

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Кам'янець-Подільський національний університет
імені Івана Огієнка



Кушнір О.К.

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Навчально-методичний посібник

Кам'янець-Подільський
2020

УДК 336.5.02(075.8)

К 96

Рецензенти:

Мазур Наталія Анатоліївна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету ім. І. Огієнка

Рудик Володимир Касянович, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри фінансів, банківської справи, страхування та електронних платіжних систем Подільського державного аграрно-технічного університету

Коркушко Олег Никодимович, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування Подільського спеціального навчально-реабілітаційного соціально-економічного коледжу

Затверджено Вченою радою Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка (протокол №8 від 28 серпня 2020 р.)

Рекомендовано науково-методичною радою економічного факультету Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка (протокол №5 від 18 червня 2020 р.)

Розглянуто та схвалено кафедрою економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка (протокол №6 від 04 червня 2020 р.)

Кушнір О.К.

К 96 «Управління витратами»: навчально-методичний посібник / О.К. Кушнір. Кам'янець-Подільський: Видавець Ковальчук О.В., 2020. 122 с.

ISBN 978-617-95031-6-0

Навчально-методичний посібник укладений відповідно до освітньої програми підготовки фахівців першого (бакалаврського) рівня вищої освіти галузі знань 05 Соціальні та поведінкові науки спеціальності 051 Економіка. Спрямований на поглиблене вивчення найбільш важливих складових системи управління витратами, виявлення факторів, що зумовлюють рівень витрат, обчислення величини витрат в залежності від їх видів та носіїв, аналіз впливу структури і динаміки витрат на прибуток підприємства.

Узагальнено та систематизовано теоретичні надбання у сфері управління витратами; запропоновано 12 тем для логічного засвоєння змісту дисципліни «Управління витратами». Наведено питання, що розкривають сутність відповідних тем та забезпечують викладення методологічних основ дисципліни.

ISBN 978-617-95031-6-0

УДК 336.5.02(075.8)

© Кушнір О.К.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ.....	5
Тема 1. Загальна характеристика витрат	5
Тема 2. Закономірності та чинники формування витрат	13
Тема 3. Управління витратами	19
Тема 4. Формування витрат за місцями і центрами відповідальності	33
Тема 5. Калькуляція витрат	41
Тема 6. Собівартість продукції	47
Тема 7. Контроль в управлінні витратами	63
Тема 8. Стимулювання економії ресурсів.....	70
Тема 9. Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток», як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень	76
Тема 10. Методи цільового формування структурного аналізу та зниження витрат	83
Тема 11. Адаптація операційної системи до зміни її завантаження за критерієм витрат	89
Тема 12. Мінімізація витрат на створення та зберігання запасів	95
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ ЗАНЯТТЯ	103
РОЗДІЛ 3. ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, ЩО ВІНОСЯТЬСЯ НА ІСПИТ	118
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	121

ВСТУП

У ринкових умовах стійкість діяльності підприємства у конкурентному середовищі залежить від його фінансової стабільності, яка досягається шляхом підвищення ефективності виробництва на основі економічного використання всіх видів ресурсів в цілях зниження витрат.

Дисципліна «Управління витратами» вивчає процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями за постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії.

Основною метою вивчення дисципліни є формування системи знань у сфері управління ресурсами і витратами згідно з існуючим законодавством в умовах розвитку ринкової економіки, з організації та функціонування управління витратами, ознайомлення з реалізацією досвіду в Україні та в інших країнах з подальшим його використанням у практичній діяльності та обґрунтування управлінських рішень.

Предметом вивчення дисципліни є теоретико-методологічні підходи щодо економічного механізму управління витратами підприємства.

В результаті вивчення дисципліни студент повинен:

- знати теоретичні аспекти економічної категорії «витрати», їх класифікацію, організаційно-економічний механізм управління ними, особливості побудови системи управління витратами на сучасних підприємствах та можливі напрямки оптимізації рівня витрат;

- вміти виявляти фактори, що зумовлюють рівень витрат, обчислювати їх величину за видами, місцями та носіями, аналізувати вплив структури і динаміки витрат на прибуток підприємства та реалізовувати резерви зниження витрат.

Дисципліна «Управління витратами» посідає важливе місце у підготовці фахівців з економіки та підприємництва. Вона тісно пов'язана з такими дисциплінами, як «Економіка підприємства», «Внутрішній механізм управління виробництвом», «Бухгалтерський облік», «Планування і контроль на підприємстві».

Пропонований посібник відповідає програмі дисципліни «Управління витратами» і сприяє вирішенню проблеми забезпечення цієї дисципліни навчально-методичними матеріалами.

РОЗДІЛ 1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Тема 1. Загальна характеристика витрат

1. Поняття, склад і характеристика витрат.
2. Класифікація витрат на виробництво.
3. Поділ витрат стосовно прийняття управлінських рішень.
4. Структура виробничих затрат підприємства.

1. Поняття, склад і характеристика витрат.

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

Витрати – це зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства чи його вилучення за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

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

I Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

1. Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

2. 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.

II 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.

III 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.

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.

2. Класифікація витрат на виробництво.

Будь-яка діяльність, у тому числі й виробнича, супроводжується процесом використання ресурсів. У виробничій діяльності ці ресурси називають факторами виробництва, до них належать сировина, матеріали, праця, засоби виробництва у складі машин, устаткування, споруд та ін.

Для правильного розуміння призначення витрат, їх економічної ролі у виробництві важливе значення має класифікація затрат на виробництво. Нараховується близько двох десятків групувань затрат за різними класифікаційними ознаками.

Ознака класифікації	Види затрат
За періодичністю виникнення	Разові, поточні
За кількістю випущеної продукції	Загальні, витрати на одиницю продукції
За ступенем однорідності	Прості (одноеlementні), 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
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

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. 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.

Змінні витрати – це витрати, загальна сума яких за певний період залежить від обсягу виготовленої продукції. Цю залежність можна виразити коефіцієнтом еластичності витрат:

$$k_e = \frac{\partial C}{C} \div \frac{\partial N}{N},$$

де k_e – коефіцієнт еластичності витрат; ∂C , C – відповідно приріст витрат і сукупна їх величина; ∂N , N – приріст і загальний обсяг продукції.

Змінні витрати, у свою чергу, поділяються на пропорційні та непропорційні.

Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно обсягу виробництва. Для них коефіцієнт еластичності $k_e = 1$. До пропорційних належать переважно витрати на сировину, основні матеріали, комплектуючі вироби, відрядну зарплату робітників.

Непропорційні витрати поділяються на прогресуючі та дегресуючі. Прогресуючі витрати зростають більшою мірою, ніж обсяг виробництва, $k_e > 1$. Вони виникають тоді, коли збільшення обсягу виробництва потребує зростаючих витрат на одиницю продукції. Це можуть бути, наприклад, витрати на відрядно-прогресивну оплату праці, додаткові рекламні, транспортні, торгові витрати та ін. Дегресуючі витрати зростають менше, ніж обсяг виробництва, $k_e < 1$. До них належить широке коло витрат на експлуатацію машин і устаткування, їх ремонт, на інструмент тощо.

3. Поділ витрат стосовно прийняття управлінських рішень.

Існуюча і використовувана 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 надзвичайно актуальним у сучасних умовах господарювання. Тому доцільно використати класифікацію витрат західних фірм.

Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. У першу 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.

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.

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.

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).

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні і накладні. Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій із виробництва продукції (робіт, послуг), а накладні – з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу.

Невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші невиробничі витрати операційної діяльності) не відносяться на собівартість виробленої продукції і покриваються за рахунок прибутку господарюючого суб'єкта.

Для прийняття управлінських рішень вкрай необхідно розрізнити 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.

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:

$$\text{Дійсні витрати} + \text{Можливі витрати} = \text{Релевантні витрати}$$

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

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.

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.

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

4. Структура виробничих затрат підприємства і організації.

У системі управління витратами важливе практичне значення має їх структура, тобто співвідношення окремих груп витрат за певними ознаками. Вивчення та аналіз структури витрат необхідні для обґрунтування заходів щодо економії ресурсів і зниження собівартості продукції, вибору методів калькулювання, прогнозування динаміки собівартості продукції, цін і ринкової позиції підприємства та ін.

Структура витрат може розглядатися за класифікаційними ознаками, розглянутими раніше.

Структура витрат за економічними елементами показує співвідношення окремих видів спожитих у процесі виробництва ресурсів чи факторів виробництва. Залежно від частки витрат за економічними елементами дещо умовно виробництво можна поділити на матеріаломістке, трудомістке і капіталомістке.

У матеріаломісткому виробництві переважають матеріальні витрати у загальній їх сумі. За цих умов основними резервами зниження собівартості продукції є економія матеріальних ресурсів, оптимізація використання сировини і матеріалів та організації матеріально-технічного забезпечення.

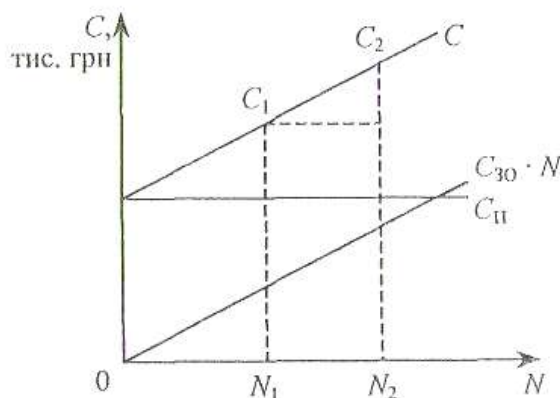
Трудомістке виробництво характеризується великими витратами на оплату праці та соціальні заходи. Відповідно, цим витратам приділяється основна увага в процесі формування собівартості продукції.

Для капіталомісткого виробництва властиві високі питомі інвестиції в основні засоби, про що опосередковано свідчить частка амортизаційних відрахувань у сукупних витратах підприємства.

Співвідношення прямих і непрямих витрат свідчить про складність і точність калькулювання. Чим більша частка прямих витрат у загальній їх сумі, тим простішим є процес калькулювання і точніше обчислюється собівартість виробів у багатопродуктовому виробництві.

Важливе практичне значення має співвідношення змінних і постійних витрат. Чим більша частка постійних витрат у їх сукупній величині, тим більше треба виготовляти продукції, щоб забезпечити беззбитковість виробництва.

Залежність зміни витрат (C) від зміни обсягу виробництва продукції (N)



Змінні витрати на одиницю продукції C_{30} становитимуть:

$$C_{30} = \frac{C_2 - C_1}{N_2 - N_1},$$

де, C_1, C_2 – сукупні витрати у попередньому і наступному періодах; N_1, N_2 – обсяги виробництва продукції в зазначених періодах у натуральному вимірі.

Звідси визначаються сукупні змінні витрати щодо обсягу виробництва N_1, N_2 і, відповідно, постійні витрати:

$$C_{3_1} = N_1 * C_{30}; \quad C_{3_2} = N_2 * C_{30};$$

$$C_{II} = C_1 - C_{3_1}, \text{ або } C_{II} = C_2 - C_{3_2}.$$

Важливе практичне значення має поділ сукупних витрат підприємства на змінні та постійні. Можна виділити два таких методи:

- диференційно-змістовний або бухгалтерський;
- аналітичний.

Згідно з першим, кожний конкретний елемент витрат належить до змінних або постійних витрат з огляду на його зміст і призначення. Наприклад, матеріальні витрати є як змінні, так і постійні. Основні матеріали, комплектуючі вироби – змінні витрати; матеріали на ремонт і обслуговування будівель, споруд – постійні витрати. Аналітичний метод розподілу витрат на змінні та постійні ґрунтується на різній їх динаміці при зміні обсягу виробництва. Отже, він може застосовуватися лише за умов динамічного виробництва в межах діапазону релевантності.

Тема 2. Закономірності та чинники формування витрат

1. Динаміка витрат у коротко- і довгостроковому періодах.
2. Функції витрат.
3. Вплив виробничого навчання і досвіду на рівень витрат.

1. Динаміка витрат у коротко- і довгостроковому періодах.

Динаміка витрат суттєво відрізняється у коротко- і довгостроковому періодах. У зв'язку з цим визначення цих понять має теоретичне і практичне значення.

В економічній теорії короткостроковим вважається період, упродовж якого фактори виробництва і відповідні їм витрати стабільні, тобто незмінні. При цьому йдеться передусім про фактори виробництва, що беруть участь у ряді операційних процесів, зміна яких потребує тривалого часу і суттєвих разових витрат. Це засоби виробництва (машини, устаткування) і робоча сила. Конкретніше, в економічному сенсі короткостроковим є період, протягом якого виробнича, організаційна структура підприємства і його виробнича потужність незмінні.

Довгостроковим вважається період, у якому жодний фактор виробництва не є незмінним. Змінюються не лише витрати на матеріали, оплату праці, а й засоби виробництва. У довгостроковому періоді реалізуються інвестиційні проекти, змінюється виробнича й організаційна структура підприємства, його величина, технологія виробництва.

У короткостроковому періоді витрати факторів виробництва стабільні. За цих умов залежність між обсягом виробництва і витратами залишається стабільною, і останні можна досить чітко поділити на змінні та постійні. Змінні є функцією обсягу виробництва, а постійні – функцією часу.

Формальна залежність витрат від обсягу виробництва у короткостроковому періоді може бути виражена так:

$$C = C_{zo} * N + C_{п};$$

$$C_{co} = C_{zo} + \frac{C_{п}}{N},$$

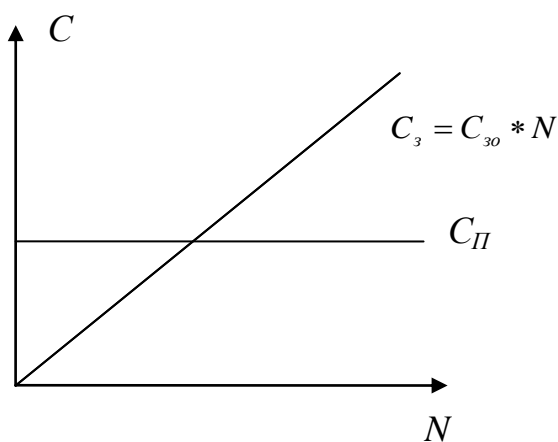
де C – сукупні витрати за певний період; C_{zo} – змінні витрати на одиницю продукції; N – обсяг виробництва продукції у натуральному вимірі; $C_{п}$ – постійні витрати за розрахунковий період; C_{co} – сукупні витрати на одиницю продукції (собівартість продукції).

Сукупні змінні витрати (C_z) мають лінійну залежність від обсягу виробництва (1).

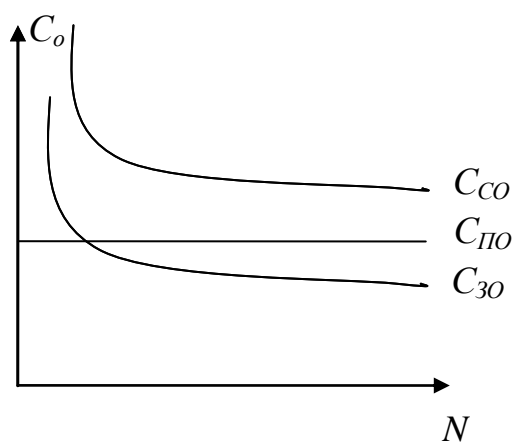
Зі зростанням обсягу виробництва повні середні витрати на одиницю продукції знижуються і наближаються до змінних витрат (C_{zo}). Це є наслідком

наявності постійних витрат, які розподіляючись на зростаючий обсяг виробництва, різко зменшуються на одиницю продукції. Тому збільшення обсягу виробництва є важливим чинником зниження собівартості продукції (2).

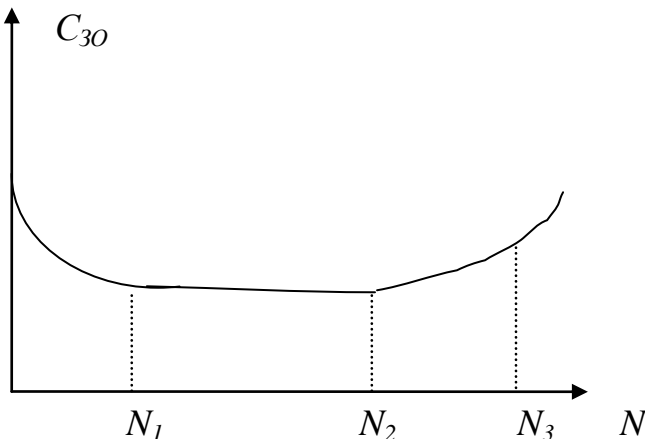
1)



2)



3)



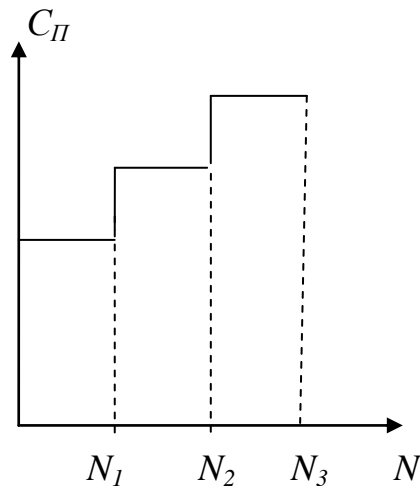
- 1) Динаміка сукупних витрат: C_n – постійних; C_s – змінних.
- 2) Динаміка витрат на одиницю продукції: C_{zo} – змінних; C_{no} – постійних; C_{co} – сукупних.
- 3) Динаміка змінних середніх витрат із зростанням завантаження виробничої потужності N_3 .

Фактично динаміка змінних середніх витрат здебільшого складніша. Ці витрати у більшості випадків знижуються із підвищенням використання виробничої потужності, а за максимального її завантаження ($k_3 > 0,9$) можуть зростати (3). Деяке зниження витрат на початкових етапах зростання обсягу виробництва (ділянка ON_1) пояснюється підвищенням продуктивності праці внаслідок збільшення серійності виробів. У подальшому рівень витрат стабілізується (лінія N_1N_2), і на ділянці N_2N_3 певною мірою зростає. Справа в тому, що максимізація виробництва супроводжується зростанням інтенсивності роботи за межі оптимальних її режимів і додатковими витратами (електроенергії, інструментів, зарплати у формі доплат та ін.). Тому у короткостроковому періоді слід мінімізувати змінні витрати як комплектуванням

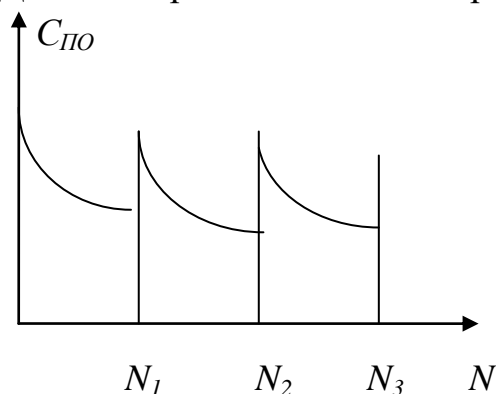
оптимальних партій (серій) виробів, так і оптимальною адаптацією роботи устаткування до певного обсягу виробництва.

У довгостроковому періоді всі витрати змінюються, включаючи й ті, що належать до постійних. Останні змінюються стрибкоподібно через релевантні інтервали, тобто через проміжки короткострокових періодів.

Динаміка сукупних постійних витрат у довгостроковому періоді



Динаміка середніх постійних витрат у довгостроковому періоді



Відносні витрати (собівартість продукції) регулюються комбінацією факторів виробництва в процесі визначення виробничої, організаційної структури підприємства, його виробничої потужності. Передусім мається на увазі величина підприємства. Остання вважається оптимальною за мінімальних середніх сукупних витрат, тобто за мінімальної повної собівартості продукції.

2. Функції витрат.

У системі управління витратами важливе значення має побудова і використання функцій витрат. Функція витрат – це кількісний вираз залежності витрат від їх чинників. Такі формалізовані залежності у вигляді функцій полегшують процеси прогнозування і планування витрат, використовуються в аналізі й оцінювати роботи центрів відповідальності та в інших сферах діяльності підприємства.

Слід відрізняти функції сукупних (абсолютних) витрат підприємства або його підрозділів, окремих статей чи елементів (наприклад, загальновиробничих витрат, витрат на утримання та експлуатацію машин та устаткування) і функції витрат на одиницю продукції (собівартості продукції).

Основною проблемою під час побудови функцій витрат є встановлення причинно-наслідкових зв'язків між чинниками і витратами. Чинники витрат виражаються певними показниками, які впливають на витрати і мають кількісну оцінку. Вони визначаються в процесі аналізу і емпіричної перевірки зв'язку з витратами і в подальшому розглядаються як змінні параметри функції витрат.

Залежно від форми зв'язку змінних параметрів з витратами розрізняють лінійні та нелінійні функції. Лінійні функції витрат, коли пряма витрат однозначно визначається двома точками, є найбільш прийнятними для практичного використання. Такі функції легкі в побудові та використанні. Нелінійні функції не можна достатньо точно визначити виміряною кількістю точок, що й є головною складністю їх застосування.

У теорії і практиці управління витратами застосовуються різні методи дослідження причинно-наслідкових зв'язків між витратами і їх чинниками та побудови відповідних функцій. Серед них передусім виокремлюють методи:

Інженерний метод ґрунтується на аналізі взаємозв'язків між витратами ресурсів і результатами. При цьому ресурси диференціюються за видами залежно від того, які чинники і як впливають на їх витрати (сировина, основні, допоміжні матеріали за видами, інструмент, основні засоби, праця і т. д.). На основі досліджень і обчислень розробляються нормативи витрат на окремі ресурси стосовно певних показників (драйверів): кількість виробів, машино-години роботи устаткування, людино-години роботи працівників та ін. Нормативи встановлюються з урахуванням особливостей технологічного процесу і режимів роботи устаткування. В подальшому вони можуть інтегруватись в нормативи на один виріб для спрощеної формалізації залежності витрат від кінцевого результату – обсягу виробництва. Інженерний метод забезпечує досить точні обчислення витрат, він враховує технологічні та організаційні можливості використання ресурсів, орієнтує на передові методи роботи та досягнення науково-технічного прогресу. Але основний його недолік – складність і трудомісткість оцінки витрат і розробки їх норм.

Бухгалтерський метод, який ще називають методом аналізу рахунків, передбачає побудову моделі поведінки витрат на основі матеріалів бухгалтерського обліку. За даними бухгалтерських рахунків аналізуються витрати і їх носії (драйвери). В процесі такого аналізу всі витрати або певна група їх,

наприклад, загальновиробничі витрати, розподіляються на змінні та постійні. Фактичні витрати за минулий період коригуються з урахуванням реальних умов діяльності підприємства (ціни, тарифи), визначаються змінні витрати на одиницю їх носія і формулюється лінійна функція витрат.

Згідно з мінімаксимним методом залежність витрат від обсягу діяльності визначається на основі двох рівнів (точок) останньої – мінімального й максимального. Мається на увазі, що обсяг діяльності (виробництва) в межах діапазону релевантності різний. Пряма, що з'єднує точки витрат, які відповідають мінімальному і максимальному обсягу діяльності, виражає функцію витрат. Метод побудови функцій витрат за двома екстремальними точками приваблює своєю простотою, але він не дає точних результатів. Мінімальний і максимальний обсяги діяльності можуть істотно відрізнятись від середніх, нормальних її умов і не забезпечувати належної репрезентативності даних для побудови функції. Тому мінімаксимний метод доцільно модифікувати, вибираючи не екстремальні рівні обсягів діяльності, а типові із нижчих та вищих.

Метод регресійного аналізу встановлює взаємозв'язок між витратами і показниками, що на них впливають, на основі статистичної обробки репрезентативного масиву інформації. В процесі регресійного аналізу може досліджуватися залежність витрат від одного чинника (показника) або від більшої їх кількості. В першому випадку будують однофакторні рівняння регресії, в другому – багатфакторні. Функція витрат (рівняння регресії) визначається відомим методом найменших квадратів, який дозволяє встановити величини a і b , максимально наближені до емпіричних даних. Регресійний аналіз дає точніші результати, ніж мінімаксимний метод, оскільки в ньому враховуються дані усіх спостережень, а не лише їх крайні величини. Разом з тим, як і попередні методи, він базується на досвіді минулої діяльності, що не завжди адекватний майбутнім умовам.

Слід зазначити, що регресійний аналіз застосовується також для визначення собівартості продукції. Це стосується продукції, схожої в конструктивно-технологічному відношенні, та виробів, що становлять параметричні ряди (машини певного призначення, верстати, електродвигуни та ін.). Виведені за фактичними даними рівняння регресії дозволяють прогнозувати собівартість нових виробів на етапі їх розробки і таким чином більш обґрунтовано вести цінову і товарну політику підприємства.

3. Вплив виробничого навчання і досвіду на рівень витрат.

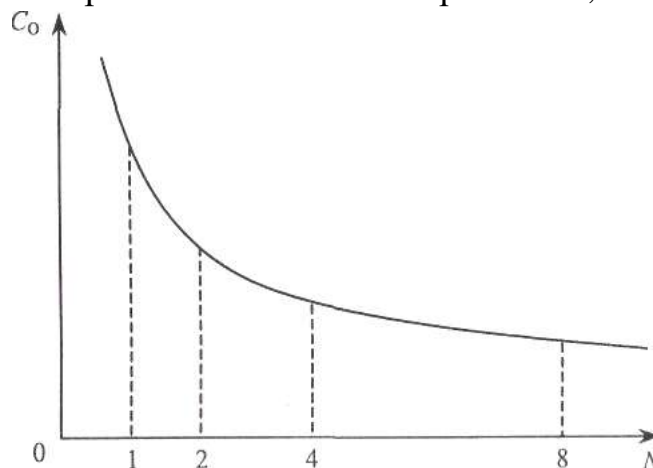
На відносний рівень витрат, тобто собівартість продукції, суттєво впливають чинники досвіду й виробничого навчання. Внаслідок вивчення

залежності витрат від досвіду був сформульований «Закон навчання у виробництві» (30-ті роки минулого століття). Згідно з ним витрати певних факторів на одиницю продукції зменшуються із зростанням кількості її виробництва. Цей ефект пояснюється впливом тренування і досвіду працівників на зниження витрат. А тренування й набуття досвіду є наслідком повторювання операцій, яке зростає із збільшенням кількості виробів. Найбільший ефект від чинника виробничого навчання реалізується через фактор праці. Але й витрати матеріалів теж знижуються внаслідок надбання робітниками досвіду: зменшуються підходи, брак, витрати енергії та ін.

Зазначена закономірність виражається так званими кривими навчання.

Найпоширеніша версія теорії кривих навчання стверджує, що при кожному подвоєнні кількості виробів з початку їх виготовлення (освоєння виробництва) витрати на одиницю продукції знижуються на одну й ту саму відносну величину. В літературі її називають нормою навчання α , вона коливається в певних межах для різних виробництв. Вища на монтажних і складальних роботах із суттєвою часткою ручної праці й менша на обробних машинних операціях. Приблизний діапазон її коливання 0,1-0,25.

Крива навчання за його норми $\alpha = 0,2$



C_0 – витрати на одиницю продукції; N – порядковий номер виробу (кількість виготовлених виробів з початку їх виробництва).

Закономірності кривих навчання властиві передусім для виготовлення складних виробів у дрібносерійному виробництві (літако-, ракетобудування, важке машинобудування, кораблебудування і т. п.). Із збільшенням серій виробів ефект навчання різко знижується і практично не враховується при плануванні та в ціновій політиці. В масовому виробництві ця теорія не актуальна ($\alpha \rightarrow 0$). У виробництвах з високою часткою прямих матеріальних витрат і комплектувальних виробів криві навчання слід застосовувати до вартості обробки. Закономірності кривих навчання стосуються не лише виробничих процесів, а певною мірою поширюються на інші бізнес-функції ланцюга цінностей: маркетинг, збут, обслуговування виробів.

Тема 3. Управління витратами

1. Централізація і децентралізація – основні аспекти структури управління.
2. Функції управління витратами.
3. Основні методи управління підприємством.
4. Центри відповідальності та їх необхідність.
5. Типи центрів відповідальності.
6. Оцінка та облік діяльності центрів відповідальності.
7. Формування витрат за місцями виникнення.
8. Формування витрат за центрами затрат.

1. Централізація і децентралізація - основні аспекти структури управління.

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка визначається наявністю та взаємодією його підрозділів. Підрозділи підприємства виконують різні функції і можуть мати різну назву: цехи, відділи, служби, департаменти, секції, відділення тощо. Ці підрозділи очолюють керівники (менеджери, завідувачі), які відповідають за їх роботу. На великих підприємствах не рідко одна і та сама особа (власник, головний менеджер) здійснює управління господарською діяльністю і приймає важливі рішення. Але здатність людини керувати має певні обмеження тому у разі зростання масштабів бізнесу є ускладнення його структури, і виникає необхідність розподілити повноваження з прийняття рішень між різними рівнями управління.

Розрізняють наступні аспекти організаційної структури управління:

- централізація;
- децентралізація.

Основним визначником цих аспектів є повноваження – це влада, делегована організацією. Делегування повноважень з прийняття рішень означає децентралізацію управління.

Централізація володіє наступними перевагами:

- вище керівництво знайоме з усіма аспектами діяльності підприємства, що дозволяє ефективно управляти поточною діяльністю і приймати важливі управлінські рішення;
- низькі витрати на отримання управлінського персоналу.

Недоліки централізації:

- обмежені можливості вищого керівництва щодо зосередження на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях;

- керівники не можуть досконало орієнтуватися у всіх сферах діяльності підприємства.

Децентралізації притаманні наступні переваги:

- можливість вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях;

- оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління;

- рішення приймаються тими менеджерами, які найглибше розуміються на суті проблеми;

- менеджери набувають досвіду управління, що дає їм змогу часом посісти вирішальні посади.

Недоліки децентралізації:

- ускладнення процесу координації діяльності;

- можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції;

- збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу.

Отримання менеджером права самостійно приймати рішення означає водночас і відповідальність за його наслідки. Тому підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, отримав назву «центр відповідальності».

2. 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 в повному обсязі по всіх елементах складає цикл взаємодії керуючої (управляючої) підсистеми (суб'єкт управління) на керовану систему (об'єкт управління).

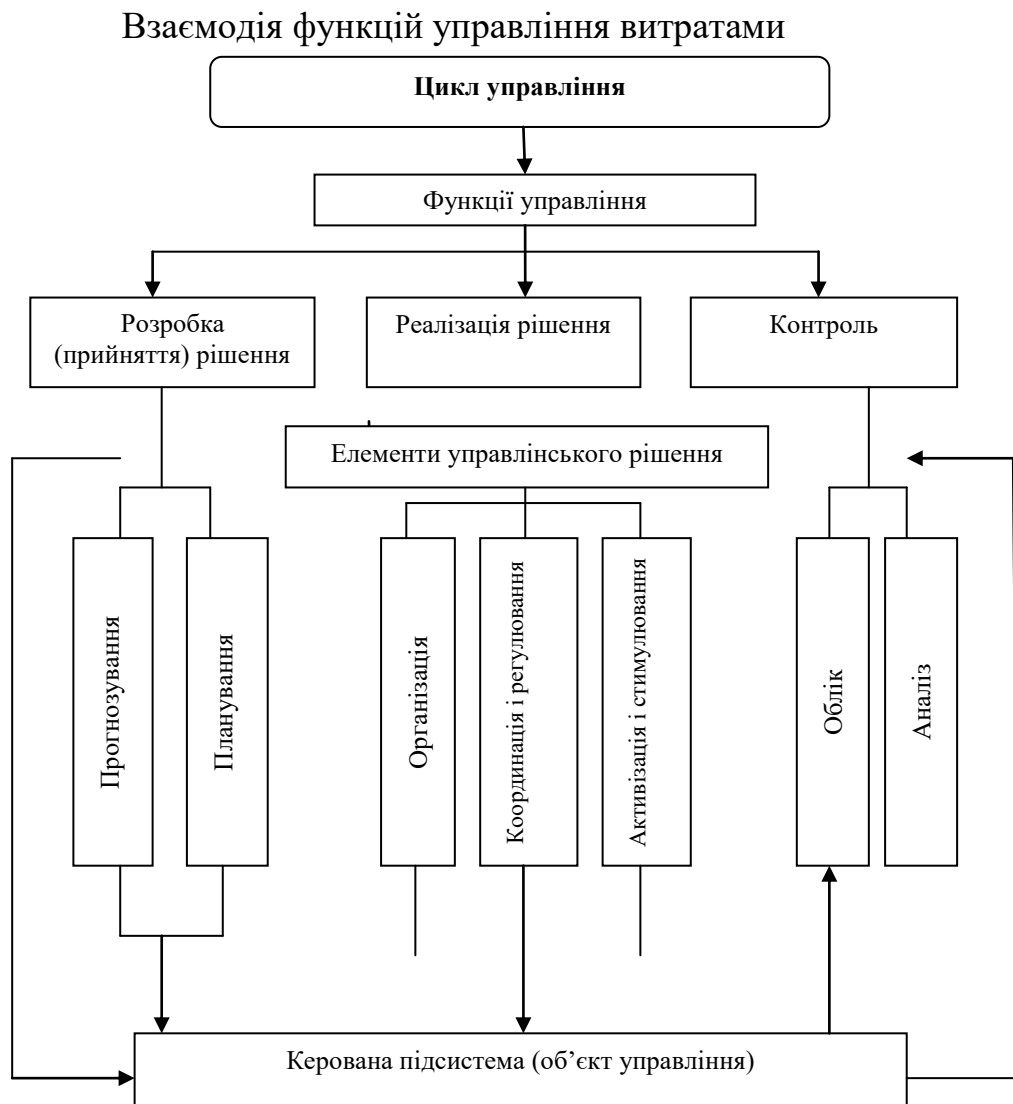
Суб'єктами управління витратами виступають керівники і спеціалісти підприємства і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, дільниць тощо).

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

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

I. 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.



Завдання довгострокового планування є підготовка інформації щодо очікуваних затрат під час освоєння нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції, збільшенні (нaroщуванні) потужності підприємства. Це можуть бути затрати на маркетингові дослідження і науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, капітальні вкладення.

Поточні плани конкретизують реалізацію довгострокових цілей підприємств. 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.

II. Організація – це один із найбільш важливих елементів ефективного управління. Вона встановлює, яким чином на підприємстві здійснюють

управління витратами, тобто хто це робить, у які строки, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначається місце виникнення затрат, центри затрат і центри відповідальності за їх дотримання.

III. Координація і регулювання затрат передбачають порівняння фактичних затрат із запланованими, вияв відхилень і прийняття оперативних заходів, щодо їх ліквідації. Своєчасна координація і регулювання затрат дають змогу підприємству уникнути серйозного зриву у виконання запланованого економічного результату діяльності.

IV. 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.

Для контрольної стадії характерними функціями є облік та аналіз.

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

VI. Аналіз затрат допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства. Розрізняють проміжний аналіз і підсумковий.

Проміжний аналіз спрямований на поточне регулювання процесу виконання плану витрат. Досягнуті результати порівнюються з планом, фіксуються відхилення, на який 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.

3. Основні методи управління витратами.

У своєму теперішньому стані управління витратами являє собою наукову практичну сферу, яка вже пройшла неабиякий шлях і досягла певного рівня зрілості.

Основні методи управління витрат:

1. Концепція стратегічного управління витратами – (SCM).

З'явилася відносно недавно. Платформою даної концепції є принципи стратегічного менеджменту. Її виникнення є результатом синтезу трьох напрямів теорії стратегії підприємства: аналіз ланцюжка цінностей (вартості); стратегічне позиціонування; аналіз і управління факторами, що визначають утворення витрат.

Згідно з М. Портером, під ланцюжком цінностей слід розуміти узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємств: від вихідних джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи після продажне обслуговування.



Ланцюжок формування цінностей щодо продукції підприємства за М. Портером.

Концепція ланцюжка цінностей дозволяє виокремити щонайменше чотири стратегічні шляхи зменшення витрат та збільшення прибутку:

- взаємодія з постачальниками;
- взаємодія зі споживачами;
- технологічні взаємодії всередині ланцюжка цінностей окремого підрозділу підприємства;
- взаємодії між ланцюжками цінностей підрозділів підприємств.

Зміст складової концепції SCM, пов'язаної з стратегічним позиціонуванням. В основі сильної ринкової позиції підприємства лежать певні внутрішні досягнення або «козери», які оцінені й підтвержені ринком і становлять його конкурентні переваги. При цьому конкурентні переваги мають бути стійкими, тобто захищеними від дублювання з боку конкурентів. У межах даної концепції увага зосереджується на двох способах створення й підтримки стійкої конкурентної переваги: за рахунок низької собівартості (лідерування за витратами) та диференціації продукції.

Стратегічне позиціонування має здійснюватися в тісному зв'язку і узгоджено з стратегічною спрямованістю, яка включає:

1. Нарощування. Суть цієї спрямованості полягає у розширенні частки ринку. Це передбачає масштабне інвестування, можливі зниження прибутку та грошових надходжень.
2. Підтримування. Ця стратегічна спрямованість пов'язана з утримуванням наявної частки ринку. Підприємство, як правило, отримує нормальний економічний прибуток за відповідного застосування даного підходу.

3. Використання досягнень. Метою такої спрямованості є отримання максимальних короткострокових прибутків, навіть якщо платнею за це буде зниження ринкової частки.

2. Методи цілеспрямованого або проактивного формування собівартості таргет-костинг (ТС) та кайдзен-костинг (КС).

2. Метод таргет-костинг (ТС) можна визначити як інтегральну модель управління витратами і прибуток, що зорієнтовано на безперервне зниження і контроль витрат виходячи з наявних умов ринку шляхом об'єднання зусиль маркетингових, конструкторських, виробничих та інших підрозділів підприємства. Ідея таргет-костингу є простою і потужною одночасно і полягає у тому, щоб формувати собівартість продукції на основі попередньо з'ясованої ціни продажу. Тобто традиційна форма ціноутворення:

$$\text{собівартість} + \text{прибуток} = \text{ціна},$$

у межах таргет-костингу перетворюється на вираз:

$$\text{ціна} - \text{прибуток} = \text{собівартість}.$$

Таким чином, очікувана ціна та бажаний прибуток зумовлюють необхідний рівень витрат (цільову собівартість).

Сутність методу кайдзен-костинг полягає у наскрізному вишукуванні та реалізації шляхів усунення різниці між розрахунковою та цільовою собівартістю продукту. Слово «кайдзен» з японської можна перекласти як «зміни на краще».

Неважко встановити зв'язок між кайдзен-костингом і таргет-костингом. Обидві концепції реалізують ідеологію зниження рівня окремих статей витрат і собівартості продукту в цілому до деякого необхідного рівня. При цьому таргет-костинг вирішує це завдання на стадії планування і розроблення, а кайдзен-костинг – на стадії виробництва. Таким чином, ці два методи слід розглядати як взаємодоповнюючі.

3. Технологія управління витратами та результатами на базі концепції бенчмаркінгу.

Метод бенчмаркінгу можна охарактеризувати як системний пошук і впровадження практики найбільш успішних підприємств, що має підвищити потенціал та результати діяльності даного підприємства. Процес бенчмаркінгу включає здійснення таких етапів:

1. Встановлення показників та функцій, які підлягають вивченню при еталонуванні.

2. Вибір підприємств-еталонів, які демонструють найкращі результати за обраними на попередньому етапі показниками та функціями.

3. Збирання та опрацювання даних для встановлення розриву між еталонним рівнем розглядуваних показників чи функцій та рівнем, досягнутим підприємством.

4. Формулювання цілей та розроблення плану дій.

4. Концепція управління витратами на якість.

Виникла як наслідок, з одного боку, підвищення вимог з боку споживачів до якості продукції, а з другого – як результат усвідомлення приватним бізнесом того факту, що досягнення та підтримка високого рівня якості для об'єктів витрат на всіх стадіях виробничого циклу дозволяє економити ресурси та кошти, за рахунок зменшення виробничих запасів, повторних робіт, відходів та браку, витрат на гарантійне обслуговування тощо.

Всі витрати на якість розбиваються на чотири групи:

1. Витрати на попередження пов'язані із заходами щодо запобігання недоліків та дефектів. Вони включають витрати на планування якості, підготовки персоналу, розроблення та створення контрольного устаткування, додаткові витрати на придбання матеріалів більш високої якості і т.д.

2. Витрати на оцінку якості зумовлені заходами із перевірки металів і продукції на відповідність встановленим нормативам якості. До них належать витрати на контроль матеріалів, деталей, незавершеного виробництва, готової продукції, утримання контрольного устаткування, дослідження досягнутого ступеня якості продукції на рівні споживачів тощо.

3. Витрати внаслідок внутрішніх недоліків мають місце через вади та дефекти, виявлені в ході виробництва продукції. До них відносять відходи, невиправний брак, витрати на перероблення, через простой, втрати прибутку внаслідок скорочення обсягу продажу.

4. Витрати внаслідок зовнішніх недоліків виникають після продажу продукції споживачам. Це витрати (втрати): на обробку скарг замовників; на гарантійний ремонт; при заміні продукції; по зобов'язаннях внаслідок рішень суду.

5. Теорія обмежень (ТОС) була закладена на початку 70-х років Е. Гольдратом. Основна конструктивна теза ТОС полягає у тому, що для будь-якої бізнес-системи мають місце обмеження, своєрідні «пляшкові шийки», які перешкоджають досягненню головної мети. Отже, ефективно забезпечення реалізації поставлених цілей можливе через управління вузькими місцями.

Загальна процедура ТОС-управління складається з таких кроків.

1. Ідентифікація обмежень бізнес-системи.

2. Знаходження на основі виявленого на попередньому кроці обмеження критерію оптимізації портфеля та його попереднє формування.
3. Спроба усунення обмеження.
4. Повернення у початок циклу. Відбувається пошук і відпрацювання нових «пляшкових шийок», тобто нових обмежень.

Послідовне застосування ТОС-управління має згодом привести до відносного усунення внутрішніх обмежень підприємства і зосередження на обмеженнях у ринковому просторі. Зрозуміло, що із зовнішніми обмеженнями працювати набагато складніше, але врешті-решт саме у зовнішньому середовищі відбувається реалізація інтересів бізнесу та отримується прибуток.

4. Центри відповідальності та їх необхідність.

Важливе значення в системі управління витратами підприємства має їх диференціація за місцями виникнення та центрами відповідальності.

Центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, котрий очолює певна особа (менеджер), яка самостійно приймає управлінські рішення в межах своїх повноважень і несе персональну відповідальність за виконання встановлених планом показників діяльності.

Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтується на таких принципах :

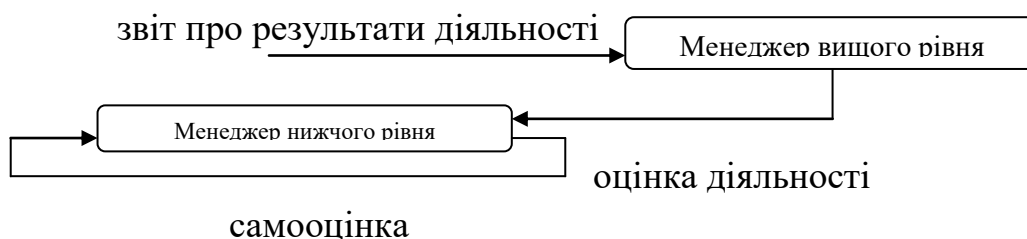
1. Менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їх контролем.
2. Менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їх діяльність.
3. Менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їх підрозділами мети.
4. Чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників.
5. Звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Концепцію центрів та обліку відповідальності вперше було сформульовано Джоном Хігінсом. На початку 1950-х років вона набула значного поширення у США, а згодом і в інших країнах. Початковою метою обліку за центрами відповідальності було посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів за витрачання ресурсів. Однак, вивчення психологічних аспектів поведінки людей свідчить, що встановлення жорсткого контролю та використання цих результатів як докір менеджерам змушує останніх більше часу приділяти пошуку виправдань власних дій, а не шляхів досягнення поставленої мети.

Тому сьогодні завданням обліку за центрами відповідальності є не так контроль, як допомога в організації самоконтролю, оскільки загальновідомо, що жодна людина не стане порушувати вигідні для неї умови та критерії діяльності.

Отже, головною метою обліку відповідальності є допомога менеджерів у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів діяльності.

Загальна схема обліку відповідальності



Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

1. Визначення центрів відповідальності.
2. Складання бюджету для кожного центру відповідальності.
3. Регулярне складання звітності про виконання.
4. Аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів. Для виділення центрів відповідальності насамперед беруть до уваги організаційну і технологічну структуру підприємств, посадові інструкції, які встановлюють права та обов'язки конкретних працівників.

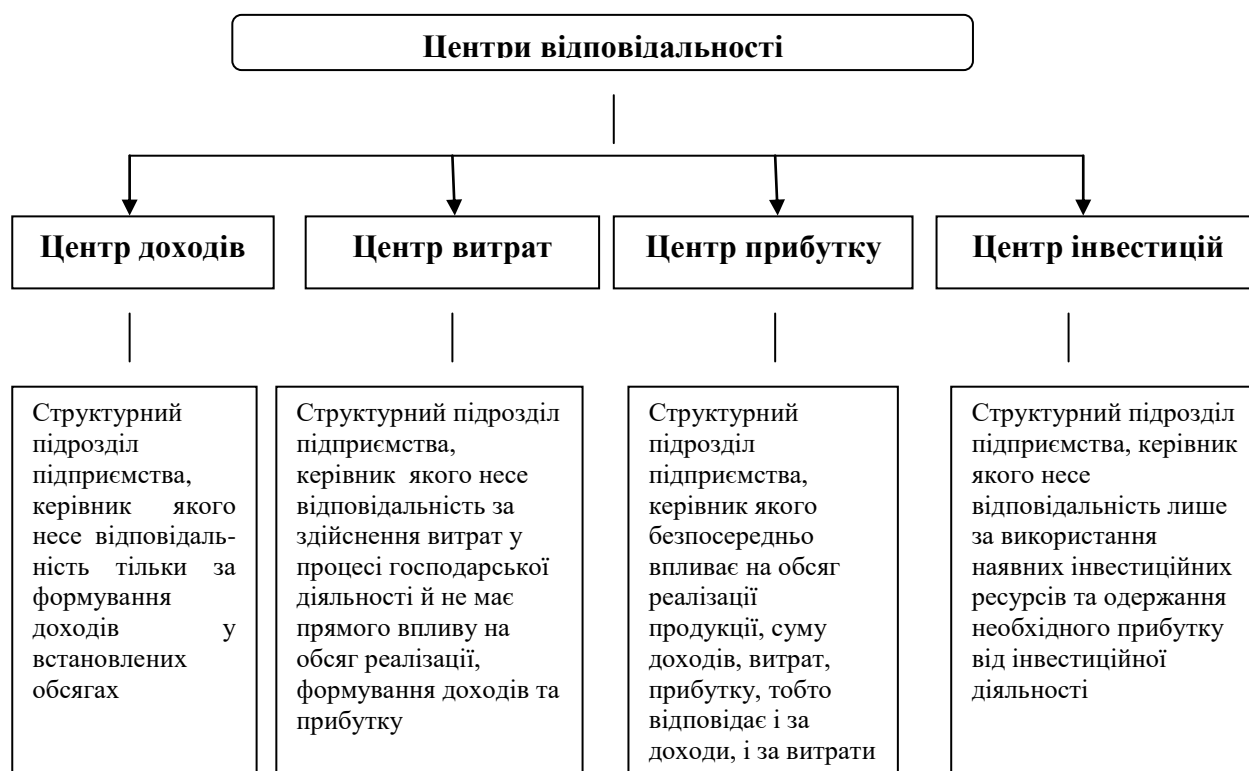
5. Типи центрів відповідальності.

Кожний окремий структурний підрозділ виконує різні функції, відповідає за певний обсяг роботи, має різні повноваження у сфері прийняття управлінських рішень. Залежно від зазначених факторів на підприємстві виділяють декілька типів центрів відповідальності.

Центри витрат поділяють на:

Центри технологічних витрат – дозволяє встановити оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності. Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірнику, а результати діяльності – в натуральних вимірниках. Типовим прикладом є підрозділи основного та допоміжного виробництва.

Класифікація центрів відповідальності за обсягом повноважень та відповідальності



Центр дискреційних витрат – це центр в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв’язок між витратами і результатами діяльності центру. Типовим прикладом центрів дискреційних витрат є науково-дослідні та адміністративні підрозділи (бухгалтерія, відділ кадрів, відділ зв’язків з громадськістю), а також частина підрозділів що забезпечує збут (відділ реклами, дослідження ринку).

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

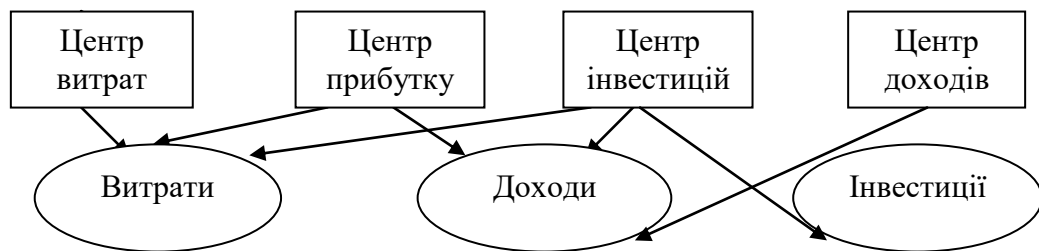
Основні центри відповідальності забезпечують контроль затрат у місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за затрати цехів, що входять до нього, цех – за затрати дільниць, які належать йому, дільниця – за затрати бригад. Функціональні центри поширюють затрати на багато місць їх виникнення, 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.

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 господарських відносин, вони створюють системи контролю за конкретними витратами.

Зв'язок центрів відповідальності з основними економічними показниками діяльності



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, начальник цеху, головний механік.

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:

1. Обслуговуючі центри відповідальності – надають послуги іншим центрам в середині підприємства (їдальня).

2. Матеріальні центри відповідальності – служать для заготівлі і забезпечення підприємства матеріальними ресурсами (відділ матеріально-технічного постачання).

3. Виробничі центри відповідальності – підрозділи основного, допоміжного і підсобного виробництв.

4. Управлінські центри відповідальності – заводоуправління, бухгалтерія, відділ кадрів.

5. 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 поєднанні декілька функцій (н-д, деякі підприємства мають представництва в різних регіонах і кожне таке представництво займається маркетингом, рекламою, збутом продукції тощо).

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

6. Оцінка та облік діяльності центрів відповідальності.

Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різний підхід до оцінки їх діяльності.

Загальний підхід до вибору показників оцінювання діяльності центрів передбачає дотримання таких критеріїв:

- 1) взаємозв'язок з цілями компанії;
- 2) баланс короткотермінових і довготермінових цілей;
- 3) відображення ключової діяльності керівництва;
- 4) відображення результатів діяльності працівників;
- 5) зрозумілість для працівників;
- 6) можливість використанні для оцінювання і заохочення працівників;
- 7) об'єктивність і відносна простота розрахунку;
- 8) послідовність і регулярність використання.

Для оцінки діяльності центрів відповідальності крім показників які містяться в бюджетах цікавлять ще й нефінансові показники діяльності, тобто показники, виражені не в грошовому вимірнику (н-д: використання робочого часу, плинність кадрів, кількість рекламації, отриманих від замовників, кількість нових клієнтів та ін.)

Облік за центрами відповідальності організовується:

1. На великих підприємствах, що діють як одне ціле.
2. Функціонує паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку.

3. Може бути впроваджений лише за умови, що на підприємстві чітко визначені сфери відповідності і конкретизована відповідальність менеджерів за статті витрат, надходжень.

Облік за центрами відповідальності в системі внутрішнього управління виконує наступні функції:

1. Задоволення інформаційних потреб внутрішнього управління.
2. Дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях підприємства і оцінювати діяльність менеджерів.
3. Відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління.

4. Створює свого роду інформаційну противагу тій свободі дій, яка надана менеджерам центрів відповідальності з метою забезпечення рівноваги на підприємстві загалом.

Принципи організації обліку за центрами відповідальності:

1. Визначення контрольованих статей витрат і надходжень за умови, що менеджер повинен відповідати лише за ті показники, котрі він може контролювати і на величину яких може здійснювати вплив.

2. Персоналізація облікових документів.

3. Обов'язок менеджера центру відповідальності скласти кошториси (бюджети) на визначений період і надати звітність.

7. Формування витрат за місцями виникнення.

З метою ефективного управління витратами надзвичайно важливого значення набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування затрат. 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 утворилися.

До місць виникнення затрат відносять структурні підрозділи (цехи, бригади, відділи, дільниці), які являють собою об'єкти нормування, планування і обліку затрат виробництва.

Стосовно 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 моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції. Поступово до мети обліку затрат за місцями виникнення приєднався також і контроль за обґрунтованістю і раціональністю витрачання ресурсів. З часом облік затрат за місцями виникнення все більше відокремлювався від калькулювання, чому сприяла тенденція до укрупнення структурних підрозділів. На виробничих підприємствах місце виникнення затрат – це сфера відповідальності, яка пов'язана з певними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговуванням виробництва і його управління. Ступінь деталізації витрат за місцями їх виникнення для кожного підприємства індивідуальний.

8. Формування витрат за центрами затрат.

Приблизно в середині 40-х років ХХ ст. з'являється поняття «центр затрат», «оперативний центр затрат». За своєю природою кожне робоче місце – це центр затрат.

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. Групування витрат за центрами затрат пов'язане з додатковими обліково-розрахунковими 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 належить: виробничі комплекси, цехи, дільниці. До обслуговуючих належать відділи (служби) управління та обслуговування виробництва. До умовних належать статті собівартості, 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.

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. 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, від виявлення резервів виробництва.

Розрізняють центри регульованих затрат і частково регульованих затрат. Для прикладу центром регульованих затрат можуть бути цехи основного виробництва у промисловості. До центрів частково регульованих затрат можна віднести адміністративно-управлінський апарат підприємства. Кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, технології виробництва, організації праці, структури управління, рівня техніки тощо.

Тема 4. Формування витрат за місцями і центрами відповідальності

1. Розроблення кошторисів центрів відповідальності.
2. Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів.
3. Методика складання кошторису підприємства.

1. Розроблення кошторисів центрів відповідальності.

Побудова та регламентація роботи центрів відповідальності утворює організаційну складову управління витратами та результатами діяльності підприємства. Ядром функціонального аспекту, що відповідає управлінню підприємством за центрами відповідальності, є механізм бюджетування.

У найбільш загальному розумінні бюджетування являє собою процес узгодженого або цілісного планування та контролю діяльності окремих підрозділів і підприємства в цілому. Ключовим технологічним елементом бюджетування є бюджет. Бюджет можна визначити як оперативний (зазвичай у межах до одного року) план роботи окремого підрозділу або всього підприємства, в якому залежно від характеру центру відповідальності детально відображають фінансово-економічні параметри його діяльності.

Поряд із терміном «бюджет» у вітчизняній науковій та навчальній літературі часто використовується термін «кошторис», як різновид бюджету, в якому відображаються показники витрат даного підрозділу чи підприємства за певний період.

Кошториси підрозділів виконують такі важливі функції:

1. Організуюча (координуюча) функція пов'язана з тим, що зафіксовані у кошторисі планові показники витрат слугують орієнтиром для відповідальної особи, яка спрямовує свої зусилля на дотримання встановленого регламенту і норм використання ресурсів.

2. Контролююча функція кошторисів полягає у тому, що за їх допомогою виконується моніторинг та оцінка діяльності підрозділів з погляду дотримання належного рівня витрат.

3. Функція стимулювання реалізується через відповідальність за необґрунтоване перевищення планових витрат та заохочення щодо їх зниження.

З погляду групування позицій кошториси будуються за калькуляційними статтями або економічними елементами витрат. Кожний з цих підходів має свою інформаційну цінність і сферу застосування. У постатейному кошторисі органічно інтегруються кошторис непрямих (загальновиробничих) витрат та калькуляції за прямими витратами окремих виробів. Розроблення кошторису за елементами витрат дозволяє відобразити ресурсну структуру, матеріало-,

зарплато-, і капіталомісткість виробництва, а також, що суттєво, чітко ув'язати витрати підрозділу (цеху) в цілому з витратами його структурних одиниць (дільниць, робочих місць), оскільки останнім плануються лише окремі їх елементи.

Кошторис цеху на рік (тис. грн.)

№ з/п	Стаття витрат	План на рік	У тому числі по кварталах			
			I	II	III	IV
1	Прямі матеріальні витрати, у т.ч.	616,90	152,70	153,90	154,40	155,90
1.1	сировина та матеріали (за вирахуванням зворотних відходів)	350,00	87,00	87,60	87,60	87,80
1.2	купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	248,60	61,20	61,80	62,20	63,40
1.3	паливо і енергія на технологічні цілі	18,30	4,50	4,50	4,60	4,70
2	Прямі витрати на оплату праці, у т.ч.	218,40	54,60	54,60	54,60	54,60
2.1	основна заробітна плата виробничих робітників	200,00	50,00	50,00	50,00	50,00
2.2	додаткова заробітна плата виробничих робітників	18,40	4,60	4,60	4,60	4,60
3	Інші прямі витрати, у т.ч.	80,81	20,20	20,20	20,20	20,21
3.1	відрахування на соціальні заходи	80,81	20,20	20,20	20,20	20,21
3.2	втрати від браку (у звіті)	-	-	-	-	-
4	Загальновиробничі витрати, у т.ч.	410,70	102,30	102,60	102,70	103,10
4.1	витрати на утримання і експлуатацію машин та устаткування	262,10	65,20	65,50	65,60	65,80
4.2	витрати на обслуговування й управління виробництвом	148,60	37,10	37,10	37,10	37,30
5	Разом	1326,81	329,80	331,30	331,90	333,81

Характеристика статей витрат.

Сировина та матеріали (за вирахуванням зворотних відходів), у цю статтю входять витрати на матеріали, що утворюють матеріально-речову основу продукції, що виготовляється, а також на матеріали допоміжного призначення, які припускають пряме віднесення на окремі вироби (з'єднуючі деталі, фарби, лаки, формотворчі матеріали тощо). Розглядувані витрати обчислюються на підставі норм витрачання та цін матеріалів, а також виробничої програми. В цінах на матеріали, окрім цін придбання, враховуються транспортно-заготівельні витрати (плата за транспорт, вантажно-розвантажувальні роботи, комісійні заготівельним організаціям та ін.). Із вартості матеріалів виключаються зворотні відходи.

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби. Купівельними напівфабрикатами вважаються вироби, які підлягають додатковій обробці на підприємстві (штамповки, відливки, поковки та ін.). До комплектуючих

належать вироби, які купуються для укомплектування продукції, що виготовляється, і потребують витрат на їх установку чи складання (вузли агрегатів, двигуни, прилади, механізми тощо).

Кошторис цеху на рік (тис. грн.) (за статтями і елементами витрат)

№ з/п	Стаття витрат	Елементи витрат					разом
		матеріальні затрати	витрати на оплату праці	відрахування на соціальні заходи	амортизація	послуги інших підрозділів	
1	Прямі матеріальні витрати, в т.ч.	616,90	-	-	-	-	616,90
1.1	сировина та матеріали (за вирахуванням зворотних відходів)	350,00	-	-	-	-	350,00
1.2	купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	248,60	-	-	-	-	248,60
1.3	паливо і енергія на технологічні цілі	18,30	-	-	-	-	18,30
2	Прямі витрати на оплату праці, в т.ч.	-	218,40	-	-	-	218,40
2.1	основна заробітна плата виробничих робітників	-	200,00	-	-	-	200,00
2.2	додаткова заробітна плата виробничих робітників	-	18,40	-	-	-	18,40
3	Інші прямі втрати, в т.ч.	-	-	80,81	-	-	80,81
3.1	відрахування на соціальні заходи	-	-	80,81	-	-	80,81
3.2	втрати від браку (у звіті)	-	-	-	-	-	-
4	Загальновиробничі витрати, у т.ч.	156,40	137,00	50,69	27,90	41,60	413,59
4.1	витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування	93,80	81,00	29,97	15,50	41,60	261,87
4.2	витрати на обслуговування й управління виробництвом	62,60	56,00	20,72	12,40	-	151,72
5	Разом	773,30	355,40	131,50	27,90	41,60	1329,70
6	У тому числі витрати змінні	696,10	227,40	80,81	-	14,80	1019,11
7	Постійні	77,20	128,00	50,69	27,90	26,80	310,59

Паливо і енергія на технологічні цілі. Ця стаття містить витрати на всі види палива і енергії, пов'язані з безпосереднім здійсненням технологічних процесів: плавлення, нагрівання, зварювання, сушіння і т. п. Вихідними параметрами для обчислення витрат на паливо і енергію є норми витрат і ціни (тарифи).

Основна заробітна плата виробничих робітників. До статті входить оплата праці робітників, безпосередньо задіяних у виготовленні основної продукції.

Структурно її складає відрядна та погодинна заробітна плата, які розраховуються згідно з нормами витрат часу на виконання технологічних операцій, відрядними розцінками і тарифними ставками.

Додаткова заробітна плата виробничих робітників. У статтю включають виплати за трудові успіхи (премії), оплату відпусток, часу виконання державних та громадських обов'язків, доплати за виконання додаткових функцій та ін.

Відрахування на соціальні заходи. До них належать відрахування в Пенсійний фонд і фонди соціального страхування та сприяння зайнятості. Вони обчислюються у встановлених процентах від суми основної та додаткової зарплати.

Втрати від браку (у звіті). Ця стаття складається з витрат за остаточно забракованою продукцією (виробами, напівфабрикатами), а також витрат на виправлення браку за вирахуванням: вартості остаточно забракованої продукції; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, одержаної від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

Загальновиробничі витрати. Охоплюють широке коло непрямих витрат.

Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування пов'язані з роботою устаткування у межах виробничого процесу, а також необхідні для підтримання його в стані експлуатаційної готовності. Сюди входять амортизаційні відрахування на відтворення машин і устаткування, поліпшення та відновлення їхніх техніко-економічних параметрів; витрати на експлуатацію устаткування (передусім на електроенергію для приведення машин в дію, стиснуте повітря, воду, мастило, охолоджуючі рідини, оплату праці наладчиків, слюсарів, ремонтників, електриків та ін.); витрати на внутрішнє переміщення вантажів; витрати на ремонт устаткування і транспортних засобів; витрати на швидкозношуваний інструмент.

Витрати на обслуговування і управління виробництвом охоплюють: витрати на управління виробництвом, до яких належать оплата праці управлінського персоналу, а також витрати на соціальні заходи й медичне страхування; витрати на службові відрядження персоналу підрозділу; амортизаційні відрахування для пасивної частини основних засобів підрозділу, що не бере безпосередньої участі у виробничому процесі, а лише створює умови для належного здійснення операційної діяльності (будівлі, споруди, інвентар, обчислювальна техніка та ін.); некапітальні витрати на вдосконалення технології та організації виробництва, підвищення якості продукції (оплата праці задіяних у відповідних роботах працівників, вартість необхідних матеріалів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на обслуговування виробництва, включаючи оплату праці, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування для обслуговуючого (загальновиробничого) персоналу;

витрати на охорону праці і техніку безпеки; витрати на утримання і ремонт будівель, споруд, інвентарю; витрати на швидкозношуваний інвентар; витрати на пожежну і сторожову охорону; страхові платежі по страхуванню майна; інші витрати загальнопромислового призначення.

Закономірним розвитком методології складання кошторисів є матрична (зведена) форма кошторису, в якій витрати групуються одночасно постатейно і поелементно.

2. Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів.

Загальнопромислові витрати – це витрати на організацію виробництва та управління цехами, відділеннями та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати пов'язані з управлінням та експлуатацією машин та обладнання.

До загальнопромислових витрат належать:

- 1) витрати на управління виробництвом;
- 2) амортизація основних засобів загальнопромислового призначення;
- 3) амортизація нематеріальних активів загальнопромислового призначення;
- 4) витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необхідних активів загальнопромислового призначення;
- 5) витрати на вдосконалення технології і організації виробництва;
- 6) витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень;
- 7) витрати на обслуговування виробничого процесу;
- 8) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- 9) інші витрати.

Непрямі витрати основних виробничих підрозділів за джерелом їх формування, складаються з двох груп:

- внутрішні непрямі витрати, місцем виникнення яких є безпосередньо певний підрозділ;
- непрямі витрати, пов'язані з послугами підрозділів допоміжного і обслуговуючого виробництв.

Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів між основними підрозділами здійснюється пропорційно обсягу наданих ними послуг. Для конкретного віднесення витрат зазвичай використовують один з трьох методів:

1. Метод прямого розподілу. Усі витрати допоміжних і обслуговуючих підрозділів відносяться на основні виробничі підрозділи одразу, без

врахування взаємних послуг між підрозділами допоміжного й обслуговуючого виробництв. Метод простий і зручний у використанні. Сфера його застосування обмежується ситуаціями, коли взаємні послуги допоміжних і обслуговуючих підрозділів мають відносно незначний обсяг.

2. Метод поетапного або повторного розподілу. Витрати кожного допоміжного й обслуговуючого підрозділу розподіляються між відповідними основними, допоміжними і обслуговуючими структурними одиницями поетапно. Процес розподілу триває доти, доки суми витрат, віднесені на обслуговуючі й допоміжні підрозділи, стають настільки малими, що їх подальший перерозподіл є недоцільним. Коли такий момент настає, вказані суми витрат відносять на основні виробничі підрозділи прямо, минаючи розподіл на допоміжні й обслуговуючі підрозділи, і процес розподілу на цьому завершується. Цей метод є більш точним, ніж метод прямого розподілу, але й більш трудомістким. Його застосовують тоді, коли не можна ігнорувати взаємні послуги допоміжних і обслуговуючих підрозділів.

3. Метод системи рівнянь. Цей метод ідейно повторює попередній, але базується на іншому обчислювальному апараті, пов'язаному із положеннями теорії рядів.

3. Методика складання кошторису підприємства.

Процес складання кошторисів окремих підрозділів завершується побудовою загального (зведеного) кошторису підприємства і визначенням собівартості продукції. Таким чином, планування витрат, як і їх фактичне формування, відбувається знизу вгору, починаючи з місць витрат і центрів відповідальності.

Кошторис виробництва – це витрати підприємства, пов'язані з основою його діяльності за певний період, незалежно від того, відносять їх на собівартість продукції в цьому періоді чи ні.

Кошторис виробництва складається за економічними елементами.

Кошторис виробництва дозволяє обчислити виробничу собівартість готової продукції підприємства.

Порядок розроблення кошторису виробництва може різнитися залежно від етапу планування, стану інформаційної бази та масштабу підприємства. На етапі прогнозних оцінок величини витрат кошторис виробництва припускає складання шляхом коригування фактичних витрат за минулий період. Позичі фактичних витрат коригуються на прогнозні коефіцієнти зміни обсягу виробництва, чисельності персоналу і вартості основних фондів, з урахуванням закономірності динаміки витрат, очікуваної зміни норм і цін (тарифів).

Кошторис виробництва на рік

Елементи витрат	Сума, тис. грн.	
	Звіт за минулий рік	План на наступний рік
1. Матеріальні витрати	6120	6300
2. Витрати на оплату праці	2350	2700
3. Відрахування на соціальні заходи	870	1000
4. Амортизація основних фондів і нематеріальних кредитів	900	900
5. Інші витрати	500	550
6. Витрати на виробництво – усього	10740	11450
7. Зміна залишків витрат майбутніх періодів (приріст віднімається, зменшення додається)	-	350
8. Зміна залишків незавершеного виробництва (приріст віднімається, зменшення додається)	60	-250
9. Виробнича собівартість готової продукції	10680	11350

Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управління ним у межах усього підприємства.

До них належать:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телекс, факс тощо).

Витрати на збут – це витрати, зумовлені операціями та заходами щодо реалізації (продажу) продукції (товарів, робіт, послуг). До них належать витрати:

- матеріалів для пакування готової продукції на складах, витрати на ремонт тари;
- на оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівниками підрозділу, які забезпечують збут;
- на рекламу та дослідження ринку;
- на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

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

- на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати.

До інших витрат включають ті з них, які за змістом не можна віднести до перелічених. До них належить широке коло витрат різного призначення, а саме: оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, охорони, витрати на відрядження, страхування майна, винагорода за винаходи й раціоналізаторські пропозиції, оплата робіт із сертифікації продукції, витрати на гарантійний ремонт, орендна плата за окремі об'єкти основних фондів та ін.

Тема 5. Калькуляція витрат

1. Зміст, мета й етапи виробничого обліку.
2. Метод, завдання та принципи калькуляційного обліку.
3. Об'єкт та одиниця калькулювання.
4. Види калькуляцій і їх використання в управлінні витрат.

1. Зміст, мета й завдання виробничого обліку.

Виробничий облік – це підсистема бухгалтерського обліку, що забезпечує формування даних про витрати і результати процесу виробництва для контролю за виконанням планів виробництва продукції та її реалізації, за ходом виробничих процесів, їх оперативного регулювання для підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.

Метою виробничого обліку є:

- 1) контроль за витратами виробництва та доходами підприємства;
- 2) аналіз причин перевитрат порівняно з попередніми періодами, кошторисами або прогнозами;
- 3) виявлення можливих резервів економії та підвищення рентабельності виробництва;
- 4) чітке і детальне відображення всіх процесів, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції на підприємстві.

Основними завданнями виробничого обліку є:

1. Контроль за виконанням бюджету за обсягом, номенклатурою, асортиментом, якістю продукції, залишками незавершеного виробництва і рухом напівфабрикатів.

2. Достовірне і своєчасне відображення фактичних витрат на виробництво, необхідних для управління та контролю за виконанням планових кошторисів і лімітів витрат.

3. Оперативний контроль за використанням матеріальних і трудових ресурсів, грошових засобів, виявлення причин і винуватців відхилень від нормативних і планових витрат в ході виробництва.

4. Відображення економічної ефективності науково-технічних і організаційних заходів, інших чинників, що впливають на величину собівартості продукції.

5. Виявлення загальних витрат і результатів діяльності виробничих колективів внутрішніх структурних підрозділів.

Етапами виробничого обліку є:

1) облік витрат і доходів за їх видами – демонструє, які групи витрат виникли на підприємстві в процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) в звітному періоді та як вони були покриті в процесі

реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг);

2) облік витрат і доходів за центрами відповідальності – дозволяє точно розподілити їх між окремими підрозділами підприємства (центрами відповідальності), для визначення результатів в розрізі кожного центра відповідальності;

3) облік витрат і доходів за їх носіями – передбачає визначення всіх витрат і доходів, пов'язаних з виробництвом і реалізацією одиниці якої-небудь конкретної продукції або з виконанням певного замовлення. Тобто визначається рентабельність кожного виду випущеної продукції.

Тільки в межах виробничого обліку вдається розрахувати собівартість одиниці продукції, прибуток і рівень рентабельності.

2. Метод, завдання та принципи калькуляційного обліку.

Процес калькулювання трактується як система економічних розрахунків собівартості калькуляційної одиниці продукції.

Калькулювання – це обчислення витрат, які необхідно здійснити для виробництва та реалізації одиниці продукції.

Калькулювання є складовою частиною більш загального поняття, а саме управлінського обліку, який охоплює всі аспекти підготовки й отримання інформації про процес виробництва, включаючи і калькуляційний облік.

Калькуляційний облік – це групування витрат в таких аналітичних розрізах, які допомагають визначити собівартість продукції.

Завдання, що вирішуються калькулюванням:

1) забезпечення достовірної калькуляції одиничного продукту, його частин і процесів;

2) контроль рентабельності виробництва окремих продуктів і збереження планового рівня їх собівартості;

3) виявлення ефективності конструкторських і організаційно-технічних умов виробництва продукту;

4) забезпечення зіставлення калькуляцій для порівняльного аналізу і використання його на макрорівні.

Незалежно від масштабів і сфери діяльності калькуляційний облік організовується за такими принципами:

1) науково-обґрунтована класифікація витрат;

2) визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;

3) вибір методу розподілу накладних витрат;

4) вибір методу обліку витрат і калькулювання.

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.

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.

Калькулювання собівартості сприяє посиленню контролю за дотриманням норм витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виявленню непродуктивних і економічно недоцільних витрат. Таким чином, калькулювання собівартості є одним з основних елементів системи управління не тільки собівартістю продукції, але й виробництвом в цілому.

3. Об'єкт та одиниця калькулювання.

Процес калькулювання передбачає вирішення таких методичних питань:

- 1) встановлення об'єкта калькулювання;
- 2) вибір калькуляційних одиниць;
- 3) з'ясування виду калькуляції;
- 4) вибір методу калькулювання;
- 5) обґрунтування калькуляційних статей витрат і методики їх обчислення.

Основною метою калькулювання є визначення витрат на одиницю їх носія (об'єкта калькулювання).

Об'єкт калькулювання (носії витрат) – це та продукція (роботи, послуги), собівартість якої обчислюється.

Об'єктами калькулювання на підприємстві можуть бути:

- окремі види продукції (робіт, послуг);

- продукція (роботи, послуги) окремого підрозділу;
- уся товарна продукція.

В багатьох випадках об'єкти калькулювання не співпадають з об'єктами обліку витрат. Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види чи групи однорідних продуктів.

Місцем виникнення витрат в управлінському обліку називаються структурні одиниці і підрозділи підприємства, в яких відбувається, первинне споживання, виробничих, ресурсів (робочі місця, бригади, цехи і т.д.).

Для кожного об'єкта калькулювання вибирається калькуляційна одиниця – одиниця його кількісного виміру, стосовно якої обчислюються витрати (кількість у штуках, маса, площа, об'єм). Величина калькуляційної одиниці принципового значення не має. Вона вибирається з огляду на зручність планування й обліку у виробництві та товарообігу.

В практиці калькулювання використовуються наступні види калькуляційних одиниць:

1. Натуральні (штуки, тони, кг, кіловат-години).
2. Умовно-натуральні (узагальнені, опосередковані – 100 пар взуття певного типу, виробниче замовлення, один верстат-комплект).
3. Умовні (сода каустична, з вмістом 92 % натрію міндобрива у перерахунку на відсоток діючої речовини).
4. Вартісні (грн.).
5. Одиниці часу (год., м-год.)
6. Експлуатаційні одиниці (потужність, продуктивність та ін.)
7. Ефективні (застосовуються для виміру виготовленої продукції, що має різні якісні характеристики. Їх застосування дозволяє калькулювати собівартість продукції з врахуванням якісних параметрів. При цьому кількість виготовленої продукції в ефективних одиницях визначається множенням її натуральних одиниць на коефіцієнт якості).

4. Види калькуляцій і їх використання в управлінні витратами.

Залежно від тієї ролі, яку відіграє калькулювання собівартості у діяльності підприємств, наявності різних показників і видів собівартості розрізняють різноманітні види калькуляцій:

І За часом складання калькуляцій (директивні і звітні).

Директивні калькуляції складаються до початку виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг для обґрунтування і удосконалення нормативів витрат виробництва.

До них належать планові, кошторисні, нормативні.

Планові калькуляції складають на основі планових норм витрат у

розрахунку на, плановий обсяг продукції (робіт, послуг). Вони визначають максимально допустимий рівень витрат на виробництво певної продукції (виконання робіт чи надання послуг). 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.

Кошторисні калькуляції складають на основі кошторисних норм витрат використання ресурсів, діючих цін і тарифів, рівня оплати праці, які діють на момент формування кошторису. Кошторисні калькуляції призначені для економічного обґрунтування нового будівництва, розширення і реконструкції діючих підприємств, модернізації виробничого устаткування та будівельної техніки, розробки нових технологічних процесів.

Нормативні калькуляції складають на основі науково обґрунтованих діючих виробничих норм і нормативів витрат, які відображають досягнутий рівень техніки, технології, організації виробництва і праці. 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.

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.

II За періодичністю складання калькуляцій (змінні, декадні, місячні, кварталні, річні).

III За рівнем охоплення витрат (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.

IV За місцем виникнення витрат (підприємство (організація), цех, дільниця, бригада).

V За характером виробництва (масові, індивідуальні, 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.

VI 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.

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.

VII За властивістю калькуляційного об'єкта (загальні, параметричні, госпрозрахункові).

Загальні калькуляції – це калькуляції, які складаються на увесь калькуляційний об'єкт окремий вид продукції, об'єкт будівництва тощо.

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

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.

Тема 6. Собівартість продукції

1. Поняття й види собівартості.
2. Методики калькулювання собівартості продукції.
3. Управління виробничими затратами.
4. Калькулювання у комплексному (сумісному) виробництві.
5. Собівартість готової та реалізованої продукції.

1. Поняття й види собівартості.

Одним із основних завдань управління витратами є калькулювання собівартості продукції.

Собівартість продукції – це величина використаних за певним цільовим призначенням ресурсів у грошовому вимірнику.

Собівартість продукції – це якісний показник, в якому сконцентровано результати діяльності та наявні резерви. Адже чим нижча собівартість продукції, тим більша економія праці, краще використовуються основні засоби, матеріали, паливо і загалом дешевше виготовлення продукції.

Склад собівартості визначається П(С)БО 16 «Витрати» і включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Термінологічно собівартість уособлює в собі: собівартість продукту чи процесу і сукупну собівартість всієї готової продукції.

Собівартість продукту чи процесу визначається грошовим виміром витрат на прийняту для облік одиницю або на увесь створений продукт даного виду.

Сукупна собівартість готової продукції визначається сумарною величиною собівартості всіх видів виготовленої продукції, виконаних робіт і послуг на даному підприємстві. В промисловості використовується відносний показник витрат (в копійках) на одну гривню готової продукції.

Залежно від призначення показників, що обчислюються, собівартість поділяється на:

1. Планову – відображає завдання з досягнення певного рівня собівартості продукції, що визначається на основі норм використання засобів праці та проведення режиму економії витрат на виробництво.

2. Нормативну – відображає рівень витрат на виріб, що впливає з діючих на певну дату технічних норм використання засобів праці і робочого часу.

3. Фактичну – рівень витрат на виріб, обчислений на основі обліку витрат на виробництво за певний період, виходячи з умов виробництва, що склалися.

Залежно від обсягу витрат, що включаються в собівартість розрізняють:

- 1) технологічну собівартість;
- 2) внутрішньогосподарську собівартість;
- 3) виробничу собівартість.

Вид собівартості	Зміст показників собівартості	
	Товарної продукції	Продукту чи процесу
Технологічна собівартість	Витрати на виробництво за певною ділянкою, за певним агрегатом, земельною ділянкою	Витрати сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, зарплата виробничого персоналу, втрати від браку
Внутрішньогосподарська собівартість	Технологічна собівартість + загальновиробничі витрати	Технологічна собівартість + частка загальновиробничих витрат
Виробнича собівартість	Внутрішньогосподарська собівартість + інші виробничі витрати	Внутрішньогосподарська собівартість + частка інших виробничих витрат

2. Методики калькулювання собівартості продукції.

Управління витратами базується виключно на достовірній інформації, яку забезпечує управлінський облік, який використовує у своїй практичній діяльності різноманітні системи і методи обліку затрат на виробництво.

Метод калькулювання – це сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх на об'єкт калькулювання. Вибір методу залежить від особливостей виробництва, призначення калькуляцій, традицій підприємства тощо.

У світовій практиці виділяють два методи калькулювання залежно від повноти охоплення витрат:

- 1) за повними витратами;
- 2) за неповними витратами.

Калькулювання повних затрат – це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість всіх (змінних і постійних) виробничих затрат. У такому разі прибуток підприємства від реалізації продукції обчислюється за формулою:

$$П = Д - С,$$

де $П$ – прибуток від реалізації продукції; $Д$ – дохід (виручка) від реалізації продукції; $С$ – повна собівартість реалізованої продукції.

Переваги застосування методу калькулювання за повними витратами:

- відомі всі витрати на кожний виріб, що дозволяє визначити його прибутковість;
- базою для встановлення ціни є повна собівартість одиниці продукції;

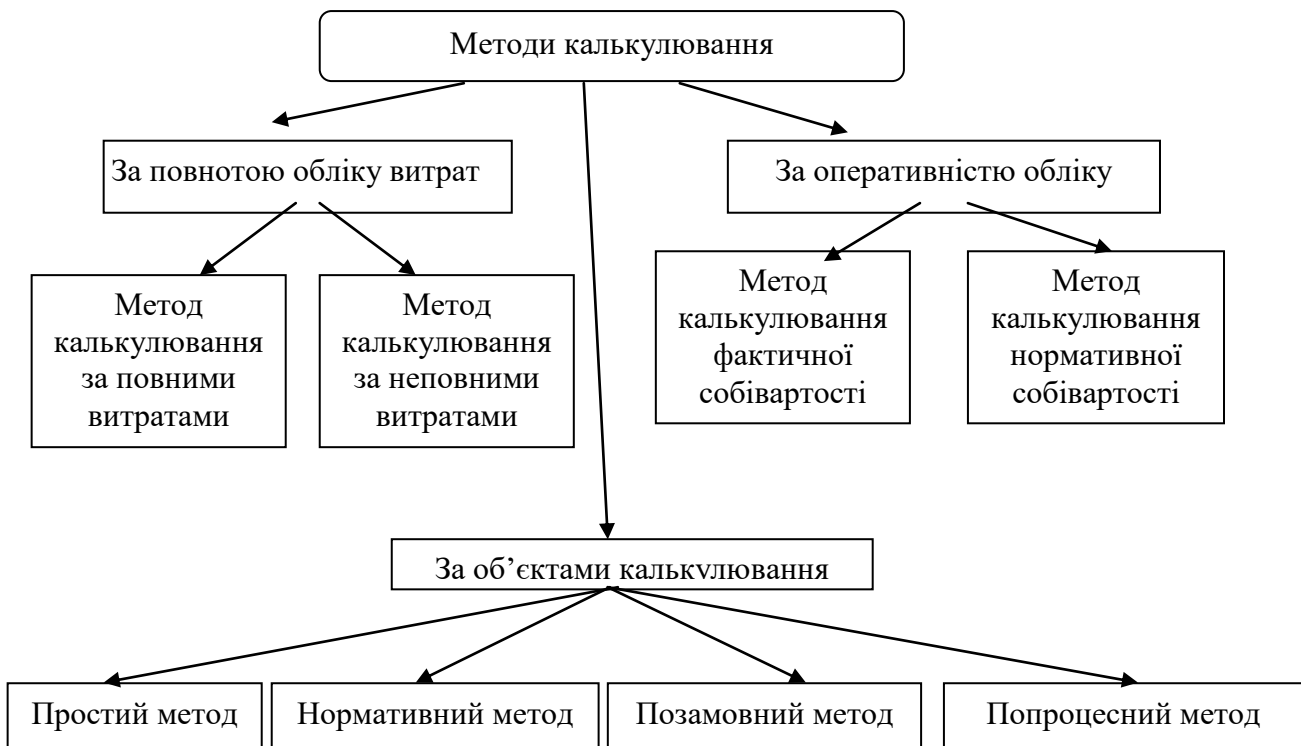
$$Ц_{од} = C_{од} + П_{од},$$

де $Ц_{од}$ – ціна одиниці продукції; $C_{од}$ – повна собівартість одиниці продукції; $П_{од}$ – прибуток на одиницю продукції.

Недоліки методу калькулювання витрат за повними витратами:

- неточність обчислення собівартості окремого виробу в багатопродуктовому виробництві внаслідок неможливості точного розподілу непрямих витрат;
- трудомісткість калькулювання, що зумовлено застосуванням складних методів розподілу витрат;
- неповне покриття виручкою позавиробничих витрат (адміністративних витрат та витрат на збут) певного періоду у випадку, коли вироблену продукцію реалізовано і її залишки на складі зростають.

Класифікація методів калькулювання

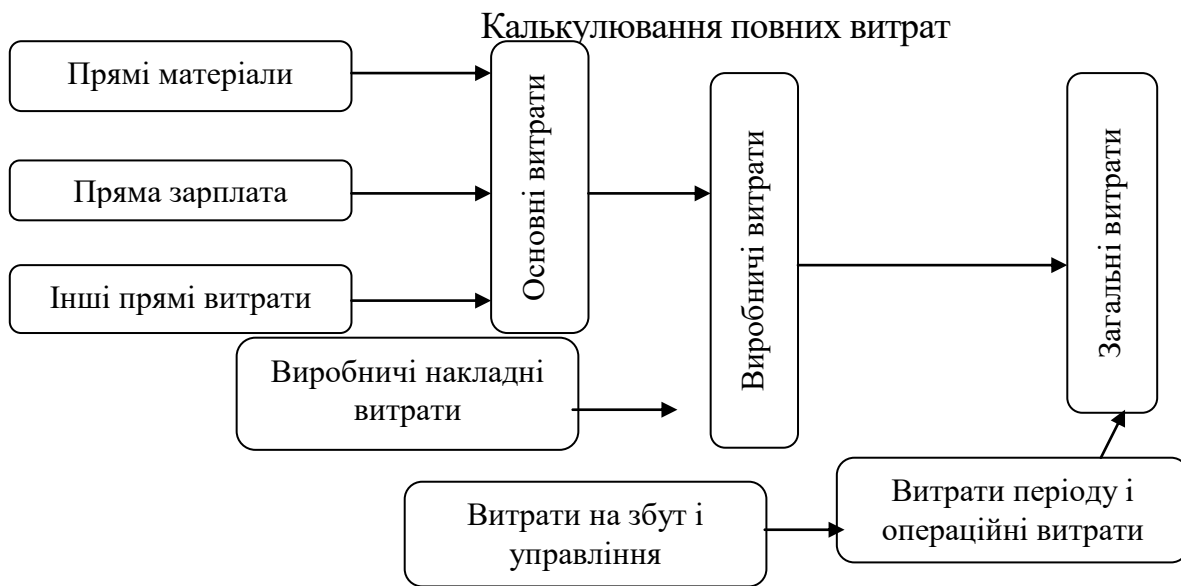


Метод калькулювання за неповними витратами полягає в тому, що не всі витрати включаються до собівартості продукції. Це значно спрощує процес калькулювання і робить його оперативнішим. За цим методом частину непрямих витрат (адміністративних витрат та витрат на збут) не відносять до собівартості, а вважають витратами періоду, і безпосередньо віднімають від виручки за певний період часу в процесі визначення операційного прибутку:

$$П_{pn} = Д_{pn} - C_{впр} - B_{пер},$$

де $П_{pn}$ – прибуток від реалізації продукції; $Д_{pn}$ – дохід (виручка) від

реалізації продукції; $C_{впр}$ – виробнича собівартість реалізованої продукції;
 $B_{пер}$ – витрати періоду.



Класичним методом калькулювання за неповними витратами є так званий метод «директ-кост». В її основу покладено такі положення:

1) усі витрати на виробництво продукції поділяються на прямі й непрямі, змінні та постійні;

2) облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведеться тільки за змінними витратами. На думку авторів системи «директ-кост», включення до собівартості постійних витрат викривляє величину прибутку від реалізації, особливо за умов великого обсягу незавершеного виробництва;

3) головним оцінювальним показником операційної діяльності є маржинальний прибуток, який визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами;

4) постійні витрати розглядаються як єдине ціле і не обчислюються окремо на кожний виріб.

Система «директ-кост» дозволяє спростити облік та аналіз витрат, виміряти внесок кожного виробу у відшкодування постійних витрат. Істотним недоліком цього методу є труднощі при визначенні ціни виробу. Система «директ-кост» ефективна у прийнятті короткострокових управлінських рішень, оскільки формує достовірну інформацію про витрати на виробництво, що не викривлена розподілом непрямих витрат.

Сучасні правила бухгалтерського обліку передбачають калькулювання лише виробничої собівартості, тобто застосування методу калькулювання за неповними витратами. Але слід зазначити, що обґрунтування ціни одиниці продукції завжди базується на повній собівартості. Тому на підприємствах

слід застосовувати обидва методи калькулювання:

- за неповними витратами – для цілей бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності;
- за повними витратами – для цілей управлінського обліку, аналізу та планування витрат, формування цінової політики підприємства.

3. Управління виробничими затратами.

Залежно від об'єктів калькулювання розрізняють такі методи калькулювання: простий, нормативний, позамовний та попередільний.

I Простий (однопередільний) метод калькулювання собівартості продукції передбачає прямий розрахунок собівартості одиниці продукції, тобто всі витрати на виробництво (та реалізацію) ділять на кількість виробленої (реалізованої) продукції. Цей метод застосовується лише підприємствами, які виробляють один вид продукції і на яких відсутнє (або незначне) незавершене виробництво.

II Нормативний метод обліку і калькулювання передбачає визначення собівартості продукції на основі встановлених норм витрат і відхилень від них у процесі виробництва. При нормативному методі обліку витрат підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція, яка складається заздалегідь за кожним видом виробу. Нормативна калькуляція обчислюється за діючими на початок місяця нормами витрат матеріалів і праці.

Норма – це заздалегідь встановлений числовий вимір результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології та організації виробництва.

Даний метод обліку організований таким чином, що всі поточні витрати поділяються на:

- 1) витрати за нормами;
- 2) відхилення від норм.

Такі дані дають змогу управляти собівартістю виробу і разом з тим калькулювати фактичну собівартість, шляхом додавання до нормативної собівартості (або відніманням) відповідної частини відхилень від норм за кожною статтею.

Нормативний метод дає змогу не чекаючи кінця місяця щоб розрахувати фактичну собівартість виробів, а також регулярно аналізувати причини відхилень та виявлення їх винуватців.

Нормативні витрати – це детально розраховані майбутні витрати, які вимірюються в розрахунку на одиницю готової продукції.

Нормативні витрати складаються з трьох елементів виробничих витрат:

- 1) прямі матеріальні витрати;

2) прямі витрати на оплату праці;

3) загальновиробничі витрати.

Основними принципами калькулювання за нормативними витратами є:

- складання нормативного калькулювання собівартості за кожним виробом ґрунтуючись на діючих на підприємстві нормах та кошторисах;
- введення протягом місяця обліку змін діючих норм корегування нормативної собівартості, визначення впливу цих змін на собівартість продукції;
- облік фактичних витрат протягом місяця за нормами та відхиленнями від норм;
- виявлення і аналіз причин, а також умов появи відхилень від норм та змін норм.

На зарубіжних підприємствах досить популярним є нормативний метод калькулювання під назвою «стандарт-костинг».

Калькулювання за стандартними витратами – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво з якими порівнюють фактичну собівартість.

Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулось; враховується нереальне, а належне; обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли.

Тобто ця система дає можливість визначити скільки продукт повинен коштувати підприємству (нормативні витрати), скільки він фактично коштує (фактичні витрати) та причини відхилень між цими витратами.

Основне завдання даної системи – облік відхилень в прибутку підприємства і облік витрат. Вона ґрунтується на чіткому встановленні норм витрат, матеріалів, енергії, робочого часу, праці та інших витрат пов'язаних з виготовленням продукції. При чому норми встановлюються на такому рівні, що їх неможна перевиконати. Виконання їх, навіть, на 80 % означає успішну роботу підприємства. Перевищення норми означає, що вона була встановлена помилково.

Стандартні витрати – це витрати необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності.

Розрізняють три види стандартів:

1. Базисні стандарти – це довготермінові стандарти витрат, які встановлюються на термін від двох до п'яти років для вивчення динаміки цін та продуктивності праці.

2. Теоретичні – це стандарти витрат, які можуть бути досягненні лише за ідеальних умов діяльності, вони є еталонами.

3. Поточні – це стандарти що відображають витрати необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді за наявних умов діяльності. Ці стандарти встановлюються з врахуванням існуючої технології та організації виробництва, продуктивності праці, кваліфікації працівників, тарифних угод та динаміки цін. Застосування поточних стандартів витрат дає можливість наперед скласти звіт «Про фінансові результати», оперативно виявляти та контролювати відхилення і оцінювати діяльність центрів відповідальності.

Перевагами системи стандарт-кост є:

- на підставі встановлених стандартів можна визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи;
- можна використовувати для оцінки виконання встановленого замовлення;
- правильна постановка системи стандарт-кост дозволяє мати менший бухгалтерський штат ніж при обліку за іншими системами, бо в межах стандарт-кост облік ведеться за принципом виключення, тобто враховується лише відхилення від стандартів.

Недоліками системи стандарт-кост є:

- важко скласти стандарти, згідно з технологічною картою виробництва;
- не на всі виробничі витрати можна встановити стандарти, що зумовлять посилення контролю за ними на місцях виникнення;
- при використанні великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення не зручно. В таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня собівартість, яка є базою для визначення цін на виріб.

Основними принципами за системи стандарт-кост є:

1. Науково-обґрунтоване встановлення стандартів витрат.
2. Роздільний облік витрат за стандартами та відхилень від стандартів.
3. Періодичний перегляд стандартів при зміні умов виробництва.
4. Калькулювання собівартості продукції за стандартними і фактичними витратами.
5. Системний контроль і аналіз відхилень від стандартів за їх видами, місцями їх виникнення та оперативне реагування на відхилення.

III Позамовний метод калькулювання – це система собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів.

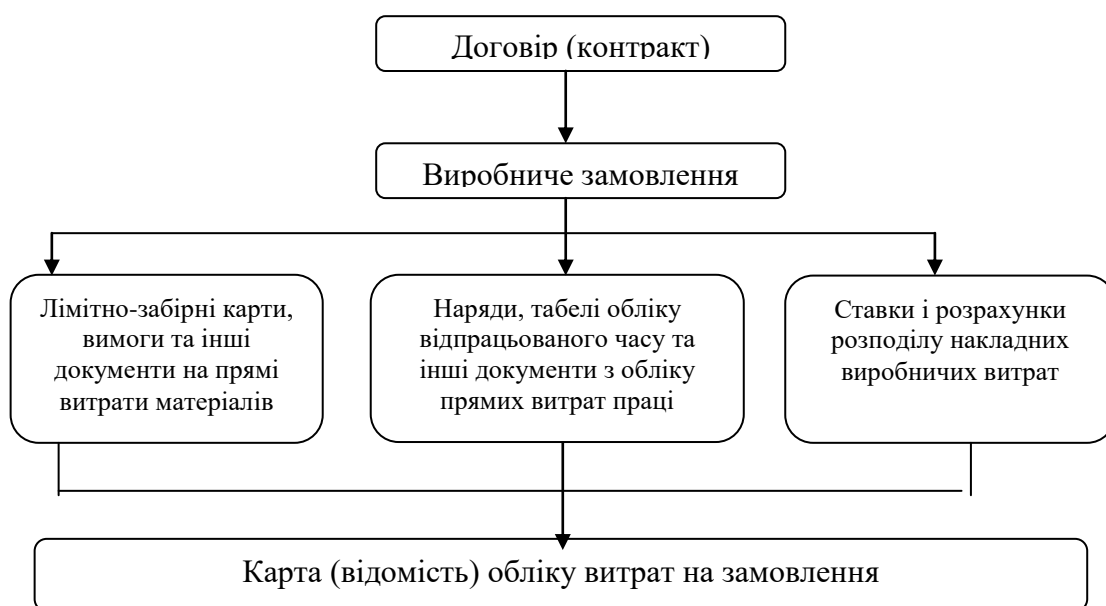
Позамовний метод використовують підприємства з індивідуальним та дрібносерійним характером виробництва, які виготовляють неповторні

екземпляри виробів або невеликі серії одного виду продукції (наприклад, підприємства авіабудування, суднобудування, металообробні підприємства).

Об'єктом обліку витрат за цим методом є окреме виробниче замовлення, фактична собівартість якого визначається після його виконання. Підставою для відкриття замовлення є договір, укладений між підприємством та споживачем.

На кожне замовлення відкриваються аналітичні картки обліку витрат, у яких відображаються: найменування замовлення, вид та кількість виробів, замовник, термін виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість та ціна.

Система калькулювання за замовленнями:



Позамовний метод дозволяє визначити всі прямі витрати на виготовлення певного замовлення та обчислити фактичну собівартість кожного замовлення за прямими витратами. Визначення собівартості одиниці продукції проводиться після виконання замовлення способом ділення суми витрат (прямих і непрямих), здійснених для виконання замовлення, на кількість виробленої на замовлення продукції.

Після завершення замовлення на підставі даних відомості обліку витрат визначають його собівартість.

Позамовне калькулювання ускладнюється необхідністю щомісячної оцінки вартості незавершеного виробництва, що є доволі трудомістким процесом та заповненням великої кількості первинних документів відповідно до шифрів замовлення, які відкривають за основними видами продукції. Незавершене виробництво визначається сумою фактичних витрат за кожним незакінченим замовленням.

IV Попроцесний метод калькулювання – це система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат в межах окремих процесів або стадії виробництва.

На відміну від позамовного методу витрати формуються не як індивідуальні для кожного виробу, а як середні за формулою:

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

де C_o – собівартість одиниці продукції; C – витрати за певний період; N – кількість виготовленої продукції у натуральному вимірі.

Суть цієї системи полягає в тому, що витрати списуються не на окремі вироби або замовлення, а на окремі процеси або переділи.

Попроцесне калькулювання застосовується передусім в одно-продуктових виробництвах, коли однакові вироби послідовно проходять через виокремлені технологічні процеси (хімічна, цементна, текстильна, нафтопереробна промисловість та ін.).

Витрати формуються за окремими процесами, на основі яких в більшості випадків створюються організаційні підрозділи, що є центрами відповідальності (дільниці, цехи, відділення та ін.). Під час виготовлення продукція послідовно передається від одного процесу до іншого, зростає ступінь її готовності й накопичуються виробничі витрати у складі прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та загальновиробничих. У кінці останнього процесу остаточно обчислюється собівартість готової продукції.

Складність системи калькулювання витрат за процесами залежить від кількості процесів, технології виробництва, обсягів незавершеного виробництва. Розрізняють простий і складний попроцесні методи калькулювання.

Підприємство, що здійснюють виробництво однорідної продукції (видобуток вугілля, нафти) можуть використовувати простий метод калькулювання (попередільний). У них немає незавершеного виробництва або його величина настільки незначна, що дозволяє не враховувати його при калькулюванні собівартості продукції. Тому в цих виробництвах облік витрат ведеться по підприємству загалом.

Складний попроцесний метод калькулювання витрат застосовується, якщо підприємство виготовляє різні види продукції і постійно має значний обсяг незавершеного виробництва. В такому разі облік організують по кожному виду продукції або групі однорідних видів продукції.

Собівартість = незавершене виробництво на початок + всі виробничі витрати – незавершене виробництво на кінець.

Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або даними оперативного обліку і оцінюються за плановою або нормативною

собівартістю.

В міжнародній практиці калькулювання за процесами здійснюється за допомогою еквівалентних одиниць готової продукції (ЕОГП).

ЕОГП – це вимірювання продукції з врахуванням ступеня її готовності. Кількість ЕОГП визначають множенням кількості оброблених виробів на процент їх готовності.

Калькулювання за процесами за такого підходу має наступні стадії:

- 1) розрахунок кількості ЕОГП;
- 2) визначення виробничих витрат;
- 3) калькулювання собівартості ЕОГП;
- 4) калькулювання собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

Розрахунок кількості еквівалентних одиниць та калькулювання їхньої собівартості залежить від методу оцінки запасів, що використовуються на підприємстві. Виділяють два методи:

1. При застосуванні методу середньозваженої собівартості для розрахунку кількості ЕОГП не враховують кількість одиниць продукції у незавершеному виробництві на початок місяця, оскільки припускають, що вона закінчена обробкою і включена до складу готової продукції звітного періоду.

2. Метод FIFO – передбачає виділення із загальних витрат залишків незавершеного виробництва на початок періоду і затрат, що відносяться до робіт поточного періоду.

Калькулювання на основі діяльності – це система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності (процесами або операціями), а потім їх розподіл між видами продукції виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Цей метод зорієнтований 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 не більше 15% процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, зберігання, контроль), які збільшують витрати, проте не збільшують вартості виробу.

Всі операції поділяються на 4 групи:

1. Операції на рівні одного виробу (зварювання, свердлування).

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 освітленням).

Потім вивчається взаємозв'язок між першим видом витрат та їх фактором.

№ з/п	Вид діяльності	Фактор витрат
1	Діяльність на рівні одиниці продукції:	
	розкрій матеріалів обробка сировини забезпечення виробництва (пара, енергія)	машино-години людино-години кількість продукції
2	Діяльність на рівні партії виробів:	
	зберігання матеріалів складання графіка виробництва налагоджування устаткування	вага матеріалів кількість технологічних стадій кількість налагоджень
3	Діяльність на рівні виду продукції:	
	контроль якості проектування виробництва	кількість (або час) перевірок час проектування
4	Діяльність на рівні підприємства:	
	утримання офісу навчання персоналу	площа час навчання

Накладні витрати, що мають спільний фактор витрат, об'єднуються в однорідні сукупності (пули).

Пули витрат – це сукупність однорідних витрат пов'язаних з певною діяльністю.

Накладні витрати розподіляються між виробами диференційовано, тобто для кожної сукупності витрат вибирають відповідну базу розподілу, а потім розраховують величину цих витрат на одиницю їх фактора.

$$\text{Ставка розподілу} = \frac{\text{Очікувані}_{\text{накладні}}_{\text{витрати}}_{\text{включені}}_{\text{до}}_{\text{пулу}}}{\text{Очікуване}_{\text{значення}}_{\text{фактора}}_{\text{витрат}}_{\text{для}}_{\text{даного}}_{\text{пулу}}}$$

Розподіл пулу накладних витрат за видами продукції здійснюють за формулою:

$$\text{Розподіл}_{\text{пулу}} = \text{Ставка}_{\text{розподілу}}_{\text{накладних}}_{\text{витрат}} * \text{фактичне}_{\text{значення}}_{\text{фактора}}_{\text{накладних}}_{\text{витрат}}$$

У загальному вигляді послідовність калькулювання на основі діяльності наступна:

- 1) визначення основних видів діяльності (операції), що споживають ресурси;
- 2) об'єднання накладних витрат у пули за видами діяльності;
- 3) визначення фактора витрат для кожного пулу накладних витрат;
- 4) обчислення ставки витрат для кожного пулу накладних витрат;

5) відношення накладних витрат до відповідних видів продукції.

При цьому накладні витрати, що традиційно вважалися постійними розглядаються як довготермінові змінні витрати, зміна яких пов'язана зі зміною відповідних факторів відмінних від обсягу виробництва.

Прикладом короткотермінових змінних витрат є енергія на технологічні цілі. Довготермінові змінні витрати не змінюються при змінні обсягу діяльності однак змінюються під впливом інших чинників (наприклад, витрати на зберігання матеріалів, планування виробничого процесу, переналагодження устаткування). Довготермінові постійні витрати не змінюються впродовж тривалого періоду часу, ані під впливом обсягу, ні під впливом інших чинників (заробітна плата керівника).

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.

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), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. В результаті у собівартість незавершеного 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.

$$МД = Д - C_v$$

Маржинальний дохід відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат та формування прибутку.

З урахуванням цього можна визначити цей показник так:

$$МД = C_{\Pi} + П.$$

Перевагами системи калькулювання змінних витрат є:

- звіти, складені на основі калькулювання змінних витрат;

- спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, що необхідні для виготовлення певних виробів;
- величина операційного прибутку перебуває у прямій залежності від обсягу реалізації.

Недоліками системи калькулювання змінних витрат вважають:

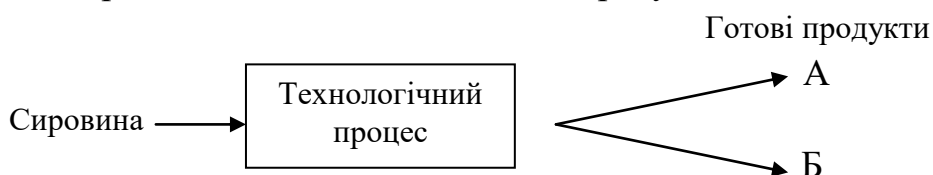
- звітність підприємства, складена на основі калькулювання змінних витрат, не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам податкової системи;
- для розподілу витрат на змінні та постійні потрібно додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат;
- для прийняття стратегічних рішень необхідна інформація про повні витрати підприємства, що потребує додаткових витрат на розподіл постійних витрат позасистемним шляхом.

4. Калькулювання у комплексному (сумісному) виробництві.

У ряді галузей промисловості виробництво є комплексним, або, як ще його називають, сумісним. Особливість комплексного виробництва в тому, що з однієї і тієї самої сировини та в результаті одного технологічного процесу одержують декілька продуктів.

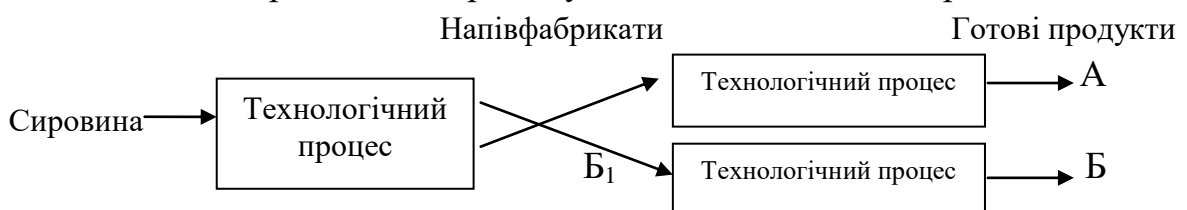
Щодо формування розподілу витрат важливою особливістю комплексних виробництв є співвідношення спільної для всіх продуктів частини технологічного процесу і диференційованої за їх видами. Ряд комплексних виробництв обмежуються одним спільним для всіх продуктів технологічним процесом. Продукти утворюються одночасно або з певним інтервалом внаслідок одного технологічного процесу.

Схема виробництва із спільним для всіх продуктів технологічним процесом



Досить поширені комплексні виробництва, в яких частина технологічного процесу є спільною, а інша частина диференціюється за продуктами на наступних стадіях оброблення

Схема виробництва із розгалуженим технологічним процесом



Співвідношення спільної та відокремленої за видами продукції частин технологічного процесу в комплексному виробництві суттєво впливає на методи і точність калькулювання.

Для визначення собівартості виробів у комплексних виробництвах застосовують методи вилучення витрат, розподілу витрат і комбінований метод.

Метод вилучення витрат застосовується тоді, коли результатом виробництва є один основний продукт і один або декілька супутніх. Вартість супутніх продуктів за цінами продажу віднімається від сукупних витрат і решта ділиться на кількість виготовленої продукції.

$$C_o = \frac{C - B_c - C_e}{N},$$

де C_o – собівартість одиниці основного продукту; C – сукупні виробничі витрати за певний (звітний) період, віднесені на готову продукцію; B_c – вартість (виручка від продажу) супутніх продуктів; C_e – собівартість товарних відходів (відходи, які можуть бути використані за певною оцінкою); N – кількість виготовленого основного продукту.

Метод досить простий, але його недолік в тому, що визначається собівартість лише основного продукту. Він є прийнятним в однопродуктових виробництвах, у яких частка супутньої продукції у загальному її обсязі невелика.

Метод розподілу витрат застосовується у виробництвах, у яких із однієї і тієї самої сировини одночасно виготовляється декілька основних продуктів, а супутні продукти відсутні або становлять суттєву частку загального обсягу виробництва і калькулюються як основні. Сутність методу полягає в тому, що сукупні витрати розподіляються між продуктами за певними коефіцієнтами, які опосередковано характеризують витратомісткість виробів. Універсальним показником для обчислення таких коефіцієнтів є ціни на продукти, встановлені на ринку. Замість цін можна використовувати собівартість продуктів або їх аналогів в однопродуктових виробництвах (якщо такі існують).

Коли за основу розподілу витрат беруть ціни на продукти, то обчислення спрощуються. В цьому випадку витрати розподіляються пропорційно вартості готової продукції. Порядок розрахунків такий:

- обчислюється коефіцієнт витрат на 1 грн. випуску готової продукції

$$k_e = \frac{C}{B};$$

- визначається собівартість окремих виробів

$$C_{oi} = C_i * k_e,$$

де C – сукупні спільні витрати у комплексному процесі за розрахунковий період; B – загальний обсяг виготовленої продукції за розрахунковий період у цінах продажу (товарна продукція); C_{oi} , C_i , – відповідно собівартість і ціна i -го виробу.

Комбінований метод визначення собівартості продуктів не є самостійним, а поєднує в собі два попередні методи. Він застосовується у тих випадках, коли із однієї сировини одержують декілька основних і супутніх продуктів. Під час калькулювання у таких виробництвах із загальної суми витрат вилучають вартість супутніх продуктів, а решту розподіляють між основними продуктами пропорційно встановленим коефіцієнтам.

5. Собівартість готової та реалізованої продукції.

У системі управління витратами важливими є такі показники, як собівартість готової та реалізованої продукції. Калькулювання і визначення цих показників тісно пов'язані, але вони мають самостійне значення. На їх основі обчислюється прибуток підприємства від операційної діяльності, визначається собівартість запасів продукції як важливої складової оборотних активів і деякі інші показники.

Собівартість готової (товарної) продукції – це виробничі витрати на виготовлену в певному періоді продукцію, виконані роботи та надані послуги, що є об'єктами реалізації (продажу).

Планова (прогнозна) собівартість готової продукції може обчислюватися різними методами залежно від планового горизонту, наявності нормативної бази, стадії планування та ін.

Досить простим і поширеним є обчислення планової собівартості готової продукції на основі функції витрат з розподілом останніх на змінні і постійні.

$$C_{ГП} = C_3 * k_p + C_{П},$$

де $C_{ГП}$ – собівартість готової продукції у плановому періоді; C_3 – змінні фактичні витрати у собівартості готової продукції базового періоду; k_p – коефіцієнт зміни обсягу виробництва продукції; $C_{П}$ – постійні витрати, віднесені на собівартість готової продукції.

Досить відомим є метод факторного обчислення планової собівартості продукції. Згідно з цим методом

$$C_{ГП} = C_p - \sum_{j=1}^m \Delta C_j,$$

де C_p – розрахункова собівартість планового (прогнозного) обсягу продукції за рівнем витрат базового періоду; m – кількість факторів впливу на собівартість продукції у плановому періоді; ΔC – зміна собівартості у

плановому періоді під впливом j -го фактора.

До факторів впливу на собівартість продукції належить широке коло технічних і організаційних заходів, що передбачається впровадити на підприємстві, зміна економічних умов (цін, тарифів, обов'язкових платежів та ін.).

За наявності калькуляцій на всі вироби собівартість готової продукції може бути обчислена прямим методом, а саме:

$$C_{ГП} = \sum_{i=1}^n C_{oi} * N_i,$$

де n – кількість найменувань продукції; N_i – випуск продукції i -го найменування у натуральному вимірі; C_{oi} – собівартість одиниці i -го виробу.

У поточному плануванні та в системі бухгалтерського обліку застосовується більш деталізоване обчислення собівартості готової продукції з урахуванням виробничих витрат за певний період та зміни залишків незавершеного виробництва:

$$C_{ГП} = C_{НЗВн} + C_{\epsilon} - C_{НЗВк},$$

де $C_{НЗВн}$ – собівартість незавершеного виробництва на початок розрахункового (звітного) періоду; C_{ϵ} – витрати на виробництво у розрахунковому періоді; $C_{НЗВк}$ – собівартість незавершеного виробництва на кінець розрахункового періоду.

Собівартість реалізованої продукції – це виробничі витрати які відносяться на продану в розрахунковому періоді продукцію. Основною складовою собівартості реалізованої продукції є собівартість виготовленої за певний період продукції.

Згідно з чинною системою бухгалтерського обліку на підприємствах України на фактичну собівартість реалізованої продукції відносяться нерозподілені загальновиробничі постійні витрати, а також наднормативні витрати. Останні виникають тоді, коли на підприємствах застосовується облік та калькулювання за методом «стандарт-костинг» у різних його модифікаціях. У цьому випадку наднормативні витрати не включаються у собівартість запасів продукції, а відносяться на період її реалізації. Таким чином, у загальному вигляді собівартість реалізованої продукції обчислюються за формулою:

$$C_{РП} = C_{ГПн} + C_{ГП} - C_{ГПк} + C_{ЗВН} + C_{НН},$$

де $C_{РП}$ – собівартість реалізованої продукції; $C_{ГПн}$, $C_{ГПк}$ – собівартість запасів готової продукції відповідно на початок і кінець розрахункового періоду; $C_{ЗВН}$ – нерозподілені загальновиробничі постійні витрати; $C_{НН}$ – наднормативні витрати у звітному періоді.

Тема 7. Контроль в управлінні витратами

1. Роль і значення контролю в управлінні витратами.
2. Завдання і види контролю.
3. Методи контролю витрат.
4. Функції витрат, як засіб оцінювання роботи підрозділів центрів витрат.

1. Роль і значення контролю в управлінні витратами.

Контроль є однією з функцій управління витратами підприємства. Контроль необхідний як функція управління взагалі, так і в частині формування собівартості продукції, 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. Отже, з усіх видів контролю 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.

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.

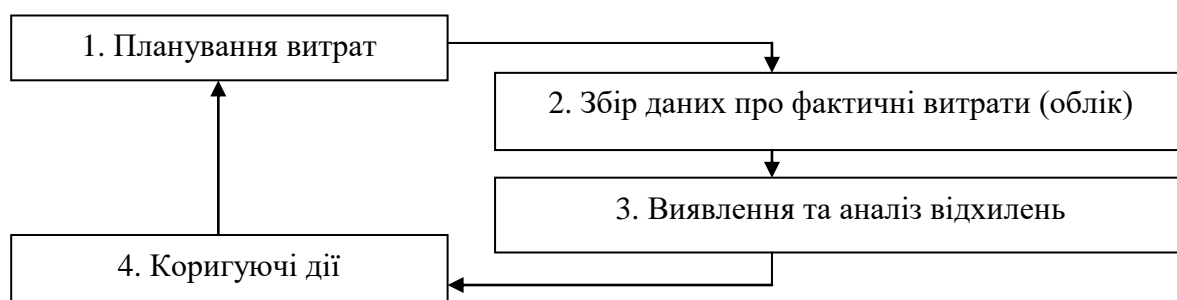
2. Завдання і види контролю.

Важливою складовою управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація інших управлінських функцій, є контроль. У широкому розумінні контроль витрат можна визначити як перевірку фактичних показників споживання ресурсів та здійснення витрат у процесі діяльності підприємства їх запланованим (нормативним) значенням.

До основних завдань контролю витрат належать:

- моніторинг – систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, що на неї впливають;
- виявлення відхилень фактичних показників рівня витрат від їх запланованих значень;
- аналіз відхилень, обґрунтування необхідності здійснення регулюючих заходів під час виконання планових завдань, участь в їх розробленні.

Система контролю витрат на підприємстві містить функції обліку та аналізу.



З метою контролю та регулювання рівня витрат підприємства їх класифікують за ступенем регулювання, напрямом впливу на результати діяльності, за відношенням до нормативів.

Класифікація витрат у процесі здійснення їх контролю

Ознака класифікації	Види витрат
1. Ступінь урегульованості	Регульовані – витрати, розмір яких залежить від регулюючого впливу на них дій управлінців різних рівнів. Нерегульовані витрати – виникнення яких не залежить від керівника центру витрат (зумовлені впливом зовнішніх факторів).
2. Напрямок впливу на результати діяльності	Ефективні – витрати, в результаті здійснення яких підприємство одержує доходи від реалізації продукції, для виробництва якої вони передбачалися. Неефективні – витрати непродуктивного характеру, у результаті здійснення яких не очікується одержання доходів.
3. За відношенням до нормативів	Витрати в межах норм (кошторисів) – котрі відповідають установленим нормам (або кошторисам) за їх видами і статтями. Витрати, що відхиляються від норм (кошторисів) – котрі не відповідають установленим нормам (або кошторисам) за видами та статтями.

Залежно від низки факторів (характер контрольованих показників, ступінь їх календарного узагальнення, призначення результатів контролю) може

різнитися частота контрольних операцій. За цією ознакою виділяють поточний, періодичний і разовий контроль

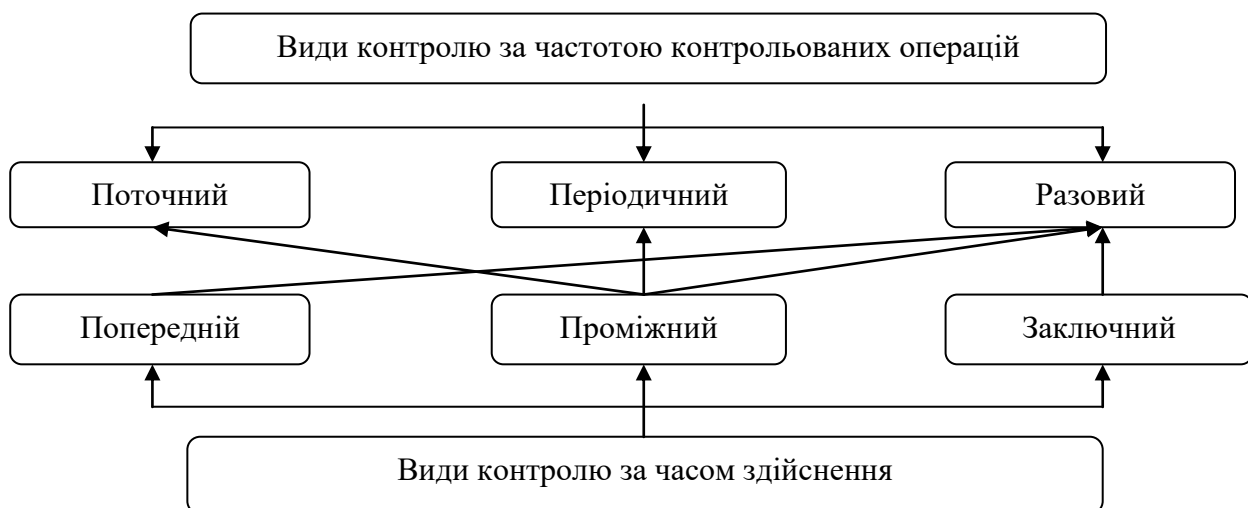
Поточний контроль виконується щоденно. Його зміст полягає в безперервному відстеженні руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Основним інструментом поточного контролю є оперативний облік. Цей вид контролю дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу.

Періодичний контроль здійснюється із встановленою регулярністю (раз в тиждень, раз в декаду, раз на місяць тощо), виходячи з сформульованих управлінських потреб. Як правило, періодичність та інтервали аналізу звітів періодичного контролю збігаються з періодами планових завдань. Інформаційну базу звітів періодичного контролю становлять дані оперативного і бухгалтерського обліку контрольованих показників.

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

За часом здійснення розрізняють такі види контролю: попередній, проміжний, заключний.

Співвідношення між видами контролю за різними класифікаційними ознаками



Попередній контроль виконується до початку дій по реалізації планів. Він охоплює перевірку планів на внутрішню несуперечність, реалістичність, прогресивність, контроль ресурсів (кадрових, матеріальних, фінансових).

Проміжний контроль проводять безпосередньо під час виконання планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. Проміжний контроль може бути різним за своєю конкретною метою і, відповідно до цього, різним за частотою контрольних

операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

Заключний контроль здійснюється наприкінці планового періоду. В його межах дається оцінка ступеня виконання запланованих показників витрат у цілому. Заключний контроль дозволяє визначити напрями економії ресурсів. Крім того, він є важливим з психологічного погляду і може свідомо використовуватися як засіб спонукання працівників, задіяних у виконанні планових завдань, до покращання використання ними господарських (матеріальних, грошових, людських) ресурсів.

Ступінь виконання плану за контрольованим показником витрат може оцінюватися як у відносній, так і в абсолютній формі:

$$P_{nl} = \frac{A_{\phi}}{A_{nl}} \cdot 100\% ,$$

де P_{nl} – ступінь відносного виконання планового завдання за досліджуваним показником витрат, %; A_{ϕ} , A_{nl} – фактичне і планове значення даного показника витрат у встановленому вимірі.

$$\Delta A = A_{\phi} - A_{nl} ,$$

де ΔA – загальне абсолютне відхилення фактичної величини досліджуваного показника витрат від запланованої.

Зрозуміло, що умовою дотримання планового (нормативного) рівня витрат є справедливість співвідношення $A_{\phi} \leq A_{nl}$ і, відповідно, співвідношень

$$P_{nl} \leq 100\% \text{ та } \Delta A \leq 0.$$

На основі поглибленого аналізу виявляється причинна структура відхилень.

3. Методи контролю витрат.

Методи контролю споживання матеріальних ресурсів залежать від особливостей застосовуваних сировини і матеріалів, а також технології виробництва.

1. Метод сигнального документування застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок зміни або наднормативного витрачання сировини чи матеріалів. За даного методу на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються спеціальні документи (вимоги, акти заміни тощо), що сигналізують про наявність відхилень. Перевагами цього методу можна назвати його простоту і точність. Проте він дозволяє враховувати лише частину відхилень, які виникають у даному підрозділі.

2. Метод розкрою партіями використовується в ситуації, коли з одного матеріалу виготовляється одночасно декілька деталей або заготовок. На кожну партію матеріалів, що відпускається у виробництво, оформляється

розкрийний лист або картка, де вказується кількість матеріалу, поданого до робочого місця, кількість заготовок і відходів, що мають бути отримані, а також фактична кількість отриманих заготовок і відходів. Економія або перевитрати матеріалів визначаються шляхом порівняння фактичного споживання матеріалів з їх витрачанням за нормою. На основі аналізу виявлених відхилень у розкрийному листі вказують їх причини та осіб, відповідальних за розкрий матеріалів.

3. Метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою є різновидом методу сигнального документування. Застосовується в галузях, де відхилення від норм витрачання матеріально-речових ресурсів спричиняються структурними зрушеннями в складі вихідної суміші (металургійна, нафтохімічна, харчова тощо). Виявлення вказаних відхилень здійснюється шляхом зіставлення фактично використаного набору матеріально-речових ресурсів з величиною їх витрачання за нормативною технологією. При цьому нормативний набір визначається як добуток обсягу фактично завантаженої суміші на передбачене технологією процентне співвідношення матеріально-речового ресурсу кожного виду (гатунку, марки) в загальному завантаженні.

4. Метод наступних розрахунків за даними інвентаризації використовується у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе або недоцільне. Його сутність полягає у визначенні фактичних витрат певного матеріалу на підставі даних про вхідні залишки на робочих місцях, надходження протягом розрахункового періоду (змінa, доба, тиждень, місяць) зі складу, величини повернень і залишків на робочих місцях на кінець розрахункового періоду. Відхилення встановлюється як різниця між фактичними і нормативними витратами певного матеріалу за аналізований період. Цей метод дозволяє фіксувати відхилення за окремими виконавцями, бригадами, ділянками або цехом в цілому за зміну, добу, тиждень, місяць.

Аналіз відхилень для підконтрольних позицій витрат здійснюється в цілому за такими напрямками:

- характер локалізації – місця виникнення, причини, винуватці;
- спосіб виявлення – за явними сигналами або розрахунковий;
- час виявлення – до початку виконання планового завдання, під час виконання, після виконання;
- відношення до готового виробу – індивідуальні, загальні;
- ступінь впливу на витрати – збільшуючі, зменшуючі;
- форма фіксування – документ про заміну, карта розкрою, інвентаризаційний акт, техніко-економічний розрахунок.

4. Функції витрат як засіб оцінювання роботи підрозділів – центрів витрат.

Поряд з функціями поточного регулювання контроль витрат створює необхідну інформаційну базу для оцінювання роботи окремих підрозділів і працівників. На підставі такої оцінки вибудовується система мотивації персоналу, а також обґрунтовуються і розробляються комплексні заходи щодо вдосконалення чинного механізму формування витрат.

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

1) витрати на одиницю продукції (калькуляційну одиницю) (відносний показник);

2) витрати на одиницю виміру обсягу продукції (одну гривню, одну нормо-годину) (відносний показник);

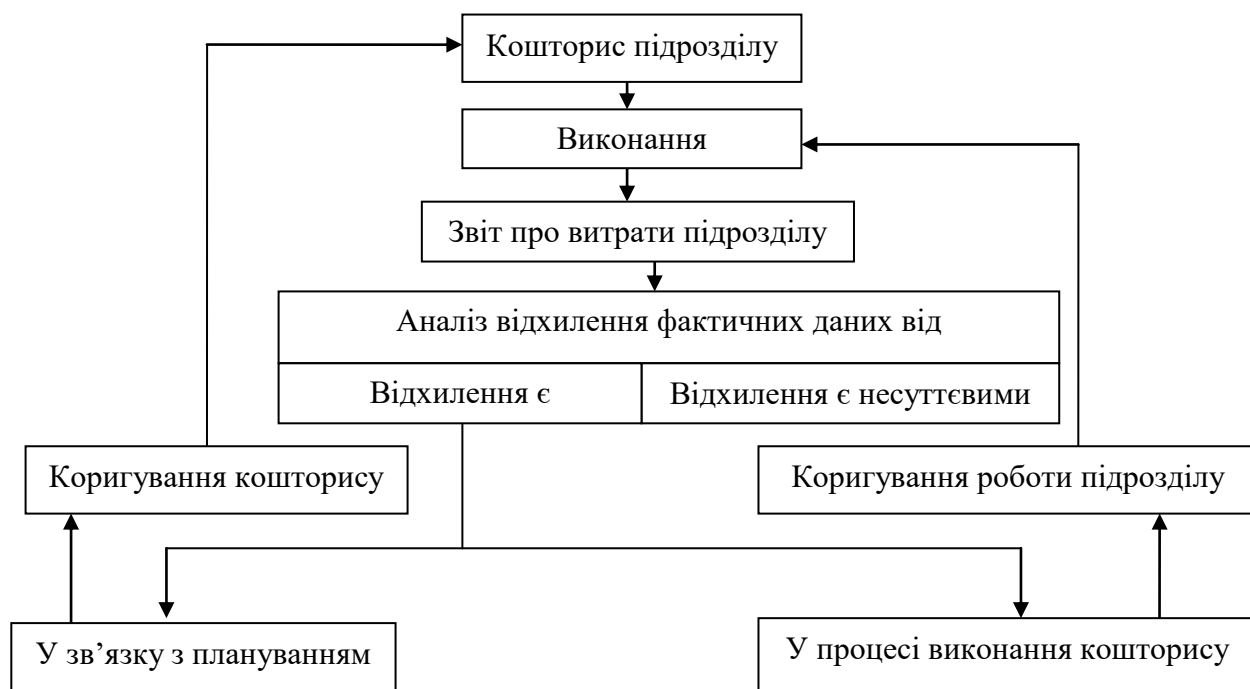
3) абсолютні показники витрат на основі кошторису. Серед переваг цього підходу можна назвати його простоту, прозорість, універсальність. Внаслідок цього він набув найбільшого поширення в оцінюванні роботи підрозділів. Дані кошторису виробництва дозволяють порівняти фактичні витрати з плановими, виявити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

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

- відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання кошторисів);

- відхилення, що виникають у процесі виконання кошторису.

Схема контролю та оцінювання роботи підрозділу (цеху) за кошторисом



Безпосередньо контроль та оцінювання діяльності підрозділу-центру витрат за використання кошторису виконується через складання звіту про витрати, який містить дані стосовно планових і фактичних витрат за звітний період, відхилень від кошторисних значень, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, а інколи – відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

Ключове питання, яке виникає під час аналізу відхилень, полягає в необхідності перерахування планових витрат на фактичний обсяг виробництва для забезпечення порівнянності фактичної і планової сум витрат. Коригування планових витрат на фактичний обсяг здійснюється за допомогою функції витрат, в якій змінною є обсяг виготовленої продукції, а параметрами – показники змінних та постійних витрат. Для випадку однопродуктового виробництва використовують таку функцію витрат:

$$C = N C_{30} + C_{П},$$

де C – загальні (сукупні) витрати (кошторис) за розглядуваний період, грн.; N – обсяг виробництва продукції у натуральному виразі; C_{30} – змінні витрати на одиницю продукції, грн.; $C_{П}$ – постійні витрати за розрахунковий період, грн.

Наведена залежність сукупних витрат від обсягу виробництва передбачає поділ усіх витрат на постійні та змінні пропорційні. Зрозуміло, що остання умова на практиці майже не виконується.

Оскільки в кошторисі змінні витрати подаються на весь обсяг виробництва, а у формулі на одиницю продукції, для обчислення планових витрат на практичний обсяг її треба певним чином перетворити. Необхідна відповідність досягається за допомогою індексу виконання плану з обсягу виробництва, який під час перерахунку множиться на сукупні змінні витрати згідно з кошторисом:

$$C = C_3 I_{пл} + C_{П},$$

де C_3 – сукупні змінні витрати за кошторисом, грн.; $I_{пл}$ – індекс виконання плану, що обчислюється як відношення фактичного і планового обсягів виробництва – $\frac{N_{ф}}{N_{пл}}$.

Представлений перерахунок здійснюється за кошторисом вцілому і за кожною статтею. У результаті виявляється сумарне відхилення фактичних витрат від планових та його постатейна структура.

Тема 8. Стимулювання економії ресурсів

1. Суть внутрішнього управлінського контролю та його елементи.
2. Методи вивчення поведінки витрат.
3. Визначення ступеня надійності функції витрат.
4. Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів.

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. Внутрішній управлінський контроль у більшій мірі являє собою процес, з допомогою якого управлінці здійснюють вплив на працівників організації.

На управлінський контроль впливають фактори: суть організації, правила, напрямки і процедури з управління діяльністю членів організації, культура організації, зовнішнє середовище.

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.

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).

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.

Елементами системи внутрішнього управлінського контролю є

управління як з оберненим зв'язком, так і з прямим.

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, але й на побудову системи внутрішнього контролю.

2. 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 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. 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:

$$Y = a + bx,$$

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).

Функція витрат визначається кількома методами:

1. Технологічний аналіз – це системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатами діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, 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.

2. Метод аналізу облікових даних передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку. 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. Тому недоліком 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.

3. Метод вищої-нижчої точки передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності. 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, то функція витрат не відобразить реальної залежності між витратами та їх фактором.

4. Метод візуального пристосування – це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Метод дозволяє уникнути вад методу вищої-нижчої точки, але не уникнути суб'єктивності.

5. Спрощений статистичний аналіз – метод, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення фактора витрат та розрахунку постійних витрат на основі середніх значень фактора витрат і самих витрат.

$$a = \frac{\bar{y}_1 \cdot \bar{x}_2 - \bar{y}_2 \cdot \bar{x}_1}{\bar{x}_2 - \bar{x}_1},$$

де \bar{y}_1, \bar{y}_2 – середнє значення витрат; \bar{x}_1, \bar{x}_2 – середнє значення фактора витрат.

Знайдене значення a підставляють у функцію витрат та розраховують показник b .

3. Визначення ступеня надійності функції витрат.

Для визначення ступеня надійності функції витрат використовують: коефіцієнт детермінації; стандартну помилку обчислення; стандартну помилку коефіцієнту.

1. Коефіцієнт детермінації – характеризує питому вагу суми відхилень показника «у», що визначається незалежною змінною «х» в сумі загального відхилення і визначається за формулою:

$$R^2 = 1 - \frac{V(y|x)}{V(y)} = 1 - \frac{\sigma^2}{\sigma_y^2},$$

де σ^2 – загальна дисперсія; σ_y^2 – залишкова дисперсія.

Якщо $0,3 \leq R^2$, то ця функція витрат є надійною. Коефіцієнт детермінації завжди позитивний і перебуває в межах від нуля до одиниці. Він показує, яка частка коливань результативної ознаки у зумовлена коливанням факторної ознаки x .

Залишкова дисперсія – визначає ту частину відхилень фактичних спостережень, яка обумовлена впливом випадкових або неконтрольованих чинників. Вона визначається як середнє значення квадрата різниці між фактичною та розрахунковою величиною.

$$\sigma_y^2 = \frac{\sum (B_\phi - B_p)^2}{n},$$

B_ϕ – фактичні витрати, B_p – розрахункові витрати, n – кількість спостережень.

Загальна дисперсія – визначається як середнє значення квадрата різниці між фактичною і середньо-фактичною величиною витрат.

$$\sigma^2 = \frac{\sum (B_\phi - \bar{B}_\phi)^2}{n}.$$

2. Стандартна помилка обчислення – це абсолютний розмір ймовірного відхилення від лінії регресії. Цей показник дає змогу встановити інтервал в межах якого можна бути більш-менш впевненим щодо правдивості оцінок і

розраховується за формулою:

$$S_c = \sqrt{\frac{\sum (y_\phi - y_p)^2}{n-2}}.$$

3. Стандартна помилка коефіцієнта – це показник, що відображає вплив випадкових чинників на величину змінних витрат на одиницю продукції (S_B) і визначається за формулою:

$$S_B = \frac{S_c}{\sum (B_\phi - \bar{B}_\phi)^2}.$$

$$n > 2.$$

4. Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів.

Функції обліку та контролю органічно пов'язані і виступають передумовою пошуку резервів зниження витрат та стимулювання економії ресурсів. Залежно від джерел формування внутрішні резерви мінімізації виробничих витрат можна систематизувати за такими групами:

1. Резерви зниження рівня витрат за рахунок раціоналізації структурних характеристик випуску продукції. Цю групу утворюють такі позиції резервів:

- приведення номенклатури і асортименту продукції, яку випускає підприємство, в оптимальну відповідність до можливостей його виробничої системи;

- збільшення обсягів виробництва за видами продукції, що має забезпечити зниження умовно-постійних витрат на одиницю продукції.

2. Резерви зниження рівня витрат за рахунок підвищення технічного рівня виробництва. Ця група резервів містить такі позиції:

- механізація та автоматизація виробничих процесів, поліпшення експлуатації задіяного устаткування;

- вдосконалення та розвиток техніки і технологій;

- поліпшення використання сировини, матеріалів, палива і енергії;

- запровадження у виробництво нових видів сировини, матеріалів, палива і енергії.

3. Резерви зниження рівня витрат за рахунок покращання організації виробництва і праці. Сюди входять такі джерела:

- підвищення узгодженості в роботі між окремими ланками виробництва (структурними одиницями);

- оптимізація розподілу виробничих завдань між одиницями устаткування;

- взаємне узгодження виконання виробничих завдань у часі;
- скорочення втрат від простоїв робітників;
- скорочення втрат від нестачі необхідних матеріалів, напівфабрикатів та комплектуючих.

Доцільною є структуризація резервів зниження витрат за статтями калькуляції. Такий підхід дозволяє представити такі групи резервів.

1. Для статті калькуляції «Сировина та матеріали»:

- збільшення виходу готової продукції з сировини та матеріалів;
- оптимізація забезпечення виробництва напівфабрикатами з погляду їх власного виготовлення чи закупівлі зі сторони;
- використання більш дешевих матеріалів належної якості;
- продуктивне використання відходів виробництва.

2. Для статті «Паливо та енергія на технологічні цілі»:

- вишукування більш дешевих видів палива;
- впровадження енергозберігаючих технологій;
- раціональне використання відповідних агрегатів та устаткування.

3. Для статті «Зарплата виробничих робітників»:

- впровадження обґрунтованих методів організації праці;
- впровадження обґрунтованих норм виробітку, їх регулярний перегляд;
- зниження трудомісткості продукції;
- зниження втрат робочого часу.

4. Для статті «Загальновиробничі витрати»:

- раціональне використання машин та устаткування;
- впровадження обґрунтованих норм обслуговування одиниць устаткування;
- раціональна структура ремонтів;
- підвищення якості міжремонтного обслуговування;
- механізація підсобних та допоміжних робіт;
- оптимальне поєднання операцій виробничого процесу;
- оптимальне розташування робочих місць і їх груп.

Ефективне виявлення та використання джерел економії ресурсів та зниження витрат неможливе без побудови відповідної системи стимулювання працівників. Виходячи з того, що базовими для людини є матеріальні потреби, вирішальна роль у цілеспрямованому формуванні потрібної поведінки належить матеріальному (економічному) стимулюванню. Воно може здійснюватися у формі грошових виплат (прямих і непрямих), передачі матеріальних благ і надання певних пільг.

Тема 9. Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток», як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень

1. Сутність і передумови аналізу системи «витрати-випуск-прибуток».
2. Визначення маржинального прибутку в CVР-аналізі.
3. Аналіз рівноваги операційної діяльності.
4. Аналіз за умов невизначеності та безпека виробництва.
5. Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат.
6. Поняття операційного важеля та його розрахунків.

1. Сутність і передумови аналізу системи «витрати-випуск-прибуток».

В Україні досить широко застосовується аналіз співвідношення «витрати-випуск-прибуток» або коротко CVР-аналіз.

Метою такого аналізу є визначення:

- обсягу продаж, який забезпечує беззбитковість діяльності;
- величини прибутку за певного обсягу продаж;
- впливу змін суми витрат, обсягу реалізації та ціни на суму прибутку;
- оптимальної структури витрат.

За своєю сутністю CVР-аналіз є досить простим, базується на відомих показниках і дозволяє оперативно оцінити вплив величини і структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обґрунтовувати маркетингову стратегію. Із самої назви випливає, що CVР-аналіз з'ясовує зв'язок між витратами, рівнем операційної активності та прибутком. Термін «операційна активність» характеризує результативність діяльності підприємства. Для виробничого підприємства вона визначається обсягом виготовленої продукції.

За CVР-аналізу співвідношення «витрати-випуск-прибуток» спрощуються і припускається, що в їх основі лежать лінійні залежності. Тобто аналіз базується на таких передумовах:

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

У процесі CVР-аналізу обчислюються та аналізуються такі показники:

- 1) маржинальний прибуток;
- 2) коефіцієнт маржинального прибутку;
- 3) рівноважний обсяг операційної діяльності (точка беззбитковості);

- 4) рівень безпеки операційної діяльності;
- 5) обсяг операційної діяльності, що забезпечує цільову прибутковість;
- 6) операційний леверидж (операційна залежність) (леверидж – процес управління активами і пасивами підприємства, спрямований на зростання (збільшення) прибутку), який дозволяє оперативнo аналізувати залежність прибутку від динаміки обсягу продукції і структури витрат.

1) Визначення маржинального прибутку в CVР-аналізі.

Маржинальний прибуток визначається як різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами, або суми постійних витрат і прибутку:

$$МП = Д - C_z, \quad МП = C_{п} + П.$$

де $МП$ – маржинальний прибуток за період, що аналізується; $Д$ – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції за період, що аналізується; C_z – змінні витрати за період, що аналізується; $C_{п}$ – постійні витрати за період, що аналізується; $П$ – прибуток від реалізації продукції (операційний прибуток) за період, що аналізується.

Маржинальний прибуток є верхньою межею прибутку при зміні величини постійних витрат: коли постійні витрати прямують до нуля, операційний прибуток прямує до маржинального.

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	

2) Розрахунок коефіцієнта маржинального прибутку як співвідношення маржинального прибутку і виручки (чистого доходу) від реалізації:

$$k_{МП} = \frac{МП}{Д},$$

де $k_{МП}$ – коефіцієнт маржинального прибутку за період, що аналізується.

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:

$$\Delta П = \Delta Д - k_{МП},$$

де $\Delta П$ – зміна операційного прибутку; $\Delta Д$ – зміна чистого доходу

(виручки) від реалізації продукції.

3) Аналіз рівноваги операційної діяльності.

Операційна діяльність щодо виготовлення продукції або надання послуг вважається врівноваженою, коли виручка від продажу цієї продукції (послуг), тобто дохід, дорівнює сукупним витратам. Цей обсяг продукції ще коротко називають точкою беззбитковості.

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

Для визначення точки беззбитковості (критичного обсягу) у натуральному виразі використовують таку формулу:

$$ТБ_{кр} * Ц = ТБ_{кр} * C_3 + C_{II},$$

$$ТБ_{кр} = \frac{C_{II}}{Ц - C_3},$$

$ТБ_{кр}$ – критичний обсяг реалізації (точка беззбитковості) у натуральних одиницях виміру; $Ц$ – ціна одиниці продукції.

Грошова форма критичного обсягу розраховується за формулою:

$$ТБ_{кр} = \frac{C_{II}}{k_{МП}}.$$

Отже, у точці беззбитковості виручка від реалізації продукції дорівнює витратам на її виробництво та реалізацію, тобто:

$$Д = C_3 + C_{II}.$$

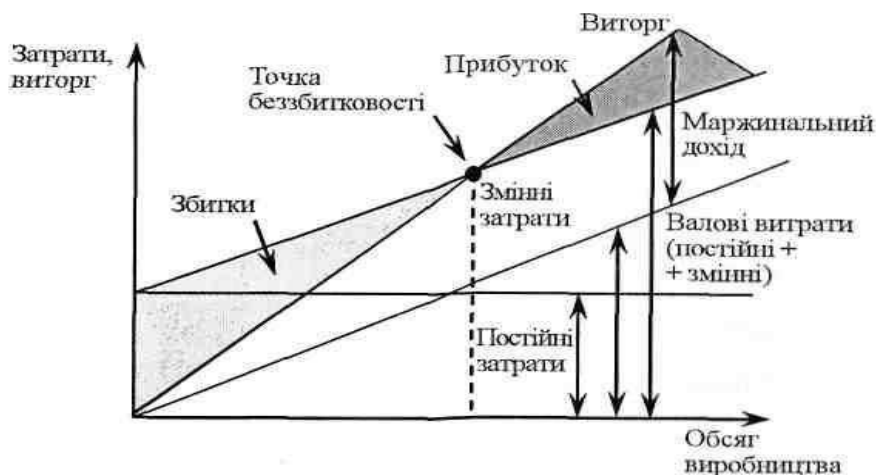
З формули маємо:

$$Д - C_3 = C_{II}.$$

Оскільки ліва частина рівності є маржинальним прибутком, то в точці беззбитковості постійні витрати відшкодовуються за рахунок маржинального прибутку.

$$МП = C_{II}.$$

Визначення точки беззбитковості



Двома найважливішими лініями на графіку є функції чистого доходу (виручки) та сукупних витрат. Точка їх перетину показує і обсяг виробництва, за якого прибуток підприємства дорівнює 0, тобто виручка дорівнює сукупним витратам. Отже, точка перетину лінії виручки від реалізації (чистого доходу) та лінії витрат на виробництво та реалізацію продукції визначає точку критичного обсягу реалізації (точку беззбитковості, мертву точку, рентабельності). Будь-яка різниця по вертикалі між лініями виручки та сукупних витрат праворуч від точки беззбитковості вказує прибуток за даного обсягу виробництва, а зону збитків показано ліворуч від точки беззбитковості.

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 показує можливе скорочення обсягу реалізації, яке підприємство же допустити перед тим, як зазнає збитків.

4. Аналіз за умов невизначеності та безпека виробництва.

На основі беззбиткового обсягу виробництва визначається рівень безпеки операційної діяльності (4). Критерієм такої безпеки здебільшого вважають ступінь перевищення беззбиткового обсягу виробництва реальним (плановим) обсягом виготовленої продукції. Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності (k_{σ}) обчислюється так:

- за натурального виміру обсягу продукції (однопродуктове виробництво):

$$k_{\sigma} = \frac{N - N_{\sigma}}{N};$$

- у випадку вартісного (грошового) виміру обсягу продукції (продуктове виробництво):

$$k_{\sigma} = \frac{B - B_{\sigma}}{B},$$

де N , B – плановий обсяг продукції відповідно в натуральному і грошовому вимірі.

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

ризик зростає.

Рівень безпеки операційної діяльності може виражатись і в інший спосіб. Наприклад, як відношення маржинального прибутку до постійних витрат:

$$k_{\sigma} = \frac{МП}{C_{п}}$$

5. Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат.

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

Під час аналізу залежності прибутку від операційної активності розглядаються два питання:

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

Цільовим у даному випадку називається прибуток, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді, виходячи із своїх стратегічних планів. Тому виникає питання, скільки треба виготовляти і продавати продукції за певних цін і рівня витрат, щоб зазначений прибуток забезпечити (5). Такий обсяг продукції обчислюється за формулами:

- за натурального обсягу продукції:

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

або

$$N_{ц} = ТБ + \frac{П_{ц}}{Ц - C_{з}}$$

де $N_{ц}$ – обсяг продукції, який необхідно реалізувати для забезпечення одержання цільового прибутку в натуральних одиницях виміру; $П_{ц}$ – цільовий прибуток; $ТБ$ – критичний обсяг реалізації (точка беззбитковості) у натуральних одиницях виміру.

- у грошових одиницях обсягу продукції

$$N_{ц} = \frac{C_{п} + П_{ц}}{k_{МП}}$$

або

$$N_{ц} = ТБ + \frac{П_{ц}}{k_{МП}}$$

де $N_{ц}$ – обсяг продукції, який необхідно реалізувати для забезпечення одержання цільового прибутку в грошових одиницях виміру.

6. Поняття операційного важеля та його розрахунок.

Визначення залежності величини прибутку від зміни обсягу реалізації здійснюється за допомогою механізму операційного леввериджу (операційного важеля).

Величина операційного леввериджу (б) (операційного важеля) показує, на скільки відсотків зміниться операційний прибуток за зміни обсягу реалізації продукції на 1 %:

$$L = \frac{\Delta\Pi}{\Delta N},$$

L – операційний левверидж (важіль); $\Delta\Pi$ – зміна операційного прибутку; ΔN – зміна обсягу реалізації.

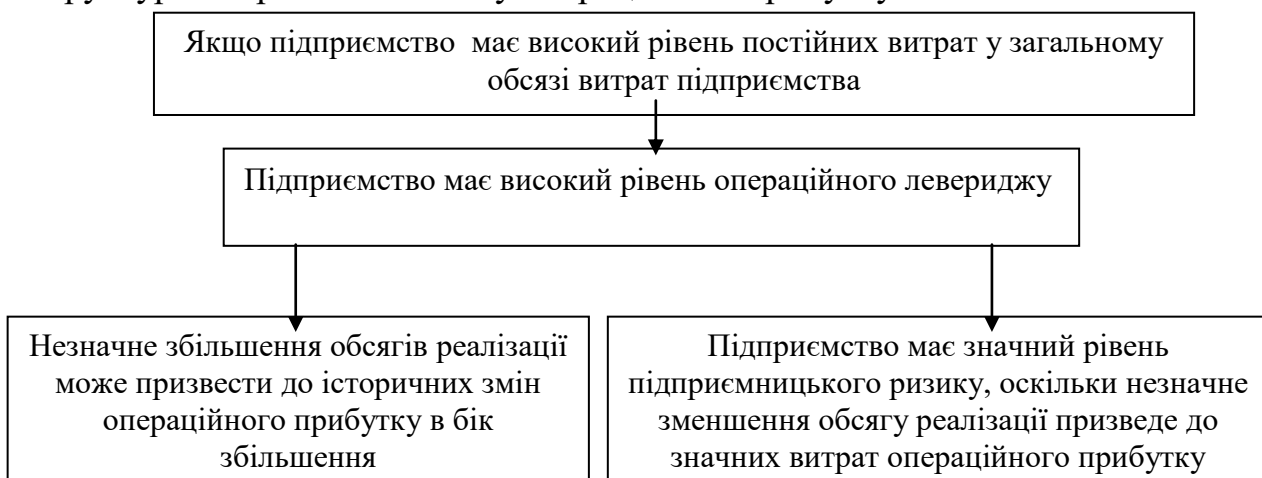
Силу дії операційного леввериджу можна визначити за формулою:

$$L = \frac{МП}{П} \quad \text{або} \quad L = \frac{C_{п} + П}{П}.$$

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

Чим більша частка постійних витрат у їх загальному обсязі, тим сильніша дія операційного леввериджу (важеля). Чим більша величина операційного леввериджу (важеля), тим чутливіша реакція прибутку на зміну обсягу реалізації продукції.

Таким чином, операційний левверидж характеризує також вплив структури витрат на величину операційного прибутку.



Аналіз беззбитковості та механізм операційного леввериджу 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.

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.

Тема 10. Методи цільового формування структурного аналізу та зниження витрат

1. Роль концепції цільової собівартості в системі управління витратами, принципи таргет-костингу.
2. Основні етапи досягнення цільового рівня собівартості.
3. Функціонально-вартісний аналіз: суть, об'єкти та етапи проведення.
4. Кайдзен, кайдзен-костинг – методи зниження витрат.

1. Роль концепції цільової собівартості в системі управління витратами, принципи таргет-костингу.

Сучасна концепція управління цільовою собівартістю (японська назва Genkakikaku) походить від конкурентних розробок 1960-70 рр. японських промислових компаній (насамперед компанії «Тойота»), які стали відповіддю на нові вимоги споживчого попиту: посилення диференціації продукції та скорочення її життєвого циклу. В основу прогресивного методу формування та досягнення цільової собівартості покладено принципи ринкового ціноутворення та максимально повного врахування потреб споживачів уже на стадії розробки нової продукції.

Численні дослідження досвіду впровадження і використання концепції дозволили сформулювати ключові принципи таргет-костингу:

1. Ринковоорієнтоване ціноутворення. В ринковому середовищі успішність діяльності підприємства значною мірою залежить від його здатності відповідати споживчим вимогам та можливостям. Прогнозовані ринкові ціни на новий (модифікований) продукт у процесі таргет-костингу беруть за основу для визначення цільової собівартості.

2. Пріоритетне значення вимог споживача. Вимоги споживача щодо якості, вартості, надійності та швидкості (обслуговування) враховуються ще в процесі проектування і проведення функціонально-вартісного аналізу нового продукту. Споживча вартість будь-якої функції, інтегрованої в продукт, має бути порівняно більшою за вартість її реалізації-виготовлення відповідного елемента конструкції.

3. Ґрунтовне проектування. Контроль витрат та забезпечення цільової собівартості проводяться вже на стадії проектування нового продукту (науково-дослідних і дослідно-конструкторських розробок).

4. Поєднання досвіду фахівців різних сфер знань. Дослідно-конструкторські групи розробників функцій нового продукту, сформовані з фахівців різних сфер знань, відповідальні за єдиний (цілий) продукт від початку розроблення його концепції до запуску у виробництво.

5. Застосування концепції ланцюжка вартості (value chain).

Постачальники, дистриб'ютори, сервісні центри та ін. суб'єкти формування ланцюжка вартості беруть активну участь у процесі управління цільовою собівартістю.

6. Орієнтація на витрати життєвого циклу продукту. Загальні витрати життєвого циклу продукту за використання технології таргет-костингу мінімізуються як для підприємства-виробника, так і для кінцевого споживача. Витрати життєвого циклу продукту складаються з вартості придбання продукту кінцевим споживачем, витрат на дистрибуцію, гарантійне та післягарантійне обслуговування, витрат на продукт під час його експлуатації, виводу продукту з ринку та його утилізацію.

7. Використання точних методів калькулювання. Для досягнення цільової собівартості продукту необхідним є забезпечення точності та оперативності розрахунку фактичної собівартості з метою оцінювання й контролю витрат.

2. Основні етапи досягнення цільового рівня собівартості.

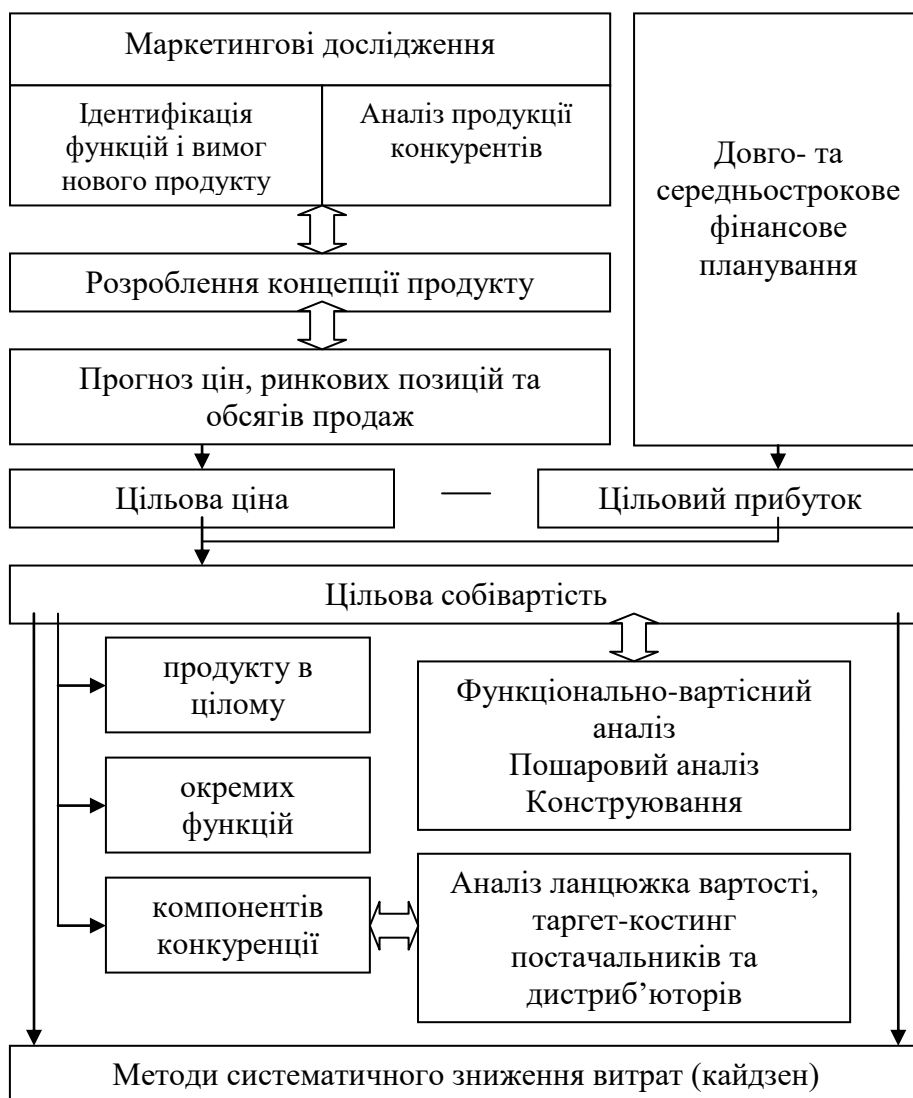
Етап 1. Визначення цільової ціни реалізації нового продукту. Проведення підприємством комплексних маркетингових досліджень дозволяє визначити, скільки «ринок готовий заплатити за новий продукт». До уваги беруться позиції ключових зацікавлених сторін-споживачів, конкурентів та вищого керівництва підприємства. В процесі аналізу позицій потенційних покупців слід з'ясувати рівень сприйняття ними цінності нового продукту, а також готовності купувати.

Етап 2. Встановлення цільового прибутку. Величина цільового прибутку повинна відповідати очікуванням як менеджменту підприємства, так і його інвесторів. Під час визначення норми цільового прибутку на новий продукт, як правило, застосовують два підходи: на основі попереднього досвіду визначення рівня прибутковості продуктів підприємства, що вже мають збут; за даними капітальних бюджетів, з урахуванням концепції життєвого циклу продукту.

Етап 3. Визначення цільової собівартості. Максимально допустима величина витрат на виготовлення нового продукту – цільова собівартість визначається як різниця між цільовою ціною реалізації та встановленою величиною цільового прибутку. Для успішної реалізації досягнення цільової собівартості необхідною умовою є відсутність розбіжності між визначеною цільовою собівартістю та прогнозованою, яку не можна ліквідувати. Така розбіжність у разі наявності, має бути в межах виробничих можливостей зниження витрат підприємства та його постачальників.

Етап 4. Проведення функціонально-вартісного аналізу (ФВА) окремих

компонентів та продукту в цілому. Проведення ФВА має забезпечити, за умов розбіжності, зниження прогнозованих витрат до рівня цільової собівартості.



Етап 5. Таргет-костинг постачальників та дистриб'юторів, аналіз ланцюжка вартості. Після визначення цільової собівартості всього продукту в цілому, визначають її цільовий рівень за окремими функціями та їх фізичними носіями – компонентами (елементами конструкції). Цільова собівартість компонентів, які постачаються підприємству є предметом домовленостей з постачальниками. Якщо потрібно знизити собівартість компонентів нового продукту, спеціально утворені робочі групи аналізують можливості здешевлення виробничих процесів як у постачальника, так і під час логістичних операцій.

Етап 6. Ітеративне порівняння прогнозованої собівартості з цільовою. Процес досягнення цільового рівня собівартості відбувається неоднаково для всіх компонентів та процесів, пов'язаних із виробництвом нового продукту. Величина зниження витрат за окремими компонентами до рівня цільових

визначається на основі оціночних суджень, підставою для яких може бути значущість (споживча цінність) компонента, тенденції аналогічних оцінок, інші дані. Процес узгоджень є ітеративним (багатоетапним; таким, що повторюється) та триває до моменту досягнення цільової собівартості в цілому та по кожному з компонентів продукту, чи прийняття рішення про недосяжність цільових показників та повернення до 1-го етапу таргет-костингу.

Етап 7. Управління витратами на стадії виробництва нового продукту. Після запуску нового продукту у виробництво управління та моніторинг витрат можуть здійснюватися за допомогою поточного бюджетування та звичайних методів, таких як стандарт-костинг.

3. Функціонально-вартісний аналіз: суть, об'єкти та етапи проведення.

З метою визначення оптимальних параметрів нового продукту (за критерієм відношення його споживчої цінності до собівартості), досягнення її цільової величини, застосовується метод функціонально-вартісного аналізу (ФВА). Цей вид аналізу є інструментом вирішення завдань оптимізації співвідношення між рівнем якості (споживчої корисності) і витратами, який, за визначенням одного із дослідників ФВА, англійського економіста В. Гайджа є «концентрованою атакою на зайві витрати, насамперед викликані недосконалістю конструкції».

Метою застосування ФВА є мінімізація витрат на одиницю корисного ефекту. Цей метод дозволяє знизити собівартість продукції за рахунок економії матеріальних і трудових ресурсів, більш ефективного використання основних засобів підприємства, технологічних змін у виробництві тощо.

Метод ФВА може застосовуватись не лише до продукції. В економічній літературі прийнято виділяти три основні групи об'єктів ФВА:

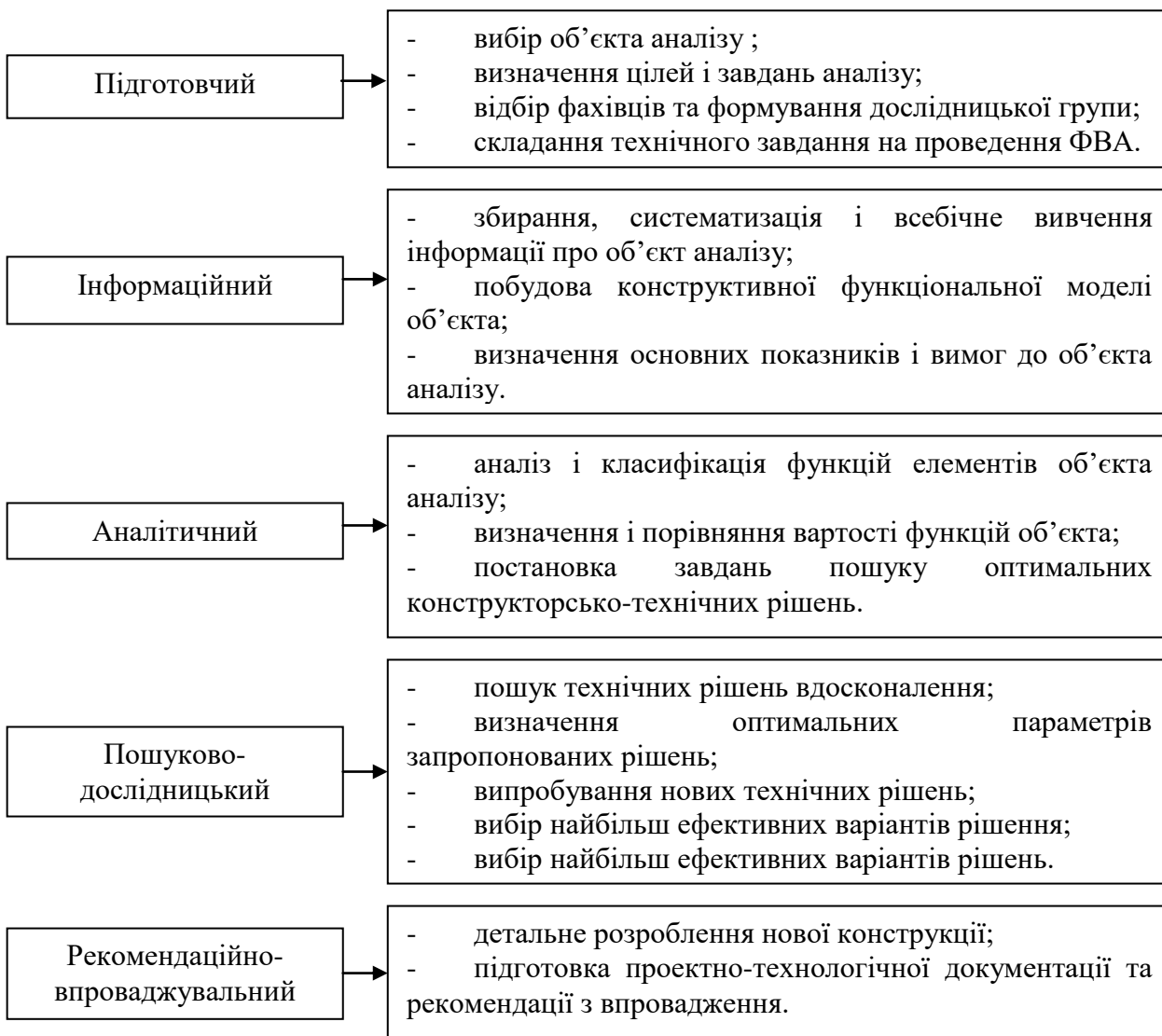
- продукти (готова продукція, послуги, складальні вузли, комплекти);
- процеси (технологічні процеси, в складі яких аналізується технологічне обладнання, оснащення, інструмент, технології, що використовуються, процеси організації управління виробництвом, окремі види діяльності);
- управлінські структури (організаційна та виробнича структури підприємства, їх складові, центри відповідальності, вертикально та горизонтально інтегровані структури).

ФВА базується на універсальних та специфічних, характерних тільки для нього, принципах: системності, комплексності, функціональності об'єктів аналізу, відповідності значущості функцій витратам, інноваційності

мислення та колективної творчості фахівців різних сфер знання.

Реалізація методу ФВА передбачає визначену послідовність дій, задану робочим планом. Робочий план складається з сукупності взаємопов'язаних етапів, які у свою чергу об'єднують окремі види робіт.

Типовий робочий план містить такі етапи проведення ФВА: підготовчий, інформаційний, аналітичний, пошуково-дослідницький, рекомендаційно-впроваджувальний.



4. Кайдзен, кайдзен-костинг – методи зниження витрат.

Кайдзен – слово японського походження від «кай» – зміна та «дзен» – добре, яке можна перекласти як «поліпшення». Йдеться про процес поступового й безперервного вдосконалення, в якому беруть участь усі управлінці й робітники підприємства. Кайдзен спрямований на досягнення таких конкретних цілей підприємства, як усунення витрат часу, коштів, зусиль, зниження витрат на розроблення, виробництво, утримання запасів та дистрибуцію, підвищення якості товарів, послуг, корпоративної культури, зростання кваліфікації співробітників, що в результаті має призвести до

повного задоволення вимог споживачів продукції.

Мету кайдзен можна визначити як вдосконалення діяльності підприємства та його окремих підрозділів на основі внутрішніх резервів, без залучення значних інвестицій ззовні. Відмінною особливістю філософії кайдзен є цінності співробітників та команд, їхніх знань та участі в усіх складових діяльності підприємства, внеску кожного співробітника в поліпшення свого робочого місця, якості продукції та обслуговування клієнтів.

На відміну від концепції кайдзен, поняття «кайдзен-костинг» більш конкретизоване. Кайдзен-костинг (японська назва Genkakaizen) – це метод (концепція) забезпечення заданого рівня собівартості продукції та пошук шляхів її постійного зниження до встановленого цільового рівня. На відміну від методу управління цільовою собівартістю процес кайдзен-костингу не супроводжується набором попередньо визначених підходів чи процедур, застосування яких автоматично дозволяє знизити витрати.

Діяльність кайдзен на рівні окремих підприємств, підрозділів чи виробничих ліній передбачає використання системи управління матеріальними потоками «точно за часом» (just in time, JIT-системи) та Jidoka (системи автономного функціонування верстатів та виробничих ліній, які автоматично вимикаються за виникнення неполадок чи браку).

У багатьох джерелах зазначається взаємозв'язок таргет- та кайдзен-костингу. І перший, і другий методи вирішують практично одне завдання, але на різних стадіях життєвого циклу продукту та різними методами. Обидві концепції призначені для зниження рівня окремих статей витрат та собівартості кінцевого продукту в цілому до певного допустимого рівня: таргет-костинг – на стадії планування, досліджень і розробок, кайдзен-костинг – на стадії виробництва.

Забезпечення результативності кайдзен-костингу здійснюється на трьох рівнях:

- 1) менеджменту підприємства та інженерно-технічного персоналу, для яких кайдзен є функціональним обов'язком;
- 2) ініціативних співробітників, об'єднаних у команди (групи) якості;
- 3) окремих робітників, які мають можливість через систему пропозицій вносити свої пропозиції.

Постановка та виконання кайдзен-завдань тривалий процес, пов'язаний із довго- та середньостроковим фінансовим плануванням, бізнес-плануванням, розробленням щорічних планів прибутків. Протягом звітного року менеджментом підприємства, як правило, щомісячно, здійснюється перевірка ступеня досягнення проміжних цілей зниження змінних витрат, передбачених кайдзен-завданням та виконання бюджетів постійних витрат.

Тема 11. Адаптація операційної системи до зміни її завантаження за критерієм витрат

1. Сутність і форми адаптації.
2. Вплив різних форм адаптації машин на експлуатацію витрат.
3. Кількісна адаптація і довгострокова мінімізація витрат під час її здійснення.

1. Сутність і форми адаптації.

Операційна система підприємства в цілому та її окремі складові працюють з неоднаковим завантаженням. Завантаження потужності підприємства і його підрозділів є величиною змінною. Це стосується передусім виробничих підприємств. Зміна ринкової кон'юнктури, попиту на продукцію та послуги приводить до зміни обсягу виробництва і, відповідно, до зміни кількості виконуваної роботи виробничою системою. Нерівномірне завантаження окремих ділянок виробничого апарату підприємства зумовлене також модернізацією виробів, зміною їх конструкції, освоєнням нової продукції та ін. Таким чином, виникає проблема пристосування виробничої системи до зміни її завантаження.

Виробничі процеси, а отже, виробнича робота, виконуються на технологічному устаткуванні (машинах). Тому пристосування операційної системи на виробничих підприємствах зводиться до пристосування їх основного устаткування щодо певного обсягу роботи (виробництва).

У загальному вигляді обсяг виконуваної роботи певного призначення визначається формулою:

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

де N – обсяг роботи у відповідному вимірі; λ – інтенсивність роботи (продуктивність машини за одиницю часу); t – час роботи (як правило, годин); m – кількість машин одного функціонального призначення, що виконують дану роботу.

При цьому параметри λ , t , m можуть змінюватись у заданих інтервалах, тобто

$$\lambda_{\min} \leq \lambda \leq \lambda_{\max}, t_{\min} \leq t \leq t_{\max}, 0 \leq m \leq m_{\max},$$

де λ_{\min} , λ_{\max} , t_{\min} , t_{\max} – відповідно нижні та верхні межі інтервалів, в яких здійснюється варіація інтенсивності й часу роботи машин; m_{\max} – кількість наявних машин (максимальна кількість).

Поняття машина тут вживається у широкому розумінні. Воно охоплює всі види виробничого устаткування.

Один і той самий обсяг роботи N може бути виконаний за різної

комбінації параметрів λ , t , m у межах їх мінімальних і максимальних величин. Ці параметри називають параметрами адаптації, а їх варіацію в процесі пристосування до певного обсягу виробництва – адаптацією. Залежно від того, який параметр змінюється в процесі адаптації, виокремлюють форми адаптації: за інтенсивністю, за часом роботи і кількістю.

Якщо для виконання певного обсягу роботи (виготовлення продукції) попередньо встановлені кількість машин та інтенсивність їх роботи, адаптація здійснюється за часом роботи:

$$t = \frac{N}{\lambda \cdot m}.$$

У випадку чіткої регламентації кількості машин і часу їх роботи, адаптація проводиться за інтенсивністю. Тоді:

$$\lambda = \frac{N}{t \cdot m}.$$

Коли встановлені інтенсивність і час роботи, адаптація здійснюється за кількістю машин, яка визначається за формулою:

$$m = \frac{N}{\lambda \cdot t}.$$

У наведених формулах враховують попередньо встановлені (зафіксовані) величини параметрів, вони не підлягають варіації в процесі адаптації. Це так звані чисті форми адаптації. На практиці широко застосовується адаптація за двома-трьома параметрами. Тоді вона називається змішаною або комбінованою. Частіше це адаптація за часом та інтенсивністю роботи.

2. Вплив різних форм адаптації машин на експлуатацію витрат.

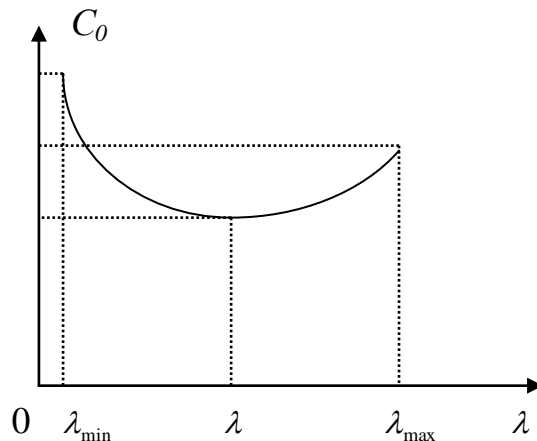
Адаптація машин до виконання певного обсягу роботи за умов динамічного виробництва – об'єктивна необхідність. Критерієм адаптації є витрати підприємства. Треба так поєднати форми адаптації, щоб витрати були мінімальні. Як впливають окремі форми адаптації на величину виробничих витрат? Розглянемо поведінку витрат:

1) Інтенсивність роботи машин неоднозначно впливає на експлуатаційні витрати. Залежність подібних витрат від інтенсивності роботи машини у загальному вигляді.

Із зростанням інтенсивності роботи машини витрати на одиницю продукції спочатку знижуються (ділянка $\lambda_{\min} - \lambda$), досягають мінімальної величини у точці λ , а потім зростають ($\lambda - \lambda_{\max}$). Інтенсивність роботи машини, за якої відносні витрати на ній мінімальні, називається

оптимальною. Зазначена залежність витрат від інтенсивності роботи зумовлена технічними властивостями електродвигунів, двигунів внутрішнього згорання, закономірностями різання матеріалів та іншими чинниками.

Динаміка релевантних експлуатаційних витрат машини на одиницю продукції (C_0) у разі адаптації за інтенсивністю

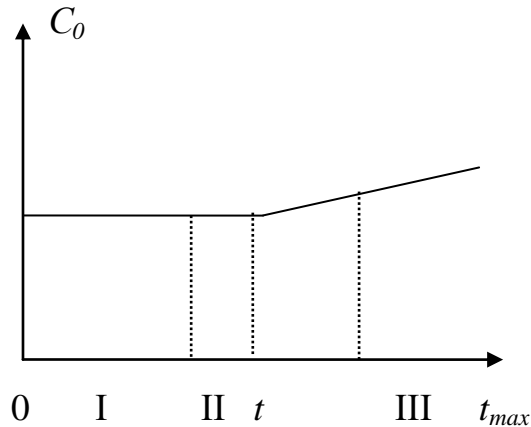


2) Час роботи машин теж впливає на собівартість продукції. Він пов'язаний передусім з режимом роботи і суб'єктивним чинником. Як відомо, є безперервні та дискретні виробничі процеси. На безперервних процесах (металургія, хімічна промисловість та ін.) устаткування працює цілодобово. Оперативно зупинити його не можна, оскільки це призведе до суттєвих втрат та додаткових витрат на запуск. Тут про адаптацію за часом не йдеться. В обробних галузях промисловості процеси дискретні, й ситуація тут інша. За цих умов машини можна зупинити в будь-який момент, тривалість їх використання в межах доби може бути різною.

Машинні експлуатаційні витрати здебільшого не залежать від часу роботи. Але машини обслуговуються виробничим персоналом (основні робітники, оператори, наладчики, слюсарі, електрики та ін.), а на його оплату час і тривалість роботи впливають. Це доплати за роботу в нічний час, надурочний час, деякі інші витрати, пов'язані з незручностями нічної роботи. Крім того, треба взяти до уваги, що у нічний час знижується реакція і увага працівників, а це спричиняє певні технологічні похибки і можливий додатковий брак продукції, нижчу продуктивність. Ці додаткові витрати підвищують собівартість робіт і продукції, що виготовляється у другу зміну.

Упродовж першої зміни витрати на одиницю продукції стабільні. У другій половині другої зміни вони дещо підвищуються. За межами другої зміни, тобто за межами нормальної виробничої потужності, витрати суттєво зростають.

Динаміка витрат на одиницю продукції при адаптації машини за часом:
 I – перша зміна; II – друга зміна; III – третя зміна



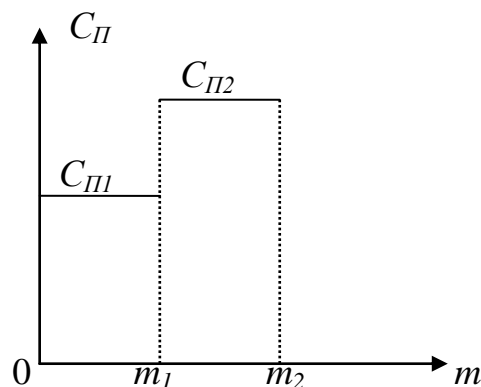
3) Щодо впливу кількісної адаптації на витрати, то тут потрібно розмежувати два її варіанти, а саме:

- кількісна адаптація не приводить до зміни наявного (установленого) устаткування, тобто в процесі адаптації кількість працюючих машин змінюється, але наявна їх кількість залишається незмінною (витрати на одиницю продукції не змінюються. За одної і тієї самої кількості наявних машин постійні витрати на їх утримання стабільні, а змінні залежать лише від інтенсивності та певною мірою від часу роботи);

- кількісна адаптація супроводжується зміною кількості наявних машин (виробничі витрати стрибкоподібно змінюються за рахунок зміни постійних витрат на утримання машин. До таких витрат належать амортизаційні відрахування, лізингові платежі (орендна плата), витрати на обслуговування машин).

За збільшення кількості машин з m_1 , до m_2 постійні витрати на їх утримання зростають з $C_{П1}$ до $C_{П2}$, і, навпаки, вилучення машин з експлуатації ці витрати знижує.

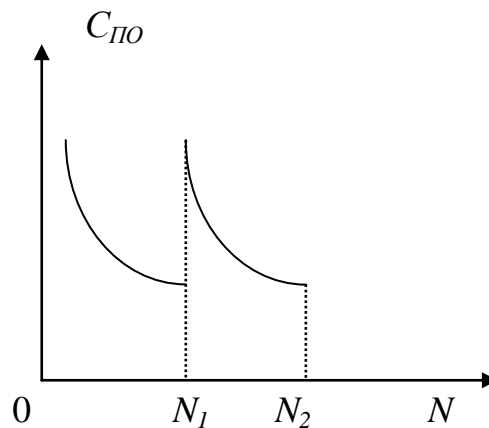
Динаміка сукупних постійних витрат ($C_{П}$) за зміни кількості наявних машин (m)



Зростання обсягу виробництва за незмінної кількості машин (m)

супроводжується зниженням постійних витрат на одиницю продукції. За додаткового введення машин у експлуатацію постійні відносні витрати стрибкоподібно зростають і знову поступово знижуються за зростання виробництва.

Динаміка постійних витрат на одиницю продукції ($C_{по}$) за зміни кількості машин і обсягу виробництва (N)



3. Кількісна адаптація і довгострокова мінімізація витрат під час її здійснення.

За довгострокового відхилення обсягу виробництва від виробничої потужності певної системи машин виникає потреба кількісної її адаптації за рахунок зміни наявної кількості машин, тобто вилучення їх з виробництва або додаткового введення. Якщо обсяг роботи в перспективі суттєво зменшується, ставиться питання про вилучення з виробничої системи частини машин. Причини можуть бути різні: зниження обсягу виробництва внаслідок зміни ринкової кон'юнктури, зміна номенклатури продукції.

Вилучення із експлуатації однієї чи декількох машин знижує виробничі витрати на величину постійних витрат, пов'язаних з їх утриманням (амортизаційні відрахування, лізингові платежі, оплата персоналу з обслуговування машин та ін.). Якщо машини у робочому стані і їх власником є підприємство, то воно може одержати дохід від подальших операцій з ними.

Може бути щонайменше два напрями використання вивільненого устаткування:

- продаж його на ринку;
- здавання у лізинг.

Вигідніший той варіант, який дає більший дохід у поточній вартості, тобто на момент реалізації проекту.

Нехай продаж машини дає дохід (виручку) в сумі $D_{п}$, лізинг на t_n років приносить річний дохід у формі лізингових платежів $D_{лр}$. Вартість викупу машини після років K_B . Тоді сумарний лізинговий дохід за t_n років у поточній вартості становитиме:

$$D_{\text{Л}} = \sum_{i=1}^{t_n} \frac{D_{\text{Л}pi}}{(1+p)^i} + \frac{K_B}{(1+p)^{t_n}},$$

де p – дисконтна ставка в частках одиниці.

Порівняння виручки від продажу ($D_{\text{П}}$) і сумарного лізингового доходу ($D_{\text{Л}}$) дозволяє вибрати економічніший варіант. Якщо $D_{\text{Л}} > D_{\text{П}}$, то вигідніший лізинг і, навпаки, коли $D_{\text{П}} > D_{\text{Л}}$, то з економічного погляду перевагу має продаж машини. В подібних обчисленнях слід враховувати чинну систему оподаткування доходів, тобто брати до уваги реальні грошові потоки.

Для кількісної адаптації більш типовою є ситуація, коли кількість машин зростає внаслідок збільшення обсягу виробництва. Залучення додаткових машин призводить до зростання постійних витрат. Конкретний зміст останніх залежить від фінансової форми придбання машин. Такими формами є: купівля за власні кошти; лізинг; купівля за рахунок кредиту.

Для оцінки найбільш прийнятної форми придбання машини або їх системи порівнюються сумарні витрати у поточній вартості.

Витрати на придбання устаткування за рахунок лізингу охоплюють лізингові платежі за всі роки договору лізингу і викуп у його кінці:

$$C_{\text{Л}} = \sum_{i=1}^n C_{\text{Л}i},$$

де $C_{\text{Л}}$ – сумарні витрати на лізинг у поточній вартості; $C_{\text{Л}i}$ – лізингові платежі в i -му році.

Купівля за рахунок кредиту включає витрати на повернення кредиту і відсотки за борг (вартість кредиту):

$$C_{\text{К}} = \sum_{j=1}^{t_k} \frac{C_{\text{б}j}}{(1+p)^j},$$

де $C_{\text{К}}$ – сумарні витрати на купівлю машини за рахунок кредиту в поточній вартості; t_k – термін, на який видано кредит; $C_{\text{б}}$ – повернення боргу з відсотками в j -му році.

Якщо машина потрібна на обмежений час, порівнюються витрати на операційний лізинг (без викупу) і на купівлю за кредит з урахуванням можливого доходу від продажу машини, коли вона стане непотрібною.

Віднімаємо від витрат прогнозну величину $\frac{K_B}{(1+p)^n}$,

де K_B – ймовірна ціна продажу машини через t_n років.

Лізингові платежі за складом є аналогічні платежам за грошовий кредит. Специфіка лише в тому, що в даному разі у кредит (лізинг) даються не гроші, а майно тривалого користування. Основними складовими лізингових платежів є:

- відшкодування вартості майна, тобто його амортизація;
- дохід на капітал лізингодавця (лізинговий інтерес).

Тема 12. Мінімізація витрат на створення та зберігання запасів

1. Вплив системи управління запасами на ефективність діяльності підприємства.
2. Сучасні моделі управління товарно-матеріальними запасами.
3. Визначення оптимального розміру замовлення.
4. Вплив методів оцінювання запасів під час їх вибуття на витрати підприємства.

1. Вплив системи управління запасами на ефективність діяльності підприємства.

Для забезпечення безперервного та ефективного функціонування будь-якого підприємства необхідно створення товарно-матеріальних запасів.

Підприємства зазвичай інвестують значні кошти у товарно-матеріальні запаси, що зумовлено різними причинами, а саме:

- віддаленістю постачальника й неможливістю доставки необхідних матеріалів чи товару тоді, коли у них виникне потреба;
- невпевненістю, що постачальник забезпечить матеріалами відповідної якості й кількості в потрібний момент;
- можливим підвищенням цін на товарно-матеріальні цінності;
- ризиком недостатності запасів у разі значного раптового зростання попиту.

Управління запасами – це система прийняття рішень, націлених на економію часу і ресурсів за рахунок мінімізації витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням товарно-матеріальних запасів, необхідних для своєчасного виконання виробничої програми.

Рішення відносно розміру замовлення і моменту його розміщення може прийматися на підставі мінімізації відповідної функції сумарних витрат, які включають такі пов'язані з запасами витрати:

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

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

3) на зберігання (витрати, пов'язані зі збереженням товарно-матеріальних запасів на складі. Вони складаються з витрат на складське

обладнання, утримання складських приміщень, страхування й оброблення запасів; втрати внаслідок псування, знецінення, крадіжок запасів, а також втрати від невикористаних можливостей капіталу);

4) втрати від дефіциту (втрати через відсутність достатньої кількості запасів для задоволення власних виробничих потреб чи потреб клієнтів).

Менеджери служби постачання і збуту підприємства повинні прагнути до ефективного управління запасами на підприємстві. Недостатня кількість виробничих запасів призводить до порушення ритмічності виробництва, зниження продуктивності праці, перевитрат матеріальних ресурсів через вимушені нераціональні заміни і, як наслідок, підвищення собівартості продукції.

Функціонування підприємства за відносно високого рівня запасів також не є ефективним. Це пов'язано з тим, що підприємство має використовувати значні оборотні кошти для зберігання незадіяних запасів, що спричиняє відповідно відволікання вільних фінансових ресурсів і збільшення витрат підприємства на утримання цих запасів (необхідно збільшити складські площі й найняти нових працівників для забезпечення збереження і обліку матеріалів, що знаходяться на складі).

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

2. Сучасні моделі управління товарно-матеріальними запасами.

Сьогодні можна виокремити дві основні моделі системи управління товарно-матеріальними запасами:

1) модель з фіксованим розміром запасу – чергове замовлення на поставку відбувається за зменшення наявних запасів до певного критичного рівня – точки повторного замовлення;

2) модель з фіксованим періодом – чергове замовлення на поставку відбувається через визначені періоди часу.

Використання моделі з фіксованим розміром запасу передбачає наявність постійного контролю залишку запасів, завдяки чому вона являє собою постійно діючу систему, яка вимагає, щоб кожен раз під час надходження чи вибуття запасів, поновлювалися відповідні дані й виконувалася перевірка, чи досягнуто точки чергового замовлення. В моделі з фіксованим періодом визначення залишку запасів відбувається лише по

закінченні контрольного періоду часу.

Одним з нових сучасних підходів до управління запасами є впровадження системи «точно за часом», за якої надходження і вибуття запасів здійснюється точно в той момент, коли в них виникає потреба. Основна ідея системи полягає в підвищенні ефективності виробничого процесу та оптимізації використання ресурсів підприємства. Реалізація системи управління запасами «точно за часом» можлива за таких умов, коли відсутні порушення в процесі виробництва та наявна гнучка виробнича система.

Характерна риса системи «точно за часом» – наявність високоспеціалізованих та ефективних виробничих центрів, які поєднують обладнання та інструменти для оброблення групи деталей з аналогічними технологічними характеристиками. Формування таких центрів має певні переваги: скорочується час переходу до нового виду виробів, ефективно використовується обладнання, у робочих збільшуються можливості для оволодіння суміжними спеціальностями.

Отже, кожна система управління запасами має як переваги, так і недоліки та безпосередньо впливає на ефективність діяльності підприємства. Система з фіксованою величиною запасу використовується для більш дорогих запасів і вимагає ведення обліку поточного запасу на складі. Величина максимального запасу в цій системі є значно меншою, ніж у системі з фіксованим інтервалом часу між поставками. За рахунок цього відбувається зменшення витрат на утримання запасів внаслідок скорочення площ.

У свою чергу, система з фіксованим інтервалом часу між поставками потребує періодичного контролю кількості запасів на складі. Для утримання високого рівня максимального запасу необхідні значні складські площі, що призводить до збільшення витрат на утримання запасів.

Система «точно за часом» є різновидом системи з фіксованим розміром замовлення і може бути реалізована на практиці за умов надійної і швидкої, а головне, якісної роботи постачальників. Основним позитивним моментом є зниження витрат за рахунок скорочення розміру замовлення. Реалізація моделі на практиці можлива лише за умов високої довіри до постачальників, високої культури менеджменту персоналу складу, сформованого правового законодавства та ін.

3. Визначення оптимального розміру замовлення.

Модель з фіксованим розміром запасу вважається класичною. Ця модель базується на таких припущеннях:

- потреба в запасах є постійною і рівномірно розподілена по всьому

періоду;

- час на виконання замовлення (час з моменту розміщення замовлення і до моменту отримання матеріалів) незмінний;
- ціна одиниці матеріалів є сталою величиною;
- витрати на зберігання запасів розраховуються за середньою величиною запасу;
- витрати на розміщення замовлення постійні;
- виключається можливість невиконання замовлення та втрат від дефіциту.

Принцип дії моделі з фіксованим розміром запасу базується на визначенні конкретного моменту часу, коли потрібно розміщувати замовлення, що відповідає визначеному рівню запасу (точки замовлення), а також розміру цього замовлення.

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

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

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

1) Розрахунок витрат на зберігання запасів (C_{33}) підприємства охоплюють фінансові й операційні витрати, і розраховуються як відсоток від вартості одиниці запасу, помножений на середній розмір запасу за період.

$$C_{33} = C_{03} \cdot p \cdot N_o = C_{зберо} \cdot N_o ,$$

де C_{03} – ціна одиниці запасу; p – відсоток витрат на зберігання; N_o – середній розмір запасу; $C_{зберо}$ – витрати на зберігання одиниці запасу.

Для визначення величини витрат на зберігання необхідно розрахувати середній розмір запасу за період і відсоток витрат на зберігання.

За умови, що річна потреба підприємства в матеріалах за певний період часу дорівнює N і підприємство замовляє n однакових партій на рік, тоді кількість матеріалів в одному замовленні N_o можна розрахувати за формулою:

$$N_o = \frac{N}{n} ,$$

Середній розмір запасу підприємства можна розрахувати за такою формулою:

$$N_{серз} = \frac{N_o}{2}.$$

Відсоток витрат на зберігання визначається від середньорічної вартості запасу.

$$p = \frac{C_{фз} + C_{оз}}{N \cdot Ц},$$

де $C_{фз}$ – фінансові витрати, пов'язані зі зберіганням запасів; $C_{оз}$ – операційні витрати, пов'язані із зберіганням запасів.

2) Розрахунок витрат на розміщення замовлення.

На другому етапі проводиться розрахунок витрат на розміщення замовлення. Для цього необхідно кількість замовлень помножити на витрати на розміщення і прийняття одного замовлення.

Позначимо витрати на оформлення і транспортування одного замовлення через C_{No} , тоді загальні витрати на оформлення і виконання всіх замовлень визначаються за формулою:

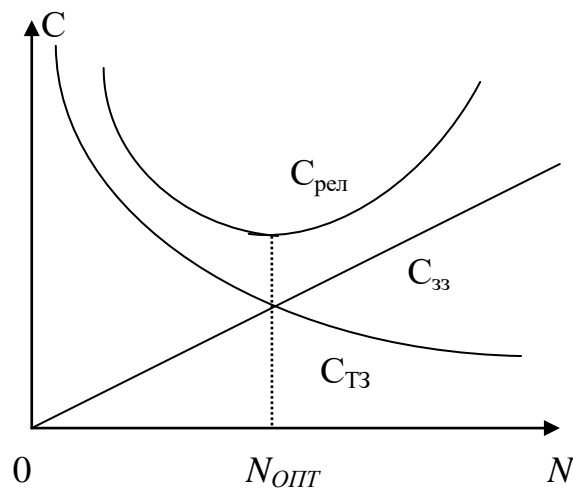
$$C_{ТЗ} = \frac{N}{N_o} \cdot C_{N_o} = n \cdot C_{N_o},$$

Таким чином, розрахунок релевантних витрат, пов'язаних із запасами, визначаємо сумуванням витрат на їх зберігання і витрат на оформлення та транспортування замовлень:

$$C_{рел} = C_{зз} + C_{ТЗ} = Ц_{оз} \cdot p \cdot N_o + n \cdot C_{N_o}.$$

На рисунку показано взаємозв'язок між розмірами замовлення і витратами, що стосуються управління товарно-матеріальними запасами. Крива загальних витрат є сумою витрат на оформлення та прийняття замовлень і зберігання запасів. Зі зростанням розміру замовлення загальні витрати знижуються до певного рівня, після чого починають зростати.

Залежність релевантних витрат від розміру замовлення



Отже, точка $N_{опт}$ показує оптимальний розмір замовлення, за якого

витрати на оформлення, поставку і зберігання запасів є мінімальними.

Звідси отримаємо формулу Вілсона для визначення оптимального розміру замовлення:

$$N_{OPT} = \sqrt{\frac{2 \cdot N \cdot C_{No}}{C_{зберо}}} \text{ або } N_{OPT} = \sqrt{\frac{2 \cdot N \cdot C_{No}}{C_o \cdot p}}.$$

Результати розрахунків за допомогою табличного методу та формули Вілсона є досить близькими, хоча розрахунок за формулою Вілсона є менш точним, але і менш трудомістким, оскільки не здійснюється корегування кількості замовлень до цілого числа.

Оскільки доставка нових партій вимагає часу, замовлення мають розміщуватися заздалегідь, із урахуванням часу на їх виконання.

Точка повторного замовлення визначається за формулою:

$$R = M_{CD} \cdot t_{B3},$$

де M_{CD} – середньодобова потреба у матеріалах; t_{B3} – час виконання замовлення в днях.

За умови виникнення резерву точка повторного замовлення зміщується вгору на величину цього резерву, а максимальний рівень запасів підприємства відповідно визначається за формулою:

$$N_{max} = N_{OPT} + N_P,$$

де N_P – розмір резервного запасу.

4. Вплив методів оцінювання запасів під час їх вибуття на витрати підприємства.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» оцінювання запасів під час передачі їх у виробництво, продажу та іншому вибутті здійснюється одним із таких методів:

1. Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовують для тих видів виробничих запасів, що використовуються для виконання спеціальних замовлень та проектів, а також для видів запасів, які не замінюють один одного. Отже, він передбачає ведення індивідуального обліку з кожного виду запасів.

Цей метод доцільно застосовувати, коли існує можливість визначення (ідентифікації) собівартості кожної списаної одиниці матеріалів, а також коли номенклатура матеріалів відносно невелика і їх можна розглядати як окремі одиниці та легко ідентифікувати. Такий метод застосовують у виробництві кораблів, літаків, виконанні індивідуальних замовлень або торгівлі нерухомістю, автомобілями, коштовностями тощо.

2. Метод середньозваженої собівартості – собівартість кожної одиниці визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на

початок звітнього місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і отриманих у звітному місяці запасів.

Середньозважена собівартість одиниці	=	Залишок на початок місяця	+	Отримано ідентичних запасів протягом місяця
		Кількість запасів, що залишилися на початок місяця	+	Кількість ідентичних запасів, отриманих протягом місяця

Проблема цього методу полягає, головним чином, у складності відстеження за середньою ціною в умовах, коли виробничі запаси витрачаються щоденно, а також надходять досить часто. Цей метод доцільно застосовувати на підприємстві, де бухгалтерія безпосередньо розташована при складі, а організація документообігу добре налагоджена. Перевагою його є можливість дати об'єктивну картину про стан та рух запасів. Недоліком є те, що простота методу приховує загрозу легкого маніпулювання цифрами в бік завищення або заниження показників витрачених запасів.

3. Метод собівартості перших за часом надходження запасів (LIFO) ґрунтується на припущенні, що одиниці запасів, які надішли першими і вибувають першими. Таким чином, вартість запасів на кінець звітнього періоду відображається фактично за вартістю останніх за часом придбання.

Перевага методу LIFO полягає в тому, що він простий у застосуванні, об'єктивний, перешкоджає маніпулюванню даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Метод LIFO виправдовує себе в умовах низької інфляції. Застосування його ж в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та завищення результатів від реалізації. Саме відображення нереальних доходів, що призводять до невинуватеного завищення прибутку, є недоліком методу.

4. Метод нормативних витрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та чинних цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних затверджені норми витрат і ціни у нормативній базі мають регулярно перевірятися і переглядатися. Застосування методу допускається лише тоді, коли результати оцінювання запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Метод нормативних витрат

застосовується у разі стабільності цін на запаси.

5. Метод ціни продажу заснований на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Отже, вибір методу оцінювання запасів значною мірою впливає на суму витрат та прибутку підприємства. Доцільність використання різних методів для визначення собівартості запасів визначається підприємством самостійно.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ ЗАНЯТТЯ

Практичне заняття №1

Тема. Загальна характеристика витрат

1. Поняття витрат.
2. Види витрат відповідно діяльності підприємства.
3. Види витрат за класифікаційними ознаками.
4. Суть змінних та постійних витрат.
5. Поділ витрат стосовно прийняття управлінських рішень.
6. Формування виробничих витрат.
7. Структура витрат за економічними елементами.
8. Методи поділу сукупних витрат.

Питання на самостійне опрацювання

1. Предмет, метод і зміст дисципліни.
2. Принципи і завдання управління витратами.
3. Місце управління витратами в системі менеджменту підприємств та організації.
4. Значення класифікації витрат для підприємства та її ознаки.
5. Охарактеризуйте маржинальні (граничні) витрати.

Теми рефератів

1. Роль і значення управління витратами в умовах ринкової економіки.
2. Еволюція наукових поглядів щодо управління витратами на підприємстві.
3. Загальноекономічна та планово-облікова системи класифікації витрат.
4. Витрати виробництва та обігу: сутнісна характеристика.

Практичне заняття №2

Тема. Закономірності та чинники формування витрат

1. Динаміка змінних витрат у коротко- і довгостроковому періодах.
2. Динаміка постійних витрат у довгостроковому періоді.
3. Функції витрат в системі управління.
4. Методи дослідження причинно-наслідкових зв'язків між витратами і їх функціями.
5. Закон навчання у виробництві.

Питання на самостійне опрацювання

1. Закон спадної віддачі.
2. Причини відсутності системи управління витратами.
3. Витрати як процес формування і використання ресурсів.
4. Витрати у натуральному і грошовому вимірі.
5. Зміна структури витрат під впливом технічних, організаційних, економічних факторів.

Теми рефератів

1. Теорія витрат А. Сміта, Д. Рікардо.
2. Вчення про справедливу ціну У. Петті.
3. Теорія трьох факторів виробництва Ж.-Б. Сея.
4. Теорія трудової вартості К. Маркса.
5. Суб'єктивна теорія витрат альтернативних можливостей А. Маршалла.

Практичне заняття №3

Тема. Управління витратами

1. Централізація і децентралізація: переваги та недоліки.
2. Функції управління витратами.
3. Основні методи управління підприємством.
4. Центри відповідальності та їх необхідність.
5. Типи центрів відповідальності.
6. Оцінка та облік діяльності центрів відповідальності.
7. Формування витрат за місцями виникнення.
8. Формування витрат за центрами затрат.

Питання на самостійне опрацювання

1. Концепція SCM: суть та історія появи.
2. ТС як метод управління підприємством.
3. КС як метод управління підприємством.
4. Концепція бенчмаркінгу.
5. Концепція управління витратами на якість.
6. Теорія обмежень.

Теми рефератів

1. Характеристика складових елементів системи управління витратами на підприємстві.
2. Формування виробничих витрат за місцями їх виникнення.
3. Формування виробничих витрат за центрами відповідальності.
4. Інформаційне забезпечення управління витратами.
5. Основні завдання функціональних служб з питань управління витратами.
6. Інформаційне забезпечення аналізу витрат на виробництво.
7. Особливості аналізу прямих та непрямих витрат.

Практичне заняття №4

Тема. Формування витрат за місцями і центрами відповідальності

1. Процес бюджетування на підприємстві.
2. Кошторис та його функції.
3. Основні методи складання кошторисів.
4. Елементи витрат підприємства.
5. Розподіл витрат основних і допоміжних підрозділів.
6. Складання кошторисів виробництва.

Питання на самостійне опрацювання

1. В чому відмінність між бюджетом і кошторисом?
2. Суть загальновиробничих витрат та їх види.
3. Витрати, що належать до адміністративних витрат.
4. Закони та нормативно-правові акти, що регулюють процес складання кошторису виробництва.

Теми рефератів

1. Місце бюджетування в системі управління витратами.
2. Особливості та порядок складання плану витрат підрозділу підприємства.
3. Характеристика основних методів розподілу витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між підрозділами основного виробництва.
4. Внутрішня (трансфертна) ціна та методи її формування на підприємстві.
5. Фактори впливу зовнішнього та внутрішнього середовища бізнесу на рівень ціни.

Практичне заняття №5

Тема. Калькуляція витрат

1. Суть виробничого обліку, його мета і завдання.
2. Етапи виробничого обліку.
3. Суть калькуляційного обліку, його завдання та принципи.
4. Калькуляція собівартості продукції, етапи.
5. Об'єкт та одиниці калькулювання.
6. Класифікація калькуляцій.

Питання на самостійне опрацювання

1. Взаємозв'язок між виробничим та калькуляційним обліком.
2. Що таке «калькулювання» і його відмінності від «калькуляції»?
3. Яка роль калькулювання собівартості в управлінні витратами?
4. Сучасний стан калькулювання.
5. Основні завдання, що вирішує калькулювання.
6. Призначення кожного виду калькуляції.
7. Проектно-кошторисні, планові, нормативні, фактичні калькуляції, їх призначення і зв'язок.
8. Залежність точності калькулювання від частки прямих витрат у загальній їх сумі.

Теми рефератів

1. Роль калькулювання в управлінні витратами.
2. Визначення мінімального розміру ціни на основі врахування змінних та умовно-постійних витрат.
3. Групування витрат виробничої собівартості за статтями калькулювання.

Практичне заняття №6

Тема. Собівартість продукції

1. Поняття і види собівартості.
2. Види собівартості залежно від обсягу витрат.
3. Класифікація методів калькулювання.
4. Калькуляція за повними витратами.
5. Калькуляція за неповними витратами.
6. Простий і нормативний метод калькулювання.
7. Калькулювання за стандартними витратами.
8. Переваги, недоліки, принципи «стандарт-костингу».
9. Позамовний метод калькулювання.
10. Попроцесний метод калькулювання.
11. Калькуляція на основі ЕОГП.
12. Калькулювання на основі діяльності.
13. Калькулювання змінних витрат, переваги, недоліки.
14. Калькулювання у комплексному виробництві.
15. Собівартість готової та реалізованої продукції.

Питання на самостійне опрацювання

1. Системи і методи обліку затрат на виробництво.
2. Вплив 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. У чому полягають сутність, переваги і вади калькулювання за повними і неповними витратами?
6. Особливості нормативного методу обліку і калькулювання та умови його застосування.
7. Яка суть та особливості управління витратами в умовах застосування «стандарт-кост»?
8. Сучасні методи обліку витрат на виробництво.
9. Зарубіжні системи обліку і калькулювання витрат на підприємстві.
10. Маржинальний дохід, як показник аналізу прибутковості та прийняття управлінських рішень.

Теми рефератів

1. Оперативний аналіз собівартості продукції.
2. Фактори, що формують рівень собівартості продукції на підприємстві.
3. Поняття собівартості продукції та її застосування в ціноутворенні.
4. Параметричні методи визначення собівартості виробів та умови їх застосування.

Практичне заняття №7

Тема. Контроль в управлінні витратами

1. Суть і значення контролю.
2. Основні завдання контролю та система контролю.
3. Класифікація витрат у процесі контролю.
4. Види контролю.
5. Методи контролю витрат.
6. Показники контролю.
7. Схема контролю та оцінювання роботи підрозділу.

Питання на самостійне опрацювання

1. Диференціація і повнота обліку регульованих витрат за місцями їх формування.
2. Оснащеність місць витрат засобами обліку безперервних форм звітності.
3. Чим викликана необхідність контролю в управлінні витратами?
4. Які завдання вирішує організація контролю витрат на підприємстві?
5. Співвідношення між видами контролю за різними класифікаційними ознаками.
6. Показники оцінки діяльності підрозділів – центрів витрат.
7. Для чого треба перерахувати планові витрати на фактичний обсяг?
8. У чому полягає сутність механізму управління за відхиленнями?

Теми рефератів

1. Облік і аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних за центрами відповідальності.
2. Безбитковий обсяг виробництва або поріг рентабельності. Методи розрахунку.
3. Методи питомих показників, баловий, кореляційний, агрегатний.
4. Облік і звітність як елементи контролю витрат.
5. Управління витратами на оплату праці.

Практичне заняття №8

Тема. Стимулювання економії ресурсів

1. Внутрішній управлінський контроль та системи контролю.
2. Елементи системи внутрішнього управлінського контролю.
3. Фактори та функції витрат.
4. Технологічний та обліковий аналіз даних.
5. Метод вищої-нищої точки.
6. Статистичний аналіз.
7. Визначення ступеня надійності функції витрат.
8. Резерви мінімізації виробничих витрат.
9. Резерви зниження витрат за статтями калькуляції.

Питання на самостійне опрацювання

1. Значення внутрішнього управлінського контролю.
2. Недоліки сучасної системи внутрішнього контролю.
3. Елементи внутрішнього управлінського контролю, його суть.
4. Поведінка витрат.
5. Які показники використовуються для визначення ступеня надійності функції витрат?
6. Поясніть суть коефіцієнта детермінації та механізм його розрахунку?
7. Джерела матеріального стимулювання зниження рівня витрат.
8. Необхідність стимулювання персоналу підприємства щодо економного використання ресурсів і оптимальних витрат.
9. Форми стимулювання залежно від величини економії, яку можна спрямувати на преміювання за зниження витрат.
10. Розподіл премії між учасниками заходу з економії витрат.

Теми рефератів

1. Стимулювання зниження витрат на виробничому підприємстві.
2. Організація управління витратами з метою підвищення конкурентоспроможності підприємства.
3. Напрямки покращення організації управління витратами.
4. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств.

Практичне заняття №9

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

1. Сутність CVP-аналізу та його мета.
2. Передумови застосування CVP-аналізу та його показники.
3. Визначення маржинального прибутку та коефіцієнта маржинального прибутку.
4. Точка беззбитковості та її визначення.
5. Безпека виробництва.
6. Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат.
7. Визначення ступеня надійності функції витрат.
8. Операційний леверидж.

Питання на самостійне опрацювання

1. Поясніть економічну сутність маржинального прибутку і методику його обчислення.
2. Поясніть взаємозв'язок маржинального та операційного прибутку підприємства.
3. Що таке критичний обсяг реалізації?
4. Які висновки дозволяють зробити результати розрахунку критичного обсягу реалізації?
5. Який обсяг виробництва продукції необхідно забезпечити для мінімізації виробничих витрат підприємства?
6. Якими показниками вимірюється ефективність управління витратами?
7. Що таке цільовий прибуток? У чому полягає сутність планування прибутку на основі аналізу беззбитковості?
8. Як визначається обсяг виробництва, що забезпечує цільовий прибуток (цільову рентабельність) підприємства?
9. Поясніть дію механізму операційного левериджу.
10. З яких причин і яким чином структура витрат впливає на величину операційного левериджу?

Теми рефератів

1. Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток» як інструмент обґрунтування виробничо-маркетингових рішень.
2. Удосконалення системи управління витратами підприємства.
3. Сутність та значення системи управління витратами в забезпеченні ефективності підприємства.

4. Функціональний механізм системи управління витратами.
5. Маржинальний прибуток підприємства.
6. Маржа надійності (безпеки) підприємства та методи її обчислення.

Практичне заняття №10

Тема. Методи цільового формування структурного аналізу та зниження витрат

1. Концепція цільового управління собівартості та її принципи.
2. Етапи досягнення цільового рівня собівартості.
3. Суть та мета ФВА.
4. Етапи проведення ФВА.
5. Метод кайдзен-костинг.

Питання на самостійне опрацювання

1. Поясніть механізм визначення цільової ціни на нову продукцію.
2. Як визначається величина цільового прибутку?
3. У чому відмінність між поняттями «цільова собівартість» та «прогнозована собівартість» нової продукції?
4. Які методи оптимізації витрат ефективно діють у середовищі таргет-костингу?
5. Дайте визначення понять «кайдзен» і «кайдзен-костинг». У чому відмінність між ними?
6. Охарактеризуйте процес кайдзен-костингу.
7. Назвіть спільні риси та відмінності таргет- та кайдзен-костингу.

Теми рефератів

1. Аналіз витрат і доходів для прийняття інвестиційних рішень.
2. Проблеми системи планування витрат підприємства.
3. Завдання системи управління товарно-матеріальними запасами.
4. Оцінка та методи визначення потреб у виробничих запасах.

Практичне заняття №11

Тема. Адаптація операційної системи до зміни її завантаження за критерієм витрат

1. Сутність і форми адаптації.
2. Динаміка релевантних експлуатаційних витрат машини на одиницю продукції.
3. Динаміка витрат на одиницю продукції при адаптації машини за часом.
4. Динаміка постійних витрат за зміни кількості машин.
5. Кількісна адаптація і довгострокова мінімізація витрат.

Питання на самостійне опрацювання

1. Сутність і практичне значення адаптації операційної системи до зміни її завантаження.
2. За якими параметрами здійснюється адаптація і які її форми?
3. Що є критерієм адаптації машин і устаткування?
4. В якій послідовності здійснюється адаптація устаткування?
5. З'ясуйте вплив на експлуатаційні витрати інтенсивності роботи машин.
6. Як впливає на експлуатаційні витрати час роботи машин у межах доби?
7. Поясніть, як впливає на витрати кількісна адаптація машин.
8. Поясніть методику мінімізації витрат на придбання машин за кількісної адаптації.
9. Як обчислюються витрати на лізинг машин у поточній вартості?
10. З'ясуйте структуру і методику обчислення лізингових платежів.
11. Що входить до складу ліцензових платежів (орендної оплати).

Теми рефератів

1. Запас фінансової міцності підприємства та його обчислення.
2. Економічний механізм управління нематеріальними активами.
3. Економічний механізм формування витрат, не пов'язаних з виробничою собівартістю.
4. Організаційна побудова обліку витрат і руху матеріальних цінностей.
5. Диференціація і повнота обліку регульованих витрат за місцями їх формування.

Практичне заняття №12

Тема. Мінімізація витрат на створення та зберігання запасів

1. Сутність управління запасами та пов'язані з цим витрати.
2. Моделі управління товарно-матеріальними запасами.
3. Припущення оптимального розміру запасів.
4. Розрахунок витрат на зберігання запасів.
5. Розрахунок витрат на розміщення замовлення.
6. Точка повторного замовлення.
7. Метод ідентифікованої собівартості та середньозваженої собівартості.
8. Метод FIFO.
9. Метод нормативних витрат та метод цін продажу.

Питання на самостійне опрацювання

1. Охарактеризуйте, для чого створюються запаси на підприємстві.
2. Як впливає неефективне управління запасами на результати діяльності підприємства?
3. Назвіть основні причини інвестування коштів підприємства у товарно-матеріальні запаси.
4. Які витрати виникають у процесі заготівлі та зберігання запасів?
5. Які переваги й недоліки моделі управління запасами з фіксованим розміром запасу?
6. Які переваги та недоліки моделі з фіксованим періодом поставки?
7. За яких умов доцільним є формування системи управління запасами «точно за часом»?
8. Як визначається оптимальна величина запасу за критерієм витрат?
9. У чому полягає необхідність поділу витрат залежно від зміни обсягів поставки запасів? Які витрати називаються релевантними?
10. Як визначити витрати на придбання, на розміщення замовлення і на зберігання запасів?
11. Як впливають методи оцінки вибуття запасів на витрати підприємства?
12. За яких умов доцільно використовувати метод собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO)?

Теми рефератів

1. Оснащеність місць витрат засобами обліку безперервних ресурсів/ електроенергії, води, пари, газу, стиснутого повітря і т.п.
2. Періодичність і форми звітності.

3. Особливості контролю рівня витрат за нормативної системи обліку (стандарт-кост).
4. Методи оцінки товарно-матеріальних цінностей LIFO та FIFO.
5. Вдосконалення бухгалтерської звітності відповідно до міжнародних вимог.

РОЗДІЛ 3. ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, ЩО ВІНОСЯТЬСЯ НА ІСПИТ

з дисципліни «Управління витратами»

1. Предмет, метод і зміст дисципліни.
2. Принципи і завдання управління витратами.
3. Роль і значення управління витратами в умовах ринкової економіки.
4. Поняття, склад і характеристика витрат.
5. Класифікація витрат на виробництво.
6. Поділ витрат стосовно прийняття управлінських рішень.
7. Структура виробничих затрат підприємства і організації.
8. Особливості динаміки витрат у коротко- і довгостроковому періодах.
9. Функції витрат.
10. Вплив виробничого навчання і досвіду на рівень витрат.
11. Централізація і децентралізація – основні аспекти структури управління.
12. Функції управління витратами.
13. Основні методи управління підприємством.
14. Концепція стратегічного управління витратами (SCM).
15. Методи цілеспрямованого або проактивного формування собівартості: таргет-костинг (ТС) та кайдзен-костинг (КС).
16. Технологія управління витратами та результатами на базі концепції бенчмаркінгу.
17. Концепція управління витратами на якість.
18. Технологія управління витратами на основі теорії обмежень.
19. Центри відповідальності та їх необхідність.
20. Типи центрів відповідальності.
21. Оцінка та облік діяльності центрів відповідальності.
22. Формування витрат за місцями виникнення.
23. Формування витрат за центрами затрат.
24. Розроблення кошторисів центрів відповідальності.
25. Функції кошторисів центрів відповідальності.
26. Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів.
27. Методика складання кошторису підприємства.
28. Зміст, мета й етапи виробничого обліку.
29. Метод, завдання та принципи калькуляційного обліку.
30. Об'єкт та одиниця калькулювання.
31. Види калькуляцій та їх використання в управлінні витрат.
32. Поняття й види собівартості.
33. Технологічний аспект вибору методики калькулювання собівартості продукції.

34. Калькулювання за повнотою обліку витрат.
35. Управління виробничими затратами за об'єктами калькулювання.
36. Простий і нормативний методи обліку.
37. Калькулювання за стандартними витратами (стандарт-кост).
38. Калькулювання за замовленнями (позамовний метод).
39. Калькулювання за процесами (процесний метод).
40. Управління виробничими затратами на основі діяльності.
41. Управління виробничими затратами на базі змінних витрат.
42. Калькулювання у комплексному (сумісному) виробництві.
43. Собівартість готової та реалізованої продукції.
44. Роль і значення контролю в управлінні витратами.
45. Завдання і види контролю.
46. Методи контролю витрат.
47. Функції витрат, як засіб оцінювання роботи підрозділів центрів витрат.
48. Суть внутрішнього управлінського контролю та його елементи.
49. Методи вивчення поведінки витрат.
50. Визначення ступеня надійності функції витрат.
51. Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів.
52. Сутність і передумови аналізу системи «витрати-випуск-прибуток».
53. Визначення маржинального прибутку в CVP-аналізі.
54. Аналіз рівноваги операційної діяльності.
55. Аналіз за умов невизначеності та безпека виробництва.
56. Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат.
57. Поняття операційного важеля та його розрахунок.
58. Роль концепції цільової собівартості в системі управління витратами, принципи таргет-костингу.
59. Основні етапи досягнення цільового рівня собівартості.
60. Функціонально-вартісний аналіз: суть, об'єкти та етапи проведення.
61. Кайдзен, кайдзен-костинг – методи зниження витрат.
62. Сутність і форми адаптації.
63. Вплив різних форм адаптації машин до експлуатації на витрати.
64. Кількісна адаптація і довгострокова мінімізація витрат під час її здійснення.
65. Вплив системи управління запасами на ефективність діяльності підприємства.
66. Сучасні моделі управління товарно-матеріальними запасами.

67. Модель управління товарно-матеріальними запасами з фіксованим розміром запасу.

68. Модель управління товарно-матеріальними запасами з фіксованим періодом.

69. Система управління товарно-матеріальними запасами «точно за часом».

70. Визначення оптимального розміру замовлення.

71. Розрахунок витрат на зберігання запасів.

72. Розрахунок витрат на розміщення замовлення.

73. Вплив методів оцінювання запасів під час їх вибуття на витрати підприємства.

74. Метод ідентифікованості собівартості для визначення собівартості запасів.

75. Метод середньозваженої собівартості для визначення собівартості запасів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Грещак М.Г., Гордієнко В.М., Коцюба О.С., Лозовик Ю.М. Управління витратами : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2008. 264 с.
2. Давидович І.Є. Управління витратами : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
3. Данилко В.К., Кушніренко О.М., Марченко К.С. Управління витратами : навч. посіб. К. : Каравела, 2012. 216 с.
3. Захарченко Л.А., Жаданова Ю.О., Яцкевич І.В. Управління витратами : навч. посіб. до практичних занять з курсу «Управління витратами». Одеса: ОНАЗ, 2009. 216 с.
4. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами та витратами : навч. посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2010. 320 с.
5. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318, із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0027-00>.

Кушнір О.К.

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Навчально-методичний посібник

Підписано до друку 23.10.2020 р. Формат 60x84/16
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman. Друк офсетний
Ум. друк. арк. 7,09. Тираж 40. Зам. 16

Видавець Ковальчук О.В.
32315, Хмельницька обл., м. Кам'янець-Подільський,
вул. Васильєва, 13, корп. А, 37.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 7057 від 25.05.2020 р.