

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

О. І. СЛАВУТА

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

(для студентів 4 курсу всіх форм навчання
напряму підготовки 6.030504 Економіка підприємства)

Харків – ХНУМГ ім. О. М. Бекетова – 2015

Славута О. І. Конспект лекцій з дисципліни «Управління витратами» (для студентів 4 курсу всіх форм навчання напряму підготовки 6.030504 Економіка підприємства) / О. І. Славута; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова , 2015. – 38 с.

Автор: О. І. Славута

Рецензент: к.е.н., доц. Н. М. Матвеева

Рекомендовано кафедрою економіки підприємства, бізнес-адміністрування та регіонального розвитку, протокол №1 від 28.08.2015 р.

ЗМІСТ

	Стор.
Вступ	4
Тема 1 Економічна сутність, значення і завдання управління витратами.....	5
1 Сутність та актуальність управління витратами.....	5
2 Функції управління витратами.....	6
3 Принципи управління витратами	7
Тема 2 Характеристика витрат, їх класифікація і структура.....	8
1 Задачі й основні ознаки класифікації витрат	8
2 Структура витрат підприємства.....	11
3 Функція витрат і методи її визначення.....	11
Тема 3 Калькулювання собівартості як основа управління виробничими витратами.....	13
1 Основи обчислення собівартості окремих виробів	13
2 Методи та способи калькулювання собівартості продукції ...	15
3 . Облік і розподіл непрямих витрат.....	17
Тема 4 Характеристика системи «Витрати – Обсяг – Прибуток.....	17
1 Сутність аналізу системи «витрати – випуск – прибуток».....	17
2 Аналіз рівноваги операційної діяльності.....	18
3 Аналіз за умови невизначеності та безпеки виробництва	19
4 Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат.....	21
Тема 5 Формування витрат за місцями і центрами відповідальності.....	20
1 Поняття про центри відповідальності.....	20
2 Формування центрів відповідальності.....	23
Тема 6 Планування і нормування витрат	26
1 Система управління запасами підприємства.....	26
2 Методи оцінювання вибуття запасів підприємства	27
Тема 7 Контроль витрат і стимулювання ресурсозбереження.....	28
1. Види та методи контролю витрат.....	28
2.Методи контролю витрат	30
3 Оцінювання діяльності підрозділів – центрів витрат	31
4 Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів.....	33
Тема 8 Методи цільового формування та структурного аналізу витрат підприємства	35
1 Концепція цільової собівартості.....	35
2 Етапи досягнення цільової собівартості	36
3 Функціонально-вартісний аналіз (ФВА).....	37
Список джерел.....	39

ВСТУП

Метою навчальної дисципліни «Управління витратами» є оволодіння знаннями про закономірності формування витрат для мінімізації їх рівня та обґрунтування оптимальних господарських рішень на підприємстві.

Вивчення дисципліни передбачає засвоєння методів управління витратами, набуття вмінь і навичок планувати витрати центрів відповідальності, складати гнучкі кошториси, оцінювати діяльність центрів відповідальності за критерієм витрат; оволодіння методами калькулювання, цільового формування, структурного аналізу та зниження витрат.

Основними **завданнями** вивчення дисципліни „Управління витратами” є формуванні теоретичних і економічних знань та практичних умінь і навичок майбутнього фахівця.

У результаті вивчення навчальної дисципліни студент повинен

знати :

- сучасні системи обліку витрат та їх адміністрування;
- зміст, критерії оцінки та види витрат на підприємстві;
- сутність методики визначення та управління зміною обсягу витрат в умовах ринкового середовища;.

вміти :

- виявляти фактори, що зумовлюють зниження рівня витрат, обчислювати їх величину за видами, місцем та носіями;
- класифікувати принципи побудови методів управління витратами підприємства;
- аналізувати вплив структури і динаміки витрат на прибуток підприємства;
- розв’язувати завдання оптимізації обсягу витрат на виробництво продукції.

мати компетентності:

- здатність до узагальнення інформації про суб’єкти і об’єкти виробничої діяльності підприємства;
- здатність враховувати особливості розвитку виробничого підрозділу в умовах ринкового середовища;
- здатність обґрунтовувати та самостійно виробляти рішення щодо напрямку розвитку виробничої системи з метою зниження операційних витрат; здатність досліджувати процес формування витрат на підприємстві.

Тема 1 Економічна сутність, значення і завдання управління витратами

1 Сутність та актуальність управління витратами

Обсяг використаних факторів виробництва у грошовому вимірі – це витрати підприємства. Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями з метою постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії. Встановлено, що від рівня операційних витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства

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

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

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

Предметом управління є витрати підприємства за їх усіма видами. Особливостями витрат як предмета управління є:

- динамізм зміни величини витрат.
- розмаїття видів витрат.
- труднощі їхнього виміру, обліку й оцінки.
- складність і суперечливість впливу витрат на економічний результат.

Управління витратами на підприємстві має сприяти комплексному вирішенню наступних **основних задач**:

- оцінювання ефективності виробництва;
- планування перспективи розвитку підприємства;
- визначення витрат по окремих функціях управління;
- розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- розрахунок необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- підготовка інформаційної бази, яка дозволила б оцінювати витрати при виборі і прийнятті господарських рішень;

- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу і у всіх підрозділах підприємства;
- вибір способів нормування витрат;
- вибір системи управління витратами відповідно умовам роботи підприємства.

2 Функції управління витратами

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

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

Прогнозування і планування витрат здійснюють на стадії розробки (прийняття) управлінського рішення.

Перспективне (довгострокове) планування передбачає підготовку інформації щодо очікуваних витрат під час освоєння нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції, збільшенні (нарощуванні) потужності підприємства.

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

Організація визначає порядок управління витратами на підприємстві, відповідальних осіб, строки, види інформації і документів, способи організації. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотримання.

Координація і регулювання (контроль) витрат передбачає поточне порівняння фактичних витрат з плановими, виявлення відхилень і прийняття оперативних заходів, щодо їх ліквідації.

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

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

Аналіз витрат допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства.

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

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

3 Принципи управління витратами

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

- системний підхід до управління витратами(оцінка ефективності за слабкою ланкою);
- єдність методів, що використовуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до утилізації;
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції;
- недопущення зайвих витрат;
- широке впровадження ефективних методів зниження витрат(нормативний метод обліку затрат, оперативний аналіз);
- удосконалювання інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства у зниженні витрат.

Тема 2 Характеристика витрат, їх класифікація і структура

1 Задачі й основні ознаки класифікації витрат

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

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

Класифікація витрат за основними ознаками:

1. Ступінь однорідності

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

2. Калькуляція собівартості

1. Сировина і матеріали;
2. Комплектуючі вироби, напівфабрикати, виробничі роботи і послуги;
3. Зворотні відходи;
4. Паливо і енергія на технологічні цілі;
5. Основна заробітна плата виробничих робітників;
6. Додаткова заробітна плата виробничих робітників;
7. Відрахування на соціальне страхування;
8. Витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції;
9. Витрати на утримання і експлуатацію устаткування;
10. Загальновиробничі витрати;
11. Загальногосподарські витрати;
12. Інші виробничі витрати;
13. Витрати на збут.

3. Обсяг виробництва

- постійні витрати;
- змінні витрати.

4. Відношення до виробничого процесу:

- основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом. впливають із самого процесу виготовлення продукції і неминучі у будь-яких умовах виробництва — невеликих і значних масштабах;
- накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією й управлінням виробництвом і не є обов'язкові за всіх умов виробництва.

5. Включення в собівартість

- прямі;
- непрямі.

6. За часом виникнення

- витрати минулого періоду;
- витрати звітного періоду;
- витрати майбутніх періодів.

7. Склад витрат

- прості (однорічні);
- комплексні (складні).

8. Періодичність виникнення

- поточні;
- довгострокові;
- одноразові.

9. Ступінь готовності продукції

- витрати на готову продукцію (роботи, послуги);
- витрати в незавершеному виробництві.

10. Об'єкт управління

- витрати в місцях їхнього виникнення;
- витрати в центрах витрат;
- витрати в центрах відповідальності.

11. Залежність від виду діяльності

- витрати звичайної діяльності;
- витрати основної діяльності;
- витрати операційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;
- витрати інвестиційної діяльності;

– витрати від надзвичайної діяльності.

12. Залежність від прийняття управлінських рішень

– релевантні (залежать від прийняття рішення);

– не релевантні (не залежать від прийняття рішення).

13. Сфера повноважень керівництва:

– контрольовані витрати;

– неконтрольовані.

14. Доцільність витрачання

– продуктивні;

– непродуктивні.

15. Відношення до заданих параметрів :

– стандартні (нормативні);

– фактичні витрати.

16. Урахування при визначенні прибутку:

– собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);

– витрати діяльності.

17. Об'єкти господарської діяльності

– витрати продукції (роботи, послуги);

– витрати за господарськими процесами (деталлями);

– витрати за замовленнями.

18. Характер виробництва

– основне виробництво;

– допоміжне виробництво;

– обслуговуюче виробництво.

19. Мета визначення собівартості продукції:

– маржинальні (граничні) витрати;

– середні витрати.

20. Вибір альтернативних рішень:

– дійсні витрати;

– можливі (альтернативні затрати, втрачена вигода) витрати.

Класифікація витрат необхідна для побудови системи управління витратами і прийняття господарських рішень, для розуміння того, як управляти витратами, і які вигоди вони за собою спричинять. Підстави для урахування витрат можуть бути наступні:

– необхідність вимірювання прибутку шляхом порівняння доходів з витратами;

– контроль відповідності витрат установленим нормам (планам).

Для цілей управління витрати на підприємстві найбільш часто групують за двома ознаками:

– за економічними елементами;

– за калькуляційними статтями собівартості.

Класифікація витрат за категоріями припускає об'єднання витрат з урахуванням конкретного виробничого або позавиробничого призначення і місця. Різні категорії витрат існують не відособлено одна від одної, а тісно переплітаються. Такого роду взаємозв'язки дозволяють згрупувати і систематизувати витрати так, щоб це було зручно для визначення прибутку.

2 Структура витрат підприємства (організації) – співвідношення окремих груп витрат за певними ознаками. Структурування витрат здійснюється з метою економії ресурсів і зниження собівартості продукції, вибору методів калькулювання, прогнозування динаміки собівартості продукції, цін підприємства тощо.

Практичне значення мають такі аспекти структури витрат:

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

- співвідношення прямих і непрямих витрат: характеризує складність і точність калькулювання. Більша частка прямих витрат говорить про простий процес калькулювання і точніше обчислення собівартості продукції.;

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

3 Функція витрат і методи її визначення

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

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

Функція витрат з одним фактором визначається за формулою:

$$y = a + bx, \quad (1)$$

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати фактора на одиницю продукції;

x – значення фактора витрат.

Функція витрат з декількома факторами визначається за формулою:

$$y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n, \quad (2)$$

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

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

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

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

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

Метод технологічного аналізу (Engineering Analysis) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності підприємства.

Метод аналізу облікових даних (Account Analysis Method) – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод вищої-нижчої точки (High – Low Method) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності (вища та нижча точки)

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

Регресійний аналіз Regression Analysis – це статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної

величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин.

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

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

Для правильного вибору серед функцій витрат доцільно застосувати такі критерії:

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

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

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

Тема 3 Калькулювання собівартості як основа управління виробничими витратами

1 Основи обчислення собівартості окремих виробів

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

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

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

1. обрати об'єкт калькулювання та визначитися із калькуляційною одиницею;
2. уточнити вид калькуляції;
3. обрати метод калькулювання;
4. обґрунтувати перелік калькуляційних статей та методики їх обчислення.

Об'єкт обліку витрат – це вибір, організаційний підрозділ, вид виробництва, цикл, стадія, інша форма діяльності для яких організовано відокремлений облік витрат та відкрито окремий аналітичний рахунок для обліку витрат.

Об'єктами калькулювання можуть бути:

- стадії технологічного процесу;
- окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництв;
- групи виробів;
- сорти виробів;
- види робіт і послуг;
- напівфабрикати власного виробництва.

При обчисленні середніх витрат важливу роль відіграє вибір **калькуляційної одиниці**. Вона повинна бути економічно однорідною, стійкою в часі, відображати кількісну сторону виробів тощо.

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

- виробнича собівартість, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконання робіт і наданням послуг, частини загальновиробничих витрат по організації і управлінню виробництвом;
- повна собівартість, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства, а також витрат на збут;
- маржинальна собівартість, яка розраховується шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат і в той же час без урахування прямих постійних витрат конкретного виробничого підрозділу підприємства.

До основних завдань калькулювання можна зарахувати:

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

- контроль за виконанням планових завдань величини собівартості продукції та дотриманням чинних норм і нормативів витрат;
- визначення рентабельності продукції (робіт, послуг) та факторів, які впливають на її рівень;
- оцінка ефективності роботи структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- формування інформаційної бази для планування, аналізу витрат та прийняття рішень щодо ефективного використання ресурсів, поліпшення результатів діяльності та скорочення собівартості.

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

- доцільність подальшого випуску тієї чи іншої продукції;
- вибір найвигіднішого асортименту продукції;
- доцільність оновлення технологій та обладнання;
- оцінка якості роботи керівного персоналу.

До принципів калькулювання собівартості належать:

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

2 Методи та способи калькулювання собівартості продукції

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

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

Методи калькулювання за повнотою охоплення витрат:

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

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

Методи калькулювання собівартості продукції в залежності від технології та виду продукції:

- попередільний (попроцесний) метод: всі або деякі прямі витрати калькулюють не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва (навіть якщо з одного переділу можна отримати кілька видів продукції), об'єктом калькулювання витрат є переділ;

Простий одноступінчастий спосіб застосовується, якщо:

- на підприємстві випускається один вид продукції;
- повністю відсутні запаси незавершеного виробництва та готової продукції або зберігається їхня відносна стабільність.

Попередільний метод має два варіанти:

- однопредільний (простий) метод (технологічний процес виготовлення продукції є єдиним);
- багатопредільний метод (технологічний процес виготовлення продукції поділено на декілька переділів, які завершуються виготовленням певного виду напівфабрикатів).
- позамовний метод: всі прямі витрати калькулюють у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, а решту витрат калькулюють за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу;
- нормативний метод: процес калькуляції здійснюється на підставі обґрунтованих норм витрат на виробництво продукції.

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

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. Сукупні витрати розподіляються між

продуктами за певними коефіцієнтами, які опосередковано характеризують витратомісткість виробів.

3 Облік і розподіл непрямих витрат

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

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

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

$$\text{КР} = \frac{\text{Сума непрямих витрат}}{\text{Сумарне значення бази розподілу}}; \quad (3)$$

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

- прямі витрати праці у людино-годинах та у грошовому вимірнику;
- відпрацьовані машино-години на виготовлення окремих видів продукції;
- усі основні витрати;
- прямі витрати сировини і матеріалів та інші.

Тема 4 Характеристика системи «Витрати – Обсяг – Прибуток»

1 Сутність аналізу системи «витрати – випуск – прибуток»

Аналіз системи «витрати-випуск-прибуток» (CVP-аналіз – costs, volume, profit) має на меті визначення:

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

При аналізі «витрати-випуск-прибуток» визначаються та аналізуються: маржинальний прибуток, коефіцієнт маржинального прибутку, рівноважний обсяг операційної діяльності (точка беззбитковості), рівень безпеки операційної діяльності, обсяг операційної діяльності, що забезпечує цільову прибутковість, операційний ліверідж.

Маржинальний прибуток визначається за формулою:

$$\text{МП} = \text{Д} - \text{Вз}, \quad (4)$$

або

$$\text{МП} = \text{Вп} + \text{П}, \quad (5)$$

де МП – маржинальний прибуток;

Д – чистий дохід (виручка) від реалізації;

Вз – змінні витрати;

Вп – постійні витрати;

П – прибуток від реалізації.

Коефіцієнт маржинального прибутку визначається за формулою:

$$\text{Кмп} = \frac{\text{МП}}{\text{Д}}, \quad (6)$$

де Кмп – коефіцієнт маржинального прибутку.

Коефіцієнт маржинального прибутку (Кмп) показує частку маржинального прибутку в чистому доході.

2 Аналіз рівноваги операційної діяльності передбачає визначення точки беззбитковості.

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

Точка беззбитковості (ТБ) визначається за формулою:

$$\text{ТБн} = \frac{\text{Вп}}{\text{Ц} - \text{Взо}}, \quad (7)$$

або

$$\text{ТБв} = \frac{\text{Вп}}{\text{Кмп}}, \quad (8)$$

де ТБн – точка беззбитковості у натуральному вимірі;

ТБв – точка беззбитковості у вартісному вимірі;

Вп – постійні витрати;

Взо – змінні витрати на одиницю продукції;

Ц – ціна одиниці продукції;

Кмп – коефіцієнт маржинального прибутку.

3 Аналіз за умови невизначеності та безпеки виробництва передбачає визначення ступеню перевищення беззбиткового обсягу виробництва через обчислення коефіцієнту безпеки операційної (виробничої) діяльності (Кб), який визначається за формулою:

$$К_{бн} = (Q_n - Q_{бн}) : Q_n \quad (9)$$

або

$$К_{бв} = (Q_v - Q_{бв}) : Q_v \quad (10)$$

де Кбн – коефіцієнт безпеки при натуральному обсязі;

Кбв – коефіцієнт безпеки при вартісному обсязі;

Qн – обсяг виробництва у натуральному вимірі;

Qбн – беззбитковий обсяг виробництва у натуральному вимірі;

Qв – обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі;

Qвн – беззбитковий обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі.

Чим більший коефіцієнт безпеки, тим безпечніша операційна (виробнича) діяльність підприємства щодо рівня прибутковості.

Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності також визначається за формулою:

$$Кб = \frac{МП}{Вп}, \quad (11)$$

де МП – маржинальний прибуток;

Вп – постійні витрати.

4 Залежність прибутку від операційної активності та структури витрат аналізується з огляду на обсяг виробництва, який забезпечує плановий рівень прибутку підприємства, та розмір прибутку при зміні обсягу виробництва.

Обсяг виробництва (реалізації) у натуральному вимірі визначається за формулою:

$$Q_n = \frac{Вп + Ппл}{Ц - Взо}, \quad (12)$$

або

$$Q_n = Q_k + \frac{Ппл}{Ц - Взо}, \quad (13)$$

де Q_n – обсяг виробництва (реалізації) у натуральному вимірі ;

V_p – постійні витрати;

$\Pi_{пл}$ – плановий прибуток;

C – ціна одиниці продукції;

Q_k – критичний обсяг виробництва (реалізації);

V_{zo} – змінні витрати на одиницю продукції.

Обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі визначається за формулою:

$$Q_v = \frac{V_p + \Pi_{пл}}{K_{мп}}, \quad (14)$$

або

$$Q_v = Q_k + \frac{\Pi_{пл}}{K_{мп}}, \quad (15)$$

де Q_v – обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі ;

V_p – постійні витрати;

$\Pi_{пл}$ – плановий прибуток;

Q_k – критичний обсяг виробництва (реалізації);

$K_{мп}$ – коефіцієнт маржинального прибутку.

Застосовуючі певний порядок розрахунків, керівництво підприємства має можливість ухвалювати відповідні організаційні та маркетингові рішення, які мають на меті встановлення та підтримання позитивної господарської діяльності підприємства.

Вирішується питання встановлення відповідного рівня прибутковості. Плановим визнається той рівень прибутку, який підприємство хотіло б одержати в певному періоді, виходячи із своїх стратегічних планів, наявних можливостей (організаційних, технічних та технологічних) та певної ситуації на ринку товарів та послуг. Визначається оптимальний рівень виробництва та продажу продукції за певних цін і рівня витрат для досягнення планового прибутку.

Тема 5 Формування витрат за місцями і центрами відповідальності

1 Поняття і принципи формування центрів відповідальності

Поява концепції центрів відповідальності в цілому пов'язана потребою ефективнішого управління підприємством в умовах ринкової економіки, а

конкретніше - з потребою посилення контролю за використанням ресурсів. Результати досліджень психологічних аспектів поведінки людини приводять до того, що з часом основний акцент для побудови управління за центрами відповідальності починають робити на формуванні механізму самоконтролю працівників підприємства (керівників, спеціалістів, робітників) під час здійснення ними своїх обов'язків.

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

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

За першою ознакою серед центрів відповідальності звичайно виділяють:

- центри витрат;
- центри доходу
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

За функціональною ознакою:

- матеріальні;
- виробничі;
- збутові;
- управлінські підрозділи.

За територіальною ознакою:

- відділ;
- цех;
- підрозділ;
- дільниця;
- філія.

Створення центрів витрат за побудови управління витратами на підприємстві на засадах персональної відповідальності здійснюється за відповідними місцями витрат, тобто за сегментами їхнього формування. Первинним місцем витрат є робоче місце. Як місце витрат може розглядатися й сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення тощо). Отже центри відповідальності за витратами (центри витрат) – це місце витрат

або організаційна єдність декількох місць, за якими контролюються витрати й встановлено персональну відповідальність за їх рівень.

Система управління витратами та центрами відповідальності дає можливість:

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

Формування центрів відповідальності має здійснюватись з дотриманням таких вимог:

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

Функція планування у разі формування витрат за місяцями і центрами відповідальності реалізується у формі складання кошторисів відповідних сегментів діяльності (структурних одиниць) підприємства. Серед функцій, виконуваних кошторисами, слід виокремити організуючу, контрольну та стимулюючу. Кошториси дають можливість здійснювати контроль діяльності підрозділів, забезпечувати планову дисципліну. Оскільки кошторис є основою для оцінювання виконання плану підрозділом, він також стимулює відповідального виконавця до належного виконання кошторису, пошуку шляхів зниження рівня витрат.

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

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

Визначення собівартості послуги підприємства потребує точного обчислення всіх витрат, пов'язаних з її наданням. При цьому непрямі витрати, які виникають у підрозділах основної діяльності виробництва, за допомогою обґрунтованого методу розподілу можуть бути відразу віднесені на окремі вироби. Складніше врахувати у собівартості послуги підприємства витрати підрозділів допоміжної та обслуговуючої наданої послуги. Вагома частка їх послуг може спрямуватися на задоволення операційних потреб цих підрозділів. Віднесення тих витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів, які пов'язані з наданням ними взаємних послуг, на підрозділи основної операційної діяльності здійснюється опосередковано, з виконанням операції перерозподілу цих витрат між відповідними підрозділами допоміжної та обслуговуючої операційної діяльності.

2 Характеристика центрів витрат за ознакою повноважень

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

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

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

Центром витрат є підрозділ, який відповідає лише за витрати. Центри витрат можуть змінюватися від підрозділу з декількома працівниками до цілого підприємства, також вони можуть існувати в середині інших центрів витрат і можуть бути організовані всюди, де можливо визначити і виміряти

стосовно даної структурної одиниці випуск і витрати, необхідні для виробництва одиниці продукції. Можливо вважати, що центр витрат-найменший підрозділ, а інші центри відповідно складаються з центрів витрат.

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

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

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

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

Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його виручки.

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

Центр прибутку - це підрозділ, який відповідає, як за витрати, так і за прибуток. Більшість бізнес-одиниць у мережі діяльності компанії (ресторани, мотелі, кіоски, відділення, філії та ін.) функціонують як центри прибутку. Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику підрозділу можливість контролювати прибуток. Отже, основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

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

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

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

Оцінювання ефективності функціонування центрів інвестицій здійснюється шляхом розрахунку аналітичних показників: традиційних (рентабельність капіталовкладень, окупність інвестованого капіталу) і дисконтуванням грошових потоків (внутрішня норма доходності, чиста приведена вартість). Найчастіше результати роботи центрів інвестування повинні оцінюватися за досягнутою нормою прибутку, але при її розрахунку слід з прибутку кожної бізнес-одиниці вираховувати певну ставку плати за використання тієї суми капіталу, яку головне підприємство інвестувало в її діяльність. Це необхідно для того, щоб гарантувати достатньо високий показник рентабельності інвестицій у кожному підрозділі.

Тема 6 Планування і нормування витрат

1 Система управління запасами підприємства

Система управління запасами підприємства являє собою систему прийняття рішень та здійснення організаційних заходів, 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, забезпечення безперервного та ефективного функціонування підприємства.

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

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

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

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

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

Високий рівень запасів призводить до відволікання вільних фінансових ресурсів і збільшення витрат підприємства на утримання цих запасів (необхідно збільшити складські площі та найняти нових працівників для забезпечення збереження 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 узгодження планів збуту з планами закупівель.

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

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

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

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.

2 Методи оцінювання вибуття запасів підприємства

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

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (застосовується для тих видів виробничих запасів, що використовуються для виконання спеціальних замовлень та проектів (одиничне виробництво), а також для видів запасів, які не замінюють один одного, коли номенклатура матеріалів відносно невелика і їх можна розглядати як окремі одиниці та легко ідентифікувати);
- середньозваженої собівартості (доцільно застосовувати при можливості високої оперативності отримання бухгалтерією даних про наявність та рух запасів, організація документообігу добре налагоджена та інформація доволі достовірна);
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) (простий та достатньо об'єктивний метод, але залежить від рівня інфляції та коливання цін на ринку ресурсів, оскільки ці коливання можуть призвести до створення великого набору недостовірних даних при формуванні собівартості продукції);

- нормативних витрат (застосування доцільне при певній відповідності результатів оцінювання запасів їх собівартості та стабільності цін на матеріальні ресурси, потребує своєчасного перегляду норм витрат запасів);
- ціни продажу (застосовується підприємствами торгівлі, які мають велику 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).

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

Тема 7 Контроль витрат і стимулювання ресурсозбереження

1 Види та методи контролю витрат

Види контролю витрат групуються виходячи з частоти контрольних операцій та часу здійснення контролю.

За частотою контрольних операцій контроль поділяють:

- поточний контроль – безперервне (щоденне) відстеження руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Основним інструментом є оперативний облік. 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. 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 види контролю:

- 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 метою та 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 та раціонального використання ресурсів. Може застосовуватись при моральному та матеріальному заохоченні працівників, задіяних у виконанні планових завдань.

Методи контролю витрат залежать від особливостей технологічного процесу конкретного виробництва (підприємства). Здебільшого методи зосереджені на контролі витрат матеріальних ресурсів.

Метод сигнального документування застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок зміни або наднормативного витрачання сировини чи матеріалів. За даного методу на відпуск матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються спеціальні документи (вимоги, акти заміни тощо), що сигналізують про наявність відхилень.

Метод розкрою партіями використовується в ситуації, коли з одного матеріалу виготовляється одночасно декілька деталей або заготовок. На кожен партію матеріалів, що відпускається у виробництво, оформляється розкрійний лист або картка, де вказується кількість матеріалу, поданого до робочого місця, кількість заготовок і відходів, що мають бути отримані, а також фактична кількість отриманих заготовок і відходів. Економія або перевитрати матеріалів визначаються шляхом порівняння фактичного споживання матеріалів з їх витрачанням за нормою. На основі аналізу виявлених відхилень у розкрійному листі вказують їх причини та осіб, відповідальних за розкрій матеріалів.

Метод попередніх розрахунків за фактичною рецептурою є різновидом методу сигнального документування. Застосовується в галузях, де відхилення від норм витрачання матеріально-речових ресурсів спричиняються

структурними зрушеннями в складі вихідної суміші (металургійна, нафтохімічна, харчова тощо). Виявлення вказаних відхилень здійснюється шляхом зіставлення фактично використаного набору матеріально-речових ресурсів 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.

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 (змiна, 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 період.

2 Показники оцінки діяльності центрів витрат

Оцінювання діяльності підрозділів – центрів витрат здійснюється за допомогою певних показників.

Витрати на одиницю продукції (калькуляційну одиницю). Є відносним показником та дозволяє безпосередньо порівнювати фактичні витрати з плановими на одиницю продукції (натуральний обсяг виробництва).

Витрати на одиницю виміру обсягу продукції (одну гривню, одну нормо-годину). Є відносним показником та дозволяє безпосередньо порівнювати фактичні витрати з плановими на одиницю продукції у вартісному та трудовому вимірі.

Показники витрат на основі кошторису. Абсолютні 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.

Контроль та оцінювання діяльності підрозділу-центру витрат за використання кошторису виконується через складання звіту про витрати, який

містить дані стосовно планових і фактичних витрат за звітний період, відхилень від кошторисних значень, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому.

Коригування планових витрат на фактичний обсяг здійснюється за допомогою функції витрат, в якій змінною є обсяг виготовленої продукції, а параметрами – показники змінних та постійних витрат.

Функція витрат однопродуктового виробництва визначається за формулою:

$$\text{Взаг} = \text{Вп} + \text{Взо} \times \text{N}, \quad (16)$$

де Взаг – загальні витрати;

Вп – загальні постійні витрати;

Взо – змінні витрати на одиницю продукції;

N – випуск продукції у натуральному вимірі.

З метою досягнення відповідності змінних витрат у формулі (подаються на одиницю продукції) змінним витратам у кошторисі (подаються на весь випуск продукції). Формула перетворюється за допомогою індексу виконання плану з обсягу виробництва, який під час перерахунку множиться на сукупні змінні витрати згідно з кошторисом:

$$\text{Взаг} = \text{Вп} + \text{Вз} \times \text{Іпл}, \quad (17)$$

де Взаг – загальні витрати;

Вп – загальні постійні витрати;

Вз – загальні змінні витрати за кошторисом;

Іпл – індекс виконання плану виробництва продукції.

Перерахунок здійснюється за кошторисом у цілому і за кожною статтею. У результаті виявляється сумарне відхилення фактичних витрат від планових та його постатейна структура.

3 Система контролю витрат на основі їх нормування

Система контролю витрат на основі їх нормування включає:

- планування витрат на основі норм, що забезпечують виконання виробничих завдань;
- впровадження системи стандартизації, яка дає змогу уніфікувати ресурси, які використовуються, та зменшити витрати на їх придбання;

- документування витрат з обов'язковим відображенням у документах дозволу на використання виробничих ресурсів для цілей виробництва, підтверджених нормами;
- нормування витрат ресурсів на управління;
- списання витрат у бухгалтерському обліку на основі норм;
- оцінка готової продукції і незавершеного виробництва за нормативною виробничою собівартістю;
- поточне (оперативне) виявлення відхилень від норм з метою корегування процесу виробництва.

Процедури системи управління витратами на основі норм:

- визначення мети і завдань, моделей управління виробничими витратами;
- нормування витрат на матеріали, робочу силу, загальновиробничі витрати;
- встановлення стандартів використання ресурсів (впровадження стандартних норм) у виробничому процесі;
- пошук шляхів дотримання рівня витрат у межах планових норм і кошторисів;
- збір інформації про фактичні витрати та порівняння їх з нормами, корегування стандартів;
- порівняння фактичної собівартості з нормативною та ціною на продукцію (роботи, послуги);
- оцінка і вибір варіантів дій з управління витратами;
- прийняття управлінських рішень щодо управління витратами;
- контроль і регулювання витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

4 Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів

Залежно від джерел формування внутрішні резерви зниження виробничих витрат поділяються на групи:

- резерви зниження рівня витрат за рахунок раціоналізації структурних характеристик випуску продукції (приведення номенклатури і асортименту продукції в оптимальну відповідність до можливостей його виробничої

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

– резерви зниження рівня витрат за рахунок підвищення технічного рівня виробництва (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);

– резерви зниження рівня витрат за рахунок покращення організації виробництва і праці (підвищення узгодженості в роботі між окремими ланками виробництва (структурними одиницями); оптимізація розподілу виробничих завдань між одиницями устаткування; взаємне узгодження виконання виробничих завдань у часі; скорочення витрат від простоїв робітників; скорочення витрат від нестачі необхідних матеріалів, напівфабрикатів та комплектуючих).

Відповідно до статей калькуляції виділяють наступні резерви зниження витрат:

– сировина і 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);

– паливо та енергія на технологічні цілі (пошук більш дешевих видів палива; впровадження енергозберігаючих технологій; раціональне використання відповідного обладнання та устаткування);

– заробітна плата виробничих робітників (впровадження обґрунтованих методів організації праці; впровадження обґрунтованих норм виробітку, їх регулярний перегляд; зниження трудомісткості продукції; зниження витрат робочого часу);

– загальновиробничі витрати (раціональне використання обладнання та устаткування; впровадження обґрунтованих норм обслуговування одиниць устаткування; раціональна структура ремонтів; підвищення якості міжремонтного обслуговування; механізація підсобних та допоміжних робіт; оптимальне розташування робочих місць).

Стимулювання економії ресурсів здійснюється матеріальними засобами (грошові виплати, преміювання, встановлення матеріальної відповідальності за

економне використання ресурсів, впровадження фінансових санкцій за перевитрату ресурсів) та моральними (заохочення ініціативи, надання певної свободи дій, нагородження та присвоєння звань).

Тема 8 Методи цільового формування та структурного аналізу витрат підприємства

1 Концепція цільової собівартості

Концепція цільової собівартості має походження від розробок японських промислових компаній, які намагалися забезпечити організацію своєї діяльності відповідно до нових, на той час, вимог споживчого ринку (скорочення життєвого циклу товару, диференціація продукції тощо).

Фундаментом концепції є те, що вже на стадії розробки нового товару (продукції) мають дотримуватись принципи ринкового ціноутворення та максимальне врахування потреб споживачів.

Через концепцію формулюються **принципи таргет-костингу**:

- 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;
- 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;
- ґрунтовне проектування. Контроль витрат та забезпечення цільової собівартості проводяться вже на стадії проектування нового продукту (науково-дослідних і дослідно-конструкторських розробок);
- поєднання досвіду фахівців різних сфер знань. Дослідно-конструкторські групи розробників функцій нового продукту з фахівців різних сфер знань, відповідальні за єдиний (цілий) продукт від початку розроблення його концепції до запуску у виробництво;
- застосування концепції ланцюжка вартості (value chain). Постачальники, дистриб'ютори, сервісні центри та інші суб'єкти

беруть активну участь у процесі управління цільовою собівартістю як суб'єкти формування ланцюжка вартості;

- орієнтація на витрати життєвого циклу продукту. Загальні витрати життєвого циклу продукту за використання технології таргет-костингу мінімізуються як для підприємства-виробника, так і для кінцевого споживача. Витрати життєвого циклу продукту складаються з вартості придбання продукту кінцевим споживачем, витрат на дистрибуцію, гарантійне та післягарантійне обслуговування, витрат на продукт під час його експлуатації, виводу продукту з ринку та його утилізації;
- використання точних методів калькулювання. Для досягнення цільової собівартості продукту необхідним є забезпечення точності та оперативності розрахунку фактичної собівартості — з метою оцінювання та контролю витрат.

2 Етапи досягнення цільової собівартості

1. Визначення цільової ціни реалізації нового продукту. Проведення комплексних маркетингових досліджень для відповіді на питання: скільки ринок готовий заплатити за новий продукт. До уваги беруться позиції ключових зацікавлених сторін-споживачів, конкурентів та адміністрації підприємства. Аналізується рівень сприйняття споживачами цінності нового продукту, а також готовності його купувати.

2. Встановлення цільового прибутку. Величина цільового прибутку повинна відповідати очікуванням менеджменту підприємства і його інвесторів. Норма цільового прибутку на новий продукт визначається: на основі попереднього досвіду визначення рівня прибутковості продуктів підприємства, що вже мають збут; за даними бюджетів, з урахуванням концепції життєвого циклу продукту.

3. Визначення цільової собівартості. Максимально допустима величина витрат (цільова собівартість) на виготовлення нового продукту визначається як різниця між цільовою ціною реалізації та встановленою величиною цільового прибутку.

4. Проведення функціонально-вартісного аналізу (ФВА) окремих компонентів та продукту в цілому. Проведення ФВА має забезпечити, за умов розбіжності, зниження прогнозованих витрат до рівня цільової собівартості.

5. Таргет-костинг постачальників та дистриб'юторів, аналіз ланцюжка вартості. Після визначення цільової собівартості всього продукту 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.

6. Ітеративне порівняння прогнозованої собівартості з цільовою. Процес досягнення цільового рівня собівартості відбувається неоднаково для всіх компонентів та процесів, пов'язаних із виробництвом нового продукту. Величина зниження витрат за окремими компонентами до рівня цільових визначається на основі оціночних суджень, підставою для яких може бути значущість (споживча цінність) компонента, тенденції аналогічних оцінок.

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

3 Функціонально-вартісний аналіз (ФВА)

Застосовується з метою визначення оптимальних параметрів нового продукту (за критерієм відношення його споживчої цінності до собівартості), досягнення її цільової величини. 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.

Групи об'єктів ФВА:

- продукти (готова продукція, послуги, складальні вузли тощо);
- 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, центри відповідальності тощо).

Принципи ФВА: системність, комплексність, функціональність об'єктів аналізу, відповідність значущості функцій витратам, інноваційність мислення та колективність творчості фахівців різних сфер знань.

Етапи та послідовність проведення ФВА:

1. Підготовчий етап:

- вибір об'єкта аналізу ;
- визначення цілей і завдань аналізу;
- відбір фахівців та формування дослідницької групи;
- складання технічного завдання на проведення ФВА.

2. Інформаційний етап:

- збирання, систематизація і вивчення інформації про об'єкт аналізу;
- побудова конструктивної функціональної моделі об'єкта;
- визначення основних показників і вимог до об'єкта аналізу.

3. Аналітичний етап:

- аналіз і класифікація функцій елементів об'єкта аналізу;
- визначення і порівняння вартості функцій об'єкта;
- постановка завдань пошуку оптимальних конструкторсько-технічних рішень.

4. Пошуково-дослідницький етап:

- пошук технічних рішень вдосконалення;
- визначення оптимальних параметрів запропонованих рішень;
- випробування нових технічних рішень;
- вибір найбільш ефективних варіантів рішень.

5. Рекомендаційно-впроваджувальний етап:

- детальне розроблення нової конструкції;
- підготовка проектно-технологічної документації та рекомендації з впровадження.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ

- 1 Грещак М. Г., Гордієнко В. М., Коцюба О. С. та ін. Управління витратами : Навч. посіб. / За заг. ред. Грещака М. Г. – К.: КНЕУ, 2008. – 264 с.
- 2 Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 320 с.
- 3 Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами та витратами: Навч. посіб. / За ред. д.е.н., проф. Іванюти С. М. — К.: Центр навчальної літератури, 2010.
- 4 Карпенко О. В. Управлінський облік: навч.посіб./ О. В. Карпенко, Д. В. Карпенко – К.: «Центр учбової літератури», 2012.
- 5 Лень В. С. Фінансовий облік: Навч. посіб./ В. С. Лень. – К.: ВЦ «Академія», 2011.
- 6 Лищиленко О. В. Фінансовий облік: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2008.
- 7 Турило А. М. Управління витратами підприємства: Навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006.
- 8 Управління витратами на підприємстві: Учеб./ Под ред. Г. А. Краюхіна. -СПб.: Из дат.дом „Бізнес-преса”,2000.-276с.
- 9 Управління витратами: навч. посібник до практичних занять з курсу «Управління витратами». – Одеса: ОНАЗ, 2009. – 216 с.
- 10 Фандель Г. Теорія виробництва і витрат: Пер. з нім.-К.: Таксон, 2000.-521с

Навчальне видання

СЛАВУТА Олена Іванівна

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

(для студентів 4 курсу всіх форм навчання
напряму підготовки 6.030504 – Економіка підприємства)

Відповідальний за випуск *П. Т. Бубенко*

За авторською редакцією

Комп'ютерне верстання *О. І. Славути*

План 2015, поз. 106Л

Підп. до друку 30.06.2015

Формат 60x84/16

Друк на ризографі

Ум. друк. арк. 1,5

Тираж 50 пр.

Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК №4705 від 28.03.2014 р.