення зміни розміру витрат за період, (%) до зміни обсягу виробництва за аналогічний період, (%).

Для пропорційних витрат коефіцієнт еластичності $k_e = 1$, для дегресивних – $k_e < 1$, для прогресивних – $k_e > 1$.

Постійні витрати – це витрати, величина яких не залежить від обсягу виробництва (коефіцієнт еластичності витрат дорівнює нулю $k_e = 0$).

Явні витрати – це реальні витрати, що здійснюються згідно з чинною системою бухгалтерського обліку й відображаються у відповідній плановій та обліковій документації підприємства.

Неявні витрати характеризують нереалізований дохід від альтернативного використання обмежених ресурсів.

Релевантні – витрати, які залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і враховуються в обчисленнях їх порівняльної ефективності.

Нерелевантні витрати – не залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і не враховуються у порівняльних обчисленнях.

Виробничі витрати, що виникають у зв'язку з виконанням виробничого процесу, його обслуговуванням і управлінням (прямі матеріальні витрати, заробітна плата виробничого персоналу, загальновиробничі витрати).

Невиробничі витрати – обумовлені виконанням функцій, безпосередньо не пов'язаних із виробництвом продукції (витрати на управління підприємством загалом, загальногосподарське обслуговування, збут продукції).

Залежно від того, у який спосіб враховуються витрати під час визначення фінансового результату (прибутку) їх поділяють на такі:

а) Витрати, що відносяться на собівартість продукції;

б) Витрати періоду – це та частина операційних витрат, яка не включена у собівартість продукції та при визначенні прибутку підприємства за певний період віднімається від виручки як і собівартість реалізованої продукції.

Класифікація витрат необхідна для побудови системи управління витратами та прийняття господарських рішень, для розуміння того, як управляти витратами, і які вигоди вони спричиняють. Підстави для урахування витрат можуть бути такі:

а) необхідність вимірювання прибутку шляхом порівняння доходів з витратами;

б) контроль відповідності витрат установленим нормам (планам).

Для цілей управління витрати на підприємстві зазвичай групують за двома ознаками:

а) за економічними елементами;

б) за калькуляційними статтями собівартості.

Класифікація витрат за категоріями припускає об'єднання витрат відповідно до конкретного виробничого або позавиробничого призначення та місця. Різні категорії витрат існують не відособлено одна від одної, а тісно переплітаються. Так взаємозв'язки дають змогу згрупувати і систематизувати витрати так, щоб це було зручно для визначення прибутку.

2.2 Структура витрат підприємства (організації)

Завдання керівництва підприємства полягає в тому, щоб знайти оптимальну величину витрат, спрямованих на розвиток, та витрат, що пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства, також співвідношення між ними. Це надасть змогу керівництву підприємства приймати адекватні управлінські рішення щодо забезпечення підвищення прибутковості роботи підприємства.

Важливою передумовою для цього є оптимізація витрат підприємства за усіма комплексними статтями, елементами витрат, конкретними об'єктами, операціями, бізнес-процесами, що формує можливість для досягнення бажаного рівня фінансової результативності та раціонального розподілу обмежених ресурсів.

До витрат, що сплачуються за рахунок валового прибутку, належать: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, тобто втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами й зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства); втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та інші.

За рахунок чистого прибутку відшкодовують такі витрати: витрати капітального характеру по вдосконаленню організації виробництва, реконструкції підприємств, їх технічного переозброєння та модернізації обладнання, будівництво нових об'єктів, матеріальне стимулювання праці, фінансування науково-дослідних і конструкторських робіт, а також робіт на освоєння нових технологічних процесів тощо.

Під час управління витратами вивчають та аналізують їхню структуру, тобто співвідношення за певними ознаками.

Практичне значення мають такі аспекти структури витрат:

а) структура витрат за економічними елементами показує співвідношення окремих видів спожитих у процесі виробництва ресурсів чи факторів виробництва (матеріаломістке, капіталомістке, трудомістке виробництво);

б) співвідношення прямих і непрямих витрат: характеризує складність і точність калькулювання. Більша частка прямих витрат свідчить про простий процес калькулювання та точніше обчислення собівартості продукції;

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

Структура витрат за зазначеними аспектами залежить від низки факторів: галузевих особливостей, широти номенклатури продукції підприємства, складності виробництва тощо.

Як уже зазначалося, витрати формують собівартість продукції підприємства. Але варто наголосити, що сукупні операційні витрати за певний період і собівартість усієї готової (товарної) продукції підприємства за цей самий період, зазвичай, не збігаються. Це зумовлено коливаннями залишків незавершеного виробництва, витратами майбутніх періодів і застосуванням різних методів обчислення собівартості продукції (за повними й неповними витратами)

2.3 Функція витрат і методи її визначення

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

Методи побудови функції витрат залежать від кількості факторів, які впливають на витрати (один чи декілька).

Функція витрат з одним фактором визначається за формулою:

$$y = a + b \cdot x \quad (2.1)$$

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати фактора на одиницю продукції;

x – значення фактора витрат.

Функція витрат з декількома факторами визначається за формулою:

$$y = a + b_1x_1 + b_1x_1 + \dots + b_nx_n \quad (2.2)$$

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b_1, b_2, b_n – змінні витрати n -го фактора;

x_1, x_2, x_n – значення n -го фактора.

Методи, які враховують один фактор: технологічний аналіз (інженерний метод), метод аналізу рахунків, метод вищої-нижчої точки, метод візуального пристосування.

Методи, які враховують декілька факторів (методи регресійного аналізу): метод найменших квадратів, спрощений статистичний аналіз.

Метод технологічного аналізу (Engineering Analysis) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності підприємства. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їхньої доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їхнього використання. Перевагою такого аналізу є те, що він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

Метод аналізу облікових даних (Account Analysis Method) – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Потрібно зважати на те, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера й аналізі минулих подій.

Через те його вадою є певна суб'єктивність і можливість істотних відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Певною мірою уникнути зазначених вад можна за допомогою серії спостережень та застосування математичних методів.

Метод вищої-нижчої точки (High-Low Method) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності (вища та нижча точки. Суть методу вищої-нижчої точок полягає у виборі з усієї сукупності даних найбільшого та найменшого значення обсягу виробництва. Недоліком методу вищої-нижчої точок є те, що для побудови функції затрат, ми використовуємо лише дві точки досліджуваної сукупності (вищу та нижчу точки), ігноруючи всі інші. Якщо ж відсутня щільність зв'язку між вищою, нижчою та іншими

точками, то побудована функція затрат не відобразатиме реальної залежності між затратами та їхнім фактором.

Метод візуального пристосування (Visual-Fit Method) – це графічний підхід до визначення функції витрат, за якого візуально проводиться пряма лінія, беручи до уваги всі точки витрат.

Регресійний аналіз Regression Analysis – це статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин. Під час застосування регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну від певного фактора (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина. Лінійний взаємозв'язок між залежною та незалежною змінними величинами можна описати графічно як лінію регресії або за допомогою формули (рівняння регресії). Модель, яка використовує тільки одну незалежну змінну величину для визначення зміни незалежної змінної величини, називають **простим регресійним аналізом** (формула 2.1).

Модель, що використовує декілька незалежних змінних величин для визначення зміни залежної змінної величини, має назву **множинний регресійний аналіз** (формула 2.2).

Регресійний аналіз передбачає використання методу найменших квадратів, який дає можливість побудувати функцію затрат на основі системи рівнянь та одночасно уникнути недоліків, які має метод візуального пристосування.

Метод найменших квадратів (Least-Square Method) – це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат a і b у рівнянні $y = a + bx$ так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

Спрощений статистичний аналіз (Simplified Statistical Method) – це метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, відповідно до зростання значення x , та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень x і y .

Суть його полягає в обчисленні середніх величин обсягу виробництва й витрат за двома групами показників. Для цього всю сукупність даних необхідно згрупувати у порядку зростання обсягів виробництва та визначити середні величини з кожної половини даних.

Розраховуючи результати розрахунків середніх величин, обчислюється величина постійних витрат за формулою:

$$a = (Y_0 X_1 - Y_1 X_0) / (X_1 - X_0) \quad (2.3)$$

де X_0 і X_1 – середні значення обсягів виробництва;

Y_0 і Y_1 – середні значення витрат.

Застосування різних методів для визначення функцій витрат дає різні результати. Це пов'язано з нашого припущення, що витрати змінюються під впливом зміни часу роботи обладнання. Але на практиці можуть бути й інші фактори витрат (кількість виготовленої продукції, вага матеріалів, кількість переналагоджень обладнання тощо). Тому для прийняття управлінських рішень потрібно обрати найрелевантнішу функцію витрат.

Для правильного вибору серед функцій витрат доцільно застосувати такі критерії:

а) економічна правдоподібність – означає, що взаємозв'язок між залежною змінною величиною (витратами) і незалежною змінною величиною (фактором витрат) має бути економічно доцільним;

б) хороша пристосованість – визначає, наскільки тісним є взаємозв'язок між витратами та певним фактором, тобто наскільки точно функція витрат описує їхній взаємозв'язок;

в) значущість незалежних змінних величин – дає відповідь на питання: чи суттєво впливатиме на суму загальних витрат коливання значення b незалежної змінної величини.

Контрольні запитання

1. За якими ознаками класифікують витрати?
2. Які витрати належать до прямих, а які – до непрямих? Наведіть приклади.
3. Розкрийте особливості та відмінні риси постійних та змінних витрат.
4. Що таке контрольовані та неконтрольовані витрати?
5. Охарактеризуйте релевантні та нерелевантні витрати.
6. Що таке функція витрат? Для чого її визначають?
7. Опишіть методи, які використовують для визначення функції витрат.
8. У чому полягають сутність і переваги регресійного аналізу?
9. Що таке технологічний аналіз?
10. Опишіть критерії оцінки функції витрат.

11. Охарактеризуйте терміни «собівартість продукції», «повна собівартість продукції».

12. Які аспекти структури витрат мають практичне значення?

Тести

1. До прямих належать витрати, які:

- а) здійснюються регулярно;
- б) є постійними;
- в) безпосередньо відносяться на окремі види виробів;
- г) не залежать від номенклатури продукції;
- д) обчислюються за встановленими нормами.

2. До непрямих належать витрати, які:

- а) здійснюються періодично;
- б) змінюються в часі;
- в) залежать від номенклатури продукції;
- г) не відносяться безпосередньо на окремі види виробів у багатопродуктовому виробництві;
- д) обчислюються на основі їх динаміки за минулі періоди.

3. Які з перелічених витрат не є безпосередньо витратами підприємства:

- а) витрати на оплату праці;
- б) транспортні витрати;
- в) відрахування на соціальні заходи;
- г) витрати на тару.

4. Якщо темпи зміни витрат підприємства відстають від темпів зміни обсягу товарообороту, то такі змінні витрати називаються:

- а) прогресивними;
- б) дегресивними;
- в) пропорційними;
- г) незмінними.

5. Якщо темпи зміни витрат підприємства відповідають темпам зміни обсягу товарообороту, то такі змінні витрати називаються:

- а) прогресивними;
- б) дегресивними;
- в) пропорційними;
- г) незмінними.

6. Витрати, сума яких на конкретний період часу безпосередньо залежить від обсягу товарообороту, є:

- а) постійними;
- б) змінними;
- в) прямими;
- г) основними.

7. Зі зменшенням обсягу виробництва частка постійних витрат у загальній їх сумі:

- а) зменшується;
- б) збільшується;
- в) залишається незмінною;
- г) змінюється залежно від конкретних умов
- д) спочатку зменшується, а згодом зростає.

8. Змінні витрати – це витрати, величина яких:

а) змінюється на одиницю продукції внаслідок науково-технічного прогресу;

- б) залежить від продуктивності праці;
- в) нестабільна у часі;
- г) належить від обсягу виробництва;
- д) залежить від номенклатури продукції, що виготовляється.

9. До постійних належать витрати, величина яких:

а) однакова для різних видів продукції;

б) не залежить від обсягу продукції в межах певної виробничої потужності;

- в) постійна на одиницю продукції;
- г) має незмінні норми на тривалий час;
- д) постійно зростає.

10. Сукупні річні витрати підприємства на виготовлення та реалізацію продукції в минулому році становили 1 000 тис. грн, поточному – 1 150 тис. грн. Обсяг виробництва за цей період зріс на 20 %. Норми та ціни не змінювалися. Постійні витрати у собівартості продукції становлять (тис. грн):

- а) 200;
- б) 250;
- в) 150;
- г) 750;
- д) 50.

11. Собівартість продукції становить:

- а) усі види виплат підприємства постачальникам за ті ресурси, що були використані;
- б) грошові платежі постачальникам ресурсів: оплату сировини, палива, заробітну плату, амортизаційні відрахування;
- в) грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції.

12. Повна собівартість товарної продукції підприємства за певний період:

- а) завжди відповідає кошторису основної діяльності;
- б) завжди менша за кошторис основної діяльності;
- в) завжди більша за кошторис основної діяльності;
- г) менша, більша за кошторис основної діяльності або відповідає йому залежно від динаміки списання витрат;
- д) не пов'язана з кошторисом основної діяльності.

13. Середня повна собівартість одиниці продукції повністю визначається:

- а) нормами прямих витрат на одиницю продукції;
- б) величиною постійних (непрямих) витрат за певний період;
- в) обсягом виробництва продукції;
- г) правильними є відповіді а), б);
- д) правильними є відповіді а), б), в).

14. Граничні витрати – це:

- а) максимальні сукупні витрати підприємства;
- б) максимальні витрати підприємства на одиницю продукції;
- в) допустимі сукупні витрати підприємства;
- г) допустимі витрати підприємства на одиницю продукції;
- д) приріст сукупних витрат підприємства внаслідок зростання обсягу виробництва на гранично малу величину.

15. Зі збільшенням обсягу виробництва в межах певної виробничої потужності собівартість продукції:

- а) зростає;
- б) знижується;
- в) залишається незмінною;
- г) спочатку знижується, а згодом зростає;
- д) спочатку зростає, а згодом знижується.

16. Розподіл витрат на постійні та змінні здійснюється з метою:
- а) прогнозування прибутку;
 - б) визначення для кожної конкретної ситуації обсягу реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність (критичний обсяг);
 - в) виділення цехової, виробничої та повної собівартості;
 - г) правильні відповіді а) та б);
 - д) усі відповіді правильні.

17. Виробнича собівартість продукції включає усі витрати:
- а) одного виробничого підрозділу на виробництво продукції;
 - б) підприємства на виробництво продукції;
 - в) підприємства на виробництво продукції плюс витрати на їх реалізацію;
 - г) усі відповіді неправильні.

Практичні завдання

Завдання 1

Підприємство виробляє печатну продукцію. Упродовж кварталу виробничі витрати підприємства склали:

Зарплата:

- верстатників – 60 000 грн;
- майстрів – 39 000 грн;
- механіків – 18 000 грн.

Матеріали:

- папір – 192 000 грн;
- запчастини для верстаків – 15 000 грн;
- поліграфічні матеріали – 27 000 грн.

Чому дорівнюють прямі витрати підприємства?

Завдання 2

Виробничі витрати підприємства включають:

- прямі матеріали – 60 000 грн;
- пряму зарплату – 20 000 грн;
- змінні загальновиробничі витрати – 4 000 грн;
- постійні загальновиробничі витрати – 7 000 грн.

Чому дорівнюють основні витрати підприємства?

Завдання 3

Визначити, які з наведених нижче витрат належать до постійних, змінних або змішаних витрат (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Вихідні дані.

Витрати	Постійні	Змінні	Змішані
Амортизація машини виробничим методом			
Витрати на рекламу			
Нараховані дивіденди			
Зарплата майстра цеху			
Зарплата бухгалтера			
Електроенергія у виробничому підрозділі			
Орендна плата			
Податок на прибуток при загальній формі оподаткування			

Завдання 4

Визначити, які з витрат переробного цеху фабрики є контрольованими начальником цеху(табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Вихідні дані.

Витрати	Контрольовані	Неконтрольовані
1. Зарплата основних виробничих працівників		
2. Основні матеріали		
3. Понаднормові матеріали		
4. Електроенергія на технологічні цілі		
5. Комунальні платежі		
6. Загальногосподарські витрати		

Завдання 5

ВАТ «Автомобіліст» має такі показники роботи одного автомобіля:

– балансова вартість на початку року – 60 000 грн;

- ліквідаційна вартість після двох років використання становитиме – 20 000 грн;
- витрати на технічне обслуговування (два рази за рік) – 1 200 грн;
- запасні частини з розрахунку на 1 000 км пробігу – 200 грн;
- вартість ліцензії (за рік) – 800 грн;
- страхові платежі (за рік) – 1 500 грн;
- заміна автошин після 25 000 км пробігу (4 шини по 375 грн) – 1 500 грн;
- вартість 1 л бензину (10 л на 100 км пробігу) – 30 грн.

Необхідно поділити витрати на змінні та постійні і скласти таблицю витрат за рік при різних обсягах пробігу автомобіля (5 000, 10 000, 20 000, 30 000 км) та визначити для кожного рівня: загальну суму витрат, зокрема змінних та постійних; витрати на 100 км пробігу, зокрема змінні та постійні.

ТЕМА 3 КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЯК ОСНОВА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ

План

1. Основи обчислення собівартості окремих виробів.
2. Методи та способи калькулювання собівартості продукції.
3. Облік і розподіл непрямих витрат.

3.1 Основи обчислення собівартості окремих виробів

Обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) називають калькулюванням. Головна мета калькулювання собівартості – визначити витрати, які припадають на одиницю продукції. Кінцевий результат калькулювання собівартості – складання калькуляцій.

Калькуляція – це результат калькуляційних розрахунків із визначення собівартості в розрізі встановлених статей, оформлений у вигляді документа.

Калькулювання, виступаючи частиною внутрішньогосподарського (управлінського) обліку підприємства, дає можливість приймати цілу низку рішень у процесі здійснення господарської діяльності й насамперед із питань, пов'язаних з ціноутворенням.

На підприємствах обчислюють виробничу собівартість продукції, яка складається з сукупності виробничих витрат. У процесі калькулювання собівартості продукції необхідно:

- а) обрати об'єкт калькулювання та визначитися із калькуляційною одиницею;
- б) уточнити вид калькуляції;
- в) обрати метод калькулювання;
- г) обґрунтувати перелік калькуляційних статей та методики їх обчислення.

Серед документів державної бухгалтерської та статистичної звітності найінформативнішими з точки зору аналізу собівартості продукції є форми: «Звіт про витрати виробництва продукції, робіт, послуг», «Звіт про фінансові результати», «Рентабельність окремих видів продукції» (усі вони складаються та подаються у складі річного звіту й щоквартально).

Об'єкт обліку витрат – це вибір, організаційний підрозділ, вид виробництва, цикл, стадія, інша форма діяльності для яких організовано

відокремлений облік витрат та відкрито окремий аналітичний рахунок для обліку витрат.

Об'єктами калькулювання можуть бути:

- а) стадії технологічного процесу;
- б) окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництва;
- в) групи виробів;
- г) сорти виробів;
- д) види робіт і послуг;
- е) напівфабрикати власного виробництва.

При обчисленні середніх витрат важливу роль відіграє вибір калькуляційної одиниці. Вона повинна бути економічно однорідною, стійкою в часі, відображати кількісну сторону виробів тощо. В галузях харчової промисловості основними калькуляційними одиницями є переважно натуральні одиниці (1 т цукру, 1 т кондитерських виробів) та умовно-натуральні (1 тисяча умовних банок тощо).

Залежно від витрат, які враховуються при визначенні собівартості, виділяються такі її види:

а) виробнича собівартість, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконання робіт і наданням послуг, частини загальновиробничих витрат по організації і управлінню виробництвом; 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;

б) повна собівартість, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства, а також витрат на збут;

в) маржинальна собівартість, яка розраховується шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат і водночас без урахування прямих постійних витрат конкретного виробничого підрозділу підприємства. Варто зазначити, що маржинальна собівартість у практиці роботи підприємства використовується, зазвичай, з метою визначення мінімально допустимої ціни продукцію, роботи і послуги, що реалізуються.

Залежно від сукупності підприємств, за якими визначається собівартість, виокремлюють такі її види:

а) індивідуальна собівартість, яка розраховується за показниками виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг окремо взятого підприємства;

б) середньогалузева собівартість, яка розраховується як середньоарифметична із сукупності індивідуальних собівартостей виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг підприємств окремо взятої галузі економіки.

Калькулювання собівартості продукції – одна із важливих функцій обліку, але, крім його основного призначення, калькулювання є важливою інформаційною базою для вибору виробничої стратегії та ціноутворення.

Можна виокремити три взаємопов'язані елементи процесу калькулювання собівартості: облік витрат на виробництво; облік виходу продукції (результату виробництва); обчислення питомої собівартості (собівартості одиниці продукції).

Метою калькулювання собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) є формування інформації про: величину витрат на всіх стадіях виготовлення цієї продукції; економічні показники, необхідні для контролю витрат, планування собівартості продукції, виявлення найвигіднішої продукції для впровадження у виробництво, прийняття управлінських рішень щодо раціонального витрачання всіх видів ресурсів та поліпшення фінансових результатів.

До головних завдань калькулювання можна зарахувати:

а) достовірне обчислення фактичної собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг);

б) контроль за виконанням планових завдань величини собівартості продукції та дотриманням чинних норм і нормативів витрат;

в) визначення рентабельності продукції (робіт, послуг) та факторів, які впливають на її рівень;

г) оцінка ефективності роботи структурних підрозділів (центрів відповідальності);

д) формування інформаційної бази для планування, аналізу витрат та прийняття рішень щодо ефективного використання ресурсів, поліпшення результатів діяльності та скорочення собівартості.

Сучасні системи калькулювання дають можливість вирішувати не лише традиційні завдання, а й прогнозувати економічні наслідки різноманітних ситуацій, до яких належать:

а) доцільність подальшого випуску цієї чи іншої продукції;

б) вибір найвигіднішого асортименту продукції;

в) доцільність оновлення технологій та обладнання;

г) оцінка якості роботи керівного персоналу.

До принципів калькулювання собівартості належать:

- а) науково обґрунтована класифікація витрат на виробництво;
- б) визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- в) вибір методів розподілу непрямих витрат;
- г) поділ витрат за періодами;
- д) вибір способів розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

Для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) складаються такі види калькуляцій собівартості:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) звітна.

Планова калькуляція становить завдання за собівартістю продукції (робіт, послуг) (замовлення, деталі виробу, напівфабрикату, групи однорідних виробів), що повинне бути досягнуте за певний період (рік, квартал). Планова калькуляція становить розрахунок планової собівартості одиниці продукції, здійснюваної за статтями витрат. Вона складається до початку планованого періоду або відразу ж після отримання замовлення в індивідуальному виробництві. При розрахунку планової калькуляції може передбачатися можливе зниження собівартості в майбутньому плановому періоді шляхом упровадження нової техніки, удосконалення технології.

Планова калькуляція є важливою частиною техніко-економічного обґрунтування плану собівартості. У розгорненому річному плані вона складається на всі види продукції (робіт, послуг), виробництво яких планується на наступний рік.

Під час складання планової калькуляції визначається величина прямих і непрямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) у планованому періоді. При цьому більша частина витрат включається в собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) у вигляді прямих витрат.

Непрямі видатки включаються в собівартість окремих видів продукції методами, установленими підприємством самостійно. Зазвичай для розподілу загальновиробничих видатків використовується метод пропорційного віднесення видатків відповідно до установленної на підприємстві бази розподілу.

Нормативна калькуляція – це розрахунок собівартості на основі норм витрат, установлених на конкретний період, що є базою нормативного обліку витрат на виробництво. Нормативна калькуляція розробляється на всі вироби, які випускаються на підприємстві, за даними конструкторсько-технологічної й іншої документації на базі діючих на

початок звітнього періоду норм видатків матеріалів і трудових видатків, стандартів і технічних умов, встановлених для конкретного виду (моделі, модифікації, групи виробів) продукції (робіт, послуг). Ці норми визначаються на підставі діючих (або очікуваних) на початок планованого періоду нормативів з огляду на економічну ефективність розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва.

Нормативні калькуляції є основою для планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат, використовуються (крім визначення фактичної собівартості) для оцінки недостач і залишків незавершеного виробництва, визначення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості й матеріалоемності за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін. Якщо окремі види виробів виготовляють у різних варіантах, нормативна собівартість визначається для кожного варіанта виготовлення окремо.

Звітна калькуляція становить розрахунок фактичної собівартості продукції. Її складають по закінченні звітнього періоду або після виконання замовлення на всі виготовлені підприємством види продукції. Звітна калькуляція ґрунтується на даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво й складається в тому самому й у розрізі тих самих калькуляційних статей, що й планова або нормативна калькуляції.

Калькуляційна одиниця продукції визначається особливостями виготовлення й реалізації, мірою її натурального виміру (штука, комплект, тонна, метр тощо.), що застосовуються у даній галузі промисловості, і повинна відповідати одиниці виміру, прийнятої в стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції.

3.2 Методи та способи калькулювання собівартості продукції

Керівництво підприємства залежно від типу виробництва, особливостей технології та задач просування продукції на ринок формує певний набір методів розрахунку витрат, який і утворює систему калькулювання витрат певному підприємстві.

Метод калькулювання собівартості продукції – це спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції.

Варто розрізнити два методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): **метод послідовного підсумовування витрат; метод прямого накопичення витрат.**

Сутність методу послідовного підсумовування витрат полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумовування витрат, які враховують на окремих аналітичних рахунках. Він використовується для розрахунку собівартості продукції тих виробництв і галузей, де витрати враховують за окремими технологічними процесами та переділами.

За методу прямого накопичення витрат собівартість продукції визначається всіма витратами, які обліковують на одному аналітичному рахунку.

Розрізняють такі способи калькуляції собівартості продукції:

- а) прямий розрахунок;
- б) виключення вартості супутньої продукції;
- в) виключення вартості незавершеного виробництва;
- г) розподіл витрат пропорційно до вартості продажу;
- д) натуральних одиниць;
- е) коефіцієнтний;
- ж) комбінований;
- и) розподіл витрат пропорційно до нормативних витрат.

У разі **прямого розрахунку** всі витрати на виробництво безпосередньо відносять на окремі об'єкти калькулювання продукції. Такий метод застосовують у виробництвах, які випускають один вид продукції (робіт, послуг), у рослинництві, де-яких промислових і допоміжних виробництвах.

Сутність методу **виключення вартості супутньої продукції** полягає в такому: визначається виробнича собівартість усього процесу (переділу); визначається виробнича собівартість супутньої продукції (тверда оцінка);

Калькулювання собівартості кожного виду продукції за способом **виключення вартості незавершеного виробництва** здійснюють з урахуванням залишків незавершеного виробництва. Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними оперативного обліку й оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю.

Сутність **розподілу витрат пропорційно до вартості продажу** полягає в тому, що витрати на виробництво продукції розподіляють пропорційний до доходу від продажу кожного виду продукції (реалізаційних цін).

Спосіб натуральних одиниць – метод розподілу витрат пропорційний до фізичних показників: обсягу, площі тощо.

За коефіцієнтним способом калькулювання супутню та побічну продукцію переводять в основну за встановленими коефіцієнтами переведення та за питомою вагою кожного виду продукції, у загальному обсязі основної продукції визначають суму витрат, що припадає на конкретні види продукції. У тих виробництвах, де водночас отримують декілька основних продуктів, але відсутня супутня продукція, також використовують **коефіцієнтний спосіб** калькулювання собівартості продукції.

Сутність цього методу полягає у такому:

- а) визначенні виробничої собівартості продукції;
- б) визначенні собівартості окремих продуктів шляхом розподілу виробничої собівартості процесу пропорційний економічно обґрунтованим коефіцієнтам.

Під час використання цього методу визначається умовна вага всієї випущеної продукції та кожного продукту окремо (добуток об'єму випуску продукту в натуральному виразі та коефіцієнту розподілу). Потім визначається виробнича собівартість одиниці продукту (загальна сума виробничої собівартості всієї продукції поділити на її умовну вагу).

Виробнича собівартість інших продуктів визначається шляхом множення собівартості одиниці продукту на коефіцієнт розподілу.

Комбінований спосіб калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) поєднує в собі ознаки кількох способів.

Метод калькулювання залежить від особливості технологічного процесу підприємства, завдань калькулювання на підприємстві.

Методи калькулювання за повнотою охоплення витрат:

а) за повними витратами (усі витрати підприємства, як виробничі, так і невиробничі (адміністративні, на збут), повністю відносяться на собівартість продукції);

б) за неповними витратами (не всі витрати включаються у собівартість продукції, зокрема, не включаються адміністративні витрати й витрати на збут).

Методи калькулювання собівартості продукції залежно від технології та виду продукції:

- а) простий (однопереробний);
- б) нормативний;
- в) позамовний;
- г) попереробний.

Простий (однопереробний) метод калькулювання собівартості продукції застосовується у виробництвах, де відсутнє незавершене виробництво або воно незначне.

Сутність цього методу зводиться до прямого розрахунку, тобто всі витрати на виробництво за статтями калькуляції діляться на кількість виробленої продукції. У наслідок цього одержуємо собівартість одиниці продукції. Тобто на першому етапі здійснюється накопичення витрат та їх віднесення на продукцію без будь-якого розподілу. На другому етапі визначається фактична собівартість одиниці продукції як частка від ділення загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції.

Однопереробний метод характеризується тим, що виготовлення продукції від першої до останньої становить єдине ціле. Метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, а також для запобігання здійснення надмірних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, використовується нормативний метод калькулювання собівартості.

Важливою перевагою одноступінчастого методу є його простота, а істотним недоліком – обмежена сфера використання.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості з масовим і багатосерійним характером виробництва, де виробляється різноманітна й складна продукція, що складається зі значної кількості деталей і вузлів (наприклад, на підприємствах машинобудування, швейної, взуттєвої, трикотажної, шинної, меблевої промисловості тощо). Цей метод включає:

а) систематичний облік змін і відхилень від установлених норм витрат на одиницю продукції з причин і винуватців виникнення цих відхилень;

б) складання й періодичне коректування нормативної калькуляції, заснованої на діючих нормах витрат;

в) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і змін самих норм.

Цей метод дає змогу організувати оперативний контроль за собівартістю продукції й в остаточному підсумку за формуванням фінансового результату діяльності підприємства за звітний період.

Завданням нормативного методу є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, що дозволяє виявляти невраховані резерви,

визначати результати діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок).

Нормативні калькуляції розраховуються за статтями витрат, виробами, цехами. Наведені в нормативній калькуляції показники визначаються на основі діючих норм витрат.

Діючі (поточні) норми розробляються на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва й праці. На підприємствах повинен здійснюватися постійний контроль за змінами норм і використанням уточнених норм при обліку витрат на виробництво.

Нормативний метод є найбільш прогресивним серед інших методів, оскільки з'являється можливість здійснювати:

а) поточний оперативний облік витрат шляхом обліку відхилень від норми;

б) відособлений облік змін норм, а отже – контроль за перевитратою або економією;

в) можливість рідше проводити інвентаризацію.

Найоптимальнішим методом обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування, авіабудування, суднобудування й металообробної промисловості є **позамовний метод**. Позамовний метод калькулювання собівартості характеризується тим, що об'єктами для здійснення калькуляції з метою визначення собівартості продукції виступають окремі, виконані на замовлення виробу, роботи або надані послуги (ательє індпошиву, станція технічного обслуговування автомобілів тощо).

Цей метод обліку застосовується також в інструментальних цехах машинобудівних підприємств для обліку витрат на виробництво спеціальних інструментів, що виготовляють на замовлення споживачів. Позамовний метод застосовують також і в ремонтно-механічних цехах.

Об'єктом обліку при позамовному методі є окреме виробниче замовлення, що відкривається на одне або декілька однорідних виробів (на підприємствах серійного й масового виробництва), або на кожний виріб (на підприємствах з дрібносерійним та індивідуальним характером виробництва), а також на виконання експериментальних, ремонтних та інших робіт. Підставою для відкриття замовлення є договір, укладений між підприємством – виготовлювачем продукції й замовником.

Кожному замовленню привласнюють черговий номер (шифр), який надалі вказується в усіх документах, що відбивають понесені витрати під час виконання замовлення.

На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку видатків із вказівкою: найменування замовлення; типу й кількості виробу; замовника; терміну виконання замовлення; цеху-виконавця; планової собівартості; ціни.

Це дає можливість усі прямі витрати (матеріалів, заробітної плати й тощо), що стосуються виготовлення конкретного замовлення, узагальнювати в картці аналітичного обліку й обчислювати фактичну собівартість кожного замовлення за прямими видатками. Загальновиробничі видатки розподіляються між замовленнями пропорційно вибраній базі розподілу.

Уся первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень. За допомогою системи нумерації замовлень (шифру позначення) вказується вид, призначення продукції та джерело покриття видатків на замовлення. Об'єктом калькулювання є собівартість закінченого замовлення, за яким виготовлені вироби пройшли випробування й прийняті відділом технічного контролю або представником замовника.

Особливістю позаомовного методу обліку витрат на виробництво є те, що фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом розподілу суми витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції (виробів). Фактична собівартість продукції визначається тільки після виконання замовлення підрахунком видатків за нормами й відхиленнями від них, як і за нормативного методу обліку витрат.

Попереробний метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах з однорідної за вихідною сировиною й матеріалом та характером оброблення масової продукції, де з вихідної сировини (матеріалу) шляхом послідовного оброблення виходить готовий продукт. На такому виробництві переважають фізико-хімічні й термічні виробничі процеси.

Особливість попереробного методу полягає в тому, що об'єктом обліку витрат на виробництво є технологічний переділ, а всередині переділу – певні види продукції, об'єднані в калькуляційні групи за принципом однорідності основних матеріалів, а також за складністю їхнього оброблення. Перелік переробок, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції устанавлюються на підприємствах самостійно.

Переробка – це частина технологічного процесу, що включає сукупність операцій, результатом яких є напівфабрикат, призначений для реалізації або для використання подальшими переділами. При цьому собівартість продукції (напівфабрикату) кожної переробки складається з суми витрат конкретного переділу та собівартості напівфабрикату, який надійшов з попереднього переділу.

Кожний із цих методів відрізняється побудовою аналітичних позицій обліку виробництва, номенклатурою об'єктів калькулювання й прийомами розподілу витрат між окремими видами виробів, а також між готовою продукцією й незавершеним виробництвом.

Метод вилучення витрат застосовується тоді, коли результатом виробництва є один основний продукт і один або декілька супутніх. Доцільний у однопродуктових виробництвах, у яких частка супутньої продукції у загальному її обсязі невелика.

Метод розподілу витрат застосовується у виробництвах, у яких із однієї і тієї самої сировини одночасно виготовляється декілька основних продуктів, а супутні продукти відсутні або становлять істотну частку загального обсягу виробництва й калькулюються як основні. Сукупні витрати розподіляються між продуктами за певними коефіцієнтами, які опосередковано характеризують витратомісткість виробів.

3.3 Облік і розподіл непрямих витрат

Непрямі витрати у момент їх здійснення неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат (наприклад, амортизацію будівлі цеху, в якому виготовляють різні види виробів). Тому такі витрати обліковують на окремих накопичувально-розподільних рахунках і періодично (зазвичай у кінці пропорційно до попередньої встановленої бази розподілу).

База розподілу (драйвер витрат) – це параметр, пропорційно якому непрямі витрати переносяться на собівартість певного виду продукції.

Після того, як визначено базу розподілу, визначають коефіцієнт розподілу (КР) за формулою:

$$КР = \frac{\text{Сума непрямих витрат}}{\text{Сумарне значення бази розподілу}} \quad (3.1)$$

Базу розподілу непрямих витрат кожне підприємство обирає самостійно. Базою розподілу непрямих витрат можуть бути:

- а) прямі витрати праці у людино-годинах та у грошовому вимірнику;

б) відпрацьовані машино-години на виготовлення окремих видів продукції;

в) усі основні витрати;

г) прямі витрати сировини та матеріалів та інші.

До витрат, що підлягають розподілу, належать витрати на роботу **допоміжних виробництв та загальновиробничі витрати** (утримання та експлуатацію машин та обладнання, організацію та управління виробництвом та інші загальновиробничі витрати).

Розподіл загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати» в обліку поділяють на постійні і змінні з метою правильного розрахунку собівартості реалізованої продукції за класичним варіантом. Підприємство саме вирішує, які витрати доцільно віднести до змінних, а які до постійних. До останніх частіше належать витрати на утримання та експлуатацію обладнання.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляють і списують на об'єкти основного виробництва пропорційно фактичному обсягу бази розподілу.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляють з огляду на нормальну виробничу потужність. Для цього до початку звітного періоду визначають коефіцієнт розподілу, розрахований відповідно до нормальної виробничої потужності. Цей коефіцієнт застосовують до фактичного обсягу бази розподілу для списання витрат протягом звітного періоду.

Нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів. Нормальна виробнича потужність визначається підприємством. Якщо фактичний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього, до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат, а решта, які називаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду та входять до складу собівартості реалізованої продукції.

Однак п. 2.21 Методичних рекомендацій із планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001. № 132, передбачено, що загальновиробничі витрати на сільськогосподарських підприємствах не поділяються на змінні та постійні. Вони розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без

витрат кормів, насіння, сировини). Такий підхід полегшує працю бухгалтерів аграрної сфери.

При розподілі витрат допоміжних виробництв ускладнення виникають тоді, коли допоміжні виробництва надають послуги одне одному, а не лише основним виробничим підрозділам. У таких випадках можуть бути використані різні методичні підходи до розподілу витрат допоміжних виробництв: метод прямого розподілу; метод послідовного розподілу; метод урахування взаємних послуг та різні комбінації цих методів.

Метод прямого розподілу передбачає, що витрати допоміжних виробництв розподіляють і списують на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв до уваги не беруться та не враховуються.

Метод послідовного розподілу передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), крім тих, витрати яких розподілені раніше першими. При цьому першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам. Підрозділ, витрати якого розподілені першими, не бере участі у розподілі витрат інших підрозділів. Потім так само роблять із рештою допоміжних підрозділів.

Метод врахування взаємних послуг передбачає, що витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно обсягу наданих послуг, виходячи відповідно до початкової суми витрат до розподілу, а потім сукупні витрати кожного допоміжного підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу.

Контрольні запитання

1. Дайте визначення понять «собівартість продукції» та «калькуляція собівартості продукції».
2. Охарактеризуйте види собівартості продукції.
3. Наведіть склад собівартості виробленої та реалізованої продукції.
4. Що таке «об'єкт обліку витрат», «об'єкт калькуляції», «калькуляційна одиниця»?
5. Дайте характеристику типовим статтям калькуляції.
6. Охарактеризуйте основні види калькуляцій.

7. Дайте характеристику основним методам калькулювання собівартості продукції.

8. Назвіть і охарактеризуйте методи визначення вартості супутньої продукції.

9. Які витрати належать до непрямих і підлягають розподілу?

10. Що може бути використано як база розподілу непрямих витрат?

11. Наведіть методи розподілу витрат на утримання допоміжних виробництв.

12. Як розподіляють загальновиробничі витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати»?

13. Як розподіляють загальновиробничі витрати на сільськогосподарських підприємствах?

Тести

1. Як називають калькуляцію, яку складають після закінчення звітного періоду:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана;
- г) фактична.

2. Як називають калькуляцію, яку складають до закінчення звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час із початку періоду та очікуваних даних про витрати та вихід продукції до кінця звітного періоду:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана;
- г) фактична.

3. Як називають калькуляцію, яку складають до початку звітного періоду:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана;
- г) фактична.

4. Вид продукції (робіт, послуг), замовлення, програма, собівартість яких визначають, – це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) немає правильної відповіді.

5. Одиниця вимірювання окремих видів продукції, собівартість яких визначається, – це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) немає правильної відповіді.

6. Яка база розподілу непрямих витрат використовується в умовах переважно ручних робіт:

- а) прямі витрати праці;
- б) відпрацьовані машино-години;
- в) прямі витрати сировини та матеріалів;
- г) усі основні витрати.

7. Яка база розподілу непрямих витрат використовується переважно в умовах автоматизації виробництва:

- а) прямі витрати праці;
- б) відпрацьовані машино-години;
- в) прямі витрати сировини та матеріалів;
- г) усі основні витрати?

8. Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими підрозділами може здійснюватися за допомогою методу:

- а) прямого розподілу;
- б) системи рівнянь;
- в) експертних оцінок;
- г) статистичних оцінок.

9. Який метод розподілу витрат допоміжних виробництв передбачає ігнорування взаємних послуг між цими виробництвами:

- а) прямого розподілу;

- б) послідовного розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) врахування взаємних послуг.

10. Який метод розподілу витрат допоміжних виробництв передбачає використання системи алгебраїчних рівнянь:

- а) прямого розподілу;
- б) послідовного розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) врахування взаємних послуг.

11. До якого методу розподілу витрат належить такий процес: «усі витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючих виробництв відразу відносять на основні виробничі підрозділи без урахування взаємних послуг між підрозділами»:

- а) взаємних послуг;
- б) прямого розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) непрямого розподілу.

12. Якому методу розподілу витрат відповідає економічний процес: «витрати кожного допоміжного та обслуговуючого підрозділу розподіляються поетапно між, відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими структурними одиницями»:

- а) взаємних послуг;
- б) послідовного розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) непрямого розподілу.

13. Собівартість продукції підприємства – це:

- а) усі види виплат підприємства постачальникам ресурсів, що були використані у господарському процесі підприємства;
- б) грошовий вираз витрат виробництва та реалізації продукції;
- в) грошові платежі постачальникам за отримані ресурсні можливості;
- г) податкові платежі.

14. Калькулювання собівартості продукції – це:

- а) обчислення загальної суми витрат підприємства;
- б) процес обчислення собівартості одиниці продукції;

- в) розподіл накладних витрат за видами продукції;
- г) розподіл витрат підприємства за видами його діяльності.

15. Основний об'єкт калькулювання на виробничому підприємстві:

- а) внутрішні транспортні послуги;
- б) ремонтні роботи;
- в) продукція, що виготовляється для продажу на ринку;
- г) інструмент власного виробництва.

16. Як оцінюється супутня (побічна) продукція:

- а) за ціною її можливого використання;
- б) за ціною її можливої реалізації;
- в) за плановою собівартістю аналогічного основного продукту в інших виробництвах;
- г) всі відповіді вірні.

Практичні завдання

Завдання 1

Компанія «Вітрила» виконує роботи з виготовлення вітрил для яхт за індивідуальними замовленнями. Бюджет на наступний рік передбачає такі витрати:

Прямі витрати праці, год.	60 000
Пряма оплата праці, грн.	300 000
Оплата непрямих витрат праці, грн.	90 000
Амортизація обладнання і приміщень, грн.	30 000
Орендна плата і місцеві податки, грн.	50 000
Опалення, освітлення, енергоносії, грн.	20 000
Витрати машинного часу, год.	2 000
Прямі витрати матеріалів, грн.	30 000
Непрямі витрати матеріалів, грн.	5 000
Інші непрямі витрати, грн.	2 000

Компанія одержала замовлення на виготовлення вітрил, на виконання якого за попередніми розрахунками буде витрачено 15 год прямих витрат праці, 7 год машинного часу та матеріалів на суму 30 грн. Амортизація розподіляється у складі непрямих витрат. Визначити повні

витрати на виконання замовлення, якщо непрямі витрати розподіляються пропорційно прямим витратам: праці; машинного часу; матеріалів.

Пояснити одержані результати розрахунків.

Завдання 2

Цех підприємства протягом звітної періоду виконав чотири замовлення. Вартість матеріалів і заробітної плати робочих-відрядників прямо відноситься до собівартості окремого замовлення. Виробнича собівартість цеху становила 300 000 грн, зокрема:

- матеріальні витрати – 160 000 грн;
- витрати на оплату праці – 25 000 грн;
- загальновиробничі витрати – 100 000 грн;
- інші прямі – 15 000 грн.

Загальна сума прямих витрат становить 200 000 грн.

Необхідно здійснити розподіл загальновиробничих витрат та виробничої собівартості на окремі види замовлення на основі коефіцієнту розподілу (далі – КР) пропорційні витратам на оплату праці та пропорційно сумарним прямим витратам.

Вихідні дані для розподілу між різними замовленнями подані в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Вихідні дані

Замовлення	Прямі витрати				Загальновиробничі на собівартість замовлення		Виробнича собівартість замовлення	
	Матеріальні	На оплату праці (ОП)	Інші прямі	Разом	Пропорційно витратам на ОП	Пропорційно прямим витратам	Пропорційно витратам на ОП	Пропорційно прямим витратам
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	50 000	4 000	5 000					
2	20 000	7 000	2 000					
3	40 000	5 000	4 500					
4	50 000	9 000	3 500					
Разом	160 000	25 000	15 000		100 000	100 000	300 000	300 000

Завдання 3

При переробці сировини виходить декілька видів напівфабрикатів один з яких піддається подальшій переробці з отриманням на його основі

товарної продукції. При цьому планова виробнича собівартість продукції складає 350 грн, зокрема прямі витрати без сировинної складової – 80 грн, загальновиробничі витрати – 120 грн.

Визначити тверду оцінку супутньої продукції.

Завдання 4

Супутній продукт передається на наступну стадію як напівфабрикат, після доопрацювання він стає товарним продуктом. Ціна реалізації «допрацьованого» продукту складає 400 грн, виробнича собівартість процесу доопрацювання (без сировинного складника) 100 грн, норматив рентабельності – 35 %.

Визначити тверду оцінку попутного продукту.

Завдання 5

На підприємстві випускається декілька видів товарних продуктів, які при калькулюванні розділяються на основні та супутні. Планова сума виручки від реалізації становить: 407 000,0 грн, тому за процесом 1 – 144 000 грн, за процесом 2 – 263 000 грн. Рентабельність виробництва в цілому по підприємству складає 35,7%, зокрема за процесом 1 – 44 %, за процесом 2 – 31,5 %.

Визначити тверду оцінку попутної продукції виходячи з середньої по підприємстві рентабельності виробництва та з рентабельності окремого процесу. Вихідні дані наведені у таблиці.

Таблиця 3.2 – Вихідні данні

Продукт	Кількість одиниць	Виробнича собівартість процесу, грн	Відпускна ціна за одиницю, грн
Процес 1		100 000	
Основний продукт 1	100		300
Основний продукт 2	300		350
Супутній продукт 1	50		180
Процес 2		200 000	
Основний продукт 3	200		400
Основний продукт 4	200		420
Основний продукт 5	150		500
Супутній продукт 2	100		240

Завдання 6

В єдиному технологічному процесі виробляється чотири основні продукти. Виробнича собівартість всіх складає 200 000,0 грн. Необхідно визначити собівартість кожного продукту. Вихідні дані для вирішення наведені у таблиці.

Таблиця 3.3 – Вихідні дані

Продукт	Обсяг вир-ва, у натур, виразі, т	Коеф-нт розподілу витрат	Обсяг виробів умовна вага	Виробнича собівартість	
				Одиниці*	Всього випуску
А	100				
Б	250				
В	200				
Г	450				
Разом	1 000	1,0			200 000

*Виробнича собівартість базового продукту визначається шляхом ділення виробничої собівартості процесу на умовну натуральну вагу.

Завдання 7

В результаті технологічного процесу отримано 800 т основного продукту та 200 т – супутнього. Виробнича собівартість процесу – 200 000 грн. Тверда оцінка супутньої продукції – 150 грн/т.

Необхідно визначити виробничу собівартість одиниці основного продукту.

ТЕМА 4 ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ «ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК»

План

1. Сутність аналізу системи «витрати – випуск – прибуток».
2. Аналіз рівноваги операційної діяльності.
3. Аналіз за умови невизначеності та безпеки виробництва.
4. Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат.

4.1 Сутність аналізу системи «витрати – випуск – прибуток»

Одним із найпростіших і водночас ефективним методом фінансового аналізу для оперативного та стратегічного прогнозування (планування) майбутньої діяльності підприємства є аналіз «витрати – обсяг – прибуток». Він розкриває взаємозв'язок та взаємозалежність прибутку від величини витрат та обсягів реалізації (виробництва).

Аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» (Cost – Volume – Profit Analysis, CVP-аналіз) – метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою визначення:

- а) обсягу продаж, який забезпечує беззбитковість діяльності;
- б) величину прибутку за певного обсягу продаж;
- в) впливу змін суми витрат, обсягу реалізації та ціни на суму прибутку;
- г) оптимальної структури витрат для досягнення оптимального рівня рентабельності.

Передумовами такого аналізу є припущення, що:

- а) обсяг виробництва точно співпадає з обсягом реалізації;
- б) витрати чітко розподілені на змінні та постійні;
- в) ціна реалізації одиниці продукції – величина постійна для всього передбачуваного діапазону виробничої діяльності;
- г) величина змінних витрат на одиницю продукції залишається сталою;
- д) випускається лише один вид продукції чи існує одна незмінна структура продажу;
- е) обсяг виробництва є єдиним чинником, що впливає на величину змінних витрат.

Показниками методу CVP є маржинальний прибуток (збитки); коефіцієнт маржинального прибутку; точка беззбитковості (рівноважний обсяг операційної (виробничої) діяльності); рівень безпеки операційної діяльності; обсяг операційної діяльності (обсяг виробництва), що забезпечує цільову прибутковість; операційний леверидж (операційна залежність), який дає можливість оперативно аналізувати залежність прибутку від динаміки обсягу продукції та структури витрат.

Маржинальний прибуток (П_м) – це різниця між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами (якщо розрахунки проводяться на весь обсяг реалізованої продукції) або різниця між продажною ціною одиниці продукції і змінними витратами, що припадають на одиницю продукції, тобто це сума, достатня для покриття постійних витрат і потім отримання прибутку. Маржинальний прибуток необхідний для покриття постійних витрат, а потім уже для отримання прибутку організацією. Якщо маржинального прибутку недостатньо для покриття постійних витрат, підприємство зазнає збиток від своєї діяльності. У використуванні маржинального прибутку закладений ключ до вирішення проблем, пов'язаних із витратами й доходом підприємств.

Маржинальний прибуток на одиницю продукції дорівнює її ціні мінус питомі змінні витрати (тобто витрати на одиницю продукції). Маржинальний прибуток, що припадає на одиницю продукції, представляє внесок кожної реалізованої одиниці в покриття постійних витрат. Якщо величина сумарного маржинального прибутку:

- а) перевищує постійні витрати – підприємство стає прибутковим;
- б) дорівнює постійним витратам – не одержує ні прибутку, ні збитку, тобто ним досягається точка беззбитковості;
- в) менше постійних витрат – підприємство стає збитковим.

Маржинальний прибуток, який іноді називають покриттям або внеском у прибуток, обчислюється за формулою:

$$П_m = ЧД - С_з \quad \text{або} \quad П_m = В - С, \quad (4.1)$$

де ЧД – чистий доход;

В – виручка від продажу продукції;

С_з, С_п – змінні та постійні витрати відповідно;

П – операційний прибуток, грн.

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

$$Пм = Сп + П \quad (4.2)$$

Відповідно, операційний прибуток, або просто прибуток, є різницею:

$$П = Пм - Сп \quad (4.3)$$

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку при зміні величини постійних витрат (Сп), а саме, коли Сп прямують до 0, операційний прибуток прямує до маржинального прибутку.

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.

$$\Delta Пм = \Delta ЧД - \Delta Сз \quad (4.4)$$

$$\Delta П = \Delta ЧД - (\Delta Сз + \Delta Сп) \quad (4.5)$$

Співвідношення між маржинальним прибутком та обсягом виробництва зручно аналізувати за допомогою відносного показника – коефіцієнта маржинального прибутку (Кпм).

Коефіцієнт маржинального прибутку (Contribution Margin Ratio) – це частка маржинального прибутку в чистому доході:

$$Кпм = Пм : ЧД \quad (4.6)$$

Коефіцієнт маржинального прибутку – важливий інструмент прийняття управлінських рішень, зорієнтованих на ринок. Орієнтація на продаж продукції вищою сумою покриття, забезпечує підприємству значно вищий рівень загальної суми покриття (маржинального прибутку), а отже, і прибутку.

Коефіцієнт маржинального прибутку – важливий регульований параметр, який широко використовується для оцінки ефективності діяльності підприємства. Маржинальний прибуток, одержаний унаслідок реалізації одиниці продукції, – величина постійна й не залежить від обсягу реалізації продукції.

Коефіцієнт маржинального прибутку (Кпм) показує частку маржинального прибутку (Пм) у чистому доході. Якщо, наприклад, виручка ЧД = 300 тис. грн, а змінні витрати Сз = 180 тис. грн, тоді: $K_{pm} = (300 - 180) : 300 = 0,4$. Це означає, що на одну гривню чистої виручки припадає 40 коп маржинального прибутку. Зі зростанням обсягу виробництва (продажу) в натуральних одиницях на кожну додаткову гривню виручки (ЧД) підприємство одержує 40 коп маржинального, і відповідно, операційного прибутку. І навпаки, за зменшенням обсягу виробництва (продажу) в такій самій пропорції зменшується прибуток. За даних цін і норм змінних витрат коефіцієнт маржинального прибутку – величина постійна. Тому приріст (зменшення) прибутку можна визначити у такий спосіб:

$$\Delta П = \Delta ЧД \cdot Кпм. \quad (4.7)$$

Якщо передбачається збільшити обсяг виробництва (продажу) продукції на 50 тис. грн при $K_{pm} = 0,4$, тоді матимемо приріст прибутку на 20 тис. грн ($50 \times 0,4$).

4.2 Аналіз рівноваги операційної діяльності

Операційна діяльність із виготовлення продукції або надання послуг вважається урівноваженою, 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 та прибуткового виробництва.

Отже, **точка беззбитковості** – обсяг виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), за якого одержані доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) дорівнюють витратам на її виробництво та реалізацію.

Точку беззбитковості можна визначити графічним та математичним методами. Точка беззбитковості на графіку – це точка перетину прямих, побудованих за значеннями витрат і виручки (рис. 4.1).

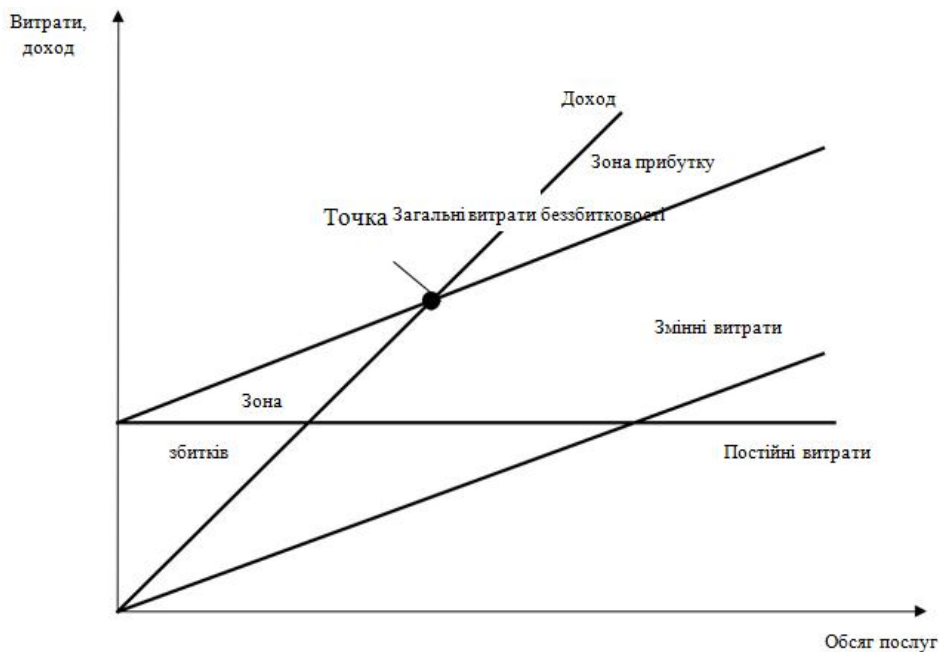


Рисунок 4.1 – Динаміка витрат, доходів та точки беззбитковості

Обсяги продажу, що містяться нижче від точки беззбитковості, завдають підприємству збитків, вище – підприємство отримує прибутки. Точка беззбитковості – це той рівень, якого необхідно досягти підприємству, щоб не мати збитку (повністю відшкодувати всі витрати).

У літературних джерелах точку беззбитковості ще називають «порогом беззбитковості». Чим вище поріг беззбитковості, тим важче його досягти, і навпаки. Для зменшення порога беззбитковості необхідно або скорочувати витрати, або збільшувати обсяги та підвищувати ціну реалізації продукції.

Разом із графічним зображенням можна визначити показники, подані на графіку математично за допомогою формул.

Унаслідок наявності постійних витрат виробництво продукції до певного обсягу (точка беззбитковості N_b) є збитковим, оскільки загальні витрати в сумі змінних і постійних (C) більші за виручку: $C > ЧД$. Зі зростанням обсягу виробництва за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, тобто $C_{zo} < Ц$ збитки зменшуються та в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю ($Ц$ – ціна виробу).

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

$$N_b \cdot Ц = N_b \cdot C_{zo} + C_p. \quad (4.8)$$

Звідси маємо формулу:

$$N_b = C_p : (C - C_{zo}). \quad (4.9)$$

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 та продажу на один виріб ($N = 1$) збитки зменшуються на питомий маржинальний прибуток ($C - C_{zo}$). Після досягнення точки беззбитковості відповідно зростає прибуток.

Беззбитковий обсяг виробництва за наведеною формулою визначається у натуральному вимірі. Це прийнято 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 (ЧД).

Для виведення формули обчислення беззбиткового обсягу виробництва у грошовому вимірі скористаємось попередньою формулою, помноживши ліву та праву її частини на ціну виробу C . У результаті матимемо:

$$N_b \cdot C = C_p : ((C - C_{zo}) : C). \quad (4.10)$$

Оскільки $N_b \cdot C = ЧД_b$, а $(C - C_{zo}) : C$ – коефіцієнт маржинального прибутку $K_{пм}$, то:

$$ЧД_b = C_p : K_{пм}. \quad (4.11)$$

Як видно, у точці беззбитковості постійні витрати C_p 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 становить 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:

$$N_{бг} = C_{пг} : (Ц - C_{зо}), \quad (4.12)$$

де $N_{бг}$ – обсяг виробництва продукції у натуральному вимірі, що забезпечує готівкову беззбитковість;

$C_{пг}$ – постійні витрати, що потребують виплат готівкою.

Відповідно у грошовому вимірі:

$$ЧД_{бг} = C_{пг} / K_{пм}. \quad (4.13)$$

Очевидно, що $N_{бг} < N_{б}$ і $ЧД_{бг} < ЧД_{б}$.

Отже, аналіз беззбитковості – важливе джерело інформації для прийняття управлінських рішень щодо активності підприємства, величини витрат, ціни одиниці продукції та фінансового результату.

4.3 Аналіз за умови невизначеності та безпеки виробництва

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 ($K_{б}$) обчислюється так:

У разі натурального виміру обсягу продукції (однопродуктне виробництво):

$$K_{б} = (N - N_{б}) : N. \quad (4.14)$$

У разі вартісного (грошового) виміру обсягу продукції (багатопродуктне виробництво):

$$K_{б} = (ЧД - ЧД_{б}) : ЧД, \quad (4.15)$$

де N , $ЧД$ – фактичний або плановий обсяг продукції відповідно у натуральному та грошовому вимірі.

Важливим напрямком аналізу «витрати – обсяг виробництва – прибуток» є передбачення реакції прибутку на зміни інших показників діяльності. Для такого аналізу використовують показники:

- а) запас міцності;
- б) коефіцієнт запасу міцності.

Запас міцності (далі – ЗМ) (запас фінансової міцності, маржа безпеки, зона безпеки) – величина, на яку досягнутий обсяг реалізації продукції перевищує рівень беззбитковості (критичний обсяг):

$$\text{ЗМ} = V - Q_{\text{б}}, \quad (4.16)$$

де V – виручка;

$Q_{\text{б}}$ – обсяг реалізованої продукції в точці беззбитковості, од.

Він показує максимально припустимий розмір зниження виручки від реалізації підприємства без загрози одержання збитків. Цей показник можна визначити як у грошовому, так і в натуральному виразі. Крім того його можна визначити у відсотках, у такому разі його називають коефіцієнтом запасу міцності – це відносне зниження обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки беззбитковості. Чим менша точка беззбитковості, тим більше зона безпеки діяльності підприємства. Коефіцієнт запасу міцності (далі – КЗМ) розраховується за формулою:

$$\text{КЗМ} = \text{ЗМ} : V. \quad (4.17)$$

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

4.4 Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат

Прибуток підприємства залежить від його операційної активності, яка на виробничих підприємствах визначається передусім обсягом вироблення та 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.

У процесі аналізу залежності прибутку від операційної активності розглядаються такі два питання:

1. Який обсяг виробництва забезпечує цільовий прибуток підприємства?
2. Як реагує величина прибутку на зміну обсягу реалізації?

Цільовим у цьому разі називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді відповідно до 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:

а) за натурального виміру обсягу продукції:

$$N_{ц} = (C_{п} + П_{ц}) : (Ц - C_{зо}) \quad (4.18)$$

або

$$N_{ц} = N_{б} + (П_{ц} : (Ц - C_{зо})); \quad (4.19)$$

б) у разі вартісного виміру обсягу продукції:

$$ЧД_{ц} = (C_{п} + П_{ц}) : К_{пм} \quad (4.20)$$

або

$$ЧД_{ц} = ЧД_{б} + (П_{ц} : К_{пм}). \quad (4.21)$$

де $N_{ц}$, $ЧД_{ц}$ – обсяг продукції, що забезпечує цільовий прибуток відповідно у натуральному і грошовому вимірі;

$П_{ц}$ – цільовий прибуток.

Лeverидж – це важель, при незначному посиленні якого можливо суттєво змінити результати виробничо-фінансової діяльності підприємства. Визначення лeverиджу в економічній роботі підприємства можна пов'язати з дією факторної системи, розглядаючи його як деякий фактор, невелика зміна якого може призвести до істотних змін результатних показників.

Розрізняють три види лeverиджу:

- а) операційний;
- б) фінансовий;
- в) виробничо-фінансовий.

Відносна реакція прибутку на зміну обсягу послуг зв'язку або операційна залежність визначається за допомогою такого показника, як операційний лeverидж (операційний важіль) (Operating Leverage) (L). Він характеризує приріст прибутку ($\Delta П$) на одиницю приросту обсягу послуг ($\Delta ЧД$), або частку маржинального прибутку в структурі операційного прибутку:

$$L = \Delta П : \Delta ЧД \quad (4.22)$$

або

$$L = П_{м} : П. \quad (4.23)$$

Величина L – операційний леверидж – показує, на скільки відсотків зміниться прибуток за зміни обсягу продукції (операційної активності) на 1 %. Однак чим більший ризик, тим більша можлива винагорода. Збільшення операційного левериджу в динаміці завжди свідчить про зростання ризику.

$$\Delta\P = \Delta\text{ЧД} \cdot L. \quad (4.24)$$

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

Вплив операційного левериджу виявляється в тому, що будь-яка зміна виручки від реалізації продукції (послуг) завжди є результатом значно інтенсивнішої зміни величини прибутку. Це можна пояснити неоднаковою мірою впливу постійних і змінних витрат на формування фінансових результатів унаслідок зміну обсягу діяльності. Чим вищий рівень постійних витрат, тим більший вплив має операційний важіль. Чим вищий операційний леверидж, тим більший рівень підприємницького ризику підприємства. Чим більша величина операційного левериджу, тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягів виробництва та продажу продукції.

Сила операційного левериджу характеризує рівень підприємницького ризику підприємства. Сила впливу операційного левериджу залежить від відносної величини постійних витрат. Для фондомістких підприємств значна сила операційного левериджу має суттєву небезпеку. В умовах економічної нестабільності, падіння платоспроможного попиту та інфляції, кожен відсоток скорочення виручки сприяє значно більшому падінню прибутку та переходу підприємства в зону збитку.

Ефект операційного левериджу можна розглядати як еластичність балансового прибутку за виручкою від реалізації. Ця величина дає можливість виміряти якісну залежність між величиною ризику, рентабельністю та ліквідністю. Зменшення ліквідності у разі перетворення грошового капіталу в основний збільшує ризик, який кількісно відображається в зростанні постійних витрат, забезпечуючи сподівання на значно більшу рентабельність сумарних активів. Чим далі виручка віддаляється від порога беззбитковості (рентабельності), тим сила впливу операційного левериджу послаблюється, що пов'язано зі зменшенням постійних витрат.

Існують витрати фінансового характеру, пов'язані з обслуговуванням боргу. Величина цих витрат залежить від розміру позикових коштів. Вплив фінансових витрат на прибуток відображає фінансовий леверидж. Це пов'язано із дією плеча фінансового важеля (співвідношення позикового і власного капіталу). Отже, **фінансовий леверидж** – це взаємозв'язок між прибутком і співвідношенням позикового та власного капіталу.

Фінансовий леверидж – це потенційна можливість впливати на прибуток шляхом зміни обсягу та структури довгострокових пасивів, тобто власного та позикового капіталів. Фінансовий леверидж характеризує взаємозв'язок між чистим прибутком і розміром доходів до сплати податків і відсотків за боргами, тобто валовим прибутком.

Рівень фінансового левериджу визначається відношенням темпів приросту чистого прибутку до темпів приросту валового прибутку:

$$L_f = \Delta \text{ЧП} : \Delta \text{П}, \quad (2.25)$$

де L_f – рівень фінансового левериджу;

$\Delta \text{П}$ – темп зміни валового прибутку, %;

$\Delta \text{ЧП}$ – зміни чистого прибутку, %.

Економічний зміст цього показника полягає в тому, що він показує, у скільки разів темпи приросту чистого прибутку вище темпу приросту валового прибутку. Це перевищення досягається за допомогою плеча фінансового важеля (співвідношення позикового та власного капіталу). Змінюючи плече фінансового важеля, можна вплинути на прибуток і дохідність власного капіталу.

Фінансовий леверидж, як і виробничий, пов'язаний із ризиком, але не з виробничим, а з фінансовим. **Фінансовий ризик** – це ризик, який пов'язаний з неможливістю сплати відсотків по довгострокових позиках. Чим більший обсяг залучених коштів, тим більше потрібно сплачувати відсотків по них, тим вищий рівень фінансового левериджу. Це призводить до підвищення фінансового ризику.

Отже, зростання фінансового левериджу супроводжується підвищенням ступеня фінансового ризику, пов'язаного з нестачею коштів для сплати відсотків по позиках.

Рівень фінансового левериджу зростає зі збільшенням частки позикового капіталу, при цьому підвищується розмах варіації рентабельності власного капіталу, чистого прибутку. Це говорить про

підвищення ступеня фінансового ризику інвестування за умов високого плеча важеля.

Отже, зміна структури капіталу у бік збільшення частки позикового капіталу викликає зростання фінансового ризику, хоча при цьому і досягається більш високий прибуток.

Узагальнюючим показником є виробничо-фінансовий леверидж, який являє собою добуток виробничого та фінансового левериджу:

$$L_{вф} = L_{в} \cdot L_{ф}, \quad (4.26)$$

де $L_{вф}$ – виробничо-фінансовий леверидж.

З формули видно, що він відображає ризик, пов'язаний із можливим нестатком засобів для відшкодування виробничих витрат і фінансових витрат з обслуговування боргу.

Рівень виробничого левериджу, який визначається відношенням темпів приросту валового прибутку до темпів приросту обсягу реалізації:

$$L_{в} = \Delta\Pi : \Delta V_{РП} \quad (4.27)$$

де $L_{ф}$ – рівень фінансового левериджу ;

$\Delta\Pi$ – темп зміни валового прибутку, % ;

$\Delta V_{РП}$ – темп зміни обсягу реалізації у натуральних одиницях.

Економічний зміст цього відношення полягає в тому, що він показує міру чутливості валового прибутку до зміни обсягу виробництва. Підприємства з високим рівнем технічної оснащеності мають високий рівень цього показника й низький виробничий ризик. Підприємства, які мають більш високий рівень виробничого левериджу, є більш ризикованими з позицій виробничого ризику – ризику недоотримання валового прибутку та неможливості покриття витрат виробничого характеру. У нашому прикладі коефіцієнт близький до одиниці, тому виробничий ризик не високий.

Контрольні запитання

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 та 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 операційної діяльності?

8. Виведіть формулу для обчислення беззбиткового обсягу продукції у натуральному вимірі.

9. Поясніть сутність безпеки операційної діяльності й методику обчислення її рівня.

10. Як визначається обсяг послуг, що забезпечує цільовий прибуток підприємства?

11. Що становить операційний леверидж (важіль) і як він обчислюється?

12. Поясніть, чому операційна залежність (леверидж) визначається відношенням маржинального та операційного прибутку.

13. Як структура витрат впливає на величину операційного левериджу?

Тести

1. Маржинальний прибуток – це:

- а) виручка (дохід) від наданих послуг;
- б) різниця між виручкою та змінними витратами;
- в) різниця між виручкою та постійними витратами;
- г) різниця між виручкою та загальними (сукупними) витратами;
- д) сума заробітної плати та операційного прибутку.

2. Коефіцієнт маржинального прибутку обчислюється як відношення останнього до:

- а) операційного прибутку;
- б) загальних (сукупних) витрат; в) змінних витрат;
- г) виручки від наданих послуг (доходу);
- д) постійних витрат.

3. У точці беззбитковості маржинальний прибуток дорівнює:

- а) виручці від наданих послуг (доходу);
- б) операційному прибутку;
- в) постійним витратам;

- г) нулю;
- д) змінним витратам.

4. За зміни обсягу послуг і продажу операційний прибуток змінюється:

- а) на величину маржинального прибутку;
- б) пропорційно зміні обсягу продажу;
- в) на величину змінних витрат;
- г) на величину відносного зменшення постійних витрат;
- д) на величину зміни загальних витрат.

5. Операційний леверидж (операційна залежність) визначається відношенням:

- а) постійних витрат до обсягу продажу (доходу);
- б) змінних витрат до постійних;
- в) маржинального прибутку до операційного прибутку;
- г) маржинального прибутку до обсягу продажу;
- д) операційного прибутку до маржинального прибутку.

6. У разі збільшення частки постійних витрат у загальній їх сумі операційний леверидж:

- а) не змінюється;
- б) зростає;
- в) зменшується;
- г) зростає у разі збільшення частки постійних витрат;
- д) зменшується у разі збільшення частки постійних витрат.

7. Точка беззбитковості в грошових одиницях визначається шляхом:

- а) ділення постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;
- б) множення постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;
- в) ділення постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції;

г) множення постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції.

8. Основою аналізу беззбитковості є розподіл витрат на:

- а) прямі та непрямі;
- б) основні та загально виробничі;
- в) змінні та постійні;
- г) вичерпані та невичерпані.

9. Запас міцності (запас фінансової міцності) розраховується як різниця між:

- а) обсягом реалізації та прибутком;
- б) обсягом реалізації та витратами;
- в) обсягом реалізації та точкою беззбитковості;
- г) обсягом реалізації та постійними витратами.

10. За якою формулою визначається операційний леверидж:

- а) $L_o = \Delta Q \cdot \Delta MP$;
- б) $L_o = \Delta Pr \cdot \Delta Q$;
- в) $L_o = \Delta Pr : \Delta Q$;
- г) $L_o = MP : Pr$.

11. За якою формулою визначається ефект операційного левериджу:

- а) $E_{Lo} = MP : Pr$;
- б) $E_{Lo} = \Delta VP : \Delta Pr$;
- в) $E_{Lo} = \Delta MP : \Delta Q$;
- г) $E_{Lo} = \Delta MP : \Delta Pr$.

12. За якою формулою визначається фінансовий леверидж:

- а) $L_\phi = \Delta VP : \Delta Q$;
- б) $L_\phi = \Delta VP : \Delta ЧП$;
- в) $L_\phi = \Delta ЧП : \Delta VP$;
- г) $L_\phi = \Delta VP \cdot \Delta ЧП$.

13. Які наслідки має підвищення фінансового левериджу:

- а) ступінь фінансового ризику зменшується;
- б) підвищується розмах варіації рентабельності власного капіталу;
- в) збільшується частка позикового капіталу;
- г) ступінь фінансового ризику зростає.

Практичні завдання

Завдання 1

Приватний підприємець С. П. Куценко планує продавати сувеніри на фестивалі. Оренда торгового місця та вартість патенту становлять

3 000 грн за місяць. Покупна вартість одного сувеніра 50 грн. Ціна реалізації (без ПДВ) – 80 грн.

Необхідно визначити:

а) скільки сувенірів потрібно продати, щоб не мати ні прибутку, ні збитку (критичний обсяг реалізації);

б) скільки сувенірів необхідно продати, щоб одержати 4 500 грн доходу;

в) який чистий дохід одержить підприємець, якщо продати 200 сувенірів.

Завдання 2

Підприємство «Забава» виготовляє чоловічі та жіночі костюми. Показники його роботи за звітний період становлять (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 – Вихідні дані

Показник	Вид продукції		Разом
	Чоловічі костюми	Жіночі костюми	
Обсяг виробництва та реалізації, шт.	700	500	1 200
Ціна реалізації, грн.	4 000	4 500	x
Змінні витрати на одиницю продукції, грн.	2 600	2 800	x
Постійні витрати, грн.	x	x	1 000 000

Необхідно визначити:

а) точку беззбитковості у натуральному та грошовому вимірниках;

б) суму прибутку підприємства при заданому співвідношенні та обсягу виробництва окремих видів продукції, а також при збільшенні питомої ваги жіночих костюмів до 50 % загального обсягу виробництва у натуральних вимірниках.

Завдання 3

Підприємство «Промінь» виробляє та реалізує один вид продукції з такими показниками: обсяг реалізації – 200 од. продукції, ціна реалізації – 750 грн/од., змінні витрати – 450 грн/од., постійні витрати – 42 000 грн за місяць.

Необхідно визначити:

а) точку беззбитковості у натуральному та грошовому вимірниках;

б) очікувану суму прибутку при максимальному обсязі реалізації;

в) запас міцності та коефіцієнт запасу міцності;

г) ціну беззбитковості, тобто мінімальну ціну, при якій підприємство, реалізуючи 200 од. продукції, не буде мати ні збитку, ні прибутку.

Завдання 4

Нижче наведено інформацію щодо продукції підприємства «Зоря»:

Ціна за одиницю	385
Змінні витрати на одиницю	236,5
Постійні витрати на рік	2 227 500

Необхідно визначити:

- а) маржинальний дохід на одиницю;
- б) беззбитковий обсяг продажу;
- в) обсяг продажу, необхідний для отримання операційного прибутку в сумі 1 485 000 грн.

Завдання 5

Президент корпорації «Конвер», яка виготовляє запчастини для магнітофонів, обіцяв робочим збільшити в наступному році зарплату на 10 %. Інших змін у величині витрат не передбачається. Президент компанії просить Вас допомогти підготувати дані для обґрунтування плану виробництва продукції на наступний рік.

На скільки необхідно збільшити ціну продажу, щоб покрити збільшення заробітної плати на 10 % і зберегти величину прибутку.

На скільки необхідно збільшити ціну продажу, щоб покрити збільшення заробітної плати на 10 % і зберегти рівень рентабельності підприємства.

Дані щодо діяльності підприємства за звітний період: річний обсяг реалізації – 5 000 одиниць, ціна продажу – 80 \$, постійні витрати за рік – 51 000 \$, змінні витрати на 1 одиницю – 48 \$, зокрема: прямі матеріальні витрати – 30 \$, прямі трудові витрати – 12 \$, інші прямі – 6 \$.

Завдання 6

Компанія виготовляє музичні інструменти, зокрема синтезатори. Модель синтезатора Д-14 дуже перспективна та має великий потенціальний ринок. До витрат на виробництво та реалізацію цієї моделі надходять: прямі матеріальні витрати – 2 300 \$, прямі витрати на оплату праці – 800 \$, інші прямі витрати – 1 100 \$, загальновиробничі витрати – 195 000 \$, Витрати на рекламу – 55 000 \$, Адміністративні витрати – 68 000 \$. Ціна продажу – 9 500 \$.

Визначити:

- точку беззбитковості компанії;
- прибуток компанії від продажу 65 синтезаторів;
- необхідний обсяг реалізації для отримання прибутку 95 400 \$;

– прибуток компанії у разі зменшення ціни на 500 \$ та збільшення обсягу реалізації на 20 %.

– точку беззбитковості компанії у випадку збільшення витрат на рекламу на 47 700 \$.

– необхідний обсяг реалізації для отримання прибутку 125 000 \$, якщо змінні витрати на один зменшаться на 10 %.

Завдання 7

Ціна продажу одиниці продукції підприємства дорівнює 100,0 грн, а змінні витрати на одиницю – 60 грн. Загальні постійні витрати становлять 20 000,0 грн за одиницю. Обсяг реалізації 700 одиниць. Розрахуйте точку беззбитковості виробництва у натуральному та грошовому вимірі; запас міцності та коефіцієнт запасу міцності.

Завдання 8

Приватне підприємство «Майстер Канц» спеціалізується на виробництві канцелярських товарів. Одним із товарів, які користуються найбільшим попитом, є блокноти для нотаток. Змінні витрати на виробництво одного блокноту становлять 24 грн. Підприємство на плановий період одержало декілька пропозицій (ціни вказані без урахування ПДВ):

Продати через оптового посередника 480 тис. блокнотів за ціною 40 грн, при цьому розмір прибутку становитиме 1 600 тис. грн.

Продати через власну роздрібну мережу 280 тис. блокнотів за ціною 52 грн.

Продати через дрібнооптового посередника 330 тис. блокнотів за ціною 45 грн.

Визначити найбільш привабливий для підприємства варіант збуту продукції.

ТЕМА 5 ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

План

1. Поняття про центри відповідальності.
2. Формування центрів відповідальності.

5.1 Поняття та принципи формування центрів відповідальності

Поява концепції центрів відповідальності загалом пов'язана потребою ефективнішого управління підприємством в умовах ринкової економіки, а конкретніше – з потребою посилення контролю за використанням ресурсів. Результати досліджень психологічних аспектів поведінки людини призводять до того, що з часом основний акцент для побудови управління за центрами відповідальності починають робити на формуванні механізму самоконтролю працівників підприємства (керівників, спеціалістів, робітників) під час здійснення ними своїх обов'язків.

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

Центри відповідальності стосовно процесу виробництва поділяють на основні та функціональні.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль витрат у місцях їхнього виникнення: виробничий комплекс відповідає за витрати цехів, що входять до нього, цех – за витрати дільниць, які належать йому, дільниця – за витрати бригад.

Функціональні центри поширюють контроль витрат на багато місць їх виникнення, якщо витрати у них формуються під впливом конкретного центру. Серед таких центрів відповідальності можна виокремити: відділ головного механіка, який відповідає за витрати на ремонтні роботи та модернізацію виробничого обладнання у всіх виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за витрати на тепло-, електроенергію, воду по підприємству загалом.

Номенклатуру центрів відповідальності повинно затверджувати керівництво підприємства.

Розрізняють два види центрів відповідальності:

- а) центр відповідальності за витратами;
- б) центр відповідальності за фінансовими результатами.

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

За першою ознакою серед центрів відповідальності зазвичай виокремлюють:

- а) центри витрат;
- б) центри доходу;
- в) центри прибутку;
- г) центри інвестицій.

За функціональною ознакою:

- а) матеріальні;
- б) виробничі;
- в) збутові;
- г) управлінські підрозділи.

Матеріальні центри відповідальності слугують для заготівлі й забезпечення підприємства матеріальними ресурсами (відділ матеріально-технічного постачання).

Виробничі центри відповідальності – підрозділи основного, допоміжного та підсобного виробництв.

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

Управлінські центри відповідальності – це центри формування управлінських витрат (адміністрація, бухгалтерія, відділ кадрів).

За територіальною ознакою:

- а) відділ;
- б) цех;
- в) підрозділ;
- г) дільниця;
- д) філія.

У межах одного центру відповідальності поєднані декілька функцій. Наприклад, у деякі підприємства мають декілька представництв у різних регіонах. Кожне таке представництво займається маркетингом, рекламою, збутом продукції тощо.

Один функціональний напрям діяльності поділяють на декілька центрів відповідальності. Наприклад, підприємство має декілька складів, розміщених у різних частинах міста.

Ділення підприємства на центри відповідальності та класифікація витрат є фундаментом для створення на підприємстві системи

управлінського обліку, яка є важливим елементом усієї системи управління витратами.

Організація обліку, планування та контролю за центрами відповідальності показує, що для оцінки результатів діяльності кожного підрозділу необхідно визначити величину прибутку отриману кожним конкретним центром відповідальності.

Функціональний і територіальний аспекти побудови центрів відповідальності уточнює рисунок 5.1.

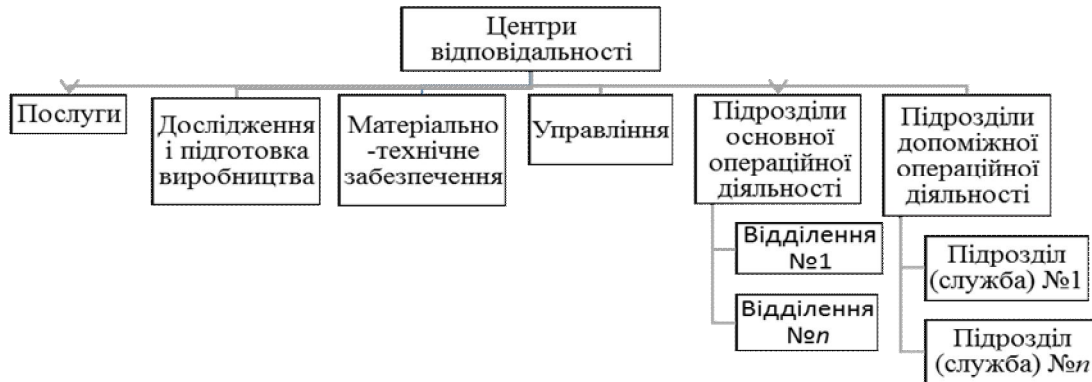


Рисунок 5.1 – Функціональний і територіальний аспекти

Створення центрів витрат за побудови управління витратами на підприємстві на засадах персональної відповідальності здійснюється за відповідними місцями витрат, тобто за сегментами їхнього 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 витратами (центри витрат) – це місце витрат або організаційна єдність декількох місць, за якими контролюються витрати й встановлено персональну відповідальність за їхній рівень.

Система управління витратами та центрами відповідальності дає можливість:

- а) скористатися всіма вигодами децентралізованого управління об'єктом;
- б) зробити контроль простішим завдяки персоніфікації відповідальності;
- в) підвищити точність обчислення витрат за носіями.

Формування центрів відповідальності має здійснюватися із дотриманням таких вимог:

- а) порівнянність планових і звітних результатів виконання роботи за певний період;

б) однозначне обчислення планових і фактичних витрат за розрахунковий період на основі обґрунтованих методик і раціональної системи обліку;

в) чітке визначення меж повноважень і відповідальності керівника центру відповідальності. Керівник може відповідати лише за ті витрати, на які він може впливати;

г) персоніфікація документації внутрішньої звітності;

д) участь керівників центрів відповідальності у складанні планів (кошторисів).

Функція планування у разі формування витрат за місяцями та центрами відповідальності реалізується у формі складання кошторисів відповідних сегментів діяльності (структурних одиниць) підприємства. Серед функцій, виконуваних кошторисами, потрібно виокремити організувальну, контрольну та стимулювальну. Кошториси дають можливість 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.

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

Загальна схема складання кошторису витрат підрозділу підприємства наведена на рисунку 5.2.



Рисунок 5.2 – Складання кошторису витрат підрозділу підприємства

Планування діяльності допоміжних підрозділів відбувається на основі програми діяльності тих підрозділів основної операційної діяльності, роботу яких вони забезпечують. При цьому вартість продукції та послуги допоміжних підрозділів завжди включаються до витрат основних підрозділів у складі непрямих витрат.

Визначення собівартості послуги підприємства потребує точного обчислення всіх витрат, пов'язаних з її наданням. При цьому непрямі витрати, які виникають у підрозділах основної діяльності виробництва, за допомогою обґрунтованого методу розподілу можна відразу віднести на окремі вироби. Складніше врахувати у собівартості послуги підприємства витрати підрозділів допоміжної та обслуговувачих наданої послуги. Вагома частка їхніх послуг може спрямуватися на задоволення операційних потреб цих підрозділів. Віднесення тих витрат допоміжних і обслуговувачих підрозділів, які пов'язані з наданням ними взаємних послуг, на підрозділи основної операційної діяльності здійснюється опосередковано, з виконанням операції перерозподілу цих витрат між відповідними підрозділами допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності. Розподіл витрат окремого допоміжного чи обслуговувачого підрозділу за складання кошторисів підрозділів основної операційної діяльності й визначення собівартості послуги ілюструє рисунок 5.3.

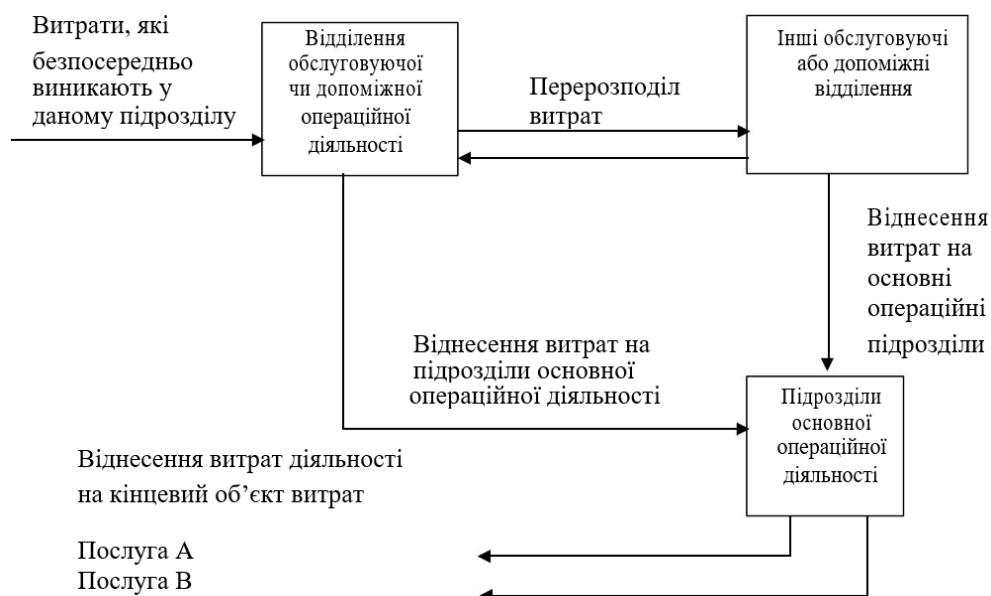


Рисунок 5.3 – Схема руху витрат допоміжного або обслуговуючого підрозділу для складання кошторисів підрозділів основної операційної діяльності та визначення собівартості послуг підприємства

Розподіл витрат допоміжних та обслуговчих підрозділів між відповідними іншими операційними підрозділами здійснюється з огляду на обсяги наданих ними послуг з допомогою трьох основних методів:

- а) методу прямого розподілу;
- б) методу взаємних послуг (інша назва – метод повторного розподілу);
- в) методу системи рівнянь.

Метод прямого розподілу. За цим методом усі витрати підрозділів допоміжної та обслуговчої операційної діяльності відразу відносять на основні операційні підрозділи без урахування взаємних послуг між підрозділами допоміжного та обслуговуючої операційної діяльності. Застосування цього методу обмежується випадками, коли взаємні послуги підрозділів допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності мають відносно незначний обсяг.

Метод взаємних послуг. За такого методу витрати кожного допоміжного та обслуговчого підрозділу розподіляються поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими структурними одиницями. Процес розподілу триває, доки величини витрат, віднесених на підрозділи обслуговуючого та допоміжного виробництва, 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 виробництва, і процес розподілу на цьому закінчується.

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

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

Сукупні витрати, списувані на допоміжний або обслуговчий підрозділ зі складання кошторисів структурних одиниць основного виробництва, складаються з витрат, які безпосередньо виникають у підрозділі під час його роботи, та витрат за послуги інших допоміжних або обслуговчих підрозділів, розподілених на цей підрозділ. При цьому процес перерозподілу витрат між допоміжними або обслуговчими підрозділами за взаємні послуги ідеально уявляється як нескінченний. Це дає можливість утворити за послідовностями величин витрат, які за зазначеного процесу відносяться на допоміжний чи обслуговчий підрозділ, так званий нескінченний числовий ряд. Якщо проаналізувати характеристики цього

ряду, то виявиться, що він є збіжним зі скінченою сумою, тобто межа його часткових сум – скінчене число. Отже, є можливість вважати, що існують якісь скінчені суми витрат, які списуються на допоміжні та обслуговуючі підрозділи за здійснення всіх етапів перерозподілу витрат із надання ними взаємних послуг.

На підставі викладених закономірностей складається спеціальна система рівнянь, яка дає змогу знайти величини сукупних витрат, які списуються на той або інший допоміжний або обслуговчий підрозділ за складання кошторисів структурних одиниць основної операційної діяльності. Коли зазначені суми витрат визначено, їх відносять на підрозділи основної операційної діяльності відповідно до обсягів послуг, наданих цим підрозділам.

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

5.2 Характеристика центрів витрат за ознакою повноважень

Незалежно від розмірів структурного підрозділу в управлінському обліку виокремлюють чотири типи центрів відповідальності:

- а) центри витрат;
- б) центри доходів;
- в) центри прибутку;
- г) центри інвестицій.

Назва центру характеризує сутність його функціонування, а саме: що підрозділи передусім відповідають за отримання максимального доходу (виручки), за контролювання витрат, за збільшення норми прибутку або за рентабельність інвестицій. Для різних підрозділів підприємства можуть обиратися різні критерії оцінки ефективності їхньої роботи. Вибір критеріїв залежить від того, що знаходиться в компетенції цих підрозділів і за досягнення яких показників вони можуть нести відповідальність.

Центром витрат є підрозділ, який відповідає лише за витрати. Центри витрат можуть змінюватися від підрозділу з декількома працівниками до цілого підприємства, також вони можуть існувати в середині інших центрів витрат і можуть бути організовані всюди, де можливо визначити та виміряти стосовно конкретної структурної одиниці випуск і витрати, необхідні для виробництва одиниці продукції. Можна вважати, що центр витрат – найменший підрозділ, а інші центри відповідно складаються з центрів витрат.

Центри витрат ще можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискретних витрат.

Центр технологічних витрат – центр витрат, у якому можна бути встановити оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірі, а результати діяльності – у натуральних вимірах. При цьому встановити норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, послуги).

Типовими прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва (цехи, ділянки, станції тощо).

Схематично сутність центру технологічних витрат зображено на рисунку 5.4.



Рисунок 5.4 – Схема центру технологічних витрат

Центр дискретних витрат – центр витрат, у якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру. Отже, у цьому разі відсутній прямий зв'язок між витраченими ресурсами й отриманим результатом (рис. 5.5).

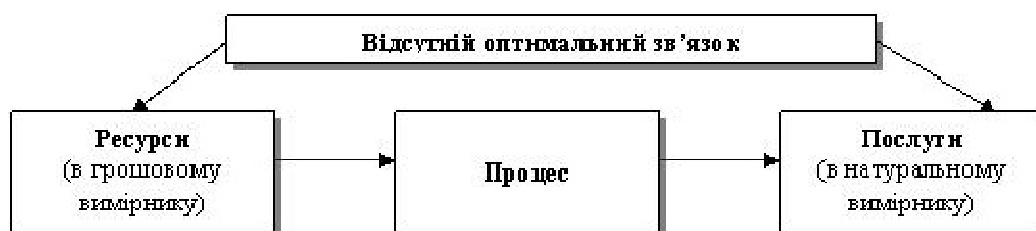


Рисунок 5.5 – Схема центру дискретних витрат

Типовим прикладом центрів дискретних витрат є науково-дослідницькі (лабораторії, полігони тощо) та адміністративні підрозділи (бухгалтерія, відділ кадрів, відділ зв'язків з громадськістю та ін.), а також частина підрозділів, що забезпечує збут (відділ реклами, дослідження ринку тощо).

Центром доходів є підрозділ, який відповідає переважно за обсяг реалізації продукції, а за витрати – в обмеженому обсязі, наприклад, відділ збуту, який відповідає не за всю собівартість продукції, а лише за витрати на її реалізацію. Взаємозв'язку між витратами на функціонування такого центру та значенням обсягу реалізації продукції практично немає, тому основним показником, що контролюється, є виручка, а також показники, що її визначають (обсяг збуту у натуральному виразі, ціни, структура реалізації). Ефективність діяльності зовнішньоторговельних підрозділів підприємств має визначатися саме на основі обсягу продажу. Типовим прикладом центрів доходів є відділ продажу, відділи універмагу, регіональні представництва компаній тощо.

Такі підрозділи зазвичай відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів. Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його виручки (рис. 5.6).

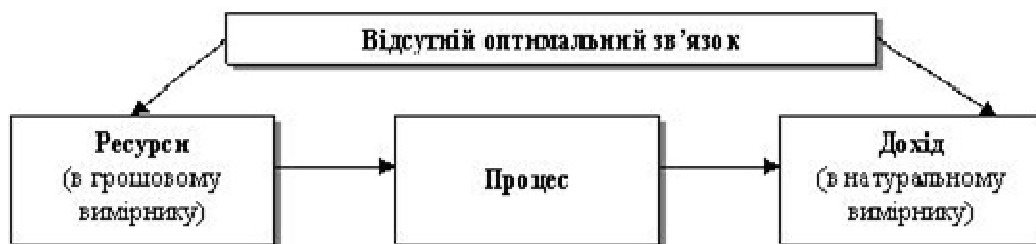


Рисунок 5.6 – Схема центру доходу

Отже, фактично не існує центру виручки в «чистому» вигляді. Мова радше йде про центр доходу й обмежених витрат.

Центр прибутку – це підрозділ, який відповідає як за витрати, так і за прибуток, наприклад підприємство у складі великого об'єднання або холдингової структури. Центр прибутку може, зі свого боку, складатися із декількох центрів витрат. Наприклад, підприємство, що входить до складу об'єднання, зі свого боку складається з цехів і підрозділів. Менеджер такого центру повинен мати право контролювати продажну ціну (зовнішню або трансфертну), обсяг реалізації (фактичної реалізації на сторону або умов внутрішньовиробничої реалізації), а також усі статті витрат. Більшість бізнес-одиниць у мережі діяльності компанії (ресторани, мотелі, кіоски, відділення, філії тощо) функціонують як центри прибутку. Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику

підрозділу можливість контролювати прибуток Отже, головним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

Варто зазначити, що центром прибутку можуть бути не лише виробничі підрозділи або точки. Банк може розглядати кожен департамент (позик, кредитних карток тощо) як центр прибутку, а університет – перетворити свої факультети на бізнес-школи з наданням їхнім керівникам відповідних повноважень, які дадуть підстави ідентифікувати їх як центри прибутку.

Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику підрозділу можливість контролювати прибуток (рис. 5.7).

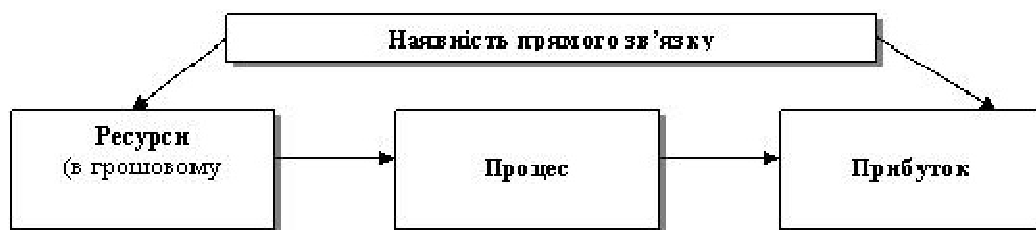


Рисунок 5.7 – Схема центру прибутку

Для оцінки діяльності центру прибутку необхідно порівняти фактичну суму одержаного прибутку з бюджетною, визначити відхилення та проаналізувати причини їхнього виникнення.

Відхилення валового прибутку від реалізації завдяки зміні обсягу виробництва та реалізації:

$$\Delta Q = (Q_1 - Q_0) \cdot (p_0 - g_0), \quad (5.1)$$

де Q_1 , Q_0 – обсяг виробництва і реалізації продукції фактично та за планом, од;

p_0 – ціна реалізації одиниці продукції за планом, грн.;

g_0 – собівартість одиниці продукції за планом, грн.

Відхилення валового прибутку від реалізації завдяки зміні ціни реалізації:

$$\Delta p = (p_1 - p_0) \cdot Q_1, \quad (5.2)$$

де p_1 – ціна реалізації одиниці продукції за фактом, грн.;

Відхилення валового прибутку від реалізації за рахунок зміни собівартості продукції:

$$\Delta g = (g_1 - g_0) \cdot Q_1 \quad (5.3)$$

де g_1 – собівартість одиниці продукції за фактом, грн.

Центр інвестицій – це підрозділ, який відповідає за капіталовкладення, доходи та зарплати, наприклад дочірнє підприємство, що має право інвестувати власний прибуток. Відповідальні за центри інвестування передусім акцентують увагу на ефективному використанні залучених ресурсів. Метою функціонування центру інвестицій є не лише отримання максимального прибутку, але й досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, максимальної доходності інвестицій збільшення ринкової вартості підприємства. У найзагальнішому значенні для визначення центрів інвестування застосовується інколи й термін «центр прибутку».

Центром інвестицій зазвичай є компанія взагалі, а також дочірні підприємства та філії, керівники яких мають широкі повноваження. Характерною особливістю центру інвестицій є прямий взаємозв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком (рис. 5.8).

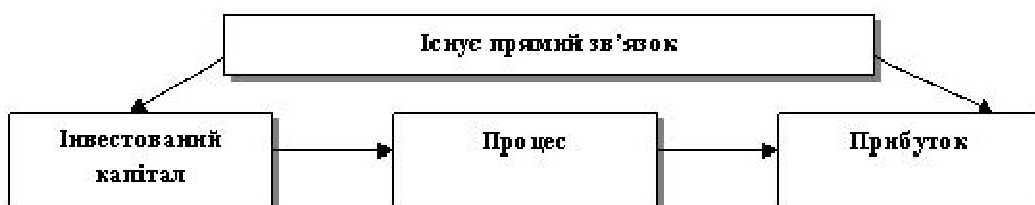


Рисунок 5.8 – Схема центру інвестицій

Центри інвестицій широко використовуються на сильно диверсифікованих підприємствах. Ними зазвичай виступають достатньо самостійні великі відділення корпорацій, які мають право впливати (контролювати) не лише на витрати та доходи, але й на величину відповідних активів таких структурних одиниць, зокрема за допомогою реінвестування прибутку.

Оцінювання ефективності функціонування центрів інвестицій здійснюється шляхом розрахунку аналітичних показників: традиційних (рентабельність капіталовкладень, окупність інвестованого капіталу) і за допомогою дисконтування грошових потоків (внутрішня норма доходності, чиста приведена вартість). Найчастіше результати роботи центрів інвестування повинні оцінюватися за досягнутою нормою прибутку, але при її розрахунку потрібно з прибутку кожної бізнес-одиниці вираховувати певну ставку плати за використання тієї суми капіталу, яку головне підприємство інвестувало в її діяльність. Це

необхідно для того, щоб гарантувати достатньо високий показник рентабельності інвестицій у кожному підрозділі.

Контрольні запитання

1. З чим пов'язана поява концепції центрів відповідальності?
2. Що таке центр відповідальності?
3. Які є види центрів відповідальності за ознакою обсягу повноважень і відповідальності?
4. Охарактеризуйте центри відповідальності за функціональною ознакою.
5. Які є види центрів відповідальності за територіальною ознакою?
6. Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.
7. Що таке кошторис витрат підрозділу та які функції він виконує?
8. Визначить, які витрати для підрозділу рівня цеху є прямими, непрямими.
9. Які основні методи розподілу витрат допоміжних або обслуговуючих підрозділів між підрозділами основної операційної діяльності?
10. Поясніть сутність методу прямого розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами. Які види і переваги цього методу?
11. Що є спільного та відмінного в методах взаємних послуг і системи рівнянь щодо розподілу витрат допоміжного та обслуговчих підрозділів?
12. Охарактеризуйте центри витрат.
13. Охарактеризуйте центр доходів.
14. Охарактеризуйте центри прибутку.
15. Охарактеризуйте центр інвестицій.

Тести

1. Місцем виникнення витрат не може бути:
 - а) законсервованій об'єкт, який не експлуатується;
 - б) робочі місця управлінського персоналу;
 - в) підприємство загалом;
 - г) відділення допоміжних та обслуговчих послуг;

2. Організація управління витратами за центрами відповідальності:
- а) доцільна на підприємствах, які мають відокремлені підрозділи, філії та дочірні підприємства;
 - б) доцільна на будь-якому підприємстві;
 - в) дає можливість формувати механізм самоконтролю працівників підприємства;
 - г) правильними є всі попередні відповіді;
 - д) правильними є відповіді а), в).
3. Функціональні центри відповідальності – це:
- а) декілька місць витрат, очолювані однією особою;
 - б) місце витрат, яке контролюється функціональним керівником згідно з його повноваженнями;
 - в) це місце витрат, яке контролюється керівною особою лише у визначений проміжок часу, під час здійснення операції;
 - г) правильними є відповіді а), б);
 - д) правильними є відповіді б), в).
4. Показник витрат є показником відповідальності для центру:
- а) інвестицій;
 - б) витрат;
 - в) прибутку;
 - г) правильними є всі попередні відповіді;
 - д) правильними є відповіді а), б).
5. Організація центрів відповідальності на підприємстві:
- а) здійснюється на підставі відповідних нормативних актів;
 - б) здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність»;
 - в) не регламентується нормативними актами;
 - г) залежать від організаційної структури підприємства;
 - д) правильними є відповіді в), г).
6. Вкажіть, яких вимог слід дотримуватись при формуванні центрів відповідальності:
- а) підвищення точності обчислення витрат за їх носіями;
 - б) порівняння планових і фактичних результатів за певний період;
 - в) поділ витрат на прямі і непрямі;
 - г) встановлення меж повноважень і відповідальності керівників центрів.

7. Вкажіть, які розрізняють центри відповідальності за ознаками функціональною ознакою:

- а) центр маркетингу і збуту;
- б) центр економіки і фінансів;
- в) центр управління персоналом;
- г) центр матеріально-технічного забезпечення.

8. Який центр відповідальності відповідає і за доходи і за витрати (в обмеженому обсязі)?

- а) центри інновацій;
- б) центри інвестицій;
- в) центри витрат;
- г) центри прибутку.

9. Вкажіть, які розрізняють центри відповідальності за територіальною ознакою (на прикладі підприємства доставки «Нова пошта»):

- а) відділ № 23, м. Харків;
- б) відділ № 3, м. Одеса;
- в) відділ № 42, м. Київ;
- г) відділ інформаційної підтримки.

10. Які методи використовують для розподілу витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів:

- а) метод взаємних послуг;
- б) метод системних рівнянь;
- в) метод найменших квадратів;
- г) метод спрощеного статистичного аналізу.

Практичні завдання

Завдання 1

Виробничі витрати підприємства включають:

- а) прямі матеріали – 60 000,0 грн;
- б) пряму зарплату – 20 000,0 грн;
- в) змінні загальновиробничі витрати – 4 000,0 грн;
- г) постійні загальновиробничі витрати – 7 000,0 грн.

Чому дорівнюють основні витрати підприємства?

Завдання 2

Використовуючи наведені приклади графіків, визначити модель поведінки запропонованих видів витрат. Графіки можуть використовуватись кілька разів:

1. Амортизаційні відрахування, обчислені методом нарахування пропорційно виготовленої продукції.

2. Заробітна плата працівника за погодинною формою оплати.

3. Заробітна плата працівника за відрядною формою оплати з фіксованим мінімумом.

4. Заробітна плата ремонтного персоналу. На кожного працівника припадає 1000 машино-годин або менше (тобто одна людина повинна відпрацювати 0–1 000 годин, дві – 1 001–2 000 годин).

5. Орендна плата за приміщення цеху.

6. Вартість мастильних матеріалів для верстатів. Вартість на одиницю матеріалу зменшується з кожним використаним 1 кг цих матеріалів (1 кг – 10 грн, 2 кг – 19,98 грн, 3 кг – 29, 94 грн. Мінімально припустима ціна – 9,2 грн за 1 кг).

7. Амортизаційні відрахування, обчислені рівномірним методом.

8. Заробітна плата працівника за відрядною формою оплати.

9. Заробітна плата працівника за відрядно-прогресивною системою оплати праці.

10. Орендна плата за приміщення цеху. В угоді зазначена величина орендної плати 100 тис. грн, яка зменшується на 1 грн за кожну основну людино-годину, що була відпрацьована понад 200 тис. год. Однак мінімальна орендна плата дорівнює 20 тис. грн і повинна бути сплачена.

11. Вартість використаних основних виробничих матеріалів.

12. Витрати на електроенергію. Встановлена фіксована плата за споживання електроенергії в межах певної норми, плюс додаткова оплата за кожний кВт електроенергії, спожитої понад встановлений норматив.

Завдання 3

Підприємство має постійні витрати у сумі 100 000 грн, змінні витрати на одиницю 50 грн, коефіцієнт маржинального доходу 75 %.

Необхідно визначити:

а) ціну продукції підприємства та маржинальний дохід на одиницю;

б) обсяг продажу, необхідний для отримання операційного прибутку 1 400 000,0 грн.

Завдання 5

У звітному році собівартість продукції становила 865 тис. грн. У структурі витрат матеріальні витрати становлять 45 %, витрати на оплату праці – 25 %. У плановому році передбачається зниження матеріальних витрат на 5 %, збільшення витрат на оплату праці на 10 % (через зростання розміру мінімальної заробітної плати). Визначити собівартість продукції у плановому році.

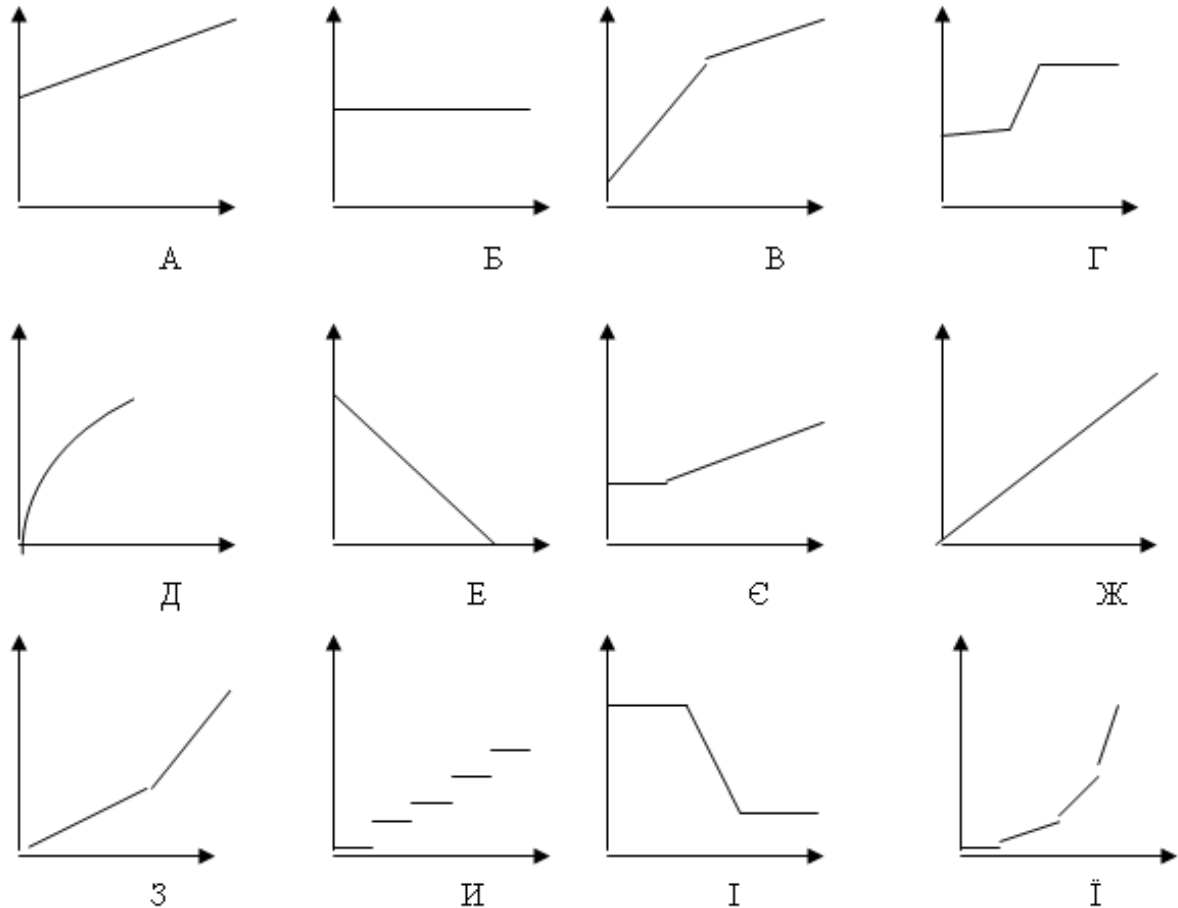


Рисунок 5.9 – Графіки моделі поведінки витрат

Завдання 4

Визначити величину матеріальних витрат на виробництво 1 т харчових продуктів із м'яса мідій: крем-соус, консерви, ікра білкова, крекер. Необхідні дані щодо питомих витрат (кг на 1 т продукту) наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – Вихідні дані

Види матеріалів	Ціна, грн/кг	Крекер	Крем-соус	Консерви	Ікра білкова
Мідійний бульйон	2,48	920	150	-	4 000
Манна крупа	8,48	161	-	-	-
Крохмаль	16,96	537	-	-	-
Цукор	14,62	20	25	-	-
Часник	14,46	4,3	-	-	-
Сода харчова	15,00	1,5	-	-	-
Лимонна кислота	38,56	1,5	-	-	-
Рослинна олія	21,40	600	720	-	-
Сіль	3,10	15	15	11,2	-
Гірчиця	21,46	-	70	-	-
Оцет	6,18	-	20	-	-
Яблучний пектин	11,28	-	0,8	-	-
М'ясо мідій	15,68	-	-	700	-
Соус	12,52	-	-	338	-
Ароматизатори	850,00	-	-	-	0,2
Харчовий барвник	770,0	-	-	-	0,1

Завдання 6

Накладні витрати підприємства за місяць характеризуються такими даними, грн:

Витрати на контроль якості продукції	– 7 525
Оплачена відпустка	– 6 200
Витрати на допоміжних робітників	– 6 000
Витрати на механічну обробку	– 9 400
Витрати на робочу силу з технічного обслуговування верстатів	– 4 500
Витрати на електроенергію	– 9 720
Ручні інструменти	– 1 171
Страхування верстатів	– 185
Страхування будівлі цеху	– 150
Оренда виробничих приміщень	– 2 500
Амортизація верстатів	– 9 250
Разом	56 601

На підприємстві виготовляються чотири види продукції, витрати ресурсів на їх виробництво наведено в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2 – Вихідні дані

Показники	Види продукції				Разом
	А	Б	В	Г	
Площа цеху, м ²	1800	1 500	800	900	5 000
Електроенергія, кВт-год.	27 000	6 600	8 500	6 500	48 600
Вартість обладнання, тис. грн	30	20	8	16	74
Допоміжні робітники, осіб	3	3	1	1	8
Усього робітників, осіб	19	24	12	7	62
Години з технічного обслуговування верстатів	3 000	2 000	3 000	1 000	9 000
Машино-години роботи верстатів	30 000	36 000	19 000	8 000	93 000
Витрати на механообробку	3 500	4 300	1 000	600	9 400
Ручні інструменти	491	441	66	173	1 171
Витрати на контроль	2 050	2 200	1 775	1 500	7 525

Необхідно розподілити зазначені витрати за окремими видами продукції, використовуючи такі критерії розподілу:

- а) площа;
- б) кВт-год;
- в) вартість обладнання;
- г) кількість допоміжних робітників;
- д) загальна кількість робітників;
- е) кількість годин із технічного обслуговування верстатів;
- ж) прямий розподіл.

ТЕМА 6 ПЛАНУВАННЯ ТА НОРМУВАННЯ ВИТРАТ

План

1. Система управління запасами.
2. Методи оцінювання вибуття запасів підприємства.
3. Бюджетне планування.

6.1 Система управління запасами

Система управління запасами підприємства становить систему прийняття рішень та здійснення організаційних заходів, спрямованих на економію часу та ресурсів за рахунок мінімізації витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням товарно-матеріальних запасів, необхідних для своєчасного виконання виробничої програми, забезпечення безперервного та ефективного функціонування підприємства.

Оптимізація формування запасів матеріальних ресурсів полягає у мінімізації витрат, пов'язаних з цим формуванням.

Витрати на придбання, які включають вартість придбаних запасів за вирахуванням знижок відповідно до договору постачання; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Витрати на оформлення замовлення належать до постійних витрат і пов'язані з його розміщенням. Вони охоплюють витрати на оформлення документів, телефонні переговори, витрати, пов'язані з відстеженням виконання замовлення, поштові витрати.

Витрати на зберігання включають витрати, пов'язані зі збереженням товарно-матеріальних запасів на складі. Вони складаються з витрат на складське обладнання, утримання складських приміщень, страхування й оброблення запасів; втрати внаслідок псування, знецінення, крадіжок запасів.

Втрати від дефіциту – це втрати через відсутність достатньої кількості запасів для задоволення власних виробничих потреб чи потреб клієнтів. Недостатня кількість виробничих запасів призводить до порушення ритмічності виробництва, зниження продуктивності праці, перевитрат матеріальних ресурсів через вимушені нераціональні заміни і, як наслідок, підвищення собівартості продукції.

Високий рівень запасів призводить до відволікання вільних фінансових ресурсів і збільшення витрат підприємства на утримання цих запасів (необхідно збільшити складські площі та найняти нових працівників для забезпечення збереження та обліку матеріалів, що знаходяться на складі).

Для забезпечення ефективного управління запасами необхідне надання оперативної, повної та достовірної інформації про поточний стан складських запасів, їхню оборотність, перспективні потреби в різних видах товарно-матеріальних цінностей, що, в свою чергу, дасть змогу приймати економічно обґрунтовані рішення щодо частоти та обсягів поставок, а також щодо узгодження планів збуту з планами закупівель.

Оптимальний розмір замовлення розраховується шляхом визначення конкретного моменту часу, коли потрібно розміщувати замовлення, що відповідає визначеному рівню запасу (точка замовлення), а також розміру цього замовлення.

Момент розміщення замовлення визначають певні чинники: економічний розмір замовлення, час виконання замовлення та витрачання запасів упродовж періоду виконання замовлення.

Точка повторного замовлення – це абсолютно визначена кількість матеріалів, за якої розміщують наступне замовлення.

Управління витратами на виробництво й реалізацію продукції здійснюється з метою пошуку резервів зниження витрат, і отже, максимізації прибутку підприємства.

Економія, що зумовлює фактичне зниження собівартості, розраховується за таким складом (типовим переліком) факторів:

Підвищення технічного рівня виробництва. Це запровадження нової, прогресивної технології, механізація та автоматизація виробничих процесів; поліпшення використання нових видів сировини і матеріалів; зміна конструкції та технічних характеристик виробів; інші фактори, що підвищують технічний рівень виробництва.

Економія від здійснення заходів визначається шляхом порівняння величини витрат на одиницю продукції до і після запровадження заходів і множення одержаної різниці на обсяг виробництва у планованому році:

$$E = (V_d - V_{\Pi}) \cdot Q, \quad (6.1)$$

де E – економія прямих поточних витрат;

V_d – прямі поточні витрати на одиницю продукції;

V_{Π} – прямі поточні витрати після запровадження заходу;

Q – обсяг продукції в натуральних одиницях від початку запровадження заходу до кінця планованого року.

Вдосконалення організації виробництва та праці. Зниження собівартості може відбуватися внаслідок змін в організації виробництва, формах і методах праці при розвитку спеціалізації виробництва; вдосконалення управління виробництвом і скорочення витрат на нього; поліпшення використання основних фондів; поліпшення матеріально-технічного постачання; скорочення транспортних витрат; інших факторів, що підвищують рівень організації виробництва.

У разі поліпшення використання основних фондів зниження собівартості відбувається внаслідок підвищення надійності й довговічності обладнання; вдосконалення системи планово-запобіжного ремонту; централізації та запровадження індустріальних методів ремонту, утримання й експлуатації основних фондів.

Вдосконалення матеріально-технічного постачання та використання матеріальних ресурсів відображається у зменшенні норм витрати сировини й матеріалів, зниженні їхньої собівартості шляхом зменшення заготівельно-складських витрат. Транспортні витрати скорочуються внаслідок зменшення витрат на доставку сировини й матеріалів від постачальника до складів підприємства, від заводських складів до місць споживання; зменшення витрат на транспортування готової продукції.

Певні резерви зниження собівартості закладено в усуненні або скороченні витрат, які не є необхідними для нормальної організації виробничого процесу (наднормативна витрата сировини, матеріалів, палива, енергії, доплати робітником за відхилення від нормальних умов праці й понаднормові роботи, платежі за регресивними позовами тощо).

Зміна номенклатури й асортименту вироблюваної продукції (одним із важливих факторів, що впливають на рівень витрат на виробництво. Вплив змін структури продукції на собівартість аналізується за змінними витратами за статтями калькуляції типової номенклатури. Розрахунок впливу структури вироблюваної продукції на собівартість необхідно пов'язати з показниками підвищення продуктивності праці.

Поліпшення використання природних ресурсів. Тут враховуються: зміна складу та якості сировини; зміна інших природних умов. Ці фактори відображають вплив природних умов на величину змінних витрат. Аналіз їхнього впливу на зниження собівартості продукції проводиться на основі галузевих методик промисловості.

Галузеві та інші фактори. До них належать: введення освоєння нових цехів, виробничих одиниць і виробництв, підготовка й освоєння виробництва у діючих об'єднаннях і на підприємствах; інші фактори. Необхідно проаналізувати резерви зниження собівартості внаслідок

ліквідації застарілих і введення нових цехів і виробництв на більш високій технічній основі, з кращими економічними показниками.

Значні резерви закладено в зниженні витрат на підготовку й освоєння нових видів продукції та нових технологічних процесів, у зменшенні витрат пускового періоду за цехами й об'єктами, що знов вводяться в дію. Розрахунок суми зміни витрат здійснюється за формулою:

$$E_{\Pi} = (B_1 : Q_1 - B_2 : Q_2) \cdot Q, \quad (6.2)$$

де E_{Π} – зміна витрат на підготовку й освоєння виробництва;

B_0, B_1 , – суми витрат базисного та звітного років;

Q_0, Q_1 – обсяг товарної продукції базисного та звітного років.

Серйозним резервом зниження собівартості продукції є **розширення спеціалізації та кооперації**. На спеціалізованих підприємствах із масово-потокним виробництвом собівартість продукції значно нижча, ніж на підприємствах, що виробляють цю ж продукцію в невеликих кількостях. Розвиток спеціалізації вимагає встановлення та найраціональніших кооперованих зв'язків між підприємствами.

Зниження собівартості продукції забезпечується шляхом **підвищення продуктивності праці**. Зі зростанням продуктивності праці скорочуються її витрати в розрахунку на одиницю продукції, а отже, зменшується й питома вага заробітної плати в структурі собівартості.

За зростанням обсягу випуску продукції прибуток підприємства збільшується не тільки шляхом зниження собівартості, але і унаслідок збільшення кількості продукції, що випускається. Отже, чим більший обсяг виробництва, тим за інших рівних умов більша сума одержуваного підприємством прибутку.

Матеріальні витрати займають велику питому вагу в структурі собівартості продукції, тому навіть незначне **заощадження сировини, матеріалів, палива й енергії** при виробництві кожної одиниці продукції загалом по підприємству сприяє зниженню собівартості продукції.

Скорочення витрат на обслуговування виробництва й управління також знижує собівартість продукції. Розмір цих витрат на одиницю продукції залежить не тільки від обсягу випуску продукції, але й від їхньої абсолютної суми. Чим менша сума цехових і загальновиробничих витрат загалом по підприємству, тим за інших рівних умов нижча собівартість кожного виробу.

Скороченню загальноновиробничих витрат сприяє також економне витрачання допоміжних матеріалів, що використовуються у процесі експлуатації обладнання та на інші господарські потреби.

Значні резерви зниження собівартості закладено у **скороченні втрат від браку та інших непродуктивних витрат**.

Вивчення причин браку, виявлення його винуватця дають можливість здійснити заходи щодо ліквідації втрат від браку, скорочення та найраціональнішого використання відходів виробництва.

Масштаби виявлення та використання резервів зниження собівартості продукції здебільшого залежать від того, як поставлено роботу з вивчення та упровадження досвіду, що є на інших підприємствах.

Завдання управління запасами полягає у тому, щоб знайти оптимальний розмір і частоту розміщення замовлень, за яких загальні витрати на придбання, оформлення замовлення, транспортування та зберігання запасів були б мінімальними.

6.2 Методи оцінювання вибуття запасів підприємства

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним із таких методів:

а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (застосовується для тих видів виробничих запасів, що використовуються для виконання спеціальних замовлень та проектів (одиничне виробництво), а також для видів запасів, які не замінюють один одного, коли номенклатура матеріалів порівняно невелика та їх можна розглядати як окремі одиниці та легко ідентифікувати);

б) середньозваженої собівартості (доцільно застосовувати при можливості високої оперативності отримання бухгалтерією даних про наявність та рух запасів, організація документообігу добре налагоджена та інформація доволі достовірна);

в) собівартості перших за часом надходження запасів (далі – ФІФО) (простий та достатньо об'єктивний метод, але залежить від рівня інфляції та коливання цін на ринку ресурсів, оскільки ці коливання можуть призвести до створення великого набору недостовірних даних при формуванні собівартості продукції);

г) нормативних витрат (застосування доцільне за умови певної відповідності результатів оцінювання запасів їхньої собівартості та

стабільності цін на матеріальні ресурси, потребує своєчасного перегляду норм витрат запасів);

д) ціни продажу (застосовується підприємствами торгівлі, які мають велику та змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торгівельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгівельної націнки на ці товари).

Доцільність використання цих методів для оцінки вибуття запасів визначається підприємством самостійно. Вибір методу оцінювання вибуття запасів залежить від виду економічної діяльності підприємства та рівня відповідності його ціновій політиці.

Контроль витрат є важливим складником системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших її функцій. 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. У його межах точно й докладно відображаються численні якісні та кількісні характеристики господарської операції, які є неістотними для інших видів обліку та, відповідно, не відображаються в них. Зміст оперативного обліку завжди спрямований на управління конкретними господарськими операціями. 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 та взаємозв'язане відображення господарської діяльності підприємства узагальнення всіх господарських операцій 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.

Варто наголосити, що система бухгалтерських рахунків на підприємстві може будуватися за різними принципами. Це пов'язане з тим, що поряд із веденням обліку для власних потреб (управлінського обліку) підприємство повинне вести облік, зорієнтований на зовнішніх користувачів (фінансовий облік).

Статистичний облік формує дані про масові якісно однорідні явища. Статистичні дослідження дають змогу отримати статистичну інформацію про закономірності масових господарських процесів. Щодо

управління витратами, то за допомогою статистичного обліку отримують відомості стосовно використання робочого часу, виконання норм виробітку, норм витрачання матеріальних ресурсів тощо. 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 організовує самостійні спостереження.

6.3 Бюджетне планування

Метою діяльності комерційного підприємства в умовах ринкових відносин є збільшення прибутку. Досягти цього можна збільшенням виробництва та реалізації продукції, утримання панівного положення на ринку, систематичним оновленням асортименту продукції, поліпшенням технології виробництва тощо. Мета діяльності підприємства та шляхи її досягнення визначаються в процесі стратегічного планування, результатом якого може бути план розвитку підприємства на тривалий час та стратегія досягнення визначеної мети.

Деталізація перспективного планування здійснюється шляхом бюджетування, тобто визначення короткострокових (поточних) завдань у межах загальної довгострокової стратегії.

Бюджетування – це процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Бюджет підприємства – це план його майбутньої діяльності, виражений системою кількісних і вартісних показників.

Бюджетний період – це термін, для якого підготовлено та протягом якого використовується бюджет (зазвичай це господарський рік, у межах якого можуть бути виділені та проміжні періоди – місяць, квартал тощо).

Мета та завдання бюджетування:

- а) здійснення періодичного планування;
- б) забезпечення координації, кооперації та комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства;
- в) залучення менеджерів до кількісного обґрунтування планів роботи їх підрозділів;
- г) визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів та підприємства загалом, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності; мотивація працівників та їх орієнтація на досягнення конкретної мети в межах загальної стратегії підприємства;

д) створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їхніх керівників, оцінки результатів діяльності;

е) забезпечення виконання вимог законодавства та умов господарських договорів, контрактів тощо.

У деяких випадках бюджетування є обов'язковим за законодавством або за умовами контрактів (наприклад, у разі одержання фінансування з державного або місцевого бюджетів, у разі одержання позик банку тощо).

Бюджетування здійснюється у двох напрямках:

а) підготовка бюджетів окремих підрозділів підприємства (функціональних бюджетів);

б) розробка стандартів витрат на окремі види діяльності.

Між цими двома напрямками бюджетування існує досить тісний взаємний зв'язок: на підставі стандартів витрат складають бюджети підрозділів, а на підставі останніх планують ставки (нормативи) розподілу накладних витрат, що є базою для визначення нормативної собівартості продукції у тих самих бюджетах підрозділів.

На підставі бюджетів підрозділів готують зведений (генеральний) бюджет підприємства.

Зведений бюджет – сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів – операційні та фінансові.

Операційні бюджети – сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про фінансові результати діяльності.

Фінансові бюджети – сукупність бюджетів, що відображають запланований рух коштів та очікуваний фінансовий стан підприємства.

Існують такі підходи до складання бюджетів: бюджетування через приращення; бюджетування «від нуля».

Бюджетування через приращення – це складання бюджетів на основі аналізу результатів діяльності у попередніх періодах, їх коригування відповідно до змін у технології та організації виробництва, цінової політики та ін. Перевагою цього методу є його простота і прив'язка до існуючої практики діяльності. Але він має й істотні вади: недоліки звітного періоду можуть автоматично переноситися на новий бюджетний період, втрати передбачатися в нормах тощо.

Бюджетування «від нуля» – це такий метод складання бюджетів, при якому менеджери повинні щоразу обґрунтувати свої витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше. Таке бюджетування вимагає більше часу й зусиль, але воно дає змогу виявити проблеми та розв'язати їх на стадії

планування. Воно базується на технічних нормах і нормативах, особливостях технології, кваліфікації працівників, нормуванні витрат праці тощо.

На великих підприємствах для координації роботи зі складання бюджетів створюють **бюджетний комітет**, який координує розробку й узгодження бюджетів. До складу бюджетного комітету входять представники вищого керівництва, виробничих підрозділів, відділів управління підприємства (постачання, збуту, бухгалтерії тощо).

Бюджетування може бути **статичним**, коли бюджет складається на певний період часу (зазвичай на рік із деталізацією по місяцях або по кварталах), і **динамічним (безперервним)**, коли після завершення кожного проміжного періоду (місяця, кварталу) бюджетування буде продовжено на такий самий період у майбутньому.

У такому разі у підприємства завжди буде підготовлений річний бюджет на майбутні 12 місяців.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом функціональні бюджети спрямовують у підрозділи, і вони є підставою для організації їхньої діяльності, базою для контролю, аналізу та оцінки роботи підрозділів і їхніх керівників.

Порядок складання та узгодження бюджетів. Відправною точкою бюджетування є розробка бюджету продаж, який передбачає запланований обсяг продажу окремих видів продукції. Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому що він визначає майбутній обсяг виробництва або закупівель товару, витрати на виробництво і на збут, рух грошових коштів тощо.

Бюджет продажу складається на підставі прогнозу експертів (спеціалістів-маркетологів) про можливі обсяги реалізації та рівень цін у наступному бюджетному періоді. Він включає обсяг продажу за видами продукції, ціну продажу, доход від реалізації.

Одночасно з бюджетом продажу складають **графік надходження коштів від реалізації**. При цьому враховують умови розрахунків за продаж продукції в кредит (з оплатою через 30, 45 або 60 і більше днів). Наприклад, частина покупців оплачують борги протягом 30 днів із часу відвантаження продукції, а частина – протягом 60 днів.

Бюджет виробництва складається на основі даних бюджету продаж з урахуванням зміни залишків готової продукції на початок (кінець) бюджетного періоду. Необхідний запас готової продукції визначають відповідно до запланованого обсягу продаж наступного періоду, очікуваної зміни попиту на продукцію, ритмічності надходження готової

продукції з виробництва тощо. Обсяги запасів готової продукції планують зазвичай у відсотках від обсягу продажу наступного періоду.

Бюджет виробництва складають для кожного виду продукції. Заплановані обсяги виробництва треба узгодити з виробничими можливостями (потужностями) підрозділів.

Бюджет виробництва є підставою для складання інших операційних бюджетів, пов'язаних із плануванням витрат на виробництво.

Бюджет витрачання (використання) матеріалів передбачає склад і кількість матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми. Норми витрат матеріалів за їхніми видами визначають інженери-технологи, а ціну – працівники відділу постачання, урахувавши витрати на їх заготівлю та транспортування.

Сам бюджет складається за такою самою формою, як і бюджет виробництва, але в розрізі видів продукції та основних видів матеріалів, визначають загальні потреби кожного виду матеріалів та загальні матеріальні витрати на виробництво в цілому по підприємству.

Бюджет придбання матеріалів містить розрахунки кількості матеріалів за їхніми видами, яку необхідно придбати у плановому періоді, та витрати коштів на придбання матеріалів. Розрахунки базуються на потребі в матеріалах, визначеній у бюджеті використання матеріалів, та з урахуванням зміни їхніх залишків на початок та на кінець відповідного періоду. Запаси матеріалів планують за їхніми видами у відсотках до планової потреби у наступному бюджетному періоді, зважаючи на умови постачання та особливості ринку. Бюджет складається з кожного виду матеріалів окремо, а загальна сума витрат на придбання матеріалів визначається загалом по підприємству.

Одночасно з бюджетом придбання матеріалів складається **графік оплати постачальникам за матеріали**, який потім використовують для планування руху коштів та складанні бюджетного балансу. Під час складання такого графіка враховують прийнятий порядок розрахунків із постачальниками (попередня оплата, оплата при придбанні, купівлі в кредит із відстроченням платежів на певну кількість днів). Розрахунки виконують аналогічно до складання графіка надходження коштів від реалізації.

Бюджет виробничих накладних витрат складається на основі виробничої програми (витрати на обслуговування обладнання тощо), укладених угод (оренда тощо), відповідних розрахунків (амортизація обладнання, енергоносії тощо). Сума змінних виробничих витрат планується з розрахунку на одиницю бази розподілу (кількість продукції,

витрати праці, оплата праці, відпрацьовані машино-години тощо) та є прямо пропорційною обсягу діяльності у кожному періоді. Розподіл цих витрат може здійснюватися за загальною ставкою або ж окремо за їхніми видами (статтями).

Постійні накладні витрати можуть плануватися у рівних сумах помісячно, а можуть бути різними за періодами року (залежно від умов виробництва та економічної ситуації). Бюджет виробничих накладних витрат складають у розрізі окремих статей витрат. Ставка виробничих накладних витрат може бути розрахована в середньому за рік, або у розрізі окремих періодів.

Бюджет собівартості виробленої готової продукції складають на підставі бюджетів використання матеріалів, прямої оплати праці та виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва на початок і кінець бюджетного періоду.

Якщо залишки незавершеного виробництва не плануються, то собівартість виготовленої продукції дорівнює сумі витрат на виробництво.

Бюджет собівартості реалізованої продукції складається на підставі бюджету собівартості виготовленої продукції з урахуванням зміни залишків готової продукції на складі. Якщо залишки готової продукції не плануються або вони плануються в незмінному обсязі, то собівартість реалізованої продукції буде дорівнювати собівартості виготовленої продукції.

Бюджет загальних і адміністративних витрат відображає планові витрати на управління та обслуговування підприємства загалом. Він складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів управління підприємством та його господарського обслуговування. При цьому річна сума витрат може бути розподілена між окремими періодами рівномірно, а може плануватися відповідно до фактичних потреб окремих періодів. Усі ці витрати є постійними, тому їх планують у розрізі окремих статей витрат на підставі спеціальних розрахунків: штатного розкладу, договорів на комунальні послуги та оренду, амортизації необоротних активів тощо.

Бюджет витрат на збут виготовленої продукції складається на базі бюджету продажів і включає змінні та постійні витрати на реалізацію.

До змінних зараховують комісійні реалізаторам та посередникам, частково витрати на рекламу тощо. Постійні витрати на збут включають оплату праці співробітників відділу збуту, орендну плату, амортизацію, витрати на відрядження тощо. Змінні витрати планують з розрахунку на обсяг реалізації, а постійні – загальною сумою.

На підставі наведених вище операційних бюджетів можна скласти **бюджетний звіт про фінансові результати** – проформу звітності, складену до початку звітного періоду. На підставі цього бюджету визначають дуже багато важливих економічних і фінансових показників: очікуваний прибуток, суму податку з прибутку, можливі виплати дивідендів, фінансування капітальних вкладень тощо.

Окремі показники цього бюджету можуть бути деталізовані за періодами року.

Бюджет коштів – це план грошових надходжень і платежів наступного періоду. Він складається на підставі операційних бюджетів після визначення доходів і витрат, що мають грошовий характер. Для цього із загальної суми витрат виключають негрошові (такі як амортизації та інше), із яких не потрібно сплачувати гроші. Особливу увагу приділяють тим витратам і доходам, які сплачуються або надходять не в тому періоді, коли нараховуються і відображаються в обліку (дохід від реалізації продукції, витрати на придбання сировини, оплата праці, відсотки за позиками і векселями, податки тощо). Для таких витрат й доходів складають спеціальні графіки грошових надходжень і видатків, на підставі яких складають бюджет коштів.

Бюджетний звіт про фінансовий стан підприємства на кінець року (бюджетний баланс) складається на підставі балансу на початок року, бюджетів операційних витрат і доходів, коштів і фінансування капітальних вкладень.

Складений бюджетний баланс є підставою для аналізу очікуваного фінансового стану підприємства на кінець бюджетного періоду, що покаже доцільність запланованої діяльності та її економічну ефективність.

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність системи управління запасами?
2. У чому полягає методика складання бюджетів окремих операційних бюджетів продажу, виробництва та прямих витрат праці?
3. Які особливості складання бюджету коштів та бюджетного контролю?
4. Дайте визначення гнучких бюджетів, мету їх складання та порядок використання.
5. Дайте визначення: бюджет, бюджет коштів, бюджет продажу, фінансові бюджети.
6. Охарактеризуйте мету та завдання бюджетування.

7. Охарактеризуйте методи оцінювання вибуття запасів підприємства.

Тести

1. Система обліку витрат підприємства поєднує в собі такі види обліку:

- а) оперативний, бухгалтерський і статистичний;
- б) бухгалтерський і статистичний;
- в) бухгалтерський, управлінський, податковий;
- г) бухгалтерський, податковий.

2. У гнучкому бюджеті:

а) змінні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації);

б) постійні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації);

в) середні постійні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації);

г) середні змінні витрати коригуються на фактичний обсяг виробництва (реалізації).

3. Основна різниця між зведеним і гнучким бюджетами полягає в тому, що:

а) гнучкий бюджет приймає до уваги тільки змінні витрати, зведений бюджет охоплює всі види витрат підприємства;

б) гнучкий бюджет дає менеджерам певну свободу у досягненні поставленої мети, тоді як зведений бюджет базується на постійному незмінному стандарті;

в) зведений бюджет складається для всього підприємства загалом, а гнучкий бюджет охоплює тільки окремі підрозділи;

г) зведений бюджет складається на основі запланованого рівня діяльності, а формування гнучкого бюджету відбувається відповідно до фактичного рівня діяльності.

4. Бюджет витрат на збут зазвичай не включає витрати:

- а) на рекламу;
- б) страхування готової продукції;
- в) участь у ярмарках і виставках;
- г) амортизацію виробничого обладнання.

5. Що з наведеного не може бути метою бюджетування:

- а) визначення доцільності фінансових інвестицій;
- б) створення бази для контролю діяльності та оцінки її результатів;
- в) забезпечення виконання вимог законодавства, контрактів, угод;
- г) всі відповіді правильні.

6. Який із наведених бюджетів не може бути підставою для складання бюджету собівартості виготовленої продукції:

- а) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- б) бюджет прямих матеріальних витрат;
- в) бюджет виробничих накладних витрат;
- г) бюджет загальногосподарських та адміністративних витрат.

7. Бюджет собівартості реалізованої готової продукції включає зміну залишків:

- а) сировини й матеріалів на складі;
- б) готової продукції на складі;
- в) незавершеного виробництва;
- г) немає правильної відповіді.

8. Плановий обсяг виробництва становить 15 тис. виробів, планові змінні витрати на виробництво 600 тис. грн, постійні витрати 100 тис. грн. У гнучкому бюджеті загальні витрати на виробництво 20 тис. виробів складуть:

- а) 720 000 грн.;
- б) 900 000 грн.;
- в) 920 000 грн.;
- г) 840 000 грн.

9. Зведений бюджет – це:

- а) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;
- б) бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів та фінансовий стан підприємства;
- в) бюджет підрозділу підприємства.

10. Статичний бюджет – це:

- а) бюджет підрозділу підприємства;

б) бюджет, у якому всі значення показників визначають до початку планового періоду і не переглядають;

в) бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства;

г) бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства.

11.3 якою метою складають бюджетний звіт про прибутки та збитки:

а) для визначення очікуваного фінансового результату;

б) для розрахунку очікуваних платежів податків з прибутку;

в) для розрахунку можливих виплат дивідендів;

г) усі відповіді правильні.

Практичні завдання

Завдання 1

Об'єднання «Полімермаш» для ремонту використовує деталі, які можна виробляти власними силами, а можна у необмеженій кількості придбавати у постачальників. При власному виготовленні змінні витрати на одну деталь становить 50,0 грн, а постійні – 100 000,0 грн за рік. У постачальників ціна за одну деталь становить 150,0 грн.

Необхідно визначити, при якій річній потребі в деталях вигідно виробляти їхніми власними силами, а при якій – купувати у постачальників.

Завдання 2

Нижче наведено прогноз продажу на наступні чотири місяці, грн (табл. 6.1).

Таблиця 6.1 – Вихідні дані

Квітень	50 000,0
Травень	30 000,0
Червень	45 000,0
Липень	30 000,0

Продаж за готівку становить 10,0 % загального продажу. Половина коштів від продажу в кредит надходить у місяці продажу, а решта – у наступному місяці.

Визначити очікувані надходження коштів у травні.

Завдання 3

На 31 грудня 2010 року компанія має на складі 6 000 одиниць готової продукції. Нижче наведено фрагмент бюджету виробництва компанії на перший квартал 2011 року, одиниць (табл. 6.2).

Таблиця 6.2 – Вихідні дані

Показник	Січень	Лютий	Березень
Обсяг виробництва	18 800	20 400	19 600
Необхідний запас продукції на кінець місяця	5 000	4 200	4 000

Розрахувати очікуваний обсяг продажу в січні.

Завдання 4

Керівники АТ «Піонер» незадоволені низьким рівнем прибутку. Вони розглядають можливість закриття фабрики № 2. Бухгалтер компанії підготував таку інформацію, грн (табл. 6.3).

Таблиця 6.3 – Вихідні дані

Стаття	Разом	Зокрема	
		Фабрика № 1	Фабрика № 2
Виручка від реалізації	750 000,0	435 000,0	315 000,0
Змінні витрати	390 000,0	210 000,0	180 000,0
Маржинальний дохід	360 000,0	225 000,0	135 000,0
Постійні витрати:			
– виробничі	217 000,0	105 000,0	112 500,0
– на управління та збут	135 000,0	82 500,0	52 500,0
Операційний прибуток (збиток)	7 500,0	37 500,0	(30 000,0)

Необхідно визначити, як вплине на результати діяльності компанії закриття фабрики № 2, якщо це дасть змогу скоротити постійні виробничі витрати на 40 000,0 грн, а постійні витрати на збут – на 10 000,0 грн.

Завдання 5

Нижче наведено бюджет продажу компанії на I півріччя 201__ рік (табл. 6.4).

Таблиця 6.4 – Вихідні дані

Місяць	Обсяг продажу, од.
Січень	9 600
Лютий	16 000
Березень	24 000
Квітень	14 400
Травень	11 200
Червень	10 400

Запаси готової продукції на кінець періоду плануються в розмірі 30,0 % обсягу продажу наступного періоду.

На 1 січня 201_р. на складі було 1 800 од. готової продукції. Для виробництва одиниці продукції необхідно 8 кг сировини, запас якої на початок періоду підтримується в обсязі 20,0 % виробничої потреби в наступному місяці.

Необхідно скласти бюджет закупівлі сировини та бюджет виробництва на 1 квартал 201_роки

Рішення виконати в таких таблицях (табл. 6.5 і 6.6).

Бюджет виробництва на 1 квартал 201_р.

Таблиця 6.5 – Вихідні дані

Місяць	Запас продукції на початок місяця	Обсяг продажу	Запас продукції на кінець місяця	Обсяг виробництва
Січень				
Лютий				
Березень				
Квітень				

Бюджет закупівлі сировини на 1 квартал 20_ р.

Таблиця 6.6 – Вихідні дані

Показники	Січень	Лютий	Березень
1. Обсяг виробництва, од.			
2. Матеріальні витрати на одиницю, кг.			
3. Виробничі потреби, кг.			
4. Необхідний запас на кінець періоду, кг.			
5. Запас на початок періоду, кг.			
6. Обсяг закупівлі, кг.			

Завдання 6

Підприємство «Галичина» склало бюджет продаж основного виду продукції на перше півріччя наступного року (одиниць):

- 1 – 9 000;
- 2 – 16 000;
- 3 – 24 000;
- 4 – 19 000;
- 5 – 22 000;
- 6 – 20 000.

Запаси готової продукції на складі плануються у розмірі 25,0 % обсягу реалізації наступного місяця, а сировини – 20,0 % потреби в ній наступного місяця. Норматив витрачання сировини на одиницю продукції – 10 кг, нормативна ціна сировини 0,50 грн за 1 кг, собівартість готової продукції – 25,0 грн за одиницю.

Необхідно скласти бюджети:

- виробництва продукції;
- потреби в основній сировині та вартості матеріальних витрат на виробництво;
- придбання сировини;
- вартості запасів готової продукції та сировини на початок і кінець першого кварталу.

Таблиці для розрахунків скласти самостійно.

- комерційні – 38 000,0.
- на підставі наведених даних необхідно скласти:
- бюджет продаж;
- бюджет виробництва;
- бюджет витрачання основних матеріалів;
- бюджет прямих витрат праці;
- бюджет собівартості виготовленої продукції;
- бюджет собівартості реалізованої продукції;
- бюджетний звіт про прибутки та збитки.

Завдання 8

Гнучкому кошторисі виробничих накладних витрат підприємства «Аскольд» передбачено 100,0 тис. грн постійних накладних витрат і 26,0 грн змінних витрат на одиницю продукції. Стандартний обсяг виробництва – 5 000 од. продукції, фактичний – 6 000 од. при загальній сумі фактичних накладних витрат – 280,0 тис. грн.

Необхідно визначити:

- 1) бюджетні виробничі накладні витрати на стандартний обсяг виробництва;
- 2) нормативну ставку розподілу виробничих накладних витрат (ставку поглинання);
- 3) розподілені та списані («поглинуті») накладні витрати у звітному періоді;
- 4) відхилення фактичних накладних витрат від нормативних усього та завдяки зміни окремих факторів:
 - а) обсягу виробництва;
 - б) нормативної ставки накладних витрат при фактичному обсягу виробництва;
 - в) дотримання норм накладних витрат.

ТЕМА 7 КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І СТИМУЛЮВАННЯ РЕСУРСОЗБЕРЕЖЕННЯ

План

1. Види та методи контролю витрат.
2. Показники оцінки діяльності центрів витрат.
3. Система контролю витрат на основі їх нормування.
4. Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів.

7.1 Види та методи контролю витрат

Контроль витрат є важливим складником системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших її функцій. До основних завдань контролю витрат належать:

- а) моніторинг – систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, які на неї впливають;
- б) виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їхніх запланованих значень;
- в) аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регульованих заходів під час виконання планових завдань, участь у їх розробленні.

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. У його межах точно й докладно відображаються численні якісні та кількісні характеристики господарської операції, які є неістотними для інших видів обліку та відповідно, не відображаються в них. Зміст оперативного обліку завжди спрямований на управління конкретними господарськими операціями. 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 та 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.

Статистичний облік формує дані про масові якісно однорідні явища. Статистичні дослідження дають змогу отримати статистичну інформацію про закономірності масових господарських процесів. Щодо управління витратами, то з допомогою статистичного обліку отримують відомості стосовно використання робочого часу, виконання норм виробітку, норм витрачання матеріальних ресурсів тощо. 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 організовує самостійні спостереження.

Види контролю витрат групуються відповідно до частоти контрольних операцій та часу здійснення контролю.

За частотою контрольних операцій контроль поділяють:

а) Поточний контроль – безперервне (щоденне) відстеження руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва та продукції. Головним інструментом є оперативний облік. Дає можливість своєчасно фіксувати й реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу;

б) періодичний контроль здійснюється із встановленою регулярністю (раз у тиждень, раз в декаду, раз на місяць тощо), відповідно до сформульованих управлінських потреб. Інформаційну базу звітів періодичного контролю становлять дані оперативного та бухгалтерського обліку контрольованих показників.

в) разовий контроль не має наперед визначеної регулярності й мети. Його зміст встановлюється в кожному окремому випадку. Переважно він має форму інвентаризації активів (матеріальних, фінансових), ревізії діяльності чи аудиторської перевірки.

За часом здійснення розрізняють види контролю:

а) попередній контроль виконується до початку дій по реалізації планів. Він охоплює перевірку планів на внутрішню несуперечність, реалістичність, прогресивність, контроль ресурсів (кадрових, матеріальних, фінансових);

б) 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 метою та частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний

і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

в) завершальний контроль здійснюється наприкінці планового періоду. У його межах дається оцінка ступеня виконання запланованих показників витрат загалом. Заключний контроль дає змогу визначити напрями економії та раціонального використання ресурсів. Може застосовуватись для морального та матеріального заохочення працівників, залучених у виконанні планових завдань.

Методи контролю витрат залежать від особливостей технологічного процесу конкретного виробництва (підприємства). Здебільшого методи зосереджені на контролі витрат матеріальних ресурсів.

Метод сигнального документування застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок зміни або наднормативного витрачання сировини чи матеріалів. За цього методу на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються спеціальні документи (вимоги, акти заміни тощо), що сигналізують про наявність відхилень.

Метод розкрою партіями використовується в ситуації, коли з одного матеріалу виготовляється одночасно декілька деталей або заготовок. На кожну партію матеріалів, що відпускається у виробництво, оформляється розкрійний лист або картка, де вказується кількість матеріалу, поданого до робочого місця, кількість заготовок і відходів, що мають бути отримані, а також фактична кількість отриманих заготовок і відходів. Економія або перевитрати матеріалів визначаються шляхом порівняння фактичного споживання матеріалів із їх витрачанням за нормою. На основі аналізу виявлених відхилень у розкрійному листі вказують їхні причини та осіб, відповідальних за розкрій матеріалів.

Метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою є різновидом методу сигнального документування. Застосовується в галузях, де відхилення від норм витрачання матеріально-речових ресурсів спричиняються структурними зрушеннями в складі вихідної суміші (металургійна, нафтохімічна, харчова тощо). Виявлення вказаних відхилень здійснюється шляхом зіставлення фактично використаного набору матеріально-речових ресурсів із величиною їх витрачання за нормативною технологією. При цьому нормативний набір визначається як добуток обсягу фактично завантаженої суміші на передбачене технологією процентне співвідношення матеріально-речового ресурсу кожного виду (гатунку, марки) у загальному завантаженні.

Метод подальших розрахунків за даними інвентаризації використовується у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе або недоцільне. Його сутність полягає у визначенні фактичних витрат певного матеріалу на підставі даних про вхідні залишки на робочих місцях, надходження протягом розрахункового періоду (зміна, доба, тиждень, місяць) зі складу, величини повернень і залишків на робочих місцях на кінець розрахункового періоду. Відхилення встановлюється як різниця між фактичними та нормативними витратами певного матеріалу за період.

7.2 Показники оцінки діяльності центрів витрат

Система управління витратами за центрами відповідальності дає можливість:

а) скористатися всіма вигодами децентралізованого управління об'єктом (вивільнення вищого керівництва, що дає йому можливість зосереджуватися на глобальних питаннях; прийняття компетентних 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 та нижньої ланок);

б) зробити контроль простішим завдяки персоніфікації відповідальності;

в) підвищити точність обчислення витрат за носіями.

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

а) порівнянність планових і звітних результатів виконання роботи за певний період;

б) однозначне обчислення планових і фактичних витрат за розрахунковий період на основі обґрунтованих методик і раціональної системи обліку;

в) 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);

г) персоніфікація документації внутрішньої звітності;

д) участь керівників центрів відповідальності у складанні планів (кошторисів).

Оцінювання діяльності підрозділів – центрів витрат здійснюється за допомогою певних показників.

Витрати на одиницю продукції (калькуляційну одиницю). Є відносним показником та дає змогу безпосередньо порівнювати фактичні витрати з плановими на одиницю продукції (натуральний обсяг виробництва).

Витрати на одиницю виміру обсягу продукції (одну гривню, одну нормо-годину). Є відносним показником та дає змогу безпосередньо порівнювати фактичні витрати з плановими на одиницю продукції у вартісному та трудовому вимірі.

Показники витрат на основі кошторису. Абсолютні дані кошторису виробництва дають змогу порівняти фактичні витрати з плановими, виявити відхилення за окремими видами витрат з наступним з'ясуванням їхніх причин.

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

а) відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання кошторисів);

б) відхилення, що виникають у процесі виконання кошторису.

Контроль та оцінювання діяльності підрозділу-центру витрат за використання кошторису виконується через складання звіту про витрати, який містить дані стосовно планових і фактичних витрат за звітний період, відхилень від кошторисних значень, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

Коригування планових витрат на фактичний обсяг здійснюється за допомогою функції витрат, у якій змінною є обсяг виготовленої продукції, а параметрами – показники змінних та постійних витрат.

Функція витрат однопродуктового виробництва визначається за формулою:

$$V_{заг} = V_{п} + V_{зо} \times N, \quad (7.1)$$

де $V_{заг}$ – загальні витрати;

$V_{п}$ – загальні постійні витрати;

$V_{зо}$ – змінні витрати на одиницю продукції;

N – випуск продукції у натуральному вимірі.

З метою досягнення відповідності змінних витрат у формулі (подаються на одиницю продукції) змінним витратам у кошторисі (подаються на весь випуск продукції). Формула перетворюється за

допомогою індексу виконання плану з обсягу виробництва, який під час перерахунку множиться на сукупні змінні витрати згідно з кошторисом:

$$V_{\text{заг}} = V_{\text{п}} + V_{\text{з}} \times I_{\text{пл}}, \quad (7.2)$$

де $V_{\text{заг}}$ – загальні витрати;

$V_{\text{п}}$ – загальні постійні витрати;

$V_{\text{з}}$ – загальні змінні витрати за кошторисом;

$I_{\text{пл}}$ – індекс виконання плану виробництва продукції.

Перерахунок здійснюється за кошторисом загалом і за кожною статтею. Унаслідок перерахунку виявляється сумарне відхилення фактичних витрат від планових та його постатейна структура.

Створення центрів витрат за побудови управління витратами на підприємстві на засадах персональної відповідальності здійснюється за відповідними місцями витрат, тобто за сегментами їхнього 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 витратами (центри витрат) – це місце витрат або організаційна єдність декількох місць, за якими контролюються витрати й встановлено персональну відповідальність за їхній рівень.

7.3 Система контролю витрат на основі їх нормування

Нормування – це процес розробки та встановлення граничних величин запасу та витрачання виробничих та інших ресурсів, необхідних для забезпечення процесу виробництва й реалізації продукції (робіт, послуг).

Початковий зміст нормування ресурсів зводиться до процесу встановлення нормативно обґрунтованих затрат ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових тощо) у розрахунку на одиницю продукції.

Метою нормування витрачання ресурсів є забезпечення ефективного їх використання на основі комплексних зусиль щодо зниження сукупних затрат на виробництво та реалізацію продукції. Вказаного можна досягнути, якщо при нормуванні головна увага буде надаватися можливостям використання сучасної високоефективної техніки й технології та відповідній організації виробництва, праці й управління, які б сприяли зниженню витрат ресурсів і своєчасно відображали це зниження у нормах витрачання.

Норма – це гранично допустима (максимальна чи мінімальна) величина витрачання будь-якого ресурсу на одиницю продукції. Якщо норми встановлюються в абсолютному виразі (наприклад, норма часу у нормо-годинах), то нормативи відображаються, зазвичай, у коефіцієнтах або у відсотках на всі види ресурсів, що використовуються. З метою реалізації функції управління витратами, зокрема планування, керівні органи використовують систему норм і нормативів, яка класифікується залежно від мети, об'єктів нормування, масштабів, часу дії та інших критеріїв.

За об'єктами нормування уся нормативна база поділяється на такі:

- а) норми використання трудових ресурсів;
- б) норми запасів і витрачання товарно-матеріальних цінностей;
- в) норми використання основних фондів;
- г) норми та нормативи організації виробничих процесів;
- д) норми та нормативи використання фінансових ресурсів.

За масштабами застосування нормативна база поділяється на:

- а) норми та нормативи, які встановлюються на основі державних стандартів і вимог;
- б) норми й нормативи, які рекомендуються до застосування на галузевому рівні;
- в) загальнозаводські (виробничі) норми;
- г) предметні, подетальні, поопераційні норми, які розробляються підприємством самостійно.

За часом дії норми й нормативи поділяються на такі: перспективні; поточні. Норми та нормативи, які використовуються для найточнішого розрахунку затрат ресурсів, досить різноманітні. До їхнього складу входять:

- а) типові норми та нормативи затрат на виконання різних видів робіт;
- б) укрупнені норми та нормативи на деталі й операції, типові технологічні процеси;
- в) математичні залежності між ваговими, якісними та розмірними параметрами продукту та затратами часу;
- г) окремі переходи, прийоми й рух регламентно-розрахункових і планово-управлінських робіт та процедур;
- д) норми та нормативи обслуговування та споживання;
- е) норми керованості (керування);
- є) комплексні норми та нормативи на підтримку й забезпечення умов нормального ходу технологічного процесу тощо.

Існує правило: чим більший обсяг виробництва і реалізації продукції, тим ретельніше повинні нормуватися затрати робочого часу й тим більш диференційованими (за переходами, операціями, деталями, стадіями технологічного процесу тощо) повинні бути нормативи. Навіть незначні перевищення фактичних затрат робочого часу проти нормативних викликають істотний ріст фонду заробітної плати, ріст собівартості та зниження рентабельності продукції. У масовому, багатосерійному й серійному виробництві при виготовленні продукції використовують методи технічного нормування праці.

Недоліком, що гальмує використання технічного нормування праці, є трудомісткість і довга тривалість розрахунку норм часу. У зв'язку з цим в одиничному та дрібносерійному виробництві у разі виконання одноразових замовлень технічне нормування праці недоцільне: поки відбувається нормування робіт і коригування норм з огляду на фактичні умови їх виконання, термін виконання замовлення може завершитися. В одиничному та дрібносерійному виробництві використовуються, як правило, дослідно-статистичні норми часу. Для прискорення нормування та зменшення його трудомісткості розробляються укрупнені норми часу на окремі деталі, вузли й навіть на вироби. Точність таких норм нижча, ніж технічно обґрунтованих, проте й вони повинні враховувати якомога більшу кількість конкретних факторів і умов, для яких вони розраховані.

Система контролю витрат на основі їх нормування включає:

- а) планування витрат на основі норм, що забезпечують виконання виробничих завдань;
- б) впровадження системи стандартизації, яка дає змогу уніфікувати ресурси, які використовуються, та зменшити витрати на їх придбання;
- в) документування витрат з обов'язковим відображенням у документах дозволу на використання виробничих ресурсів для цілей виробництва, підтверджених нормами;
- г) нормування витрат ресурсів на управління;
- д) списання витрат у бухгалтерському обліку на основі норм;
- е) оцінка готової продукції та незавершеного виробництва за нормативною виробничою собівартістю;
- ж) поточне (оперативне) виявлення відхилень від норм із метою корегування процесу виробництва.

Процедури системи управління витратами на основі норм:

- а) визначення мети та завдань, моделей управління виробничими витратами;
- б) нормування витрат на матеріали, робочу силу, загальновиробничі витрати;
- в) встановлення стандартів використання ресурсів (упровадження стандартних норм) у виробничому процесі;
- г) пошук шляхів дотримання рівня витрат у межах планових норм і кошторисів;
- д) збір інформації про фактичні витрати та порівняння їх із нормами, корегування стандартів;
- е) порівняння фактичної собівартості з нормативною та ціною на продукцію (роботи, послуги);
- ж) оцінка та вибір варіантів дій з управління витратами;
- и) прийняття управлінських рішень щодо управління витратами;
- к) контроль і регулювання витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

7.4 Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів

Мотивація (стимулювання) – це така дія на свідомість людей, яка сприяє формуванню мотиву, що підштовхує до реалізації певної мети та завдань. Розрізняють моральні та матеріальні стимули.

Система матеріального стимулювання повинна забезпечити підвищення ефективності праці певної групи працівників, до того ж вона має бути побудована так, щоб заохочувальні виплати залежали від продуктивності, якості, економії матеріальних ресурсів, тобто показників які забезпечують зниження витрат.

Кожен працівник має відчувати тісну залежність між результатами своєї роботи та розміром преміювання.

Для формування системи матеріального стимулювання необхідно дотримувати як мінімум три ключових правила:

- а) система повинна забезпечити кожному працівникові можливість брати участь у підвищенні ефективності роботи;
- б) розмір преміальних виплат потрібно поставити в залежність від тих чинників, на які конкретний працівник може безпосередньо впливати;
- в) у розробці системи повинні брати участь представники всіх зацікавлених груп.

Ефективна дія стимулювальної системи забезпечується дотриманням наступних принципів:

а) чітка постановка цілей (однозначне визначення результатів, на досягнення яких націлено стимулювання рівня витрат, на зниження яких здатний впливати працівник);

б) використання продуманих, обґрунтованих і прийнятних критеріїв вимірювання й оцінки;

в) жорсткий взаємозв'язок заохочення та результату за об'ємом і в часі;

г) застосування в міру напружених нормативів, контроль за ними та наявність механізму їх перегляду;

д) дотримання порогу чутливості системи стимулювання. Залежно від того, яке місце працівник займає у виробничому процесі, і які його можливості в частині зниження витрат, можуть використовуватися різні системи стимулювання: гнучка оплата праці, участь у доході підрозділу (підприємства) або прибутках.

Залежно від джерел формування внутрішні резерви зниження виробничих витрат поділяються на групи:

а) резерви зниження рівня витрат шляхом раціоналізації структурних характеристик випуску продукції (приведення номенклатури й асортименту продукції в оптимальну відповідність до можливостей його виробничої системи; збільшення обсягів виробництва за видами продукції, що має забезпечити зниження умовно-постійних витрат на одиницю продукції);

б) резерви зниження рівня витрат за рахунок підвищення технічного рівня виробництва (механізація та автоматизація виробничих процесів, поліпшення експлуатації задіяного устаткування; вдосконалення та розвиток техніки та технологій; поліпшення використання сировини, матеріалів, палива й енергії; запровадження у виробництво нових видів сировини, матеріалів, палива й енергії);

в) резерви зниження рівня витрат шляхом покращення організації виробництва та праці (підвищення узгодженості в роботі між окремими ланками виробництва (структурними одиницями); оптимізація розподілу виробничих завдань між одиницями устаткування; взаємне узгодження виконання виробничих завдань у часі; скорочення втрат від простоїв робітників; скорочення втрат від нестачі необхідних матеріалів, напівфабрикатів та комплектувань).

Відповідно до статей калькуляції виокремлюють такі резерви зниження витрат:

а) сировина та матеріали (збільшення виходу готової продукції з сировини та матеріалів; оптимізація забезпечення виробництва напівфабрикатами з погляду їх власного виготовлення чи закупівлі зі сторони; використання дешевших матеріалів належної якості; продуктивне використання відходів виробництва);

б) паливо та енергія на технологічні цілі (пошук дешевших видів палива; впровадження енергозберігальних технологій; раціональне використання відповідного обладнання та устаткування);

в) заробітна плата виробничих робітників (упровадження обґрунтованих методів організації праці; впровадження обґрунтованих норм виробітку, їх регулярний перегляд; зниження трудомісткості продукції; зниження втрат робочого часу);

г) загальновиробничі витрати (раціональне використання обладнання та устаткування; впровадження обґрунтованих норм обслуговування одиниць устаткування; раціональна структура ремонтів; підвищення якості міжремонтного обслуговування; механізація підсобних та допоміжних робіт; оптимальне розташування робочих місць).

Стимулювання економії ресурсів здійснюється матеріальними засобами (грошові виплати, преміювання, встановлення матеріальної відповідальності за економне використання ресурсів, впровадження фінансових санкцій за перевитрату ресурсів) та моральними (заохочення ініціативи, надання певної свободи дій, нагородження та присвоєння звань).

Контрольні запитання

1. Який економічний зміст категорії контроль витрат?
2. Які види містить система витрат?
3. Назвіть методи системи витрат.
4. За допомогою яких показників здійснюється оцінювання діяльності підрозділів – центрів витрат?
5. Назвіть вимоги до формування центрів відповідальності.
6. Розкрийте зміст категорії стимулювання
7. На які групи поділяються внутрішні резерви зниження виробничих витрат?
8. Які фактори включає система контролю витрат?

Тести

1. Який метод контролю витрат застосовують для фіксації відхилень, які виникли внаслідок зміни витрачання сировини чи матеріалів:

- а) метод подальших розрахунків за даними інвентаризації;
- б) метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою;
- в) метод розкрою партіями;
- г) метод сигнального документування?

2. Який метод контролю витрат застосовують у галузях, де відхилення від норм витрачання матеріально-речових ресурсів спричиняються структурними зрушеннями в складі вихідної суміші:

- а) метод подальших розрахунків за даними інвентаризації;
- б) метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою;
- в) метод розкрою партіями;
- г) метод сигнального документування?

3. Який метод контролю витрат використовується у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе або недоцільне:

- а) метод подальших розрахунків за даними інвентаризації;
- б) метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою;
- в) метод розкрою партіями;
- г) метод сигнального документування?

4. Якими є резерви зниження рівня витрат завдяки раціоналізації структурних характеристик випуску продукції:

- а) узгодити обсяг продукції з виробничими можливостями;
- б) збільшення обсягів виробництва продукції з метою зниження постійних витрат на одиницю продукції;
- в) оптимізація забезпечення виробництва напівфабрикатами з погляду їх власного виготовлення чи закупівлі зі сторони;
- г) запровадження у виробництво нових видів сировини, матеріалів, палива й енергії?

5. Якими є резерви зниження рівня витрат завдяки підвищенню технічного рівня виробництва:

- а) вдосконалення та розвиток техніки і технологій;
- б) підвищення узгодженості в роботі між окремими ланками виробництва;

- в) механізація та автоматизація виробничих процесів;
- г) поліпшення експлуатації задіяного устаткування?

6. Якими є резерви зниження рівня витрат завдяки покращенню організації виробництва та праці:

- а) взаємне узгодження виконання виробничих завдань у часі;
- б) оптимізація розподілу виробничих завдань між одиницями устаткування;
- в) зниження узгодженості в роботі між окремими ланками виробництва;
- г) скорочення втрат від простоїв робітників.

7. Встановіть резерви зниження витрат на сировину і матеріали:

- а) збільшення виходу готової продукції з сировини та матеріалів;
- б) зниження втрат робочого часу;
- в) зниження трудомісткості продукції;
- г) продуктивне використання відходів виробництва.

8. Встановіть резерви зниження витрат на паливо та енергію з технологічною метою:

- а) впровадження фінансових санкцій за перевитрату ресурсів;
- б) впровадження енергозберігаючих технологій;
- в) ірраціональне використання відповідного обладнання та устаткування;
- г) пошук більш дешевих видів палива.

9. Встановіть резерви зниження витрат на заробітну плату виробничих робітників:

- а) раціональне використання обладнання та устаткування;
- б) регулярний перегляд норм виробітку;
- в) підвищення трудомісткості продукції;
- г) зниження втрат робочого часу.

10. Встановіть резерви зниження загальновиробничих витрат:

- а) впровадження обґрунтованих норм обслуговування одиниць устаткування;
- б) зниження трудомісткості продукції;
- в) оптимізація забезпечення виробництва напівфабрикатами;
- г) раціональне використання обладнання та устаткування.

11. Центри відповідальності за витратами (центри витрат) – це:

- а) розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- б) це організаційна єдність декількох місць, за якими контролюються витрати й установлено персональну відповідальність за їхній рівень.
- в) відносний показник, що дає змогу безпосередньо порівнювати фактичні витрати з плановими на одиницю продукції (натуральний обсяг виробництва).

12. Організація управління витратами за центрами відповідальності:

- а) доцільна на підприємствах, які мають відокремлені підрозділи, філії та дочірні підприємства;
- б) доцільна на будь-якому підприємстві;
- в) дає можливість формувати механізм самоконтролю працівників підприємства.

13. Нормування – це:

- а) гранично допустима (максимальна чи мінімальна) величина витрачання будь-якого ресурсу на одиницю продукції;
- б) це процес розробки та встановлення граничних величин запасу й витрачання виробничих та інших ресурсів, необхідних для забезпечення процесу виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг);
- в) це така дія на свідомість людей, яка сприяє формуванню мотиву, що підштовхує до реалізації певної мети та завдань. Розрізняють моральні та матеріальні стимули.

ТЕМА 8 МЕТОДИ ЦІЛЬОВОГО ФОРМУВАННЯ ТА СТРУКТУРНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

План

1. Концепція цільової собівартості.
2. Етапи досягнення цільової собівартості.
3. Методи фінансового контролінгу.
4. Характеристика методів управління витратами в системі економічної безпеки підприємства.

8.1 Концепція цільової собівартості

Одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку є визначення собівартості продукції. Собівартість продукції, робіт та послуг складається зі спожитих у процесі виробництва виробничих запасів, сировини, енергії, основних засобів (у вигляді їх значення), трудових ресурсів (у вигляді заробітної плати), а також інших витрат, пов'язаних з їх виробництвом. Відповідно до цього можна зазначити, що собівартість продукції становить грошове вираження витрат на її виробництво.

Собівартість продукції (робіт та послуг) визначається відношенням витрат, пов'язаних з її виробництвом, до кількості виробленої продукції (виконаних робіт або наданих послуг) протягом облікового періоду. Визначення собівартості за результатами роботи підприємства дає можливість дослідити динаміку її зміни в бік збільшення або зменшення протягом певного періоду, а також проаналізувати її структуру в розрізі статей калькуляції. Чим нижчою є собівартість продукції (робіт і послуг), тим міцнішою є позиція підприємства на споживчому ринку, тим більше в нього є аргументів у боротьбі за споживача. Отже, можна стверджувати, що собівартість є також і якісним показником, який відображає ступінь організації виробничого процесу та ефективність діяльності підприємства загалом.

Собівартість продукції є одним із важливих узагальнюючих економічних показників ефективності роботи підприємства, основою для ціноутворення, а зниження собівартості – важливий резерв покращення фінансового стану підприємства. Від рівня собівартості безпосередньо залежить величина прибутку та рівень рентабельності. Чим ефективніше функціонує підприємство, тим менша собівартість продукції (виконаних

робіт, наданих послуг), тим більший прибуток і, отже, вища рентабельність.

Управління витратами на виробництво та реалізацію продукції здійснюється з метою пошуку резервів зниження витрат, і, отже, максимізації прибутку підприємства.

Економія, що зумовлює фактичне зниження собівартості, розраховується за таким складом (типовим переліком) факторів:

1. Підвищення технічного рівня виробництва.

Це запровадження нової, прогресивної технології, механізація та автоматизація виробничих процесів; поліпшення використання нових видів сировини й матеріалів; зміна конструкції та технічних характеристик виробів; інші фактори, що підвищують технічний рівень виробництва.

2. Вдосконалення організації виробництва та праці.

Зниження собівартості може відбутися внаслідок змін в організації виробництва, формах і методах праці при розвитку спеціалізації виробництва; вдосконалення управління виробництвом і скорочення витрат на нього; поліпшення використання основних фондів; поліпшення матеріально-технічного постачання; скорочення транспортних витрат; інших факторів, що підвищують рівень організації виробництва

Для поліпшення використання основних фондів зниження собівартості відбувається внаслідок підвищення надійності й довговічності обладнання; вдосконалення системи планово-запобіжного ремонту; централізації та запровадження індустріальних методів ремонту, утримання та експлуатації основних фондів.

Вдосконалення матеріально-технічного постачання та використання матеріальних ресурсів відображується у зменшенні норм витрати сировини і матеріалів, зниженні їхньої собівартості завдяки зменшенню заготівельно-складських витрат. Транспортні витрати скорочуються внаслідок зменшення витрат на доставку сировини й матеріалів від постачальника до складів підприємства, від заводських складів до місць споживання; зменшення витрат на транспортування готової продукції.

Певні резерви зниження собівартості закладено в усуненні або скороченні витрат, які не є необхідними при нормальній організації виробничого процесу (наднормативна витрата сировини, матеріалів, палива, енергії, доплати робітником за відхилення від нормальних умов праці й понаднормові роботи, платежі за регресивними позовами тощо).

Зміна номенклатури та асортименту вироблюваної продукції (одним з важливих факторів, що впливають на рівень витрат на виробництво. Вплив змін структури продукції на собівартість аналізується за змінними

витратами за статтями калькуляції типової номенклатури. Розрахунок впливу структури вироблюваної продукції на собівартість необхідно пов'язати з показниками підвищення продуктивності праці.

3. Поліпшення використання природних ресурсів.

Тут враховуються: зміна складу та якості сировини; зміна інших природних умов. Ці фактори відображають вплив природних умов на величину змінних витрат. Аналіз їхнього впливу на зниження собівартості продукції проводиться на основі галузевих методик промисловості.

4. Галузеві та інші фактори.

До них належать: введення освоєння нових цехів, виробничих одиниць і виробництв, підготовка й освоєння виробництва у діючих об'єднаннях і на підприємствах; інші фактори. Необхідно проаналізувати резерви зниження собівартості внаслідок ліквідації застарілих і введення нових цехів і виробництв на більш високій технічній основі, із кращими економічними показниками.

Значні резерви закладено в зниженні витрат на підготовку й освоєння нових видів продукції та нових технологічних процесів, у зменшенні витрат пускового періоду за цехами й об'єктами, що знов вводяться в дію.

Концепція цільової собівартості має походження від розробок японських промислових компаній, які намагалися забезпечити організацію своєї діяльності відповідно до нових, на той час, вимог споживчого ринку (скорочення життєвого циклу товару, диференціація продукції тощо).

Фундаментом концепції є те, що вже на стадії розробки нового товару (продукції) мають дотримуватись принципи ринкового ціноутворення та максимальне врахування потреб споживачів.

Через концепцію формулюються **принципи таргет-костингу**:

а) ринковоорієнтоване ціноутворення. У ринковому середовищі успішність діяльності підприємства значною мірою залежить від його здатності відповідати споживчим вимогам та можливостям. Прогнозовані ринкові ціни на новий (модифікований) продукт у процесі таргет-костингу беруть за основу для визначення цільової собівартості;

б) пріоритетне значення вимог споживача. Вимоги споживача щодо якості, вартості, надійності та швидкості (обслуговування) враховуються ще в процесі проектування та проведення функціонально-вартісного аналізу нового продукту;

в) ґрунтовне проектування. Контроль витрат та забезпечення цільової собівартості проводяться вже на стадії проектування нового продукту (науково-дослідних і дослідно-конструкторських розробок);

г) поєднання досвіду фахівців різних сфер знань. Дослідно-конструкторські групи розробників функцій нового продукту з фахівців різних сфер знань, відповідальні за єдиний (цілий) продукт від початку розроблення його концепції до запуску у виробництво;

д) застосування концепції ланцюжка вартості (value chain). Постачальники, дистриб'ютори, сервісні центри та інші суб'єкти беруть активну участь у процесі управління цільовою собівартістю як суб'єкти формування ланцюжка вартості;

е) орієнтація на витрати життєвого циклу продукту. Загальні витрати життєвого циклу продукту за використання технології таргет-костингу мінімізуються як для підприємства-виробника, так і для кінцевого споживача. Витрати життєвого циклу продукту складаються з вартості придбання продукту кінцевим споживачем, витрат на дистрибуцію, гарантійне та післягарантійне обслуговування, витрат на продукт під час його експлуатації, виводу продукту з ринку та його утилізації;

ж) використання точних методів калькулювання. Для досягнення цільової собівартості продукту необхідним є забезпечення точності й оперативності розрахунку фактичної собівартості – з метою оцінювання та контролю витрат.

8.2 Етапи досягнення цільової собівартості

Етапи досягнення цільової собівартості:

1. Визначення цільової ціни реалізації нового продукту. Проведення комплексних маркетингових досліджень для відповіді на питання: скільки ринок готовий заплатити за новий продукт. До уваги беруться позиції ключових зацікавлених сторін-споживачів, конкурентів та адміністрації підприємства. Аналізується рівень сприйняття споживачами цінності нового продукту, а також готовності його купувати.

2. Встановлення цільового прибутку. Величина цільового прибутку повинна відповідати очікуванням менеджменту підприємства та його інвесторів. Норма цільового прибутку на новий продукт визначається: на основі попереднього досвіду визначення рівня прибутковості продуктів підприємства, що вже мають збут; за даними бюджетів, з урахуванням концепції життєвого циклу продукту.

3. Визначення цільової собівартості. Максимально допустима величина витрат (цільова собівартість) на виготовлення нового продукту визначається як різниця між цільовою ціною реалізації та встановленою величиною цільового прибутку.

4. Проведення функціонально-вартісного аналізу (длі – ФВА) окремих компонентів та продукту загалом. Проведення ФВА має забезпечити, за умов розбіжності, зниження прогнозованих витрат до рівня цільової собівартості.

5. Таргет-костинг постачальників та дистриб'юторів, аналіз ланцюжка вартості. Після визначення цільової собівартості всього продукту загалом, визначають її цільовий рівень за окремими функціями та їхніми фізичними носіями – компонентами (елементами конструкції). Цільова собівартість компонентів, які постачаються підприємству є предметом домовленостей із постачальниками. Якщо потрібно знизити собівартість компонентів нового продукту, спеціально утворені робочі групи аналізують можливості здешевлення виробничих процесів як у постачальника, так і під час логістичних операцій.

6. Ітеративне порівняння прогнозованої собівартості з цільовою. Процес досягнення цільового рівня собівартості відбувається неоднаково для всіх компонентів та процесів, пов'язаних із виробництвом нового продукту. Величина зниження витрат за окремими компонентами до рівня цільових визначається на основі оціночних суджень, підставою для яких може бути значущість (споживча цінність) компонента, тенденції аналогічних оцінок.

7. Управління витратами на стадії виробництва нового продукту. Після запуску нового продукту у виробництво управління та моніторинг витрат можуть здійснюватися за допомогою поточного бюджетування та звичайних методів, таких як стандарт-костинг.

8.3 Методи фінансового контролінгу

Контролінг – нове явище в теорії та практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку, контролю й менеджменту. Слово контролінг походить від англійського *to control* – контролювати, управляти, яке, зі свого боку, є похідним від французького слова, що означає «реєстр, список перевірки». Але, незважаючи на те, що найповніше його система вперше була описана й застосована у США, в англійських джерелах термін «контролінг» практично не використовується: у Великобританії та США укорінився термін «управлінський облік» (*managerial accounting, management accounting*), хоча працівників, до чийх посадових обов'язків входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (*controller*).

Власне термін «контролінг» прийнято в Німеччині, звідки він прийшов до Росії.

Щодо його змісту, то судячи з зарубіжної та вітчизняної літератури, контролінг – це поняття надто широке і, на перший погляд, асоціюється зі словом «контроль». Але контролінг не зводиться до простої системи контролю, а охоплює значно ширшу сферу діяльності підприємства, оскільки **контролінг** – це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства.

Отже, контроль переважно спрямований у минуле, на виявлення помилок прорахунків, а контролінг – на управління майбутнім для забезпечення тривалого й успішного функціонування суб'єкта господарювання.

Служби контролінгу в процесі виконання своїх функцій використовують значну кількість методів. Поряд з окремими загально методологічними та загальноекономічними методами використовуються специфічні. До перших методів належать такі, як спостереження, порівняння, групування, аналіз, трендовий аналіз, синтез, систематизація, прогнозування. До основних специфічних методів контролінгу належать:

- а) аналіз точки беззбитковості;
- б) бенчмаркінг;
- в) вартісний аналіз;
- г) портфельний аналіз;
- д) SWOT-аналіз (аналіз сильних і слабких місць);
- е) ABC-аналіз;
- ж) XYZ-аналіз;
- и) Методи фінансового прогнозування (експертні, екстраполяції тощо).

Аналіз точки беззбитковості. Важливим завданням контролінгу (управлінського обліку) є калькуляція ціни, планування прибутку підприємства та асортименту продукції. Дійовим інструментом виконання цього завдання є розрахунок точки беззбитковості та необхідної суми покриття. Цей метод контролінгу зводиться до визначення мінімального обсягу реалізації продукції (за стабільних умовно постійних витрат), за якого підприємство може, з одного боку, забезпечити беззбиткову операційну діяльність у плановому періоді, з іншого – створити умови для самофінансування підприємства.

Точка беззбитковості характеризує обсяг реалізації продукції за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виручка від реалізації

продукції відповідає валовим затратам на її виробництво та реалізацію. Точку беззбитковості називають також точкою «порогового» прибутку чи точкою рівноваги. Розглядуваний метод побудований на тезі, що зі збільшенням обсягів реалізації величина умовно постійних витрат на одиницю продукції зменшується.

Важливим інструментом аналізу конкурентоспроможності підприємства є **бенчмаркінг**. Бенчмаркінг (від англ. benchmarking – установлення контрольної точки) – це перманентний, безперервний процес порівняння товарів (робіт, послуг), виробничих процесів, методів та інших параметрів досліджуваного підприємства (структурного підрозділу) з аналогічними об'єктами інших підприємств чи структурних підрозділів. Основний зміст та мета бенчмаркінгу полягає в ідентифікації відмінностей із порівнюваним аналогом (еталоном), визначення причин цих відмінностей та виявлення можливостей щодо вдосконалення об'єктів бенчмаркінгу.

Вартісний аналіз – це метод контролінгу, що полягає в дослідженні функціональних характеристик продукції, яка виробляється, на предмет еквівалентності їхньої вартості та корисності. Отже, у центрі уваги вартісного аналізу перебувають функціональні та вартісні параметри продукції (робіт, послуг), саме тому цей вид аналізу позначають також як функціонально-вартісний. У процесі аналізу здійснюється класифікація функцій продукту у роз-різі функціональних класів: головні, додаткові та непотрібні. На основі цього розробляються пропозиції щодо мінімізації затрат на виконання кожної функції, а також щодо анулювання другорядних функцій, які потребують значних затрат.

Портфельний аналіз – ефективний інструмент стратегічного контролінгу. Традиційно цей інструмент використовується для оптимізації портфеля цінних паперів інвестора. Фінансист під терміном «портфоліо» розуміє оптимальний із погляду комбінації ризику та прибутковості набір інвестицій (концепція оптимізації портфеля інвестицій Марковіца, модель оцінки капітальних активів). На основі портфельного аналізу покладено два оцінні критерії: теперішня вартість очікуваних доходів від володіння цінними паперами (відсотки, дивіденди) і рівень ризиковості вкладень.

За аналогією з цінними паперами можна проводити аналіз портфеля продукції (послуг), виробництвом яких займається підприємство. Зрозуміло, що портфельний аналіз доцільно використовувати на тих підприємствах, які займаються виробництвом багатьох видів продукції. У процесі аналізу окремі продуктові групи виокремлюються у відповідні

стратегічні «бізнес-одиниці», кожна з яких оцінюється з погляду прибутковості та ризиковості виробництва.

Цей метод контролінгу використовується при селективному відборі найцінніших для підприємства постачальників і клієнтів, найважливіших видів сировини й матеріалів, найвагоміших елементів затрат, найрентабельнішої продукції, найефективніших напрямів капіталовкладень.

АВС-аналіз полягає у виявленні та оцінці незначного кількості кількісних величин, які є найціннішими та мають найбільшу питому вагу у загальній сукупності вартісних показників. Згідно з цим методом досліджувана сукупність, наприклад запаси сировини та матеріалів, поділяється на три частини:

– група А – запаси, які є найбільш цінними з погляду їх вартості, однак можуть використовуватися підприємством у незначній кількості в натуральному вираженні;

– група В – середні за величиною запаси як у кількісному, так і в грошовому вираженні;

– група С – запаси з найбільшою часткою в натуральному вираженні, однак незначні з погляду їхньої вартості.

Методи фінансового прогнозування. Виконання функцій стратегічного та оперативного контролінгу, система раннього попередження та реагування, довгострокове планування та бюджетування значною мірою ґрунтуються на фінансових прогнозах. У науково-практичній літературі виокремлюють три головні групи методів прогнозування:

а) суб'єктивні (експертні) методи визначення прогнозних показників;

б) каузальне прогнозування;

в) методи екстраполяції.

Одним із важливих методів стратегічного контролінгу є так званий аналіз сильних (Strength) і слабких (Failure) місць, а також наявних шансів (Opportunity) і ризиків (Threat). В економічній літературі цей вид аналізу позначається також як SWOT-аналіз (SWOT-analysis). Цей вид аналізу може здійснюватися стосовно всього підприємства, його структурних підрозділів, а також у розрізі окремих видів продукції. На основі результатів аналізу ендogenous середовища розробляються рекомендації щодо:

а) усунення наявних слабких місць;

б) ефективного використання існуючого потенціалу (сильних сторін).

У результаті SWOT-аналізу екзогенного середовища виявляється позитивний і негативний вплив на підприємство ззовні. На основі цього виробляються пропозиції стосовно:

- а) нейтралізації можливих ризиків;
- б) використання додаткових шансів.

На рисунку 8.1 у вигляді матриці наведено типові приклади сильних і слабких сторін вітчизняних підприємств, а також шансів і ризиків, які можуть виникнути під дією зовнішніх обставин.

<p>Сильні сторони:</p> <ul style="list-style-type: none"> – кваліфікований інженерно-технічний персонал; – низькі витрати на заробітну плату; – наявність власних виробничих споруд; – прихід молодих та енергійних співробітників фінансових служб 	<p>Слабкі сторони:</p> <ul style="list-style-type: none"> – інертність і зловживання керівництва підприємства; – крадіжки на виробництві; – застарілий асортимент продукції; – висока енергомісткість продукції; – неефективна діяльність служби збуту
<p>Додаткові шанси:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ринок сформований в основному за рахунок імпорту; – державою проводяться протекціоністські заходи, спрямовані на захист вітчизняного товаровиробника; – іноземні інвестори проявляють значний інтерес до галузі, до якої належить підприємство 	<p>Ризики:</p> <ul style="list-style-type: none"> – криміногенні ризики; – інфляційний ризик (знецінення реальної вартості капіталу); – ризик неплатоспроможності чи банкрутства контрагентів; – ризик зміни податкового законодавства та накладання

Рисунок 8.1 – Матриця SWOT-аналізу

Для розробки стратегій недостатньо констатувати вплив тих чи інших факторів середовища. Щоб забезпечити виживання підприємства у довгостроковій перспективі, необхідно прогнозувати тенденції розвитку шансів загроз.

Те, що аналіз і прогнозування тенденцій потрібно проводити одночасно, підтверджує перелік етапів проведення SWOT-аналізу (табл. 8.1).

Таблиця 8.1 – Головні етапи застосування SWOT-аналізу

Аналіз поточної ситуації (діагноз)	Аналіз майбутнього (прогноз)
1. Аналіз критичних внутрішніх та зовнішніх факторів	5. Прогнозування тенденцій розвитку для кожного (обраного) зовнішнього фактора
2. Оцінка зовнішніх факторів (експертиза)	6. Розробка вимог до рекомендацій, що посилюють переваги й усувають недоліки кожного з внутрішніх факторів
3. Оцінка внутрішніх факторів (експертиза)	7. Якими ми бажаємо та можемо бути?
4. Хто ми є та які наші конкурентні переваги (недоліки)?	8. Формулювання стратегії для кожного напряму господарської діяльності

SWOT-аналіз може бути деталізованішим і проводитися в розрізі окремих функціональних блоків діяльності, центрів затрат, видів продукції тощо. У таблиці 8.2 наведена загальна схема аналізу сильних і слабких сторін у фінансовій сфері.

Таблиця 8.2 – Оцінка сильних і слабких сторін у фінансовій сфері

Об'єкт аналізу	Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Ліквідність		
2. Прибутковість		
3. Cash-flow		
4. Структура капіталу		
5. Структура активів		
6. Дебіторська заборгованість		
7. Кредиторська заборгованість		
8. Фінансові відносини з капіталодавцем		
9. Реальні інвестиції		
10. Фінансові інвестиції		
11. Оборотність обігових активів		

У процесі аналізу сильні та слабкі місця підприємства потрібно оцінювати з огляду на основні тенденції змін у зовнішньому щодо підприємства середовищі. Так, ліквідність підприємства на актуальну дату може бути сильною стороною підприємства, однак через деякий період унаслідок дії зовнішніх факторів вона може стати недостатньою та перетворитися на слабе місце.

Оскільки сильні та слабкі місця зазвичай є відносними величинами, у процесі аналізу їх потрібно порівнювати з аналогіями на підприємствах-конкурентах. Під час аналізу сильних і слабких місць визначаються критичні сфери, які під дією специфічних зовнішніх і конкурентних факторів впливають на економічні результати підприємства. Потім визначаються ключові параметри фактори, що впливають на ефективність господарської діяльності. На практиці досить часто в праці SWOT-аналізу використовуються такі методи контролінгу, як анкетування та ABC-аналіз. Результати аналізу унаочнюються вигляді діаграм, матриць, схем, графіків.

8.4 Характеристика методів управління витратами в системі економічної безпеки підприємства

Важливість управління витратами на підприємстві спричиняє необхідність вибору оптимального з точки зору економічної безпеки підприємства. Наразі існують різні концептуальні підходи до управління витратами, серед яких досить складно обрати один, який би відповідав вимогам формування ефективної системи економічної безпеки підприємства. Серед домінуючих концепцій управління витратами виокремлюють такі: витратоутворюючі фактори; економічна додана вартість; ланцюг цінностей; альтернативні витрати; стратегічне позиціонування.

Концепцією витратоутворюювальних факторів передбачається, що витрати підприємств залежать від впливу різних структурних та функціональних чинників. Функціональні (операційні) фактори пов'язані зі здатністю компанії успішно функціонувати. З-поміж структурних факторів – масштаб діяльності й обсяг інвестицій, горизонтальна та вертикальна інтеграція, крива досвіду господарюючого суб'єкта, технології, складність, обумовлена широтою асортиментів виробів та послуг.

Складники витрат у **концепції доданої вартості** розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини й матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт, послуг. Ключовим моментом є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями та реалізацією. У рамках концепції стратегічного управління витратами SCM використовуються два способи розвитку стійкої конкурентної переваги: низька собівартість (лідерство по витратах) і диференціація продукції. Основний акцент стратегії лідерства по витратах робиться на досягненні більше низької собівартості порівнянно з конкурентами.

Концепція ланцюга цінностей ґрунтується на розширеному підході до формування й управління витратами й припускає врахування витратоутворюючих механізмів по всьому ланцюжку цінностей у межах погодженого набору видів діяльності. Ланцюжок цінностей розбиває конкретну галузь на окремі стратегічні види діяльності. Вихідна позиція для аналізу витрат – це визначення ланцюжка цінностей конкретної галузі й установа витрат, доходів і активів для кожного виду економічної діяльності (ланки ланцюжка цінностей).

Сутність **концепції альтернативності витрат** полягає у припущенні, що будь-яке фінансове рішення приймається внаслідок порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація будь-якого управлінського рішення в цьому разі пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанта. Надходження й витрати коштів, незалежно від часу їхнього виникнення, не пов'язані із прийнятим рішенням, не повинні братись до розрахунку.

Як зазначалося вище, у теорії управління витратами підприємства створені різні концепції управління витратами, реалізують їхні інструменти та різні методи управління витратами. Серед методів управління витратами – стандарт-кост, абсорпшн-костинг, CVP-аналіз, метод ABC, таргет-костинг, кайзен-костинг, бенчмаркінг витрат, кост-кілінг, LCC-аналіз, метод VCC. Кожен метод відрізняється від інших за змістом, характером застосування і горизонтом використання. З одного боку, кожен з представлених методів не є винятковим, тобто не перешкоджає використанню інших методів. Водночас очевидно, що спільне їх застосування не завжди можливо, хоча б тому, що деякі методи суперечать один одному за поставленими цілями, вихідним допущенням і значенням системи управління витратами в управлінні підприємством у цілому.

Одним із факторів, що зумовлює вибір того чи іншого методу управління витратами, є підхід до створення системи економічної безпеки підприємства. У науковій літературі виокремлюють виділяють три підходи до створення системи економічної безпеки підприємства: вартісний, витратний та комбінований. **Вартісний підхід** доцільно обирати, коли на підприємстві немає обмежень у фінансових ресурсах. Концептуально він зводиться до визначення вартості системи економічної безпеки та обґрунтування економічної доцільності її запровадження. Такий підхід передбачає такі варіанти, наведені нижче.

Перший варіант. Застосовуються типові рішення щодо забезпечення економічної безпеки, вартість яких вже відома, за аналогією до підприємств-лідерів. Після їх впровадження оцінюється досягнутий рівень економічної безпеки. Тому як методи управління витратами для першого варіанту вартісного підходу формування системи економічної безпеки доцільніше використовувати бенчмаркінг, метод ABC. Упровадження бенчмаркінгу припускає порівняння стану управління витратами на підприємстві з підприємствами-лідерами для подальшого прийняття рішень у сфері управління витратами. Головними умовами впровадження бенчмаркінгу є правильний вибір підприємства-еталона та наявність повної та достовірної інформації про еталонні результати й методи їх досягнення. Застосування методу ABC передбачає, що діяльність підприємства щодо забезпечення його економічної безпеки розглядається як процеси. Сума витрат підприємства впродовж періоду визначається на основі витрат на здійснення сукупності відповідних процесів щодо забезпечення його безпеки.

Другий варіант. Проводиться розрахунок показників безпечного функціонування підприємства, потім визначається перелік необхідних заходів, спрямованих на їх досягнення. Далі проводиться розрахунок вартості запропонованих заходів, змісту та переліку необхідного забезпечення для їх реалізації. Отже, такий варіант формування системи економічної безпеки передбачає обов'язкове використання показника нормативних витрат, тому доцільним може бути застосування таких методів управління витратами, як стандарт-кост, директ-костинг. Впровадження системи стандарт-кост на підприємстві передбачає реалізацію двох положень: витрати повинні бути відображені порівняно зі стандартними (нормативними); відхилення, виявлені за допомогою порівнянь фактичних витрат зі стандартними, повинні бути ідентифіковані з причинами виникнення. У разі правильної організації стандарт-кост облік

ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів.

За **витратним підходом** передбачається жорстка регламентація (обмеження) бюджету на створення системи економічної безпеки підприємства. Наразі виокремлюють основні очевидні загрози та проводяться заходи з мінімізації їхнього впливу на результати діяльності підприємства. Тому як методи управління витратами для цих технологій доцільніше використовувати таргет-костинг, кайзен-костинг, кост-кілінг. Перші два методи управління витратами мають однакову мету – досягнення певної величини витрат за умови забезпечення мінімально можливих умов безпеки підприємства. Застосування цих методів дає змогу не просто мінімізувати витрати, а й увідповіднити їх до потрібного рівня, при цьому необхідна організація постійного контролю рівня витрат на підприємстві. Застосування кост-кілінгу можливо при переході з вартісного підходу формування системи економічної безпеки на витратний. Метод кост-кілінг спрямований на максимальне зменшення витрат у найкоротший термін при забезпеченні мінімально допустимого рівня економічної безпеки підприємства.

Комбінований підхід до створення системи забезпечення економічної безпеки підприємства є, з одного боку, більш сприятливим, оскільки поєднує постійну та змінну форми забезпечення. Постійна форма передбачає розроблення заходів з мінімізації впливу основних очевидних стосовно діяльності підприємства загроз, настання яких завдає максимального збитку. Змінна форма передбачає запровадження механізмів подолання впливу деструктивних факторів, які позапланово, раптово виникають у діяльності підприємства. Однак поєднання недоліків двох попередніх підходів у складі комбінованого призводить до ускладнення не лише управління витратами на реалізацію заходів протидії економічним загрозам, а й управління самою системою економічної безпеки підприємства. У разі застосування комбінованого підходу витрати на функціонування системи економічної безпеки менші порівняно з вартісним підходом, при цьому досягається більш високий рівень економічної безпеки порівняно з рівнем безпеки за витратним методом. Відповідно, набір методів управління витратами при формуванні системи економічної безпеки за комбінованим підходом ширше й може включати: стандарт-кост, метод ABC (при постійній формі забезпечення економічної безпеки), таргет-костинг, кайзен-костинг (при змінній формі забезпечення економічної безпеки).

Застосування того чи іншого підходу до створення системи економічної безпеки підприємства вимагає вибору методів управління витратами, необхідно узгодити із цілями діяльності підприємства, що є обов'язковою умовою забезпечення його економічної безпеки. Вибір методів управління витратами в системі економічної безпеки підприємства визначається наявністю певних умов, а саме: економічною доцільністю, гармонізацією використовуваних методів управління витратами; повнотою реалізації функцій управління.

Контрольні запитання

1. Назвіть принципи таргет-костингу.
2. Охарактеризуйте основні фактори, що зумовлюють економію витрат підприємства.
3. Перечисліть етапи досягнення цільової собівартості.
4. Охарактеризуйте основні методи фінансового контролінгу.
5. Назвіть методи фінансового прогнозування.
6. Охарактеризуйте принципи таргет-костингу.
7. З яких елементів складається собівартість продукції?
8. Які методи управління витратами використовують при вартісному підході до економічної безпеки підприємства?
9. Назвіть методи управління витратами за умови використання комбінованого підходу до економічної безпеки підприємства.

Тести

1. Вкажіть принципи таргет-костингу:
 - а) використання точних методів калькулювання;
 - б) орієнтація на витрати життєвого циклу продукту;
 - в) поєднання досвіду фахівців різних сфер знань;
 - г) пріоритетне значення потреб підприємства.
2. Який етап досягнення цільової собівартості ґрунтується на основі рівня прибутковості продуктів підприємства, що вже мають збут; з огляду на концепцію життєвого циклу продукту:
 - а) таргет-костинг постачальників та дистриб'юторів;
 - б) встановлення цільового прибутку;
 - в) інтерактивне порівняння прогнозованої собівартості з цільовою;
 - г) управління витратами на стадії виробництва нового продукту.

3. Який етап досягнення цільової собівартості передбачає проведення комплексних маркетингових досліджень:

- а) визначення цільової ціни реалізації нового продукту;
- б) встановлення цільового прибутку;
- в) інтерактивне порівняння прогнозованої собівартості з цільовою;
- г) управління витратами на стадії виробництва нового продукту.

4. Який етап досягнення цільової собівартості передбачає визначення її величини як різниці між цільовою ціною реалізації та встановленою величиною цільового прибутку:

- а) визначення цільової собівартості;
- б) визначення цільової ціни реалізації нового продукту;
- в) встановлення цільового прибутку;
- г) інтерактивне порівняння прогнозованої собівартості з цільовою.

5. За рахунок яких складників функціонально-вартісний аналіз витрат підприємства забезпечує мінімізацію витрат:

- а) ефективніше використання основних засобів підприємства;
- б) економія матеріальних і трудових ресурсів;
- в) зміна законодавчої бази;
- г) технологічні зміни у виробництві.

6. Якими є групи об'єктів функціонально-вартісного аналізу:

- а) витрати;
- б) продукти;
- в) процеси;
- г) управлінські структури.

7. Підготовчий етап функціонально-вартісного аналізу передбачає такі процеси:

- а) визначення цілей і завдань аналізу;
- б) відбір фахівців та формування дослідницької групи;
- в) побудова конструктивної функціональної моделі об'єкта;
- г) пошук технічних рішень вдосконалення.

8. Інформаційний етап функціонально-вартісного аналізу передбачає такі процеси:

- а) аналіз і класифікація функцій елементів об'єкта аналізу;
- б) визначення основних показників і вимог до об'єкта аналізу;

в) збирання, систематизація і вивчення інформації про об'єкт аналізу;

г) підготовка проектно-технологічної документації та рекомендації з впровадження.

9. Аналітичний етап функціонально-вартісного аналізу передбачає такі процеси:

а) аналіз і класифікація функцій елементів об'єкта аналізу;

б) визначення і порівняння вартості функцій об'єкта;

в) визначення цілей і завдань аналізу;

г) постановка завдань пошуку оптимальних конструкторсько-технічних рішень.

10. Пошуково-дослідницький етап функціонально-вартісного аналізу передбачає такі процеси:

а) визначення основних показників і вимог до об'єкта аналізу;

б) визначення оптимальних параметрів запропонованих рішень вдосконалення;

в) випробування нових технічних рішень;

г) детальне розроблення нової конструкції.

11. Контролінг – це:

а) процес цілеспрямованого формування витрат за їхніми видами, місцями і носіями за постійного контролю та стимулювання зниження їхнього рівня;

б) це система спостереження й вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства та розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою, і система, орієнтована на майбутній розвиток підприємства;

в) це особлива інформаційна система, яка сигналізує керівництву про потенційні ризики та шанси, які можуть насуватися на підприємство, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища.

12. Фінансовий контролінг складається з таких методів, як:

а) метод візуального пристосування;

б) аналіз точки беззбитковості;

в) бенчмаркінг;

г) регресійний аналіз.

13. Собівартість продукції підприємства – це:

- а) усі види виплат підприємства постачальникам ресурсів, що були використані у господарському процесі підприємства;
- б) грошовий вираз витрат виробництва та реалізації продукції;
- в) Грошові платежі постачальникам за отримані ресурсні можливості;
- г) податкові платежі.

Практичні завдання

Завдання 1

Нехай планова величина витрат підрозділу на утримання та експлуатацію обладнання становить 17 510 грн, зокрема змінна частина – 7 250 грн. Фактична величина вказаного виду витрат дорівнює 17 565 грн. Необхідно встановити відхилення фактичних витрат від планових, зважаючи на той факт, що завдання з виробничої програми підрозділ виконав на 102,5 %.

Завдання 2

У звітному році собівартість продукції становила 865 тис. грн. У структурі витрат матеріальні витрати становлять 45 %, витрати на оплату праці – 25 %. У плановому році передбачається зниження матеріальних витрат на 5 %, збільшення витрат на оплату праці на 10 % (через зростання розміру мінімальної заробітної плати). Визначити собівартість продукції у плановому році.

Завдання 3

На підприємстві було виготовлено 20 т м'ясних і 45 т овочевих консервів, 10 т супровідної продукції. Розмір оплати праці на виготовлення 1 т м'ясних консервів – 725,68 грн, овочевих консервів – 606,72 грн, іншої продукції – 548,78 грн. Визначити розмір непрямих витрат у собівартості кожного виду продукції, якщо загальна їхня величина становить 734 тис. грн.

Завдання 4

Визначити собівартість виготовлення вала керма, якщо маса заготовки – 8,5 кг, чиста вага – 7 кг. Ціна заготовки становить 652 грн,

вартість відходів – 1 200 грн/т . Витрати на оплату праці при виготовленні одиниці продукції становлять 18,57 грн, загальновиробничі витрат – 150 % від фонду оплати праці, адміністративні витрати – 90 %.

Завдання 5

Визначити величину витрат підприємства у наступному році в разі збільшення обсягу виробництва на 23 %, якщо в попередньому році вона становила 1 248 тис. грн, із них величина постійних витрат –723 тис. грн.

Завдання 6

Виробнича потужність підприємства, на якому виготовляється один вид продукції, склала 920 тис. шт. на рік, виручка від реалізації продукції – 43 720 тис. грн. Постійні витрати виробництва становлять 8 271 тис. грн, змінні витрати – 26 705 тис. грн. Визначити критичний обсяг виробництва продукції.

Завдання 7

Ціна реалізації виробу за планом становила 654 грн, а фактично була підвищена на 12 %. Постійні витрати дорівнюють 3 000 тис. грн, змінні витрати на одиницю продукції – 452 грн. Визначити ступінь впливу зміни ціни на критичний обсяг випуску продукції.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ ТА КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

1. Сутність витрат, види та форми собівартості продукції.
2. Функції управління витратами.
3. Загальна схема та взаємозв'язок управління витратами на підприємстві.
4. Принципи управління витратами.
5. Завдання та головні ознаки класифікації витрат.
6. Головні ознаки класифікації витрат.
7. Класифікація витрат на виробництво.
8. Залежність витрат від обсягів виробництва.
9. Точка безбитковості на основі аналізу «витрати – випуск – прибуток». Маржинальний прибуток.
10. Точка безбитковості та визначення короткотермінового результату на основі сум покриття.
11. Графіки безбитковості: на основі змінних витрат, з диференціацією постійних витрат за рівнями покриття, з диференціацією постійних витрат за статтями витрат.
12. Альтернативні витрати, релевантність та прийняття управлінських рішень.
13. Головні завдання планування витрат.
14. Попередня оцінка витрат. Інтервал допустимих витрат на виробництво та реалізацію продукції.
15. Поточні кошториси витрат на виробництво, витрат на утримання функціональних відділів та служб. Комплексні та цільові кошториси.
16. Витрати по стадіям життєвого циклу продукту. Поетапний (постадійний) склад витрат.
17. Визначення та нормування витрат із метою стабілізації та зниження. Головні групи методів розрахунку окремих елементів витрат.
18. Склад витрат на якість. Класифікація витрат на якість.
19. Співвідношення рівня витрат та необхідної якості продукції.
20. Використання функціонально-вартісного аналізу для зниження витрат на продукцію.
21. Види запасів на підприємстві.
22. Оцінка матеріальних запасів при їх списанні на витрати виробництва та витрати обігу.
23. Вплив управління запасами на витрати підприємства та економічний результат його роботи.

24. Калькулювання собівартості. Види калькуляцій. Методи калькулювання собівартості продукції.
25. Аналіз загальної суми витрат на виробництво продукції. Склад робіт за аналізом витрат на підприємстві.
26. Аналіз витрат на гривню товарної продукції.
27. Аналіз собівартості окремих видів продукції.
28. Аналіз прямих матеріальних витрат.
29. Аналіз прямих трудових витрат.
30. Аналіз непрямих витрат. Облік зміни обсягу виробництва у разі аналізу кошторисів непрямих витрат.
31. Способи (системи) віднесення витрат на продукт.
32. Способи віднесення на собівартість продукції непрямих витрат.
33. Методика поетапного розподілення витрат пропорційно маржинальному прибутку.
34. Особливості калькулювання при комплексній переробці сировини.
35. Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат, центрами відповідальності.
36. Групування центрів витрат. Класифікація центрів відповідальності. Бюджетування витрат.
37. Об'єкти обліку витрат. Первинні (елементні) об'єкти обліку витрат.
38. Стимулювання зниження витрат у виробництві. Головні фактори та напрями зниження витрат на підприємстві.
39. Системи обліку витрат. Ефективність облікових та контрольних систем.
40. Головні напрями використання інформації про витрати на підприємстві.
41. Зміст та можливості системи «стандарт-кост».
42. Система «директ-костінг». Зіставлення розрахунку повних та часткових витрат.
43. Контролінг. Суми покриття. Розрахунок сум покриття та внеску виробів у прибуток підприємства. Стратегічний контролінг. Оперативний контролінг.
44. Загальна система управління витратами.
45. Головні принципи розрахунку витрат обігу.
46. Мета та сучасні проблеми планування.

47. Головні елементи планування :прогнозування, підготовка поточних програм, бюджетне планування.
48. Мета та концепції підготування системи кошторисів (бюджетів).
49. Бюджетування як розподілена система узгодженого управління діяльності центрів відповідальності. Функції бюджету.
50. Види бюджетних систем. Контроль за виконанням бюджетів.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артемонова Н. С. Управління витратами : навч. посібник / Н. С. Артемонова, М. О. Акулюшина. – Київ : Центр учбової літератури, 2018. – 116 с.
2. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посібник / П. Й. Атамас. – Дніпропетрівськ. – Київ : Центр учбов. літ-ри, 2006. – 440 с.
3. Балан А. А. Система управління витратами на промисловому підприємстві / А. А. Балан // Економіка : реалії часу. – 2014. – № 3. – С. 43–49.
4. Біла О. Г. Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія / О. Г. Біла, І. Л. Боднарюк, Т. В. Мединська. – Львів : Вид-во ЛКА, 2012. – 200 с.
5. Великий Ю. М., Управління витратами підприємства / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2009 р. – 192 с.
6. Голов, С. Ф. Управлінський облік : підручник для ВНЗ. – 4-е вид. / С. Ф. Голов. – Київ : Лібра, 2008. – 704 с.
7. Грицай О. І. Застосування методів управління в інноваційній діяльності підприємства / О. І. Грицай // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13811/1/3_9-15_Vis_720_Menegment.pdf
8. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посібник / І. Є. Давидович. – Київ : Центр навчальної літератури, 2008. – 320 с.
9. Данилко В. К. Управління витратами : навч. посібник / В. К. Данилко, О. М. Кушніренко, К. С. Марченко. – Київ : Каравела, 2012. – 216 с.
10. Захаров В. А. Управління витратами промислового підприємства за допомогою центра витрат / В. А. Захаров // Молодий вчений. – 2015. – № 5. – С. 149–152.
11. Золотарьова А. М. Напрями підвищення ефективності управління виробничими витратами на вітчизняних підприємствах / А. М. Золотарьова // Управління розвитком. – 2012. – № 5. – С. 21–22.
12. Іванова В. Й. Контролінг : навч. посібник / В. Й. Іванова, К. В. Яковенко, В. В. Томах. – Харків : ВД – «ІНЖЕК», 2011. – 136 с.
13. Іванюта П. В. Управління ресурсами і витратами: навч. посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська; за ред. С. М. Іванюти. – 2-ге вид. – Київ : ЦУЛ, 2011. – 320 с.

14. Карпенко О. В. Управлінський облік : навч. посібник / О. В. Карпенко, Д. В. Карпенко. – Київ : «Центр навчальної літератури», 2012.

15. Крушельницька О. В. Управління витратами [Текст]: навч. посібник для студентів / О. В. Крушельницька. – Житомир: ЖДТУ. – 2005. – 196 с.

16. Кузьмін О.Є. Управління витратами на підприємствах : навч. посібник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник, У. І. Когут. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 244 с.

17. Кулинич, М. Б. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління витратами підприємства / М. Б. Кулинич, С. В. Сорока // Науковий вісник – 2010. – С. 98–103.

18. Мокієнко, Т. В. Формування стратегії управління витратами в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.04 / Т. В. Мокієнко; Полтав. держ. аграр. акад. – Полтава, 2011. – 20 с.

19. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / [Л. О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін.]/ – 7-ме вид., перероб. і допов. – Київ : Алерта, 2016. – 1040 с.

20. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія / Г. О. Партин. – Київ : УБС НБУ, 2008. – 219 с.

21. Партин Г. О. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства : монографія / Г. О. Партин, А. І. Ясінська. – Львів : ЗУКЦ, ППНВФ «Біапр». – 2011. – 200 с.

22. Управлінський облік : підручник / [Г. О. Партин, А. Г. Загородній Т. І. Свідрик та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.

23. Партин Г. О. Фінансовий контролінг : навч. посібник / Г. О. Партин, Р. І. Задерецька. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 232 с.

24. Управління витратами підприємства: навч. посібник / Ю. С. Погорелов, Л. М. Христенко, А. А. Алейніков, Г. А. Макухін; заг. ред Г. В. Козаченко. – Луганськ : Вид-во «Ноулідж», 2011. – 628 с.

25. Свиистун Л. А/ Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки / Л. А. Свиистун, Р. М. Левкова // Економіка і регіон. – 2017. – № 4. – С. 57–62.

26. Турило А. М. Управління витратами підприємства [Текст]: навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – Київ : Центр навч. літ-ри, 2006. – 20 с.
27. Управління витратами : навч. посібник / [М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін.] ; за заг. ред. М. Г. Грещака. – Київ : КНЕУ, 2008. – 264 с.
28. Управління витратами : навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». – Одеса : ОНАЗ, 2009. – 216 с.
29. Управління витратами на підприємстві : навч. посібник / Під ред. Г. А. Краюхіна. – Київ : Вид-во «Бізнес-преса», 2000. – 276 с.
30. Учет затрат по центрам ответственности [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://be5.biz/ekonomika/bknp/23.htm>
31. Цал-Цалко, Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібник / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ : Вид-во ЦУЛ, 2002. – 656 с.
32. Цмоць О. І. Аналіз і вибір методів стратегічного управління машинобудівним підприємством у режимі реального часу // НУ «Львівська політехніка» – Збірник науково-технічних праць, 2010. – Вип. 20.3. – 280 с.
33. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А. В. Череп. – Ч. 1. – 2-ге вид. – Харків : ІНЖЕК, 2007. – 368 с.
34. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А. В. Череп. – Ч. 2. – 2-ге вид. – Харків : ІНЖЕК, 2007. – 360 с.
35. Чорна М. В. Управління витратами: навч. посібник / М. В. Чорна, П. В. Смірнова, Р. М. Бугріменко. – Харків : ХДУХТ, 2017. – 166 с.
36. Фінансовий аналіз : навч. посібник / [І. М. Боярко, О. В. Дейнека та ін.]. – Київ : Центр учбової літератури, 2016. – 368 с.
37. Якушик Я. Д. Концептуальні підходи до управління витратами в системі економічної безпеки підприємства / Я. Д. Якушик // Зовнішня торгівля : економіка, фінанси, право. – 2014. – № 5–6. – С. 211–216.

Навчальне видання

МАТВЄЄВА Наталя Миколаївна,
СЛАВУТА Олена Іванівна

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Відповідальний за випуск *О. І. Славути*

Редактор *О. В. Михаленко*

Комп'ютерне верстання *І. В. Волосожарова*

Дизайн обкладинки *Т. А. Лазуренко*

Підп. до друку 15.05.2019 р. Формат 60 × 84/16.
Друк на різнографі. Ум. друк. арк. 9,1
Тираж 50 пр. Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002.

Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 5328 від 11.04.2017.