

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**І. Є. Давидович**

# УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Навчальний посібник

*Рекомендовано  
Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів  
вищих навчальних закладів*

Київ  
«Центр учбової літератури»  
2008

ББК 65.052.9я73  
Д 13  
УДК 658.15 (075.8)

*Гриф надано  
Міністерством освіти і науки України  
(Лист № 1.4/18-Г-1283 від 24.07.2007)*

**Рецензенти:**

**Андрушків Б. М.** — доктор економічних наук, професор, президент Тернопільського україно-польського інституту соціальних та інформаційних технологій, завідувач кафедри економіки підприємств;

**Крупка Я. Д.** — доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку і аудиту Тернопільського національного економічного університету;

**Карпик Я. М.** — академік Академії економічних наук, Заслужений машинобудівник України, кандидат економічних наук, доцент, генеральний директор ВАТ «Тернопільський радіозавод «Оріон».

**Давидович І. Є.**

Д 13 **Управління витратами: Навчальний посібник.** — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 320 с.

ISBN 978-966-364-762-3

У навчальному посібнику розглянуто теоретичні основи управління витратами як складника комплексної системи менеджменту підприємств і організацій в умовах ринкової економіки. Дана детальна характеристика витрат стосовно сьогоденних умов господарювання та їх класифікація. Розкрито суть і особливості планування, нормування, прогнозування витрат та калькулювання собівартості як найважливіших складових елементів системи управління витратами.

Висвітлено практичні аспекти методики управління витратами в розрізі їх окремих видів. Показано вплив на управління витратами вітчизняних і зарубіжних систем і методів обліку затрат на виробництво. Охарактеризовані сучасні способи контролю за формуванням собівартості продукції.

Посібник розрахований на студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за спеціальностями «Менеджмент організацій», «Економіка підприємства» та практичних працівників, сферою діяльності яких є витрати виробництва.

УДК 658.15 (075.8)  
ББК 65.052.9я73

ISBN 978-966-364-762-3

© Давидович І. Є., 2008  
© Центр учбової літератури, 2008

# ЗМІСТ

Вступ . . . . .	5
<b>Розділ 1. Економічна суть, значення і завдання управління витратами</b>	<b>7</b>
1.1. Суть та актуальність управління витратами . . . . .	7
1.2. Причини відсутності системи управління витратами . . . . .	10
1.3. Роль і значення управління витратами в умовах ринкової економіки . . . . .	13
1.4. Місце управління витратами в системі менеджменту підприємств і організацій . . . . .	15
1.5. Функції управління витратами . . . . .	18
1.6. Принципи і завдання управління витратами . . . . .	22
1.7. Предмет, метод і зміст дисципліни . . . . .	25
<b>Розділ 2. Характеристика виробничих витрат, їх класифікація і структура</b>	<b>28</b>
2.1. Поняття (визнання) витрат . . . . .	28
2.2. Склад і характеристика витрат . . . . .	30
2.3. Класифікація затрат на виробництво . . . . .	40
2.4. Структура виробничих затрат підприємств і організацій . . . . .	55
2.5. Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності . . . . .	57
<b>Розділ 3. Калькулювання собівартості — основа управління виробничими затратами</b>	<b>67</b>
3.1. Поняття калькулювання, його роль і значення в системі управління . . . . .	67
3.2. Принципи і завдання калькулювання . . . . .	69
3.3. Види калькуляцій і їх використання в управлінні витратами . . . . .	71
3.4. Етапи розвитку і сучасний стан калькулювання . . . . .	76
3.5. Об'єкти калькулювання, їх характеристика і зв'язок з виробничим обліком та об'єктами обліку затрат . . . . .	80
3.6. Калькуляційні одиниці, їх види і використання . . . . .	82
3.7. Методика калькулювання собівартості . . . . .	83
<b>Розділ 4. Планування, нормування і прогнозування затрат як складові елементи управління витратами.</b>	<b>98</b>
4.1. Об'єктивна необхідність планування затрат . . . . .	98
4.2. Методика планування витрат на виробництво і складання планової (нормативної) калькуляції . . . . .	101

4.3. Розрахунок допустимих затрат . . . . .	115
4.4. Визначення реальних (дійсних) затрат і їх методика . . . . .	117
4.5. Нормування затрат і їх роль в управлінні витратами . . . . .	121
4.6. Прогнозування собівартості та методи її обчислення . . . . .	132
<b>Розділ 5. Методика управління витратами підприємств і організацій</b> . . . . .	<b>135</b>
5.1. Управління змінними витратами . . . . .	135
5.2. Управління постійними витратами . . . . .	147
5.3. Управління витратами на збут продукції . . . . .	154
5.4. Управління фінансовими та іншими витратами . . . . .	159
5.5. Управління непродуктивними витратами і втратами . . . . .	162
<b>Розділ 6. Системи і методи обліку затрат на виробництво та їх вплив на управління витратами</b> . . . . .	<b>165</b>
6.1. Системи і методи обліку затрат на виробництво і їх загальна характеристика . . . . .	165
6.2. Управління виробничими затратами в умовах використання вітчизняних методів обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції . . . . .	166
6.3. Сучасні моделі обліку витрат на виробництво . . . . .	188
6.4. Управління виробничими затратами в умовах використання зарубіжних систем обліку і калькулювання . . . . .	194
6.5. Система своєчасного виробництва і управління вартістю . . . . .	220
<b>Розділ 7. Контроль в управлінні виробничими затратами</b> . . . . .	<b>229</b>
7.1. Роль і значення контролю в управлінні виробничими затратами . . . . .	229
7.2. Система управлінського контролю за виробничою діяльністю підрозділів . . . . .	230
7.3. Методи вивчення поведінки витрат . . . . .	238
7.4. Контроль динаміки затрат в управлінні формуванням собівартості . . . . .	244
7.5. Застосування математико-статистичних методів для контролю за рівнем собівартості . . . . .	250
<b>Розділ 8. Управління витратами і ефективність виробництва</b> . . . . .	<b>254</b>
8.1. Зв'язок витрат виробництва з його ефективністю . . . . .	254
8.2. Показники ефективності управління витратами та їх характеристика . . . . .	259
8.3. Оптимізація виробничої діяльності за критерієм витрат . . . . .	263
8.4. Напрями підвищення ефективності управління витратами . . . . .	270
Тестові завдання для самоконтролю одержаних знань . . . . .	283
Література . . . . .	318

## ВСТУП

У сучасних умовах господарювання особливого значення набувають проблеми формування та управління витратами як одного із складників комплексної системи менеджменту.

Будь-яке підприємство чи організація виробничої сфери, незважаючи на форму власності, не можуть обійтись без попереднього підрахунку затрат на випуск конкретного виду продукції, виконання певного виду робіт чи надання послуг або ж сукупних затрат по підприємству чи організації.

Суть економіки підприємства складає визначення затрат і результатів виробництва та їх зіставлення між собою. Результати діяльності підприємства чи організації різноманітні і включають поряд з виробничими та економічними (фінансовими) підсумками досягнення у сфері технічного і соціального розвитку. Зіставлення затрат і результатів дає змогу оцінити ефективність роботи підприємства.

В умовах ринкової економіки головною метою діяльності будь-якого підприємства є досягнення максимального прибутку. Всі інші цілі підпорядковані цьому основному завданню, оскільки прибуток служить основою та джерелом коштів для подальшого росту інших показників.

Надзвичайно важливу роль відіграє контроль за формуванням фактичних затрат, тобто реальне втручання у виробничий процес та регулювання розмірів проведених витрат.

Адже як відомо, виробничі витрати складають основу собівартості, яка, як правило, служить орієнтиром при встановленні ціни. Від того, наскільки достовірними будуть фактичні затрати відносно відпускну ціни, залежатимуть результати господарювання.

Управління витратами — засіб досягнення підприємством високого економічного результату. Воно не зводиться лише до зниження витрат, а поширюється на всі елементи управління.

Управління витратами — це окрема ланка менеджменту і економіки, яка має важливе значення для їх функціонування та зага-

льної ефективності економічної системи. На рівні підприємства чи організації управління витратами поєднує в собі елементи операційного (виробничого) та фінансового менеджменту з метою оптимізації витрат і забезпечення максимального прибутку. На макроекономічному рівні суть управління витратами зводиться до впливу на основні макроекономічні важелі регулювання економіки з метою мінімізації питомих виробничих витрат і забезпечення найвищої ефективності використання матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів у масштабах національної економіки.

У процесі вивчення дисципліни студенти повинні отримати необхідні знання щодо складу і характеристики витрат, їх класифікації і структури; знати суть вітчизняних та зарубіжних систем і методів обліку затрат на виробництво та вміти оцінити їх вплив на управління витратами; володіти методикою управління окремих видів затрат як продуктивного, так і непродуктивного характеру підприємств і організацій; уміти калькулювати собівартість продукції, робіт і послуг; складати кошториси непрямих витрат; приймати управлінські рішення щодо доцільності випуску продукції, придбання активів, реальності встановлення величини рентабельності та відпускної ціни на підставі техніко-економічних розрахунків витрат.

Навчальний посібник розрахований на студентів та аспірантів економічних і управлінських спеціальностей вищих навчальних закладів. Окремі напрацювання можуть бути корисними й для практичних працівників, зайнятих проблемами організації виробництва, ціноутворення та пошуком шляхів підвищення ефективності господарювання.



## **ЕКОНОМІЧНА СУТЬ, ЗНАЧЕННЯ І ЗАВДАННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

### **1.1. Суть та актуальність управління витратами**

Управління витратами — це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Воно не зводиться лише до зниження затрат, а поширюється на всі елементи управління.

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

Управління витратами — це відносно молода сфера наукових і практичних інтересів. Воно започаткувало свій розвиток з виникненням теорії витрат, яка з'явилася у другій половині XIX ст. Піонерами в її розробці були найбільш розвинуті на той час у економічному відношенні країни, до яких слід віднести Англію, Німеччину, США.

З отриманням незалежності в Україні питанням формування витрат, собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства і організації не надавали належної уваги. Це привело не до удосконалення методів планування, обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції, а до втрати тих прийомів, які були вже напрацьовані в попередні роки.

Затрати на виробництво, з однієї сторони, — один із основних об'єктів управління економікою на мікрорівні, а з другої — важлива частина управлінського обліку.

У сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємств та організацій, в Україні практично не існує. На це також звертає увагу відомий український вчений, академік М. Г. Чумаченко, який зазначає, що в даний час ще немає чіткої системи управління процесом зниження собівартості [40].

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси, які мають місце впродовж останніх років, не сприяють зниженню рівня витрат. Прибуток досягається, в основному, не шляхом зменшення затрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпусчних цін.

Стан виробництва в сучасних умовах характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і 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 зв'язати з даними майбутніх затрат, які залежать великою мірою від впливу зовнішнього середовища. Крім того, адміністрація з метою управління затратами і доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукту.

У цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості затратами. На рис. 1.1 наведені основні елементи системи управління витратами на виробництво.

В умовах, коли спад виробництва досягнув критичної точки і поставив цілі галузі буквально на межу виживання, більшість керівників і спеціалістів усвідомили нарешті, що лише грамотне ставлення до затрат на всіх етапах виробничого процесу дозволить виправити ситуацію. До цього рішення підштовхує і систематичний ріст цін та тарифів на всі види ресурсів.

Практично на кожному підприємстві є резерви для зниження затрат до раціонального рівня, що дозволяє добитися росту економічної ефективності діяльності, підвищення конкурентоспроможності.

За останні роки вітчизняна наука і практика управління витратами дещо просунулась вперед, використовуючи досвід економічно розвинутих країн з ринковою економікою і досвід роботи передових підприємств у доперевбудовний період, який вже почав забуватися.

Реорганізовані і заново створені фірми надають головну увагу управлінському обліку і фінансовому аналізу. Це, безперечно, важливо, проте цілком недостатньо для ефективної роботи в умовах дії ринкових відносин, альтернативи яким у нас немає.

**Управління витратами** як навчальна дисципліна і основа практичної діяльності керівників і спеціалістів підприємства опирається на теорію економіки підприємства, технологію та ор-



ганізацію виробництва, планування, бухгалтерський облік, управління персоналом, управління якістю продукції, техніко-економічний аналіз діяльності підприємства та інші галузі знань.

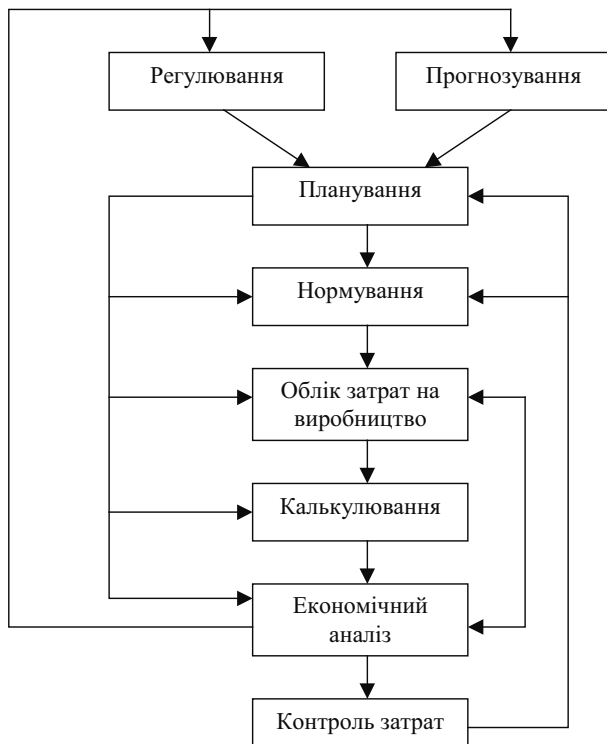


Рис. 1.1. Елементи системи управління витратами і їх взаємозв'язок

Управління витратами, таким чином, є *синтетичною сферою знань, де використовується термінологія і методи інших дисциплін*. Тут поєднуються інколи абсолютно незалежні одне від одного знання про роботу підприємства, виявляється їх взаємозв'язок і вплив на кінцевий результат діяльності підприємства — прибуток.

Сутність системи управління витратами окремі автори ототожнюють з питаннями точного визначення величини собівартості продукції, рівня виробничих затрат та на цій основі пошуку шляхів їх зниження. Проте це не зовсім так. Процес управління витратами має на меті виявити, як саме сформувалася собівартість,

які чинники мали на неї позитивний, а які — негативний вплив. Це, по-перше, а по-друге, процес управління витратами має бути направлений на прогнозування можливої величини витрат, максимально точно передбачення їх рівня та поточне оперативне втручання у діяльність підприємства в разі виявлення відхилень від наперед визначеного бажаного стану.

## **1.2. Причини відсутності системи управління витратами**

Діюча раніше вітчизняна система обліку затрат на виробництво повністю відповідала вимогам централізованого управління економікою, забезпечувала отримання інформації про фактичні затрати на продукцію (роботи, послуги) в основному для цілей державного ціноутворення. Система накопичення інформації про затрати була чітко налаштована на підприємствах. Проблема полягала у тому, що більша частина цієї інформації ніким не запитувалась і тому не використовувалась, так як не було глобального стимулу для скорочення виробничих затрат і, відповідно, для створення оптимальної системи управління ними. Це стало однією із головних причин того, що на практиці не знайшли широкого використання теоретичні розробки різноманітних методів обліку затрат тих часів.

Останнім часом активно вивчається зарубіжний досвід обліку виробничих затрат та управління ними, проте практичні розробки впровадження існуючих зарубіжних методик обліку, контролю і аналізу в Україні розглядаються ще недостатньо.

Вивчаючи зарубіжний досвід, не слід нехтувати результатами досліджень вітчизняних науковців, що також були спрямовані на вирішення проблеми управління витратами.

Так, у 80—90-і роки центральними органами управління на основі результатів наукових досліджень і узагальнення передової практики було здійснено ряд заходів у сфері планування: посилений комплексний підхід до планів різних галузей, створена система планових норм, визначені методи оцінки ефективності впровадження нової техніки, створені передумови для підвищення якості планів та зокрема для більш обґрунтованого розрахунку планового рівня затрат на виробництво, виявлення резервів зниження собівартості продукції, посилення режиму економії. Однак система інформації, яка була зорієнтована в основному на цілі державного ціноутворення, виявилась не гнучкою і не відповіда-

ла вимогам управління підприємством та не стимулювала скорочення затрат.

Велика увага також надавалась плануванню зниження собівартості продукції за техніко-економічними факторами, що дозволяло визначати вплив на затрати заходів з підвищення науково-технічного рівня. Удосконалення нормування матеріальних і трудових затрат на виробництво здійснювалось на основі більш широкого впровадження нормативного обліку затрат на виробництво і його елементів. Особлива увага при цьому була зосереджена на пошуку можливостей оперативного виявлення відхилень від діючих норм.

Деякого покращення було досягнуто в розвитку методів економічного аналізу собівартості продукції. Так, була розроблена та впроваджена в практику методика комплексного аналізу затрат на виробництво і собівартості продукції, а також функціонально-вартісний аналіз. Деяко покращились методи контролю за затратами, процесами формування собівартості продукції і оперативним регулюванням затрат за даними відхилень від діючих норм.

Отже, вітчизняна практика господарювання містить багатющий арсенал форм і методів впливу на затрати виробництва, які є елементами планування, стимулювання та інших ланок господарського механізму.

Однак окремі заходи не могли вирішити проблеми управління витратами в глобальному масштабі, а приводили лише до часткового покращення обліку та незначного скорочення затрат. Тому необхідно вивчати досвід управління затратами в зарубіжній системі управління, не відкидаючи при цьому все те цінне, що було досягнуто вітчизняною системою управління і на цій основі розробити конкретні рекомендації для підприємств і їх структурних підрозділів, функціональних служб, а також для керівників усіх рівнів.

Для цього всі елементи, необхідні для управління затратами, у нас є. До таких окремих елементів слід віднести:

- систему калькулювання;
- теорію і практику економічного аналізу;
- техніко-економічне та виробниче планування;
- систему нормативного обліку.

Основною причиною відсутності надійної системи управління затратами є розмежованість окремих функцій системи управління. Нам не вистачає інтегрованої системи обліку, яка б обслуговувала всі функції управління необхідною інформацією для управління витратами.

Основний недолік в існуючій вітчизняній практиці зводиться до того, що на більшості підприємств завдання з управління витратами вирішувались лише частково і окремо по кожній функції управління собівартістю. Якщо ж урахувати, що до функцій системи управління собівартістю відносяться планування і прогнозування собівартості, нормування виробничих і облік фактичних затрат, калькулювання фактичної собівартості продукції, економічний аналіз, контроль і регулювання собівартості продукції, то зниження собівартості продукції слід розглядати як завдання комплексне, яке повинно вирішуватися системно.

Лише на основі управління безпосередньо процесом формування собівартості, тобто в місцях виникнення затрат та в тісному поєднанні всіх функцій управління можливо здійснити управління собівартістю згідно з вимогами системи управління.

Так як існуюча роз'єднаність окремих функцій ні до чого позитивного не привела, то в сучасний період система управління формуванням затрат на виробництво повинна органічно включати планування, нормування, облік, контроль та регулювання собівартості. Ця проблема не нова, ще в колишньому Радянському Союзі ставилося питання комплексного вирішення проблеми собівартості продукції. Для цього було запропоновано формування системи управління собівартістю продукції, яка повинна була включати планування і прогнозування собівартості, нормування виробничих затрат, облік фактичних затрат, калькулювання фактичної собівартості, аналіз собівартості продукції і відхилень від норм, контроль і регулювання собівартості. Отже, комплексний підхід в управлінні собівартістю означає доповнення існуючого в сучасний період обліку виробничих затрат і калькулювання собівартості продукції (виробничого обліку) функціями планування, нормування, аналізу собівартості продукції і підготовки проектів управлінських рішень, тобто в системному підході до управління собівартістю продукції (в системі управлінського обліку). Останнє співзвучне зі світовою практикою, яка свідчить, що в ході зростання потреби в ефективному управлінні підприємством облік виробничих затрат і калькулювання собівартості продукції трансформувалися в управлінський облік.

Досвід розвинутих країн показує, що в процесі досягнення цивілізованих відносин увага до собівартості продукції буде неухильно підвищуватись. На відміну від зарубіжних країн, де раціоналізація виробництва ґрунтувалася на точній і детальній інформації про затрати і собівартість, в нашій країні, починаючи з 1965 року, увага до проблеми контролю за витратами виробни-

цтва поступово послаблювалась. Так, показник собівартості, починаючи з 1 січня 1965 року, із основного був переведений в розряд розрахункових, що привело в подальшому до втрати інтересу до нього.

У результаті розмір щорічного зниження собівартості постійно зменшувався:

- 1966—1970 рр. — 1 %;
- 1971—1975 рр. — 0,6 %;
- 1976—1980 рр. — 0,1 %.

А в подальшому собівартість не лише зменшувалась, але й почала зростати. Цьому, в першу чергу, сприяла податкова політика нашої держави.

Так, індекс затрат на 1 крб. товарної продукції у 1989 році виріс на 0,3 %, а в 1990 році — на 1,3 %. Після 1991 року ці показники зростали і продовжують зростати в десятки і сотні разів [23].

Сучасний період характеризується високим рівнем затрат та зростанням ринкових цін. Не зважаючи на серйозні негативні наслідки цих явищ, висока вартість товарів у сучасних умовах має і свої позитивні моменти. Вона змушує, з однієї сторони, вигідно розміщувати всі види ресурсів, а з другої, — спрямовувати діяльність на виробництво потрібної та вигідної продукції. Здорова конкуренція, у свою чергу, буде сприяти зниженню цін на продукцію, що змусить підприємців шукати різні шляхи зниження собівартості продукції. Керівництво виробництвом на засадах мікроекономіки «з центру» ні до чого позитивного не привело і не приведе. Отже, необхідно підприємствам самостійно шукати нові шляхи виходу з кризи.

### **1.3. Роль і значення управління витратами в умовах ринкової економіки**

Роль і значення управління витратами в сучасних умовах господарювання зумовлені місцем виробничих затрат та увагою до них працівників апарату управління. Витрати на виробництво у певні періоди часу перебували і особливо зараз перебувають у центрі уваги управлінського апарату, що пояснюється багатьма причинами, основними серед яких є:

- необхідність раціонального використання обмежених ресурсів;
- забезпечення зростання прибутків за рахунок економії ресурсів;

— отримання синтетичного показника, який характеризує ефективність використання всіх видів ресурсів (собівартість продукції);

— планування ресурсів на одиницю продукції та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень і їх причин;

— зіставлення доходів і витрат для визначення маржинального доходу;

— прийняття рішень щодо удосконалення конструкції, технології існуючих виробів і визначення ефективності заходів;

— вирішення питань розширення асортименту продукції, використання потужностей підприємства, освоєння нових видів продукції.

У названих випадках інформація потрібна для прийняття управлінських рішень, які базуються на економічній доцільності тих чи інших альтернатив.

Підвищення ролі управління витратами в сучасних умовах зумовлене необхідністю досягнення кожним суб'єктом господарювання оптимального рівня затрат на виробництво та реалізацію продукції, від якого залежить успішна діяльність підприємств і організацій.

Забезпечення оптимального рівня затрат дасть змогу створити належні умови для росту конкурентоздатності продукції, а також з'явиться підґрунтя для довгострокового і економічного зростання підприємств та організацій.

Як уже зазначалось, в Україні в сучасний період управління витратами як єдиного цілісного процесу, який визначав би усю політику підприємства (організації), практично не існує.

На необхідність створення такого цілісного процесу, цілісної системи управління вказує ще й те, що інфляційні процеси, які продовжуються протягом останніх років, не сприяють зниженню собівартості продукції, рівня виробничих затрат. Прибуток на переважній більшості підприємств досягається, на превеликий жаль, не шляхом зменшення затрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

Такий стан справ має, як правило, серйозні негативні наслідки як для громадян нашої держави, так і суспільства в цілому. Проте, незважаючи на зазначені недоліки цих явищ, висока вартість товарів у сучасних умовах має і свої позитивні моменти. Вона змушує, з однієї сторони, вигідно розміщувати всі види ресурсів, а з другої, спрямовувати діяльність на виробництво потрібних та вигідних товарів і продуктів. Здорова конкуренція, у свою чергу, сприятиме зниженню ціни на продукцію, роботи чи послуги, що

неодмінно змусить підприємців і товаровиробників шукати різні шляхи зниження собівартості продукції, робіт чи послуг. Найбільш вигідною і прийнятною у цьому відношенні повинна стати система управління витратами, як об'єктивна необхідність успішного функціонування підприємства чи організації.

#### **1.4. Місце управління витратами в системі менеджменту підприємств і організацій**

Як відомо, **менеджмент** — це процес організації певної діяльності групи людей для досягнення поставлених перед нею цілей. Цей процес потребує координації і стимулювання дій учасників, що, у свою чергу, зумовлює необхідність існування певної влади в цій групі людей, яка може виступати як в офіційній, так і в неофіційній формі. Тому менеджмент — це й певна система, метод, підхід визначення та відбору специфічних цілей, організація і стимулювання планової діяльності для досягнення поставленої мети, делегування й контроль певних виробничих і управлінських функцій, оцінка діяльності, згідно з якою можуть відбуватися певні зміни в планах і виробництві.

Менеджмент як виробничий ресурс і як його функція безпосередньо впливає на формування виробничих витрат і ефективність господарювання. **Ефективність менеджменту** можна визначити відношенням певного результату від прийнятих рішень до виробничих витрат, пов'язаних з їх виконанням. У формалізованому вигляді це можна записати так:

$$E = P/V, \quad (1.1)$$

де  $E$  — ефективність менеджменту;

$P$  — результат (дохід, прибуток та інше);

$V$  — виробничі витрати.

До основних напрямків діяльності менеджера слід віднести: визначення цілей господарської діяльності; виділення та ідентифікацію існуючих проблем; організацію заходів, спрямованих на подолання наявних проблем; пошук, обробку і використання відповідної інформації; розгляд і аналіз альтернативних напрямків діяльності; прийняття певних специфічних і конкретних рішень; оцінку наслідків від прийнятих рішень; розробку навчальних програм для учасників виробництва; управління та оцінку діяльності працюючих; прийняття рішень стосовно купівлі та продажу певних товарів і продукції; стратегічне й оперативне планування;

контроль виробничого процесу; фінансовий контроль; організацію ефективного використання засобів виробництва; координацію діяльності всіх ланок виробничого процесу й маркетингу.

Основою діяльності менеджера є визначення цілей господарювання. Однак які б цілі не були визначені, їх можна досягти лише за умови високоефективного ведення господарства, складниками якого є оптимізація обсягів виробництва і, відповідно, виробничих витрат та максимізація доходу (прибутку).

Класифікуючи формування, функціонування, управління та контроль виробничих витрат як певний цілісний механізм, виділяють такі основні узагальнюючі системи цього механізму: початкову, традиційну, інтегровану інформаційну й систему менеджменту витрат.

Початкова система характеризується слабким контролем витрат, а отже, неможливістю здійснювати нормальний процес управління ними. Ця система, як правило, є типовою для новостворених підприємств на стадії їх становлення. На відміну від початкової системи, традиційна має вищий рівень контролю й тісно пов'язана з оперативною виробничою системою. Така система використовується підприємствами, в яких зміни в технології виробництва є незначними, виробляється вузький асортимент продукції (робіт, послуг), а також з досить високим рівнем інтенсивності праці.

Характерною особливістю інтегрованої інформаційної системи є високий рівень контролю, тісна інтеграція з оперативною виробничою системою. Однак її недоліком є не досить тісний зв'язок з організаційним оточенням.

І, нарешті, система менеджменту витрат базується на філософії менеджменту стосовно управління ресурсами підприємства — матеріальними, фінансовими, трудовими й процесами їх використання. Менеджмент виробничих витрат можна визначити як процес планування і вдосконалення тактичних і оперативних аспектів бізнесу з метою досягнення поставлених стратегічних цілей. Основними характеристиками менеджменту витрат є:

- 1) зосередження на попередженні витрат, а не на їх обліку;
- 2) тісний зв'язок між оперативними і стратегічними цілями виробництва;
- 3) концентрація на оцінці прибутковості діяльності й аналізі руху готівки та витрат;
- 4) рівноцінне використання технологічних удосконалень і шляхів економії витрат з метою збільшення прибутку;



5) залучення в систему всіх видів витрат, у тому числі витрат з реалізації (збуту), маркетингу, загальногосподарських (адміністративних).

Загалом система менеджменту витрат базується на трьох основних принципах: глибокому аналізі діяльності підприємства; побудові всієї системи на оцінці витрат; постійному процесі вдосконалення діяльності. Завдяки цим принципам система є широкоохоплюючою, гнучкою й активною порівняно з іншими системами формування, функціонування, контролю та управління витратами. При цьому слід зазначити, що менеджмент витрат не означає управління витратами безпосередньо як такими. Скоріше це управління діяльністю, в процесі якої виникають витрати. Тільки шляхом змін у виробничій діяльності, зміни тактики і оперативних цілей, що, відповідно, викликає попит на певні дії або знижує його, менеджер може суттєво вплинути на рівень витрат.

Наступним кроком після формування витрат є їх облік і контроль. Виділяють такі його стадії.

1. Визначення об'єктів обліку та контролю і встановлення стандартів.

2. Забезпечення зв'язку обліку і контролю витрат з іншими системами діяльності підприємства.

3. Встановлення процедур для моніторингу фактичних витрат.

4. Порівняння фактичних витрат зі стандартами.

5. Аналіз відхилень фактичних витрат від установлених стандартів.

На основі обліку й контролю витрат будується система забезпечення їх зниження як один із чотирьох напрямків підвищення прибутковості виробництва. При цьому така система містить ряд ключових етапів і постановочних запитань. У табл. 1.1. наведено ці етапи та запитання [12].

Система забезпечення зниження витрат також тісно пов'язана з життєвим циклом витрат, який, у свою чергу, має зв'язок з життєвим циклом продукту.

Фазами життєвого циклу витрат є:

1. Дослідження формування витрат, що охоплює планування, аналіз ринку, дослідження самого продукту, технологічні та інженерні дослідження, оформлення потрібних документів, комп'ютерне програмування, тестування і оцінку виробничої моделі.

2. Процес виробництва і формування витрат.

3. Здійснення менеджменту витрат.

4. Зникнення витрат.

Як показують дослідження, на четверту фазу життєвого циклу витрат припадає менше як 5 відсотків усього їх життєвого циклу [12].

Таблиця 1.1

**ЕТАПИ ДІЇ СИСТЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗНИЖЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ**

Етапи	Постановочні запитання
1	2
1. Мета дії	1. Що досягнуто в результаті дії? 2. Чому це зроблено? 3. Що ще, крім цього, можна було б зробити? 4. Що ще потрібно було б зробити?
2. Місце дії	1. Де відбулася дія? 2. Чому саме тут вона відбулася? 3. Де могла б відбутися ця дія? 4. Де мала б відбутися ця дія?
3. Час здійснення дії	1. Коли відбулася дія? 2. Чому саме в цей час вона відбулася? 3. Коли могла б ще відбутися ця дія? 4. Коли мала б відбутися ця дія?
4. Яким чином здійснено дію?	1. Як це зроблено? 2. Чому саме так це зроблено? 3. Як ще можна було б це зробити? 4. Як потрібно було б це зробити?
5. Виконавці дії	1. Хто це зробив? 2. Чому саме цей виконавець це зробив? 3. Хто ще міг би це зробити? 4. Хто ще повинен був би це зробити?

### **1.5. Функції управління витратами**

Управління витратами на підприємстві передбачає виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (прийняття) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання, активізацію і стимулювання виконання, облік і аналіз.

Виконання функцій управління у повному обсязі по всіх елементах складає цикл взаємодії керуючої (управляючої) підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління).

**Суб'єктами** управління витратами виступають керівники і спеціалісти підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, дільниць тощо). Окремі функції і елементи управління витратами виконуються службовцями підприємства безпосередньо або при їх активній участі. Наприклад, диспетчер впливає на координацію і регулювання виробничого процесу, а отже, на виробничі затрати; бухгалтер здійснює облік затрат тощо.

**Об'єктами** управління є затрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції (робіт, послуг).

Загальна схема і взаємодія функцій управління витратами показана на рис. 1.2.

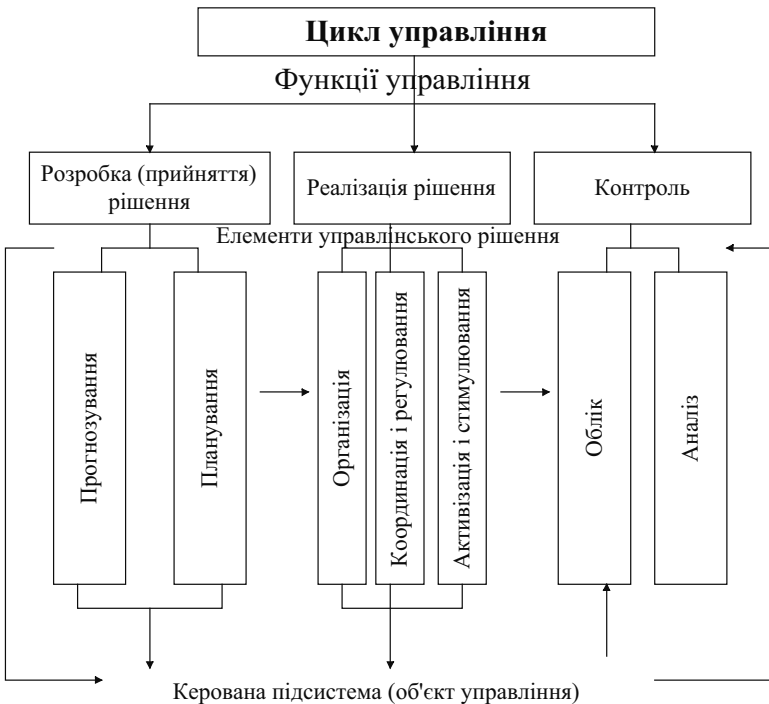


Рис. 1.2. Схема взаємодії функцій управління витратами

Управління витратами не є самоціллю, проте конче необхідне для досягнення підприємством певного економічного результату, підвищення ефективності роботи.

Функції управління витратами первинні стосовно виробництва, тобто для досягнення певного виробничого, економічного, технічного чи іншого результату перш за все необхідно здійснити затрати. Ось тому-то мета управління витратами полягає у досягненні накреслених результатів діяльності підприємства найбільш економічним чином.

Зупинимось дещо ширше на характеристиці функцій управління витратами.

**Прогнозування і планування затрат** здійснюють на стадії розробки (прийняття) управлінського рішення. Розрізняють перспективне (на стадії довгострокового планування) і поточне (на стадії короткотермінового планування) прогнозування і планування затрат.

Завданням *довгострокового планування* є підготовка інформації щодо очікуваних затрат під час освоєння нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції (робіт, послуг), збільшенні (нарощуванні) потужності підприємства. Це можуть бути затрати на маркетингові дослідження і науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, капітальні вкладення. **Поточні плани** конкретизують реалізацію довгострокових цілей підприємства.

Якщо точність довгострокового планування затрат невелика і піддається впливу інфляційного процесу, поведінки конкурентів, політики держави в галузі економічного управління підприємствами, а деколи й форс-мажорних обставин, то короткострокове планування затрат, що відображає потреби найближчого майбутнього, більш точніше, оскільки воно обґрунтоване річними, кварталними розрахунками.

**Планування витрат** здійснюється з метою визначення необхідного рівня витрат для забезпечення ефективної роботи підприємства, а також обчислення прибутку, який буде отримано за певного рівня і структури витрат.

На стадії реалізації управлінського рішення найважливіша роль відводиться таким функціям, як організація, координація і регулювання, активізація і стимулювання.

**Організація** — один із найбільш важливих елементів ефективного управління. Вона встановлює, яким чином на підприємстві здійснюють управління затратами, тобто хто це робить, у які строки, з використанням якої інформації і документів, якими

способами. Визначаються місця виникнення затрат, центри затрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і спеціалістів, які беруть участь в управлінні витратами, яка повинна бути сумісною з організаційно-виробничою структурою підприємства.

**Координація і регулювання затрат** передбачають порівняння фактичних затрат із запланованими, вияв відхилень і прийняття оперативних заходів щодо їх ліквідації. Якщо з'ясується, що змінились умови виконання плану, то затрати, які заплановані на його реалізацію, коригуються. Своєчасна координація і регулювання затрат дають змогу підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

**Активізація і стимулювання (мотивація)** — це пошук таких способів взаємодії на учасників виробництва, які б спонукали дотримувати встановлені планом затрати і знаходити можливості їх зниження. Подібні дії можуть мотивуватися як матеріальними, так і моральними факторами. Не можна стимулювати щодо дотримання і економії затрат підміняти покараннями за перевитрати. У цьому разі робітники основні зусилля будуть прикладати для того, щоб оскаржити рівень планових затрат, завищити його. Тоді досягнення основної мети підприємства — отримання максимально можливого прибутку за рахунок зниження затрат — стане завданням, яке важко виконати.

Для контрольної стадії характерними функціями є облік та аналіз.

Функція **обліку витрат** полягає у спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства. На підприємствах облік організується за економічними елементами витрат, за статтями калькуляції, за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності.

Облік, як елемент управління затратами необхідний для підготовки інформації з метою прийняття правильних, господарських рішень. Наприклад, при оцінці вартості матеріальних виробничих запасів, здійснені витрати встановлюють шляхом виробничого обліку, а інформацію щодо фактичних результатів діяльності підприємства і всіх його витрат на виробництво поставляє бухгалтерський облік. Виробничий облік входить у систему управлінського обліку, який дає змогу контролювати затрати і приймати рішення щодо їх доцільності. Основною метою організації обліку

затрат є створення інформаційної бази для здійснення аналізу витрат та прийняття відповідних управлінських рішень.

**Аналіз затрат**, складовий елемент функції контролю, допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства, тобто визначити ступінь раціональності витрат та оцінки впливу факторів на їх обсяг, виявити резерви зниження затрат на виробництво та причини перевитрат, зібрати інформацію для підготовки планів і прийняття ефективних управлінських рішень у сфері затрат. Результати аналізу є базою для планування витрат.

Розрізняють проміжний аналіз і підсумковий. **Проміжний аналіз** спрямований на поточне регулювання процесу виконання плану витрат. Досягнуті результати порівнюються з планом, фіксуються відхилення, на які слід звернути увагу, робляться певні висновки з прийняттям за ними відповідних заходів. **Підсумковий аналіз** пов'язаний з оцінюванням реалізації планових завдань у цілому. За його результатами розробляються глобальні заходи з удосконалення системи управління витратами.

Функція **контролю (моніторингу)** в системі управління витратами забезпечує зворотній зв'язок, порівняння запланованих і фактичних затрат. Ефективність контролю зумовлюється коригуючими управлінськими діями, які направлені на приведення фактичних затрат у відповідність до запланованих або на уточнення планів, якщо вони не можуть бути виконані внаслідок об'єктивної зміни виробничих умов.

## 1.6. Принципи і завдання управління витратами

Основні принципи управління витратами вироблені практикою і зводяться до наступного:

- системний підхід до управління витратами;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу виробу — від створення (виготовлення) до утилізації;
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих затрат;
- широке впровадження ефективних методів зниження затрат;
- удосконалення інформаційного забезпечення щодо рівня затрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні затрат.

Системний підхід знаходить свій вираз у тому, наприклад, що ефективність управління витратами оцінюють за ефективністю найбільш слабкої ланки системи. Що би то не було: низький рівень нормування затрат, посередня мотивація і стимулювання персоналу за їх зниження, недостатній за обсягом і незадовільний за якістю аналіз, система обліку затрат, що не забезпечує потреби керівництва — воно неминуче вплине на функціонування системи. Саме слабка ланка визначає надійність (ефективність) роботи всієї виробничої системи, якою є підприємство. Недостатня увага до однієї функції управління витратами може звести нанівець всю роботу.

Суть другого принципу управління витратами зводиться до використання на практиці на різних рівнях управління (вищому, середньому і нижчому) єдиних підходів та методів з метою забезпечення виконання спільної мети — налагодження системності в управлінні витратами. Методична єдність управління витратами на різних рівнях передбачає єдині вимоги щодо інформаційного забезпечення, планування, обліку, аналізу затрат на підприємстві.

Немаловажне значення у забезпеченні ефективності управління витратами посідає управління ними на усіх без винятку стадіях життєвого циклу виробу. Практичний досвід, на превеликий жаль, засвідчує той факт, що керівництво підприємств і організацій займається формуванням затрат на стадіях виробництва, реалізації продукції та проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт. Щодо витрат, пов'язаних з утилізацією своїх виробів, то цими питаннями практично ніхто не займається, що, у свою чергу, наносить непоправної втрати економіці держави в цілому.

Необхідність покращення якісних параметрів продукції, яка випускається, є об'єктивним чинником розвитку національної економіки і спрямована на задоволення зростаючих потреб споживачів. Проте, як відомо, висока якість продукції неодмінно викликає додаткові витрати на більш якісну сировину, дорожче виробниче устаткування, використання у процесі виготовлення продукції більш кваліфікованих робітників тощо. В сьгоднішніх умовах господарювання необхідно вміти органічно поєднувати зниження витрат не лише без погіршення якісних параметрів продукції, але й їх покращення.

Суть принципу «недопущення зайвих витрат» зводиться до повної ліквідації фактів безгосподарності, наявних витрат від браку, простоїв, наднормативних витрат та істотного зниження величини витрат непродуктивного характеру.

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

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

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

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

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

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



- ◆ обчислення необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- ◆ підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень;
- ◆ виявлення технічних способів і засобів виміру й контролю витрат;
- ◆ пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх виробничих підрозділах підприємства (організації);
- ◆ вибір способів нормування витрат;
- ◆ вибір системи управління витратами, адекватної умовам роботи підприємства (організації).

Завдання управління витратами повинні вирішуватися в комплексі. Тільки такий підхід приносить бажані результати, сприяє різкому росту економічної ефективності роботи підприємства чи організації.

## 1.7. Предмет, метод і зміст дисципліни

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

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

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

Спожиті ресурси підприємства знаходять свій вираз у такій формі, як затрати — матеріальні, трудові, фінансові. З метою

правильності їх оцінки в процесі вивчення предмета управління витратами необхідна їх детальна характеристика, вміння розрізняти витрати, які включаються до складу виробничої собівартості, а також ті, що належать до витрат періоду, тобто таких, які впливають на кінцеві результати господарювання підприємства чи організації. Немаловажне значення в сучасних умовах відводиться розмежуванню витрат на продуктивні і непродуктивні, які також є об'єктом вивчення і наукового дослідження.

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

- нормування всіх видів ресурсів, які використовуються для виробництва продукції;
- контроль за дотриманням норм методом фіксації у спеціальних документах відхилень від норм;
- зміна норм на основі нової техніки і технології, впровадження наукових розробок, удосконалення організації праці тощо;
- удосконалення системи управління;
- розробка системи управління витратами;
- стимулювання працівників за зниження ресурсів на одиницю продукції.

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

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

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

**2. Специфічні методи** управління витратами (групування і перегрупування витрат виробництва у відповідності з поставленою метою дослідження, різноманітні методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, зокрема нормати-

вний метод управління витратами, математико-статистичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції). Отримані математичні залежності між окремими елементами собівартості і обсягом продукції використовуються для прийняття рішень.

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

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

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

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



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. У чому полягає суть управління витратами?
2. Чим зумовлена актуальність управління витратами?
3. Які причини відсутності вітчизняної системи управління витратами?
4. Назвіть головні причини, які зумовлюють необхідність посилення уваги до управління витратами в сучасних умовах господарювання.
5. Яке місце посідає управління витратами в системі менеджменту підприємств і організацій?
6. Назвіть функції, принципи і завдання управління витратами.
7. Що є предметом управління витратами?
8. Якими методами дослідження керується управління витратами для вивчення свого предмета?



## ХАРАКТЕРИСТИКА ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ І СТРУКТУРА

### 2.1. Поняття (визнання) витрат

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

Досягнення будь-якої мети, забезпечення кінцевого результату потребує витрат. І об'єктивність суспільного розвитку, і факти практичної діяльності, і закономірності сучасної дійсності, і логіка пізнання показують, що спочатку мають місце витрати, а потім результати, пов'язані з цими витратами [37].

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

За натурально-речовим складом витрати виробництва являють собою витрати засобів виробництва і засобів існування працівників підприємства. Для відтворення процесу виробництва необхідно відновити обов'язкові елементи процесу праці. Затрачені засоби виробництва відновлюються за рахунок знов створеного продукту в натурі. Жива праця не відновлюється, а витрачається заново у новому циклі виробництва. Із знов створеного продукту виділяють кошти на відновлення робочої сили, які і складають необхідний елемент натурально-речових витрат виробництва.

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

Вартість продукту поділяється на перенесену вартість ( $c$ ) та знов створену вартість ( $v + m$ ), яка, у свою чергу, складається з

вартості необхідного ( $v$ ) та додаткового продукту ( $m$ ). Знов створена вартість складає чисту продукцію, що поділяється на фонд заробітної плати та прибуток.

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

В економічній літературі витрати трактуються по-різному. Слід зазначити, що визначення витрат, хоч і відрізняються одне від одного, мають спільну основу (базу), суть якої зводиться до використання ресурсів: трудових, матеріальних, фінансових.

З 1.01.2000 р. в Україні набув чинності стандарт (положення) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», згідно з яким **витратами звітного періоду** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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

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

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 (визначення витрат звітного періоду) цього Положення (стандарту);
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

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

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

Поряд з поняттям *витрати виробництва* у практичній діяльності підприємств та організацій використовується ще такий термін, як *валові витрати*. Його визначення дано в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств».

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

До валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) впродовж звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (робіт, послуг) і охороною праці (п. 5.2.1 Закону).

Поняття витрат на виробництво та валових витрат де в чому збігаються. Різниця ж полягає в тому, що вартість придбання запасів знаходить своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад або ж за фактом оплати. А на витрати виробництва такі видатки потрапляють в міру списання та перенесення їх вартості на вартість готової продукції. Іншими словами, понесені підприємством витрати на придбання запасів розподіляються всередині цього підприємства на витратних рахунках бухгалтерського обліку.

## 2.2. Склад і характеристика витрат

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

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

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

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

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

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

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

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

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Адміністративні витрати (за видами витрат).
2. Витрати на збут (за видами витрат).
3. Інші операційні витрати (інші витрати операційної діяльності).
4. Фінансові витрати (відсотки за кредит + інші фінансові витрати).
5. Втрати від участі в капіталі.
6. Інші витрати.

**Втрати від участі в капіталі** складаються з:

- втрат від інвестицій в асоційовані підприємства;
- втрат від спільної діяльності;
- втрат від інвестицій в дочірні підприємства.

**До складу інших витрат** включаються:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- собівартість реалізованих необоротних активів;
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- списання необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності;
- виплати страхових сум та страхових відшкодувань;
- перестраховування.



Необхідно зазначити, що у складі загальнопромислових, адміністративних та витрат на збут є як продуктивні, так і непродуктивні витрати.

Про склад витрат непродуктивного характеру піде мова у розділі 5 навчального посібника.

**До продуктивних витрат будівельного виробництва належать:**

а) *загальнопромислові:*

1. Заробітна плата (основна і додаткова) лінійного персоналу (старших виконавців робіт, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць, крім тих, які включені до складу промислових бригад, обслуговуючого персоналу.

2. Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у пункті 1.

3. Витрати на службові відрядження працівників, зазначених у пункті 1, в межах норм, передбачених чинним законодавством.

4. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління структурних підрозділів: витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї; витрати на проведення ремонтів у межах 10 % балансової вартості груп основних засобів на початок року; витрати на технічний огляд і технічне обслуговування; знос по легковому автотранспорту.

5. Витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних і підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших промислових структурних підрозділах.

6. Витрати на утримання приміщень, що надаються безкоштовно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних дільниць та інших структурних підрозділів або використовуються ними самостійно на зазначені цілі, включаючи амортизаційні відрахування, витрати на проведення ремонтів, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі.

7. Витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки.

8. Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-

профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку.

9. Амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення: приміщень цехів допоміжних виробництв, автомайстерень; мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування); триног, пристосувань для намотування і очищення зварювального дроту, центруючих пристроїв для зварювання труб, насосів та пресів ручних гідравлічних; переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань; такелажних та монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельно-монтажних, ручних лебідок, домкратів тощо; бункерів для бетонів і розчинів, тачок, апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування); обгороджувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлабгаумів, сигнальних щоглів, прожекторів тощо.

10. Знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів.

11. Знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням і розбиранням тимчасових (нетитульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать: приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів; складські приміщення та навіси на об'єкті будівництва; помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі; пристосування для техніки безпеки; інвентарні уніфіковані засоби підмоцнування типу люльок, інвентарних майданчиків, риштування тощо, паркани і огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт; тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони; витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (нетитульних) будівель та споруд.

12. Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи: оплату пра-

ці працівників, які проводять геодезичні роботи, вартість матеріалів, амортизаційні відрахування, знос, витрати на всі види ремонту і на переміщення геодезичного устаткування, інструментів і приладів.

13. Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків: оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків, витрати на придбання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків, витрати на електроенергію (у тому числі від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва.

14. Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин та механізмів, врахованих у вартості машино-змін).

15. Платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством.

16. Платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо.

17. Витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку, якщо ці маршрути не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту або віднесену за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства); працівників будівельної організації — інвалідів 1 і 2 груп до місця роботи та у зворотному напрямку незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування.

18. Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження буді-

вельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги; оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв'язку з роботою в понаднормовий час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку робочого часу та в інших випадках, встановлених законодавством.

19. Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із загальновиробничими витратами.

20. Втрати від простоїв не з вини стихійних лих за відсутності винних осіб.

*б) адміністративні:*

1. Витрати на основну і додаткову заробітну плату, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат відповідно до штатного розпису та встановлених будівельною організацією систем оплати праці: працівників апарату управління (керівників, спеціалістів, службовців); робітників, які здійснюють господарське обслуговування (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць, гардеробників, кур'єрів тощо).

2. Відрахування за встановленими законодавством нормами на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зазначених у пункті 1 цього переліку.

3. Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації:

3.1. Витрати на придбання канцелярських товарів і приладів, бланків обліку, звітності;

3.2. Витрати на утримання, експлуатацію та всі види ремонтів будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління в межах 10 % їх балансової вартості на початок року;

3.3. Амортизаційні відрахування по основних засобах, призначених для обслуговування апарату управління (крім легкових автомобілів);

3.4. Знос і ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються в управлінні виробництвом;

3.5. Витрати на утримання і експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку,

обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління;

4. Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку);

5. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації;

6. Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розписі будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби, включаючи витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи;

7. Оплата консультаційних та інформаційних послуг, якщо вони пов'язані із забезпеченням виконання будівельно-монтажних робіт, зберіганням та реалізацією будівельної продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованої будівельної організації, а також аудиторських перевірок;

8. Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності будівельної організації; оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади;

9. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, здійснення факторингових і довірчих операцій, обліком боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;

10. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління будівельної організації:

- витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї;
- витрати на проведення ремонтів в межах 10 % балансової вартості груп основних засобів на початок року;
- 50 % вартості пального для потреб автотранспорту;
- витрати на технічний огляд і технічне обслуговування;
- знос по легковому автотранспорту.

11. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та робітників, зайнятих господарським обслуговуванням у межах норм, передбачених законодавством;

12. Одноразова допомога, що виплачується працівникам згідно з чинним законодавством під час переведення, прийому і направлення на роботу в іншу місцевість;

13. Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації;

14. Витрати, пов'язані з набором робочої сили, а саме: оплата відпусток перед початком роботи випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі та середні спеціальні заклади освіти, а також вартість їх проїзду до місця роботи;

15. Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів, які відносяться до валових витрат;

16. Витрати на придбання необхідних довідників, плакатів і діапозитивів з охорони праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на будівництві, а також поліпшення умов праці; обладнання кабінетів з техніки безпеки; витрати на організацію доповідей і лекцій з техніки безпеки;

17. Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень:

- витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації;

- послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони у встановленому законодавством порядку;

- придбання, утримання та знос протипожежного інвентаря та устаткування.

18. Витрати некапітального характеру, пов'язані з забезпеченням якості будівництва:

- витрати на утримання виробничих лабораторій, що входять до складу будівельної організації та її структурних підрозділів, включаючи оплату праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентаря лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд в цілому (середніх та великих мостів, резервуарів тощо, оплачуваних за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво);

- витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;

- оплата послуг з випробування матеріалів і конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій.

19. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, включаючи послуги, надані сторонніми організаціями з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, розши-

рення передових методів організації праці, нормування праці тощо, а також оплату праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її структурних підрозділів;

20. Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг) для загальногосподарських потреб;

21. Відрахування на спорудження та розбирання тимчасових (титульних) будівель і споруд від їх кошторисної вартості у разі, коли кошти на ці цілі передбачені в договірній ціні;

22. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України, які пов'язані із загальногосподарськими витратами;

23. Витрати на перебезування будівельних та монтажних організацій;

24. Інші загальногосподарські витрати.

*в) витрати на збут:*

1. Витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі:

- витрати на оплату праці чергових слюсарів-сантехніків, ключниць, а також робітників, які прибирають сміття, миють підлогу, вікна та обов'язкові нарахування на неї;

- вартість миючих засобів та інших матеріалів, що використовуються під час прибирання об'єктів перед здачею;

- витрати на опалення та освітлення в період здачі об'єктів.

2. Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безкоштовно переданих зразків і макетів та представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших організаційних заходів) в межах, які відносяться до валових витрат;

3. Витрати на здійснення реклами будівельної продукції, включаючи розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, плакатів тощо) і рекламу в засобах масової інформації;

4. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

5. Витрати на ремонт тари;

6. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

7. Витрати на передпродажну підготовку продукції і товарів;

8. Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом, у межах норм, передбачених чинним законодавством;

9. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

10. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту будівельної організації:

- витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї;
- витрати на проведення ремонтів в межах 10 % балансової вартості груп основних засобів на початок року;
- 50 % вартості пального для потреб легкового автотранспорту;
- витрати на технічний огляд і технічне обслуговування;
- знос по легковому автотранспорту;

11. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

12. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Вищенаведені продуктивні витрати мають місце в діяльності підрядних будівельно-монтажних (ремонтно-будівельних) організацій. Стосовно діяльності промислових підприємств, то найбільш поширеними статтями затрат адміністративного характеру та витрат на збут є такі.

(перелік адміністративних витрат та витрат на збут у промисловості наводиться у табл. 2.3).

### **2.3. Класифікація затрат на виробництво**

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

Охарактеризуємо дещо детальніше деякі з цих затрат.

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



Таблиця 2.1

## КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Ознака класифікації	Види затрат
1	2
За кількістю випущеної продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем однорідності	Прості (одноелементні), комплексні
За способом включення у собівартість продукції	Прямі, непрямі
За періодичністю виникнення (календарними періодами)	Поточні, одноразові, періодичні
За місцем виникнення	Цехові, дільничні, бригадні, службові тощо
За обсягом виробництва	Постійні (умовно-постійні), змінні
За економічним змістом	Витрати предметів праці, засобів праці, самої праці
За видами виробництва	Витрати основного виробництва, допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв і господарств
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
За видами діяльності	Витрати основної діяльності (операційної), фінансової діяльності, інвестиційної діяльності
Згідно з роллю у процесі виробництва	Виробничі, невиробничі
За фазами кругообігу засобів	Постачально-заготівельні, виробничі, збутові
За ступенем готовності продукції (відношенням до кінцевого продукту)	Витрати в незавершеному виробництві, на товарний випуск
За охопленням плануванням	Планові, позапланові
За охопленням нормуванням	Нормовані, ненормовані
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
Залежно від об'єкта управління	У місцях виникнення, в центрах затрат, у центрах відповідальності
Залежно від діяльності підприємства	Залежні, незалежні
За економічними елементами	Матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За калькуляційними статтями	Залежно від галузі національної економіки

Витрати на одиницю продукції обчислюються як середні за певний період, якщо продукція виготовляється постійно або серіями. В одиничному виробництві витрати на виріб формуються як індивідуальні.

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

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

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

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

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

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

Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і заробітну плату робітників, що не може бути прямо віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати тощо), включають до складу виробничих накладних витрат.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Обслуговуючі виробництва і господарства*, на відміну від усіх вищеперелічених, не беруть участі у виробничому процесі, а надають послуги працівникам підприємства і членам їх сімей. Най-

більш поширеними серед них є дитячі дошкільні заклади, спортивні споруди (тенісні корти, плавальні басейни, волейбольні майданчики тощо), заклади культури, будинки відпочинку, оздоровчі табори.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **У промисловості:**

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

12. Загальногосподарські витрати.
13. Втрати від браку.
14. Інші виробничі витрати.
15. Попутна продукція (вираховується).
16. Позавиробничі (комерційні) витрати.

**У будівництві:**

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Експлуатація будівельних машин та механізмів.
4. Відрахування на соціальні заходи.
5. Інші прямі витрати.
6. Загальновиробничі витрати.

Як ми бачимо, на відміну від класифікації витрат за всіма іншими ознаками (без класифікації за статтями), де вона є однаковою для всіх галузей народногосподарського комплексу, класифікація витрат за статтями калькуляції різна в різних галузях цього комплексу. Зокрема, в промисловості цих груп витрат більше, ніж у будівництві, у 2,5 рази. Класифікація витрат за статтями більш складна, ніж за елементами. Багато статей носить комплексний характер. Комплексними статтями витрат є витрати на підготовку і освоєння виробництва, на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, втрати від браку, загальногосподарські та інші виробничі витрати.

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

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

- Інші виробничі витрати.
- Попутна продукція (вираховується).

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

Зокрема, для хімічної, металургійної галузей промисловості даний перелік статей калькуляції доповнюється статтями «Попутний видобуток», «Напівфабрикати власного виробництва»; для нафтохімічної, деревообробної галузей промисловості із наведеного вище переліку статей калькуляції не використовується стаття «Попутна продукція».

Охарактеризовані види витрат, як правило властиві діяльності промислових підприємств. Для будівельних організацій Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) наводиться така класифікація витрат (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

#### КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Ознаки класифікації	Види витрат
Види діяльності будівельної організації	<ul style="list-style-type: none"> <li>• витрати звичайної діяльності;</li> <li>• витрати операційної діяльності;</li> <li>• витрати основної діяльності.</li> </ul>
Місце виникнення витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>• витрати основного виробництва;</li> <li>• витрати допоміжного виробництва;</li> <li>• витрати другорядного виробництва.</li> </ul>
Види витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>• елементи витрат;</li> <li>• статті витрат.</li> </ul>
Способи включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт	<ul style="list-style-type: none"> <li>• прямі витрати;</li> <li>• загальнопромислові (непрямі) витрати.</li> </ul>
Результативність витрачання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• продуктивні витрати;</li> <li>• непродуктивні витрати.</li> </ul>
Календарні періоди	<ul style="list-style-type: none"> <li>• поточні витрати;</li> <li>• одноразові витрати</li> </ul>
Відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва	<ul style="list-style-type: none"> <li>• витрати за договором підряду;</li> <li>• витрати періоду.</li> </ul>
Наявність надзвичайних подій	<ul style="list-style-type: none"> <li>• надзвичайні витрати</li> </ul>

*Витрати звичайної діяльності* включають витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

*Витрати операційної діяльності* включають витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

*Витрати основної діяльності* — це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт.

*Витрати основного виробництва* — це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва.

*Витрати допоміжного виробництва* — це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт власних і орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо.

*Витрати другорядного виробництва* — це витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які не беруть безпосередньої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція у подальшому використовується під час виконання цих робіт: виробництво бетонів та будівельних розчинів, залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каменю, цегли, інших виробів, напівфабрикатів тощо.

Витрати основного виробництва та допоміжних і другорядних виробництв, продукція яких у подальшому використовується на будівельно-монтажних роботах, є виробничими витратами основної діяльності будівельної організації, які включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт цієї організації.

*Елемент витрат* — це сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат.

*До статті витрат* можуть включатися складові будь-якого елемента витрат або декількох елементів.

Наприклад, витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за елементами витрат, а витрати основної діяльності — як за елементами, так і за статтями калькулювання.



*Прямі* — це витрати, які пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

*Загальновиробничі витрати* — це витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, але не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, вибраної будівельною організацією самостійно.

*Продуктивні витрати* — це витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією виробництва.

*Непродуктивні витрати* — це витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо.

*Поточні витрати* — це витрати, які зазнає будівельна організація щомісяця.

*Одноразові витрати* — це витрати, які будівельна організація зазнає у період, більший за місяць, та які спрямовуються на забезпечення будівельного виробництва протягом тривалого часу.

*Витрати за договором підяду* — це витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з конкретним договором підяду (прямі витрати), а також витрати будівельної організації щодо управління, організації та обслуговування будівельного виробництва (загальновиробничі витрати).

*Витрати періоду* — це витрати операційної діяльності будівельної організації, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підяду і, відповідно, з доходом за цим договором підяду, для отримання якого вони були здійснені. Такі витрати (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати) належать до витрат за договором підяду, якщо:

а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору підяду;

б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього договору підяду покладено на замовника.

*Надзвичайні витрати* — це витрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій, інших надзвичайних подій, а також затрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків таких подій.

Існуюча і використовується в практиці роботи вітчизняних підприємств і організацій класифікація витрат не повністю відповідає вимогам ринкової економіки. Зокрема, відсутній поділ витрат стосовно прийняття управлінських рішень, що є надзвичай-

но актуальним у сучасних умовах господарювання. Доцільно, на нашу думку, використати класифікацію витрат західних фірм, яка показана на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Класифікація витрат

Коротко охарактеризуємо витрати, про які не зазначалося вище.

**Вичерпані (спожиті)** витрати — це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. У свою чергу **невичерпані (не спожиті)** витрати — це збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходів або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані — у звіті про фінансові результати.

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

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

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

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

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

На торговельних підприємствах витратами періоду є витрати обігу.

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

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

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

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

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

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

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

Таблиця 2.3

## СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТИ ПЕРІОДУ

<i>Виробничі витрати або виробнича собівартість</i>			
Прямі матеріали	Пряма зарплата	Загальновиробничі витрати	Інші прямі витрати
<b>Витрати періоду</b>			
<i>Адміністративні витрати</i>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>— загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі тощо);</li> <li>— витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу;</li> <li>— витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);</li> <li>— винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);</li> <li>— витрати на зв'язок (поштовий, телефонний, телеграфний, факс тощо);</li> <li>— амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;</li> <li>— витрати на врегулювання спорів у судових органах;</li> <li>— податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);</li> <li>— плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;</li> <li>— інші витрати загальногосподарського призначення.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— витрати пакувальних матеріалів для загарювання готової продукції;</li> <li>— витрати на ремонт тари;</li> <li>— оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і робітникам підрозділів, що забезпечують збут;</li> <li>— витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);</li> <li>— витрати на передпродажну підготовку товарів;</li> <li>— витрати на відрядження робітників, зайнятих збутом;</li> <li>— витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);</li> <li>— витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням відповідно до умов договору поставки;</li> <li>— витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування;</li> <li>— інші витрати, пов'язані зі збутом.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;</li> <li>— собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Нацбанку України на дату продажу іноземної валюти пліос витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;</li> <li>— собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;</li> <li>— сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;</li> <li>— втрати від операційної курс. різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною (основною) діяльністю підприємства;</li> <li>— втрати від знецінов. запасів;</li> <li>— нестачі і втрати від псування цінностей;</li> <li>— визначні штрафи, пені, неустойки;</li> <li>— витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціальної діяльності;</li> <li>— інші витрати операційної діяльності.</li> </ul>	

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

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

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

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

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

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

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

Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення.

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

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

У цьому разі релевантні витрати для наведених варіантів становлять:

Дійсні витрати + Можливі витрати = Релевантні витрати

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

Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів.

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

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

Постійні витрати поділяються на обов'язкові і дискреційні.

*Обов'язкові витрати* — це витрати номінальної потужності або, іншими словами, це заплановані накладні витрати, які могли б бути понесені підприємством чи організацією при нульовому обсязі ділових операцій. Сюди відносяться усі витрати, які необхідно здійснити, щоб бути у «готовності до роботи».

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

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

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

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

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

біт) після рівня, коли вони починають поводити себе як напівзмінні.

Скажімо, витрати на перших 50 одиниць продукції складають 5,0 тис. грн, а наступних 25 одиниць — 2,0 тис. грн. Отже, маржинальні витрати на одиницю продукції в даному випадку будуть становити  $80 \text{ грн} \left( \frac{2000}{25} \right)$ , у той час, як середні складатимуть  $93,3 \text{ грн} \left( \frac{5000 + 20\,000}{50 + 25} \right)$ .

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2.4. Структура виробничих затрат підприємств і організацій

Велику роль у плануванні, обліку і калькулюванні собівартості, а також, як показала практика, в ціноутворенні відіграє структура собівартості.

Під структурою собівартості розуміють співвідношення різних елементів або статей затрат в загальній сумі затрат на виробництво і реалізацію продукції.

Структура собівартості може визначатися на основі класифікації затрат за економічно однорідними елементами і статтями калькуляції.

Поелементна структура собівартості продукції відрізняється за галузями промисловості. Ці відмінності визначають характер промислового виробництва залежно від переважання питомої ваги того чи іншого виду затрат. У зв'язку з цим можна виділити такі групи галузей промисловості: матеріаломісткі, трудомісткі, енергомісткі і фондомісткі.

До **матеріаломістких** відносяться такі галузі промисловості, у собівартості продукції яких переважають матеріальні затрати. Це, головним чином, галузі легкої і харчової промисловості.

**Трудомісткі** — це галузі, де в структурі собівартості переважну частину складають трудові затрати з відрахуваннями на соціальні потреби. До них відносяться, в основному, видобувні галузі: вугільна, гірничорудна, торф'яна, лісозаготівельна.

Слід окремо виділити машинобудівний комплекс, що має в складі собівартості велику питому вагу як матеріальних, так і трудових затрат. Тому машинобудування носить характер матеріаломісткого і трудомісткого виробництва.

**Енергомісткими** галузями є кольорова металургія, виробництво легких металів, ряд підгалузей хімічної промисловості. В собівартості їх продукції велику питому вагу посідають затрати на електроенергію.

**Фондомісткі** — це галузі з великою часткою затрат на амортизацію. В цю групу входять нафтодобувна і газова промисловість, а також гідроенергетика.

Віднесення тієї чи іншої галузі до однієї з названих груп дозволяє встановити резерви і джерела, за рахунок яких можна забезпечити зниження собівартості продукції.

Слід відмітити, що розглянутий поділ галузей промисловості за характером виробництва є відносним і динамічним, оскільки з розвитком техніки і технології змінюється співвідношення матеріальних і трудових затрат, і трудомісткі галузі стають матеріаломісткими чи фондомісткими.

Так, наприклад, у харчовій промисловості у 80-і рр. ХХ століття понад 80 % припадало на сировину, а зараз — менше 50 %. На жаль, останнім часом практично неможливо отримати інформацію щодо структури собівартості продукції за галузями, як і в цілому за затратами.

Структура собівартості за статтями калькуляції дозволяє оцінити питому вагу різних статей затрат в собівартості продукції. Структу-



ра собівартості може змінюватися під впливом ряду факторів, що впливають з умов роботи окремих галузей і підприємств.

На структуру собівартості продукції суттєво впливає розміщення підприємств стосовно джерел сировини і палива. Чим далі підприємство знаходиться від паливно-сировинної бази, тим більші витрати на транспортування і зберігання, тим вища питома вага матеріальних затрат у складі собівартості.

Структура собівартості продукції залежить також від зміни рівня цін на предмети і засоби праці. Так, підвищення відпускних цін на продукцію сировинних галузей і продукцію паливно-енергетичного комплексу призводить до зростання питомої ваги затрат на сировину, матеріали, паливо і енергію у споживчих галузях. У той же час зростання відпускних цін на машини і обладнання збільшує частку амортизації в галузях, що використовують техніку.

У даний час зміни в структурі собівартості відбуваються в напрямку зниження питомої ваги прямих затрат (заробітна плата основних виробничих робітників і основні матеріали на технологічні потреби). Але значно зросла питома вага затрат на управління і реалізацію продукції. Як наслідок, необхідно відмовлятися від раніше діючої системи розподілу побічних затрат на собівартість продукції на основі прямих затрат і переходити до ширшого запровадження функціонального калькулювання собівартості продукції.

## **2.5. Формування витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Можливі центри обліку виробничих затрат наведено на рис. 2.2 [34].

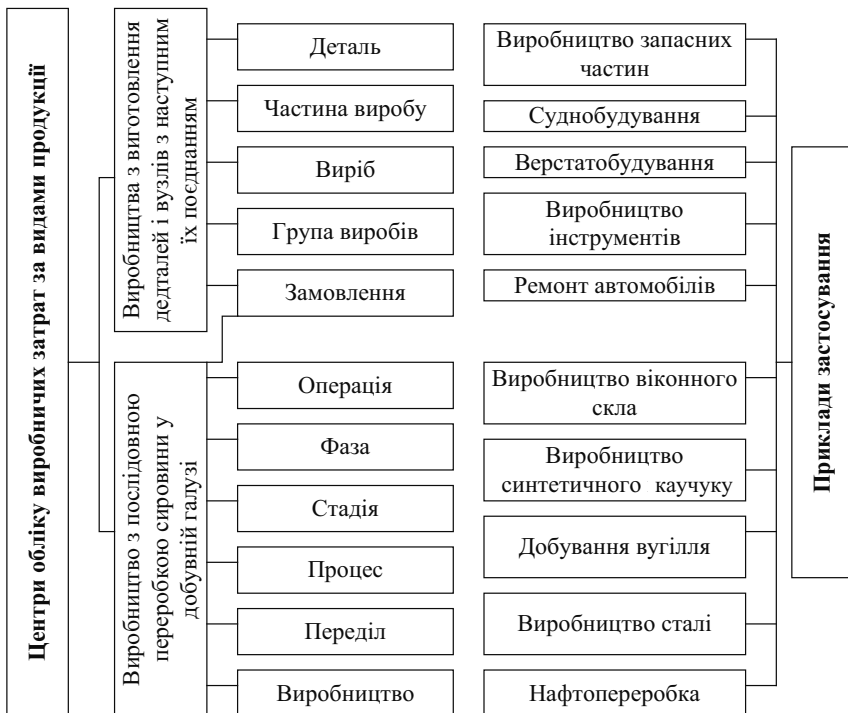


Рис. 2.2. Класифікація центрів обліку виробничих затрат за видами

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Центри затрат відрізняються від місць виникнення затрат тим, що являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями в середині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділі, а головне — забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання. Особливо посилюється необхідність виділення

центрів затрат в умовах росту автоматизації виробництва, коли при калькулюванні виникає необхідність підвищення точності віднесення витрат з утримання і експлуатації виробничого устаткування і загальновиробничих витрат на калькуляційні об'єкти. Зростає потреба у групуванні їх за групами устаткування, окремими комплексами, тобто центрами затрат.

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

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

Розрізняють **центри регульованих затрат** і **частково регульованих затрат**. Для прикладу центром регульованих затрат можуть бути цехи основного виробництва у промисловості, виконробські дільниці у будівництві. До центрів частково регульованих затрат можна віднести адміністративно-управлінський апарат підприємства чи організації, бюро економічного аналізу, конструкторське бюро тощо.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Функціональні центри** поширюють контроль затрат на багато місць їх виникнення, якщо затрати у них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, який відповідає за затрати на ремонтні роботи і модернізацію виробничого устаткування у всіх

виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за затрати на тепло- і електроенергію, воду, стиснуте повітря по підприємству в цілому, та інші функціональні відділи, пов'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

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

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

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

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

Розрізняють два види центрів відповідальності, а саме:

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

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

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

- функціональний;
- територіальний;

- відповідності організаційній структурі;
- подібності структури затрат.

**За функціональним принципом** виділяють такі центри відповідальності:

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

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

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

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

*Управлінські центри відповідальності* — заводоуправління, бухгалтерія, відділ кадрів.

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

**За територіальним принципом** існує два варіанти поділу на центри відповідальності:

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни по-

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

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

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

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



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. Що таке «витрати» з точки зору підприємства та бухгалтерського і податкового обліку?
2. Чим відрізняються витрати виробництва від валових витрат?
3. Якими нормативними та законодавчими актами України регулюються витрати?
4. Як класифікуються витрати?
5. У чому полягає відмінність виробничих витрат від витрат періоду та які саме витрати включаються до них?
6. Які особливості класифікації витрат будівельного виробництва порівняно з промисловим?
7. Які головні відмінності вітчизняної класифікації витрат від зарубіжної?
8. Що таке структура витрат і від чого вона залежить?
9. Що таке «місця виникнення затрат», «центри витрат», «центри відповідальності», «центри прибутку», «центри рентабельності», «центри виторгу», «центри інвестицій»?
10. На які різновиди поділяються центри відповідальності?



## КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ — ОСНОВА УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАТРАТАМИ

### 3.1. Поняття калькулювання, його роль і значення в системі управління

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

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

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

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

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

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

Калькулювання собівартості продукції є об'єктивно необхідним процесом виробництва.

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

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

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

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

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

Нарешті, калькулювання є основою трансфертного ціноутворення. Трансфертна (внутрішня) ціна застосовується при комерційних операціях між підрозділами одного й того ж підприємства. Найбільшу актуальність питання формування трансфертних цін мають при наявності права у підрозділів підприємства самостійно виходити на зовнішніх покупців. У цьому разі від правильного формування трансфертної ціни залежатиме загальний фі-

нансовий стан організації. Якщо ж продукція підрозділу повністю споживається всередині підприємства, трансфертна ціна є лише обліковою категорією, необхідною для забезпечення господарських зв'язків між внутрішніми підрозділами підприємства, але при цьому вона не впливає на кінцеві результати організації.

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

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

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

### **3.2. Принципи і завдання калькулювання**

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

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

- встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць. У багатьох випадках об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання не збігаються. Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види або групи однорідних продуктів. Місцем виникнення витрат в управлінському обліку називають

вають структурні одиниці та підрозділи підприємства, в яких відбувається першочергове споживання виробничих ресурсів (робочі місця, бригади, цехи тощо). Під об'єктом калькулювання (носієм витрат) розуміють види продукції (робіт, послуг) підприємства, які призначені для реалізації на ринку;

- вибір калькуляційної одиниці (залежить від особливостей виробництва і продукції, що виготовляється);

- вибір методу розподілу непрямих витрат. Цей принцип надзвичайно важливий для правильного розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Він встановлюється підприємством самостійно, фіксується в наказі підприємства про облікову політику і є не змінним протягом звітного року;

- розмежування витрат по періодах. При цьому необхідно керуватися принципом нарахування. Його суть полягає в тому, що операції відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення і не ув'язуються з грошовими потоками. Доходи і витрати, отримані (понесені) у звітному періоді, вважаються доходами і витратами цього періоду незалежно від фактичного часу надходження (або сплати) грошових коштів. Доходи і витрати, які не відносяться до звітного періоду, не пов'язуються доходами (витратами) звітного періоду, навіть якщо грошові кошти по них не надійшли або перераховані в даному періоді;

- відокремлений облік поточних витрат на виробництво продукції і капітальних вкладень. До собівартості продукції, що виготовляється в даному звітному періоді, включаються лише невичерпані (неспожиті) витрати. Вичерпані (капіталізовані) витрати для визначення фінансового результату даного звітного періоду не використовуються;

- вибір методу обліку затрат і калькулювання. Метод обліку витрат і калькулювання вибирається підприємством самостійно, адже залежить від ряду окремих факторів, зумовлених особливостями підприємства, зокрема галузевою належністю, розміром, технологією, яка застосовується, асортиментом продукції тощо.

Завдання калькулювання полягає у визначенні витрат, що припадають на одиницю їх носія, тобто на одиницю продукції (робіт, послуг), призначених для реалізації, а також для внутрішнього споживання.

У процесі калькулювання розв'язуються два основних завдання управлінського обліку:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначення адекватної, справедливої і конкурентоздатної продажної ціни;

- використання даних про собівартість продукції для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

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

### **3.3. Види калькуляцій і їх використання в управлінні витратами**

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

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

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

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

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

Зупинимось дещо детальніше на характеристичі вищезазначених видів калькуляцій.

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

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

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

*Проектні /кошторисні/ калькуляції* складають на основі кошторисних норм витрат використання ресурсів, діючих цін і тарифів, рівня оплати праці, які діють на момент формування кошторису. Залежно від мети вони складаються з усіх видів витрат або лише за їх окремими видами. Кошторисні калькуляції призначені для економічного обґрунтування нового будівництва, розширення і реконструкції діючих підприємств, виробництв, модернізації виробничого устаткування та будівельної техніки, розробки нових технологічних процесів. Вони дають можливість аналізувати структуру витрат на виробництво, визначати прибуток і рентабельність будівельного комплексу. Названі калькуляції лежать в основі формування договірних цін на будівельну продукцію, які передбачаються у договорі генерального підряду, і служать підставою для здійснення розрахункових взаємовідносин замовника /забудовника/ з генеральним підрядником.

*Нормативні /стандартні/ калькуляції* складають на основі науково обґрунтованих діючих виробничих норм і нормативів витрат, які відображають досягнутий рівень техніки, технології, організації виробництва і праці. Вони періодично уточнюються у зв'язку зі зміною норм витрат. Нормативні калькуляції призначені для визначання нормативної собівартості продукції, робіт і по-



слуг. Їх впроваджують на тих підприємствах і організаціях, де налагоджене нормативне господарство і калькуляції складаються на основі чинних норм. Вони служать основою для оперативного контролю та відхиленнями фактичних витрат від установлених нормативів і є діючим засобом управління процесом формування собівартості.

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

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

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

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

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

**За рівнем охоплення витрат** калькуляції поділяються на:

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

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

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

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

*Технологічні калькуляції* уособлюють в собі витрати на окремі деталі, вузли, конструктивні елементи робіт і характеризують рівень технології на підприємстві чи в організації. Вони служать підставою щодо прийняття управлінського рішення стосовно доцільності виготовлення напівфабрикатів чи закупівлі їх у постачальників виконання окремих видів робіт власними силами або передачі їх спеціалізованим субпідрядним організаціям.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

від зниження собівартості, розрахунку матеріального стимулювання за економію коштів, визначення доходу підрозділу.

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

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

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

### **3.4. Етапи розвитку і сучасний стан калькулювання**

Калькуляційна справа у своєму розвитку пройшла ряд основних етапів:

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

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

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

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

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

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

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

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

Вищенаведені етапи розвитку калькуляційної справи в основному характеризують її історію стосовно промислової сфери.

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

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

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

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

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

Для даного етапу характерним є затвердження наказом Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики від 07.05.2002 р. № 81 Методичних рекомендацій із формування собівартості будівельно-монтажних робіт та їх нової редакції, затверджених Наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16 лютого 2004 р. № 30.

Щодо промислового виробництва, то калькуляційна справа також отримала певний поштовх для подальшого свого розвитку внаслідок затвердження наказом Держкомітету промислової політики від 02.02.2001 р. № 47 аналогічних Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Сучасний стан калькуляційної справи не є задовільним, оскільки не відповідає вимогам і запитам управлінського апарату. Калькуляції складають лише з метою ціноутворення, тобто лише для визначення відпускної ціни на продукцію /такий стан характерний для підприємств будівельної індустрії/, а у підрядних будівельно-монтажних організаціях наявність калькуляцій — справа досить рідкісна. Цим самим апарат управління позбавлений важливої інформації про рівень виробничих витрат у розрахунку на окремі види продукції, робіт, конструктивні елементи, технологічні етапи тощо.

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

- визначення переліку статей витрат на виробництво, що прийняті для обліку і калькулювання;
- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка по кожній статті калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою (товарною) продукцією і незавершеним виробництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- оцінка незавершеного виробництва;
- визначення переліку об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;
- розробка форми калькуляційного листа;
- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, по яких складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

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

Калькулювання може здійснюватись як в межах облікової системи (упорядкований регулярний процес), так і на вимогу (наприклад, збір і аналіз витрат, пов'язаних із заміною виробничого устаткування). Звісно, постійне калькулювання — більш дорожче, ніж те, що проводиться час від часу, і рішення про те, наскі-

льки деталізовані дані повинні надходити з системи управлінського обліку на регулярній основі, приймається виходячи із зіставлення витрат і доходів.

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

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

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

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

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

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

Між калькулюванням і виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок та взаємозалежність. Так, базою для розрахунку собівартості одиниці продукції є інформація, зібрана в системі виробничого обліку. Калькулювання собівартості кінцевого продукту визначається системою і організацією виробничого обліку. З другого боку, ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які стоять перед підприємством у галузі калькулювання.

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

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



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

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

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

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

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

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

— один продукт (комплекс продуктів) в цілому по виробництву;

— один продукт (комплекс продуктів) по окремих процесах, стадіях, переділах, фазах виробництва;

- виріб (група виробів) по підприємству;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг по структурних підрозділах підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

### **3.6. Калькуляційні одиниці, їх види і використання**

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

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

На практиці застосовуються такі групи калькуляційних одиниць:

- *натуральні* /тонни, кілограми, штуки, погонні метри, квадратні метри, кубічні метри, гектари, літри, кіловат-години тощо/;
- *умовно-натуральні* /кубічний метр залізобетонних виробів, квадратний метр столярних виробів, тонна металоконструкцій, умовна банка консервів, сто пар взуття певного артикула, умовна тисяча штук цегли тощо/;
- *умовні* /тонно-кілометри, машино-зміни, машино-години тощо/;
- *приведені* /маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин/;
- *вартісні* /витрати на І тис. грн виконаних робіт, сума матеріальних витрат у розрахунку на І грн випущеної продукції, величина прямих витрат у виробничій собівартості виконаних робіт тощо/;
- *трудові* /людино-години, людино-дні тощо/;
- *експлуатаційні* /одиниця потужності машин, двигунів, виробничої споруди, корисна площа будівлі, параметри приладів, посадочне місце в закладах соцкультпобуту тощо/.

Враховуючи специфіку капітального будівництва, як окремі види калькуляційних одиниць, крім вищезазначених, застосовуються ще й такі, як *будівельні одиниці /об'єкт або технологічний етап будівництва, конструктивний елемент або однорідна частина об'єкта будівництва/, укрупнені одиниці /кубічний метр будівлі, кілометр довжини зовнішніх інженерних комунікацій або доріг та ін./*.

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

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

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

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

### **3.7. Методика калькулювання собівартості**

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

### **3.7.1. Методика калькулювання собівартості випущеної продукції**

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

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

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

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

- сировина і основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Оскільки основними компонентами їх виготовлення є бетон і арматурні каркаси, то з метою полегшення складання калькуляцій на кожен виріб зокрема обчислюють собівартість 1 м<sup>3</sup> бетону різних марок та 1 кг ділової арматури. Знаючи норми витрат бетону і арматури на той чи інший виріб і собівартість їх одиниці, підсумовуванням добутоків вираховують матеріальні витрати, пов'язані з випуском кожного виду основної продукції.

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

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

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

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

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

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

Доцільно було б здійснювати такий розподіл наступним чином: витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування — пропорційно до кількості відпрацьованих маши-

но/верстато/-годин або нормативних ставок на одиницю випущеної продукції, а загальновиробничі витрати — пропорційно до комплексної бази, якою є витрати на утримання і експлуатацію устаткування і основна заробітна плата виробничих робітників.

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

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

До повної собівартості включають плановий прибуток (планові нагромадження) і до загальної суми — ПДВ. Таким чином, маючи відпускні ціни (з ПДВ) на  $1 \text{ м}^3$  бетону /різних марок/ і  $1 \text{ кг} / 1 \text{ т} /$  ділової арматури і масу відповідно бетону та арматури, визначають відпускні ціни на кожний вид продукції зокрема.

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

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

Головними видами продукції їх є віконні та дверні блоки, паркет, плінтуси, штапик, підвіконні дошки, дошка підлоги, «дошка-вагонка», рейки, дранка та ін. Через те що сировиною для виготовлення вказаних виробів є обрізні пиломатеріали, окремо калькулюється ще й собівартість  $1 \text{ м}^3$  пиломатеріалів.

Номенклатура калькуляційних статей характеризується особливостями лише в частині матеріальних витрат. Річ у тім, що всі матеріальні цінності, які витрачаються на виготовлення окремих виробів, вираховуються кожен зокрема, а відтак згруповуються у калькуляційні статті витрат, до яких слід віднести: «Сировина і основні матеріали», «Допоміжні матеріали». Розра-



ховуються окремо і витрати палива та електроенергії за діючими нормативами /в розрахунку на 1 м<sup>2</sup> виробів/ і вартістю їх одиниці відповідно 1 Г/кал та 1 квт/год. Дані вирахування подають на звороті калькуляційного листа. Кінцеві вартісні підсумки переносять на лицеву сторону і записують за відповідною калькуляційною статтею.

Внаслідок різноманітності і різнохарактерності столярних виробів у калькулюванні їх собівартості має місце застосування кількох калькуляційних одиниць. Так, найпоширенішою одиницею є 1 м<sup>3</sup> /пиломатеріали обрізні й необрізні, дошка підлоги, бруски/. Крім того, застосовуються ще й такі як 1 м<sup>2</sup> /паркет, «дошка-вагонка», блоки дверні й віконні/, 100 м/п /плінтус, штапик/. Поряд з цими одиницями калькулюється ще й собівартість комплектів /віконних і дверних/. Якщо продукція серійна — віконні й дверні блоки, то складають калькуляції відпускної ціни 1 шт., тобто одного вікна чи одних дверей відповідної серії. При виготовленні несерійної продукції — виробів за окремими замовленнями, ці замовлення калькулюють, беручи за основу кількість квадратних метрів, які входять до комплекту.

***Калькулювання собівартості стінових і керамічних матеріалів*** здійснюють заводоуправління будівельних матеріалів.

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

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

До складу калькуляції згаданого підприємства входять такі види витрат:

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

- ◆ допоміжні матеріали /дріт, тирса, цегла вогнетривка, шибений папір/;

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

- ◆ електроенергія;

- ◆ основна заробітна плата виробничих робітників;

- ◆ додаткова заробітна плата виробничих робітників;

- ◆ відрахування на соціальне страхування;
- ◆ втрати від браку;
- ◆ витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування /амортизація, заробітна плата робітників-верстатників, відрахування на соціальне страхування, матеріали, електроенергія, пально-мастильні матеріали, інші витрати/;
- ◆ цехові (загальновиробничі) витрати /амортизація, основна і додаткова заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, матеріали, електроенергія, паливо, невиробничі витрати /.

Загальна сума всіх наведених витрат становить виробничу собівартість цегли.

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

Калькуляції стінових блоків і різаного каменю складають у розрахунку на 1 шт., кахелю — на один комплект, а облицювальної плитки — на 1 м<sup>2</sup>.

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

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

З метою визначення відпускних цін на окремі їх види складають калькуляції собівартості з кожного виду металоконструкцій. Калькуляційними одиницями є одна штука /кришки люків, металеві підпори/, 1 м<sup>2</sup> /щити, ворота/, 1м/п /загорожі, стелажі/.

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

Специфічною самостійною статтею витрат є «Внутрішні перевезення» /»Транспортні витрати» — в окремих організаціях/. При неможливості прямого їх віднесення на собівартість окремих видів виробів транспортні витрати, пов'язані з внутрішніми перевезеннями, включають у склад цехових /загальновиробничих/ витрат.

Витрати води, тепло- і електроенергії, які належать до прямих витрат, вираховують на основі діючих норм на 1 т металокопструкцій та їх вартості, одержаних зі сторони.

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

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

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

### **3.7.2. Методика калькулювання собівартості виконаних робіт і послуг**

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

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

- договірна ціна будівельно-монтажних робіт;
- витрати на проектно-пошукові роботи;

- вартість проектно-кошторисної документації;
- витрати на відведення земельної ділянки під будівництво об'єкта;
- витрати на знос будівель і споруд, що знаходяться на майданчику, відведеному під забудову;
- компенсаційні витрати населенню, пов'язані з переселенням на нові місця проживання з місця забудови;
- витрати на утримання дирекції підприємства, що будується, і технічний нагляд;
- преміальні виплати за дострокове або своєчасне здавання об'єкта в експлуатацію;
- інвентарна вартість устаткування;
- інші витрати /збитки від ліквідації тимчасових споруд тощо/.

Підрядник (будівельно-монтажна організація) виконує тільки частину робіт — будівельно-монтажні, внаслідок чого калькулює лише ці роботи, тобто собівартість проміжної продукції.

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

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

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

У підрядних будівельно-монтажних (ремонтно-будівельних) організаціях методика калькулювання собівартості виконаних робіт зводиться до нагромадження витрат. Вказаній методиці відповідає позамовний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. При цьому усі витрати

послідовно нагромаджуються в картках обліку витрат з початку виконання замовлення і до його завершення.

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

У вказаних виробництвах можуть застосовуватись такі способи калькулювання, як:

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

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

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

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

*Спосіб виключення витрат* застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної та попутної продукції, які отримуються в одному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Цей спосіб поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо. Характерною

особливістю даного способу є переведення усіх видів продукції до умовно однорідної через певні перевідні коефіцієнти, а відтак — розмежування витрат між видами продукції та розрахунок собівартості кожного виду зокрема шляхом ділення витрат на кількість однорідної продукції /за кожним їх видом/.

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

До них належать:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- нарахування квартиронаймачам /квартплата, плата за користування опаленням, водою і каналізацією, гарячим водопостачанням, радіо-, телеантеною, інші види цільових платежів/;
- нарахування орендарам /орендна плата, збори на покриття експлуатаційних витрат, за комунальне обслуговування/;
- вартість пред'явлених рахунків підприємствам і організаціям за обслуговування внутрішньобудинкових сіток і пристроїв;
- штрафні санкції за несвоєчасну оплату рахунків квартиронаймачами;
- надходження за збір макулатури і металобрухту.

З метою калькулювання собівартості кожного виду послуг зокрема необхідно забезпечити відокремлений облік їх витрат. Практика діяльності підприємств і організацій засвідчує зворотне

явище. У переважній їх більшості аналітичний облік витрат за видами обслуговуючих виробництв і господарств не здійснюється. Витрати показують за їх видами у цілому за дебетом одного із субрахунків синтетичного рахунка 23 «Виробництво».

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

*У житлово-комунальному господарстві* розраховують місячні витрати, які припадають на 1 м<sup>2</sup> площі, діленням загальної суми цих витрат /місячних/ на площу гуртожитку. Однак для розрахунку плати за проживання найчастіше використовують методику розрахунку собівартості одного місця шляхом ділення загальної суми витрат на кількість проживаючих.

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

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

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

На кожен їх вид складають самостійний кошторис, у якому поряд із статтями витрат показують джерела їх покриття. Як правило, це кошти фондів цільового фінансування і цільових надходжень, на які зараховуються кошти спонсорської допомоги, інших підприємств і організацій, працівники котрих користуються послугами даних обслуговуючих виробництв і господарств.



Як засвідчує сучасна практика роботи, перелічених джерел фінансування не вистачає на повне покриття необхідних витрат, унаслідок чого залучають кошти користувачів цих послуг. Однією з причин цього є вплив інфляційних процесів в Україні. Калькуляції заміщення /відшкодування/ витрат складаються за лікувально-оздоровчими комплексами в розрахунку на один лікувально-оздоровчий сеанс або одиницю часу.

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

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

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



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. Що таке «калькулювання» і які його відмінності від «калькуляції»?
2. Яка роль калькулювання собівартості в управлінні витратами?
3. Назвіть принципи і завдання калькулювання.
4. Які є види калькуляцій?
5. Які етапи у своєму розвитку пройшла калькуляційна справа?
6. Охарактеризуйте сучасний стан калькулювання.
7. Що таке об'єкти обліку затрат, об'єкти калькулювання і калькуляційні одиниці?
8. Які є види калькуляційних одиниць?
9. У чому проявляються головні відмінності між калькулюванням собівартості випущеної продукції, виконаних робіт та наданих послуг?



## ПЛАНУВАННЯ, НОРМУВАННЯ І ПРОГНОЗУВАННЯ ЗАТРАТ ЯК СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

### 4.1. Об'єктивна необхідність планування затрат

Керівництво підприємств і організацій постійно стоїть перед необхідністю вибору оптимальних рішень, які стосуються ціни реалізації, номенклатури, асортименту і обсягу випуску продукції, кредитної та інвестиційної політики та багато іншого. У пошуку таких економічно обґрунтованих рішень розраховують і аналізують альтернативні варіанти їх поведінки.

Недостатньо, щоб окремі рішення були економічно ефективними самі по собі. Слід добиватися того, щоб уся діяльність підприємства чи організації в комплексі стала рентабельною і забезпечувала б грошові надходження у такому обсязі, який задовольняв би зацікавлених у економічних результатах осіб (власників, кредиторів, керівників, працівників). *Завданням планування затрат* якраз і є визначення економічних результатів діяльності підприємства (організації), очікуваних у майбутньому.

Планування — один з елементів управління, який включає в себе вибір мети підприємства і засобів для їх досягнення. Планування наводить міст між існуючим станом (положенням) і тим, якого ми хочемо досягнути у майбутньому. *Головне завдання планування* — зведення до мінімуму ризику підприємництва.

Процесу планування затрат передуює проведення усестороннього аналізу витрат підприємства, при здійсненні якого виявляються резерви їх зниження, що використовуються при плануванні витрат на наступні періоди.

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

На ефективність планування впливають і внутрішні фактори: точність та достовірність інформації, що використовується у

процесі планування, а також участь у складанні планів керівників тих підрозділів, витрати яких плануються.

Завданням довгострокового планування є вибір адекватного варіанта діяльності підприємства на основі аналізу шансів і ризиків, породжуваних зовнішнім макроекономічним середовищем, сильних і слабких сторін підприємства. Для цього необхідно скласти прогноз майбутньої кон'юнктури та зміни зовнішнього економічного середовища (прорахувати ймовірність спаду виробництва, посилення конкуренції, підвищення рівня інфляції тощо). Кожне підприємство прагне до розвитку: необхідно розробляти нову продукцію чи вдосконалювати існуючу (ту, яка випускається) або ж поєднувати два напрямки. Розвиток вимагає вкладення коштів у розробку нових виробів, формування ринків збуту, створення відповідного технічного і кадрового потенціалу, пошуку постачальників матеріальних ресурсів тощо.

Вибираючи той чи інший курс дій, особливо такий, що передбачає залучення ресурсів у виробництво на тривалий період, керівництво підприємства повинно мати чітку уяву про те, яких затрат вимагає цей курс, якого технічного і кадрового потенціалу, які наслідки будуть з причини можливих змін зовнішнього середовища.

Кожному варіанту дій, який розглядається, відповідають певні затрати, рівень яких необхідно розрахувати на стадії планування.

Планування затрат полягає у вияві складу затрат і їх кількісній оцінці. Планування затрат здійснюється для визначення загальної вартості ресурсів, які споживаються в процесі виробництва (матеріальних, трудових, фінансових) і розрахунку очікуваного прибутку. Воно служить базою для контролю за раціональним використанням ресурсів.

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

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

У процесі планування вирішуються такі завдання:

- ✓ розрахунок вартості ресурсів, необхідних для виробництва продукції;
- ✓ визначення загального обсягу затрат на виробництво;
- ✓ розрахунок собівартості виготовлення кожного виду продукції (в частині змінних витрат).

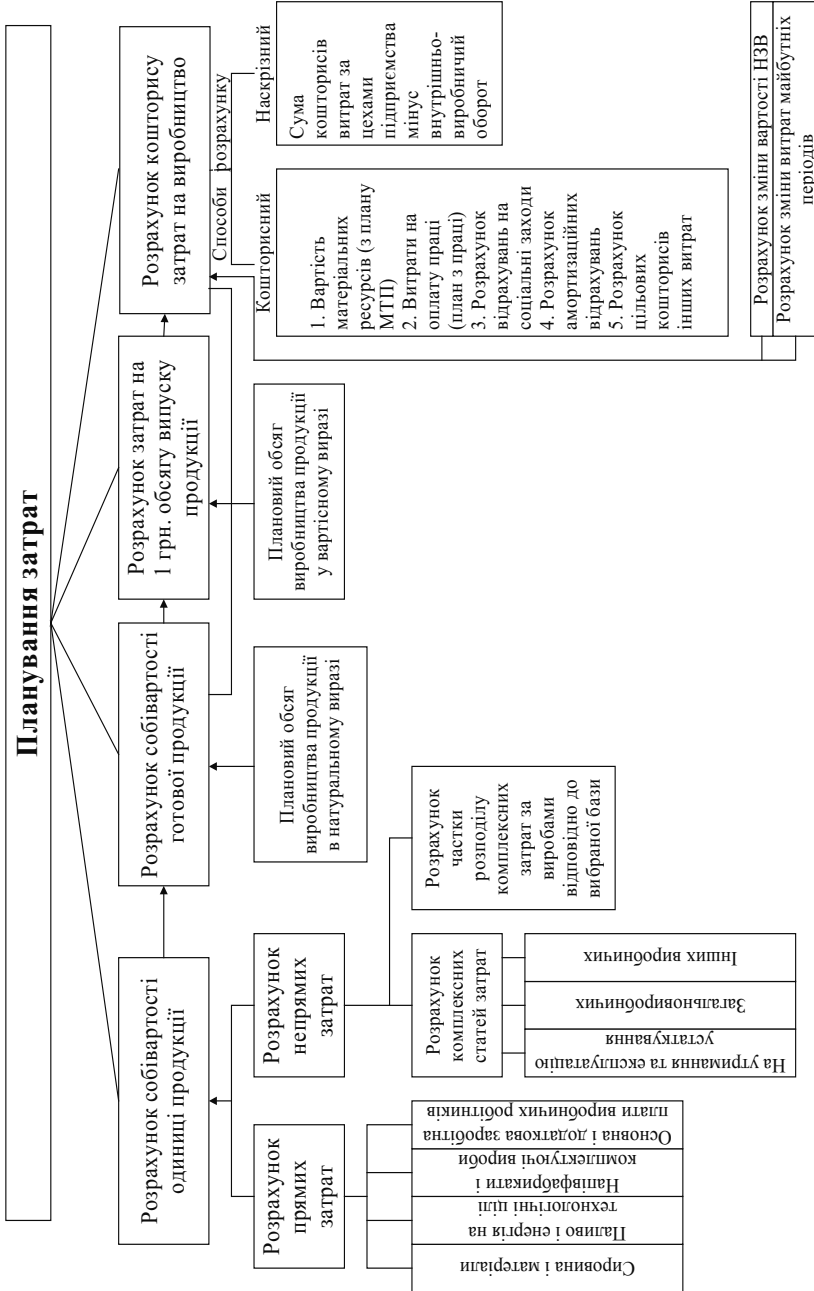


Рис. 4.1. Схема процедури визначення планового обсягу затрат

Плановий обсяг затрат розраховують виходячи із структури продукції, що передбачається (номенклатури і асортименту) та обсягу її виробництва.

Вищезазначені завдання вирішуються шляхом техніко-економічних розрахунків. При цьому використовують матеріально-технічні норми, нормативи праці та інші параметри виробничого процесу, які зафіксовані в технічній документації, а також беруть до уваги економічні умови виробничої діяльності: систему оплати праці, ціни ресурсів, нормативи платежів та інші, які встановлені законами і нормативними актами.

Визначення складу і обсягу затрат — не стільки економічне, скільки техніко-економічне завдання. Рівень затрат на підприємстві залежить від професіоналізму та творчого потенціалу інженерних кадрів і організаторів виробництва, а коректність віднесення затрат на види діяльності підприємства, одиниці продукції, виробничі підрозділи та інші об'єкти — від кваліфікації економічних кадрів.

Принципова схема процедури визначення планового обсягу затрат наведена на рис. 4.1.

## **4.2. Методика планування витрат на виробництво і складання планової (нормативної) калькуляції**

Методика планування витрат на виробництво висвітлена у галузевих Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції. Так, при плануванні витрат промислових підприємств слід керуватись Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених наказом Держкомітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47. Згідно вказаних Методичних рекомендацій планування витрат на виробництво виконується в такій послідовності:

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

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

— витрат на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, технологічне паливо й енергію в основному виробництві;

— основної та додаткової заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг), з відрахуванням на соціальні заходи;

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

— кошторису витрат на утримання і експлуатацію устаткування;

— кошторису загальновиробничих витрат;

— кошторису інших виробничих витрат.

У разі потреби складаються й інші розрахунки та кошториси.

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

Планова калькуляція складається на всі види продукції, що передбачені до виготовлення у звітному періоді. Планова калькуляція собівартості вперше запланованих до випуску у плановому році виробів і виробів, що виготовляються на нових потужностях, складається виходячи з проектних показників, за даними конструкторсько-технологічної документації на базі діючих на початок звітного періоду норм і є основою для обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і виконанням завдань щодо зниження собівартості.

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

Якщо окремі види продукції виготовляються в різних модифікаціях (наприклад, в експортному виконанні), планова (нормативна) калькуляція складається на кожну таку модифікацію окремо.

У разі коли за єдиною конструкцією і єдиним технологічним процесом виготовляється кілька модифікацій виробів (за видами приймання або за техніко-економічними параметрами), планова калькуляція складається на всю групу виробів, одержаних після єдиного технологічного запуску.

Планова калькуляція може складатися і на ширшу групу однорідних виробів. Собівартість окремих видів (типів) продукції відповідної групи обчислюється за допомогою економічно обґрунтованих методів. У групу об'єднуються тільки вироби, що виготовляються з однорідної сировини із застосуванням однакових технологічних процесів.

На деяких виробництвах складаються планові калькуляції на окремі найважливіші види продукції (наприклад, на одне судно із серії суден кожного проекту плану товарної продукції, літак, вертоліт).

У разі складання калькуляції на літак, вертоліт, авіаційний двигун тощо, враховується вартість одного комплексу запчастин та бортінструменту.

Типовий представник (виробів) повинен мати характерні особливості групи виробів, яку він представляє, зокрема:

— відображати конструктивні особливості і матеріали, що застосовуються;

— характеризувати особливості технологічного процесу;

— відображати середню трудомісткість виробів групи;

— мати найбільшу питому вагу у випуску.

На окремі вироби, щодо яких планується кілька послідовних процесів виходу придатних виробів (модулі, гібридні мікросхеми, фотодіоди тощо), планові (нормативні) калькуляції складаються за окремими технологічними етапами (переділами), що являють собою закінчені конструкції виробу або переділи.

Калькуляційна одиниця продукції повинна відповідати одиниці вимірювання, прийнятій у стандартах або технічних умовах на відповідний вид продукції і в плані виробництва продукції в натуральному виразі. Якщо в плануванні використовуються дві одиниці вимірювання кількості продукції, що випускається, калькуляційною одиницею є одна із цих одиниць. Собівартість одиниці продукції в другому вимірюванні визначається в цілому, без виділення окремих статей витрат.

Перелік калькуляційних одиниць наведено в одному з додатків до названих Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Якщо за одиницю вимірювання обсягу виробництва використовуються умовно-натуральні показники (наприклад, мінеральні добрива в умовних одиницях, виходячи зі складу корисної речовини, — у хімічній промисловості, умовний ящик скла — у скловиробництві), то ці ж показники є калькуляційними одиницями.

Продукція допоміжних виробництв калькулюється, як і продукція основного виробництва, за винятком тих випадків, коли вона виробляється в невеликих кількостях і повністю споживається на самому підприємстві.

Перелік калькуляційних одиниць продукції і послуг допоміжних виробництв устанавлюється з урахуванням прийнятих одиниць вимірювання у відповідних спеціалізованих підприємствах.

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

**Витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо**, що споживаються на технологічні цілі, визначаються на основі технічно обґрунтованих норм їх витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів («FIFO»);
- нормативних затрат.

Сума витрат на матеріали зменшується на вартість відходів (за ціною їх можливого використання і реалізації).

**Витрати на енергію**, що споживається на технологічні цілі, також визначаються на основі норм витрат різних видів енергії (електричної, теплової тощо) на виробництво одиниці продукції і середньої їх ціни (собівартості), що складається на підприємстві в планованому році.

**Витрати на основну заробітну плату** визначаються з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці. За основу для планування витрат беруться нормативні ставки основної заробітної плати, розраховані виходячи з переліку робочих місць і норм їх обслуговування, відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів і планованого обсягу виробництва відповідних видів продукції.

**Витрати на додаткову заробітну плату** визначаються у розмірах, передбачених законодавчими актами України, колективними договорами підприємств із дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством і галузевими угодами.

**Величина відрахувань на соціальні заходи** визначається згідно з чинним законодавством. На сьогодні вона включає в себе відрахування до Пенсійного фонду (33,2 %), фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (1,5 %), страхування на випадок безробіття (1,3 %), страхування від нещасних випадків на виробництві та профе-



сійних захворювань (від 0,86 % до 13,8 % залежно від класів професійного ризику виробництва, яких налічується 67).

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

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

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

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

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

Підприємства здійснюють розподіл непрямих витрат одним із зазначених методів, а за наявності в структурних підрозділах підприємства (цехах) окремих дільниць із замкнутим виробництвом або дільниць із різним рівнем організації та автоматизації — кількома методами відповідно до конкретних структурних підрозділів.

**Витрати на утримання та експлуатацію устаткування** включаються до собівартості окремих видів продукції відповідно до планових кошторисних ставок цих витрат.

На підприємствах машинобудівної промисловості (електронній, авіаційній тощо) здійснюється нормування технологічних витрат.

До завдань нормування технологічних витрат входять:

— встановлення гранично допустимих норм витрат і норм виходу придатних виробів на технологічних операціях;

— системний аналіз і контроль за виконанням встановлених норм технологічних витрат.

Норма технологічного виходу придатних виробів на операцію визначається як різниця між 100 % і нормою технологічних витрат.

Для виробів, які впроваджуються у виробництво, за основу операційних норм виходу придатних виробів беруться показники, які досягнуті в аналогічних технологічних операціях.

Технологічні витрати допускається планувати тільки для тих виробів, щодо яких планується відсоток виходу придатних виробів з обмеженого кола операцій відповідно до затвердженого переліку.

Для виробництв, на яких має місце зміна питомої ваги придатних виробів для проведення випробувань (а тому вихід товарної продукції значно змінюється), встановлюється додатково відсоток технологічного виходу придатних виробів. У цьому випадку в плановому завданні показується вихід товарної продукції і технологічний вихід придатних виробів.

Під час виготовлення за самостійними технологічними циклами окремих складальних одиниць, які надходять на загальне складання виробів, показники виходу товарної продукції і придатних виробів плануються і обліковуються за окремими складальними одиницями.

**Загальновиробничі витрати** включаються до планової (нормативної) собівартості окремих видів продукції згідно з таким порядком:

**а)** виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або декілька років визначається нормальний та фактичний рівень виробничої потужності і сума змінних та постійних загальновиробничих витрат. При цьому треба враховувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва та інші умови залежно від особливостей вибраної бази розподілу. При цьому змінні та постійні загальновиробничі витрати визначаються за фактичними обліковими даними минулих періодів. Якщо підприємство не веде окремого обліку постійних та змінних витрат, або за обліковими даними неможливо визначити фактичної суми таких витрат, то для визначення змінних витрат може бути визначена питома вага цих витрат на одиницю продукції. Наприклад, витрати на електроенергію при незмінних тарифах будуть рости прямопропорційно до росту обсягу виробництва. У зв'язку з цим суми змінних витрат можуть бути визначені як добуток обсягу виробництва на суму змінних витрат, розрахованих на одиницю продукції;

**б)** розраховуються коефіцієнти (нормативи) розподілу постійних та змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (на 1 машино-годину, 1 виріб тощо) шляхом ділення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат при нормальному рівні потужності на кількість відпрацьованих машино-годин, кількість одиниць продукції чи інших величин залежності від вибраної бази розподілу;

**в)** розрахований коефіцієнт (норматив) на постійні загальновиробничі витрати помножується на фактичну величину вибраної бази розподілу за звітний період, одержана сума вважається розрахованою нормою постійних фактичних витрат звітного періоду;

з) розрахована норма постійних фактичних витрат звітного періоду порівнюється з сумою постійних фактичних витрат звітного періоду (яка, у свою чергу визначається як різниця між загальною сумою фактичних загальновиробничих витрат за звітний період та сумою змінних фактичних витрат цього ж періоду, обчисленою прямим шляхом на підставі первинних документів).

Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважаються розподіленими витратами і включаються до виробничої собівартості, а надлишок — нерозподіленими постійними витратами.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Суми змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат включаються до виробничої собівартості і розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до вибраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

У хімічній промисловості, за винятком добувних виробництв, загально-виробничі витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до суми основних витрат на переробку, включаючи матеріальні витрати на технологічні цілі, витрати на основну і додаткову заробітну плату, відрахування на соціальне страхування та витрати на утримання й експлуатацію устаткування.

У добувних виробництвах загальновиробничі витрати розподіляються таким чином: одним способом добування хімічних руд — пропорційно до видобутку кожним кар'єром або шахтою; різними способами (відкритим і закритим) — пропорційно до основних витрат, до яких включаються матеріальні витрати (паливо й енергія для технологічних цілей), витрати на основну і додаткову заробітну плату, відрахування на соціальне страхування, витрати на утримання й експлуатацію устаткування.

**Загальна величина загальновиробничих витрат**, а також витрат на утримання та експлуатацію устаткування підприємства в цілому є сумою відповідних витрат цехів основного виробництва; ці ж витрати допоміжних цехів включаються до собівартості валової і товарної продукції підприємства через собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для основного виробництва.

Загальновиробничі витрати кожного цеху включаються до собівартості продукції, що виготовляється тільки цим цехом (в тому числі до собівартості робіт, послуг, які виконуються для інших цехів).

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування, які неможливо розподілити між окремими видами продукції за прямою ознакою або якщо вони не виділяються в окрему статтю калькуляції, включаються до загальновиробничих витрат і підлягають розподілу на постійні та змінні витрати у загальному порядку з подальшим їх розподіленням між окремими видами продукції.

До собівартості товарів народного споживання загальновиробничі витрати включаються:

— повністю в цехах, які спеціалізуються на виробництві цих товарів;

— частково, коли ці товари виготовляються поряд з основною продукцією у цехах, які не спеціалізуються на їх виготовленні. При цьому до собівартості товарів народного споживання включається відповідна частка загальновиробничих витрат, пов'язаних з виробництвом цих товарів. Для цього складається спеціальний розрахунок загальновиробничих витрат неспеціалізованих цехів.

У сезонних виробництвах для визначення планової, фактичної собівартості продукції витрати на обслуговування виробництва обчислюються виходячи із затвердженого річного кошторису цих витрат, обсягів продукції і норм витрат на одиницю продукції.

У разі зміни обсягу продукції до норм витрат вносяться необхідні корективи з тим, щоб забезпечити погашення витрат. Якщо фактичні витрати перевищують суму, затверджену за кошторисом, ці відхилення списуються на собівартість продукції того періоду, в якому мало місце перевищення.

На період сезонних перерв у роботі всі витрати на обслуговування виробництва відносяться до витрат майбутніх періодів.

Якщо сума витрат на обслуговування виробництва за встановленими нормами перевищує фактичні витрати, то до собівартості продукції включаються фактичні витрати.

**Інші виробничі витрати** включаються до собівартості окремих виробів на основі розрахунків їх величини за окремими статтями витрат, зокрема, витрати на проведення епізодичних і періодичних випробувань якості під час виготовлення окремих виробів.

Під час складання планової (нормативної) калькуляції продукції, одержаної у комплексному виробництві, в якому з одного виду сировини і в результаті єдиного технологічного процесу одержують два або кілька різнорідних продуктів, і загальні витрати на виробництво не можуть бути безпосередньо розподілені між ними, собівартість одиниці продукції визначається за допомогою одного з методів, рекомендованих нижче. Якщо технологічний процес комплексної переробки сировини складається з кі-

льких переділів і є можливість визначати величину витрат за цими етапами виробництва, застосовується попередільне калькулювання напівфабрикатів або кінцевих продуктів.

У тих випадках, коли із загальної суми витрат комплексного виробництва виділяється частина, що стосується тільки одного продукту, ця частина витрат прямо включається до собівартості відповідного продукту.

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

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

Планова собівартість попутної продукції визначається на основі або виробничої собівартості відповідної продукції на відокремленому виробництві, або за відсутності відокремленого виробництва, — за її виробничою собівартістю, врахованою у розрахунках ціни підприємства.

Попутні продукти, одержані в одному цеху і призначені для подальшої переробки в іншому, розглядаються як попутні напівфабрикати. Останні оцінюються виходячи з виробничої собівартості, врахованої в ціні на сировину, яку вони замінюють (з урахуванням вмісту в них основної речовини).

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

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

Допускається також розподіл загальних витрат пропорційно до собівартості таких же або аналогічних продуктів, одержаних у відокремлених виробництвах.

У разі одержання в комплексному виробництві кількох основних і попутних продуктів застосовується **комбінований метод**, в якому поєднуються два описаних вище методи. При цьому із загальної суми витрат спочатку віднімається вартість попутної продукції, а частина витрат, що залишилися, розподіляється між основними продуктами відповідно до встановлених коефіцієнтів.

За цим методом в умовах складного (багатопередільного) комплексного виробництва собівартість окремих видів продукції визначається кількома етапами:

1. Із загальної суми комплексних витрат віднімається собівартість попутної продукції.

2. З решти суми витрат віднімається частина витрат, що може бути прямо віднесена на відповідні види продукції.

3. Залишок витрат розподіляється між продуктами відповідно до встановлених коефіцієнтів або за допомогою спеціальних коефіцієнтів.

4. Визначається загальна планова величина собівартості відповідних продуктів підсумовуванням витрат, що відносяться прямо на продукцію, і витрат, що розподіляються.

Планова (нормативна) собівартість на всі види продукції визначається відповідно до прийнятого на підприємстві варіанта зведеного обліку витрат (напівфабрикатного або безнапівфабрикатного). У разі застосування напівфабрикатного варіанту обліку визначенню планової (нормативної) собівартості виробу передують обчислення собівартості напівфабрикатів. При цьому у плановій (нормативній) калькуляції виділяється спеціальна комплексна стаття, у якій цехи-споживачі відображають собівартість одержаних від цехів попередньої обробки напівфабрикатів. У разі застосування безнапівфабрикатного варіанту в нормативній калькуляції виділяються витрати окремих цехів.

Наведені вище загальні положення про планову калькуляцію застосовуються також і для складання звітних калькуляцій та характерні для діяльності промислових підприємств.

Щодо будівельно-монтажних організацій, то методика планування виробничих витрат дещо інша. Орієнтиром у цій справі повинні служити Методичні рекомендації із формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16 лютого 2004 р. № 30.

Метою планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт є:

— визначення витрат, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт у встановлені терміни за умови раціонального використання матеріалів, робочої сили, будівельних та інших виробничих ресурсів, дотримання правил технічної експлуатації будівельних машин і механізмів, а також дотримання безпечних умов праці;

— організація внутрішньогосподарського розрахунку та управлінського обліку у структурних підрозділах будівельної організації;

— визначення ціни тендерної пропозиції, за якою будівельна організація спроможна збудувати об'єкт (виконати роботи), щодо якого провадяться торги (тендери).

Порядок і методи планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт встановлюють будівельні організації самостійно виходячи з умов та особливостей їх виробничої діяльності та з урахуванням зазначених Методичних рекомендацій. Планування собівартості будівельно-монтажних робіт може здійснюватися за такими об'єктами витрат:

- окремими видами будівельно-монтажних робіт;
- об'єктами будівництва;
- будівельними контрактами.

Планова виробнича собівартість окремих об'єктів будівництва та видів будівельно-монтажних робіт може розраховуватися на основі техніко-економічних обґрунтувань та визначатися за статтями калькулювання витрат або за елементами витрат. Вихідними даними для таких розрахунків є:

- програма робіт будівельної організації;
- проектно-кошторисна документація об'єктів, що споруджуються;
- фізичні обсяги видів робіт;
- виробничі норми витрат на одиницю виміру відповідних видів робіт (конструктивних елементів).

Під час здійснення розрахунків враховуються: конкретні технологічні та організаційні умови роботи будівельної організації, передбачені проектами організації будівництва і проектами виконання робіт; результати аналізу рівня витрат у минулих звітних періодах, можливості інтенсифікації та підвищення ефективності будівельного виробництва.

У разі зміни протягом року проектних рішень, що викликає зміну обсягів будівельно-монтажних робіт, їх вартісних показників, цін на матеріальні ресурси тощо, або проведення індексації

заробітної плати, відповідно до законодавства, виробнича собівартість підлягає уточненню.

Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт за статтею калькулювання *«Прямі матеріальні витрати»* визначаються виходячи із фізичних обсягів робіт, передбачених у проектно-кошторисній документації, виробничих норм витрачання матеріальних ресурсів та цін постачальників на матеріальні ресурси. Вартість будівельних матеріалів визначається залежно від того, власного вони виготовлення чи придбані на стороні.

Вартість матеріальних ресурсів, придбаних на стороні, включається у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за їх первісною вартістю, яка формується відповідно до П(С)БО 9 *«Запаси»*. Вартість матеріальних цінностей, виготовлених силами своїх підсобних чи допоміжних виробництв, включається у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за собівартістю їх виготовлення, яка формується відповідно до П(С)БО 16 *«Витрати»*.

Витрати за статтею калькулювання *«Прямі витрати на оплату праці»* визначаються виходячи із фізичних обсягів робіт, передбачених у проектно-кошторисній документації, та норм затрат праці, що діють в організації. Основна, додаткова заробітна плата та інші грошові виплати робітникам і лінійному персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць), що входять до складу виробничих бригад, визначається відповідно до системи оплати праці, що застосовується у даній будівельній організації.

Витрати за статтею калькулювання *«Експлуатація будівельних машин та механізмів»* визначаються виходячи з потреби в роботі будівельних машин і механізмів у машино-змінах (машино-годинах), передбаченої у проектах організації будівництва і проектах виконання робіт для окремих об'єктів, та планової калькуляції вартості машино-змін (машино-годин).

Витрати за статтею калькулювання *«Відрахування на соціальні заходи»* визначаються за кожним видом відрахувань, передбачених у Методичних рекомендаціях, відповідно до встановлених законодавством норм. Такими видами відрахувань є:

- обов'язкове державне та додаткове пенсійне страхування;
- обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;
- обов'язкове медичне страхування (на сьогодні відсутне);



— обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

— обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

— індивідуальне (особисте) страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;

— інші соціальні заходи, передбачені законодавством.

Загальновиробничі витрати визначаються на плановий період у цілому для будівельної організації на підставі кошторисів цих витрат. Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами витрат здійснюється з використанням однієї із нижченаведених баз розподілу:

— суми прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт;

— суми прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт;

— трудовитрат на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативних або фактичних);

— відпрацьованого часу на будівництві об'єкта будівельними машинами і механізмами.

Витрати на оплату праці лінійного персоналу та робітників, які зайняті на роботах, що виконуються за рахунок загальновиробничих витрат, визначаються виходячи з посадових окладів, тарифних ставок та систем оплати праці, встановлених у даній будівельній організації.

Для визначення планової виробничої собівартості окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт) складають планові калькуляції, у яких витрати розраховуються за окремими статтями на обсяг робіт, передбачений планом (програмою робіт). Враховується також зниження витрат, передбачених заходами щодо підвищення технічного й організаційного рівня будівельного виробництва. Планова собівартість повинна бути не вищою, ніж відповідна собівартість об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт), передбачена договірною ціною.

Планова виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт структурного підрозділу може визначатися як підсумок планових витрат окремих об'єктів будівництва (видів будівельно-монтажних робіт), включених до плану (програми робіт підрозділу) або розрахована укрупнено аналітично-розрахунковим методом у цілому за окремими елементами витрат.

Планові витрати за елементом «*Матеріальні затрати*» можуть обчислюватися одним з наведених способів:

— за планово-розрахунковими нормативами матеріальних витрат на 1 млн грн вартості будівельно-монтажних робіт. Такі нормативи розраховуються на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди з використанням даних бухгалтерського обліку та індексів інфляції за вказані періоди;

— за фізичними обсягами укрупнених видів будівельно-монтажних робіт по об'єктах будівництва, включених до плану, планово-розрахунковими нормативами матеріальних ресурсів на відповідні види робіт та їх вартості за первісною вартістю або за собівартістю їх виготовлення залежно від того, придбані вони на стороні чи виготовлені власними силами відповідно.

Планові витрати за елементом «*Витрати на оплату праці*» можуть обчислюватися за планово-розрахунковими нормативами витрат на оплату праці робітників та лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць), що входить до складу виробничих бригад, та апарату управління відокремленого структурного підрозділу на 1 млн грн вартості будівельно-монтажних робіт. Такі нормативи розраховуються на підставі аналізу фактичних витрат за минулі періоди з використанням даних бухгалтерського обліку та індексів інфляції за вказані періоди.

Планові витрати за елементом «*Відрахування на соціальні заходи*» обчислюються за кожним видом відрахувань, про які велась мова дещо вище, відповідно до встановлених законодавством норм.

Планові витрати за елементом «*Амортизація*» обчислюються виходячи із середньомісячної вартості як власних, так і орендованих основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, на які нараховується амортизація, і середньої норми амортизаційних відрахувань.

Середня норма амортизаційних відрахувань визначається виходячи з переліку основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, що передбачається задіяти у плановому періоді, на які нараховується амортизація, а також норм, затверджених за окремими групами основних засобів.

Планові витрати за елементом «*Інші операційні витрати*» обчислюються із застосуванням планово-розрахункових нормативів, які розраховуються у відсотках до суми витрат за усіма вищепереліченими елементами. Такі нормативи розраховуються на

підставі аналізу фактичних витрат за минулий період з використанням даних бухгалтерського обліку.

### 4.3. Розрахунок допустимих затрат

У процесі довгострокового планування для вибору правильного рішення дуже важлива інформація щодо складу і структури продукції, очікуваних затрат на виробництво того чи іншого продукту, рівня затрат в цілому в окремі періоди, потреби в капітальних вкладеннях. На підставі цієї інформації вирішуються питання про те, які товари продавати на тих чи інших ринках, за якими цінами, як здійснювати фінансування (з яких джерел і в які строки), де краще розмістити виробництво.

Попередня оцінка витрат може запобігти виробництву збиткової продукції. Таку оцінку слід здійснювати на основі: чітко визначених обсягів виробництва (бажано передбачити багатоваріантні завдання і розрахунки відповідних затрат); технології виробництва виробів; варіантів заміни матеріалів; цін на матеріали і тарифів на послуги інших підприємств; розбивки затрат і якісних показників на складники для порівняння їх із затратами і показниками, досягнутими конкуруючими підприємствами. Попередня оцінка покликана виявити необхідність подальшої модернізації виробу. В процесі розробки перспективних (довгострокових) планів оцінка очікуваних витрат враховує затрати на нове устаткування та інші елементи основного капіталу.

До розрахунку попередніх затрат необхідно приступати на стадії розробки виробу і маркетингових досліджень, так як саме в процесі конструювання, розробки технології, визначення насиченості ринку закладається рівень затрат, розпочинається планування доходів і контроль за витратами виробництва.

Після підрахунку нормативних і фактичних затрат можна оцінити різницю між ними і встановити, чим вона викликана: різним обсягом прямих затрат, накладних витрат; вибором між виготовленням і придбанням напівфабрикатів; затратами на забезпечення якості, змінами стандартних норм; кількістю продукції, що випускається, впливом попиту, ціни чи іншими чинниками.

У процесі попередньої оцінки необхідно постійно акцентувати увагу на обліку прямих затрат, які впливають на затрати виробництва, наприклад, погодинних затрат на різні операції, а також на порівняльному аналізі витрат при використанні різних матеріалів тощо.

Кваліфікована попередня оцінка дає змогу виключити дорогі, нерентабельні елементи з виробничого процесу.

Оцінюючи кінцеві затрати на випуск нової продукції, слід врахувати усі можливі витрати на виготовлення стандартного виробу. Так як випуск продукції часто вимагає значних матеріальних і трудових затрат, а також і накладних витрат, то необхідно виявити відхилення від затрат на аналогічні види вже основної продукції.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

$$З_{\text{осе.роб.}i} = \frac{З_{\text{дод.}i} / (1 + K_{\text{ком.}i}) - З_{\text{м.}i}}{1 + K_{\text{дод.}i} + K_{\text{накл.}i}}, \quad (4.3)$$

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

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

$$З_{\text{осе.роб.}i} = \frac{З_{\text{дод.}i} / (1 + K_{\text{ком.}i}) - З_{\text{м.}i}}{K_{\text{дод.}i} + K_{\text{накл.}i}}. \quad (4.4)$$

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

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

#### **4.4. Визначення реальних (дійсних) затрат і їх методика**

Визначення затрат відбувається за стадіями життєвого циклу виробу. Воно вимагає дотримання таких умов:

— повнота розрахунку, тобто облік затрат за всіма стадіями життєвого циклу;

— облік всіх ресурсів, які споживаються;

— використання єдиної методології визначення етапів циклу і єдиної класифікації складу і змісту затрат;

— використання методів обліку затрат, які відповідають стадіям життєвого циклу.

Під сумарними затратами ресурсів на життєвий цикл продукції розуміють витрати, які пов'язані зі споживанням всіх видів ресурсів у вартісному виразі за період з початку виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт до завершення випуску, реалізації, а відтак й утилізації (у разі потреби).

Обсяг затрат на окремих стадіях життєвого циклу залежить від характеру продукції, її технічної складності і новизни.

Стадії життєвого циклу накладають певні особливості на методику розрахунку затрат. Так, *на стадії науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт* затрати встановлюють як лімітні, тобто як орієнтовну межу, яка визначається конкурентоспроможною ціною. При виконанні технічного завдання на розробку продукції точність визначення сумарних затрат зростає: конкретизуються витрати на ДКР і затрати на підготовку виробництва, лімітні затрати у виробництві доповнюються розрахунками питомих показників трудомісткості і матеріаломісткості. На етапі створення і випробування дослідного зразка (партії) продукту досягається такий ступінь деталізації затрат ресурсів, який дозволяє прийняти їх в якості укрупнених планових норм і нормативів на стадії виготовлення продукції.

*На стадії виробництва* точність визначення затрат залежить від масштабів випуску продукції: чим він більший, тим точніші повинні бути норми і нормативи, які використовуються для визначення затрат.

*На стадії реалізації* методика розрахунку затрат залежить від конструктивних особливостей продукції, умов її транспортування, зберігання і збуту. Реалізація малогабаритних простих за конструкцією виробів, які виконані з матеріалу, що не вимагає особливих умов транспортування і зберігання, обходиться дешевше. Проте незалежно від характеру продукції (робіт, послуг), в затрати на реалізацію включають витрати на маркетинг, які залежать від ринкової стратегії підприємства.

*На стадії експлуатації* ступінь деталізації і точності норм та нормативів, на основі яких розраховуються затрати, обумовлюється строком експлуатації продукції.

*Затрати на утилізацію* визначаються характером продукції, тим несприятливим впливом, який вона здатна здійснити на навколишнє середовище. Так, в процесі утилізації продукції, яка є джерелом радіоактивного забруднення і містить пари ртуті та інші несприятливі для людини і природи речовини, вимагається дотримання норм безпеки і охорони навколишнього середовища, що нерідко тягне за собою дуже великі витрати. Вони компенсуються фірмою-виготовлювачем і закладаються в ціну продукції або ж включаються до складу експлуатаційних витрат підприємства, що використовує продукцію. У всіх випадках затрати на утилізацію знижують на вартість використовуваних залишкових ресурсів: загального брухту, брухту кольорових металів; вузлів і деталей, придатних для повторного використання або використання при понижених потребах в експлуатаційних властивостях.

Визначення витрат за стадіями економічного життєвого циклу продукту є важливим і складним завданням, вирішення якого дає змогу зробити виріб економічно конкурентоздатним. Складність цього завдання обумовлена тим, що число факторів, які впливають на величину затрат, досить значне. Головним серед них є складність продукції, вимоги до якості, характер виробництва продукції, вимоги до умов транспортування, експлуатації і утилізації.

З метою забезпечення достовірності визначення дійсних витрат підприємства необхідно враховувати фактори впливу на обсяг і структуру поточних витрат, до яких можна віднести [37]:

- зміну обсягу виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг);

- зміну технічних і технологічних умов здійснення операційної діяльності;

- зміну амортизаційної політики підприємства;

- зміну ставок податкових платежів, що відносять на собівартість;

- зміну рівня цін та умов постачання сировини і матеріалів відповідно до складених контрактів;

- зміну умов оплати праці відповідно до колективного трудового договору;

- інші фактори, що спричиняють суттєвий вплив на склад і структуру поточних витрат підприємства з урахуванням специфіки виробництва.

Велика різноманітність факторів, що впливають на сумарні затрати, веде до різноманітності способів розрахунку затрат на різних стадіях життєвого циклу, а також методів визначення окремих елементів розрахунку.

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

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

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

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

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

Сфера застосування тих чи інших методів розрахунку затрат обмежена ступенем точності, що досягається з їх допомогою: якщо на стадії науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт знаходять своє застосування методи 1 і 2 груп, то на стадії виробництва, де до точності розрахунків висуваються більш суворі вимоги і вона залежить від типу виробництва, застосовуються методи 3 і 4 груп. На стадії реалізації, де розрахунок затрат ведеться укрупнено, на партію продукції (договірну кількість поставки), використовуються методи 2 і 3 груп.

При експлуатації розрахунок затрат ускладнюється великою невизначеністю показників надійності, ремонтпридатності, збереження. Утруднено розрахунок прямих експлуатаційних затрат, які розраховують, як правило, укрупнено з використанням методів 4 групи. Широко використовуються нормативно-довідкові матеріали за нормами споживання енергії за одиницю часу, укрупнені нормативи затрат на виконання робіт і надання послуг з підтримки і відновлення експлуатаційних характеристик продукції, нормативи затрат на ремонт.

Найменш досліджене питання віднесення затрат на утилізацію. Точні методи нормування на стадії утилізації не застосовують, користуючись укрупненим розрахунком затрат.

Розрахунок і нормування затрат на всіх стадіях життєвого циклу продукту необхідні для управління витратами, їх стабілізації і систематичного зниження. У разі відсутності розрахунку і нормування затрати носять стихійний характер, не піддаються управлінню та мають тенденцію до росту, що знижує конкурентоздатність продукції. Нормативна база ви-



користується при прогнозуванні і плануванні затрат, організації і регулюванні виробничого процесу, оплаті і стимулюванні праці, обліку і аналізі витрат. Постійне порівняння фактичних затрат з нормативними дає змогу виявити резерви їх зниження.

#### 4.5. Нормування затрат і їх роль в управлінні витратами

**Нормування** — це процес розробки і встановлення граничних величин запасу і витрачання виробничих та інших ресурсів, необхідних для забезпечення процесу виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг).

Початковий зміст нормування ресурсів зводиться до процесу встановлення нормативно обґрунтованих затрат ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових та ін.) у розрахунку на одиницю продукції.

**Метою нормування** витрачання ресурсів є забезпечення ефективного їх використання на основі комплексних зусиль щодо зниження сукупних затрат на виробництво і реалізацію продукції. Вказаного можна досягнути, якщо при нормуванні головна увага буде надаватися можливостям використання сучасної високоефективної техніки і технології та відповідній організації виробництва, праці і 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, як правило, у коефіцієнтах або у відсотках на усі 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:

- норми використання трудових ресурсів;
- норми запасів і витрачання товарно-матеріальних цінностей;
- норми використання основних фондів;
- норми і нормативи організації виробничих процесів;
- норми і нормативи використання фінансових ресурсів.

*За масштабами застосування* нормативна база поділяється на:

- норми і нормативи, які встановлюються на основі державних стандартів і вимог;
- норми і нормативи, які рекомендуються до застосування на галузевому рівні;
- загальнозаводські (виробничі) норми;
- предметні, подетальні, поопераційні норми, які розробляються підприємством самостійно.

*За часом дії* норми і нормативи поділяються на:

- перспективні;
- поточні.

Нормування затрат здійснюється відповідно до розмірних, вагових і якісних характеристик складових елементів і продукції в цілому. При цьому враховуються технологія виготовлення продукції, а також умови транспортування, зберігання, експлуатації і обслуговування, утилізації.

Норми і нормативи, які використовуються для найбільш точного розрахунку затрат ресурсів, досить різноманітні. До їх складу входять:

- типові норми і нормативи затрат на виконання різних видів робіт;
- укрупнені норми і нормативи на деталі і операції, типові технологічні процеси;
- математичні залежності між ваговими, якісними і розмірними параметрами продукту та затратами часу;
- окремі переходи, прийоми і рух регламентно-розрахункових і планово-управлінських робіт та процедур;
- норми і нормативи обслуговування і споживання;
- норми керуваності (керування);
- комплексні норми і нормативи на підтримку і забезпечення умов нормального ходу технологічного процесу тощо.

Існує правило: чим більший обсяг виробництва і реалізації продукції, тим більш ретельно повинні нормуватися затрати робочого часу і тим більш диференційованими (за переходами, операціями, деталями, стадіями технологічного процесу тощо) повинні бути нормативи. Навіть незначні перевищення фактичних затрат робочого часу проти нормативних викликають суттєвий ріст фонду заробітної плати, ріст собівартості і зниження рентабельності продукції. У масовому, багатосерійному і 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 і дрібносерійному виробництві при виконанні одноразових замовлень технічне нормування праці недоцільне: поки відбувається нормування робіт і коригування норм з урахуванням фактичних умов їх виконання, термін виконання замовлення може завершитися. В одиничному і дрібносерійному виробництві використовуються, як правило, дослідно-статистичні норми часу. Для прискорення нормування і зменшення його трудомісткості розробляються укрупнені норми часу на окремі деталі, вузли і 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.

Точність дослідно-статистичних норм часу залежить від кваліфікації і досвіду людини, яка здійснює їх розробку. Ця особа повинна добре знати техніку, технологію і організацію конкретного виробництва.

Показником якості розрахованих норм часу є їх дотримання на практиці. Встановлення напрочуд напружених норм часу веде не стільки до підвищення інтенсивності праці, скільки до порушень технології і браку при виготовленні продукції, плинності кадрів та інших негативних явищ. З іншого боку, ненапружені норми є причиною зниження трудової дисципліни, неефективного використання робочого часу і резервів зниження затрат на виробництво продукції. У будь-якому випадку дотримання встановлених норм робочого часу повинно перебувати під постійним контролем і бути предметом аналізу.

Необхідність більш якісного нормування праці зростає, коли питома вага витрат на оплату праці у кошторисі витрат за економічними елементами є суттєвою, особливо коли вона перевищує 50 %. Таке може мати місце при ремонтних роботах, наданні послуг, у сфері сервісу тощо.

Норми і нормативи повинні бути обґрунтовані [36]:

— організаційно-технічними умовами, які впливають на їх величину; технологічними, технічними характеристиками машин і устаткування, раціональною організацією виробництва і обслуговування робочих місць і т. ін.;

— економічними умовами, тобто норми затрат того чи іншого ресурсу повинні давати можливість вибору ефективного варіанту діяльності;

— соціальними умовами, що, в першу чергу, відноситься до норм затрат живої праці, але і в певній мірі до норм використання машин і устаткування. Соціальне обґрунтування норм передбачає забезпечення змістовності праці, підвищення зацікавленості до праці.

Вдале нормування витрат, яке базується на науковій основі, є основою для управління бізнесом. Стосовно продукції, що випускається, існують чітко встановлені вимоги — стандарти, які визначають споживні якості кожного продукту. Проте, якщо навіть продукція відповідає стандартам, то це не означає, що виробництво не потребує контролю за витратами. Управління витратами на основі норм запобігає непотрібним втратам, підвищує ефективність виробництва, покращує політику закупівель, вимірює витрачання виробничих ресурсів і націлює на їх використання у майбутньому. Система управління затратами на основі норм складається з процедур, послідовність яких наведена на рис. 4.2.

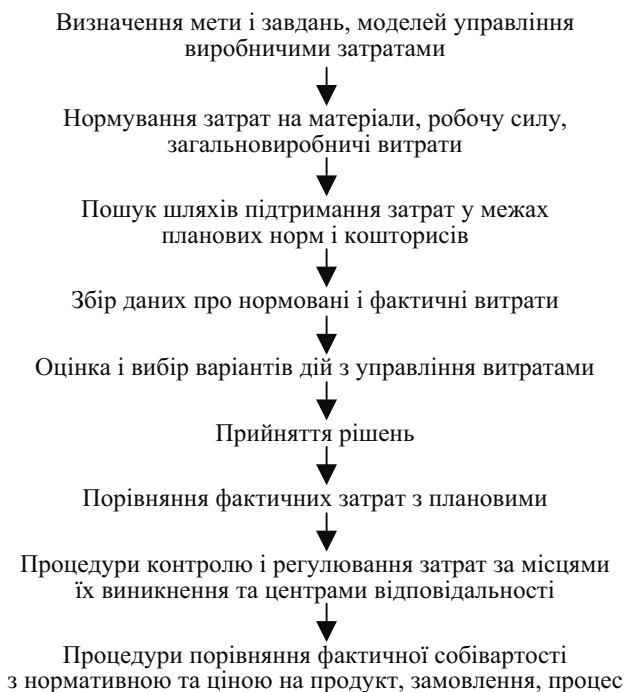


Рис. 4.2. Система управління затратами на основі норм

**Система включає:**

- планування затрат на основі норм, що забезпечують виконання поставлених адміністрацією перед виробництвом завдань;
- документування затрат з обов'язковим відображенням у документах дозволу на використання виробничих ресурсів для цілей виробництва, підтверджених нормами;

— списання затрат на рахунки бухгалтерського обліку на основі норм;

— оцінка готової продукції і незавершеного виробництва (у промисловості) за нормативною виробничою собівартістю;

— виявлення відхилень від норм оперативним шляхом для використання їх з метою швидкого і ефективного втручання управлінців у виробництво.

Кожний менеджер отримує інформацію, яка відповідає його рівню управління.

Отже, нормативне управління затратами відрізняється від традиційних методів більш сильною дією зі сторони управління на формування виробничої собівартості та більш оперативною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень у ході виробничого процесу.

Для встановлення нормативних затрат на продукт необхідно підсумовувати нормативні затрати на матеріали, працю робітників і загальновиробничі витрати. На практиці застосовують два підходи до визначення нормативних затрат. У першому випадку аналізується фактичне використання матеріалів і праці, а у другому норми встановлюються розрахунковим шляхом з допомогою технічного аналізу.

Необхідно звернути увагу на той факт, що коли застосовується перший підхід, то відхилення минулого періоду можуть бути закладені в норми на майбутній період. Другий підхід забезпечує ефективне виробництво, так як дає змогу більш точно виявляти відхилення, аналізувати їх та здійснювати вплив на них.

У процесі розробки нормативних затрат виникає ряд проблем, що стосуються суті норм — планування результатів діяльності в ідеальних умовах, в умовах безпомилкової роботи та легко здійснюваних умовах.

Надзвичайно важливу роль в управлінні витратами відіграє вибір певного виду норм. Від того, які саме норми використовуються, залежить ефективність системи нормування. Не можна запропонувати для практичного застосування лише якийсь один вид норм, так як кожен з них має як позитивні риси, так і певні вади. Поряд з цим слід брати до уваги ще й такий чинник, як мета використання норм, оскільки різні види норм мають різне призначення.

Розрізняють стандартні, основні, ідеальні та поточні норми затрат.

**Стандартна норма** — це науково обґрунтована величина, яка отримана в результаті аналізу і розрахунку необхідних матеріа-

льних ресурсів, виробничих технологій, цін на продукцію при різних умовах та правильному виборі устаткування.

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

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

**Поточні норми затрат** — це норми, які відображають можливі з точки зору їх досягнення затрати на короткий відрізок часу, і забезпечують заплановану ефективність виробництва. Їх значення полягає у тому, що вони служать базою виміру відхилень від накресленої для досягнення мети, тобто порівняння фактичних і нормативних затрат. При цьому забезпечується запланована ефективність в умовах допустимих відхилень, зв'язаних із втратою часу і ресурсів у звичайних виробничих ситуаціях.

Система поточних норм, нормативів і кошторисів витрат матеріалів, одержаних конструкцій і деталей, затрат праці, витрат на експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів, а також на обслуговування виробництва і управління складає нормативне господарство підприємства чи організації. Його склад і побудова можуть бути різними на тому чи іншому підприємстві чи організації. На рис. 4.3 показана приблизна схема нормативного господарства машинобудівного підприємства.

Організація нормативного господарства передбачає перевірку наявності і обґрунтованості норм затрат, розробку нових і тих, що бракує, норм, перегляд діючих. Нормативні витрати повинні залишатися не змінними до тих пір, поки відхилення не будуть значними. Термін дії нормативів має бути строго індивідуальний для кожного підприємства чи організації. Тим суб'єктам господарювання, які часто змінюють асортимент своєї продукції або вдосконалюють технологію, необхідно частіше, порівняно з іншими, розробляти або переробляти норми, оскільки це безпосередньо зв'язано із здійсненням прибуткової діяльності.

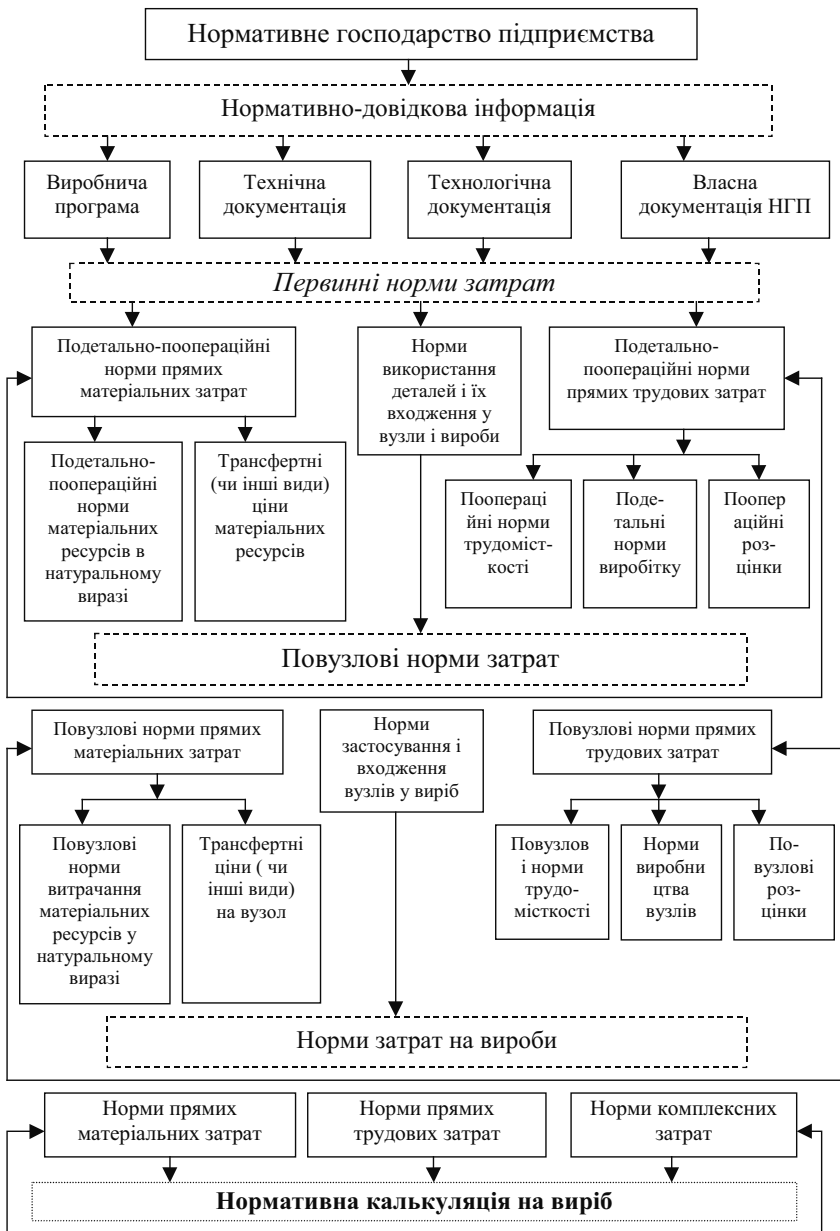


Рис. 4.3. Склад нормативного господарства машинобудівного підприємства

Шляхом порівняння нормативних затрат з планом є змога встановити у певній мірі напруженість нормативів. Використання фактичних даних у порівнянні з нормативними дає змогу підсилити дію зі сторони працівників апарату управління на формування собівартості і зробити більш дієвою систему контролю над затратами.

Нормування витрат здійснюється у нормативних калькуляціях.

Нормативна калькуляція використовується (крім визначення фактичної собівартості) для оцінки браку і залишків незавершеного виробництва, обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості та матеріаломісткості за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін.

Вихідними матеріалами для складання нормативної калькуляції є:

— конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством, і комплектуючі відомості на купівельні деталі, що застосовуються у вузлах і виробих;

— технологічні маршрути виготовлення деталей, складання вузлів і виробів;

— норми витрат основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, що витрачаються на виготовлення деталей, вузлів, виробів;

— подетально-поопераційні розрахунки трудових витрат основних робітників, зайнятих виготовленням деталей, вузлів і виробів;

— номенклатура матеріалів і купівельних комплектуючих виробів;

— інші документи, які є основою для первинного складання нормативної калькуляції.

Для складання нормативної калькуляції не застосовуються технічні нормативи з укрупненими позиціями, норми на вироб-аналог з поправочними коефіцієнтами до них або на вироб-представник, середньозважені норми тощо.

Калькуляція нормативної собівартості вузлів, що виготовляються, складається з нормативної собівартості деталей, прямих витрат на оплату праці робітників, зайнятих складанням вузлів, інших прямих витрат (нарахувань на заробітну плату робітників), перемінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат. У такому ж порядку складається нормативна калькуляція на готову продукцію в цілому.

Собівартість окремих деталей включається до нормативної калькуляції вузла за нормативними калькуляціями деталей, а за-



трати на складання вузла — за технологічними картами складання.

Допускається також складання нормативної калькуляції на виріб у цілому, без поділу на деталі й вузли.

При цьому вартість матеріальних ресурсів, а також інших прямих витрат визначається за зведеними нормами витрат, складеними технологічними і конструкторськими відділами та з урахуванням діючих цін. Трудомісткість і сума заробітної плати розраховуються за зведеними даними відділу праці й заробітної плати, одержаними на основі технологічних карт або іншої технічної документації, що відображають рівень норм заробітної плати на початок місяця.

Витрати на обслуговування виробництва, а також інші види витрат, на які норми не розроблені, можна включати до нормативної калькуляції згідно з кошторисами цих витрат.

Діючі (поточні) норми розробляються на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва і праці. Ці норми використовуються для безпосереднього відпуску матеріалів на виробничі потреби і нарахування заробітної плати. Це дає змогу зіставляти з ними фактичні витрати з усього комплексу ресурсів, що використовуються на виробництво. Норми систематизуються в специфікаціях норм витрат матеріалів і в картах норм часу та розцінок.

На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві, незалежно від їх причин, виписуються повідомлення.

У повідомленнях про зміну норм поряд із зазначенням попередньої і нової норми, а також одержаної різниці обов'язково зазначається точна дата впровадження нової норми.

Всі зміни норм впроваджуються у виробництво тільки після їх внесення до нормативно-технологічної документації.

Для своєчасного впровадження у виробництво всіх змін на підприємствах встановлюються графіки, маршрути, терміни проходження повідомлень та їх надходження до нормативних бюро, відділу матеріально-технічного забезпечення, бухгалтерії, цехів-виконавців.

Повідомлення про зміну норм витрат матеріалів, купівельних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива й енергії, норм часу, виробітку, обслуговування і розцінок оформляються відповідальними виконавцями.

На підприємствах здійснюється систематичний контроль за своєчасним оформленням зміни норм, внесенням змін до технічної і планової документації та застосуванням змінених норм в оперативній роботі цехів і відділів.

Зміни діючих норм слід приурочувати до початку місяця. Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами до кінця звітного місяця виявляється і враховується окремо. Всі зміни норм, введені протягом місяця, вносяться до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця.

Процес нормування витрат у діяльності підрядних будівельно-монтажних та ремонтно-будівельних організацій має певну специфіку порівняно з промисловими підприємствами. Більшість сучасних підрядних організацій нормування витрат здійснюють на основі ресурсних елементних кошторисних норм на нове будівництво або ремонтно-будівельні роботи чи роботи з реконструкції, які затверджені Державним комітетом України з будівництва та архітектури.

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

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

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

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

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

*Дослідно-статистичний метод* ґрунтується на розробці норм виходячи з аналізу даних статистичної, бухгалтерської, оперативно-виробничої звітності щодо рівня використання різних видів ресурсів за звітний і минулий періоди. Він хоч і виявляє резерви зниження затрат, але не показує, за рахунок яких факторів може бути досягнуто це зниження. Проте даний метод

застосовується у процесі планування досить широко внаслідок його відносно низької трудомісткості розробки.

**Комбінований метод** являє собою поєднання перших двох методів.

Нормування ресурсів поступово перетворюється з чисто інженерного, технічного у комплексне соціально-економічне завдання, яке реалізує такі функції:

— на основі системи норм запасу і використання ресурсів визначається оптимальна потреба в них з метою виконання плану виробництва і реалізації продукції;

— система норм витрачання ресурсів служить основою не лише поточного, але й перспективного планування підприємства. На основі використання норм розраховуються основні техніко-економічні показники підприємства, перш за все вартість продукції, у тому числі матеріальні затрати, витрати на оплату праці, амортизаційні відрахування, а також виробнича програма, чисельність працівників, продуктивність праці. Характерно, що ці показники розраховуються не лише по підприємству в цілому, тобто норми є й засобом внутрішньовиробничого планування, зокрема розробки кошторисів за центрами затрат;

— норми витрат є засобом обліку затрат різних видів ресурсів, тобто виконують облікову функцію (здійснюють облік фактичних затрат на виробництво і реалізацію продукції), з якою тісно зв'язана контрольна функція — норми використовуються в якості еталона при порівнянні їх з фактичним витрачанням ресурсів;

— стимулююча функція знаходить свій вияв у процесі використання норм з метою оцінки діяльності колективів і окремих працівників. На основі нормування здійснюється заохочення діяльності бригад, дільниць шляхом зіставлення фактичних затрат на виробництво з нормативними;

— норми затрат — це основа раціональної організації виробництва і праці. Використовуючи норми і нормативи затрат ресурсів можна якісно оцінити варіанти організації і вибрати оптимальний;

— стосовно норм затрат праці — це ще й забезпечення нормальної інтенсивності праці у відповідності до прийнятих критеріїв, а також дотримання інтересів працівника в частині змісту робіт, які йому доручаються у відповідності з нормою, а також забезпечення перспектив професійно-кваліфікаційного росту працівника;

— виховну функцію (підвищується професійна дисциплінованість).

#### 4.6. Прогнозування собівартості та методи її обчислення

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Кореляційний метод* дозволяє встановити залежність собівартості виробу від його параметрів у вигляді емпіричних формул,

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

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

Собівартість продукції, особливо нової, — динамічний показник і істотно залежить від ступеня освоєння виробництва. Освоєння серійного (масового) виробництва нових складних виробів потребує певного часу. Е процесі освоєння допрацьовуються конструктивні елементи виробу, вдосконалюється технологія виробництва, підвищується його оснащеність. Одночасно поліпшуються техніко-економічні показники виробництва, знижується собівартість продукції. На початковому етапі освоєння виробництва з наростанням випуску виробів собівартість різко знижується, а в подальшому темпи зниження собівартості уповільнюються і стабілізуються на етапі освоєного виробництва.

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

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

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

**Наприклад,** освоюється виробництво нової складної ЕОМ. Період освоєння — 2 роки. Собівартість машини на початковому етапі освоєння (першого зразка) — 320 тис. грн. За перший рік освоєння планується виготовити 2 машини, за другий — 4. Кое-

фіцієнт освоєння<sup>1</sup> для цього виробництва 0,8, відповідно  $\epsilon = 0,322$ . Треба обчислити прогнозу собівартість машини на кінець другого року освоєння виробництва, тобто шостої ЕОМ. Вона складе:

$$C_6 = 320 \cdot 6^{-0,322} = 179,8 \text{ тис. грн.}$$



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. Чим викликана необхідність планування затрат?
2. Яка методика включення до складу планової собівартості прямих і непрямих витрат?
3. Які існують методи розподілу витрат на утримання і експлуатацію виробничого устаткування?
4. Який порядок включення до складу планової (нормативної) собівартості окремих видів продукції загальновиробничих витрат?
5. Які методи можуть бути використані при розподілі загальних витрат комплексних виробництв?
6. У чому проявляється відмінність методики планування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт порівняно з собівартістю промислової продукції?
7. Що таке «допустимі затрати» і чим зумовлена необхідність попередньої оцінки витрат?
8. Які ви знаєте життєві цикли продукту?
9. З допомогою яких методів відбувається розрахунок окремих елементів затрат?
10. Яка роль нормування в управлінні витратами?
11. У чому суть системи управління затратами на основі норм?
12. Як класифікуються норми використання найважливіших видів ресурсів?
13. Яке призначення нормативних калькуляцій і на підставі чого вони складаються?
14. Якими методами здійснюється розробка норм і нормативів та у чому полягає їх суть?
15. Які найбільш поширені методи прогнозування собівартості продукції Вам відомі?

---

<sup>1</sup> Коefіцієнт освоєння  $K_{oc}$  показує ступінь зниження собівартості виробів при кожному подвоєнні кількості їх випуску:  $\log_2 K_{oc} = -\epsilon$ .



## **МЕТОДИКА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ**

### **5.1. Управління змінними витратами**

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

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

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

Важливою складовою оперативного управління виробничими витратами є й формування такого виду змінних виробничих витрат, як запаси. До них входять витрати на сировину, основні й допоміжні матеріали, запасні частини, купівельні напівфабрикати, тару і тарні матеріали, які виробник періодично купує (замовляє) й доставляє в господарство. Особливістю цього виду змін-

них витрат є те, що вони мають тенденцію до зростання пропорційно періоду складування в господарстві чи на приоб'єктному (цеховому) складі. Виходячи з того, що саме змінні виробничі витрати є основними у формуванні прибутку, а витрати на складування й транспортування є досить суттєвими, оперативне управління ними набуває особливого значення.

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

### **5.1.1. Управління матеріальними витратами**

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

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

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

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

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

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

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

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

- оптимізація величини поставок матеріальних ресурсів.

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

Практичний досвід роботи підприємств та організацій засвідчує, що норми і нормативи, які покладені в основу таких підра-



хунків, далекі від своєї досконалості. Вони носять усереднений характер і з цієї причини не враховують особливостей діяльності конкретного підприємства чи організації.

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

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

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

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

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

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

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

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

де  $Ц$  — вихідна ціна одиниці матеріалу.

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

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

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

$$OKZ = \sqrt{\frac{2 \cdot B \cdot \Pi}{I \cdot \Pi}}, \quad (5.4)$$

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

У свою чергу витрати на складування визначаються таким чином:

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

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

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

$$ЗВ = СВ + ФВ \quad (5.6)$$

або

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

У сучасних умовах господарювання промислового підприємства й підрядні будівельно-монтажні та ремонтно-будівельні організації практично не користуються вищенаведеною методикою визначення оптимальної кількості завезення матеріальних ресурсів

у своє господарство, чим саме втрачають реальну можливість впливу на формування оптимального рівня матеріальних витрат на стадії їх заготівлі і придбання.

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

— вибір виду оцінки виробничих запасів;  
— суворий контроль за дотриманням норм використання матеріальних ресурсів;

— раціональну організацію нормативного господарства (розробку науково обґрунтованих норм і нормативів матеріальних витрат на одиницю продукції, робіт, конструктивний елемент тощо та своєчасний їх перегляд у зв'язку із зміною умов господарювання, впровадженням досягнень науки і передової практики);

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

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

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

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

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

• оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановле-

ні підприємством чи організацією з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися;

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

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

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

Так, якщо існує тенденція до зниження цін на матеріали, то для виробника, можливо, доцільним буде використання методу, що діє за принципом перше надходження — перший відпуск («FIFO»). Завдяки такому підходу створюються умови для уникнення сплати певної частини податку з прибутку.

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

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

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

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

### **5.1.2. Управління трудовими витратами**

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

- раціональна організація праці (забезпечення фронтом робіт впродовж усього робочого дня кожного робітника, приведення у відповідність певних видів робіт з урахуванням їх складності до рівня кваліфікації робітників тощо);

- своєчасний перегляд норм і нормативів трудозатрат;

- контроль за дотриманням встановлених розцінок (в умовах відрядної форми оплати праці), а також за кількістю фактично відпрацьованого часу (в умовах використання погодинної форми оплати праці);

- ліквідація або недопущення втрат робочого часу з вини адміністрації та витрат, пов'язаних з виправленням браку, допущеного не з вини робітників;

- підвищення продуктивності праці;

- регулярний оперативний контроль за правильністю нарахування загальної суми заробітку бригади (в умовах бригадної організації праці) та достовірним розподілом його між членами бригади.

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

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

Розрізняють моральні й матеріальні стимули.

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

Система матеріального стимулювання має забезпечити підвищення ефективності праці певної групи працівників. Характерно, що вона має бути побудована так, щоб преміальні виплати зале-

жали від продуктивності, якості, економії матеріальних ресурсів, тобто показників, які у кінцевому результаті забезпечують зниження затрат. Кожний працівник може і повинен відчувати тісний взаємозв'язок між результатами своєї праці та розміром (величиною) премії.

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

— система має забезпечити кожному працівнику можливість брати участь у підвищенні ефективності роботи;

— розмір преміальних виплат доцільно поставити у залежність від тих факторів, на які даний працівник здатний здійснювати безпосередній вплив;

— у розробці системи повинні брати участь представники всіх зацікавлених груп.

Ефективна дія стимулюючої системи забезпечується дотриманням таких принципів:

— чітка постановка мети (однозначне визначення результатів, на досягнення яких направлено стимулювання, рівня і складу затрат, на зниження яких здатний здійснити вплив працівник);

— застосування продуманих, обґрунтованих і прийнятних критеріїв виміру та оцінки;

— жорсткий взаємозв'язок заохочення і результату за обсягом і в часі;

— використання в міру напружених нормативів, контроль за ними і наявність механізму їх перегляду;

— дотримання «порогу чуттєвості» системи стимулювання.

Залежно від того, яке місце працівник посідає у виробничому процесі і які його можливості в частині зниження затрат, можуть застосовуватися різні системи стимулювання: гнучка оплата праці, участь у доході підрозділу (підприємства, організації) чи прибутках.

### **5.1.3. Управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів**

Витрати на утримання і експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів поряд із матеріальними та трудовими належать до змінних витрат. Однак характерною їх особливістю, яка відрізняє їх від вищерозглянутих, є те, що, на відміну від них, даний вид витрат належить до комплексних, тобто складається із цілого ряду різнорідних елементів витрат. Дана обставина якраз і

ускладнює процес управління витратами. Управляти необхідно кожним із складових елементів, які включаються до витрат на утримання і експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів.

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

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

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

- витрати на пально-мастильні матеріали, електроенергію та інші матеріали і запасні частини, що використовуються під час їх експлуатації, ремонтів, технічного огляду та технічного обслуговування;

- витрати на оплату праці робітникам, які зайняті їх управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, технічних оглядів і технічних обслуговувань;

- обов'язкові нарахування на заробітну плату вищезазначених категорій працюючих;

- знос виробничого устаткування, машин і механізмів, майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують техніку, інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при утриманні і обслуговуванні устаткування, машин і механізмів;

- сума нарахованих відсотків за користування орендованим виробничим устаткуванням, машинами і механізмами;

- витрати на перебазування машин і механізмів з об'єкта на об'єкт (мають місце у будівельному виробництві);

- інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів.

З наведеного переліку витрат апарат управління може мати вплив на величину матеріальних витрат, трудових, а на такі, як знос основних засобів, відрахування на соціальні заходи безпосереднього впливу мати не може. Це зумовлено тим, що норми зносу (амортизації) встановлюються на державному рівні і залежать лише від групи, до якої відноситься об'єкт основних засобів. Безперечно, адміністрація на конкретний звітний період (календарний рік) може вибрати будь-який із рекомендованих методів нарахування амортизації (зносу) і, таким чином, впливати на величину (рівень) цих витрат. Проте впродовж цього звітного періоду змінювати методику нарахування зносу (амортизації) вона не в змозі, оскільки це передбачено в наказі про облікову політику підприємства чи організації.

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

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

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

**Третій метод нарахування амортизації** — метод зменшення залишкової вартості. При цій системі нарахування амортизації річна її сума визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.



**Четвертий метод нарахування амортизації** — кумулятивний або суми чисел. За аналогією з пропорційним методом він передбачає встановлення ліквідаційної вартості фондів і суми зносу за весь період їх використання (різниця між початковою й ліквідаційною вартістю). Річна сума амортизації при цьому визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

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

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

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

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

1) приведення до оптимального складу існуючого верстатного (машинного) парку;

2) забезпечення раціонального режиму роботи (максимальне завантаження наявного устаткування, забезпечення фронтом робіт будівельних машин і механізмів);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **5.2. Управління постійними витратами**

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

Особливість постійних виробничих витрат полягає у тому, що ці витрати — величина відносно стабільна. Вона не може різко змінюватися і коливатися залежно від видів продукції, що виробляється, її обсягів і періодів виробництва. У короткостроковому періоді ця величина фіксована і залишається незмінною. Саме з цієї причини при організації господарських підприємств, їх стру-

ктурній та організаційній перебудові, плануванні чинник формування і оперативного контролю постійних витрат має важливе значення.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Значні капіталовкладення потребують залучення коштів зі сторони і можуть здійснюватися протягом кількох місяців або й років. У цей період витрати ще не забезпечують отримання прибутку. Тому кошторис (бюджет) руху готівки використовують

для оцінки перспектив своєчасної сплати боргу. При цьому кошторис передбачає рух готівки за конкретними періодами часу, показуючи, в які періоди й скільки потрібно буде грошей і коли вони надійдуть від реалізації продукції, робіт, послуг та інших джерел.

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

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

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

### **5.2.1. Управління загальновиробничими витратами**

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

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

— заробітна плата (основна і додаткова) цехового (лінійного) персоналу;

— обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників цехового (лінійного) персоналу;

— витрати на службові відрядження вказаних працівників у межах норм, передбачених чинним законодавством;

— витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління структурних виробничих підрозділів;

— витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і вартової охорони цехів, будівельних майданчиків, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог;

— забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку;

— амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення;

— знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення, що не належать до основних фондів;

— платежі з обов'язкового страхування майна виробничих структурних підрозділів підприємства (організації) та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;

— платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо;

— витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із загальновиробничими витратами;

— інші загальновиробничі витрати.

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

Ефективність управління вказаними витратами залежить від стану контролю за дотриманням кошторису загальновиробничих витрат. Такі кошториси витрат, як засвідчує практичний досвід, доцільно складати за якнайкоротші відрізки часу. Окремі промислові підприємства складають їх на квартал з помісячною розби-

вкою. Таку практику слід вважати позитивною і доцільно її рекомендувати до застосування усіма вітчизняними підприємствами й організаціями.

У складі загальноновиробничих витрат можуть мати місце як витрати продуктивного, так і непродуктивного характеру. З цієї причини вищеописана методика управління матиме відношення лише до витрат продуктивного характеру. Щодо витрат непродуктивного характеру, то виходячи з їх складу, позбутись їх нереально, а тому зусилля працівників апарату управління повинні бути направлені в першу чергу на їх значне зменшення. Детальніше про склад непродуктивних витрат піде мова в одному з окремих питань даної теми.

### **5.2.2. Управління адміністративними витратами**

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

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

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

Кошторис адміністративних витрат повинен включати всі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством чи організацією в цілому. Дані витрати необхідно згрупувати у постатейному розрізі. Кількість статей



адміністративних витрат для кожного підприємства (організації) може бути індивідуальною (залежно від особливостей господарювання), проте їх орієнтовний перелік не може істотно відрізнятися від тих, що наведені у П(С)БО 16 «Витрати». Вищезгаданим стандартом передбачено такі статті адміністративних витрат:

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

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

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

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

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

— амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

— витрати на врегулювання спорів у судових органах;

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

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

— інші витрати загальногосподарського призначення.

Залежно від розмірів підприємства ті чи інші статті витрат можуть бути деталізовані або, навпаки, укрупнені.

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

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

Управління адміністративними витратами в основному зводиться до контролю за відхиленнями від контрольних показників,

якими є лімітовані (кошторисні) витрати у постатейному розрізі. Сучасні інформаційні системи дають змогу вести нагромадження витрат та оперативний контроль за їх формуванням по кожній такій статті зокрема.

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

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

### **5.3. Управління витратами на збут продукції**

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

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

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

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

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

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

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

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

Однією із складових системи управління витратами на збут є раціональна розбивка квартальної суми даних витрат, передбачених у кошторисі, на помісячні. Найбільш простим варіантом є рівномірний поділ квартальної суми на три однакові частини. Проте такий спосіб

має ряд суттєвих недоліків, які, у кінцевому результаті, призводять до необґрунтованості контрольних показників та зводять усю попередню роботу щодо формування загального кошторису нанівець.

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

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

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

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

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

Математично процедура визначення оптимального розміру партії зводиться до наступного. Припустимо  $M$  — кількість про-

дукції, що задовольняє річний попит, а  $m$  — кількість виробів у партії, тоді число партій за рік ( $p$ ) буде дорівнювати  $M/m$ .

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

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

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

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

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

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

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

Оптимальний розмір партії ( $m$ ) визначаємо таким чином:

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

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

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

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

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

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

де  $K$  — коефіцієнт вартості змісту запасів, частки одиниці.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **5.4. Управління фінансовими та іншими витратами**

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

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

*До інших операційних витрат* належать:

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

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

— собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

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

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

— втрати від знецінення запасів;

— нестачі й втрати від псування цінностей;

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

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

— інші витрати операційної діяльності.

**До фінансових витрат** відносяться:

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

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

— витрати на сплату відсотків за облігаціями випущеними;

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

— витрати на сплату відсотків за фінансову оренду (лізинг).

**До складу інших витрат** включаються:

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

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

— собівартість реалізованих майнових комплексів;

— втрати від неопераційних курсових різниць;



- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати звичайної діяльності.

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

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

Кошториси витрат у даному випадку служитимуть не догмою, обов'язковою для виконання, а лише орієнтиром у частині формування інших операційних, фінансових та інших витрат. Справа у тому, що, як уже зазначалось, у складі кожного із названих видів витрат є такі, передбачити які практично немає змоги. Проте, незважаючи на це, діяльність над складанням кошторисів вказаних витрат змусить відповідальних працівників з усією серйозністю віднестися до даної ділянки роботи, щоб отримати наближені до реальних загальні підсумки витрат.

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

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

кошторисів на наступні періоди діяльності підприємства чи організації.

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

## 5.5. Управління непродуктивними витратами і втратами

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

*До загальновиробничих витрат непродуктивного характеру належать:*

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

— вартість пально-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів;

— витрати на стоянку легкових автомобілів, їх паркування;

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

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

Перелік *непродуктивних витрат на збут* у загальній своїй масі ідентичний попереднім, однак стосується працівників відді-

лу збуту підприємств та організацій. Крім вищеперелічених витрат, що належать до непродуктивних, сюди включаються ще й представницькі витрати понад встановлені норми (2 відсотки від оподаткованого прибутку за попередній звітний період).

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

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

— витрати на утримання соціальної сфери;

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

— створення резерву на покриття сумнівних боргів;

— інші непродуктивні витрати операційної діяльності.

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

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

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

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

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

— штрафи, пені, неустойки визнані.

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

Згідно з нашими міркуваннями, витрати непродуктивного характеру також можуть знайти своє місце у попередньо складеному окремому кошторисі. Як і інші види кошторисів, їх доцільно формувати на квартал з помісячною розбивкою. Суть управління

непродуктивними витратами і втратами на перших порах зводиться до формування таких кошторисів по кожному із вищеперелічених видів витрат, а у подальшому можна буде виділяти їх у загальних кошторисах загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат.

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

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

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



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. З яких елементів складається управління матеріальними ресурсами на стадії їх заготівлі і придбання?
2. Що передбачає собою управління матеріальними витратами на стадії їх фактичного використання?
3. До чого зводиться суть управління трудовими витратами?
4. Яка методика управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів?
5. У чому проявляються особливості управління постійними витратами порівняно зі змінними?
6. Які основні елементи властиві системі управління витратами на збут продукції?
7. У чому суть управління іншими операційними, фінансовими та іншими витратами?
8. Яка методика управління непродуктивними витратами і втратами?



## **СИСТЕМИ І МЕТОДИ ОБЛІКУ ЗАТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА ЇХ ВПЛИВ НА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

### **6.1. Системи і методи обліку затрат на виробництво і їх загальна характеристика**

Управління витратами базується виключно на достовірній інформації, яку забезпечує управлінський облік, а останній використовує у своїй практичній діяльності різноманітні системи і методи обліку затрат на виробництво.

Методи обліку виробничих витрат умовно можна поділити на дві групи:

- а) ті, що базуються на обліку витрат по виробу, його частині або групах виробів;
- б) ті, що базуються на обліку витрат за технологічними процесами.

*До першої групи* відносяться методи обліку витрат по деталях, вузлах, виробках, групах виробів або замовленнях. *У другому випадку* облік витрат ведеться по операціях, стадіях, технологічних процесах або по виробництву в цілому.

Поняття методу обліку витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції, оскільки кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції, що випускається.

Таким чином, під методом обліку витрат та калькулювання, розуміють сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

Виробництво будь-якого виробу — це сукупність технологічних процесів та енергетичних, ремонтно-відновлювальних, транспортних і складських операцій. На підприємствах може бути декілька виробництв. Так, наприклад, текстильний комбінат складається з прядильного, ткацького, крутильно-ниткового, фарбувально-обробного виробництва; шовковий комбінат — з кокономоткового, шовкопрядильного, шовкокрутильного, шовкоткацького, фарбувально-обробного. Виробництво цегли проходить через масопідготовче, формувальне, сушильне та випалювальне

виробництво. Існують доменне, прокатне, коксохімічне, ковальське, штампувальне виробництво тощо.

Кожне виробництво включає один або декілька технологічних процесів, які зводяться до послідовної обробки вихідної сировини або матеріалу. Технологічний процес складається з окремих технологічних операцій — послідовних етапів обробки, що виконуються робітниками або групою робітників на одному робочому місці, машині, автоматі тощо. Ряд таких операцій, пов'язаних між собою безперервним виготовленням продукції, послідовним розміщенням устаткування, об'єднується в стадії. Таким чином, виготовлення кожного продукту вкладається в схему:

операція → стадія → технологічний процес → виробництво

Вітчизняна практика ведення обліку затрат на виробництво пройшла тривалий період свого становлення і розвитку. Нині розрізняють такі методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, як позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний.

Зарубіжний досвід вказує на застосування специфічних систем і методів обліку виробничих затрат. До них належать: калькулювання на базі повної собівартості, на базі змінних витрат, на основі діяльності, «стандарт — кост», «директ — костинг».

З метою забезпечення успішного засвоєння суті кожного із вказаних методів обліку виробничих затрат та їх впливу на управління витратами зупинимось на їх характеристиці детальніше.

## **6.2. Управління виробничими затратами в умовах використання вітчизняних методів обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції**

### **6.2.1. Управління виробничими затратами в умовах використання позамовного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції**

*Позамовний метод* обліку затрат на виробництво має давню історію. З самого початку свого зародження він використовувався як *подетальний облік*.

*Подетальний облік* витрат виник на підприємствах машинобудування в 30-х роках ХХ століття як засіб контролю за витратами виробництва з максимальною деталізацією. Подальша дета-

лізація призводила до того, що в умовах масового і багатосерійного виробництва облік витрат вівся в розрізі деталей по операціях, звідки і виникла назва *подетально-поопераційного* методу. На підприємствах серійного виробництва витрати на кожну деталь враховувалися по партіях цих деталей. Таким чином створювався *подетально-партійний* метод обліку.

По закінченні місяця кожен цех передавав до центральної бухгалтерії відомості про витрати за мінусом залишків незавершеного виробництва (з урахуванням залишків в інших цехах) по кожній деталі.

Собівартість виготовлених деталей визначалася шляхом підсумовування витрат усіх цехів по технологічному маршруту.

Застосування такого методу обліку витрат у сучасних умовах господарювання пояснюється порівняно невеликою номенклатурою виробів, що виготовляються. При цьому, незважаючи на значну деталізацію обліку витрат, контроль за собівартістю не відповідає поставленим вимогам, адже фактичні витрати цехів визначаються лише в наступному місяці.

Трудомісткість кожного з варіантів подетального обліку дуже висока, а при великій кількості деталей і складальних операцій контроль за витратами не забезпечується. Тому від подетального обліку витрат майже відмовилися.

На зміну йому прийшов *облік виробничих витрат за виробами*. Характерно, що сферою його застосування, як правило, стали такі виробництва, у яких перелік виробів, що виготовляються, порівняно невеликий. Найбільш сприятливе застосування вказаний варіант обліку знайшов на ряді машинобудівних підприємств серійного і навіть масового виробництва.

В аналітичному обліку цих підприємств не виділяються витрати на окремі складові частини машин, хоч в первинних документах можуть бути позначені і номери деталей, і номери операцій. Останні дані використовуються при аналізі собівартості у разі необхідності виявлення причин перевитрат по окремих деталях або операціях.

Оскільки витрати враховуються по виробам в цілому, собівартість одиниці продукції отримується шляхом ділення суми витрат із урахуванням перехідних залишків незавершеного виробництва на кількість виготовлених одиниць виробів.

Нерідко заготівельні (ливарний, автоматний, ковальський) або інші спеціалізовані (гальванічний, термічний) цехи, які виготовляють заготовки або виконують послуги для інших цехів, частину своєї продукції здають зі складу готових виробів для відправ-

лення в торговельну мережу. В цьому випадку витрати в цехах визначаються по виробам і включаються до загальної собівартості виробу. Якщо такий облік неможливий, частка витрат по кожному виробу обчислюється шляхом ділення витрат пропорційно до планової собівартості або за іншою ознакою.

Таким чином, метод обліку виробничих витрат по виробам характеризується організацією аналітичного обліку витрат по кожному виробу зокрема.

Метод обліку виробничих витрат по виробам широко застосовується на підприємствах художніх промислів, а також в деревообробній і меблевій промисловості. До цього ж методу можна віднести облік виробничих витрат по так званій іншій продукції лісоексплуатації: виробництво тарної дощечки, тарних комплектів тощо.

Організація обліку виробничих витрат по виробам забезпечує найбільш достовірні дані для калькулювання собівартості одиниці продукції. Проте спеціалізація виробництва призводить до скорочення кола підприємств, що ведуть облік витрат за цим методом.

Зростання випуску виробів призводить до того, що підприємства все частіше виготовляють споріднену продукцію і переходять до обліку витрат не за виробами, а за *групами виробів*.

Передумови вибору методу обліку витрат по групах виробів такі:

- спеціалізація виробництва супроводжується випуском груп виробів із застосуванням уніфікованих і нормалізованих деталей і вузлів; при цьому неможливо визначити, до складу якого виробу вони увійдуть. Питома вага таких деталей і вузлів в загальній їх кількості систематично збільшується. Нерідко зустрічаються вироби, в основному прилади, які розрізняються окремими деталями, основна ж частина деталей і вузлів в них загальна;

- на машинобудівних підприємствах при відсутності уніфікованих і нормалізованих деталей є ряд виробництв (ливарні, деревообробні, скляні, термічні, гальванічні цехи, цехи порошкової металургії тощо), витрати по яких між виробами можуть бути розподілені лише непрямым шляхом. Питома вага деталей в машинах і приладах, що виготовляються цими цехами, є значною;

- невраховані витрати і відхилення від норм, які неможливо віднести прямо на вироби, виникають і при добре організованому обліку; їх розподіляють між виробами непрямым шляхом;

- виявлення відхилень від діючих норм по витрачанням матеріалів, нарахуванню заробітної плати в більшості випадків не



мають прямого відношення до виробів, що виготовляються, наприклад, відсутність інструментів тощо; облік таких відхилень по výroбах практично не викликаний необхідністю;

- у вартості продукції машинобудівних підприємств значну частину (в окремих випадках понад 50 %) складають витрати по обслуговуванню виробництва і управлінню, які раніше розподілялися між výroбами непрямым шляхом, а в сучасних умовах відносяться безпосередньо на результати господарювання.

Питання про те, в якому випадку калькулювання буде достовірнішим — при обліку витрат за výroбами або групами виробів і розподілу їх між výroбами пропорційно до планової або нормативної собівартості — залишається невирішеним.

Згодом в практичну діяльність все більше починає запроваджуватися *облік виробничих затрат за замовленнями*.

Замовлення є одним з перших об'єктів обліку виробничих витрат і зберігається до даного часу в ряді індивідуальних виробництв. Замовленням може бути окремий виріб, партія виробів, частина виробів (вузол або деталь), робота тощо.

*Облік витрат за замовленнями* порівняно простий. Кожному замовленню присвоюється умовний шифр, у відповідності до якого організується аналітичний облік. Запис шифру замовлення в первинних документах дозволяє групувати фактичні витрати по замовленнях і таким чином визначати суму витрат з початку виконання замовлення. По закінченні роботи сума витрат підраховується і встановлюється фактична собівартість замовлення.

На кожне замовлення відкривається картка аналітичного обліку витрат, де зазначається найменування, тип і якісні характеристики (параметри) виробу, замовник і строк виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість.

Дані, відображені у цій картці, повинні повністю збігатися з даними первинних документів і відображатися на субрахунку «Оснвне виробництво» до закінчення робіт за цим замовленням.

Відхилення фактичних витрат від витрат за діючими нормами повинно бути розкрито у аналітичних картках витрат на виробництво з поясненням причин відхилень. Понаднормові виробничі витрати відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 «Витрати» відносяться до собівартості реалізованої продукції.

Ці дані можуть бути використані при оцінці роботи робітників, діючих норм, контролі за використанням матеріалів.

Об'єктом обліку і калькулювання при **позамовному методі** є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або

партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення.

Цей метод обліку витрат на виробництво використовується в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах. До таких виробництв належать: суднобудівне, меблеве, авіабудівне, машинобудівне, металообробне та інші, тобто це ті виробництва, де можливо визначити витрати з окремого замовлення або окремої партії продукції.

При обліку витрат за замовленням спрощується і калькулювання собівартості продукції. Якщо підприємство виготовляє один виріб, собівартість його визначається простим підсумовуванням витрат з початку виконання робіт. При виготовленні декількох виробів собівартість одиниці продукції обчислюється діленням витрат на кількість випущених одиниць.

Труднощі виникають у разі, якщо замовлення виконується частково. Для визначення собівартості виготовленої продукції необхідно знати суму витрат в залишках незавершеного виробництва. Проте навіть при проведенні інвентаризації встановити її важко внаслідок відсутності подетальних нормативів. Тому підприємства оцінюють залишки незавершеного виробництва за ступенем готовності, а різницю у витратах списують на собівартість виконаної частини замовлення або оцінюють замовлення умовно за плановою собівартістю або за фактичною собівартістю раніше виготовленої аналогічної продукції. У всіх випадках кінцева фактична собівартість визначається після завершення робіт за всіма замовленнями.

Коли виробниче замовлення відкривається на виріб або певний комплекс виробів, в обліку виявляється ряд істотних недоліків. Основний недолік полягає в тому, що результат витрачання засобів виявляється після завершення робіт шляхом зіставлення фактичної собівартості з плановою. Але оскільки подібна продукція надалі вже не буде виготовлятися, таке порівняння не надає істотної допомоги при усуненні недоліків у витрачанні засобів. Крім того, при методі обліку виробничих витрат за замовленнями період калькулювання, як правило, не збігається з періодами складання звітності про собівартість продукції, і при довгому циклі виконання замовлення результат витрачання ресурсів залишається невідомим; при частковому виготовленні собівартість продукції визначається умовно, умовним є при цьому і залишок незавершеного виробництва. В тому випадку, якщо при серійному виготовленні продукції для обліку витрат в основному виробництві використовують систему постійних замовлень, додаткові

труднощі виникають у зв'язку із застосуванням на різних замовленнях нормалізованих і уніфікованих деталей і вузлів.

Усунення цих недоліків можливо лише при організації поточного обліку виробничих витрат так, щоб у процесі витрачання засобів виявлялися відхилення від норм і причини цих відхилень.

При застосуванні позамовного методу обліку витрат на виробництво має виконуватися одна з наступних умов:

- кожен зразок або партія ідентичних зразків готової продукції легко відокремлюється відповідно від інших зразків або інших партій зразків готової продукції;

- кожен зразок або партія ідентичних зразків готової продукції виконується за технічним замовленням або за завданням замовника з визначенням в них кількості продукції (виробів);

- випускається відносно невелика кількість виготовленої продукції;

- виготовлення кожного зразка, партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

У разі виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до встановленої комплектації.

При позамовному методі витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива й енергії — за окремими групами. Щодо виробів, на які не потрібно складати розгорнуті звітні калькуляції, облік витрат здійснюється тільки за статтями витрат, без розшифрування матеріалів за групами.

Для розподілу загальноновиробничих витрат між окремими замовленнями застосовується попередньо розрахована величина загальноновиробничих витрат.

Розподіл загальноновиробничих витрат здійснюється в такому порядку:

а) виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один або декілька років визначається нормальний та фактичний рівень виробничої потужності і сума змінних та постійних загальноновиробничих витрат. При цьому слід враховувати технічні характеристики, змінний режим, експлуатаційне забезпечення, обсяг виробництва та інші умови залежно від особливостей вибраної бази розподілу. При цьому змінні та постійні загальноновиробничі витрати визначаються за фактичними обліковими даними минулих періодів. Якщо підприємство не веде окремого обліку постійних та змінних витрат, або за обліковими даними неможливо визначити фа-

ктичної суми таких витрат, то для визначення змінних витрат може бути визначена питома вага цих витрат на одиницю продукції. Наприклад, витрати на електроенергію при незмінних тарифах будуть рости прямопропорційно до росту обсягу виробництва. У зв'язку з цим суми змінних витрат можуть бути визначені як добуток обсягу виробництва на суму змінних витрат, розрахованих на одиницю продукції;

б) розраховуються коефіцієнти (нормативи) розподілу постійних та змінних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу (на 1 машино-годину, 1 виріб тощо) шляхом ділення суми постійних та змінних загальновиробничих витрат при нормальному рівні потужності на кількість відпрацьованих машино-годин, кількість одиниць продукції чи інших величин залежно від вибраної бази розподілу;

в) розрахований коефіцієнт (норматив) на постійні загальновиробничі витрати помножується на фактичну величину вибраної бази розподілу за звітний період, одержана сума вважається розрахованою нормою постійних фактичних витрат звітного періоду;

г) розрахована норма постійних фактичних витрат звітного періоду порівнюється з сумою постійних фактичних витрат звітного періоду (яка, в свою чергу, визначається як різниця між загальною сумою фактичних загальновиробничих витрат за звітний період та сумою змінних фактичних витрат цього ж періоду, обчисленою прямим шляхом на підставі первинних документів).

Постійні фактичні витрати, що не перевищують розрахованої норми, вважаються розподіленими витратами і включаються до виробничої собівартості, а надлишок — нерозподіленими постійними витратами.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Суми змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат включаються до виробничої собівартості і розподіляються між окремими видами продукції пропорційно до вибраної бази розподілу за розрахованими коефіцієнтами.

Між окремими замовленнями розрахована величина загальновиробничих витрат розподіляється з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо).

Фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом ділення суми виробничих

витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції (виробів).

Продукція (вироби), яка здається замовнику або на склад частинами до закінчення виконання замовлення в цілому, оцінюється:

- за плановою або фактичною виробничою собівартістю однорідних виробів, що випускались раніше, з урахуванням змін у їх конструкції, технології та умов виробництва;
- шляхом ділення виробничих витрат, врахованих за цим замовленням, на кількість виробів як вироблених, так і тих, що перебувають у незавершеному виробництві (розрахованих за ступенем готовності на основі даних оперативного обліку про укомплектування замовлення), і помноженням одержаної величини на кількість випущених виробів.

В індивідуальному і дрібносерійному виробництвах застосування позамовного методу поєднується з використанням основних елементів нормативного обліку. Всі витрати на виробництво враховуються за окремими замовленнями з поділом на витрати за нормами і відхиленнями від них.

Витрати на серійне і масове виробництво деталей та вузлів враховуються за допомогою нормативного методу. На комплекти таких деталей та вузлів розраховується нормативна і фактична собівартість.

Собівартість виготовленого в індивідуальному порядку виробу складається з фактичних витрат, врахованих за замовленнями (в частині так званих оригінальних деталей та вузлів), і вартості загальних деталей та вузлів серійного або масового виробництва.

У тому випадку, коли витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення (роботи) або до деяких з них (частина витрат відноситься до виробництва, облік за окремими замовленнями (роботами) не ведеться, а ведеться тільки по виробництву в цілому), використовується попередільний метод або комбінація двох методів — позамовного та попередільного.

### ***6.2.2. Управління виробничими затратами в умовах використання попроцесного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції***

**Попроцесний метод** обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції застосовується у тих виробництвах, де серійно або масово виготовляють однорідну або приблиз-

но однакову продукцію чи має місце безперервний виробничий цикл. Його використовують і ті підприємства, технологія яких передбачає виконання кожним виробничим підрозділом окремої частини виробничого процесу і переміщення продукту від однієї операції до іншої по ходу обробки. Останній підрозділ завершує виробництво і здає продукцію на склад готових виробів. Затрати узагальнюють за певний період часу по виробничих підрозділах безвідносно до виробів.

Собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення собівартості виробництва за певний період на кількість виробів, випущених за цей період.

До таких виробництв відносять хімічну, нафтопереробну, текстильну, цементну, видобувні та інші галузі промисловості серійного і масового типу виробництва. У будівельному виробництві даний метод обліку затрат поширений у діяльності кар'єрів (піщаних, глиняних, кам'яних, вапнякових тощо).

*Серійне виробництво* характеризується широкою номенклатурою виробів, які складаються з великої кількості деталей. *Масове виробництво* відзначається обмеженою номенклатурою і великою кількістю продукції різних найменувань, що безперервно виготовляється впродовж тривалого часу.

Характерною особливістю попроцесного методу калькулювання є те, що паралельно з виробничим процесом відбувається процес нагромадження витрат. Прямі затрати обліковують за підрозділами на основі даних первинної документації. Поряд з прямими матеріальними і трудовими затратами в системі попроцесного обліку до прямих затрат можуть бути віднесені витрати, пов'язані з підготовкою до виробництва, контролем за ходом виробництва, амортизація (за умови їх локалізації всередині одного підрозділу). Розподіляються витрати за калькуляційними об'єктами з допомогою різних способів.

Організація обліку прямих затрат має досить просту схему, в той час як з накладними витратами та оцінкою незавершеного виробництва виникають проблеми.

Стосовно діяльності кар'єрів з видобутку різноманітних видів сировини й матеріалів, то за умови видобутку лише одного їх найменування усі здійснені витрати належать до прямих і включаються до складу собівартості продукції за прямою ознакою.

Аналізуючи схему попроцесної калькуляції та нагромадження затрат, обліковий процес можна поділити на п'ять етапів:

1. Облік виробництва в натуральних або планово-облікових одиницях.

2. Облік випуску в натуральних або планово-натуральних одиницях.

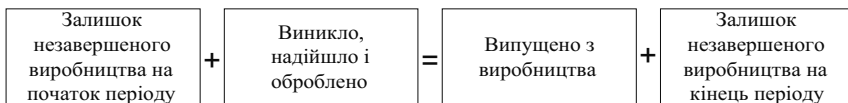
3. Підсумування облікованих затрат за дебетом рахунка 23 «Виробництво» (субрахунок) «Основне виробництво».

4. Підрахунок собівартості одиниці продукції.

5. Розмежування затрат між готовими напівфабрикатами і незавершеним виробництвом на кінець періоду.

Перші два етапи передбачають відображення процесу виробництва у натуральних одиницях, а три наступні — у вартісних.

**На першому етапі** простежується рух напівфабрикатів (звідки вони надійшли і куди передані). Складається баланс деталей. Його зміст у спрощеній формі має такий вигляд:



Повний зміст балансів залежить від технології виробництва і мети оперативного обліку. У будь-якому випадку підсумковим документом оперативного обліку руху напівфабрикатів у виробництві є міжцеховий баланс, який відображає момент передачі продукції різного ступеня готовності від одного підрозділу іншому. Необхідно відрізнити зміст підсумкового цехового балансу і зведеного балансу міжцехового обліку по підприємству. Зміст цехових балансів відображає специфіку організації і технології даного цеху та його виробничі взаємозв'язки. Зведений баланс по підприємству показує рівень внутрішньозаводської кооперації і поділу праці.

Баланси охоплюють велике коло облікових операцій, інформація щодо яких формується на робочих місцях, а узагальнюється у цехових балансах. Всі операції щодо надходження і витрачання підтверджуються первинними документами, вивіряються і балансуються.

На даному етапі калькулювання відбувається також оцінка незавершеного виробництва, яка включає прямі матеріальні затрати і затрати на обробку — прямі трудові затрати, відрахування на соціальні заходи, загальновиробничі витрати.

**На другому етапі** підраховують випуск продукції в натуральних або планово-облікових (умовних) одиницях. Оцінка переданих іншим цехам або зданих на склади напівфабрикатів відбувається за середньозваженою собівартістю. При цьому незавершене

виробництво по проценту готовності переводять у повністю оброблені напівфабрикати. Розрахунок умовних одиниць виконують окремо за матеріальними затратами, враховуючи при цьому, що вся завершена робота повністю укомплектована матеріалами.

Власні прямі затрати і загальновиробничі витрати даного цеху ділять на кількість перерахованих одиниць. Отримані результати в наступних етапах використовують для підрахунку суми затрат за дебетом субрахунка «Основне виробництво».

**Третій етап** передбачає підрахунок суми затрат. Умовні одиниці, які залишились у незавершеному виробництві на початок періоду, оцінюються так само, як і на попередньому етапі. За дебетом субрахунка «Основне виробництво» узагальнюють затрати, групуючи їх за статтями затрат.

Таким чином, відображаються незавершене виробництво і виконані роботи одночасно у планово-облікових одиницях і вартісному виразі.

Підрахунок собівартості одиниці умовної продукції здійснюють на **четвертому етапі калькулювання** шляхом ділення згрупованих відповідним чином затрат на кількість одиниць, окремо розрахованих для матеріальних і доданих затрат цим підрозділом.

У складі **п'ятого етапу калькулювання** основними обліковими процедурами є: облік виходу готової продукції підприємства; підрахунок по балансах умовних одиниць незавершеного виробництва за місцями зберігання (надходження); оцінка готової продукції і незавершеного виробництва.

В якості бази при розподілі затрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом виступає собівартість одиниці умовної продукції цеху, розрахованої на рівні четвертого етапу калькулювання, кількість одиниць готової продукції та тієї, що залишилася незавершеною. Такий метод оцінки носить назву середньозваженої собівартості. Крім неї, досить часто застосовують метод «FIFO».

Метод «FIFO» відрізняється від методу середньозваженої собівартості тим, що передбачає виділення із загальних затрат залишків незавершеного виробництва на початок періоду і затрат, що відносяться до робіт поточного періоду. У свою чергу, затрати поточного періоду розподіляються між розпочатими і завершеними роботами. Затрати переносять на собівартість в міру завершення робіт.

Етапи калькулювання простежуються у звітах на виготовлення продукції і пов'язаних з ними затратами. У фінансовому облі-



ку при попроцесному методі для кожного цеху відкривають окремих аналітичний рахунок.

На практиці застосовують три варіанти попроцесного методу обліку затрат на виробництво: послідовний, паралельний і роздільний (відокремлений).

*Послідовний варіант* передбачає послідовне нагромадження затрат разом з передачею готової продукції одного переділу (напівфабрикату) для обробки у наступному переділі. Вартість готового виробу переходить на рахунок готової продукції з останнього цеху, де незавершене виробництво доведено до кінцевої продукції підприємства.

*Паралельний облік* використовується тими підприємствами, де обробка напівфабрикатів і сировини відбувається у декількох цехах, призначених для виготовлення одного виробу або групи однорідних виробів, одночасно.

*Роздільний (відокремлений) метод* застосовується там, де технологія виробництва однорідних продуктів має різні процеси обробки.

Системи попроцесного калькулювання більш прості і менш дорогі, ніж позамовне калькулювання, так як відсутні картки збору затрат за замовленнями та індивідуальними роботами.

### **6.2.3. Управління виробничими затратами в умовах використання попередільного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції**

**Попередільний** (від слова переділ — це певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких одержують продукт праці, який готовий для використання чи продажу) **метод** обліку застосовується на виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масової продукції. Перетворення сировини в готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва (наприклад, у хімічній, нафтохімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, харчовій галузях промисловості). Попередільний метод обліку застосовується також у виробництвах з комплексним використанням сировини.

Досить широка сфера застосування попередільного методу обліку виробничих затрат на підприємствах будівельної індустрії. Даний метод використовується в цегельному виробництві, на підприємствах будівельної індустрії, зокрема при виробництві збірного залізобетону, в деревообробних цехах тощо.

При попередільному методі, як правило, застосовують напів-фабрикатний варіант зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. При цьому витрати на виробництво, починаючи з підготовки або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У зв'язку з цим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

При застосуванні попередільного методу облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах.

Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюється на підприємствах у сучасних умовах самостійно.

***Розрахунок фактичної собівартості при попередільному методі виконується у такому порядку:***

— складається виробничий звіт.

При складанні виробничого звіту за методом «FIFO» вважається, що з усієї кількості зразків готової продукції, виробництво яких було завершено протягом звітної періоду (в одному переділі виробництва), першими були виготовлені зразки, які на початок звітної періоду знаходились у процесі виробництва, а потім ті зразки, виробництво яких було розпочато і завершено протягом цього звітної періоду, тобто з усієї кількості зразків, виробництво яких було завершено на кінець звітної періоду, спочатку були виготовлені ті зразки, виробництво яких було розпочато у минулому звітному періоді, а потім ті, виробництво яких було розпочато у поточному звітному періоді;

— визначається кількість зразків продукції, виробництво яких було розпочато і завершено протягом звітної місяця, за методом «FIFO» за формулою:

$$A = B - C, \quad (6.1)$$

де  $A$  — кількість зразків продукції, виробництво яких було розпочато і завершено протягом поточного звітної періоду;  $B$  — за-

гальна кількість зразків продукції, виробництво яких було завершено протягом поточного звітнього періоду;  $C$  — кількість зразків продукції, які знаходились у незавершеному виробництві на початок поточного звітнього періоду;

— визначається еквівалент кількості зразків готової продукції (ЕКЗГП) за формулою:

$$\text{ЕКЗГП} = A_1 \cdot \Phi_1 + B_1 + C_1 \cdot \Phi_2, \quad (6.2)$$

де  $A_1$  — кількість зразків продукції у виробництві на початок звітнього періоду;  $\Phi_1$  — фракція, яка була завершена у поточному звітньому періоді;  $B_1$  — кількість зразків продукції, виробництво яких було розпочато і закінчено протягом звітнього періоду;  $C_1$  — кількість зразків продукції у виробництві на кінець звітнього періоду;  $\Phi_2$  — ступінь завершеності цих зразків ( $C_1$ ).

Еквівалент кількості зразків готової продукції використовується для оцінки продукції з різними ступенями завершеності і відображає понесені фактичні витрати на виробництво продукції з різними ступенями завершеності за звітний період, умовно переведені у витрати, які необхідно здійснити для виготовлення певної кількості зразків готової продукції зі ступенем завершеності 100 відсотків за даний звітний період.

Для визначення ступеня завершеності продукції, яка знаходиться у процесі виробництва, необхідно звертати увагу на особливості технологічного процесу. Залежно від цього витрати на виробництво переносяться на собівартість продукції або на початку технологічного процесу, або рівномірно впродовж усього технологічного процесу;

— *розраховується собівартість еквівалента зразка готової продукції (за методом «FIFO»)* шляхом ділення фактичних виробничих витрат на еквівалент кількості зразків готової продукції.

Собівартість еквівалента зразка готової продукції розраховується стосовно трьох видів виробничих витрат: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці та соціальних заходів; загальновиробничих витрат.

За методом «FIFO» у першій частині виробничого звіту визначається собівартість еквівалента зразка готової продукції, а у другій розподіляються усі виробничі витрати між зразками продукції.

Для визначення фактичної собівартості усієї продукції, яка була випущена з виробництва, з урахуванням тих зразків, виробництво яких було розпочато у минулому місяці, а також з урахуванням того факту, що ціни на однакові матеріали у минулому і

поточному місяцях можуть бути різними, проводять розподіл усіх фактичних витрат, які складаються з вартості незавершеного виробництва на початок поточного місяця, та витрат, які були понесені у поточному місяці, між зразками продукції, які були передані у наступну фазу переробки, та зразками, які залишаються у процесі виробництва на кінець поточного місяця.

Вартість продукції, яка була випущена з виробництва (передана в інший переділ), визначається як добуток кількості зразків такої продукції та собівартості еквівалента зразка готової продукції, а вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду — як добуток еквівалента кількості зразків готової продукції стосовно незавершеного виробництва на кінець місяця та собівартості еквівалента зразка готової продукції.

Для визначення собівартості одиниці готової продукції при багатопередільному методі обліку витрат на виробництво, крім методу «FIFO», використовується метод середньозваженої собівартості (за відсутністю залишків незавершеного виробництва на кінець місяця).

Собівартість еквівалента зразка готової продукції, визначена за методом середньозваженої собівартості, дорівнює сумі вартості незавершеного виробництва на початок звітного періоду та витрат звітного періоду, поділений на суму еквівалента кількості зразків готової продукції у незавершеному виробництві на початок звітного періоду та еквівалента кількості зразків готової продукції, які були виготовлені протягом звітного періоду.

Вартість продукції, яка була випущена з виробництва (передана в інший переділ), визначається як добуток кількості зразків такої продукції та собівартості еквівалента зразка готової продукції.

При обліку й калькулюванні однорідної продукції або послуг допоміжних виробництв, що не мають незавершеного виробництва, застосовується *однопредільний метод*, або так званий *простий*.

Суть цього методу обліку витрат на виробництво полягає у тому, що шляхом ділення вартості усіх виробничих витрат (прямих і непрямих), які були понесені на підприємстві протягом звітного періоду, на загальну кількість виробів (загальний випуск) готової продукції, яка була виготовлена протягом звітного періоду, визначається вартість одного виробу або вартість одиниці продукції.

У разі застосування попередільного методу можуть використовуватись елементи нормативного методу — систематичне ви-

явлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм, а також виявлення зміни цих норм. Відхилення фактичних витрат від діючих (поточних) норм (понаднормові виробничі витрати) відносяться до собівартості реалізованої продукції відповідно до пункту 11 П(С)БО 16 «Витрати».

У первинних документах та в оперативній звітності (за зміну, добу, декаду тощо) відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії тощо, але й витрати їх за нормами або згідно із заснованими на них виробничими завданнями (рецептурами, сумішами, регламентами). Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від встановленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини, напівфабрикатів і матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності тощо.

У літературних джерелах підприємства, як правило, відносяться до підприємств з попередільним або простим методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Деякі автори поділяють їх на однопредільні та багатопредільні. Оскільки за основу класифікації беруть об'єкт обліку витрат, найбільш обґрунтованим поділом підприємств буде розмежування їх на дві групи за ступенем деталізації обліку виробничого процесу. При цьому до груп підприємств, що враховують витрати по процесах, будуть відноситися ті з них, на яких весь виробничий процес в обліку поділяється на окремі технологічні процеси, стадії процесу або технологічні операції.

Поділ виробничого процесу на окремі технологічні процеси та операції можна показати на прикладі підприємств нафтопереробки. В основному виробництві заводу по переробці нафти і газу виділяються такі процеси: обезводнення і обезсолення нафти (якщо ця операція не виконується при видобутку); перегонка на кубових батареях, атмосферних, атмосферно-вакуумних та ін.; термічний і каталітичний крекінг, каталітичне очищення, риформінг та ін.; коксування і контактна переробка нафтових залишків; ароматизація; компресія і газовузування; газофракціонування, полімеризація газів і т. д.; повторна перегонка дистиляторів; очищення світлих нафтопродуктів і газів; деасфальтизація, депарафінізація і очищення масел; змішування нафтопродуктів тощо.

По кожному з процесів ведеться аналітичний облік витрат за статтями калькуляції.

Залежно від характеру продукції, що виготовляється, облік витрат по процесах може бути організований по-різному. Якщо

проміжний продукт, напівфабрикат власного виробництва, що отримується по закінченні процесу, використовується в різних послідовних операціях і разом з тим реалізується на сторону, виникає необхідність визначення його собівартості.

На деяких підприємствах проміжний продукт не калькулюється і витрати по технологічних процесах враховуються лише для контролю собівартості. В шкіряному виробництві, наприклад, цеховий облік витрат ведеться за технологічною ознакою: зольною, дубильною, фарбувально-жировою та обробки. Калькулюється лише готова продукція, що здається обробним цехом. Організація обліку витрат тут збігається з організацією обліку на машинобудівних підприємствах при системному обліку витрат по цехах.

Облік витрат по процесах без калькулювання проміжних продуктів має місце на пивоварних заводах (крім солоду, який калькулюється) і заводах вогнетривкої цегли, на ряді підприємств хімічної, текстильної, хутряної промисловості тощо.

Відмітимо ще одну особливість організації обліку витрат по процесах, яка зумовлена характером продукції, що виготовляється. Більшість підприємств виготовляють один вид продукції: штучні синтетичні волокна, аміачну селітру, суперфосфати, цемент, синтетичний каучук, маргарин, аміак тощо. В цьому випадку враховуються витрати на відповідну продукцію.

При виготовленні скляної тари, гумових шин, цегли, пива тощо неможливо або недоцільно виділяти кожен окремий вид продукції, і облік витрат ведеться по групах виробів. Крім того, є так звані споріднені виробництва, де в результаті виробничого процесу отримується одночасно декілька продуктів: нафтопереробка, електроліз повареної солі, м'ясожирове виробництво тощо.

Таким чином, залежно від особливостей організації виробництва, характеру продукту, що виготовляється, зустрічаються варіанти попроцесного обліку з калькулюванням проміжного продукту і без калькулювання, облік витрат по окремих виробках і групах виробів. Поряд з цим має місце ще й облік витрат по виробництвах, який відрізняється від обліку витрат по процесах тим, що при аналітичному обліку окремі частини виробничого процесу не виділяються. Такий облік викликаний організаційними умовами, неможливістю або недоцільністю поділу процесу на окремі частини.

У хімічній промисловості окремі типи каучуку, латексу, катализаторів тощо виготовляються одним цехом, в результаті чого немає необхідності виділяти в обліку окремі частини процесу.

У паперовій промисловості при невеликому обсязі виробництва і обмеженому асортименті продукції можна враховувати витрати за видами виробів і технологічними процесами. Проте при збільшенні обсягів виробництва і розширенні асортименту такий поділ стає недоцільним.

При обліку витрат по виробництвах і по технологічних процесах, групування витрат може здійснюватися по виробках, групах виробів або споріднених виробництвах. Окремі вироби враховуються на регенератних заводах при обмеженій номенклатурі, при виробництві спирту, сірчаної кислоти, хлібопекарних заводах тощо. Але в ряді випадків застосовуються різні умовні методи.

Облік виробничих витрат по групах виробів досить поширений в таких галузях промисловості, як швейна, взуттєва, хіміко-фармацевтична, лакофарбова, у виробництві залізобетонних виробів, дзеркал тощо. Нерідко облік витрат по виробництву ведеться в споріднених виробництвах: виплавка кольорових металів, нафтодобування тощо.

#### **6.2.4. Управління виробничими затратами в умовах використання нормативного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції**

Серед усіх вітчизняних методів обліку затрат на виробництво нормативний метод правдиво вважають нормативним методом (системою) управління затратами. **Нормативна система управління затратами** являє собою сукупність процедур з планування, нормування, відпуску матеріалів у виробництво, складання внутрішньої звітності, калькулювання собівартості продукції, здійснення економічного аналізу і контролю на основі норм затрат. Її основною метою є повне використання виробничих факторів та економічне ведення господарства. Суть цієї системи зводиться до наступного:

— планування затрат на основі норм, що забезпечують вирішення поставлених перед підприємством чи організацією завдань;

— документування затрат шляхом видачі дозволу на використання різних ресурсів для виробничих потреб, обґрунтованих нормами і нормативами;

— відображення затрат на рахунках бухгалтерського обліку за нормами і відхиленнями від них;

— вияв відхилень здійснюється лінійним персоналом управління з метою оперативного втручання у процес формування собівартості (витрат) на кожному рівні управління;

— калькулювання базується на нормах затрат, а відхилення від норм в міру їх виникнення показують на рахунках бухгалтерського обліку як збільшення або зменшення виробничого результату.

Нормативний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції порівняно з іншими найбільше відповідає вимогам нормативної системи управління витратами. Завдяки своєму універсальному характеру він рекомендований до впровадження у всіх галузях національної економіки. Нормативний управлінський облік прийнято розглядати як систему нормативного планування і обліку затрат на виробництво.

Основними елементами цієї системи є: нормування термінів виготовлення продукції чи виконання робіт (надання послуг), її (їх) складу і якості; нормативне обґрунтування потреби, витрачання та використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також засобів виробництва; планування, облік і оцінка економічної ефективності на основі норм і нормативів.

*Перший елемент* безпосередньо зв'язаний з об'ємним, календарним і номенклатурним плануванням виготовлення продукції в цілому по підприємству, цехах (дільницях) основного виробництва та з розрахунком виробничих завдань бригад.

*Другий елемент* системи передбачає наявність єдиної нормативної бази для розрахунків забезпеченості матеріальними і трудовими ресурсами виробничих підрозділів, розрахунку норм витрачання та використання матеріалів й нормативів оплати праці.

У свою чергу, об'ємне, календарне і номенклатурне планування виробництва не можливе без нормативного обґрунтування потреби у засобах виробництва, пов'язаних з нормуванням праці.

Планування, облік і оцінка економічної ефективності на основі норм і нормативів як *третій елемент* системи включають усю сукупність прийомів і методів, якими оперує нормативний облік у його «чистому» вигляді.

Нормативний облік передбачає попереднє обчислення собівартості продукції на основі діючих на підприємстві на початок звітної періоду норм витрат матеріалів, заробітної плати та інших витрат. Складання нормативних калькуляцій і документів технічної й технологічної підготовки виробництва створює передумови для інтеграції процесів нормування і планування. Незважаючи на це, на практиці підприємства не в повній мірі викорис-



тують цю можливість для організації контролю за дотриманням норм витрачання матеріалів, за відповідністю норм витрат і запасів, за нормами відпуску матеріалів у виробництво.

Для інтеграції управлінського та фінансового обліку виробництва важливе значення має такий принцип нормативного методу, як принцип рівних нормативів, згідно з яким за рівнем норм, що досягнуті на початок місяця, відображаються затрати у незавершеному виробництві на початок і кінець місяця, оцінюються брак, виробничі втрати, визначаються фактичні затрати на виробництво за місяць і розраховується нормативна собівартість товарного випуску.

Принцип рівних нормативів має важливе значення для порівняльного аналізу і дозволяє без додаткових перерахунків зіставляти значну кількість економічних параметрів виробництва. Проте з точки зору управління і контролю за дотриманням норм затрат, відхиленнями від норм та достовірності визначення фактичної собівартості продукції цей принцип приводить до негативних наслідків.

Перш за все рівності норм обґрунтовується величина незавершеної виробництвом продукції, виявленої у міжінвентаризаційні періоди з допомогою розрахунково-балансового методу на основі відомості зведеного обліку затрат. У зв'язку з цим необхідно зазначити, що повинні бути визначені умови застосування розрахунково-балансового методу: це така організація виробництва, постачання, технічної оснащеності, нормування, оперативно-технічного планування, обліку міжцехового руху напівфабрикатів, яка гарантувала б мінімальні розміри недокументованих відхилень від норм.

**Найбільш важливими принципами нормативного обліку є облік затрат на виробництво за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм.**

Затрати за нормами на фактичний випуск, як правило, визначаються розрахунковим шляхом. При цьому для спрощення обліку застосовують укрупнені об'єкти (так, у звітах з використання матеріалів розраховують нормативне витрачання по кожному найменуванню матеріалів на виріб, в деяких випадках на групу виробів, випущених даним цехом) з метою виявлення кінцевого результату. Необхідність у визначенні нормативних затрат викликана розрахунком відхилень від норм, які не оформлені документально. Разом з тим вияв загальної суми відхилень вимагає обов'язкового проведення інвентаризації незавершеного виробництва (у промисловості), що значно збільшує трудомісткість виробничого обліку і це не завжди можливо.

Виробництво не залишається постійним, практично воно змінюється одномоментно і не завжди у відповідності з номенклатурними і календарними планами. Відхилення в номенклатурі випуску напівфабрикатів, у комплектності виробництва фіксуються лише в оперативному обліку, який не завершується узагальненням інформації. Облік затрат за нормами і, щонайголовніше, вияв відхилень від норм, прив'язані до місць виникнення витрат матеріалів, тобто до початку виробничого процесу, його перших технологічних операцій.

З цього випливає, що відхилення від норм затрат розраховують виходячи з кількості запуску, а самі затрати за нормами — виходячи з кількості випуску з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва. Проте на різницю між запуском і випуском впливають, крім натуральних залишків незавершеного виробництва, втрати і псування деталей, некомплектність випуску напівфабрикатів, брак, крадіжки. Практичний досвід засвідчує, що різні точки відліку є однією з причин невдалого групування затрат за нормами на основі первинних документів, оскільки останні надходять з заготівельних виробництв.

В обробних виробництвах, де відсутнє первинне витрачання матеріалів, має бути застосований зовсім інший спосіб вияву відхилень від норм затрат на виробництво. У вказаних виробництвах відхилення від норм затрат відображаються як натурально-кількісні зміни у виході готової продукції, відходів, необлікованого браку, крадіжок, непродуктивного використання матеріалів у процесі транспортування, наладки устаткування, при навчанні або стажуванні робітників, випробуваннях і доробці устаткування. В системному бухгалтерському обліку такого роду відхилення, які виявлені за даними балансів руху напівфабрикатів у виробництві за місяць по цеху, подаються як невраховані. Відхилення від норм витрачання матеріалів і заробітної плати, які виникли в процесі руху заготовок, деталей і напівфабрикатів, у зведеному обліку не встановлюються.

В умовах розповсюдження принципів ефективного господарювання на внутрішні підрозділи підприємства створюються передумови для формування інформації про відхилення від норм витрачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва і купівельних, поворотних відходів за місцями їх виникнення.

Галузеві особливості і специфіка окремих виробництв впливають на вибір моделі нормативного обліку для кожного окремо

взятого підприємства. Тим не менше можна виділити три варіанти організації нормативного розрахунку затрат:

**1. Облік за нормативними затратами.** Фактичні затрати при цьому визначають виходячи з такого виразу:

Нормативні затрати	+	Відхилення від нормативних затрат	=	Фактичні затрати
-----------------------	---	---	---	---------------------

При цьому варіанті виходять з тієї передумови, що на рахунках бухгалтерського обліку рух виробничих запасів оцінюють за нормативами (основні матеріали, незавершене виробництво, готова продукція). Усі виявлені відхилення в міру їх виникнення нагромаджуються і в кінці звітної періоду приєднуються до нормативних затрат.

**2. Паралельний облік фактичних і нормативних затрат.** Цей варіант передбачає відображення руху інформації про затрати на виробництво у двох оцінках: за фактичними затратами (собівартістю) і нормативній величині затрат фактичного обсягу виконаних робіт, послуг, виготовленої продукції:

Фактичні затрати	-	Нормативні затрати	=	Відхилення
---------------------	---	-----------------------	---	------------

**3. Облік змішаним способом (здійснюється у двох варіантах).**

*Перший варіант* найбільш розповсюджений в економічно розвинутих країнах і був рекомендований до застосування у колишньому Радянському Союзі. Проте з достатньою мірою достовірності врахувати впродовж звітної періоду всі відхилення неможливо. Нормативна собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця вираховується як різниця між нормативною сумою затрат на виробництво і нормативною собівартістю товарного випуску. В кінцевому підсумку всі невраховані (необліковані) протягом місяця чи іншого звітної періоду відхилення осідають у залишках незавершеного виробництва.

*Другий варіант* передбачає щоденний контроль за дотриманням норм основних затрат. Отримані впродовж звітної періоду дані про відхилення не узагальнюються в регістрах бухгалтерського обліку і не відображаються на рахунках.

Суми відхилень від норм затрат визначаються по кожній групі однорідних виробів у межах звітнього періоду зіставленням фактичних затрат з оціненим обсягом випуску продукції за нормативною собівартістю. При цьому незавершене виробництво оцінюється за нормативною собівартістю виходячи з натуральних показників балансів руху напівфабрикатів у виробництві або описів незавершеного виробництва виробничих підрозділів.

Методика калькуляційних розрахунків двох варіантів передбачає одне з двох:

- відхилення від норм, які виявлені впродовж звітнього періоду, повністю відносити на собівартість продукції;  
або
- відхилення від норм розподіляти між продукцією і незавершеним виробництвом.

### **6.3. Сучасні моделі обліку витрат на виробництво**

Ринкові відносини постійно висувають нові вимоги до управлінського обліку виробничої діяльності. Можна виділити два підходи до вирішення проблеми розвитку обліку.

*Перший підхід* орієнтований на удосконалення калькулювання і системи контролю за витратами по кожному виду продукції, робіт і послуг. Він характеризується поділом всіх витрат на прямі і непрямі. Системи обліку витрат при цьому передбачають відображення повних витрат.

*Другий підхід* спрямований на удосконалення системи управління витратами, методики прийняття управлінських рішень залежно від кон'юнктури ринку та інших зовнішніх факторів. Він характеризується поділом витрат на змінні і постійні.

Системи обліку витрат передбачають відображення залежності витрат від обсягу і структури випущеної готової продукції на основі обліку часткових витрат. Перший підхід орієнтований на виробництво, другий — на ринок.

Розглянемо детальніше сучасні системи обліку, які створені на основі обліку повних і неповних (часткових) витрат.

**На базі обліку повних витрат** створені такі системи: облік відносних індивідуальних витрат; облік витрат за факторами виробництва; функціональний облік витрат; структурний облік витрат; облік витрат, що постійно розподіляються.

*Облік відносних індивідуальних витрат* — варіант, при якому за місцями виникнення, центрами відповідальності та на готову

продукцію відносять тільки ті витрати, які мають пряме відношення до них. В результаті цього зникають загальні непрямі витрати і всі витрати розглядаються як прямі. В номенклатуру об'єктів калькулювання входять сфери реалізації, групи замовників, окремі замовлення і комплекти замовлень. Поділ витрат на постійні і змінні здійснюється залежно від використання виробничих потужностей, кількості замовників, їх частоти і обсягів. Паралельно з обліком витрат організується облік доходів, які відповідають цим витратам. Така система дозволяє визначити, яка частина доходів покриває витрати, а яка частина формує чистий прибуток.

*Облік витрат за факторами виробництва* — варіант, при якому витрати групуються за факторами, які визначають виробничий процес: витрати робочої сили, знарядь праці і матеріалів. Витрати на спожиті ресурси накопичуються в залежно від фази господарського циклу (див. рис. 6.1).

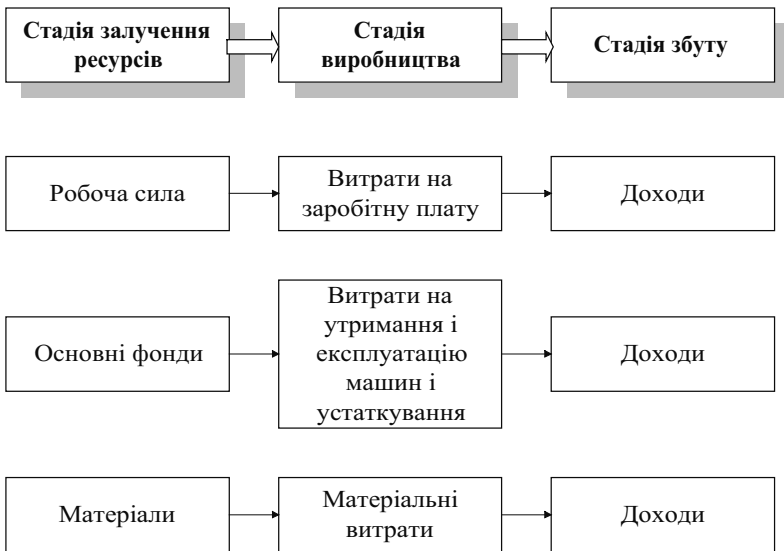


Рис. 6.1. Спрощена схема обліку витрат і доходів за стадіями виробничого процесу

В основі побудови системи — різні способи нагромадження витрат на стадії придбання ресурсів, формування запасів і їх використання. Витрати формуються, відповідно, в розрізі кожного виробничого фактора і кожної фази господарського циклу.

Облік дає інформацію про необхідність витрат, пов'язаних із застосуванням тих або інших управлінських рішень щодо накопичення ресурсів, ступеня їх використання, зміни обсягів виробництва, асортименту продукції, підготовки і експлуатації устаткування, підвищення продуктивності устаткування та інших виробничих факторів. Такий підхід не допускає включення до складу витрат, які викликані невикористанням будь-яких ресурсів.

*Функціональний облік витрат на виробництво* — це варіант, основна ідея якого полягає у повному використанні виробничого і організаційного потенціалу. Система передбачає чітке розмежування функцій і зміну результатів їх використання.

Витрати в цій системі групуються по кожній функції (безпосередні функції підприємства, допоміжні, обслуговуючі), визначається їх залежність від обсягу продукції, що випускається, і зміни витрат в часі. Система функціонального обліку дозволяє інтегрувати планові і фактичні дані, встановити контроль за використанням виробничих потужностей підприємства.

*Структурний облік витрат на виробництво* — варіант, при якому витрати групуються у трьох розрізах: 1) прямі; 2) загальні змінні; 3) структурні, які складаються з короткострокових і довгострокових.

*Короткострокові витрати* — це витрати, пов'язані з підтриманням виробничого потенціалу при заданому ступені інтенсивності роботи машин і устаткування; витрати на заробітну плату, які не були включені до загальних змінних витрат.

*Довгострокові витрати* — це витрати, пов'язані з досягненням як поточних (до року), так і перспективних (більше року) цілей. Основною ознакою групування структурних витрат є мета управлінських рішень і час їх прийняття. Облік довгострокових витрат ведуть у зіставленні з можливими доходами від реалізації готової продукції. Структурні довгострокові витрати розподіляються між видами продукції пропорційно очікуваних доходів. Останні прогнозуються комерційним відділом.

Ця система обліку полегшує виявлення результатів по кожному управлінському рішенню, що приймається.

*Облік витрат, що постійно розподіляються на виробництво*, варіант, який передбачає розподіл витрат в три етапи: 1) включення до собівартості прямих пропорційних витрат; 2) віднесення до собівартості змінної частини загальних витрат; 3) розподіл за видами продукції загальних постійних витрат.

Відмінною рисою цієї системи є застосування способів розподілу постійних загальних витрат за видами продукції. Один із способів припускає розрахунок коефіцієнтів:

*Загальний коефіцієнт ( $K_{заг}$ ) призначений для розподілу постійних витрат пропорційно до змінних витрат:*

$$K_{заг} = \frac{ПВ}{ЗВ} \cdot 100\% . \quad (6.3)$$

*Коефіцієнт матеріальних витрат виробництва ( $K_{мв}$ ) — за його допомогою розподіляються постійні транспортно-заготівельні витрати:*

$$K_{мв} = \frac{ПТЗВ}{ЗВ} \cdot 100\% . \quad (6.4)$$

*Коефіцієнт постійних витрат основного виробництва ( $K_{пвов}$ ) аналогічний загальному коефіцієнту:*

$$K_{пвов} = \frac{ПВОВ}{ЗВ} \cdot 100\% . \quad (6.5)$$

*Коефіцієнт постійних адміністративно-управлінських витрат ( $K_{паув}$ ) застосовується для розподілу витрат на управління:*

$$K_{паув} = \frac{ПАУВ}{ЗВ} \cdot 100\% . \quad (6.6)$$

*Коефіцієнт постійних комерційних витрат ( $K_{пкв}$ ):*

$$K_{пкв} = \frac{ПКВ}{ЗВ} \cdot 100\% . \quad (6.7)$$

**При послідовному розподілі витрат**, який дозволяє регулювати величину очікуваного прибутку на виріб, застосовується інший спосіб, що передбачає розрахунок наступних коефіцієнтів:

*Коефіцієнт постійних витрат виробничих цехів ( $K_{пвц}$ ) застосовується для визначення повної виробничої собівартості:*

$$K_{пвц} = \frac{ПВЦ - ПВУР}{БП} . \quad (6.8)$$

Коефіцієнт постійних витрат по управлінню та реалізації готової продукції ( $K_{пвур}$ ) використовується для визначення повної собівартості:

$$K_{пвур} = \frac{ПАУВ + ПКВ}{МД - (ПВ - ПВУР)} , \quad (6.9)$$

де ПВ — загальні постійні витрати; ЗВ — загальні змінні витрати; ПТЗВ — постійні транспортно-заготівельні витрати;

ПВОВ — постійні витрати основного виробництва; ПАУВ — постійні адміністративно-управлінські витрати; ПКВ — постійні комерційні витрати; ПВВЦ — постійні витрати виробничих цехів; ПВУР — постійні витрати на управління та реалізацію готової продукції; МД- маржинальний дохід.

**На базі обліку часткових витрат** розроблені наступні системи: багатоступінчастий облік витрат; облік відшкодування постійних витрат, облік відшкодування стандартних витрат.

*Багатоступінчастий облік витрат на виробництво* — варіант, при якому накопичують націнку (маржу) для покриття витрат на кожному рівні (ступені). Система використовується для оцінки зростання виробництва конкретних видів продукції, рентабельності окремих підрозділів підприємства і знаходження нижньої границі для відпускних цін. Основою системи є поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані. Облікові процедури системи багатоступінчастого обліку зображені на рис. 6.2.

Обчислення результатів по кожному підрозділу — центру відповідальності формує інформацію для адміністрації підприємства про розмір бруто-прибутку, отриманого кожним підрозділом, і можливості його використання для стимулювання трудових колективів.

*Облік відшкодування постійних витрат на виробництво* — варіант, основна суть якого визначається з'єднанням обліку змінних витрат з обліком повних витрат. Ця система обліку має багато спільного з багатоступінчастим обліком. Так, спочатку порівнюють ринкову ціну із собівартістю, потім по кожній стадії виробничого процесу встановлюється, в якій мірі ціна покриває витрати.

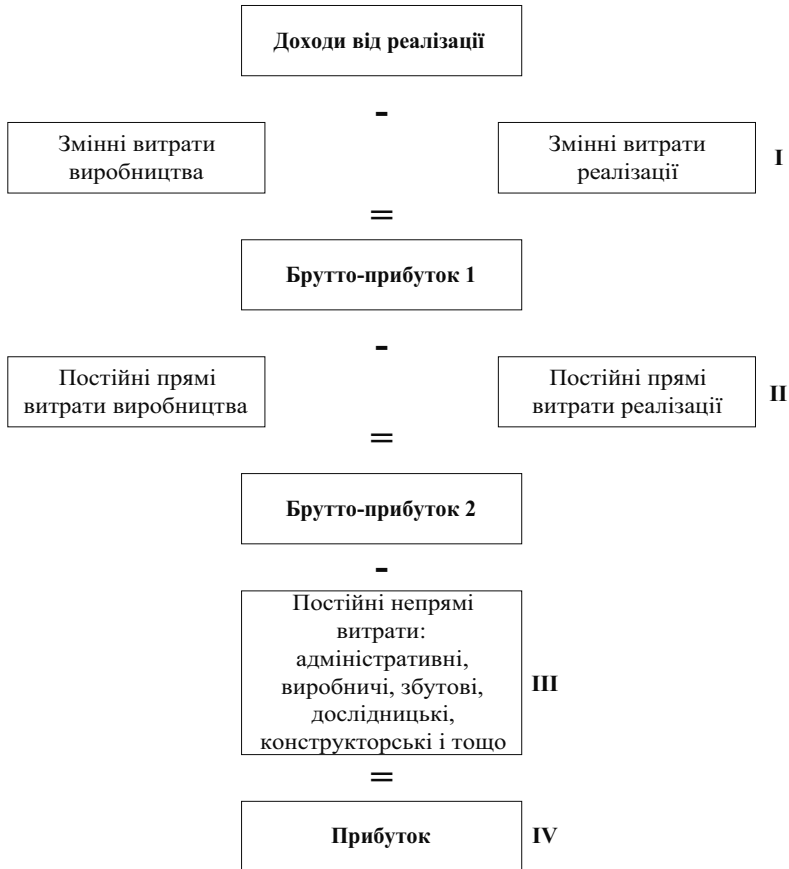
При невідомій ціні беруть прями змінні витрати на одиницю продукції і до кожної наступної сходинки додають постійні витрати.

*Облік відшкодування стандартних витрат на виробництво* — варіант, який ґрунтується на тому, що між обсягом виробництва і витратами існує жорстка лінійна залежність. У цьому випадку в обліку виділяють постійні і пропорційно змінні витрати за місяцями їх виникнення. Розрахунок відхилень виконують за методикою нормативного обліку, тобто за допомогою еластичного кошторису. Фактично витрати розраховують додаванням до суми нормативних витрат виявлених відхилень.

Крім перелічених варіантів сучасних систем обліку витрат на виробництво, використовується багато змішаних. Основним оціночним показником в цих системах виступає *результат-брутто*



(маржинальний дохід). Він розраховується як різниця між доходами від реалізації і змінними витратами. Постійні витрати в цих системах виступають як єдине ціле без відношення до окремих виробів, що спрощує облік.



- I — Змінні індивідуальні витрати;
- II — Постійні витрати, які включені в собівартість конкретних видів продукції, груп однорідної продукції;
- III — Постійні витрати за місцями виникнення і центрами відповідальності;
- IV — Прибуток

Рис. 6.2. Облікові процедури багатоступінчастої системи обліку витрат на виробництво

Усі розглянуті так звані ринкові системи мають певні переваги і вади, які можуть бути використані або усунені при прийнятті рішень у різних часових періодах.

#### **6.4. Управління виробничими затратами в умовах використання зарубіжних систем обліку і калькулювання**

Значний вплив на управління витратами мають системи і методи обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості, які використовуються за рубежом. Найбільшого поширення набули традиційні для зарубіжжя системи калькулювання на базі повних затрат і на базі змінних затрат. За останні роки акцент зміщується в сторону застосування калькулювання на основі діяльності. Поряд з цим значна увага надається використанню «стандарт-косту» і «директ-костингу». Охарактеризуємо дещо детальніше суть кожного із названих методів обліку затрат на виробництво.

##### **6.4.1. Управління виробничими затратами на базі повної собівартості**

Калькулювання повних затрат — це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих затрат.

Схематично структура формування повних витрат показана на рис. 6.3.

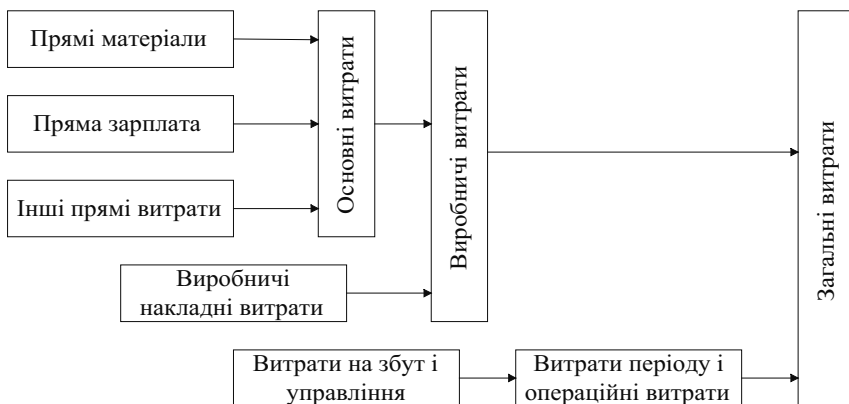


Рис. 6.3. Калькулювання повних витрат

Калькулювання повних витрат здійснюється, як правило, по замовленнях або по процесах.

При цьому методика калькулювання нагадує вітчизняну, зокрема, в процесі використання калькулювання по замовленнях, прямі затрати в момент їх виникнення відносяться безпосередньо на те чи інше замовлення.

Для узагальнення витрат та калькулювання собівартості використовується відомість (картка) обліку витрат. У цьому обліковому реєстрі нагромаджуються усі фактичні витрати, пов'язані з виконанням замовлення.

Матеріальні цінності, що були витрачені для виконання замовлення, відображаються у відомості на підставі вимог або накладних.

Пряма заробітна плата переноситься у відомість з нарядів чи карток обліку робочого часу.

Накладні витрати розподіляються між замовленнями щомісяця пропорційно до встановленої бази розподілу (до прямої зарплати, машино-годин тощо).

Після закінчення замовлення на підставі даних відомості обліку витрат визначається його собівартість.

Фактична собівартість замовлення розраховується шляхом підсумовування всіх витрат, здійснених з моменту початку робіт.

У свою чергу, незавершене виробництво визначається сумою фактичних витрат по кожному незакінченому замовленню.

Що ж стосується калькулювання по процесах, то воно об'єднує в собі вітчизняний попроцесний і попередільний методи.

Складність калькулювання по процесах залежить від кількості процесів та технології обробки, наявності і величини незавершеного виробництва.

Простий метод калькулювання може бути застосований підприємствами, що здійснюють виробництво однорідної продукції (гідроелектростанції, видобуток нафти, газу, вугілля тощо).

У цих підприємствах немає незавершеного виробництва або його величина така незначна, що дозволяє не враховувати його в процесі калькулювання.

Тому в цих виробництвах облік витрат ведеться по підприємству загалом, а фактична собівартість продукції визначається сумою всіх витрат звітного періоду (місяця).

Процес калькулювання ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє різні види продукції і постійно має значний обсяг незавершеного виробництва.

У такому разі облік організовується по кожному виду продукції (групі однорідних видів продукції), а калькулювання собівартості кожного виду продукції здійснюється з урахуванням залишків незавершеного виробництва, тобто фактична собівартість виготовленої продукції визначається як сума незавершеного виробництва на початок місяця та витрат на виробництво продукції протягом місяця і різниці незавершеного виробництва на кінець місяця.

Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними оперативного обліку і оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю або за собівартістю еквівалентної одиниці продукції.

**Еквівалентна одиниця готової продукції** — це вимір продукції, обробленої за звітний період.

Кількість еквівалентної одиниці готової продукції визначається помноженням кількості оброблених виробів на відсоток їх готовності.

Тобто якщо підприємство виготовило за місяць 8000 одиниць продукції, а ще 1000 одиниць наполовину, то витрати підприємства еквівалентні витратам на виготовлення 8500 одиниць готової продукції:

$$8000 + ((1000 \cdot 50\%) \cdot 100) = 8500.$$

Калькулювання по процесах при такому підході включає:

- розрахунок кількості еквівалентних одиниць;
- визначення виробничих витрат;
- калькулювання собівартості еквівалентної одиниці продукції;
- калькулювання собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

При цьому розрахунок кількості еквівалентних одиниць та калькулювання їх собівартості залежить від одиниць запасів, що його використовує підприємство. За міжнародними стандартами обліку (стандарт № 2) в країнах ринкової економіки застосовують декілька способів (методів) оцінки запасів.

Важливішими з них є:

1. Перше надходження — перший видаток («FIFO»).
2. Середньозважена собівартість.
3. Останнє надходження — перший видаток («LIFO»).
4. Ідентифікована собівартість конкретної партії.
5. Наступне надходження — перший видаток («NIFO»).

## 6.4.2. Управління виробничими затратами на базі змінних витрат

**Калькулювання змінних витрат** — це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

Принципова відмінність системи калькулювання змінних витрат від системи калькулювання повних витрат полягає у підході до постійних виробничих накладних витрат (рис. 6.4).

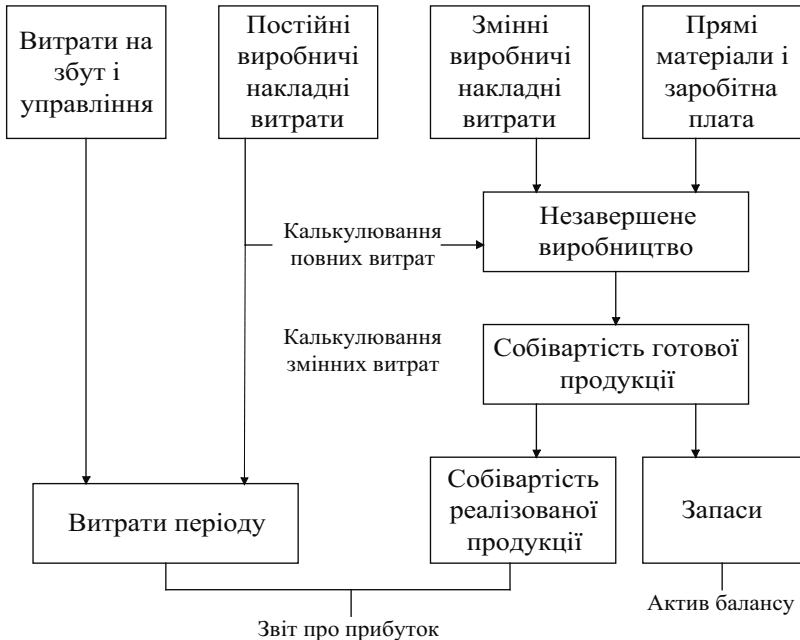


Рис. 6.4. Калькулювання повних та змінних витрат

У системі калькулювання повних витрат у собівартість продукції включаються всі виробничі витрати. Відповідно усі вони (як змінні, так і постійні) розподіляються між виробами і включаються у собівартість незавершеного виробництва та готової продукції.

В умовах використання системи калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. В результаті у собівартість не-

завершеного виробництва і готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати.

Система калькулювання змінних витрат дозволяє визначити маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу прибутковості та прийняття управлінських рішень.

*Маржинальний дохід (МД)* — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами підприємства.

$$\text{МД} = \text{Продажі} - \text{Змінні витрати} . \quad (6.10)$$

Маржинальний дохід відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат та формування прибутку.

З урахуванням цього можна визначити цей показник так:

$$\text{МД} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток} . \quad (6.11)$$

На відміну від традиційного звіту про прибуток, звіт, побудований на основі калькулювання змінних витрат, відображає маржинальний дохід або декілька показників маржинального доходу: виробничий, загальний тощо.

Для визначення впливу системи калькулювання витрат на фінансовий результат діяльності підприємства і структуру його звітності використовуємо дані, наведені в табл. 6.1.

*Таблиця 6.1*

**ДАНІ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА  
ЗА 1 КВАРТАЛ ЗВІТНОГО РОКУ**

Показники	Місяць		
	1	2	3
1. Вироблено одиниць	2000	2000	2000
2. Реалізовано, одиниць	2000	1500	2500
3. Ціна за одиницю, дол	100	100	100
4. Змінні витрати на одиницю, дол:			
— виробничі	50	50	50
— на управління та збут	20	20	20
5. Постійні витрати, дол:			
— виробничі	16 000	16 000	16 000
— на управління та збут	8000	8000	8000

На основі даних таблиці складемо звіт про прибуток підприємства, прокалькулювавши змінні і повні витрати. (табл. 6.2 і 6.3)

*Таблиця 6.2*

**ЗВІТ ПРО ПРИБУТОК  
(СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ ВИТРАТ), ДОЛ**

Показники	Місяць		
	1	2	3
1. Дохід (виторг) від реалізації	200 000	150 000	250 000
2. Собівартість реалізованої продукції	(100 000)	(75 000)	(125 000)
3. Виробничий маржинальний дохід	100 000	75 000	125 000
4. Змінні операційні витрати	(40 000)	(30 000)	(50 000)
5. Загальний маржинальний дохід	60 000	45 000	75 000
6. Постійні витрати	(24 000)	(24 000)	(24 000)
7. Операційний прибуток	36 000	21 000	51 000

*Таблиця 6.3*

**ЗВІТ ПРО ПРИБУТОК  
(СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНИХ ВИТРАТ), ДОЛ**

Показники	Місяць		
	1	2	3
1. Дохід (виторг) від реалізації	200 000	150 000	25 0000
2. Собівартість реалізованої продукції	(116 000)	(87 000)	(145 000)
3. Валовий прибуток	84 000	63 000	105 000
4. Операційні витрати	(48 000)	(38 000)	(58 000)
5. Операційний прибуток	36 000	25 000	47 000

Порівняння звітів про прибуток, складених різними методами, дає такий результат:

	Прибуток, дол		
	січень	лютий	березень
Калькулювання змінних витрат	36 000	21 000	51 000
Калькулювання повних витрат	36 000	25 000	47 000

Отже, у січні прибуток, розрахований різними методами, збігається, а в лютому та в березні існує різниця на суму 4000 дол.

Причиною цієї різниці є розбіжності обсягів виробництва та реалізації в лютому та в березні.

У лютому було вироблено 2000 одиниць продукції, а реалізовано тільки 1500 одиниць.

Отже, на кінець лютого мав місце запас готової продукції — 500 одиниць, оцінка якого здійснювалась так:

1. Калькулювання змінних витрат:

$$500 \text{ од.} \cdot 50 \text{ дол} = 25\,000 \text{ дол.}$$

2. Калькулювання повних витрат:

$$(500 \text{ од.} \cdot 50 \text{ дол}) + ((16\,000 / 2000) \cdot 500 \text{ од.}) = \\ = 25\,000 + 4000 = 29\,000 \text{ дол.}$$

Як бачимо, повна виробнича собівартість запасів більша, ніж їх оцінка через калькулювання змінних витрат, на 4000 дол, тобто на суму розподілених постійних накладних витрат. Внаслідок цього загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання повних витрат, менші ніж загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат, саме на 4000 дол, що зумовило різницю у величині операційного прибутку.

У березні, навпаки, обсяг реалізації перевищує обсяг виробництва на 500 одиниць за рахунок реалізації запасів, накопичених у лютому.

Внаслідок цього загальні витрати у звіті про прибуток за системою калькулювання повних витрат на 4000 дол більші ніж загальні витрати, включені у звіт про прибуток за системою калькулювання змінних витрат.

Різниця у прибутку може бути розрахована за формулою:

$$\text{Різниця прибутку} = \frac{\text{Зміна величини запасів готової продукції}}{\text{Бюджетна ставка розподілу постійних накладних витрат}} \cdot \text{розподілу постійних накладних витрат} \quad (6.12)$$



У нашому прикладі ставка розподілу постійних накладних витрат становить 8 дол на одиницю ( $16\ 000 : 2000$ ).

Виходячи з цього:  $500 \text{ одиниць} \cdot 8 \text{ гр.} = 4000 \text{ дол.}$

Слід зазначити, що така формула може бути застосована ліпше в умовах, коли не було зміни у залишках незавершеного виробництва і не змінювалась бюджетна ставка розподілу постійних виробничих накладних витрат.

В інших випадках слід користуватися такою формулою:

$$\text{Різниця прибутку} = \frac{\text{Постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів на кінець періоду}}{\text{Постійні виробничі накладні витрати у собівартості запасів на початок періоду}} \quad (6.13)$$

На підставі зробленого аналізу можемо зобразити вплив калькулювання повних та змінних витрат на прибуток таким чином (табл. 6.4):

Таблиця 6.4

**ВПЛИВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНИХ ТА ЗМІННИХ ВИТРАТ НА ПРИБУТОК**

Співвідношення обсягів виробництва та продажу	Виробництво > продажу	Виробництво < продажу	Виробництво = продажу
Вплив на запаси	Збільшення	Зменшення	Немає змін
Вплив на загальні витрати поточного періоду	Повні витрати < Змінних витрат	Повні витрати > Змінних витрат	Повні витрати = Змінним витратам
Співвідношення прибутку	Повні витрати > Змінних витрат	Повні витрати < Змінних витрат	Повні витрати = Змінним витратам

Система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо: оптимізації виробничої програми; ціноутворення; купування чи виготовлення комплектуючих виробів; розширення або скорочення виробництва певної продукції тощо.

Для ілюстрації можливостей системи калькулювання змінних витрат розглянемо приклад.

Підприємство виготовляє три види продукції А, В і С і має такий результат діяльності за звітний період (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА  
У РОЗРІЗІ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПРОДУКЦІЇ**

№ з/п	Показники	Виріб			Разом
		А	В	С	
	Кількість реалізованої продукції, од.	5000	6000	2000	×
	Ціна за одиницю, дол	2	5	10	×
	Виторг, дол	10 000	30 000	20 000	60 000
	Прямі матеріали, дол	4000	15 000	10 000	29 000
	Пряма заробітна плата, дол	2000	6000	6000	14 000
	Виробничі накладні витрати, дол:				
	— змінні	1000	1000	2000	4000
	— постійні	2000	2000	3000	7000
	Разом собівартість, дол	9000	24 000	21 000	54000
	Прибуток (збиток), дол	1000	6000	(1000)	6000

Наведений розрахунок було зроблено шляхом калькулювання повних витрат і він показує, що виріб С є збитковим.

Отже, керівництво підприємства може розглядати питання про припинення виробництва виробу С. На думку керівництва, це дозволить уникнути збитку 1000 дол, тобто збільшить прибуток на цю суму.

Але спробуємо подивитись на цю ситуацію під кутом зору калькулювання змінних витрат.

Для цього перетворимо дані табл. 6.5 у Звіт про прибуток, що містить показники маржинального доходу (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

**АНАЛІЗ НА ОСНОВІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ ВИТРАТ, ДОЛ**

Показники	Виріб			Разом
	А	В	С	
Дохід (виторг) від реалізації	10 000	30 000	20 000	60 000
Змінні витрати	7000	22 000	18 000	47 000
Маржинальний дохід	3000	8000	2000	13 000
Постійні накладні витрати	×	×	×	7000
Прибуток	×	×	×	6000
Без виробу С:				
Маржинальний дохід	3000	8000	—	11 000
Постійні витрати				7000
<b>Прибуток</b>				<b>4000</b>

Аналіз ситуації на основі калькулювання змінних витрат свідчить, що в разі припинення виробництва виробу С підприємство втратить маржинальний дохід на суму 2000 дол, що, відповідно, призведе до зменшення прибутку на цю суму.

На перший погляд маємо парадоксальний висновок: зняття з виробництва збиткового виробу зменшує прибуток підприємства.

Але слід враховувати, що хоч виріб С і є збитковим, він робить свій внесок у покриття постійних витрат підприємства.

Це впливає з концепції маржинального доходу.

Отже припинення виробництва виробу С доцільне тільки в разі відповідного скорочення постійних витрат або заміни його іншим виробом, який забезпечить більший маржинальний дохід.

Ця система калькулювання має як прибічників, так і критиків, оскільки в неї є як переваги, так і вади.

***Перевагами системи калькулювання змінних витрат є:***

1) звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат, більшою мірою відповідають інтересам керівників підприємства, оскільки приймаються точні рішення і здійснюється оцінка окремих сегментів діяльності (підрозділів, регіонів, категорій замовників тощо);

2) спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, що необхідні для виготовлення певних виробів;

3) величина операційного прибутку перебуває у прямій залежності від обсягу реалізації.

**Вадами системи калькулювання змінних витрат** вважають:

1) звітність підприємства, складена на основі калькулювання змінних витрат, не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам податкової системи;

2) для розподілу витрат на змінні та постійні потрібні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат;

3) для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація про повні витрати підприємства, що потребує додаткових витрат на розподіл постійних витрат позасистемним шляхом.

Узагальнення досліджень практики використання системи калькулювання в різних країнах свідчить, що компанії багатьох розвинутих країн ведуть облік та управління на основі калькулювання повних витрат. З метою наочності наведемо таку таблицю (табл. 6.7):

Таблиця 6.7

**ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМ  
КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА РУБЕЖЕМ [4]**

Країна	Система калькулювання	
	змінних витрат, %	повних витрат, %
США	31	69
Канада	48	52
Австралія	33	67
Японія	31	69
Швеція	42	58
Великобританія	52	48

При цьому компанії, що використовують систему калькулювання змінних витрат, застосовують різний підхід до по-

стійних виробничих витрат. Дані з цього приводу наведені у табл. 6.8.

Таблиця 6.8

**ПІДХОДИ ЗАРУБІЖНИХ ФІРМ  
ЩОДО ПОСТІЙНИХ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ [4]**

№ п/п	Підхід	Австра- лія, %	Япо- нія, %	Велико- британія, %
1	2	3	4	5
1	Пропорційний розподіл між запасами та собівартістю реалізованої продукції в кінці року	41	39	25
2	Використання змінних витрат протягом року і перехід до повних витрат в кінці року	11	8	4
3	Паралельне використання двох систем калькулювання	23	33	31
4	Постійні виробничі витрати списуються на витрати періоду	25	3	35
5	Інші	0	17	5
<b>Разом</b>		<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**6.4.3. Управління виробничими затратами  
на основі діяльності**

За останні роки у розвинутих країнах світу спостерігається відхід від традиційних методів обліку та контролю виробничих затрат, пошук ефективніших засобів підвищення якості продукції та зниження її собівартості.

Розвиток техніки, впровадження гнучких технологій на основі комп'ютерів призвели до зміни структури витрат, спрощення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу.

У свою чергу, посилення конкуренції на світовому ринку обмежує можливість зростання прибутку за рахунок підвищення цін.

На початку 80-х років ХХ століття економіка США та країн Західної Європи відчувала сильний натиск з боку компаній Японії, а пізніше і Південної Кореї та інших країн Південно-Східної Азії, що розвивалися швидкими темпами.

Загроза зниження прибутку і втрати впливу на традиційних ринках збуту змусила керівництво багатьох компаній переглянути принципи управління витратами, щоб скоротити час виробництва, поліпшити якість продукції та знизити непродуктивні витрати.

При цьому з'ясувалося, що традиційні методи калькулювання мають певні вади, які обмежують їх застосування в сучасних умовах. Наприклад, традиційне калькулювання змінних витрат передбачає, що всі постійні витрати є періодичними і повинні оплачуватись незалежно від методу їх розподілу. Проте, як свідчить практика, не всі постійні витрати відшкодовуються за короткий проміжок часу, тому для довгострокового прогнозування прибутковості та прийняття стратегічних рішень доцільно використовувати повну собівартість продукції.

Необхідність усунення вказаних обмежень та посилення контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу призвели до виникнення *калькулювання на основі діяльності*. Цей підхід орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом «продукція споживає ресурси», *калькулювання на основі діяльності* передбачає, що продукція споживає виробничі процеси (операції), а процеси споживають певні ресурси.

Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15 % процесу виробництва, решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

Для цього всі операції поділяються на чотири групи:

1. Операції на рівні одного виробу (свердлування, зварювання тощо).
2. Операції на рівні партії виробів (налагодження устаткування, транспортування виробів).
3. Операції на рівні певного виду продукції (збереження технічних умов виробництва цієї продукції).
4. Операції на рівні підприємства (управління, освітлення тощо).

Потім вивчається взаємозв'язок між першим видом витрат та їх фактором (табл. 6.9).

Накладні витрати, що мають спільний фактор витрат, об'єднуються в однорідні сукупності. При цьому накладні витрати, які традиційно вважались постійними, розглядаються як довгострокові постійні витрати, змінна величина яких пов'язана зі

зміною відповідних факторів. Тому накладні витрати розподіляють між виробами диференційовано, тобто для кожної сукупності витрат вибирають відповідну базу (фактор) розподілу, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю фактора.

Таблиця 6.9

**ПРИКЛАДИ ФАКТОРІВ ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ  
З РІЗНИМИ ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК**

№ з/п	Вид діяльності	Фактор витрат
1	<i>Діяльність на рівні одиниці продукції:</i>	
	— розкрій матеріалів — обробка сировини — забезпечення виробництва (пара, енергія)	— машино-години — людино-години — кількість продукції
2	<i>Діяльність на рівні партії виробів:</i>	
	— зберігання матеріалів — складання графіка — виробництва — налагоджування устаткування	— вага матеріалів — кількість технологічних стадій — кількість налагоджень
3	<i>Діяльність на рівні виду продукції:</i>	
	— контроль якості — проектування виробництва	— кількість (або час) перевірок — час проектування
4	<i>Діяльність на рівні підприємства:</i>	
	— утримання офісу — навчання персоналу	— площа — час навчання

Таким чином, *калькулювання на основі діяльності* — це метод, що передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, а відтак — розподіл їх між видами продукції виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Підсумовуючи вищенаведене, слід зауважити, що принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає в підході до розподілу накладних витрат.

Для ілюстрації та порівняння традиційної системи калькулювання змінних витрат, яка широко використовується для обґрунтування управлінських рішень, та системи калькулювання на основі діяльності, використаємо вихідні дані, наведені в табл. 6.10.

Таблиця 6.10

**ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ ПОРІВНЯННЯ ТРАДИЦІЙНОЇ СИСТЕМИ  
КАЛЬКУЛЮВАННЯ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ НА ОСНОВІ ДІЯЛЬНОСТІ**

Показник	Виріб			Разом
	А	Б	В	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Кількість виготовленої та реалізованої продукції, одиниць	50 000	30 000	5000	×
Ціна одного виробу, дол	25	30	40	×
Короткотермінові змінні витрати на один виріб, дол:				
прямі матеріали	3	2	1	×
пряма зарплата	5	7	3	×
Людино-години на один виріб	2	3	1	195 000
Машино-години на один виріб	4	2	8	300 000
Кількість партій виробів	10	10	16	36
Кількість замовлень	10	15	15	40
Кількість замовників	2	12	16	30
Загальновиробничі накладні витрати, дол;				
накладження	×	×	×	180 000
обробка	×	×	×	600 000
пакування	×	×	×	120 000
Витрати на збут, дол	×	×	×	180 000
Адміністративні витрати, дол	×	×	×	320 000

**Традиційна система калькулювання змінних витрат**

Традиційна система калькулювання змінних витрат передбачає розподіл виробничих накладних витрат між виробами на основі однієї бази (машино-годин основної зарплати тощо), визначення маржинального доходу та вирахування постійних виробничих накладних витрат для визначення прибутку.

Припустимо, що в нашому прикладі базою розподілу виробничих накладних витрат є машино-години. Виходячи з цього,



розрахуємо ставку розподілу змінних виробничих накладних витрат на 1 машино-годину:

$$900\ 000 : 300\ 000 \text{ дол./маш.-год.} = \\ = 3 \text{ дол./маш.-год.}$$

Знаючи ставку розподілу накладних витрат, розрахуємо маржинальний дохід від реалізації кожного виробу та загальний прибуток компанії (табл. 6.11).

Таблиця 6.11

**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ  
НА ОСНОВІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ ВИТРАТ, ДОЛ**

Показник	Виріб			Разом
	А	Б	В	
Дохід від реалізації	1 250 000	900 000	200 000	2 350 000
Змінні витрати:				
• матеріали	150 000	60 000	5000	215 000
• зарплата	250 000	210 000	15 000	475 000
• виробничі накладні витрати	6 000 000	180 000	120 000	900 000
<b>Разом</b>	<b>1 000 000</b>	<b>450 000</b>	<b>140 000</b>	<b>1 590 000</b>
Маржинальний дохід	250 000	450 000	60 000	760 000
Витрати на збут				(180 000)
Адміністративні витрати				(320 000)
<b>Прибуток</b>				<b>260 000</b>

*Калькулювання на основі діяльності* здійснюється в послідовності, наведеній на рис. 6.5.

Спочатку на основі аналізу діяльності було вибрано фактори накладних витрат і зроблено розрахунок величини витрат на одиницю їх фактора (табл. 6.12).

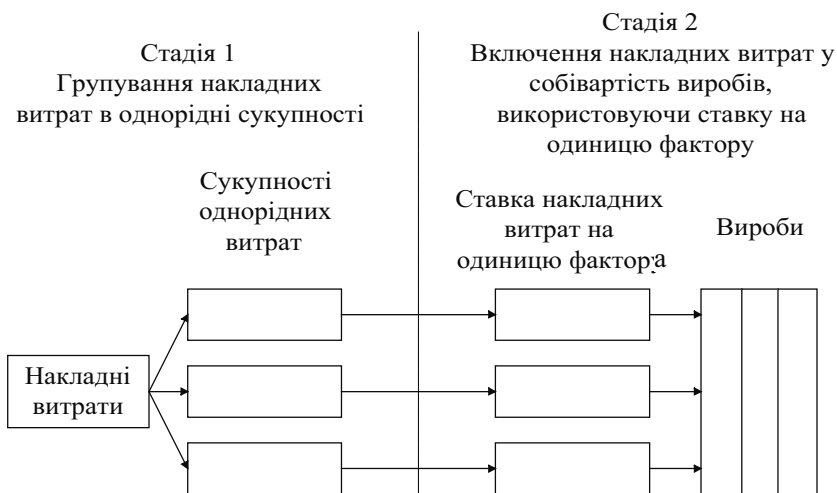


Рис. 6.5. Система калькулювання на основі діяльності

Таблиця 6.12

#### РОЗРАХУНОК ВИТРАТ НА ОДИНИЦЮ ЇХ ФАКТОРА

Види витрат	Фактори витрат	Витрати на одиницю, дол
<b>Короткотермінові змінні витрати:</b>		
Прямі матеріали	Одиниця виробу	—
Пряма зарплата	Одиниця виробу	—
обробка	Машино-годин	$600\ 000 : 300\ 000 = 2$
<b>Довготермінові змінні витрати:</b>		
налагодження	Кількість партій виробів	$180\ 000 : 36 = 5000$
пакування	Кількість замовлень	$120\ 000 : 40 = 3000$
Збут	Кількість замовників	$180\ 000 : 30 = 6000$
адміністративні	Кількість замовлень	$320\ 000 : 40 = 8000$

Використовуючи показники табл. 6.12, можна скласти розрахунок прибутку компанії, прокалькулювавши витрати на основі діяльності (табл. 6.13).

Таблиця 6.13

**РОЗРАХУНОК ПРИБУТКУ ЗА ДОПОМОГОЮ СИСТЕМИ  
КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ НА ОСНОВІ ДІЯЛЬНОСТІ, ДОЛ**

Показник	Виріб			Разом
	А	Б	В	
Дохід від реалізації	1 250 000	900 000	200 000	2 350 000
<b>Короткотермінові змінні витрати:</b>				
прямі матеріали	150 000	60 000	5000	215 000
пряма зарплата	250 000	210 000	15 000	475 000
обробка	400 000	120 000	80 000	600 000
<b>Разом</b>	<b>800 000</b>	<b>390 000</b>	<b>100 000</b>	<b>1 290 000</b>
<b>Довготермінові змінні витрати:</b>				
налагодження	50 000	50 000	80 000	180 000
пакування	30 000	45 000	45 000	120 000
збут	12 000	72 000	96 000	180 000
адміністративні	80 000	120 000	120 000	320 000
<b>Разом</b>	<b>172 000</b>	<b>287 000</b>	<b>341 000</b>	<b>800 000</b>
<b>Прибуток (збиток)</b>	<b>278 000</b>	<b>223 000</b>	<b>(241 000)</b>	<b>260 000</b>

Результати розрахунку дозволяють зробити висновок, що усунення виробу В з асортименту продукції дозволить збільшити прибуток компанії.

#### ***6.4.4. Управління виробничими затратами на базі використання системи «стандарт-кост»***

«Стандарт-кост» відноситься до одного з найбільш поширених за рубежом методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами.

Засновником цієї системи був Ф. Тейлор, який обґрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему «стандарт-кост». Вона й стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу.

Основною ідеєю методу «стандарт-кост» є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути.

З еволюцією теорії затрат стає очевидним той факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки попередження невиправданих затрат, яких можна було б уникнути.

З допомогою методу «стандарт-кост» заздалегідь встановлюється величина затрат у вигляді норм. Відхилення, виявлені в оперативному порядку, сигналізують про негативні обставини у виробничому процесі, на які менеджери повинні звернути увагу, тобто прийняти відповідні рішення. Виявлені ж відхилення в процесі здійснення господарської діяльності — це та інформація, яка необхідна керівникам для прийняття своєчасних управлінських рішень і є найбільш цінною в регулюванні виробничого процесу, а отже, в управлінні витратами.

Основною метою системи «стандарт-кост» є визначення неefективної роботи підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Однак незважаючи на суттєве покращення обліку з допомогою методу «стандарт-кост», його впровадженню перешкоджала велика кількість затрат, а отже, і відхилень, що мали місце в організації облікового процесу.

Система «стандарт-кост» розглядається як один з важливих інструментів контролю затрат. Найголовніше в цій системі — визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням зі сторони відповідальних осіб. Характерною особливістю цієї системи є не документальне виявлення відхилень від норм в процесі витрачання засобів, а відображення відхилень в бухгалтерських записах на спеціальних рахунках. Перед відповідальними працівниками ставиться завдання не документувати, а не допускати і своєчасно усувати відхилення, що виникають.

Перевага системи «стандарт-кост» перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному:

1. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи. При цій системі керівництво фірм забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

2. Менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативної кількості виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях. Наприклад, інформація про необхідні матеріали друкується за стандартною заявкою згідно з нормативною кількістю, необхідною для виконання замовлення. Якщо потрібно більше матеріалів, ніж передбачено нормативом, то складається додаткова вимога (на бланку іншого кольору, щоб зазначити, що це перевитрачання матеріалів за замовленням). Втрати можуть бути знижені або повністю виключені в системі, яка забезпечує моментальну реакцію на будь-яку тенденцію відхилення від встановленого стандарту. Коли операції автоматизовані, стандартні умови вводяться в програму ЕОМ, яка управляє виробничим процесом, будь-яке відхилення від стандартів виявляється моментально, поправки вносяться в процесі роботи. При системі стандарт-кост більш простими є канцелярські роботи, оскільки кожна господарська операція не документується, вартість операцій не обчислюється. В кінці звітної місяця кількість, наприклад, витрачених матеріалів помножується на собівартість одиниці і тим самим визначається собівартість всіх витрачених матеріалів. Матеріальні звіти на складах складаються лише в натуральних вимірях.

3. Система стандарт-кост може використовуватись для оцінки виконання встановленого замовлення. Система стандарт-кост корисна при прийнятті рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо по змінних і постійних елементах витрат, а також при правильному встановленні ціни на матеріали та норми витрат робочої сили. Коли стандарти реальні і детальні, вони можуть стимулювати роботу окремих осіб або більш ефективно виконання завдання. Хоча стандарти часто діють пригнічуючи на робітників і начальників цехів та відділів, вони мають швидше негативний вплив, і не створюють стимулів до роботи.

4. Одна з основних переваг системи «стандарт-кост» полягає в тому, що при правильній її постановці потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більш стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

5. Важливою перевагою системи «стандарт-кост» є те, що вона використовується для прийняття рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо за змінними елементами затрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах затрат на робочу силу. Це дозволяє використовувати вказаний метод у поєднанні з методом «директ-косту», що має особливу цінність для прийняття управлінських рішень.

Якщо підприємство має масове або багатосерійне виробництво, специфікації на матеріали для всіх деталей, використовує відрядну оплату праці і стандартизацію всіх виробничих процесів, то в умовах системи «стандарт-кост» бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів.

Найбільш придатними елементами для практичного застосування системи «стандарт-кост» є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою і відпуск всіх матеріалів виключно за специфікаціями. При цьому необхідність обліку заробітної плати основних виробничих робітників зникає, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою. Процедура обліку витрат і калькулювання в цьому випадку зводиться до:

- записів відхилень від стандартних цін на матеріали, що надходять;

- визначення вартості браку;

- зіставлення дійсних накладних витрат зі стандартними.

На ідеальному підприємстві (при відсутності відхилень) трудові витрати з обліку і калькулювання будуть наближатися до нуля.

Система «стандарт-кост» може вплинути на підвищення доходності підприємства за такими трьома напрямками:

- виявлення перевитрат (несприятливих відхилень), які знижують прибуток підприємства;

- надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу і встановлювати оптимальні ціни;

- мінімізація облікової роботи, яка пов'язана з калькулюванням.

Для вирішення всіх трьох завдань система «стандарт-кост» є більш придатною в порівнянні з системою обліку минулих витрат.

Система «стандарт-кост» має і недоліки. Наприклад, важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного вироб-

ництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення цін на виріб.

Суттєвим недоліком при цьому є існуючі труднощі у визначенні на практиці ступеня напруженості стандартів та норм. Сьогодні відсутні науково обґрунтовані норми, а складання стандартів на основі даних минулих затрат в умовах інфляції викликає значні труднощі.

У системі «стандарт-кост» поточний облік змін норм не передбачено, тим більше в розрізі причин і винуватців. Даний метод не регламентується законом і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення облікових реєстрів, а тому на практиці застосовують найрізноманітніші норми всередині однієї фірми. У зв'язку з тим, що ціни на ринку часто змінюються, інфляційні процеси утруднюють обчислення вартості залишків матеріалів, готової продукції на складі і незавершеного виробництва, тому встановлюють середню вартість затрат, яку і використовують для визначення ціни на продукцію.

При цьому використовуються такі види нормативних витрат:

- базові нормативні витрати;
- ідеальні нормативи;
- досягнуті в сучасний період нормативи.

**Базові нормативи** — це нормативи, які залишаються без змін впродовж тривалого періоду. Головною їх перевагою є те, що вони забезпечують одну і ту ж основу для порівняння з фактичними затратами протягом декількох років, що дозволяє виявляти загальні тенденції розвитку.

**Ідеальні нормативи** відображають досконалий виробничий процес, є мінімальними витратами, які можливі в умовах максимальної ефективності виробництва. Вони рідко використовуються на практиці, так як можливий їх негативний вплив на мотивацію робітників. Ці нормативи встановлюють мету, до якої слід наближатися, а не оцінюють результати роботи, які можуть бути досягнуті в даний час.

**Досягнуті в даний час нормативи** — це такі, які виникають в умовах ефективного виробництва. Їх важко, але реально досягнути.

Крім зазначених нормативів, використовуються ще й *полегшені*, які встановлюються для менш кваліфікованих робітників на початку їх трудової діяльності.

Таким чином, при нормуванні враховуються, перш за все, призначення нормативів, тобто для кого і для чого вони призначені.

Недоліком даного методу є те, що постійні і змінні затрати не відокремлюються, а тому для прийняття більшості рішень і, зокрема, впливу вказаних затрат на прибуток, потребують додаткових розрахунків, це по-перше, а по-друге, сучасні складні ринкові умови суттєво впливають на коливання обсягу виробництва і реалізації продукції та сприяють збільшенню питомої ваги постійних затрат у їх загальному обсязі, що істотно відбивається на коливаннях собівартості продукції та прибутку. Посилення вказаних тенденцій збільшило потреби товаровиробників у інформації про затрати на виробництво і реалізацію продукції, не перекрученої в результаті розподілу накладних витрат і відносно постійних на одиницю випуску продукції.

Не зважаючи на ці недоліки, керівники фірм використовують систему «стандарт-кост» як потужний інструмент контролю за витратами виробництва і калькулювання собівартості продукції, управління, планування з метою отримання максимального прибутку.

#### **6.4.5. Управління виробничими затратами на базі використання системи «директ-костинг»**

Поряд із системою «стандарт-кост» не менш важливе значення в управлінні витратами посідає і система «директ-костинг».

Характерною ознакою даної системи є поділ усіх витрат на дві основні групи: змінні, тобто ті, які залежать від обсягу виробництва і зростають у зв'язку із збільшенням випуску продукції, і постійні (умовно-постійні), які не залежать від обсягу виробництва і практично завжди залишаються на одному і тому ж рівні.

Змінні затрати з точки зору контролю за їх раціональністю завжди вимагають більшої уваги, ніж постійні, які нараховуються рівними сумами за однакової проміжки часу. Перевитрати, які викликають перевищення фактичної собівартості над плановою, які правило, виникають у сфері змінних затрат. Тому дуже важливо встановити контроль якраз за змінними затратами. У зв'язку з цим собівартість планується і обліковується в частині одних лише змінних затрат. Що ж стосується постійних витрат, то вони



(будучи зібрані на окремому рахунку) щомісячно або один раз в рік списуються безпосередньо на дебет рахунка «Прибутки і збитки». Таким чином, валовий прибуток доводиться до рівня (величини) чистого прибутку.

Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль статей затрат, що залишились: собівартість стає «більш наочною», а окремі затрати — краще контрольованими. Адже чим більше контрольованих об'єктів, тим сильніше розсіюється увага між ними, тим слабшим стає контроль.

Проте це не означає, що постійні витрати взагалі не контролюються. Навпаки, з самого початку здійснюється жорстка перевірка всіх постійних витрат і обґрунтованості їх рівня, розробляється їх кошторис як по підприємству в цілому, так і по окремих виробничих підрозділах. Обліковані фактичні витрати порівнюються з витратами по кошторису і виявляється рівень господарювання у кожному підрозділі, про що свідчить економія чи перевитрати порівняно з кошторисом. Таким чином визначається вклад кожного підрозділу у формування кінцевого господарського результату по підприємству в цілому, так як поряд з економією або перевитратами за змінними затратами на формування прибутку впливає економія або перевитрати за постійними затратами.

Найбільша складність у процесі ведення обліку і управління за обмеженою собівартістю полягає в тому, що деякі із затрат є напівзмінними, наприклад, витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування, де поряд із змінними затратами (на рушійну енергію, знос інструменту) мають місце і постійні витрати (амортизація машин і устаткування). Проте ця проблема має своє вирішення: використовуючи методи кореляційного і регресійного аналізу, можливо напівзмінні витрати з великим ступенем точності поділити на постійні і змінні частини.

Використання обмеженої собівартості має ряд переваг у процесі управління виробничими затратами:

- сама ідея розмежування витрат на постійні і змінні (а також напівзмінні) дуже важлива і необхідна при плануванні, нормуванні і аналізі витрат виробництва;
- поділ затрат на змінні і постійні має важливе значення і для контролю за рівнем рентабельності продукції, що випускається, незважаючи на труднощі чіткого поділу їх на постійні і змінні;
- «директ-кост» дозволяє більш точно встановити зв'язки і пропорції між затратами і обсягами виробництва;

- змінні затрати легше зв'язати з окремими місцями їх виникнення, що полегшує контроль за ними;

- в умовах застосування «директ-косту» значно краще простежується сукупність кожного продукту, що виробляється;

- більша увага надається і постійним затратам, які суттєво впливають на кінцеві фінансові результати, оскільки ці затрати списуються безпосередньо у зменшення валового прибутку;

- є можливість більш чітко визначати результати внутрішнього госпрозрахунку і давати оцінку діяльності керівників структурних підрозділів, визначати рівень ефективності їх роботи, раціональності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- в умовах ринкової економіки, коли рентабельність продукції багато в чому залежить від попиту і пропозиції на неї та тієї ціни, що склалася на ринку, при застосуванні методу «директ-кост» є можливість швидкого вияву валового прибутку, що приносить кожен вид продукції і який служить джерелом покриття адміністративно-управлінських і збутових витрат та переорієнтації виробництва у разі потреби на випуск більш (або найбільш) рентабельної продукції;

- в умовах хронічного недовантаження, а також різких коливань в частині завантаження виробничих потужностей, яке характерне для сучасної економіки України, використання «директ-косту» сприяє вияву того рівня завантаження виробничих потужностей, який би забезпечив беззбиткове виготовлення продукції.

Важливою перевагою методу «директ-костинг» є оперативність отримання даних, що характеризують невеликий період господарської діяльності. Поділ затрат на умовно-постійні і умовно-змінні привів до нового погляду на рентабельність підприємств. Виділивши змінні затрати, можна точно визначити ефективність безпосередньо виробничого процесу.

Використання методу «директ-костингу» більш доцільно в умовах депресії та інфляції, ніж в умовах підйому економіки.

В умовах депресії керівник більше контролює змінні затрати, ніж постійні. Дійсно, постійні затрати будуть зростати лише після розширення виробництва. Однак це не означає, що постійні затрати зовсім не плануються і не контролюються. Навпаки, в системі «директ-кост» здійснюється оперативний контроль і за постійними затратами. В даному випадку для контролю за собівартістю використовуються стандартні, нормативні затрати, тобто «директ-костинг» може використовуватись у поєднанні зі «стандарт-костом». Згідно з останнім нормальна виробнича діяльність повинна здійснюватись в заздалегідь встановлених межах, за ста-

ндартом, і тому основну увагу керівник повинен звертати саме на відхилення від встановлених параметрів. При цьому необхідно вивчати причини відхилень і вживати заходи для приведення керуючої системи в стандартну, в норму.

Система «директ-костинг» дозволяє здійснювати більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети. При застосуванні «стандарт-косту» в системі «директ-костингу» встановлюються стандарти на постійні витрати, а в основу контролю гнучкого бюджету покладено поділ витрат на постійні та змінні. Протягом року всі постійні витрати накопичуються і в кінці звітного року повністю списуються на виробництво. Деякі фірми, враховуючи, що сума накладних витрат протягом короткого періоду часу не змінюється, заздалегідь включають до бюджету витрати на рекламу, дослідження, охорону та ін. Зміна суми таких витрат контролюється керівництвом підприємства. Через те що частина нерозподіленої суми накладних витрат при системі повного розподілу витрат переходить з одного року на інший, контроль за ними послаблюється.

Система «директ-костинг» має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких такі:

— дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності. Отже, керівництву не потрібно вести паралельно два розрахунки для пов'язання їх один з одним;

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

— звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою «директ-костинг», в більшій мірі відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті, які складені за системою розподілу витрат між виробами;

— підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за даний період відображається у звіті про доходи.

— показники маржинального доходу дозволяють оперативно оцінити виробу виходячи з базових критеріїв — території, яку вони займають, категорій замовників тощо;

— «директ-костинг» об'єднує такі ефективні засоби контролю, як «стандарт-кост» і гнучкі бюджети;

— система «директ-костинг» оцінює запаси відповідно до точних витрат, необхідних для виготовлення виробів.

Проте, система «директ-костинг» має і певні недоліки:

— основні труднощі полягають у виділенні постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися порізному залежно від методу, який використовується, а це, у свою чергу, буде позначатися на результатах;

— для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;

— при переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костинг виникають серйозні проблеми у визначенні суми прибуткового податку;

— аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

### **6.5. Система своєчасного виробництва і управління вартістю**

На відміну від інших зарубіжних методів обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, система своєчасного виробництва і управління вартістю не відноситься до усіх або майже усіх витрат, а стосується лише одного з найбільш важливих видів затрат — матеріальних.

Найбільша питома вага у структурі виробничих затрат припадає на матеріальні затрати, які мають понад п'ятдесят відсотків сукупної вартості. А це вказує на те, що ефективність управління виробничими затратами більше ніж на 50 % залежить від того, як здійснюватиметься воно щодо матеріальних затрат. У зв'язку з наведеним доцільно охарактеризувати зарубіжний досвід, зокрема японський досвід організації системи контролю та управління запасами матеріальних ресурсів.

Проблема контролю запасів товарно-матеріальних цінностей виникає практично в кожній організації. Вона існує у всіх тих випадках, коли метою змісту запасів продукції є задоволення можливих майбутніх потреб у ній. У більшості галузей вартість запасів являє собою найзначніший ліквідний актив, знаходиться під управлінням адміністрації. У зв'язку з цим дуже важливо розробити таку систему планування, виробництва і обліку запасів, яка і забезпечила б мінімальні витрати як на придбання, так і на утримання товарно-матеріальних цінностей.

Досягнення ефективності придбання матеріалів та управління ними є пріоритетною метою більшості підприємств-виробників. Значний ріст за останні декілька років вартості матеріалів і зага-

льної собівартості виготовленої продукції, що знаходиться від неї у прямій залежності, стало предметом особливої уваги вищої ланки управління.

Японські фірми продемонстрували здатність ефективно управляти своїми виробничими системами. Досягнутими успіхами в найбільшій мірі вони зобов'язані впровадженню підходу до управління виробничим процесом і запасами, який одержав назву системи своєчасного виробництва («just-in-time»), тобто «точно в строк», скорочено «j i t») або «CCV» (система своєчасного виробництва) і викликає значний інтерес у спеціалістів цієї сфери. Ця система, ще названа системою «канбан», опинилася у центрі всезагальної уваги, вражаючим чином впливаючи на ефективність управління запасами і ріст продуктивності на підприємствах японської автоіндустрії.

Система своєчасного виробництва базується на «втягуванні у попит». Обсяг продукції, виходячи з вимог покупця, а не плани щодо освоєння залучених ресурсів — ось що визначає виробництво. Підприємство «втягується», а не «вкидується» у процес виробництва. Своєчасне виробництво, в його найбільш спрощеному розумінні, означає систему придбання і виготовлення продукції в дуже невеликих кількостях «точно до моменту споживання». Ідея, що закладена в основі такого підходу, зародилася в умовах перенаселення промислових районів Японії і дефіциту власних ресурсів, що виробило у японців звичку на всьому економити. Пізніше ідея одержала розвиток у фірмі «Тойота», яка перетворила її у свою офіційну систему управління, що була направлена на задоволення конкретних вимог покупців до конструкції і кольору автомобілів з мінімально можливим терміном доставки замовлень.

Система своєчасного виробництва розглядає наявність товарно-матеріальних запасів з філософської точки зору як зло, існування якого погіршує вирішення необхідних питань. Вимагаючи значних затрат на утримання, стверджують прихильники системи своєчасного виробництва, великі матеріальні запаси не дають компанії змоги стати такою конкурентоздатною, якою вона могла б бути. З практичної точки зору, головною метою даної системи є ліквідація будь-яких зайвих витрат, а головним критерієм успіху чи поразки у цій справі є наявність малої чи великої кількості запасів. Все, що служить досягненню цієї мети, може розглядатись як ефективне впровадження системи своєчасного виробництва.

Невеличкі запаси, які передбачаються вказаною системою, обов'язково повинні бути високої якості. Така вимога надає здат-

ності системі своєчасного виробництва забезпечувати високу якість матеріалів, що поставляються, і тим самим гарантувати унікальний характер випущеної продукції.

Система своєчасного виробництва об'єднує 5 функцій виробничого процесу — нагромадження ресурсів, зберігання, транспортування, виробничі операції і контроль якості — в єдиний регульований технологічний процес. Стосовно процесу виготовлення системою передбачається, що компанія буде виробляти лише такий обсяг продукції, який необхідно надавати своїм дилерам або покупцям. Стосовно закупівель нею передбачається, що постачальник буде поставляти комплектуючі вузли і деталі точно до моменту збирання з них готових виробів. Щодо доставки система вимагає вибору такого режиму транспортування, який би забезпечив доставку придбаних вузлів і матеріалів на місце розвантаження невеликими партіями і точно до моменту обслуговування процесу виготовлення.

Система своєчасного виробництва є більше пов'язаною з попитом, ніж традиційний метод «викидання» продукції на ринок. Покладений в основу цієї системи принцип «потреби» полягає в необхідності виготовляти продукцію лише тоді, коли в ній є потреба, і лише в тій кількості, яка необхідна покупцям. Попит «веде» продукцію через весь виробничий процес. При кожній операції виробляється лише те, що необхідно для наступної операції. Виробничий процес не починається до тих пір, поки з місця наступної операції не надійде сигнал про необхідність приступити до виробництва. Деталі, вузли і матеріали доставляються лише до моменту їх використання у виробничому процесі.

Основна мета системи своєчасного виробництва полягає у скороченні запасів до незначного або нульового рівня. У звичайному виробництві запаси є наслідком перевищення обсягу виробництва продукції над попитом. Запаси служать своєрідним буфером — коли виробництво не відповідає передбачуваному попиту.

При звичайній організації виробництва продукція переміщається від однієї групи однакового обладнання до іншої. Як правило, верстати з однаковими функціями розташовані в одному місці, яке зветься дільницею або виробничою лінією. Робітники, які володіють операціями на верстатах певного типу, розміщуються на одній дільниці. В системі своєчасного виробництва подібна організаційна схема замінюється на структуру виробничих осередків або центрів робіт. Кожний осередок призначений для виробництва певного виробу або виду виробу. Вироби перемі-

щаються від одного верстата до іншого від початку до кінця виробництва. Кожний робітник осередку підготовлений так, щоб володіти операціями на всіх верстатах одного осередку.

Праця в умовах ССВ, таким чином, носить не спеціалізований, а універсальний характер. Кожний осередок являє собою, по суті, мінізавод або підприємство всередині підприємства.

Система своєчасного виробництва вимагає більш жорсткого контролю за якістю виробництва. Одна забракована деталь може викликати зупинення всього виробництва. В умовах виробництва, що не має власних запасів, низька якість є недопустимою. Іншими словами, ССВ не може бути реалізована без проведення всеохоплюючого контролю якості. Всеохоплюючий контроль якості — це нескінченна гонитва за ідеальною якістю. Такому підходу протистоїть концепція якості допустимого рівня. В умовах дії концепції якості допустимого рівня допускається деякий брак, якщо він у межах допустимої величини (рівня).

Система своєчасного виробництва вимагає легкого і швидкого доступу до всіх обслуговуючих функцій, що означає розосередження централізованих обслуговуючих підрозділів і закріплення працюючих в них спеціалістів за місцями безпосереднього обслуговування виробництва.

Наприклад, щодо сировини і матеріалів ССВ передбачає декілька пунктів складування, кожний з яких розташовувався би безпосередньо в місцях використання матеріалів або поблизу них. У даному випадку відпадає необхідність мати центральний склад.

Найбільш вагомим аспектом концепції закупівель в системі своєчасного виробництва є акцент на:

1) дотримання нових підходів при взаємодії з постачальником;

2) категоричне призначення відповідної ролі закупівель у вдосконаленні стратегії фірми.

Постачальники повинні розглядатися як «звичайні партнери», які здатні забезпечити довгострокове процвітання фірми покупця, а не як її «зовнішні противники».

Управління вартістю відрізняється від виробничого обліку тим, що під цим розуміється регулювання рівня затрат незалежно від того, чи мають вони вплив на товарно-матеріальні запаси або фінансову звітність чи ні. Застосування принципів системи своєчасного виробництва спрощує процес обліку виробничих затрат і допомагає менеджерам регулювати і контролювати витрати.

Система своєчасного виробництва базується на визнанні твердження про те, що спрощення веде до кращої якості управління

вартістю, кращої якості виробництва, кращого обслуговування і кращої оцінки вартості. Традиційна система виробничого обліку має тенденцію ставати все більш складною системою з великою кількістю рахунково-облікових операцій і звітних даних. Спрощення цього процесу перетворює систему виробничого обліку в систему управління вартістю, яка використовується для забезпечення потреб керівництва у прийнятті більш грамотних рішень щодо виду, ціни, шляхів збуту, складу продукції і сприяє подальшому вдосконаленню господарської діяльності.

Основні відмінності між системами своєчасного виробництва і традиційною наведені у табл. 6.14.

*Таблиця 6.14*

**ВІДМІННОСТІ МІЖ СИСТЕМАМИ  
СВОЄЧАСНОГО ВИРОБНИЦТВА І ТРАДИЦІЙНОЮ**

Система своєчасного виробництва	Традиційне виробництво
1. Принцип «втягування»	1. Принцип вкладання
2. Незначні або нульові запаси	2. Значні запаси
3. Виробничі осередки	3. Структура «єдиного процесу»
4. Праця універсального характеру	4. Праця спеціалізованого характеру
5. Всеохоплюючий контроль якості	5. Якість прийняттого рівня
6. Децентралізоване забезпечення	6. Централізоване забезпечення
7. Простий виробничий облік	7. Складний виробничий облік

Система своєчасного виробництва має ряд вагомих переваг порівняно із звичайною, традиційною системою. Потенційні переваги її численні.

Перш за все, система своєчасного виробництва веде до зменшення рівня запасів, що означає менше вкладень капіталу у товарно-матеріальні запаси. Оскільки система вимагає мати у наявності, з метою негайного використання, мінімальну кількість матеріалів, то завдяки цьому істотно знижується загальний рівень запасів. У багатьох японських компаніях застосування концепції своєчасного виробництва знизило запаси до такого рівня, внаслідок якого оборотність оборотного капіталу за рік виявилась значно вищою, ніж у відповідних фірм у США. Для прикладу, оголошена оборотність запасів у компанії «Тойота» склала від 41 до 63, у той час як в аналогічних компаній США оголошені показники оборотності запасів коливалися в межах від 5 до 8 [41].



Так як для здійснення закупівель в умовах системи своєчасного виробництва вимагається значно менше часу на доставку, надійність виконання замовлення набагато зростає. Скорочення циклу замовлення і ріст надійності його виконання також сприяють істотному зменшенню потреби у резервному запасі, що являє собою додаткові одиниці обліку запасів, які зберігаються з метою запобігання від можливого дефіциту. Скорочення циклу замовлень від часу переходу до рагального циклу замовлення, який включає час закупівель і час виготовлення, зменшується. У зв'язку з цим і графік виробництва фірми в рамках планово-виробничої перспективи скорочується. Це дає змогу виграти час, що необхідний для того, щоб відреагувати на зміну кон'юнктури ринку. Виробництво продукції невеликими партіями завдяки прискореному переходу у робочий стан також сприяє досягненню більшої гнучкості.

У багатьох компаніях відмічено покращення якості виробництва. Коли замовлення невелике, джерело проблем з якістю легко виявляється і коригування вносяться зразу ж. У працівників багатьох фірм спостерігається велике розуміння значення якості, що, у свою чергу, веде до покращення якості на робочих місцях.

Затрати на придбання матеріалів можуть бути знижені і за рахунок проведення більш широкого функціонально-вартісного аналізу, розширення взаємодії з категорією постачальників.

Іншими фінансовими перевагами системи своєчасного виробництва є:

1. Зменшення капітальних затрат на утримання складських приміщень для запасів і готової продукції.
2. Зниження ризику матеріального старіння запасів.
3. Зниження втрат від браку і зменшення затрат на переробку.
4. Зменшення обсягу документації.
5. Зниження затрат на основні виробничі матеріали за рахунок підвищення якості матеріалів, що закуповуються.

До переваг вказаної системи слід віднести й те, що видозмінюється класифікація затрат.

Затрати на різні виробничі функції, які раніше класифікувалися як непрямі затрати, при використанні системи своєчасного виробництва переводяться в розряд прямих затрат. Наприклад, при системі своєчасного виробництва робітники виробничих ліній зобов'язані здійснювати технічний огляд і налагоджувальні роботи, які при традиційній системі здійснюються іншими робітниками і відносяться до категорії непрямих затрат на оплату праці. Наведемо порівняння деяких категорій виробничих затрат в умо-

вах застосування традиційної системи і системи своєчасного виробництва. (табл. 6.15).

Встановлено, що система своєчасного виробництва посилює безпосереднє віднесення багатьох типів виробничих затрат, тим самим сприяючи підвищенню точності обліку затрат на виробництво продукції. Слід зауважити, що не всі непрямі затрати переходять до розряду прямих при використанні системи своєчасного виробництва. Навіть в умовах своєчасного виробництва деякі типи накладних витрат залишаються непрямі прикладеними до центрів діяльності. Проте у поєднанні з функціональним бухгалтерським обліком система своєчасного виробництва досягає значної переваги над традиційними системами щодо точності обліку затрат на виробництво продукції.

*Таблиця 6.15*

**ВІДНЕСЕННЯ ЗАТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ  
ТРАДИЦІЙНИХ СИСТЕМ КАЛЬКУЛЮВАННЯ І СИСТЕМИ ОБЛІКУ  
СВОЄЧАСНОГО ВИРОБНИЦТВА**

Види затрат	Традиційні методи	Система своєчасного виробництва
Пряма праця (зарплата)	прямі	прямі
Прямі матеріали	Прямі	прямі
Вантажопереробка матеріалів	непрямі	прямі
Ремонт і техогляд	непрямі	прямі
Енергопостачання	прямі	прямі
Поточні поставки	непрямі	прямі
Контроль	непрямі	прямі
Страховання і податки	непрямі	непрямі
Амортизація будівель і споруд	непрямі	непрямі
Знос обладнання	непрямі	прямі
Оренда приміщень	непрямі	непрямі
Забезпечення основного виробництва	непрямі	непрямі

У звичайних умовах організації закупівель багатьма фірмами робиться основний акцент на облік відхилень від ціни придбання матеріалів. Прийнятні відхилення від розрахункової ціни, як правило, досягаються за рахунок придбання більшої кількості матеріалів з відповідними скидками або за рахунок закупівель матеріалів низької якості. В системі своєчасного виробництва акцент робиться на якість, доступність і загальну вартість операцій, а не лише на рівень закупівельних цін.

На багатьох підприємствах з традиційною організацією виробництва більша частина зусиль всередині внутрішнього обліку затрачається на впровадження нормативів трудозатрат і накладних витрат, також на визначення і облік відхилень від цих нормативів. У фірмах, які працюють за системою своєчасного виробництва, відмічається зниження уваги до обліку вказаних відхилень. Навіть ті фірми, які й надалі використовують аналіз відхилень, підкреслюють, що перехід на систему своєчасного виробництва неодмінно сприяє зміні ракурсу уваги. Використання аналізу відхилень зберігається на рівні підприємства, проте основна увага з позиції абсолютної значимості відхилень для кожного конкретного випадку переходить на облік імовірних тенденцій розвитку виробничого процесу.

Більше того, традиційні показники ефективності (як, наприклад, виконання норм виробітку, коефіцієнт використання обладнання), які є загальноприйнятими в багатьох системах обліку, не вписуються в рамки принципів управління вартістю в системі своєчасного виробництва. Причини такої невідповідності полягають у наступному:

а) всі ці показники стимулюють формування запасів товарно-матеріальних цінностей без обліку необхідних у реальному часі потреб;

б) наслідування принципу оцінки ефективності переважно по нормативними показниками веде до пріоритету обсягу виробництва над якістю продукції;

в) прямі затрати на робочу силу у більшості фірм-виготовлювачів складають лише від 5 до 15 % величини повних затрат на виробництво продукції;

г) застосування коефіцієнтів використання обладнання є неприйнятним тому, що він сприяє завищенню запасів товарно-матеріальних цінностей порівняно з рівнем потреби в них.

З метою порівняння наведено показники ефективності, які є типовими для традиційної системи організації виробництва і для системи своєчасного виробництва.

#### **Показники ефективності виробництва традиційної системи організації виробництва:**

1. Виконання норм виробітку виробничими робітниками.
2. Коефіцієнт прямого використання робочої сили.
3. Продуктивність праці виробничих робітників.
4. Коефіцієнт використання обладнання.

#### **Показники ефективності виробництва системи своєчасного виробництва:**

1. Сукупна постатейна продуктивність.
2. Фондорентабельність.

3. Період реалізації запасів.
4. Колективні заохочувальні винагороди.
5. Цикл замовлень за видами продукції.
6. Час зворотної реакції на запити споживачів.
7. Кількість скарг клієнтів.
8. Затрати на забезпечення якості.
9. Зниження кількості налагоджувальних операцій.

Система своєчасного виробництва взаємодіє на характер обліку затрат на виробництво продукції. В умовах застосування цієї системи частина непрямих затрат переходить до розряду прямих. Така трансформація знижує частоту використання носіїв різнорідних затрат для розподілу їх між видами продукції, тим самим збільшуючи точність калькуляції затрат. Система своєчасного виробництва спрощує процедури виробничого обліку. Таке спрощення перетворює його в систему управління вартістю, яка використовується для забезпечення потреб керівництва у прийнятті більш грамотних рішень щодо виду, ціни, шляхів збуту і складу продукції, сприяючи подальшому вдосконаленню господарської діяльності.



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. Які ви знаєте системи і методи обліку затрат на виробництво?
2. Який вплив мають системи і методи обліку затрат на виробництво на управління витратами?
3. У чому суть позамовного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції та його різновидів?
4. До чого зводиться суть попроцесного методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції та його варіантів?
5. Яка методика розрахунку фактичної собівартості при попередньому методі обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції?
6. У чому полягає суть нормативної системи управління витратами?
7. Які ви знаєте сучасні методи обліку витрат на виробництво та яка їх сутність?
8. У чому саме проявляються відмінності калькулювання собівартості на базі повних та змінних витрат?
9. Що являє собою метод калькулювання собівартості продукції «на основі діяльності»?
10. Яка суть та особливості управління витратами в умовах застосування методів управлінського обліку «стандарт-кост» і «директ-костинг»?
11. Що таке система своєчасного виробництва і який її вплив на управління витратами?



## **КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАТРАТАМИ**

### **7.1. Роль і значення контролю в управлінні виробничими затратами**

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

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

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

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

Правильно поставлений внутрішньогосподарський контроль сприяє вияву і мобілізації внутрішніх резервів виробництва, впровадженню всього нового та прогресивного і, як наслідок цього, веде до зниження собівартості та підвищення ефективності за рахунок інтенсифікації економіки підприємства.

Критична оцінка діючої системи внутрішнього контролю дає змогу констатувати такі недоліки:

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

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

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

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

До основних завдань системи контролю витрат можна віднести:

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

## **7.2. Система управлінського контролю за виробничою діяльністю підрозділів**

Під загальною системою контролю на підприємстві розуміють комунікаційну сітку управлінського обліку, з допомогою якої забезпечується відповідність рішень, прийнятих на підпри-

ємстві чи в організації, з реалізацією їх на практиці, та основу правильних дій у майбутньому.

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

### **7.2.1. Суть внутрішнього управлінського контролю та його елементи**

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

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

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

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

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

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

Схематично дія механічного контролю відображена на рис. 7.1.

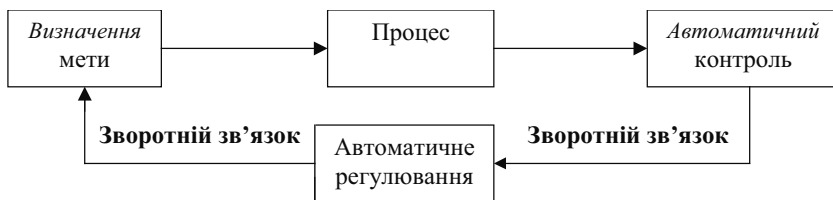


Рис. 7.1. Схема дії механічного контролю

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

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

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

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

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

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



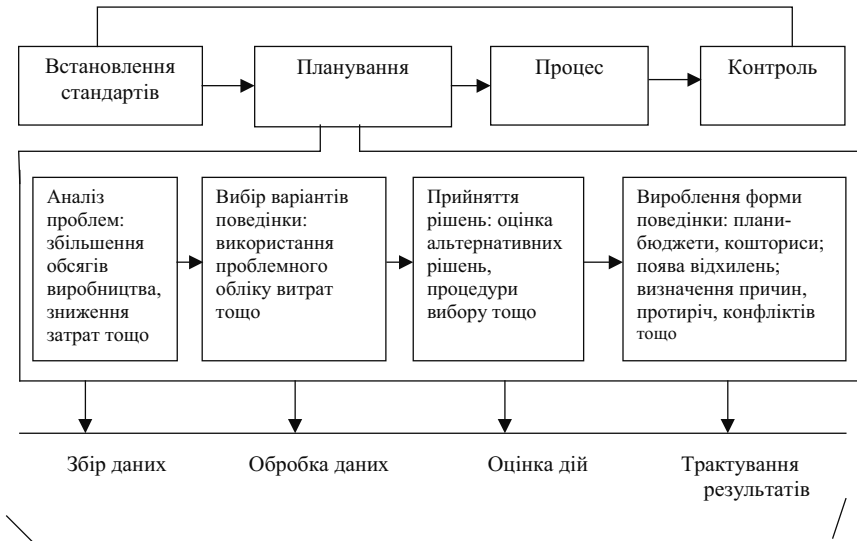


Рис. 7.2. Схема системи кошторисного контролю, заснованого на принципі зворотного зв'язку

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

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

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

### **7.2.2. Структура і функції внутрішнього контролю**

У закордонній практиці для виконання контрольних функцій менеджер використовує дані бюджету та звіти виконавців. Звіт допомагає управляти за відхиленнями і концентрувати свою увагу на тих процесах, які мають найбільші відхилення від запланованого рівня. Проте для ефективної роботи системи необхідно,

щоб плани володіли певною гнучкістю і не звужували керівника в реалізації непередбачених можливостей (наприклад, гнучкий кошторис затрат на виробництво дає змогу змінити виробничу програму фірми залежно від зміни цін на продукцію або ресурси, що споживаються, з метою оптимізації прибутку фірми). Головне завдання менеджера — спостерігати за роботою підлеглих, тому управлінський контроль, на відміну від технічного, пов'язаний з діяльністю людей.

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

### **7.2.3. Ефективність облікових і контрольних систем**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Найбільш складним завданням при конструюванні систем є знаходження усіх існуючих неформальних моментів, що ведуть до прийняття успішного рішення. Відтак необхідно формалізувати їх. Конструктор системи повинен створити таку формальну модель, яка стане ключем до неформальної системи, забезпечить інтереси керівництва, спростить завдання наступництва управління при переведенні, просуванні по службі, плинності кадрів.

### **7.2.4. Характеристика факторів впливу на системи внутрішнього контролю**

На системи внутрішнього контролю впливає ряд факторів, до яких слід віднести:

- діяльність і рішення ради директорів, комітету з аудиту та вищого керівництва;
- критерії виконання та винагороди;
- кодекс поведінки та етики;
- законодавство.

Рада директорів повинна вимагати надання їм даних про порушення у внутрішній контрольній системі. У багатьох компаніях існують свої аудиторські комітети, які формуються з числа «зовнішніх» членів ради директорів, тобто тих, які безпосередньо в компанії не працюють. Це дає змогу їм бути більш незалежними при проведенні перевірок.

Критерії виконання та винагороди є основними елементами контрольної системи. Так, якщо критерій винагороди і просування по службі базується лише на кінцевих результатах, то це може створити передумови для підставки звітів, хабарів тощо. Тепер припустимо, що керівництво понижує в посаді або обмежує службові повноваження окремих осіб відповідно до виявлених порушень. Такі критерії існують у тих організаціях, де бухгалтерський та адміністративний контроль мають високий статус.

Кодекси поведінки та етики поширені у різних організаціях і визначають рамки поведінки окремих осіб. Закон — це основа. Етика поведінки повинна бути на рівень вище того мінімуму, що вимагається законом. Службовці не повинні брати подарунки від торгових агентів, постачальників та інших осіб, з якими мають ділові стосунки. Не можна терпіти обставин, які ведуть до конфлікту між особистими інтересами службовця і компанії. Прикладом конфлікту інтересів може бути той випадок, коли службовці компанії є одночасно власниками фірми постачальника.

Усі добре організовані системи внутрішнього контролю мають загальні положення, до яких належать:

**1. Надійність відповідальних осіб.** Кожний працівник повинен володіти повноваженнями і нести відповідальність відповідно до своїх здібностей, досвіду та надійності.

**2. Розмежування відповідальності.** Даний елемент не лише допомагає забезпечити точний збір даних, але й обмежити можливість махінацій, що пояснюється залученням двох і більше осіб

до виконання завдання. Він може бути розмежований на чотири підпункти:

а) розмежування оперативної відповідальності від відповідальності за звіт; наприклад, інвентаризаційні рахунки по залишках повинен вести не комірник, а окремий службовець;

б) розмежування відповідальності за схоронність цінностей та їх облік; наприклад, бухгалтер не повинен рахувати гроші, а касир, у свою чергу, не повинен мати доступу до книги рахунків та до окремих документів. При комп'ютерній системі особа, яка відповідає за схоронність цінностей, не повинна мати доступу до програми;

в) розмежування повноважень на здійснення господарських операцій і відповідальності за схоронність матеріальних цінностей;

г) розмежування обов'язків за обліковими функціями; наприклад, службовець не повинен складати усі звіти по господарській операції з її початку і до кінця. Незалежне виконання різних етапів допомагає забезпечити контроль над помилками та махінаціями.

**3. Повноваження керівників.** Цей елемент має особливе значення. Повноваження можуть бути основними і спеціальними. *Основні*, як правило, оформляються письмово. До них можна віднести встановлення лімітів на зміни затрат, цін, кредитів, що надаються покупцям, і т. ін. Тут також може бути повна заборона виплат екстра-гонорарів чи постійних премій. *Особливі повноваження*, як правило, означають, що керуючий може дозволяти у письмовому вигляді будь-яке відхилення від ліміту, встановленого основними повноваженнями.

**4. Відповідність документів встановленим вимогам.** Документи і звіти мають різне оформлення: від ключових документів, таких як рахунки-фактури, прибуткові і видаткові ордери, до бухгалтерських звітів і регістрів. Головна мета оформлення документів полягає у їх повному, прямому складанні, без допущення підробок і помилок. Необхідно заохочувати нумерацію документів, складання спеціальних регістрів, зберігання накладних у сейфах, безпосереднє документування і заповнення регістрів, що особливо важливо при реалізації цінностей за готівку. У даному випадку рекомендуються сигнальні смужки, відмітки про винагороди покупців тощо.

**5. Стандартні процедури.** Більшість організацій мають спеціальні керівництва з документообороту і ведення документів. Стандарт — це основні шляхи виконання дій у встановленій по-

слідовності. Виробнича діяльність направлена на більш ефективний поділ праці і спеціалізацію; оформлення документів також повинно бути зроблено з якнайменшими затратами і великою акуратністю

**6. Охорона.** Очевидним є той факт, що ймовірність втрати готівки, матеріальних цінностей і документів зменшується при використанні сейфів, замків, охорони і обмеженні доступу. Сюди також слід віднести контроль документів, з допомогою яких можна отримати доступ до цінностей.

**7. Передача обов'язків.** Люди піддаються спокусі, у зв'язку з чим виконавці, менеджери відділів та окремі особи, які мають справу з матеріальними цінностями, повинні мати дублерів на випадок хвороби, відпустки.

**8. Незалежні перевірки.** Вся господарська діяльність компанії піддається періодичним перевіркам зовнішніх і внутрішніх аудиторів, які не мають відношення до предмета перевірки. При цьому незалежна перевірка ширша, ніж робота внутрішніх аудиторів. Наприклад, банківські звіти повинні звірятися з бухгалтерським балансом. Одним із головних видів робіт внутрішніх і зовнішніх аудиторів є оцінка ефективності внутрішнього контролю.

**9. СVP-аналіз.** Цей аналіз покликаний забезпечити контроль над затратами і розвитком компанії.

Питання щодо вкладення грошей в ту чи іншу систему повинно бути розглянуто стосовно можливого прибутку. Безперечно, такий прибуток визначити важко. Набагато простіше зіставити вартість нового виду устаткування із затратами, зекономленими у виробництві, ніж вартість нового комп'ютера з затратами, заощадженими внаслідок більш акуратного, швидшого і точнішого процесу обліку праці і заробітної плати чи проведення розрахунків.

Основою внутрішнього контролю є не заподіяний злочин, а попередження махінацій і покращення облікових дій.

### 7.3. Методи вивчення поведінки витрат

Витрати мають властивість поводитися по-різному. Під *поведінкою витрат* розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, яка впливає на витрати, називають *фактором витрат*.

Приклади факторів витрат наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

**ПРИКЛАДИ ФАКТОРІВ ВИТРАТ ДЛЯ РІЗНИХ ФУНКЦІЙ БІЗНЕСУ**

Функція бізнесу	Фактори витрат
Дослідження і розробки	Кількість проектів. Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість виробів. Кількість складових частин виробу
Виробництво	Обсяг виробництва. Кількість переналадок устаткування. Основна заробітна плата
Маркетинг	Кількість рекламних оголошень. Кількість продавців. Виторг
Доставка	Кількість замовників. Вага вантажів. Відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень. Час обслуговування
Управління	Кількість замовлень. Кількість персоналу

Розуміти взаємозв'язок між витратами та певними факторами дуже важливо, оскільки це дозволяє передбачити майбутні релевантні витрати, що необхідно для прийняття управлінських рішень. Для опису «поведінки» витрат у літературі традиційно використовують терміни: «змінні витрати» і «постійні витрати», а також «напівзмінні витрати» і «напівпостійні витрати». При цьому, як основний фактор витрат, звичайно розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

Вивчення поведінки витрат дозволяє здійснити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

*Оцінка витрат* — це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними

чинниками на підставі дослідження минулої діяльності.

*Функція витрат* — це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактора.

У спрощеному вигляді функція витрат може бути описана так:

$$Y = a + bx, \quad (7.1)$$

де  $Y$  — загальні витрати;  $a$  — загальні постійні витрати;  $b$  — змінні витрати на одиницю діяльності;  $x$  — значення фактора (чинника) витрат.

На практиці витрати, як правило, залежать від декількох факторів витрат, але для побудови функції витрат здебільшого вибирають один чи два найвпливовіші фактори.

Функція витрат полегшує передбачення витрат, тобто прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов діяльності).

Наприклад, комерційний директор підприємства визначив, що його постійні витрати становлять 50 000 грн, а середні змінні витрати на одиницю продукції — 100 грн.

Тому функція витрат підприємства матиме вигляд:

$$Y = 50\,000 + 100X \quad (7.2)$$

Отже, якщо підприємство планує реалізувати 600 одиниць продукції, то загальні витрати становитимуть:

$$Y = 50\,000 + (100 \cdot 600) = 50\,000 + 60\,000 = 110\,000 \text{ грн.}$$

Побудувати функцію витрат можна будь-яким із запропонованих нижче способів, зокрема з допомогою технологічного аналізу, методу аналізу облікових даних, методу вищої—нижчої точки чи методу візуального пристосування.

**Технологічний аналіз** — це системний аналіз функцій діяльності задля визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатами діяльності.

Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення необхідних операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності.

Перевагою такого аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

**Метод аналізу облікових даних** передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку.

З метою кращого розуміння суті цього методу використаємо дані такого прикладу.

### **Приклад 7.1.**

*ВАТ «Метеор» за звітний місяць виготовило 200 одиниць продукції. Аналіз витрат підприємства, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, наведено в табл. 7.2.*

За результатами наведеного аналізу функція витрат ВАТ «Метеор» може бути описана так:

$$Y = 3989 + 36,65X.$$



Нехай в наступному періоді підприємство планує збільшити обсяг виробництва до 300 одиниць продукції, а витрати на оренду виробничого устаткування будуть збільшені на 100 грн, загальні планові витрати підприємства становитимуть:

$$(3989 + 100) + (36,65 \cdot 300) = 15\,084 \text{ грн.}$$

Таблиця 7.2

**ОБЛІКОВІ ДАНІ  
ДЛЯ ПОБУДОВИ ФУНКЦІЇ ВИТРАТ, ГРН**

Стаття витрат	Загальні витрати (y)	Постійні витрати (a)	Змінні витрати	Змінні витрати на одиницю продукції (v)
Сировина і матеріали	4000	—	4000	20,00
Заробітна плата виробничих робітників з відрахуваннями	3000	250	2750	13,75
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	2230	1800	430	2,15
Загальновиробничі витрати	900	900	—	—
Адміністративні витрати	789	789	—	—
Витрати на збут	400	250	150	0,75
<b>Разом</b>	<b>11 319</b>	<b>3989</b>	<b>7330</b>	<b>36,65</b>

Метод аналізу облікових даних досить широко застосовується на практиці. Проте слід враховувати, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера і аналізі минулих подій. Через те його вадою є певна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Певною мірою уникнути зазначених вад можна за допомогою серії спостережень взаємозв'язку між фактором витрат та витратами з допомогою **методу вищої — нижчої точки**.

Цей метод передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати — це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності.

Для ілюстрації практичного застосування методу вищої—нижчої точки діяльності використаємо дані табл. 7.3. Вони свідчать, що найвищий обсяг діяльності становить 144 машино-години, а найнижчий — 69 машино-годин.

Таблиця 7.3

**ВИХІДНІ ДАНІ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ФУНКЦІ ВИТРАТ**

Тиждень	Час роботи устаткування, машино-годин	Витрати на обслуговування устаткування, грн
1	102	17 850
2	132	18 165
3	93	15 060
4	108	18 755
5	90	11 550
6	144	21 840
7	117	17 700
8	69	10 650
9	123	19 740
10	141	15 480
11	102	11 280
12	72	14 445

Перенесемо результати спостережень у табл. 7.4 і розрахуємо різницю між витратами у вищій та в нижчій точках діяльності.

Таблиця 7.4

**ВИЗНАЧЕННЯ ФУНКЦІ ВИТРАТ МЕТОДОМ ВИЩОЇ—НИЖЧОЇ ТОЧКИ**

Результат спостереження	Фактор витрат, машино-год.	Витрати на обслуговування устаткування, грн
Найвище значення фактора витрат	144	21 840
Найменше значення фактора витрат	69	10 650
Різниця	75	11 190

Отже, при зростанні обсягу діяльності на 75 машино-годин загальні витрати зросли на 11 190 гривень. Звідси змінні витрати на 1 машино-годину складають:

$$11\ 190 : 75 = 149,2 \text{ грн.}$$

Виходячи з цього, постійні витрати дорівнюють:

$$21\ 840 - (144 \cdot 149,2) = 21\ 840 - 21\ 485 = 355 \text{ грн,}$$

або:

$$10\ 650 - (69 \cdot 149,2) = 10\ 650 - 10\ 295 = 355 \text{ грн.}$$

Отже, функція витрат в даному випадку має такий вигляд:

$$Y = 355 + 149,2X.$$

**Графічно цю функцію витрат зображено на рис. 7.3.**

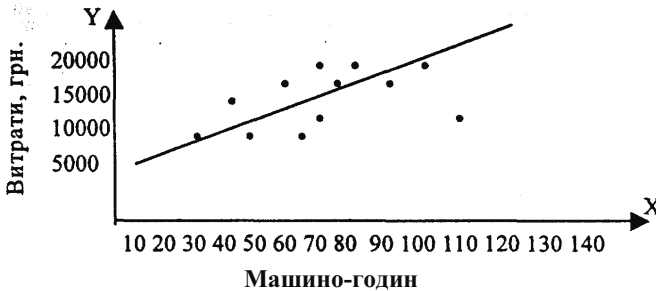


Рис. 7.3. Лінія функції витрат, визначена методом вищої—нижчої точки

Графічне відображення функції витрат дозволяє уникнути ризику помилки, який пов'язаний із застосуванням методу вищої—нижчої точки.

При використанні даного методу лінія функції витрат проводиться через вищу й нижчу точки графіка, ігноруючи всі інші точки. Але якщо всі інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками (рис. 7.4), то функція витрат не відображатиме реальної залежності між витратами та їх фактором.

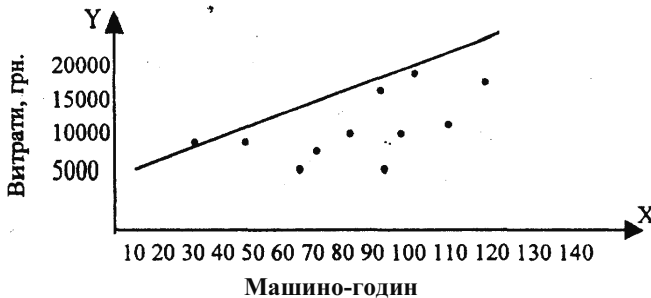


Рис. 7.4. Пастка методу вищої-нижчої точки

Наступним способом побудови функції витрат є метод візуального пристосування. **Метод візуального пристосування** — це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Охарактеризуємо суть наведеного способу з допомогою прикладу.

### Приклад 7.2.

Припустимо, що в нашому випадку аналітик, намагаючись врахувати всі точки на графіку, провів лінію функції витрат таким чином (рис. 7.5):

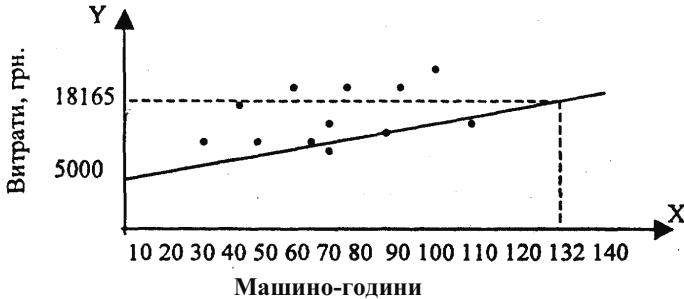


Рис. 7.4. Лінія функції витрат, визначена візуально

З наведеного графіка видно, що постійні витрати становлять 5000 грн. Для розрахунку змінних витрат використовуємо дані при обсязі діяльності 132 машино-години. В цій точці загальні витрати складають 18 165 грн. Отже, змінні витрати дорівнюють:

$$18\ 165 - 5000 = 13\ 165 \text{ грн.}$$

Відповідно змінні витрати на 1 машино-годину становитимуть:

$$13\ 165 : 132 = 99,73 \text{ грн.}$$

Функція витрат у цьому випадку буде:

$$Y = 5000 + 99,73X.$$

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

## 7.4. Контроль динаміки затрат в управлінні формуванням собівартості

Перспективним напрямком в управлінні формуванням собівартості є контроль динаміки затрат. Він дає змогу виявити тенден-

ції в управлінні формуванням собівартості, оскільки є змога простежити поведінку затрат як в цілому по підприємству чи організації, так і в розрізі окремих структурних підрозділів та статей затрат. Останній являє собою інструмент управління формуванням прибутку за принципом:

### **Витрати → Обсяг виробництва → Прибуток**

Ця формула управління вимагає наявності інформації щодо витрат, нормативів, відхилень від стандартних норм і кошторисів, даних калькуляції собівартості окремих видів продукції, обліку результатів реалізації за видами виробів.

На величину валового прибутку мають вплив такі групи факторів:

- відхилення по виторгу від реалізації продукції;
- відхилення від норм виробничих затрат;
- відхилення від норм затрат по реалізації продукції.

Проте велика кількість показників ефективності затрудняє організацію системного контролю і аналізу рівнів і динаміки витрат виробництва та використання їх результатів у прийнятті управлінських рішень. Система контролю й аналізу складається з трьох елементів дослідження:

□ *горизонтального аналізу* — вияв відхилень від минулого періоду або кошторисів за звітний рік:

□ *вертикального аналізу* — дослідження складових частин кожного показника і їх змін у загальній величині відхилень:

□ *трендового аналізу* — вивчення динаміки змін за ряд звітних періодів.

Мета аналізу динаміки затрат — встановлення ціни на продукцію шляхом підбору великої кількості факторів, що дають змогу підтримувати достатній для підприємства чи організації рівень ефективності виробництва.

Як форму попереднього контролю затрат аналіз динаміки витрат застосовує два підходи до реалізації мети: пошук шляхів зниження затрат у процесі розробки виробу та вияв шляхів зниження затрат у процесі виробництва.

Прийняття рішень на тривалій період вимагає застосування першого підходу, а для короткотермінових рішень в аналізі динаміки витрат виробництва необхідний другий підхід. У даному випадку відбувається обговорення наслідків аналізу витрат, які необхідні для пошуку шляхів зниження затрат у процесі виробництва для прийняття короткострокових рішень.

Дослідження динаміки витрат містить аналіз:

- ефективності функціонування підприємства і звітів про використання кошторисів;
- порівняння за ряд звітних періодів фінансових кошторисів, відхилень від нормативів;
- витрат, пов'язаних з ремонтом, придбанням і утриманням устаткування;
- розширення підприємства з метою зниження сукупних витрат виробництва;
- необхідності зняття з виробництва певних видів продукції для підвищення прибутку при тому асортименті, що залишився;
- збільшення обсягу реалізації окремих видів продукції при зниженні на них цін з метою перерозподілу накладних витрат;
- якості і термінів придатності матеріалів, які знаходяться в запасі;
- списання незавершеного виробництва по анульованих замовленнях;
- витрат на пакування і доставку продукції до споживача;
- освоєння випуску нових видів продукції і проведення дослідницької роботи;
- оцінки й підготовки персоналу;
- тенденцій отримання прибутку і загальної фінансової політики підприємства з урахуванням результатів минулого періоду.

Головною частиною аналізу є вибір продукції (продуктів). Перш за все встановлюється зв'язок між продуктом і його складовими частинами, який буде характеризувати виробничі відносини виходячи з фактично затрачених на їх виробництво часу і коштів.

Продукти за своїм зовнішнім виглядом можуть значно відрізнятися один від одного, проте в той же час бути виготовленими в одному технологічному процесі або, навпаки, ззовні бути схожими, проте мати різні методи виробництва і маркетингу. Враховуючи конкуренцію, вибирають продукт за тією чи іншою ознакою. Слід мати на увазі, що вибір за ознакою конкурентоздатності найбільш правильний.

Вибір продуктів за ознакою валового прибутку базується на величині обсягу виробництва. При незначному зниженні прямих затрат і великому обсязі виробництва можуть бути досягнуті хороші результати. У цьому випадку аналітики звертають свою увагу не на минулі дані, а на перспективу. У всьому іншому маржинальність продукту залежатиме від цінової і маркетингової політики підприємства чи організації.

Додатковими принципами вибору продуктів є високий чи низький рівень змінних і постійних витрат. У такому випадку бухгалтер-аналітик пов'язує величину змінних витрат з прибутком та маржинальним вкладом по щодо покриття постійних витрат і отримання чистого прибутку.

Особливий методичний прийом вибору продуктів (робіт) — *метод аналізу вартості*, який означає пошук шляхів зниження витрат шляхом перевірки можливостей заміни частини продукту або зміни у кресленнях чи проектно-кошторисній документації (у разі виконання будівельно-монтажних чи ремонтно-будівельних робіт). Даний метод може бути використаний не всіма підприємствами, а лише тими, де управлінський облік може надати дані і вони будуть математично опрацьовані. Він включає в себе три етапи: визначення призначення кожної деталі (виду робіт), оцінка призначення шляхом порівняння виконуваної функції з величиною затрат за аналогічними об'єктами чи призначенням, розробка альтернативних варіантів, що змінюють вартість.

Інший важливий момент аналізу — дослідження з точки зору використання виробничих потужностей.

Існує п'ять рівнів використання виробничих потужностей, які забезпечують різний обсяг виробництва: теоретичний, практичний, нормальний, очікуваний, фактичний. Останні три рівні служать основою для складання кошторисів непрямих витрат. При цьому нормальний рівень забезпечує максимально можливий обсяг виробництва з урахуванням впливу зовнішніх факторів, що знижують виробничі можливості підприємства чи організації. Він вважається базовим і застосовується для вияву тенденцій зміни величини затрат. Інколи за базовий вибирають очікуваний рівень — обсяг виробництва нормального рівня, скоригований на величину можливих відхилень, очікуваних впродовж планового року.

Вибір того чи іншого рівня використання виробничих потужностей та одиниці виміру використання виробничих потужностей здійснює суттєвий вплив на результати аналізу. В якості одиниць готової продукції виступають: натуральні (метри, кілограми, штуки тощо), відпрацьований час (людино-години, машино-години), пряма заробітна плата.

Наприклад, будь-яке підприємство випускає один вид продукції і має такі показники (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

## ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Показник	Нормативні дані на одиницю продукції	Фактичні дані на випуск
Основні матеріали (3 · 15 000), грн	45 000	71 680 000 (5120 грн · 14 000)
Нормо-години для випуску одиниці продукції	8	—
Пряма заробітна плата (8 год · 2100), грн	16 800	28 750 (12 500 нормо-год. × 2300)
Загальні змінні витрати (8 год · 3925), грн	31 400	50 000 000
Загальні постійні витрати (8 год · 2625), грн	21 000	40 000 000
Нормальний рівень використання виробничих потужностей, од.	2 000	1600

Нормативне рівняння подано показниками за формулою:

**Загальні витрати = постійні + змінні**

$114\ 200\ \text{грн} = 21\ 000 + 31\ 400 + 16\ 800 + 45\ 000$  — на одиницю продукції;

$228\ 400\ \text{грн} = 42\ 000 + 62\ 800 + 33\ 600 + 90\ 000$  — при нормальному рівні використання потужностей.

В економічній літературі наводиться декілька методичних прийомів аналізу зміни загальних витрат.

**Перший варіант** передбачає поступову зміну показників у нормативному (бюджетному) рівнянні.

Фактичні затрати	Затрати при фактичних годинах роботи	Затрати при нормо-годинах роботи	Нормативні затрати
190 430 (40 000 + 50 000 + + 28 750 + 71 680)	189 942,5 (42 000 + 12 500 × 3925 + 16 800 × × 1600 + 45 000 × × 1600)	191 120 (42 000 + 12 800 × × 3925 + 16 800 × × 1600 + 45 000 × 1600)	182 720 (12800 · 2625 + + 12 800 · 3925 + 16 800 · 1600 + + 45 000 · 1600)
Відхилення, ви- кликани змінами	в плані 189 942,5 – – 190 430 = –487,5	продуктивності 191 120 – – 189 942,5 = =+1177,5	ступеня викорис- тання виробничих потужностей 182 720 – 191 120 = = –8400
<b>Загальне відхилення: 182 720 — 190 430 = –7710,0 тис. грн</b>			



При *другому варіанті* розрахунки базуються на нормативних ставках затрат і фактичних годинах роботи.

Фактичні затрати	Затрати при фактичних годинах роботи	Затрати при фактичних годинах роботи і нормативних ставках затрат	Нормативні затрати
190 430	189 942,5	180 755 (12500 · 2625 + + 12 500 · 3925 × × 16 800 · 1600 + + 45 000 · 1600)	182 720
Відхилення, викликані змінами:	у плані 189 942,5 – – 190 430 = –487,5	ступеня використання виробничих потужностей 180 755 – – 189 942,5 = – 9187,5	Продуктивності 182 720 – 180 755 = = +1965
<b>Загальне відхилення: 182 720 — 190 430 = –7710,0 тис. грн</b>			

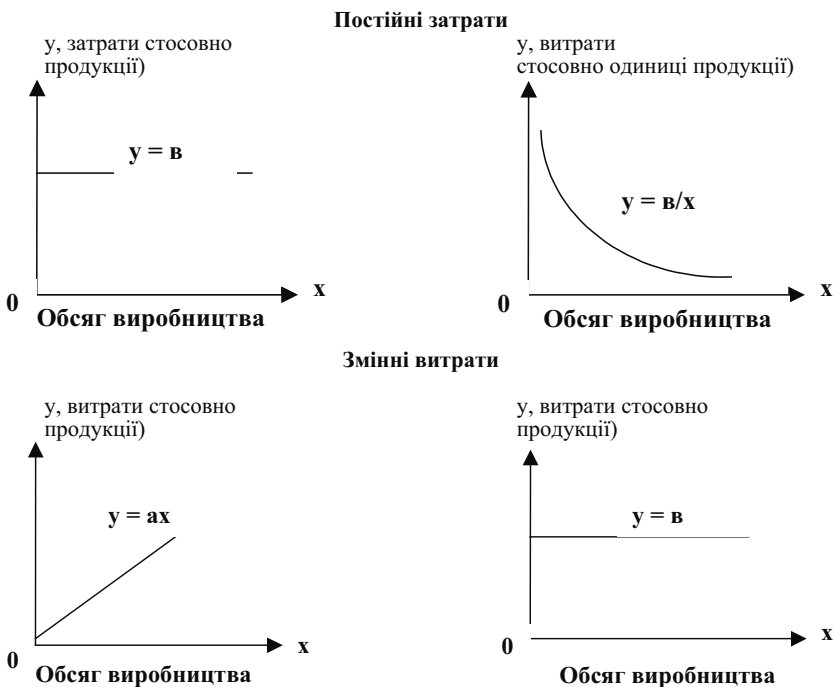
*Третій варіант* має певні недоліки, оскільки фактичні затрати порівнюють з жорстким кошторисом без урахування змін кошторису.

Фактичні затрати	Затрати за стабільним (жорстким) кошторисом	Затрати при фактичних годинах роботи і нормативних ставках затрат	Нормативні затрати
190 430	203 680 (42 000 + 62 800 + + 16 800 · 1600 + + 45 000 · 1600)	180 755	182 720
Відхилення, викликані змінами:	у кошторисі 203 680 – – 190 430 = +13 250	у використанні виробничих потужностей 180 755 – – 203 680 = –22 925	продуктивності праці 182 720 – 180 755 = = +1965
<b>Загальне відхилення: 182 720 — 190 430 = –7710,0 тис. грн</b>			

Кожний з варіантів аналізу загальних відхилень має позитивні та негативні сторони. Проте у будь-якому випадку аналіз показує вплив невикористаних потужностей на величину відхилень загальних непрямих затрат в доповнення до аналізу прямих затрат і структурних зрушень. Загальний вплив усіх факторів на результативність діяльності підприємства чи організації дає змогу керівникам вибрати такий варіант управління, який, на їх думку, є найкращим.

## 7.5. Застосування математико-статистичних методів для контролю за рівнем собівартості

Витрати мають властивість поводитися по-різному. Під *поведінкою витрат* розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Бувають випадки, що одні і ті ж затрати можуть розглядатися по-різному. Зокрема, постійні стосовно всього обсягу виробництва витрати стають регресуючими стосовно одиниці продукції, а змінні затрати стосовно всієї продукції стають постійними, якщо беруться в розрахунку на один виріб. Схематично така зміна затрат відображається наступним чином:



Слід зазначити, що кількість чисто змінних або чисто постійних витрат не така вже й велика. Більшість затрат відноситься до напівзмінних, з яких деякі в більшій мірі, інші в меншій мірі залежать від обсягу виробництва і між цими затратами і обсягом виробництва існує чітко виражена не функціональна, а кореляційна залежність, причому ця залежність може проявлятися дуже

слабо. Це пояснюється ще й тим, що, крім обсягу виробництва (вирішальний фактор), на рівень затрат можуть впливати також рівень організації виробництва, стан матеріально-технічного забезпечення, дотримання режиму економії і багато інших чинників.

Лінійний зв'язок між напівзмінними затратами і обсягом виробництва виражається рівнянням  $y = ax + b$ . Параметри цієї функції знаходять з рівняння прямої, проведеної через дві точки за формулою:

$$(y - y_1) / (y_2 - y_1) = (x - x_1) / (x_2 - x_1) \quad (7.3)$$

або з оцінки лінійного зв'язку між затратами і обсягом виробництва з системи рівнянь:

$$\begin{aligned} bn + a\sum x &= \sum y \\ b\sum x + a\sum x^2 &= \sum y, \end{aligned} \quad (7.4)$$

де  $n$  — число спостережень;  $b$  — параметр рівняння;  $a$  — також параметр рівняння (кутовий коефіцієнт при  $x$ ).

Перший варіант розрахунку, коли рівняння прямої лінії на площині знаходиться по двох точках, є найбільш простим, проте й не зовсім достовірним з причини неточності координат двох точок на площині. Використовувані в розрахунку дані про затрати можуть бути випадковими, не характерними для даного обсягу виробництва або рівня завантаження виробничих потужностей. Стійкі тенденції, будь-які закономірності можна виявити на основі досить репрезентативного статистичного матеріалу, наприклад, даних за декілька суміжних років. Оскільки в окремі періоди затрати можуть вести себе по-різному, то різко зростаючи, то спадаючи.

Значно краще з точки зору точності користуватись вищезазначеною системою рівнянь. За кордоном ці рівняння одержали назву **кошторисних рівнянь**. Користуючись методами кореляційного і регресійного аналізу, ці рівняння можна знаходити для окремих затрат і всієї її сукупності, оскільки в якості аргумента виступає один і той же фактор (наприклад, обсяг виробництва). Так як при розрахунку кошторисних рівнянь беруться перевірені дані, що відображають стійкі тенденції за тривалий період, то одержані рівняння володіють великою достовірністю і можуть використовуватися для контролю за рівнем затрат.

Математико-статистичні методи широко використовуються за кордоном для контролю над рівнем собівартості і рентабельності продукції. Одним з них є метод визначення так званої точки пе-

релому або критичної точки (точки рівноваги, беззбитковості), тобто встановлення такого обсягу виробництва, починаючи з якого продукція стає рентабельною.

Нехай підприємство виготовляє продукцію за ціною 5 грн за штуку. Необхідно визначити обсяг продукції до випуску, при якому виробництво перестане бути збитковим і продукція стає рентабельною, якщо постійні затрати складають 40 000 грн, а змінні затрати в розрахунку на виріб — 3 грн. Складемо систему рівнянь:

$$y = 3x + 40\,000 \text{ (затрати)}$$

$$y = 5x \text{ (випуск)}$$

Розв'язуючи її, знайдемо значення  $x = 20\,000$ . Тобто необхідно виготовити не менше 20 000 виробів, щоб виробництво стало рентабельним.

Відобразимо це на рисунку:

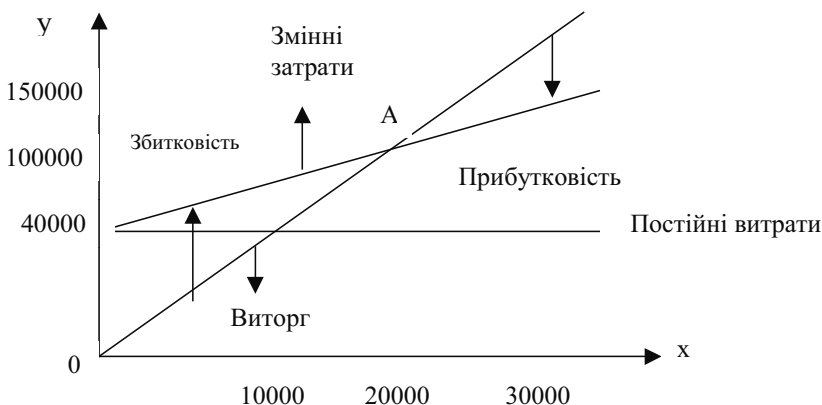


Рис. 7.5. Графік беззбитковості

З наведеного рисунка видно, що при обсязі виробництва в 20 000 штук затрати дорівнюють виторгу, а відтак виторг починає зростати, переганяючи затрати. Вище точки перелому зона показує рентабельність. Точка А з координатами  $x = 20\,000$  і  $y = 100\,000$  називається точкою перелому.

Використання персональних електронно-обчислювальних машин дає змогу значно розширити можливості використання математико-статистичних та економіко-математичних методів у практичній роботі. Вводячи різні дані, можна прогнозувати і ана-

лізувати різні варіанти розв'язків, що впливають на рівень собівартості і рентабельності, а також прогнозувати і собівартість, і рентабельність.



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. Чим викликана необхідність контролю в управлінні витратами?
2. Які недоліки властиві сучасній системі внутрішнього контролю?
3. Які завдання вирішує організація контролю витрат на підприємстві?
4. З яких елементів складається внутрішній управлінський контроль та у чому його суть?
5. Наведіть перелік загальних положень які б забезпечили ефективність системи внутрішнього контролю.
6. З допомогою яких методів можна вивчити поведінку витрат та у чому полягає їх суть?
7. Яка роль контролю динаміки затрат в управлінні формуванням собівартості?
8. Які Вам відомі методичні прийоми аналізу зміни загальних витрат?
9. Які ви знаєте найбільш поширені математико-статистичні методи контролю за рівнем собівартості?



## **УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ І ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИРОБНИЦТВА**

### **8.1. Зв'язок витрат виробництва з його ефективністю**

У сучасних умовах господарювання витрати виробництва як економічна категорія є одним із критеріїв ефективності операційної діяльності вітчизняних підприємств і організацій. Слід зазначити, що такий стан справ не завжди був властивий економіці нашої держави. На самих витоках трансформації адміністративно-командної економіки у ринкову в Україні місце і ролі витрат виробництва у забезпеченні ефективності господарювання не надавалося належного значення.

Після отримання незалежності планова економіка як така «розвалилася». Держава повністю втратила контроль за формуванням витрат підприємств і організацій. Такий стан справ негативно позначився на ефективності їх формування. Отримавши повну свободу дій щодо своєї діяльності, більшість керівників не задумувались над формуванням витрат, так як обвальна лібералізація цін на переважаючу частину продукції не сприяла підвищенню їх зацікавленості у зниженні витрат.

90-і роки минулого століття стосовно витрат ввійшли в історію як період надмірного і необґрунтованого зростання цін, оскільки відпускні ціни на продукцію формувалися на основі витрат. У зазначений період суттєво знизилася зацікавленість товаровиробників у ефективному здійсненні витрат виробництва і пошуку можливих шляхів їх зниження. Разом з тим слід зазначити, що ситуацією, яка склалася на вітчизняному ринку, негайно скористалися імпортери. Вони наповнили український ринок дешевшою, а в інших випадках рівнозначною за ціною, але з явно переважаючими якісними характеристиками продукцією.

Вітчизняний товаровиробник опинився перед вибором: або ризко скорочувати обсяги виробництва і якийсь період часу утримуватися «на плаву», або шукати підтримки з боку держави.

Щодо скорочення обсягів виробництва, то цей шлях не є оправданим, оскільки виробничі потужності у цьому випадку підприємств і організацій приречені на простоювання, моральне

старіння. За таких умов частину працівників необхідно звільнити або переводити на неповний робочий день чи тиждень. Вивільнення висококваліфікованих працівників може обернутися для того чи іншого підприємства у кінцевому випадку досить великою проблемою.

У її розв'язанні можна визначити два основні напрями [28]:

— залучення значних інвестицій для структурної перебудови підприємств та здійснення інноваційної політики розвитку виробництва на базі забезпечення його конкурентоздатності та конкурентоздатності продукції;

— налагодження чіткого обліку витрат виробництва та забезпечення ефективності їх формування.

Реалізація першого напрямку пов'язана із залученням додаткового капіталу в розвиток підприємств. Інвестувати кошти може держава, комерційні недержавні фонди зарубіжного та вітчизняного походження.

В адміністративно-командній системі, як цілком справедливо зазначає В. М. Панасюк, проблемами розвитку вітчизняних підприємств опікувалася в основному держава. За рахунок централізованих фондів, методів розподілу і перерозподілу кінцевих результатів господарювання підприємства забезпечувалися фінансовими та матеріально-технічними ресурсами, які використовувалися для розвитку окремих підприємств і цілих галузей економіки.

Така політика держави дозволяла їй концентрувати великі фінансові ресурси і спрямовувати їх на розвиток виробництва окремих галузей. При цьому пріоритети надавалися виробництву засобів виробництва, розвитку військово-промислового комплексу. В той же час галузі економіки, які працювали на задоволення потреб людини, завжди фінансувалися за залишковим принципом. Перевага надавалася при цьому великим промисловим об'єднанням і комплексам.

В умовах перехідної економіки держава втратила важелі концентрації фінансових ресурсів у централізованих фондах, переклавши проблеми, пов'язані з впровадженням інновацій, які істотно могли б вплинути на підвищення ефективності виробництва, на плечі самих підприємств.

Отже, розраховувати на допомогу держави можуть лише окремі промислові об'єкти, виробничо-господарська діяльність яких має стратегічне значення для розвитку національної економіки і покликана вирішувати найбільш гострі соціально-економічні проблеми суспільства.

Що стосується залучення коштів зарубіжних і вітчизняних інвесторів недержавного характеру, то, як показує практика господарювання, жоден з них не вкладе власні кошти у розвиток промислових об'єктів, не переконавшись спочатку в тому, що об'єкт, привабливий для інвестування, має перспективу розвитку, ефективно формує витрати виробництва [27].

Таким чином, будь-який аспект забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами виробництва.

У ринкових умовах господарювання завищені витрати виробництва є фактором, який знижує конкурентоздатність продукції, гальмує вихід підприємства у ринковий простір, а отже, роблять цей об'єкт непривабливим для інвестора.

Ефективність виробництва, як відомо, визначається фінансовим результатом, який дорівнює різниці витрат на реалізацію продукції та загальної суми витрат. Таким чином, на кінцевий результат господарювання впливають як відпускні ціни на продукцію, так і величина ресурсів, які беруть участь у виготовленні продукції. Отже, важливим чинником при формуванні виробничих витрат є співвідношення між цінами на ресурси, ціною на продукт, що виробляється з цих ресурсів, маржинальним продуктом і маржинальними витратами.

Враховуючи те, що функція собівартості продукції передбачає врахування як ціни ресурсів, так і ціни на продукт, що виробляється з цих ресурсів, важливим чинником при визначенні обсягів використання ресурсів, а отже, формуванні виробничих витрат є співвідношення між цінами на ресурси, ціною на продукт, що виробляється з цих ресурсів, маржинальним продуктом і маржинальними витратами.

Для мінімізації виробничих витрат підприємства необхідно забезпечити такий обсяг виробництва продукції, при якому б маржинальні продукти від використання певних ресурсів відповідали цінам цих ресурсів. У даному випадку, як зазначає С. І. Дем'яненко, цим правилом можна скористатися саме для довгострокового періоду, адже і праця, і капітал у цьому разі виступають як змінні фактори.

Однак процес мінімізації виробничих витрат, узятий окремо від питання максимізації прибутку, не може бути одним із основних завдань підприємства. Тому треба поєднати ці дві сторони виробничого процесу. Виходячи із загального правила максимізації прибутку, згідно з яким потрібно виробляти такий обсяг продукції, при якому б маржинальний дохід дорівнював маржи-



нальним витратам ( $MD = MB$ ), ми можемо вивести у формалізованому вигляді правило максимізації прибутку при використанні праці й капіталу. Однак при цьому слід пам'ятати про певні відмінності функціонування як загального правила максимізації прибутку, так і всіх його похідних залежно від умов формування цін на продукти й ресурси. А ці умови пов'язані передусім з тим, на яких ринках і під впливом яких чинників формуються ціни — чистої чи недосконалої конкуренції. Відомо, що під впливом чистої конкуренції для конкретної фірми попит є абсолютно еластичним як на ринку ресурсів, так і на ринку товарів. За цих умов рівень ринкової ціни визначає попит для фірми. За умов недосконалої конкуренції не рівень ціни, а рівні середнього доходу або середнього виторгу від реалізації продукції визначають попит для фірми.

Виходячи з того, що для виробника ціни на ресурси — це виробничі витрати, та ставлячи за мету максимізацію прибутку, він змушений враховувати не лише вартість самих ресурсів, а й необхідність забезпечення найефективнішого співвідношення між ними при даному рівні технології, що в кінцевому підсумку визначає ту кількість праці, капіталу й підприємницьких здібностей, які доцільно залучати у виробництво. Крім того, потрібно пам'ятати, що попит на ресурси є похідним від попиту на готову продукцію, роботи чи послуги. Звідси можна виділити такі основні закономірності, що впливають на підвищення попиту на ресурси.

По-перше, попит на ресурси зростає, коли збільшується попит, а отже, ціна на продукт, що виробляється із залученням цих ресурсів. По-друге, попит на ресурси зростає, коли підвищується продуктивність використання самих ресурсів, що може відбуватися внаслідок застосування нових технологій або підвищення інтенсивності використання ресурсів. По-третє, зниження ціни на ресурси, що замінюють інші ресурси, також приводить до збільшення попиту на них, але за умови, якщо ефект обсягу продукції перевищує ефект заміщення. По-четверте, коли ціна на ресурси, що замінюють інші ресурси, зростає, а ефект заміщення перевищує ефект обсягу продукції, то це також зумовлює підвищення попиту на ресурси. І, нарешті, зниження ціни на взаємодоповнюючі ресурси також сприяє зростанню попиту на них [12].

Крім того, важливе місце в процесі ціноутворення на ресурси й попиті на них відіграє рівень еластичності попиту на ресурси. Так, якщо попит на ресурси має високу еластичність, то незначне зниження ціни на них зумовлює відносно велике зростання попи-

ту на них. І, навпаки, якщо попит на ресурси нееластичний, навіть значне зниження цін на них спричинить досить «скромне» підвищення попиту на ресурси. З іншого боку, чим більше ресурсів, що можуть замінювати один одного, тим вища еластичність попиту на них. І, навпаки, винятковість певного ресурсу призводить до низької еластичності попиту на нього. Звичайно ж, еластичність попиту на ресурси також корелює з еластичністю попиту на продукт, що виробляється з цих ресурсів: чим вища еластичність попиту на продукт, тим вища еластичність попиту на ресурси, і навпаки. Важливим чинником, який визначає рівень еластичності попиту на ресурси, є питома вага витрат на певний ресурс у загальній сумі виробничих витрат: чим вища ця питома вага (коефіцієнт), тим вища еластичність попиту на даний ресурс.

Отже, з усього сказаного про попит на ресурси можна зробити висновок, що взаємозв'язки між попитом на продукт і попитом на ресурси є досить складними, в окремих випадках мають різноспрямовану дію і через ціну на ресурси та коефіцієнт залучення їх у виробництво мають визначальне значення у формуванні виробничих витрат.

Орієнтуючись на досягнення максимуму прибутку, ринкова економіка через конкуренцію як на ринку товарів, так і на ринку ресурсів забезпечує оптимальну ефективність виробництва й розподілу ресурсів. Це стосується насамперед ринкової моделі чистої конкуренції, де виробничі ресурси розподіляються таким чином, щоб найбільшою мірою забезпечити потреби споживачів. Адже ціна будь-якого продукту водночас є й мірилом граничної або маржинальної його цінності. Отже, ціна продукту вимірює граничну користь, яку отримує споживач від додаткового споживання продукту, а маржинальні витрати цього продукту показують розмір витрат споживача за умови збільшення виробництва товару, а отже, використання ресурсів. При цьому також забезпечується так звана ефективність розподілу ресурсів.

Поряд з цим конкурентні умови функціонування економіки забезпечують і її виробничу ефективність. У довгостроковому періоді при чистій конкуренції підприємство приходить до потрійної рівноваги, коли ціна на продукт дорівнює мінімальним питомим витратам (мінімальній собівартості одиниці продукції) й маржинальним витратам ( $\Pi = \min \text{ПСВ} = \text{МВ}$ ). Це означає, що підприємство має використовувати якнайменші обсяги виробничих ресурсів, досконалі технології, форми й методи організації виробництва. Проте найвища ефективність розподілу ресурсів і виробництва досягається саме за умов чистої конкуренції. При

недосконалій конкуренції оптимальні рівні за цими обома різновидами ефективності не досягаються. Це пояснюється тим, що в умовах недосконалої конкуренції недовикористовуються виробничі ресурси, а ціна на продукт перевищує рівень перетину попиту й пропозиції, тобто оптимальну ринкову ціну.

## 8.2. Показники ефективності управління витратами та їх характеристика

Ефективність управління витратами вимірюється *величиною прибутку (доходу)*, отриманого від реалізації продукції, виконання робіт чи надання послуг. Збільшення прибутку (доходу) свідчить про підвищення ефективності господарювання в цілому, у т. ч. і управління витратами, а його зменшення, навпаки, про зниження такої ефективності.

Прибуток може зростати за умови: збільшення відпускних цін; зниження рівня виробничих витрат; удосконалення структури продукції, яка випускається на підприємстві; підвищення вартості кінцевих продуктів. Однак кожний з цих напрямків, як цілком справедливо зазначає С. І. Дем'яненко, безпосередньо пов'язаний з формуванням і функціонуванням виробничих витрат і зводиться до таких методів підвищення прибутковості виробництва через призму виробничих витрат, а саме [12]:

1. Збільшення прибутку при незмінних постійних витратах. У цьому разі можливими є два шляхи. По-перше, за рахунок поліпшення організації виробництва, в тому числі за рахунок упровадження нових організаційних форм господарювання, покращення маркетингу, запровадження досягнень науково-технічного прогресу і т. п. По-друге, за рахунок реструктуризації виробництва — нарощування прибуткових галузей і видів продукції при відповідному скороченні менш прибуткових.

2. Підвищення прибутку при збільшенні постійних витрат, що означає абсолютне розширення виробництва за рахунок прибуткових галузей і видів продукції, впровадження нових технологій, підвищення якості продукції і т. п.

3. Зростання рівня рентабельності господарювання при скороченні постійних витрат і незмінній сумі прибутку. Виходячи з формули визначення рівня рентабельності, де в чисельнику міститься прибуток, а в знаменнику — виробничі витрати, певне зменшення знаменника при незмінному чисельнику відповідно збільшить результативний показник. Досягти зменшення постій-

них витрат при незмінній абсолютній сумі прибутку можна їх перегрупувати за видами продукції, відповідно скорочуючи й розширюючи виробництво певних видів продукції.

4. Підвищення рівня рентабельності господарювання при зниженні постійних витрат і абсолютної суми прибутку. Такий процес може відбуватися за умови, коли темпи зниження постійних витрат перевищують темпи скорочення абсолютної суми прибутку.

Крім величини прибутку (доходу), до показників ефективності управління витратами відносять ще й показники рівня рентабельності виробництва і прибутковості.

Доречно зазначити, що показник рівня рентабельності не є тожним показником рівня прибутковості, які досить часто плутають. Не відкидаючи доцільності розрахунку показника **рівня рентабельності виробництва** як такого, що характеризує ступінь віддачі виробничих витрат, слід зазначити, що цей показник значною мірою характеризує саме кінцеву ефективність виробництва. Адже з позиції макrorівня, суспільства загалом, кінцевим результатом виробництва є рівень цін, за якими реалізується продукт (робота, послуга). У свою чергу, рівень цін залежить від затрат праці, втіленої в продукті. З іншого боку, ефект від продукту визначається рівнем затрат робочого часу споживача продукту. Зважаючи на це, ряд економістів пропонують відповідні методики розрахунку ефективності праці, які б ураховували зазначені критерії. Однак запропоновані методики є досить складними і навряд чи можуть бути використані в широкій господарській практиці, тому що вони потребують використання значної кількості додаткових визначених шляхом розрахунків показників, які неможливо отримати на рівні підприємств. Це такі показники, як рівень реального задоволення відповідної кінцевої потреби за певними видами продукту, затрати сукупного робочого часу, потрібні для виробництва продукції, суспільно необхідні результати й витрати, втілені в продукті, та ін.

Тому на мікрорівні показником, що відповідає вимогам кінцевої ефективності виробництва, є **рівень його прибутковості**, що визначається як відношення прибутку (доходу) до виторгу від реалізації продукції або як відношення прибутку на одиницю продукції до її ціни. Економічна сутність цього показника полягає в тому, що він відповідає всім критеріям суспільної ефективності: зниженню собівартості продукції, зростанню обсягів її виробництва і реалізації, а також підвищенню рівня споживчої вартості продукту. Цей показник гнучко реагує на рух ціни як серцевини

економіки, відображаючи її динаміку та оцінюючи ефективність виробництва адекватно цій динаміці.

Порівняльний аналіз показників рівня рентабельності (Р) і прибутковості (Є) при змінах ціни (Ц), собівартості одиниці продукції (С) і прибутку (П) у формалізованому вигляді досить цікаво подає вітчизняний науковець С. І. Дем'яненко [12]. За одиницю ним взято базовий рівень розрахункових показників.

$$1. Ц=1, \quad С<1, \quad П>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є-Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.1)$$

$$С>1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є-Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.2)$$

$$2. Ц>1, \quad С=1, \quad П>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є-Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.3)$$

$$С<1, \quad П>1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є-Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.4)$$

$$С>1, \quad П>=1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є-Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.5)$$

$$С>1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є-Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.6)$$

$$3. Ц<1, \quad С=1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є-Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.7)$$

$$С<1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є-Р>1, \quad Є>Р; \quad (8.8)$$

$$С<1, \quad П>=1, \quad Є>1, \quad Р>1, \quad Є-Р<1, \quad Є<Р; \quad (8.9)$$

$$С>1, \quad П<1, \quad Є<1, \quad Р<1, \quad Є-Р>1, \quad Є>Р. \quad (8.10)$$

З наведених взаємозв'язків рівнів рентабельності та прибутковості можна простежити реакцію цих показників на динаміку цін і собівартості. Так, якщо ціна постійна, а собівартість продукції має тенденцію до зниження (8.1), спостерігається й відносне зниження рівня прибутковості порівняно з рівнем рентабельності. Це пояснюється тим, що з точки зору суспільної ефективності, а також принципів функціонування ринкової економіки зниження собівартості одиниці продукції в конкурентних умовах обов'язково зумовлює зниження ціни. Тому в цьому разі знижується також ефективність виробництва. Навпаки, при зростанні собівартості й стабільній ціні (8.2) знижуються як абсолютна величина прибутку, так і показники рентабельності та прибутковості. Однак темпи зниження двох останніх показників різні — рівень прибутковості зростає більше, ніж рівень рентабельності. Це пояснює той позитивний момент, коли при збільшенні собівартості ціна не зростає, залишаючи тим самим незмінними витрати споживача. Однак з точки зору економіки загалом ця ситуація має бути проаналізована ще глибше і наперед з позицій ефективності використання ресурсів. Цей елемент аналізу засвідчує неефективне розміщення ресурсів і є сигналом до необхідності переміщення ресурсів в інші галузі виробництва.

У ситуації, коли ціна зростає, а собівартість залишається незмінною (8.3), підвищуються всі розрахункові показники, але прибутковість нижча від рівня рентабельності, що означає зниження ефективності. Це пояснюється як гнучкішою реакцією

показника рівня прибутковості на динаміку ціни, так і тим, що збільшуються витрати споживача і знижується суспільна ефективність, а також свідчить про недорозміщення виробничих ресурсів у даній галузі при виробництві даного виду продукції. Адже підвищення ціни не завжди є однозначно негативним чинником. За відповідних умов функціонування ринкової економіки, коли зростає попит на продукцію при стабільній собівартості одиниці продукції, виникає ситуація значного підвищення ефективності виробництва з позицій мікрорівня. Це досягається передусім завдяки впровадженню нових технологій виробництва. Однак з позиції економіки загалом, незмінність собівартості продукції свідчить про недовикористання суспільних ресурсів, і наступний виробничий цикл під дією ринкових механізмів і прагнення виробників отримати максимум прибутку приведе до збільшення обсягів виробництва, а отже, до зростання собівартості продукції.

В умовах зростання ціни і зниження собівартості продукції (8.4) також підвищуються всі розрахункові показники. Однак водночас фіксується й зниження рівня ефективності виробництва. Пояснюється це знову ж таки відповідною реакцією показника рівня прибутковості на зростання ціни. Адже з позиції класичної теорії ринкової економіки це не нормальне явище, коли собівартість знижується, а ціна зростає. Така ситуація може існувати лише тимчасово, в короткостроковому періоді й у наступних виробничих циклах під впливом ринкових механізмів пропозиція продукції на ринку збільшиться і знизиться ціна. Однак і в умовах підвищення як ціни, так і собівартості, коли прибуток зростає або не змінюється (8.5), ефективність виробництва також знижується. У цьому разі темпи зростання ціни перевищують або дорівнюють темпам підвищення собівартості. Знову ж таки, відповідно реагуючи на зростання ціни, показник рівня прибутковості свідчить про зниження ефективності конкретного виробництва через призму всієї економіки.

В умовах підвищення ціни й собівартості, яка зростає вищими темпами (8.6), простежується також підвищення ефективності. Тут ми знову маємо справу з діалектичним взаємозв'язком динаміки ціни й рівня прибутковості. З точки зору суспільної ефективності зростання ціни нижчими темпами, ніж собівартості одиниці продукції, є позитивним моментом, адже за цих умов відбувається економія витрат споживача. Однак, як зазначалося, в аналогічних ситуаціях нерационально використовуються ресурси, що регулюється в наступних виробничих циклах.

При всіх варіантах динаміки собівартості, за винятком одного (8.9), в умовах зниження ціни спостерігається зростання ефективності. Так, при стабільній собівартості (8.7) знижуються всі розрахункові показники. Як і в попередньому випадку, зниження ціни вказує на економію витрат споживачів продукції, що з точки зору суспільства загалом є позитивним фактором. При зниженні ціни й собівартості (8.8) важливими є темпи цих знижень. У цьому разі темпи зниження собівартості є вищими, про що говорить зменшення прибутку. Така ситуація є вигідною з точки зору макрорівня. В умовах, коли знижуються і ціна і собівартість (8.9), але темпи цього зниження однакові або собівартість зменшується вищими темпами, відбувається спад ефективності. При цьому абсолютна сума прибутку або залишається незмінною, або зростає.

І, нарешті, останній варіант, коли ціна знижується, а собівартість зростає (8.10), дає підвищення ефективності при зниженні всіх розрахункових показників. Поясненням цьому є збільшення пропозиції на ринку в умовах, коли вже досягнуто того обсягу виробництва, при якому собівартість одиниці продукції дорівнює маржинальним витратам і ціні. Однак, як відомо, така ситуація не може бути вигідною з позиції конкретного підприємства, і в наступних виробничих циклах пропозиція на ринку продукції знижуватиметься. Це приведе до врівноваження собівартості одиниці продукції, маржинальних витрат і цін.

### **8.3. Оптимізація виробничої діяльності за критерієм витрат**

Процес оптимізації діяльності підприємства пов'язаний із пошуком такої організації діяльності, за якої підприємство отримувало б максимальний ефект з мінімальними витратами.

Основна діяльність більшості підприємств полягає у виробництві та реалізації продукції (робіт, послуг). Оптимізація операційної діяльності відбувається способом зіставлення обсягів виробництва та реалізації продукції, витрат на її виробництво й реалізацію, а також прибутку, який отримує підприємство внаслідок здійснення операційної діяльності.

З огляду на це, оптимізацію діяльності підприємства за критерієм витрат доцільно проводити на основі аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» та операційного левериджу.

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» та операційний важіль базуються на класифікації витрат на змінні та постійні.

У цілому аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» спрямований на підготовку раціональних управлінських рішень.

Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» дозволяє оперативно оцінити вплив величини та структури витрат на прибуток, що дає можливість управляти його обсягом у процесі планування.

Результатом першого етапу аналізу взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» є визначення точки беззбитковості.

Точка беззбитковості — це такий обсяг реалізації продукції (РП) (в натуральних або грошових одиницях), при якому загальні доходи дорівнюють загальним витратам, а прибуток підприємства рівний нулю.

Запишемо дане визначення у вигляді наступного виразу:

$$\text{Виторг (Продажі)} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} \quad (8.11)$$

або таким чином:

$$\begin{aligned} & (\text{Ціна за одиницю} \cdot \text{кількість одиниць реалізованої продукції}) = \\ & = (\text{змінні витрати на одиницю} \cdot \text{кількість одиниць реалізованої прод.}) + \\ & \quad + \text{Постійні витрати} \end{aligned}$$

З даного виразу точка беззбитковості (кількість одиниць реалізованої продукції) визначається таким чином:

$$\text{Кількість одиниць реалізованої продукції} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \frac{\text{Змінні витрати}}{\text{за одиницю}}}. \quad (8.12)$$

Таким способом проводиться розрахунок точки беззбитковості для фізичних одиниць.

У вищевказаній формулі знаменник являє собою не що інше, як маржинальний дохід або маржинальний прибуток.

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку при зміні величини постійних витрат: коли постійні витрати прямують до нуля, операційний прибуток прямує до маржинального (рис. 8.1).

Для знаходження точки беззбитковості у вартісному виразі слід застосовувати **коефіцієнт маржинального доходу** (відношення маржинального доходу на одиницю до ціни за одиницю продукції):

$$\begin{aligned} & \text{Точка беззбитковості} \\ & \text{у вартісному виразі (ообсяг реалізації)} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}. \quad (8.12) \end{aligned}$$



Чистий дохід (виручка від реалізації) продукції		
Сукупні витрати на виробництво та реалізацію продукції		Операційний прибуток
Змінні витрати на виробництво та реалізацію продукції	Постійні витрати	Операційний прибуток
		Маржинальний прибуток

Рис. 8.1. Схема взаємозв'язку операційного та маржинального прибутку

Отже, у точці беззбитковості виторг від реалізації продукції дорівнює витратам на її виробництво та реалізацію.

Коефіцієнт маржинального прибутку показує частку маржинального прибутку в чистому доході. Якщо ціни та норми змінних витрат є стабільними впродовж певного періоду часу, то коефіцієнт маржинального прибутку є стабільною величиною. Тоді зміну операційного прибутку внаслідок зміни обсягу виробництва можна визначити за формулою:

$$\Delta\Pi = \Delta D - K_{\text{м.п}}, \quad (8.13)$$

де  $\Delta\Pi$  — зміна операційного прибутку;

$\Delta D$  — зміна чистого доходу (виручки) від реалізації продукції;

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

Точку беззбитковості можна визначити ще й графічно (рис. 8.2).

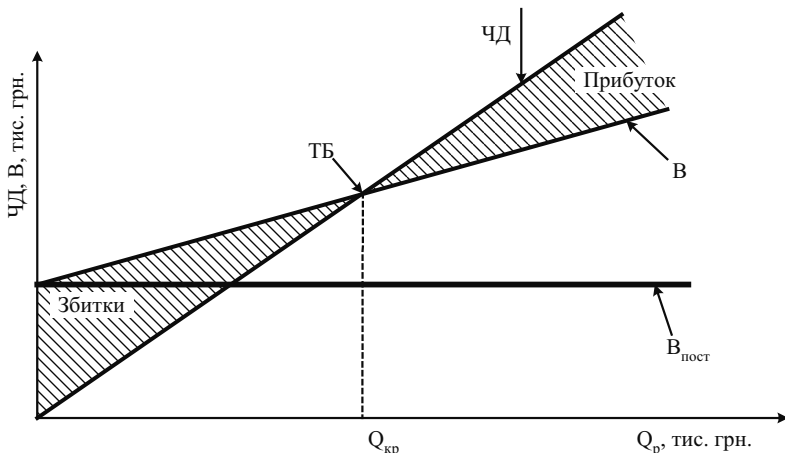


Рис. 8.2. Визначення точки беззбитковості:

ТБ — точка беззбитковості;  $Q_p$  — обсяг реалізації;  $Q_{\text{кр}}$  — критичний обсяг реалізації; ЧД — чистий дохід від реалізації; В — сукупні витрати на виробництво та реалізацію;  $V_{\text{пост}}$  — постійні витрати

Двома найважливішими лініями на графіку є лінії чистого доходу (виторгу) та сукупних витрат. Точка їх перетину показує той обсяг виробництва, за якого прибуток підприємства дорівнює нулю, тобто виторг дорівнює сукупним витратам. Отже, точка перетину лінії виторг від реалізації (чистого доходу) та лінії витрат на виробництво і реалізацію продукції визначає точку критичного обсягу реалізації (точку беззбитковості, мертву точку, поріг рентабельності). Будь-яка різниця по вертикалі між лініями виторгу та сукупних витрат праворуч від точки беззбитковості показує прибуток за даного обсягу виробництва, а зону збитків показано ліворуч від точки беззбитковості.

Графічний метод визначення точки беззбитковості вважається найкращим. Мотивація даного висновку базується тому, що на даному графіку видно зону прибутків і збитків при різних варіантах обсягу реалізації продукції. Однак достовірність картини у кожному окремому випадку залежить від точності зображення лінії. Виторг та змінні витрати змінюються прямопропорційно відносно фізичного обсягу, в той час як постійні витрати не змінні при будь-якому обсязі.

У процесі проведення аналізу беззбитковості роблять такі припущення (другий етап аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»):

- усі витрати можна чітко поділити на змінні й постійні;
- обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації в аналізованому періоді;
- змінні витрати є пропорційними, а постійні — функцією часу (залежать лише від періоду часу);
- ціни на продукцію не залежать від обсягів її виробництва і є стабільними в межах аналізованого періоду.

Інформація в результаті визначення критичного обсягу реалізації може бути корисна для керівництва підприємств при оцінюванні можливостей отримання прибутку в плановому періоді. Після визначення точки беззбитковості можна дати оцінку тому, наскільки ймовірно виробництво та реалізація продукції в межах критичного обсягу та вищого від нього.

Графік показує, що рівень критичного обсягу реалізації залежить від структури собівартості. Прибуток підприємства залежить не лише від кількості реалізованої продукції, а й від частки постійних витрат, що буде віднесена на одиницю продукції.

Перевищення обсягу реалізації над критичним обсягом є межею безпеки. Значення зони безпеки полягає в тому, що вона по-

казує можливе скорочення обсягу реалізації, яке підприємство може допустити перед тим, як зазнає збитків.

У процесі здійснення аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» визначають рівень безпеки операційної діяльності, тобто ступінь перевищення беззбиткового обсягу виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) над фактичним або плановим обсягом. Коефіцієнт безпеки операційної діяльності розраховується за формулою:

$$K_6 = \frac{D - Q_{кр}}{D}, \quad (8.14)$$

де  $K_6$  — коефіцієнт безпеки операційної діяльності;

$D$  — фактичний (або плановий) чистий дохід (виторг) від реалізації продукції;

$Q_{кр}$  — критичний обсяг реалізації в грошових одиницях виміру.

Коефіцієнт безпеки операційної діяльності є показником операційного ризику. Чим більше значення коефіцієнта безпеки операційної діяльності, тим менший ризик одержання збитків у результаті виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг). Якщо коефіцієнт безпеки операційної діяльності зменшується, це означає, що фактичний обсяг реалізації продукції (робіт, послуг) прямує до критичного значення, що підвищує ризик потрапляння підприємства в зону збитків.

Планування цільового прибутку передбачає визначення такого обсягу виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) за умов визначених цін та рівня витрат, який би забезпечив одержання запланованого обсягу операційного прибутку.

Для того щоб визначити, який обсяг реалізації (у вартісному і кількісному виразах) забезпечить бажаний (необхідний) прибуток, використовуємо таку методику:

$$\text{Продажі} = \frac{\text{Змінні витрати}}{\text{витрати}} + \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{витрати}} + \frac{\text{Бажаний прибуток}}{\text{прибуток}} \quad (8.15)$$

Даний вираз є базовим для розрахунку обсягу продажів (реалізації) як у вартісному, так і в натуральному виразі.

Формули розрахунку обсягу продажів (реалізації) у вартісному і натуральному виразах мають вигляд:

$$\text{Обсяг реалізації у вартісному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (8.16)$$

$$\text{Обсяг реалізації на натуральному виразі} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Бажаний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \quad (8.17)$$

Визначення залежності величини прибутку від зміни обсягу реалізації здійснюється за допомогою механізму операційного левериджу (операційного важеля).

Величина операційного левериджу (операційного важеля) показує, на скільки відсотків зміниться операційний прибуток за зміни обсягу реалізації продукції на 1 %:

$$\text{ОЛ} = \frac{\Delta\Pi}{\Delta Q}, \quad (8.18)$$

де ОЛ — операційний леверидж (важіль);

$\Delta\Pi$  — зміна операційного прибутку;

$\Delta Q$  — зміна обсягу реалізації.

Силу дії операційного левериджу можна визначити за формулою:

$$\text{ОЛ} = \frac{\text{МП}}{\text{П}}, \quad (8.19)$$

або

$$\text{ОЛ} = \frac{\text{В}_п + \text{П}}{\text{П}}, \quad (8.20)$$

де ОЛ — операційний леверидж (важіль);

МП — маржинальний прибуток;

П — операційний прибуток;

$\text{В}_п$  — постійні витрати на весь обсяг реалізації.

З наведених формул випливає, що чим більша частка постійних витрат у їх загальному обсязі, тим сильніша дія операційного левериджу (важеля). Чим більша величина операційного левериджу (важеля), тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягу реалізації продукції.

Таким чином, операційний леверидж характеризує також вплив структури витрат на величину операційного прибутку (рис. 8.3).

Аналіз беззбитковості та механізм операційного левериджу базуються на припущеннях, що рівень цін та витрат є незмінними величинами протягом періоду, що аналізується. Тому ефективність їх застосування буде високою тільки в короткострокових

періодах. У реальних умовах господарювання всі чинники впливу на прибуток, особливо ціна та повна собівартість продукції, зазнають постійних змін.

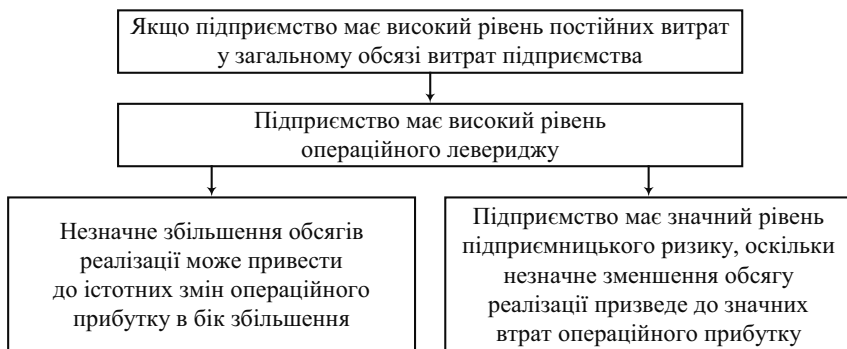


Рис. 8.3. Вплив структури витрат на операційну діяльність [37]

Оптимізація операційної діяльності передбачає не тільки оптимізацію витрат підприємства, а також удосконалення цінової політики підприємства.

При розробці цінової політики необхідно проаналізувати, до чого приведе зміна ціни на продукцію, яку продають. На основі дослідження взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» оцінюють обсяг реалізації за цінами, що змінилися, і вплив чинника цін на прибуток.

Необхідно звернути увагу на те, що підприємство цікавить не тільки зростання, а й зниження реалізаційних цін, бо при цьому критичний обсяг реалізації стає більшим. Якщо обсяг реалізації буде зростати, то зниження цін не матиме негативних наслідків. Однак, як зазначають А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук та А. А. Турило, тут необхідно оцінити продуктивні можливості підприємства щодо розширення виробництва, наявності потужностей. З іншого боку, вивчення ринку також має дати позитивний висновок стосовно збільшення попиту на пропоновану продукцію. Ці питання переважно пов'язані з аналізом цінової еластичності та розробкою високоефективної цінової політики підприємства [37].

Отже, загальна методика оптимізації операційної діяльності підприємства за критерієм витрат (на основі аналізу беззбитковості) має такий вигляд (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Методика оптимізації операційної діяльності на основі аналізу беззбитковості [37]

## 8.4. Напрями підвищення ефективності управління витратами

У процесі проведення прогностичного аналізу потрібно вивчити можливості скорочення постійних витрат або необхідність їхнього збільшення. Наприклад, якщо на підприємстві планують зростання витрат на аналітичні дослідження або розробку нових продуктів чи планують здійснити витрати на підвищення кваліфікації працівників, або припускають зростання орендної плати, необхідно вивчити наслідки цих змін. Зміна постійних витрат приведе до зміни критичного обсягу реалізації та зони прибутковості для підприємства.

Управління витратами на сьогодні потребує свого вдосконалення з метою підвищення ефективності господарювання.

Досягнення своєї кінцевої мети — зниження витрат виробництва на підприємствах у сучасних умовах — повинно розглядатися як стратегічний напрям їх розвитку, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції на внутрішніх і зовнішніх ринках, підвищити прибутковість діяльності.

Витрати виробництва як предмет управління ними повинні розглядатися з позицій активного і своєчасного впливу на них з метою зниження рівня непродуктивних витрат, уникнення втрат виробництва, зниження впливу факторів, які підвищують витрати виробництва і знижують ефективність роботи підприємств.

Одним із напрямів підвищення ефективності управління витратами слід вважати, безперечно, формування її комплексної системи. Важливими умовами формування системи управління витратами виробництва мають стати такі:

- оперативне забезпечення інформацією адміністрації підприємств, яка необхідна для прийняття ними управлінських рішень з питань регулювання витрат виробництва з урахуванням економічних наслідків прийнятих рішень і їх впливу на ефективність роботи підприємства;

- спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у відповідності з визначеними у плановій або нормативній документації величинами;

- виявлення відхилень фактичних витрат від установлених нормативів і оцінка їх впливу на показники ефективності виробництва;

- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності підприємств;

- вироблення заходів щодо зниження витрат виробництва по забезпеченню заданих параметрів ефективності: рентабельності виробництва, якості продукції, прибутковості роботи підприємства, забезпечення стабільності його фінансового стану.

До складу завдань комплексної системи управління витратами можна віднести збір, нагромадження, контроль і аналіз витрат не лише на стадії виготовлення продукції, а на усіх без винятку стадіях життєвого циклу продукту. Зупинимося детальніше на характеристиці даного питання.

Цикл являє собою сукупність процесів, які складають кругообіг впродовж певного проміжку часу. Процес створення, розробки, виробництва, експлуатації, обігу та утилізації продукту складає його *економічно життєвий цикл*. Він триває від моменту обґрунтування необхідності виробництва і проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт аж до повного припинення експлуатації продукту та його утилізації.

Життєвий цикл продукту характеризується часовими, об'ємними, затратними і якісними показниками, які перебувають у тісній взаємодії (рис. 8.5). Так, тривалість випуску і експлуатації продукту відображається на об'ємних параметрах. Вимоги до якості визначають обсяги НДДКР та підготовки до виробництва. Чітка залежність простежується між якістю продукції (робіт, послуг), обсягом виробництва і рівнем затрат.

На затрати впливає структура життєвого циклу продукту. Доцільно зауважити, що вилучення з життєвого циклу будь-якої стадії не означає, що зменшаться витрати. Наприклад, виключення або скорочення обсягів НДДКР досить часто веде до того, що заново створювана продукція за своїми якісними та експлуатаційними параметрами поступається конкуруючим зразкам. Відмова від одного з видів підготовки виробництва значно здорожчує виготовлення продукту.

Тривалість життєвого циклу також тісно пов'язана із витратами: його скорочення або подовження активно впливає на загальну величину витрат. Зв'язок між часовими і затратними параметрами неоднозначний. Якщо в одних випадках подовження циклу веде до збільшення загальних витрат, то в інших, наприклад, коли воно обумовлено більш ретельною науковою і дослідно-конструкторською підготовкою виробу, воно може дати значну економію на стадіях виробництва і експлуатації.

Таким чином, структура життєвого циклу продукту, його тривалість, об'ємні і якісні показники визначають затрати. Продукція (роботи, послуги), будучи метою виробничого процесу, одночасно як його результат втілює у собі затрати усіх елементів життєвого циклу.

Життєвий цикл продукту може бути повним, неповним або частковим.

Повний життєвий цикл включає усі стадії повної тривалості та міжциклічні очікування. Відповідно і затрати являють собою повну суму затрат на весь обсяг робіт зі створення, виробництва, реалізації, споживання (експлуатації) і утилізації.

Неповний життєвий цикл відрізняється від повного тривалістю, структурою та об'ємними характеристиками.

Частковий життєвий цикл зводиться до окремих стадій повного циклу, наприклад, розробки, виготовлення, експлуатації, утилізації.

Відповідно до повноти життєвого циклу продукції визначають і затрати на його реалізацію.



Визначення затрат за стадіями життєвого циклу нового продукту вимагає дотримання таких умов:

- повнота розрахунку, тобто врахування затрат за усіма стадіями життєвого циклу;
- облік усіх спожитих ресурсів;
- використання єдиної методології визначення етапів циклу та єдиної класифікації складу і змісту затрат;
- використання методів розрахунку затрат, які відповідають стадіям життєвого циклу.

Під загальними затратами ресурсів на життєвий цикл продукції вважають затрати, які зв'язані зі споживанням усіх видів ресурсів у вартісному виразі за період з початку виконання НДДКР до завершення випуску продукції та її утилізації.

Основними складниками затрат у розрізі життєвого циклу продукту є:

**Стадія НДДКР** — передпроектні дослідження і доопрацювання задуму; розробка технічного завдання; розробка ескізного проекту; розробка технічного проекту; підготовка конструкторської і робочої документації на дослідний зразок або партію; підготовка робочої конструкторської і технологічної документації для виготовлення дослідного зразка (партії); виготовлення та випробування дослідного зразка (партії).

**Стадія виробництва** — підготовка і освоєння серійної продукції; виробництво; підтримка технічного рівня і якості серійно освоєної продукції.

**Стадія реалізації** — тара і транспортні операції, які пов'язані з доставкою готової продукції до місця споживання; забезпечення її схоронності та експлуатаційних характеристик при транспортування і реалізації; утримання торгової фірми виробника; маркетингові дослідження.

**Стадія експлуатації** — придбання; монтаж; підготовка продукції і кадрів до експлуатації; поточні експлуатаційні витрати; ремонт і обслуговування; підтримка та покращення експлуатаційних властивостей продукції.

**Стадія утилізації** — дослідження; виготовлення засобів утилізації; транспортування; спеціальні контейнери, тара тощо.

Величина затрат на окремих стадіях життєвого циклу залежить від характеру продукції, її технічної складності і новизни. Принципово нова, технічно складна і наукомістка продукція вимагає значних затрат на НДДКР, які у багато разів перевищують затрати на усіх інших стадіях життєвого циклу.

Стадії життєвого циклу накладають певні особливості на методику розрахунку затрат.

Так, на стадії *НДДКР* затрати вираховують укрупнено в розрізі етапів робіт. На етапі науково-дослідних робіт затрати встановлюють як лімітовані, тобто як приблизну межу, яка визначається конкурентоздатною ціною. У процесі виконання технічного завдання на розробку продукції точність визначення загальних затрат збільшується: конкретизуються витрати на науково-дослідні роботи і затрати на підготовку виробництва, лімітні затрати у виробництві доповнюються розрахунками питомих показників трудомісткості і матеріаломісткості. На етапі створення і випробування дослідного зразка (партії) досягається такий ступінь деталізації затрат ресурсів, який дає змогу прийняти їх в якості укрупнених планових норм і нормативів на стадії виготовлення продукції.

На стадії *виробництва* точність визначення затрат залежить від масштабів випуску продукції: чим він більший, тим точнішими повинні бути норми і нормативи, які використовуються для визначення затрат.

На стадії *реалізації* методика підрахунку затрат залежить від конструкторських особливостей продукції, умов її транспортування, зберігання і збуту. Реалізація малогабаритних, простих за конструкцією виробів, виготовлених з матеріалу, який не вимагає особливих умов транспортування і зберігання обходиться дешевше. Проте незалежно від характеру продукції (робіт, послуг) у затрати на реалізацію включають витрати на маркетинг, які залежать від ринкової стратегії підприємства.

На стадії *експлуатації* ступінь деталізації і точності норм і нормативів, на основі яких розраховуються затрати, обумовлюється терміном експлуатації продукції.

Затрати на *утилізацію* визначаються характером продукції, тим шкідливим впливом, який вона може заподіяти навколишньому середовищу. Так, при утилізації продукції, яка є джерелом радіоактивного забруднення, містить пари ртуті та інші шкідливі для людини і природи речовини, вимагається дотримання норм безпеки і охорони навколишнього середовища, що досить часто тягне за собою дуже великі витрати. Вони компенсуються фірмою-виготовлювачем і закладаються в ціну продукції або включаються в експлуатаційні витрати підприємства, що використовує продукцію. У всіх випадках затрати на утилізацію зменшують на вартість залишкових ресурсів, які можна використати: загального брухту, брухту дорогоцінних металів, вузлів і деталей, придатних для повторного використання і використання при понижених потребах у експлуатаційних властивостях.

Загальна схема управління витратами виробництва подана на рис. 8.5.

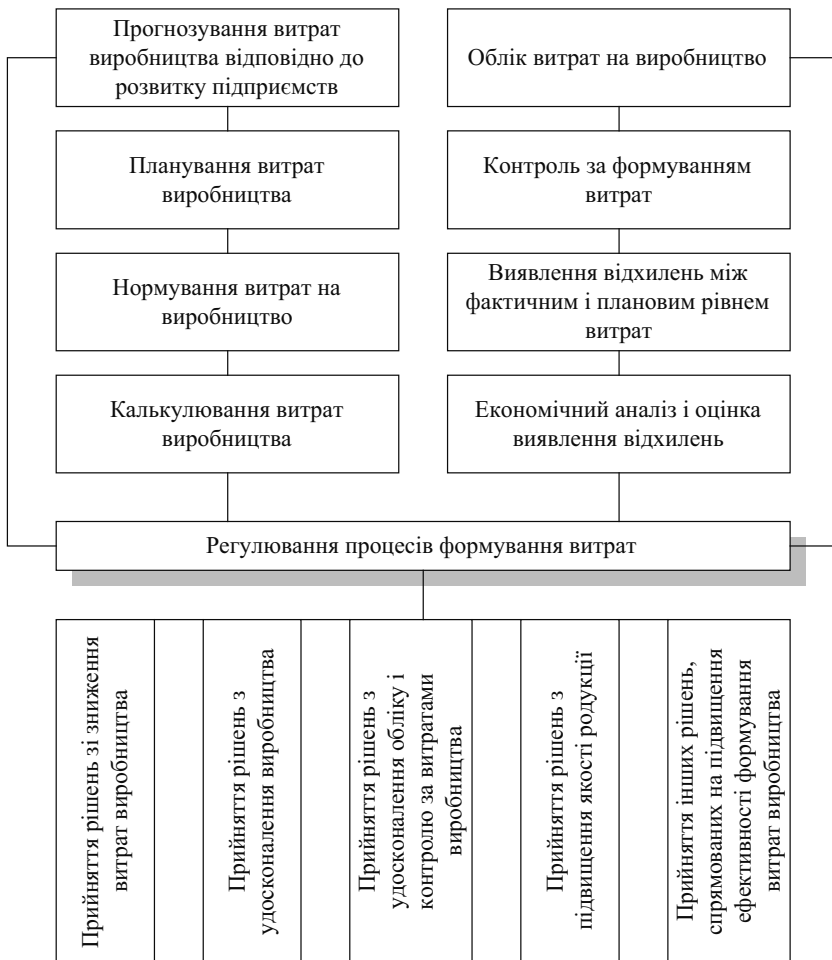


Рис. 8.5. Схема управління витратами виробництва [27]

В умовах ринкової економіки товаровиробники зацікавлені у зниженні витрат, оскільки це прямо пов'язано з бізнесом, прибутковістю роботи їх фірм. Разом з тим зниження витрат виробництва не повинно негативно вплинути на якість продукції, ефективність виробництва. Тому питання зниження витрат виробництва розглядаються в сукупності з іншими важливими показниками

ефективності господарювання. При цьому ефективність управління витратами виробництва підвищується тоді, коли результати виробництва: обсяги виробництва, прибуток збільшуються вищими темпами ніж зростають витрати. Саме такий критерій — випередження темпів зростання результатів над темпами зростання витрат — приймається за основу при виробленні управлінських рішень.

У практичній діяльності реалізація заходів щодо зниження витрат виробництва дуже часто вимагає додаткових витрат на удосконалення технологічних процесів, введення додаткових контрольних, облікових операцій. У тих випадках необхідно здійснювати техніко-економічні розрахунки, на основі яких оцінюється доцільність управлінських рішень. Такі питання є досить чітко розроблені в системах управління виробничо-господарською діяльністю зарубіжних фірм. Зниження витрат на виробництво при забезпеченні високоякісної продукції є фактором підвищення ефективності виробництва, додатковою можливістю зниження цін на продукцію і досягнення пріоритетів на ринках її збуту.

В умовах перехідної економіки України більшість державних і недержавних підприємств не зацікавлені у зниженні витрат виробництва, оскільки досягнення такої мети є досить трудомістким процесом, реалізація якого потребує здійснення значного обсягу робіт щодо впровадження науково обґрунтованих норм і нормативів обліку витрат і контролю за їх ефективним формуванням. Послаблення державного контролю і підвищення самостійності керівників підприємств вирішувати питання, пов'язані з управлінням виробництвом, у тому числі і витратами, сприяло тому, що більшість підприємств працюють на межі банкрутства, тобто коли витрати виробництва майже дорівнюють доходам від виробничо-господарської діяльності, а прибуток підприємств мінімальний. У той час як питання раціональності здійснення витрат залишаються поза увагою владних структур. На теперішній час державою не визначені ефективні важелі впливу на інтереси підприємств у напрямках зниження витрат виробництва.

Отже, на період, коли важелі ринкової економіки ще не проявилися у повному обсязі в напрямках створення таких умов, які сприяють ефективному формуванню витрат виробництва на підприємствах державної і недержавної форм власності, держава повинна виробити стратегію ефективного використання ресурсів і взяти на себе контроль за її реалізацією.

Можна погодитися з думкою В. М. Панасюк, що для підприємств і організацій повинні доводитися нормативи використання

основних, важливих для національної економіки видів ресурсів, включаючи матеріальні, паливно-енергетичні, трудові. Визначення переліку нормативів, які доводяться до підприємств, має носити державний характер, виходячи із галузевих особливостей виробничих процесів, і доповнюватися обмеженнями на рівні регіонів. Такі нормативи для підприємств носять зовнішній характер, спрямований на підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу держави. Величина таких нормативів має встановлювати нижню межу ефективності використання ресурсів. Перевищення встановленої межі слід вважати неефективним для суспільства і шкідливим для розвитку національної економіки в цілому.

Доцільно ввести в практику господарювання у базових галузях економіки стандартну норму витрат виробництва. Під стандартною нормою слід розуміти науково обґрунтовану величину витрат виробництва, розраховану в результаті аналізу середньогалузевих норм витрат з урахуванням прогресивності технологій, цін на продукцію і сировинно-матеріальні ресурси, оплату праці та накладні витрати на типові види продукції. Введення у практику управління витратами виробництва стандартних норм дасть можливість оцінювати вітчизняне виробництво з позицій міжнародних стандартів, виробляти заходи з наближення вітчизняних виробів до міжнародного рівня [27].

Поряд із необхідністю підвищення ефективності управління витратами на загальнодержавному рівні неабияке значення має і мікрорівень.

На рівні підприємств і організацій досягнення мети зниження витрат виробництва має тісно пов'язуватися з показниками ефективності виробництва та якості продукції. Саме на зв'язок витрат виробництва з показниками ефективності виробництва необхідно звернути особливу увагу при визначенні напрямів, форм і методів управління витратами. Проблема полягає в тому, що знижувати витрати виробництва можна за рахунок різних факторів, які певним чином вплинуть на кінцеві результати роботи підприємств.

Заходи щодо зниження витрат виробництва повинні обґрунтовуватися з позицій економічної доцільності і носити конкретний характер. Основні напрями зниження витрат виробництва на підприємствах схематично показані на рис. 8.6.

Реалізація сформованих напрямів спрямована на підвищення ролі витрат виробництва у забезпеченні ефективності роботи підприємств, перехід від пасивних методів обліку витрат за минулий період до активних методів втручання у виробництво на основі аналізу ефективності формування витрат, виявлення суттєвих відхилень від встановлених норм і нормативів.



Рис. 8.6. Схема напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва на підприємствах виробничої сфери [27]

Як у цілому економічний аналіз, так і аналіз затрат на виробництво і реалізацію продукції являє собою об'єктивно необхідний елемент управління виробництвом, у тому числі й затратами. З його допомогою забезпечується обернений зв'язок процесу контролю і регулювання. Узагальнюючи і аналітично опрацьовуючи облікову інформацію про досягнуті результати, економічний аналіз науково обґрунтовує управлінські рішення, виступаючи при цьому сполучною ланкою між обліком і прийняттям рішень.

З метою підвищення ефективності економічного аналізу собівартості доцільно здійснювати його згідно з технологією, запропонованою в літературних джерелах [28] (рис. 8.7).

Зупинимось дещо детальніше на характеристичі наведених етапів аналізу.

Перший етап — підготовчий. На даному етапі визначаються мета, завдання і об'єкти аналізу, обґрунтовуються вимоги до інформаційного забезпечення, здійснюється вибір методів і моделі аналізу.

Другий етап — аналітично-розрахунковий. На даному етапі обґрунтовуються система оцінювальних показників, методи їх розрахунку, здійснюється безпосередній розрахунок показників, групування і зіставлення витрат за вибраними класифікаційними ознаками.

Важливими умовами аналітично-розрахункового етапу аналізу слід вважати забезпечення вимог до зіставності показників, що аналізуються в часі, методах розрахунку з тим, щоб була можливість перевірити достовірність і надійність результатів розрахунку. З цих позицій необхідно, щоб показники, які аналізуються, носили наскрізний характер, аналізувались і розраховувались за ідентичний період часу на єдиній методологічній основі.

Третій етап — порівняльний аналіз розрахункових показників за моделлю: «результати — витрати виробництва». Необхідність цього етапу аналізу викликана специфікою функцій витрат в забезпеченні ефективності виробництва. Як відомо, зниження витрат є фактором підвищення ефективності виробництва. Зокрема, при сталих цінах зниження витрат виробництва є фактором збільшення прибутків підприємства. Однак це ствердження має більше теоретичне, ніж практичне обґрунтування. Проблема полягає в тому, що зниження витрат виробництва без належного обґрунтування може призвести до зниження якості виробів, а відтак і зниження попиту на них. У результаті розрахунку підвищення прибутків підприємства можуть залишитися лише на папері, а в дійсності підприємство може втратити ринки збуту. Необхідність дослідження таких аспектів набуває особливої актуальності в умовах ринкової економіки, посилення конкуренції між товаровиробниками за ринки збуту. Отже, аналізувати процеси зниження витрат виробництва і оцінювати ефективність їх здійснення доцільно на основі використання моделі: «результати — витрати». При цьому доцільно оцінювати динаміку витрат виробництва і порівнювати зі змінами результатів виробництва. Результати аналізу цього етапу формують вихідну інформацію для прийняття управлінських рішень у сфері управління витратами і ефективністю роботи підприємства.

Етап четвертий — аналіз структури витрат виробництва. Необхідність виділення цього етапу зумовлена завданнями дослідження. В даному випадку на основі розрахунків питомої ваги найбільш вагомих видів витрат в їх загальній величині можна дослідити за певний період часу зміни, що відбулись у виробництві в процесі реформування економіки України: як вплинула лібералізація цін на сировину, матеріали, енергетичні ресурси на загальну величину витрат виробництва, як змінилась оплата праці основних працівників у складі загальної величини витрат тощо.



Рис. 8.7. Схема послідовності аналізу витрат виробництва і оцінки ефективності їх формування



Етап п'ятий — узагальнення результатів аналізу передбачає здійснення таких робіт: групування витрат виробництва за визначеними класифікаційними ознаками і визначення динаміки їх загальної величини і основних видів за період, що аналізується; виявлення важливих тенденцій у змінах структури витрат виробництва, дослідження причин, які вплинули на ці зміни; оцінка впливу динаміки витрат виробництва на динаміку результатів роботи підприємства і ефективність виробництва.

Важливим критерієм в оцінці ефективності управління витратами є випередження темпів зростання результатів виробництва порівняно з темпами зростання витрат. Слід враховувати, що при зіставленні результатів виробництва і витрат, які забезпечили ці результати, можуть мати місце різні ситуації.

Ситуація перша — при незмінних затратах виробництва результати виробництва мають тенденцію до зростання. Така ситуація свідчить про підвищення ефективності управління витратами виробництва.

Ситуація друга — за період, що аналізується, спостерігається зростання результатів виробництва і витрат на їх досягнення. У цій ситуації доцільно визначити темпи зростання результатів і витрат та зіставити їх. Якщо результати виробництва підвищуються вищими темпами, ніж збільшуються витрати, можна робити висновок про підвищення ефективності їх формування.

При цьому доцільно дослідити, за рахунок яких факторів зростають результати виробництва. Якщо виявлені зміни не зумовлені роботою підприємств, а викликані змінами зовнішнього характеру (зокрема, зростанням цін на кінцеву продукцію), висновки потребують додаткових обґрунтувань.

Ситуація третя — аналіз результатів виробництва не виявляє однозначної тенденції до їх зростання або зниження, а витрати виробництва мають чітку тенденцію до зростання. Наприклад, прибуток підприємства за аналізований період збільшився в той час, як продуктивність праці знизилася, а енергоємність продукції і виробничих процесів підвищилася. В таких випадках необхідно здійснювати більш глибокий аналіз причин і факторів, що вплинули на показники ефективності виробництва і вяснити функції витрат у цих змінах.

Етап шостий — обґрунтування рішень з удосконалення управління витратами виробництва. На даному етапі залежно від результатів аналізу можуть прийматися рішення в аспектах удосконалення форм обліку і групування витрат за місцями їх

виникнення, введення додаткових операцій контролю, підвищення відповідальності за дотримання витрат у запланованих обсягах, підвищення стимулюючих мотивацій до зниження витрат, раціонального використання всіх видів виробничих ресурсів тощо.

Обґрунтування напрямків удосконалення управління витратами виробництва має здійснюватися відповідно до мети і завдань системи управління витратами, враховуючи її ієрархічний характер.



### *Контрольні питання для самопідготовки*

1. Якими наслідками для підприємства може обернутися завищення витрат виробництва?
2. Який обсяг виробництва продукції необхідно забезпечити для мінімізації виробничих витрат підприємства?
3. Дайте характеристику еластичності попиту на ресурси.
4. Якими показниками вимірюється ефективність управління витратами?
5. Назвіть методи підвищення прибутковості виробництва через призму виробничих витрат.
6. Дайте порівняльну характеристику показників рівня рентабельності і прибутковості при змінах ціни, собівартості одиниці продукції і прибутку.
7. З допомогою яких механізмів можна досягти оптимізації виробничої діяльності за критерієм витрат?
8. Охарактеризуйте можливі варіанти (методи) визначення точки беззбитковості.
9. Що являє собою рівень безпеки операційної діяльності і яка методика його розрахунку?
10. До чого зводиться методика оптимізації операційної діяльності на основі аналізу беззбитковості?
11. Охарактеризуйте напрями підвищення ефективності управління витратами на загальнодержавному рівні.
12. У чому проявляється зв'язок витрат і життєвого циклу продукту?
13. Охарактеризуйте складові елементи регулювання процесу формування затрат.
14. Які Ви знаєте напрями удосконалення системи управління витратами виробництва на підприємствах виробничої сфери?
15. Яка послідовність аналізу витрат виробництва і оцінки ефективності їх формування?

## *ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ ОДЕРЖАНИХ ЗНАНЬ*

### **1. Суть управління витратами полягає у:**

1. Зниженні рівня витрат і на цій основі підвищення ефективності господарювання.
2. Вдосконаленні структури витрат.
3. Організації достовірного бухгалтерського обліку витрат.
4. Організації економічного аналізу собівартості.

### **2. Управління виробничими затратами як самостійна дисципліна використовує для вивчення свого предмета:**

1. Загальнометодологічні методи дослідження.
2. Загальнонаукові методи.
3. Специфічні методи.
4. Усі вищеперелічені методи.

### **3. Для підвищення ефективності управління витратами необхідно:**

1. Централізувати контрольні функції працівників за формуванням витрат.
2. Децентралізувати контроль за формуванням витрат.
3. Створити контрольний відділ (управління).
4. Здійснювати планування витрат.

### **4. Одна з основних функцій апарату управління в частині управління витратами є:**

1. Формування інформації про діяльність підприємства (організації).
2. Формування інформації про фінансовий стан.
3. Забезпечення інформацією щодо стану дебіторсько-кредиторської заборгованості.
4. Здійснення усіх перелічених дій.

**5. Яка з наведених нижче функцій безпосередньо відноситься до управління витратами:**

1. Контроль.
2. Планування.
3. Облік.
4. Усі функції рівноцінні.

**6. В умовах ринкової економіки роль і значення управління витратами:**

1. Зростає.
2. Спадає.
3. Залишається незмінною.
4. Залежить від умов діяльності підприємства (організації).

**7. Управління витратами базується на дисципліні (ах):**

1. Плануванні діяльності підприємств і організацій.
2. Управлінському обліку.
3. Калькулюванні собівартості продукції.
4. Усіх перелічених дисциплінах.

**8. Для управління витратами найбільш ефективною вважається система інформації про об'єкт спостереження, що ґрунтується на:**

1. Прогнозних (планових) показниках.
2. Фактичних (звітних) даних.
3. Фіксації і аналізі відхилень від прогнозних (планових) параметрів.
4. Нормативах і стандартах витрат.

**9. Спожиті ресурси підприємства у процесі кругообігу господарських засобів з точки зору їх мінімізації щодо управління витратами є:**

1. Предметом курсу.
2. Методом курсу.
3. Складовою частиною змісту дисципліни.
4. Всі відповіді неправильні.

**10. Кінцева мета управління витратами полягає у:**

1. Зниженні виробничої собівартості продукції.
2. Не допущенні непродуктивних витрат і втрат.
3. Мінімізації усіх здійснених витрат.
4. Підвищенні ефективності виробництва.

**11. Системний підхід до управління витратами відноситься до:**

1. Завдань управління витратами.
2. Принципів управління витратами.
3. Метів управління витратами.
4. Функцій управління витратами.

**12. Зворотний зв'язок у системі управління витратами забезпечує функція:**

1. Обліку затрат.
2. Аналізу затрат.
3. Моніторингу.
4. Організації.

**13. До управління витратами ніякого відношення не має:**

1. Нормування.
2. Маркетингові дослідження.
3. Використання ПЕОМ.
4. Усі відповіді неправильні.

**14. Групування і перегрупування витрат належать до..... методів дослідження:**

1. Загальнометодологічних.
2. Специфічних.
3. Загальнонаукових.
4. Правильна відповідь відсутня.

**15. Така функція управління витратами як розробка (прийняття) рішення включає:**

1. Прогнозування і планування.
2. Організацію і регулювання.
3. Активізацію і стимулювання.
4. Усі перелічені елементи управлінського циклу.

**16. Порівняння фактичних затрат із запланованими, вияв відхилень і прийняття оперативних заходів щодо їх ліквідації властиві функції (ям) управління витратами:**

1. Організації.
2. Координації і регулювання затрат.
3. Активізації і стимулюванню.
4. Обліку.

**17. Вказати, що із наведеного нижче не відноситься до принципів управління витратами:**

1. Недопущення зайвих витрат.
2. Широке впровадження ефективних методів зниження витрат.
3. Підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні затрат.
4. Зіставлення доходів і витрат для визначення маржинального доходу.

**18. Управління витратами в процесі свого дослідження як наука:**

1. Використовує лише власну термінологію і свою методику.
2. Користується термінологією і методами інших дисциплін.
3. Поєднує власну методику та методи і термінологію інших дисциплін.
4. Використовує одну з наведених вище методик залежно від поставленої мети.

**19. Такі елементи управлінського циклу як організація, координація і регулювання, активізація і стимулювання щодо управління витратами властиві стадії:**

1. Розробки (прийняття) рішення.
2. Реалізації рішення.
3. Контролю за виконанням рішення.
4. Усім переліченим стадіям.

**20. Системний підхід до управління витратами знаходить свій вираз у тому, що:**

1. Ефективність управління витратами оцінюють за ефективністю найбільш слабкої ланки всієї системи.
2. В управлінні витратами використовують знання суміжних економічних дисциплін.
3. Управління витратами розглядають як комплекс заходів, спрямованих на підвищення ефективності господарювання.
4. Правильна відповідь відсутня.

**21. Методологічні засади формування інформації про витрати підприємств наведені у:**

1. Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг).
2. Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».
3. Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
4. Всіх перелічених нормативних актах.

**22. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються згідно зі стандартом 16 «Витрати»:**

1. Підприємством самостійно.
2. Міністерством економіки України.
3. Кабінетом Міністрів України.
4. Верховною Радою України.

**23. Загальновиробничі витрати поділяються на:**

1. Умовні і реальні.
2. Повні і часткові.
3. Постійні і змінні.
4. Прогресуючі і регресивні.

**24. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається згідно зі стандартом 16 «Витрати» з:**

1. Виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду.
2. Виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.
3. Виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.
4. Прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат і загальновиробничих витрат.

**25. Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю:**

1. Включаються в собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).
2. Не включаються в собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).
3. Частково включаються в собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).
4. Включаються або не включаються в собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) залежно від рішення підприємства.

**26. Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати є складовими частинами:**

1. Операційних витрат, що не включаються до собівартості реалізованої продукції.
2. Операційних витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції.
3. Надзвичайних витрат.
4. Фінансових витрат.

**27. Групування витрат за економічними елементами влас-  
тине для:**

1. Інвестиційної діяльності.
2. Операційної діяльності.
3. Фінансової діяльності.
4. Будь-якого виду діяльності.

**28. Витрати звітного періоду згідно зі стандартом бухгал-  
терського обліку 16 «Витрати» — це:**

1. Зменшення активів.
2. Збільшення зобов'язань.
3. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що ведуть до зменшення власного капіталу підприємства.
4. Сума усіх здійснених витрат (матеріальних, трудових, фінансових).

**29. Маржинальні та диференціальні витрати є різновида-  
ми класифікаційної ознаки витрат:**

1. З метою оцінки запасів та визначення фінансового результату.
2. З метою прийняття управлінських рішень.
3. З метою контролю виконання.
4. Залежно від способу віднесення на собівартість.

**30. Витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття  
рішення, називаються:**

1. Можливими.
2. Дійсними.
3. Релевантними.
4. Змінними.

**31. Витрати на продукцію та витрати періоду є різновида-  
ми класифікаційної ознаки витрат:**

1. З метою оцінки запасів та визначення фінансового результату.
2. З метою прийняття управлінських рішень.
3. З метою контролю виконання.
4. Залежно від способу віднесення на собівартість.

**32. Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції  
називаються:**

1. Диференціальними.
2. Нерелевантними.
3. Маржинальними.
4. Виробничими.



**33. Релевантні та нерелевантні витрати є різновидами класифікаційної ознаки витрат:**

1. З метою оцінки запасів та визначення фінансового результату.
2. З метою прийняття управлінських рішень.
3. З метою контролю виконання.
4. Залежно від способу віднесення на собівартість.

**34. Витрати, що складають різницю між альтернативними рішеннями, називаються:**

1. Маржинальними.
2. Дійсними.
3. Диференціальними.
4. Можливими.

**35. За ступенем однорідності витрати поділяються на:**

1. Прямі і непрямі.
2. Поточні і одноразові.
3. Постійні і змінні.
4. Елементні (одноеlementні) і комплексні.

**36. Характерною особливістю «поворотних відходів» та «попутної продукції» як статей затрат є те, що вони:**

1. Збільшують необґрунтовано собівартість продукції.
2. Ведуть до зменшення загальної величини собівартості продукції.
3. Не впливають на зміну собівартості.
4. Поводять себе неадекватно стосовно загальної величини собівартості.

**37. Вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмови від альтернативного рішення, — це:**

1. Можливі витрати.
2. Дійсні витрати.
3. Релевантні витрати.
4. Маржинальні витрати.

**38. Змінюються обернено пропорційно зміні обсягу діяльності витрати:**

1. Нерелевантні.
2. Постійні.
3. Змінні.
4. Дискреційні.

**39. До надзвичайних витрат не належать:**

1. Нестачі і втрати від псування цінностей.
2. Визнані штрафи, пеня, неустойка.
3. Втрати від знецінення запасів.
4. Усе вищеперелічене.

#### **40. Витрати на ремонт тари відносяться до витрат:**

1. Операційних.
2. На збут.
3. Адміністративних.
4. Інших операційних.

#### **41. Валові витрати і загальні витрати виробництва на практиці:**

1. Поняття тотожні.
2. Валові витрати менші від загальних витрат виробництва.
3. Валові витрати більші від загальних витрат виробництва.
4. Залежать від специфіки підприємства і можуть бути однаковими, більшими або меншими одні від одних.

#### **42. Вичерпані витрати — це витрати:**

1. Які принесуть користь у майбутньому.
2. Які принесуть доходи у звітному періоді.
3. Операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.
4. Іншої операційної діяльності.

#### **43. Витрати періоду — це витрати:**

1. Що не включаються до собівартості продукції та запасів.
2. Виробничі.
3. Прямі.
4. Інші прямі.

#### **44. Собівартість реалізованої іноземної валюти належить до:**

1. Витрат на збут.
2. Витрат операційної діяльності.
3. Витрат іншої операційної діяльності.
4. Витрат фінансової діяльності.

#### **45. Дискреційні витрати — це витрати, які:**

1. Пов'язані з обсягами виробництва.
2. Пов'язані з обсягами збуту.
3. Не мають жодного відношення до витрат звичайної діяльності.
4. Виникають протягом визначеного періоду часу в результаті конкретного стратегічного рішення, прийнятого керівництвом організації.

#### **46. Калькулювання — це:**

1. Документ, в якому проводиться збір затрат на виробництво.
2. Комплексна система науково обґрунтованих розрахунків виробничих затрат.
3. Метод бухгалтерського обліку.
4. Прийом управління виробничими затратами.

**47. Становлення і розвиток калькуляційної справи у будівництві припадає на:**

1. 80-і роки XIX ст.
2. 30-і роки XX ст.
3. 60-і роки XX ст.
4. 40-і роки XIX ст.

**48. Калькуляційна справа у своєму розвитку пройшла повних..... етапів:**

1. Три.
2. Чотири.
3. П'ять.
4. Шість.

**49. Сучасний стан калькуляційної справи слід вважати:**

1. Задовільним.
2. Незадовільним.
3. Майже задовільним.
4. Хорошим.

**50. Нормативними актами, які регулюють процес калькулювання собівартості в Україні, є:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
2. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції, робіт, послуг (за галузями національної економіки).
4. Усі перелічені нормативні акти.

**51. За призначенням і часом складання розрізняють калькуляції:**

1. Попередні і наступні.
2. Загальні і госпрозрахункові.
3. Планові і фактичні.
4. Місячні і квартальні.

**52. Параметричні калькуляції — це різновид калькуляцій залежно від:**

1. Періодичності їх складання.
2. Складу витрат, що включаються у собівартість продукції.
3. Властивостей калькуляційного об'єкта.
4. Призначення калькуляцій.

**53. Калькуляція — це:**

1. Документ, в якому зібрані у певній послідовності витрати на виробництво.
2. Спеціальна таблиця, яка містить певні розрахункові операції.
3. Процес розрахунку собівартості продукції.
4. Одне з вищенаведених тверджень.

**54. Калькуляційна справа започаткувалась у:**

1. XII столітті.
2. XV столітті.
3. XVII столітті.
4. XVIII столітті.

**55. Розрахунки, які віддалено нагадують калькулювання у сучасному розумінні, характерні для етапу калькулювання:**

1. Примітивного.
2. Середнього.
3. Наближеного до повного.
4. Не мають жодного відношення до будь-якого з перелічених.

**56. Роль і значення калькулювання в сучасних умовах господарювання:**

1. Послаблюється.
2. Посилюється.
3. Залишається на тому ж рівні.
4. Жоден із наведених варіантів не підходить.

**57. Нормативні калькуляції є різновидом калькуляцій:**

1. Попередніх
2. Наступних.
3. Звітних.
4. Повних.

**58. Які саме калькуляції не є характерними для масових багатосерійних виробництв:**

1. Змінні.
2. Декадні.
3. Місячні.
4. Квартальні.

**59. Для індивідуальних і дрібносерійних виробництв найбільше поширення отримали калькуляції:**

1. Місячні.
2. Квартальні.
3. Піврічні.
4. Будь-які з вищенаведених.

**60. Калькуляція «обмеженої» собівартості включає в себе:**

1. Прямі витрати.
2. Непрямі витрати.
3. Прямі витрати і частину непрямих витрат.
4. Прямі і непрямі витрати.

**61. Споживчі якості продукту (виробу) відображає(ють):**

1. Калькуляційний об'єкт.
2. Об'єкт обліку затрат.
3. Калькуляційна одиниця.
4. Усі перелічені різновиди.

**62. Верстато-година є типовим прикладом груп калькуляційних одиниць:**

1. Натуральних.
2. Умовно — натуральних.
3. Умовних.
4. Вартісних.

**63. Більшою пріоритетністю в калькуляційному процесі користуються:**

1. Об'єкти обліку затрат щодо об'єктів калькулювання.
2. Об'єкти калькулювання щодо об'єктів обліку затрат.
3. Калькуляційні одиниці щодо об'єктів обліку затрат.
4. Калькуляційні одиниці щодо об'єктів калькулювання.

**64. Методика процесу калькулювання у різних видах допоміжних і підсобних виробництв залежить від:**

1. Методу обліку затрат на виробництво.
2. Вибору калькуляційних одиниць.
3. Вибору об'єктів обліку затрат.
4. Усього переліченого вище.

**65. Найбільш передовим і прогресивним серед вітчизняних методів обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції вважається:**

1. Позамовний.
2. Попроцесний.
3. Попередільний.
4. Нормативний.

**66. «Експлуатаційну» спроможність слід враховувати при калькулюванні собівартості послуг:**

1. Житлово-комунального господарства.
2. Дитячих дошкільних закладів.
3. Спортивних закладів.
4. Усіх перелічених видів обслуговуючих господарств.

**67. Характерною особливістю калькуляційної діяльності обслуговуючих господарств є:**

1. Формування кошторису доходів і видатків.
2. Складання кошторису витрат.
3. Прогнозування кошторису доходів.
4. Одне з вищеперелічених (залежно від виду обслуговуючого господарства).

**68. Номенклатура калькуляційних статей затрат на підприємствах у сучасних умовах:**

1. Затверджується в законодавчому порядку єдиною для галузі промисловості (національної економіки).
2. Встановлюється підприємством самостійно.
3. Затверджується вищою організацією або іншим уповноваженим на це органом.
4. Встановлюється міністерством (відомством) для своїх підпорядкованих підприємств.

**69. Відрахування на соціальні заходи у калькуляційних розрахунках складають:**

1. 37,5 % витрат на оплату праці.
2. 38 % витрат на оплату праці.
3. 37 % витрат на оплату праці.
4. 36,5 % витрат на оплату праці.

**70. Калькуляція виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включає:**

1. Прямі матеріали, прямі витрати на оплату праці.
2. Загальновиробничі витрати та інші прямі витрати.
3. Усе вищеперелічене.
4. Втрати на збут, адміністративні і загальновиробничі втрати.

**71. На підприємствах будівельної індустрії специфічною особливістю калькуляції виробничої собівартості є:**

1. Деталізація матеріальних витрат.
2. Наявність статті «Втрати від браку».
3. Відсутність «Інших прямих витрат».
4. Усі перелічені особливості.

**72. Визначення економічних результатів діяльності підприємства, очікуваних у майбутньому, є завданням:**

1. Планування затрат.
2. Нормування затрат.
3. Обліку затрат.
4. Усіх вищеперелічених складових систем управління затратами.

**73. До розрахунку попередніх затрат необхідно приступати до стадій:**

1. Проектування витрат;
2. Виготовлення дослідного зразка.
3. Серійного запуску у виробництво.
4. Будь-який з перелічених.

**74. На використанні думки спеціалістів-експертів базуються методи розрахунку окремих елементів затрат:**

1. Математико-статистичні.
2. Системні.
3. Евристичні.
4. Технічного нормування і розрахунково-аналітичні.

**75. Постійні норми, які залишаються не змінними протягом тривалого періоду часу, — це:**

1. Ідеальні норми затрат.
2. Основні норми затрат.
3. Точні норми затрат.
4. Правильна відповідь відсутня.

**76. Комбінований метод нормування являє собою:**

1. Поєднання розрахунково-аналітичного та дослідного.
2. Поєднання дослідного та дослідно-статистичного.
3. Поєднання розрахунково-аналітичного та дослідно-статистичного.
4. Метод, який не має спільних ознак з іншими методами.

**77. Метод нормування, суть якого зводиться до розробки норм на основі аналізу даних статистичної, бухгалтерської та оперативно-виробничої звітності, називається:**

1. Розрахунково-аналітичним.
2. Дослідним.
3. Дослідно-статистичним.
4. Комбінованим.

**78. Нормування ресурсів на сьогодні виконує таку (такі) функцію (ї):**

1. Облікову.
2. Стимулюючу.
3. Виховну.
4. Усі перелічені.

**79. Нормування ресурсів у сьогоднішніх умовах господарювання — це завдання:**

1. Інженерне.
2. Технічне.
3. Соціально-економічне.
4. Правильна відповідь відсутня.

**80. Найбільш точним і поширеним методом прогнозування собівартості є:**

1. Метод питомих витрат.
2. Баловий метод.
3. Кореляційний метод.
4. Агрегатний метод.

**81. З метою розрахунку допустимих затрат на виробництво і реалізацію продукції необхідно знати:**

1. Ринкову ціну і витрати конкурентів на випуск аналогічної продукції.
2. Рентабельність продукції і обсяг реалізації (продажів).
3. Допустимі затрати в частині прямих витрат.
4. Коефіцієнт рентабельності виробу є його ринкова ціна.

**82. Більш якісне нормування праці слід здійснювати обов'язково за умови, коли питома вага витрат на оплату праці у кошторисі витрат за економічними елементами складає:**

1. Понад 20 %.
2. Понад 35 %.
3. Понад 50 %.
4. Понад 60 %.

**83. Метод оцінки подетальних виробничих затрат належить до групи методів розрахунку окремих елементів затрат:**

1. Евристичних.
2. Математико-статистичних.
3. Системних.
4. Розрахунково-аналітичних.



**84. Зведення до мінімуму ризику підприємництва є одним з головних завдань:**

1. Планування затрат.
2. Нормування затрат.
3. Прогнозування затрат.
4. Усіх перелічених складників системи управління затратами.

**85. Метод питомих витрат є найбільш... методом прогнозування собівартості:**

1. Складним і важко здійсненим на практиці.
2. Точним і поширеним.
3. Простим і неточним.
4. Усі відповіді неправильні.

**86. На моделюванні залежності затратних і техніко-економічних показників на основі ітераційного наближення проєктованих показників до нормативно-розрахункових, встановлених для типових або подібних продуктів (процесів), базуються такі методи розрахунку окремих елементів затрат:**

1. Евристичні.
2. Математико-статистичні.
3. Системні.
4. Технічного нормування і розрахунково-аналітичні.

**87. Життєвий цикл виробу (продукції) включає такі стадії:**

1. Виробництво і реалізацію.
2. Науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи.
3. Експлуатацію і утилізацію.
4. Усі вищеперелічені.

**88. Для розрахунку допустимих матеріальних затрат на виріб (продукцію) необхідно знати:**

1. Норму витрачання і облікову ціну певного виду матеріалу.
2. Ціну придбання і кількість певного виду матеріалу.
3. Норму витрачання, ринкову ціну певного виду матеріалу.
4. Будь-що з перелічених варіантів відповідей.

**89. Норми, які відображають можливі з точки зору їх досягнення затрати на короткий відрізок часу і забезпечують заплановану ефективність виробництва, — це:**

1. Основні норми затрат.
2. Точні норми затрат.
3. Ідеальні норми затрат.
4. Кошторисні норми затрат.

**90. Метод переваг є різновидом... методів розрахунку окремих елементів затрат:**

1. Евристичних.
2. Математико-статистичних.
3. Системних.
4. Розрахунково-аналітичних.

**91. З метою розрахунку кошторису затрат на виробництво, як правило, користуються такими способами розрахунку:**

1. Прямим і непрямим.
2. Кошторисним і наскрізним.
3. Наскрізним і перманентним.
4. Одноразовим і поточним.

**92. Взаємозв'язок між існуючим станом затрат на підприємстві в частині витрат і тим, якого ми хочемо досягти у майбутньому, здійснюється з допомогою:**

1. Планування.
2. Нормування.
3. Контролю.
4. Усіх перелічених компонентів разом взятих.

**93. Розрахунок зміни вартості незавершеного виробництва є складовою частиною розрахунку:**

1. Затрат на 1 грн обсягу випуску продукції.
2. Собівартості одиниці продукції.
3. Собівартості готової продукції.
4. Кошторису затрат на виробництво.

**94. У випадку, коли підприємство приймає рішення щодо виробництва продукції без отримання прибутку від її реалізації, верхньою межею загального обсягу допустимих затрат для цього виступає:**

1. Собівартість виготовлення продукції.
2. Повна собівартість продукції.
3. Ринкова ціна продукції.
4. Відпускна ціна продукції (з ПДВ).

**95. На стадії реалізації продукції, як правило, користуються такими методами розрахунку окремих елементів затрат, як:**

1. Евристичними і математико-статистичними.
2. Математико-статистичними і системними.
3. Системними і розрахунково-аналітичними.
4. Розрахунково-аналітичними і технічного нормування.

**96. Методи технічного нормування праці найбільш доцільно застосовувати в умовах... виробництва:**

1. Одиничних і дрібносерійних.
2. Масових і багатосерійних.
3. У всіх, перелічених вище.
4. Правильна відповідь відсутня.

**97. На експертній оцінці впливу основних параметрів виробу (продукції) на його (її) собівартість базується (грунтується)... метод прогнозування собівартості:**

1. Валовий.
2. Агрегатний.
3. Кореляційний.
4. Питомих витрат.

**98. До факторів, які не впливають на величину затрат за стадіями життєвого циклу виробів (продукції) належать:**

1. Складність продукції (виробу).
2. Характер виготовлення виробу (продукції).
3. Наявність робітників однакової продукції (виробів).
4. Умови утилізації виробу (продукції).

**99. Плановий обсяг затрат розраховують на підставі:**

1. Обсягу виробництва.
2. Номенклатури і асортименту продукції.
3. Обсягу виробництва, номенклатури і асортименту продукції.
4. Ринкової ціни продукції.

**100. Вибір адекватного варіанта діяльності підприємства на основі аналізу шансів і ризиків, породжуваних зовнішнім макроекономічним середовищем, є завдання:**

1. Довгострокового планування.
2. Оперативного аналізу.
3. Технічного нормування.
4. Короткострокового планування.

**101. Форму і тісноту зв'язку собівартості і основних параметрів виробу (продукції) можна виявити у процесі застосування... методу прогнозування собівартості:**

1. Валового.
2. Питомих витрат.
3. Кореляційного.
4. Агрегатного.

**102. Плановий обсяг виробництва продукції у натуральному виразі є складовою частиною розрахунку:**

1. Собівартості одиниці продукції.
2. Собівартості готової продукції.
3. Затрат на 1 грн обсягу випуску продукції.
4. Кошторису затрат на виробництво.

**103. Попередня оцінка допустимих кінцевих затрат не може служити:**

1. Одним із напрямків підвищення ефективності виробництва.
2. Шляхом зниження втрат від браку.
3. Попередженням банкрутства підприємства.
4. Основою підвищення конкурентоздатності підприємства.

**104. Характером продукції, несприятливим впливом на навколишнє середовище визначаються затрати на:**

1. Проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт.
2. Виготовлення продукції.
3. Реалізацію продукції.
4. Утилізацію продукції.

**105. Метод розмірних коефіцієнтів є різновидом... методів розрахунків окремих елементів затрат:**

1. Евристичних.
2. Математико-статистичних.
3. Системних.
4. Розрахунково-аналітичних.

**106. Управління матеріальними витратами слід здійснювати:**

1. На стадії їх заготівлі.
2. На стадії їх придбання.
3. На стадії їх використання.
4. На стадії їх заготівлі, придбання і використання.

**107. Обчислення нормативної потреби в матеріальних ресурсах за їх видами властиве стадії:**

1. Заготівлі і придбання.
2. Використання.
3. Усім вищепереліченим стадіям.
4. Правильна відповідь відсутня.

**108. Найбільшу складність серед складників системи управління матеріальними ресурсами представляє (ють):**

1. Оптимізація величини поставок.
2. Достовірний підрахунок потреби у ресурсах.
3. Вищеперелічені обидва складники.
4. Правильна відповідь відсутня.

**109. Оптимальна величина поставок матеріальних ресурсів:**

1. Визначається на підставі спеціальної формули.
2. Не визначається взагалі.
3. Визначається у довільній формі.
4. Визначається один раз на рік.

**110. Що із наведеного нижче не є складовою частиною управління матеріальними витратами на стадії їх заготівлі?**

1. Вибір раціональних постачальників.
2. Вибір методу (виду) оцінки виробничих запасів.
3. Поділ ресурсів на такі, що потребують складського зберігання і ті, що його не потребують.
4. Визначення переліку ресурсів, що необхідні для виробничої діяльності.

**111. В умовах чітко вираженої тенденції до зростання цін на матеріали найбільш доцільно використовувати метод оцінки запасів:**

1. За середньозваженою ціною (собівартістю).
2. «LIFO».
3. «FIFO».
4. За фактичною собівартістю.

**112. До управління матеріальними витратами жодного відношення не має:**

1. Матеріальне стимулювання працівників.
2. Моральне заохочення працівників.
3. Вибір раціональних транспортних схем перевезень вантажів.
4. Підвищення продуктивності праці.

**113. Управління матеріальними витратами на стадії їх фактичного використання включає:**

1. Вибір виду оцінки виробничих запасів.
2. Контроль за дотриманням норм використання матеріальних ресурсів.
3. Раціональну організацію нормативного господарства.
4. Усе вищеперелічене.

**114. «Останнє надходження — перший відпуск» — це суть методу оцінки виробничих запасів:**

1. За середньозваженою собівартістю.
2. «FIFO».
3. «LIFO».
4. «NIFO».

**115. Управлінню не піддаються витрати:**

1. Змінні.
2. Постійні.
3. Непродуктивні.
4. Усі відповіді неправильні.

**116. У процесі регулювання змінних витрат до уваги беруться такі витрати:**

1. Матеріальні.
2. Трудові.
3. Пов'язані з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів.
4. Усі вищеперелічені.

**117. Оперативному управлінню найлегше піддаються витрати:**

1. Загальновиробничі.
2. Адміністративні.
3. Матеріальні.
4. Фінансові.

**118. Ефективність управління трудовими витратами може забезпечити:**

1. Ліквідація або недопущення втрат робочого часу з вини адміністрації.
2. Підвищення продуктивності праці.
3. Регулярний контроль за правильністю нарахування зарплати бригади та достовірним її розподілом між членами бригади.
4. Комплексне використання усіх перелічених дій.

**119. Важливу роль у процесі управління трудовими витратами на сьогодні відіграє:**

1. Моральне стимулювання.
2. Матеріальне стимулювання.
3. Будь-яке стимулювання.
4. Раціональна організація праці.

**120. Дотримання «порогу чуттєвості» системи стимулювання — це:**

1. Один з принципів ефективності стимулюючої системи.
2. Одне з ключових правил, яких необхідно дотримуватися при побудові системи матеріального стимулювання.
3. Вираз, який не має жодного відношення до стимулювання працівників.
4. Один із складників управління трудовими витратами.

**121. Апарат управління підприємства (організації) в частині витрат на утримання і експлуатацію виробничого устаткування, машин і механізмів:**

1. Має вплив на усі без винятку статті витрат.
2. Має вплив на обмежене коло витрат.
3. Має вплив на переважну більшість статей витрат.
4. Позбавлений такого впливу.

**122. На ефективність управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів жодного впливу не має:**

1. Приведення до оптимального складу існуючого верстатного (машинного) парку.
2. Застосування раціональних транспортних схем перевезень вантажів машинами і механізмами.
3. Вибір раціональних постачальників виробничих запасів.
4. Забезпечення раціонального режиму роботи виробничого устаткування, машин і механізмів.

**123. Одним із засобів раціонального управління витратами на технічні обслуговування й ремонтні роботи виробничого устаткування, машин і механізмів є:**

1. Запровадження системи ППР.
2. Попереднє визначення нормативної кількості машино-змін роботи в рік.
3. Проведення зведеного підрахунку витрат по кожному виду техніки у постатейному розрізі.
4. Застосування продуманих, обґрунтованих і прийнятних критеріїв виміру та оцінки.

**124. Розробка планової собівартості або планово-розрахункових чи відпускних цін однієї машино-години (машино-зміни) роботи машин і механізмів:**

1. Не впливає на управління витратами, пов'язаними з експлуатацією машин і механізмів.
2. Сприяє покращенню управління витратами, пов'язаними з експлуатацією машин і механізмів.

3. Має позитивний вплив на управління витратами, пов'язаними з експлуатацією машин і механізмів.

4. Є обов'язковим атрибутом діяльності будь-якого підприємства (організації).

**125. При розрахунку планової собівартості машино-зміни (машино-години) роботи машин і механізмів не слід брати до уваги:**

1. Нормативну кількість машино-змін роботи у рік.
2. Норми амортизаційних відрахувань.
3. Витрати на перебазування та переобладнання.
4. Коефіцієнт змінності роботи.

**126. Відпускна ціна однієї машино-зміни (машино-години) роботи певного виду машин чи механізмів відрізняється від величини її планової собівартості на:**

1. Частку адміністративних витрат.
2. Плановий розмір рентабельності.
3. Величину ПДВ.
4. Усю сукупність перелічених величин.

**127. Вибір методу нарахування амортизації, як складової частини витрат підприємства:**

1. Впливає на методику управління витратами.
2. Впливає на методику управління витратами.
3. Впливає на величину амортизаційних відрахувань.
4. Не впливає на величину амортизаційних відрахувань.

**128. Складання кошторису витрат є невід'ємним атрибутом управління:**

1. Загальновиробничими витратами.
2. Адміністративними витратами.
3. Витратами на збут.
4. Усіма переліченими витратами.

**129. Кошториси загальновиробничих витрат найбільш доцільно складати:**

1. На місяць.
2. На квартал.
3. На півріччя.
4. На рік.



**130. Перелік і кількість статей адміністративних витрат для аналогічного кошторису підприємства (організації):**

1. Повинен містити усі статті, які наведені у П(С)БО 16 «Витрати».
2. Може бути індивідуальною (залежно від особливостей господарювання), проте без істотної різниці від тих, що наведені у П(С)БО 16 «Витрати».
3. Встановлюється підприємством (організацією) на свій розсуд.
4. Правильна відповідь відсутня.

**131. Система матеріального заохочення працівників апарату управління за економію адміністративних витрат встановлюється, як правило, за наслідками діяльності:**

1. Місячної.
2. Квартальної.
3. Піврічної.
4. Річної.

**132. Складання оптимального кошторису витрат на збут вимагає:**

1. Прийняття до уваги планових обсягів реалізації.
2. Прийняття до уваги кошторису на збут попереднього звітного періоду.
3. Здійснення детального аналізу фактичного виконання кошторису за попередній період.
4. Проведення усіх вищеперелічених дій.

**133. Здійснюючи розподіл квартальної суми витрат на збут на місячні, слід брати до уваги:**

1. Кількість робочих днів у місяці.
2. Кількість календарних днів у місяці.
3. Планові обсяги реалізації продукції (виконання робіт).
4. Фактичні витрати на збут за аналогічний період минулого року.

**134. З метою вживання оперативних мір впливу на недопущення перевитрат коштів на збут продукції доцільно:**

1. Забезпечити регулярне оперативне надання інформації працівникам апарату управління щодо витрат за статтями кошторису.
2. Своєчасно інформувати апарат управління про залишок невикористаного ліміту (згідно з кошторисом).
3. Здійснювати оперативний вияв відхилень фактичних значень витрат за окремими статтями від кошторисних, встановлювати їх причини та виводити висновки.
4. Проводити комплекс усіх перелічених заходів.

**135. Кошториси інших операційних, фінансових та інших витрат:**

1. Є обов'язковими для виконання.
2. Служать лише орієнтиром у частині формування вказаних витрат.
3. Не відіграють жодної ролі в управлінні витратами.
4. Відіграють надзвичайно важливу роль в управлінні витратами.

**136. Суть управління непродуктивними витратами і втратами зводиться до:**

1. Попереднього складання окремих кошторисів таких витрат.
2. Передбачення даних витрат у загальних кошторисах загальнови-робничих, адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат.
3. Відповіді 1 (на перших порах) чи відповіді 2 (у подальшому).
4. Усі відповіді неправильні.

**137. Регулярний контроль за дотриманням кошторису не-продуктивних витрат і втрат дасть змогу:**

1. Здійснювати істотний вплив на їх величину.
2. Нормалізувати поступово їх величину.
3. Ліквідувати повністю окремі з них.
4. Досягти будь-якого результату (з вищеперелічених).

**138. Розрізняють такі методи вітчизняного обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, як:**

1. Позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний.
2. Позамовний, нормативний, на основі діяльності, попроцесний.
3. На базі повної собівартості, на базі змінних витрат.
4. Нормативний, попередільний, на основі діяльності.

**139. До зарубіжних систем і методів обліку виробничих за-трат відносяться:**

1. «Стандарт-кост», «директ-костинг», позамовний, попередільний.
2. На базі повної собівартості, на базі змінних витрат, на основі дія-льності.
- 3.»Стандарт-кост», «директ-костинг», на основі діяльності, на базі повної собівартості, на базі змінних витрат.
4. Попроцесний, «стандарт-кост», «директ-костинг», нормативний, на основі діяльності.

**140. Подетальний, подетально-поопераційний, подетально-партіонний методи обліку — це різновиди сучасного..... ме-тоду обліку затрат на виробництво:**

1. Позамовного.
2. Попередільного.
3. Попроцесного.
4. Нормативного.

**141. Позамовний метод обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції використовується у..... виробництвах:**

1. Масових.
2. Серійних (багатосерійних).
3. Індивідуальних.
4. Будь-яких.

**142. При позамовному методі обліку затрат на виробництво відбувається:**

1. Віднесення усіх без винятку затрат на кожне замовлення.
2. Віднесення на кожне замовлення лише прямих затрат та розподіл між окремими замовленнями загальновиробничих витрат.
3. Віднесення на кожне замовлення тільки прямих затрат.
4. Правильна відповідь відсутня.

**143. Характерною особливістю якого методу обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції є те, що собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення виробничої собівартості за певний період на кількість продукції, випущеної за цей же період:**

1. Позамовного.
2. Попроцесного.
3. Попередільного.
4. Нормативного.

**144. Послідовний, паралельний і роздільний (відокремлений) варіанти характерні для..... методу обліку виробничих затрат:**

1. Позамовного.
2. Попроцесного.
3. Попередільного.
4. Нормативного.

**145. Попередільний метод обліку затрат на виробництво застосовується у виробництвах:**

1. З комплексним використанням сировини.
2. Де продукція проходить послідовні виробничі процеси.
3. Будь-якому з наведених вище.
4. Правильна відповідь відсутня.

**146. Розрахунок собівартості еквівалента зразка готової продукції властивий..... методу обліку виробничих затрат:**

1. Позамовному.
2. Попроцесному.
3. Попередільному.
4. Нормативному.

**147. В умовах застосування попередільного методу обліку витрат на виробництво найбільшого поширення набули такі методи обліку виробничих запасів, як:**

1. «LIFO» і «FIFO».
2. «LIFO» і «NIFO».
3. «FIFO» і «NIFO».
4. «FIFO» і середньозважена собівартість.

**148. В умовах організації випуску однорідної продукції або наданні однорідних послуг допоміжних виробництв та відсутності незавершеного виробництва застосовується так званий..... метод:**

1. Нормативний.
2. Однопередільний (простий).
3. Позамовний.
4. «Директ-кост».

**149. Серед усіх вітчизняних методів обліку затрат на виробництво лише..... метод справедливо вважають методом управління витратами:**

1. Позамовний.
2. Попроцесний.
3. Попередільний.
4. Нормативний.

**150. Розрізняють..... варіанти (ів) організації нормативного розрахунку затрат:**

1. Два.
2. Три.
3. Чотири.
4. П'ять.

**151. Відхилення від норм, які виявлені впродовж звітного періоду, залежно від прийнятої методики калькуляційних розрахунків, можна:**

1. Повністю відносити на собівартість продукції.
2. Розподіляти між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.
3. Відносити на собівартість або розподіляти між продукцією і незавершеним виробництвом.
4. Повністю відносити на залишки незавершеного виробництва.

**152. Визначення фактичних затрат в умовах нормативного методу як алгебраїчної суми нормативних затрат і відхилень від нормативних затрат характерно для:**

1. Обліку за нормативними затратами.
2. Паралельного обліку фактичних і нормативних затрат.
3. Обліку змішаним способом.
4. Кожному з усіх перелічених.

**153. До сучасних систем обліку витрат на виробництво, які базуються на основі обліку повних витрат, належать:**

1. Структурний облік витрат.
2. Облік відносних індивідуальних витрат.
3. Облік витрат за факторами виробництва.
4. Усі вищеперелічені.

**154. До сучасних систем обліку витрат на виробництво, які базуються на основі обліку часткових витрат, не належать:**

1. Багатоступінчастий облік витрат.
2. Облік витрат, що постійно розподіляються.
3. Облік відшкодування постійних витрат.
4. Облік відшкодування стандартних витрат.

**155. Розрахунок коефіцієнтів постійних витрат основного виробництва, постійних адміністративно-управлінських витрат, постійних комерційних витрат властивий системі:**

1. Функціонального обліку витрат.
2. Структурного обліку витрат.
3. Обліку витрат, що постійно розподіляються.
4. Обліку відносних індивідуальних витрат.

**156. Варіант, основна суть якого визначається поєднанням обліку змінних витрат з обліком повних витрат, називається:**

1. Обліком відшкодування постійних витрат.
2. Обліком відшкодування стандартних витрат.
3. Багатоступінчастим обліком витрат.
4. Усі відповіді неправильні.

**157. Собівартості еквівалентної одиниці продукції використовується:**

1. Для підвищення достовірності наслідків інвентаризації.
2. Для визначення достовірності залишків незавершеного виробництва.
3. Для визначення кількості одиниць готової продукції.
4. Правильна відповідь відсутня.

**158. Система калькулювання на основі змінних витрат дозволяє визначити....., який (а) широко застосовується для аналізу ефективності та прийняття управлінських рішень:**

1. Прибуток.
2. Маржинальний дохід.
3. Обсяг продажів.
4. Собівартість реалізованої продукції.

**159. Необхідну інформацію для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми, ціноутворення, розширення або скорочення виробництва певної продукції надає система калькулювання:**

1. На основі змінних витрат.
2. На основі повних витрат.
3. «Стандарт-кост».
4. «Директ-костинг».

**160. Система калькулювання, яка побудована за принципом «продукція споживає виробничі процеси (операції), а процеси споживають певні ресурси», властива системі калькулювання:**

1. На базі повних витрат.
2. На базі змінних витрат.
3. На основі діяльності.
4. Правильна відповідь відсутня.

**161. Взаємозв'язок між певними видами діяльності та їх факторами характерний для системи калькулювання:**

1. На базі повних витрат.
2. На базі змінних витрат.
3. На основі діяльності.
4. Правильна відповідь відсутня.

**162. Принципова відмінність традиційних систем калькулювання і калькулювання на основі діяльності полягає у:**

1. Підході до розподілу накладних витрат.
2. Відкиданні розподілу накладних витрат.
3. Включені до складу собівартості лише змінних витрат.
4. Такої відмінності не існує.

**163. Характерною особливістю системи «стандарт-кост» є:**

1. Визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат.
2. Здійснення суворого контролю зі сторони відповідальних осіб за дотриманням стандартних витрат.
3. Відображення відхилень стандартних витрат у бухгалтерських записках на спеціальних рахунках.
4. Усе вищеперелічене.

**164. В умовах функціонування системи «стандарт-кост» застосовуються такі нормативні витрати (нормативи):**

1. Базові нормативні витрати.
2. Ідеальні нормативи.
3. Досягнуті в сучасний період нормативи.
4. Усі вищеперелічені.

**165. Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами властиве для:**

1. «Стандарт-косту».
2. «Директ-костингу».
3. Нормативного методу.
4. Правильна відповідь відсутня.

**166. Система своєчасного виробництва і управління вартістю відноситься до:**

1. Усіх витрат.
2. Переважної більшості витрат.
3. Окремих видів витрат.
4. Матеріальних витрат.

**167. До показників ефективності виробництва системи своєчасного виробництва не слід відносити:**

1. Коефіцієнт прямого використання робочої сили.
2. Кількість скарг клієнтів.
3. Фондорентабельність.
4. Сукупну постатейну продуктивність.

**168. В управлінні виробничими затратами першочергового значення набуває контроль:**

1. Внутрішньовідомчий.
2. Позавідомчий.
3. Внутрішньогосподарський.
4. Громадський.

**169. Діюча система контролю в частині управління витратами:**

1. Задовільняє сьогодишнім вимогам апарат управління.
2. Має ряд істотних (суттєвих) недоліків.
3. Відсутня як така взагалі.
4. Правильна відповідь відсутня.

**170. Розрізняють такі системи контролю за суттю організації:**

1. Механічну і кошторисну.
2. Прямолінійну та обернену.
3. Автоматичну і механічну.
4. Кошторисну і фактичну.

**171. Основним критерієм ефективності контрольних систем є:**

1. Цільова відповідність.
2. Зусилля.
3. Мотиваційні можливості.
4. Правильна відповідь відсутня.

**172. У практичній діяльності застосовуються контрольні системи:**

1. Організаційні та функціональні.
2. Формальні та неформальні.
3. Одноступеневі та багатоступеневі.
4. Будь-які з вищеперелічених.

**173. Зарубіжний досвід засвідчує, що всі добре організовані системи внутрішнього контролю мають загальні положення, кількість яких приблизно складає:**

1. Близько трьох.
2. Близько п'яти.
3. Близько десяти.
4. Понад десять.



**174. Вивчення поведінки витрат дозволяє:**

1. Здійснити оцінку витрат.
2. Побудувати функцію витрат.
3. Здійснити оцінку витрат і побудувати їх функцію.
4. Провести комплексний аналіз діяльності.

**175. Функцію витрат можна побудувати з допомогою:**

1. Методу аналізу облікових даних.
2. Методу вищої — нижчої точки.
3. Методу візуального пристосування.
4. Будь-якого з перелічених методів.

**176. До системного аналізу функції діяльності задля визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатами діяльності зводиться суть такого способу побудови функції витрат, як:**

1. Технологічного аналізу.
2. Методу аналізу облікових даних.
3. Методу вищої — нижчої точки.
4. Методу візуального пристосування.

**177. У вивченні динаміки змін за ряд звітних періодів проявляється суть:**

1. Горизонтального аналізу.
2. Вертикального аналізу.
3. Трендового аналізу.
4. Кожного із вищеперелічених видів аналізу.

**178. Система контролю й аналізу рівнів і динаміки витрат включає:**

1. Горизонтальний аналіз.
2. Вертикальний аналіз.
3. Трендовий аналіз.
4. Усю вищеперелічену сукупність.

**179. Контроль динаміки затрат дає змогу:**

1. Виявити тенденції в управлінні формуванням собівартості.
2. Простежити поведінку затрат в цілому по підприємству.
3. Простежити поведінку затрат в розрізі окремих структурних підрозділів.
4. Простежити поведінку затрат в розрізі окремих статей затрат.

**180. Мета аналізу динаміки затрат зводиться до:**

1. Вибору продукції (продуктів) для виробництва і реалізації.
2. Вибору відповідного рівня використання виробничих потужностей.
3. Встановлення ціни на продукцію з метою забезпечення ефективності виробництва.
4. Усього вищепереліченого.

**181. Для контролю за рівнем собівартості значного поширення набули за кордоном методи:**

1. Кошторисних рівнянь.
2. Визначення точки безбитковості.
3. Функціональної залежності.
4. Математико-статистичні методи.

**182. Використання методів кореляційного і регресійного аналізу бажано здійснювати при складанні:**

1. Рівняння прямої, яка виражає лінійний зв'язок між на півзмінними затратами і обсягом виробництва.
2. Системи рівнянь (кошторисних рівнянь), яка дає змогу оцінити лінійний зв'язок між затратами і обсягом виробництва за декілька суміжних років.
3. Одного з двох попередніх варіантів.
4. Правильна відповідь відсутня.

**183. Розрізняють..... варіанти (ів) аналізу зміни загальних витрат:**

1. Два.
2. Три.
3. Чотири.
4. П'ять.

**184. Результати аналізу загальних відхилень (зміни загальних витрат) дають змогу встановити:**

1. Структурні зрушення.
2. Загальний вплив усіх факторів на результативність діяльності підприємства.
3. Вплив невикористаних потужностей на величину відхилень загальних непрямих затрат.
4. Кожна відповідь правильна.

**185. Різні обсяги виробництва продукції, а саме: теоретичний, практичний, нормальний, очікуваний і фактичний — характерні для:**

1. Рівнів використання виробничих потужностей.
2. Рівнів змінних витрат.
3. Рівнів постійних витрат.
4. Рівнів валового прибутку.

**186. Забезпечення ефективного розвитку виробництва:**

1. Необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами.
2. Не залежить від ефективності управління витратами.
3. Слід пов'язувати з удосконаленням нормативного господарства.
4. Залежить від цінової політики підприємства.

**187. Ефективність виробництва визначається:**

1. Чисельністю кваліфікованого персоналу.
2. Валютою балансу.
3. Фінансовим результатом.
4. Великою складських запасів.

**188. На величину прибутку суттєвий вплив має (мають):**

1. Збільшення відпускних цін.
2. Зниження рівня виробничих витрат.
3. Удосконалення структури продукції, яка випускається.
4. Усе вищеперелічене.

**189. Показники рівня рентабельності виробництва і рівня прибутковості — це:**

1. Тотожні поняття.
2. Різні за своїм змістом поняття.
3. Близькі за значенням поняття.
4. Усі відповіді правильні.

**190. Оптимізацію діяльності підприємства за критерієм витрат доцільно проводити на основі:**

1. Операційного левериджу.
2. Взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток».
3. Одного із двох вище перелічених методів.
4. Усі відповіді правильні.

**191. Аналіз взаємозв'язку «витрати–обсяг–прибуток» та операційний базуються на класифікації витрат на:**

1. Постійні і змінні.
2. Регульовані і нерегульовані.
3. Одноразові і поточні.
4. Основні і накладні.

**192. Точка безбитковості — це:**

1. Обсяг реалізації продукції, при якому витрати дорівнюють торгу від продажів.
2. Обсяг реалізації продукції (в натуральних або грошових одиницях), при якому загальні доходи дорівнюють загальним витратам, а прибуток підприємства рівний нулю.
3. Обсяг реалізації продукції, при якому загальні доходи дорівнюють загальним витратам.
4. Усі відповіді правильні.

**193. Коефіцієнт маржинального доходу — це:**

1. Відношення маржинального доходу на одиницю до ціни за одиницю продукції.
2. Відношення ціни за одиницю продукції до маржинального доходу на одиницю.
3. Відношення маржинального доходу на одиницю до суми витрат на виготовлення одиниці продукції.
4. Відношення суми витрат на виготовлення одиниці продукції до маржинального доходу на одиницю.

**194. В умовах графічного зображення точка безбитковості являє собою точку перетину ліній:**

1. Загальних і постійних витрат.
2. Виторгу від реалізації і загальних витрат.
3. Виторгу від реалізації і постійних витрат.
4. Виторгу від реалізації і змінних витрат.

**195. Визначення залежності величини прибутку від зміни обсягу реалізації здійснюється за допомогою:**

1. Механізму операційного левевериджу.
2. Механізму операційного важеля.
3. Операційного і маржинального прибутку.
4. Усі відповіді правильні.

**196. Шляхами оптимізації операційної діяльності на основі аналізу беззбитковості слід вважати:**

1. Оптимізацію виробничої програми та вибір раціонального асортименту.
2. Обґрунтування додаткових видатків та вибір і заміна устаткування.
3. Ціноутворення та обґрунтування доцільності прийняття додаткового замовлення.
4. Усі відповіді правильні.

**197. Економічно життєвий цикл продукту — це:**

1. Процес створення, розробки, виробництва, експлуатації, обігу та утилізації продукту.
2. Процес створення, розробки, виробництва та експлуатації продукту.
3. Процес виробництва, експлуатації та утилізації продукту.
4. Процес розробки, виробництва, обігу та утилізації продукту.

**198. Що із наведеного нижче не має жодного відношення до напрямів удосконалення системи управління витратами виробництва на підприємствах виробничої сфери:**

1. Створення центрів витрат і зон відповідальності.
2. Стимулювання працівників за зниження витрат виробництва.
3. Удосконалення обліку і контролю витрат виробництва.
4. Правильні відповідь відсутня.

**199. Введення у практику управління витратами виробництва стандартних норм дасть можливість:**

1. Оцінювати вітчизняне виробництво з позицій міжнародних стандартів.
2. Виробляти заходи з наближення вітчизняних виробів до міжнародного рівня.
3. Встановлювати нижню межу ефективності використання ресурсів.
4. Усі відповіді правильні.

**200. Введення нормативів використання основних, важливих для національної економіки видів ресурсів, є:**

1. Прерогативою вищих організацій.
2. Обов'язком держави.
3. Прерогативою самого підприємства.
4. Прерогативою місцевих органів влади.

## ЛІТЕРАТУРА

1. *Бутинець Ф. Ф. та ін.* Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»/ Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.
2. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практич. посіб. / Укл. Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 236 с.
3. *Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я.* Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): Монографія. — Тернопіль: Економічна думка, 2001. — 270 с.
4. *Голов С. Ф., Єфіменко В. І.* Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
5. *Горобець О.* Організація управління витратами на підприємстві // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 2002, — № 7/2. — С. 101—104.
6. *Грецак М. Г., Коцюба О. С.* Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2002. — 131 с.
7. *Давидович І. Є.* Аспекти управління витратами, пов'язаними з експлуатацією виробничого устаткування, машин і механізмів // Наукові записки: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 13. Частина 1. — Тернопіль: Економічна думка, 2004. — С. 145—148.
8. *Давидович І. Є.* Управління витратами періоду // Збірник наукових праць професорсько-викладацького складу інституту економіки і менеджменту інвестицій. Випуск 1. — Тернопіль: Економічна думка, 2003. — С. 53—62.
9. *Давидович І. Є.* Управління витратами як напрям підвищення ефективності роботи підприємств і організацій // Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні (збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції 1—2 червня 2001 р.). — Тернопіль: Економічна думка, 2001. — С. 17—20.
10. *Давидович І. Є.* Управління матеріальними витратами — запорука підвищення ефективності господарювання // Наукові записки: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. Частина 2. — Тернопіль: Економічна думка, 2003. — С. 4—7.
11. *Давидович І. Є.* Управління матеріальними ресурсами // Економіка і ринок: Облік, аналіз, контроль. Науковий журнал, випуск 2. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — С. 62—67.
12. *Дем'яненко С. І.* Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві. — К.: КНЕУ, 1998. — 264 с.
13. *Задорожний З. В.* Внутрішньогосподарський облік у будівництві. — Тернопіль: Економічна думка, 2006. — 336 с.
14. *Задорожний З. В.* Методичні рекомендації з обліку витрат будівельно-монтажних організацій // Баланс, 2001, — № 16.
15. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. з наступними змінами і доповненнями.
16. *Карпова Т. П.* Управленческий учет: Учеб. для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 350 с.
17. *Котляров С. А.* Управление затратами. — СПб.: Питер, 2001. — 160 с.
18. *Мацкевичюс И. С., Кальчинскас Г. Л.* Управление затратами в АСУП. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 221 с.
19. Методичні вказівки до вивчення курсу «Теорія і практика калькулювання собівартості продукції в будівництві» для студентів спеціальності 7.050106 спеціалізації «Облік, контроль і аналіз у будівництві» / укл. І.Є.Давидович. — Тернопіль: ТАНГ, 1995. — 64 с.

20. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт // *Баланс*, 2002, № 34, 20 серпня, С. 13—32.
21. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція) — К.: УкрНДЦ «Екобуд», 2004. — 64 с.
22. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затв. наказом Держкомпромполітики України 02.02.01 р. № 47.
23. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 450 с.
24. *Наринский А. С.* Калькулирование себестоимости в строительстве. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 191 с.
25. *Нидлз Б. и др.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 496 с.
26. *Палий В. Ф.* Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288 с.
27. *Панасюк В. М.* Витрати виробництва: управлінський аспект. — Тернопіль: Астон, 2005. — 288 с.
28. *Панасюк В.* Управління витратами виробництва. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 118 с.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» // Електронна бібліотека «Юрист-плюс» — К.: ЦКТ, 2000.
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Дебет-кредит. — 2000. — № 5. — С. 82—87.
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» // Електронна бібліотека «Юрист-плюс» — К.: ЦКТ, 2002.
32. *Пушкар М. С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 423 с.
33. *Пушкар М. С.* Управлінський облік: Навч. посіб. / 2-е видання, перер. і доп. — Тернопіль, 1997. — 160 с.
34. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 1999. — 500 с.
35. *Стуков С. А.* Система производственного учета и контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 223 с.
36. *Трубочкина М. И.* Управление затратами предприятия. — М.: ИНФРА — М, 2006. — 218 с.
37. *Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А.* Управління витратами підприємства: Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 120 с.
38. Управление затратами на предприятии: Учеб. / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др.; Под общ. ред. Г. А. Краюхина. — СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. — 277 с.
39. *Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: М.: Финансы и статистика, 1995. — 415 с.
40. *Чумаченко Н. Г.* Развитие управленческого учета в Украине // *Світ бухгалтерського обліку*, 1999, № 10, С. 2—9; № 11, С. 2—8.
41. *Шим Джей К., Сигел Джозел Г.* Методы управления стоимостью и анализа затрат / Перевод с англ. — М.: Информационно-издательский дом «Филинь» 1996. — 344 с.
42. *Энтони Р., Рис Дж.* Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. — М.: Финансы и статистика, 1993. — 560 с.
43. *Яругова Алиция.* Управленческий учет: опыт экономики развитых стран / Пер. с польск. Предисловие Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 240 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Ігор Євгенович ДАВИДОВИЧ

# УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

**Навчальний посібник**

Керівник видавничих проєктів – *Б. А. Сладкевич*

Друкується в авторській редакції

Дизайн обкладинки – *Б. В. Борисов*

Підписано до друку 25.06.2008. Формат 60x84 1/16.

Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.

Умовн. друк. арк. 31.

Наклад 1000 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»

вул. Електриків, 23

м. Київ, 04176

тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63

8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

e-mail: office@uaobook.com

сайт: WWW.CUL.COM.UA

**Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006**