

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря
Сікорського»

МАРЧЕНКО Валентина Миколаївна

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

КУРС ЛЕКЦІЙ

*Рекомендовано Методичною радою КПІ ім. Ігоря
Сікорського як навчальний посібник для студентів, які
навчаються за спеціальністю 051 «Економіка»*

Київ
«КПІ ім. Ігоря Сікорського»
2025

Рецензенти: Осецький В.Л. доктор економічних наук,
професор, Київський національний
університет імені Тараса Шевченка

Відповідальний Тульчинська С.О., доктор економічних
редактор наук, професор

Гриф надано Методичною радою КПП ім. Ігоря
Сікорського (протокол № 5 від 06.03.2025 р.)
за поданням вченої ради Факультету менеджменту та
маркетингу (протокол № 7 від 30.01.2025 р.)

Електронне мережне навчальне видання
Марченко Валентина Миколаївна,
д-р екон. наук, проф.

Управління витратами: Курс лекцій

Управління витратами: курс лекцій [Електронний
ресурс]: навч. посіб. для студ. спеціальності 051
«Економіка» / КПП ім. Ігоря Сікорського; уклад.
В.М. Марченко – Електронні текстові дані (1 файл: 803
Кбайт). – Київ: КПП ім. Ігоря Сікорського, 2025. – 268 с.

У навчальному посібнику викладено процеси
планування, раціональної організації та ефективного
контролю за витратами на промисловому підприємстві.
Підручник призначений для студентів та викладачів вищих
навчальних закладів, що навчаються за спеціальністю
«Економіка», слухачів системи підвищення кваліфікації,
для управлінців і фахівців підприємств та всіх, хто
організовує та управляє витратами.

© В.М. Марченко, 2025

© КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2025

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНА СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «ВИТРАТИ» ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	8
1.1. Економічна сутність поняття «витрати».....	8
1.2. Поняття управління витратами та методологічні підходи до управління витратами.....	12
1.3. Принципи управління витратами.....	24
1.4. Мета та завдання управління витратами.....	25
Запитання та завдання.....	25
РОЗДІЛ 2. ПОНЯТТЯ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ	27
2.1. Види діяльності підприємства.....	27
2.2. Поняття доходів і витрат всіх видів діяльності підприємства.....	28
2.3. Визнання доходів та витрат.....	36
2.4. Поняття собівартості. Види собівартості.....	37
Запитання та завдання.....	43
РОЗДІЛ 3. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ.....	45
3.1. Цілі класифікації витрат.....	45
3.2. Класифікація витрат за ознакою їх складу.....	46
3.3. Класифікація витрат для розрахунку собівартості	
3.4. Класифікація витрат для обґрунтування управлінських рішень.....	57
3.5. Класифікація витрат для контролю і регулювання.....	61
Запитання та завдання.....	63
РОЗДІЛ 4. МЕТОДИ РОЗРАХУНКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	64
4.1. Поняття методу розрахунку собівартості та чинники його вибору.....	64

4.2. Поняття методу розрахунку собівартості та чинники його вибору.....	66
Запитання та завдання.....	74

РОЗДІЛ 5. ПОФАКТОРНИЙ МЕТОД ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ.....	76
5.1. Фактори впливу на собівартість продукції.....	76
5.2. Етапи розрахунку впливу факторів на собівартість продукції.....	79
Запитання та завдання.....	85

РОЗДІЛ 6. ПОНЯТТЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ.....	86
6.1. Поняття калькулювання.....	86
6.2. Види калькуляцій.....	87
6.3. Поняття норм витрат матеріальних та трудових ресурсів.....	89
6.4. Основні методи нормування витрат.....	92
6.5. Модифікації нормативного методу калькулювання.....	95
Запитання та завдання.....	96

РОЗДІЛ 7. ПЛАНУВАННЯ ПРЯМИХ ВИТРАТ ПРИ КАЛЬКУЛЮВАННІ ПРОДУКЦІЇ.....	97
7.1. Стаття витрат "Сировина та матеріали".....	97
7.2. Стаття витрат "Транспортно-заготівельні витрати".....	100
7.3. Стаття витрат "Зворотні відходи".....	101
7.4. Стаття витрат "Паливо та енергія на технологічні потреби».....	101
7.5. Стаття витрат "Основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції".....	102
7.6. Витрати «Відрахування на соціальні заходи».....	109
Запитання та завдання.....	112

**РОЗДІЛ 8. ПЛАНУВАННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ
ПРИ КАЛЬКУЛЮВАННІ ПРОДУКЦІЇ.....113**

8.1. Склад непрямих витрат.....	113
8.2. Кошторис «Витрат на утримання та експлуатацію обладнання»	113
8.3. Склад загальновиробничих витрат.....	124
8.4. Складання планової калькуляції продукції, одержаної в комплексному виробництві.....	137
8.5. Способи оцінювання супутньої продукції.....	138
Запитання та завдання.....	141

**РОЗДІЛ 9. МЕТОДИКА РОЗРАХУНКУ
ФАКТИЧНОЇ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ПРОДУКЦІЇ.....143**

9.1. Поняття про фактичну (звітну) калькуляцію (собівартість) продукції.....	143
9.2. Способи обліку матеріалів, що списуються на собівартість продукції.....	144
9.3. Оформлення первинних документів на відпуск матеріалів у виробництво.....	151
Запитання та завдання.....	177

**РОЗДІЛ 10. ПОПЕРЕДІЛЬНИЙ МЕТОД
КАЛЬКУЛЮВАННЯ.....178**

10.1. Поняття та сфера застосування попередільного методу калькулювання.....	178
10.2. Методика попередільного калькулювання.....	179
Запитання та завдання.....	183

**РОЗДІЛ 11. ПОЗАМОВНИЙ МЕТОД
КАЛЬКУЛЮВАННЯ.....185**

11.1. Область застосування позамовного методу.....	185
11.2. Об'єкт калькулювання витрат.....	186
11.3. Сутність позамовного методу.....	186
11.4. Документальне оформлення процесу	

виконання замовлення.....	188
11.5. Недоліки позамовного методу розрахунку витрат.....	190
Запитання та завдання.....	191

РОЗДІЛ 12. ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ.....	192
12.1. Поняття допоміжних виробництв.....	192
12.2. Спосіб розрахунку собівартості допоміжних цехів.....	193
12.3. Собівартість послуг ремонтних цехів.....	197
12.4. Собівартість продукції енергетичних цехів.....	201
12.5. Собівартість послуг транспортного господарства підприємства.....	209
Запитання та завдання.....	212

РОЗДІЛ 13. ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ЗА ЕКОНОМІЧНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ	213
13.1. Поняття елементів витрат.....	213
13.2. Зміст елементів витрат.....	214
Запитання та завдання.....	228

РОЗДІЛ 14. АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ РОЗРАХУНКУ ВИТРАТ.....	229
14.1. Сутність системи калькулювання за змінними витратами («директ-костинг»).....	229
14.2. Сутність системи обліку та калькулювання за нормативними витратами («стандарт-костинг»).....	232
14.3. Сутність системи обліку та калькулювання цільових витрат «таргет-костинг» (target costing).....	236
14.4. Сутність системи кайдзен-костинг.....	239
Запитання та завдання.....	242

РОЗДІЛ 15. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (ПОСЛУГ) У РІЗНИХ СФЕРАХ ЕКОНОМІКИ.....	243
---	------------

15.1. Особливості калькулювання собівартості продукції при використанні давальницької сировини.....	243
Запитання та завдання.....	247

РОЗДІЛ 16. АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

16.1. Аналіз абсолютних показників.....	249
16.2. Кореляційно-регресійний аналіз.....	250
16.3. Аналіз коефіцієнтів.....	254
16.4. Факторний аналіз.....	255
16.5. Інтегральне (узагальнююче) оцінювання ефективності управління витратами.....	259
16.6. Математичний аналіз витрат.....	261
16.7. Експрес аналіз обґрунтованості витрат.....	262
Запитання та завдання.....	265
 Список використаних джерел.....	 263

ПЕРЕДМОВА

Сучасне підприємництво існує в умовах динамічних змін ринкового середовища, зростаючої конкуренції та швидкого розвитку технологій. Ефективність діяльності суб'єктів економіки все більше залежить від рівня та структури їх витрат. У таких умовах ефективне управління витратами діяльності підприємства стає не лише важливим фактором його фінансової стійкості, але й запорукою довгострокового успіху. Чим вищий рівень управління витратами, тим вищою є ресурсна ефективність їх діяльності та нижчими витрати на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг).

Розуміння структури витрат, методів їх аналізу та шляхів оптимізації дає змогу підприємствам знижувати собівартість продукції, підвищувати рентабельність та забезпечувати конкурентні переваги на ринку.

Метою вивчення дисципліни "Управління витратами" є формування системи знань, вмінь і навичок у майбутніх фахівців щодо планування, формування, контролю витрат на промислових підприємствах.

Завданням вивчення дисципліни «Управління витратами» є теоретична і практична підготовка студентів з широкого спектру професійної питань, пов'язаних з вибором методів та способів обрахунку витрат, управління їх структурою та кількістю у конкретних умовах економічної діяльності.

Об'єктом вивчення дисципліни є всі види ресурсів підприємства. Предметом - процеси перенесення вартості ресурсів на витрати.

Матеріал курсу структуровано таким чином, щоб забезпечити логічну послідовність подання знань: від фундаментальних понять до практичних методик управління витратами в умовах реального бізнесу.

РОЗДІЛ ТЕОРЕТИЧНА СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ 1. «ВИТРАТИ» ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

1.1.Економічна сутність поняття «витрати»

Категорія «витрати» з'явилася в період початку товарообміну. Визначення еквіваленту обміну базувалося, перш за все, на оцінюванні ресурсів та трудових зусиль, які були витрачені на виробництво товару для обміну.

З появою грошей, для визначення міри вартості товару, витрати перетворилися у основу для визначення бажаної прибутковості у ціні реалізації товару.

І донині витрати виступають основоположною економічною категорією, оскільки дають відповідь на питання щодо ефективності будь-якої підприємницької діяльності у будь-якій організаційно-правовій формі та сфері діяльності.

Витрати формуються на всіх рівнях економіки: на рівні економіки країни, виду економічної діяльності, підприємства. По мірі зростання рівня економіки зростає база для агрегування витрат. Так, витрати виду діяльності (машинобудування, металургія, перероблення деревини, будівництво тощо) рахуються як сума витрат всіх підприємств, які ведуть свою діяльність під визначеним кодом виду економічної діяльності (КВЕД). Витрати в економіці є сумою витрат у всіх видах економічної діяльності.

Від величини витрат залежить прибутковість суб'єкта підприємницької діяльності, а, відповідно, перспективи його подальшого розвитку та величина надходжень податків до державного бюджету. Отже, витрати протягом усієї еволюції розвитку економіки

перебували в полі пильної уваги як власників підприємств, так і держави.

Ключова роль витрат у економіці обумовила інтерес до даної категорії як предмету наукового дослідження. На сьогодні в залежності від того, на якому рівні економіки досліджуються витрати, сформувалися декілька підходів до визначення сутності витрат (табл. 1).

Таблиця 1.1 - Трактування поняття «витрати»

Підхід	Трактування
Економічний	Альтернативні витрати, що визначаються кількістю одного товару, яким необхідно пожертвувати, щоб збільшити виробництво іншого Явні та неявні витрати підприємства
Політекономічний	Грошовий вираз використання виробничих ресурсів для виробництва та реалізації життєвих благ
Макроекономічний	Платежі фірм за ресурси зовнішнім постачальникам
Мікроекономічний	Вартість факторів виробництва, використаних для створення певного обсягу продукції (праця, земля, капітал, інформація, підприємницькі здібності)
Бухгалтерський	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)

Економічні та бухгалтерські види витрат не відрізняються по суті, але відрізняються за складом витрат.

Економічні витрати – це оцінена сума всіх платежів підприємства зовнішнім постачальникам факторів

виробництва (явні або зовнішні витрати) та альтернативних витрат використання ресурсів, що належать власникові підприємства (неявні або внутрішні витрати). До неявних витрат відносяться:

1) недоотримані вигоди альтернативного використання ресурсів власника (дохід, який би отримав власник, якби використав альтернативу вкладання коштів на депозит (надав кредит), надав актив в оренду тощо;

2) нормальний прибуток власника, який прирівнюється до розміру заробітної плати, яку б отримував власник, якби працював на іншому підприємстві як найманий працівник.

Бухгалтерські витрати – це сума всіх витрат, факт здійснення яких документально підтверджений (рахунками, табелями, замовленнями, нарядами тощо), тобто це сума явних витрат. Дані витрати визначаються у відповідності до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Бухгалтерські витрати відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи).

До бухгалтерських витрат відносяться:

собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), у якій відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Положенням (стандартом) 30;

адміністративні витрати, які відображають загальногосподарські

витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства;

витрати на збут, які відображають витрати підприємства,

пов'язані з реалізацією продукції (товарів), — витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо;

інші операційні витрати, які відображають собівартість

реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до Положення (стандарту) 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

фінансові витрати відображають витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати");

втрати від участі в капіталі, які відображають збиток, від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі;

інші витрати відображають собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у

процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

1.2. Поняття управління витратами та методологічні підходи до управління витратами

Для розкриття сутності процесу управління витрати виникає необхідність в уточненні базового набору елементів, які формують сутність самого поняття даного управління (табл. 2).

Таблиця 1.2 - Базовий набір елементів поняття «управління витратами»

Базові елементи поняття «витрати»	Зміст
Місця виникнення витрат	Структурний підрозділ виробництва, для якого планують, нормують і обліковують витрати виробництва (цех, підрозділ, дільниця, робоче місце)
Рівень витрат	Сума витрат
Об'єкт витрат	Виробництво (переділ), продукція, робота, послуга або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх веденням (виробництвом, виконанням) витрат (собівартість виробництва, собівартість продукції).
Суб'єкт управління витратами	Уповноважена особа або структурний підрозділ підприємства, який уповноважений планувати, обліковувати, контролювати, аналізувати, мотивувати витрати
Вид витрат	Постійні, змінні, собівартість реалізованої продукції, собівартість

	одиниці продукції тощо
Метод управління витратами	Це сукупність способів і прийомів впливу на управлінський процес. Розрізняють: нормативний, попередільний, попроцесний, позамовний метод калькулювання витрат
Процес управління	Сукупність дій щодо впливу суб'єкта на об'єкт для досягнення певної мети управління
Інструменти управління	Це сукупність засобів впливу на формування витрат (інструменти планування, аналізу, контролю, мотивування тощо)

Управління витратами – це процес цілеспрямованого впливу суб'єкту на об'єкт витрат з допомогою використання методів та інструментів такого впливу з метою досягнення бажаного рівня, структури та динаміки витрат в місці їх виникнення.

Управління витратами – це безперервний у часі процес комплексного впливу на витрати господарюючого суб'єкта з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури і динаміки.

Управління витратами здійснюється шляхом впливу на складові елементи постачальницької, виробничої та збутової діяльності підприємства за допомогою методів діагностики об'єктів витрат з метою пошуку можливостей оптимізації і зниження витрат.

При дослідженні системи управління економічними явищами та процесами потребує уточнення науковий підхід, який ідентифікується з кутом зору на об'єкт дослідження. На сьогодні в економічній науці сформувалося декілька наукових підходів до дослідження

економічних явищ та процесів, зокрема: функціональний, процесний, системний, ситуаційний, цільовий. Кожний із означених підходів відрізняється методологією дослідження, яка визначає сутність, направленість, зміст та сукупність методів та інструментів дослідження.

За функціональним підходом управління витратами розглядається як реалізація суб'єктом основних функцій управління по відношенню до об'єкту (витрат). З підходів класичної теорії функції управління поділяються на загальні та специфічні. Управління витратами відноситься до специфічних функцій управління, оскільки є сукупністю дій та операцій, спрямованих на формування рівня витрат для різних об'єктів управління. На рівні реалізації специфічної функції управління витратами використовуються класичні дії щодо управління будь-якими об'єктами: планування, організація, контроль, мотивація. Відмінність реалізації специфічних функцій щодо різних об'єктів управління полягає у спеціальних методах, інструментах впливу на об'єкт з метою досягнення визначеної мети такого управління.

З огляду на специфічний об'єкт управління, яким є витрати підприємства, функція планування витрат полягає у визначенні планової потреби у всіх ресурсах, необхідних для забезпечення запланованого обсягу виробництва продукції. Основна задача етапу планування витрат – розрахунок потреби у видах витрат на заданий обсяг виробництва продукції (послуг) при заданих умовах їх поставки. Планування витрат реалізує основну задачу управління витратами - визначення прибутковості виробництва при заданих параметрах його діяльності. Результатом реалізації функції планування витрат є визначення рівня і структури витрат на різних часових горизонтах планування (стратегічному та оперативному).

Організація витрат - це функція розподілу робіт з формування витрат за місцями їх виникнення, встановлення порядку обліку їх на підприємстві в цілому, за місцями їх виникнення, визначення відповідальних за витрати та встановлення порядку лінійних та функціональних зв'язків між відповідальними за управління витратами в ієрархії організаційної структури підприємства. Основна задача даного етапу полягає у побудові такої системи управління витратами, яка забезпечує об'єктивне відображення витрат та дозволяє контролювати витрати за місцями та об'єктами їх формування.

В рамках функції організації управління витратами особливої уваги заслуговує організація процесу обліку витрат. Важливість обліку обумовлена тією функцією, яку він реалізує, а саме визначення величини витрат, на яку зменшується об'єкт оподаткування. Забезпечення єдності підходів до розрахунку об'єкту оподаткування здійснюється за допомогою методології обліку витрат. Підприємству надається право самостійного вибору методу обліку витрат, методу обліку товарно-матеріальних цінностей, встановлення норм амортизації та вибору методу амортизації основних засобів тощо.

Мотивування – це система заходів та стимулів по дотримувannya норм витрат ресурсів на виробництво запланованого обсягу продукції та раціональне формування інших витрат з метою формування оптимального рівня та структури витрат. В площині практичного управління задача мотивування витрат полягає у заохоченні зниження витрат шляхом дотримання встановлених норм витрат матеріальних ресурсів та зниження обсягів непродуктивних витрат.

Контролювання витрат - це процес контролю за рівнем, динамікою, відхиленнями витрат від планових

показників, виявлення причин таких відхилень та прийняття коригуючих дій.

Залежно від виду витрат розрізняють наступні цикли управління витратами:

цикл управління виробничими витратами;

цикл управління витратами з управління підприємством;

цикл управління витратами з реалізації продукції.

Для кожного циклу характерні свої особливості реалізації функцій управління, інструменти та методи управління ними. Відповідно і тривалість циклів управління кожною із груп витрат будуть різними.

Всі цикли управління витратами реалізуються в органічній єдності, а їх сукупність складає безперервний цикл управління витратами на підприємстві.

Цикл управління виробничими витратами має тривалість в залежності від типу організації основного виробництва на підприємстві, внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на формування витрат. До факторів внутрішнього середовища слід віднести техніко-технологічний рівень організації виробництва на підприємстві та організаційна структура підприємства. Так, при здійсненні технічної модернізації та технологічного оновлення виробництва змінюються норми енергетичних витрат, змінюються втрати від браку, відходи виробництва тощо. Серед факторів зовнішнього середовища, які суттєво впливають на формування витрат є зміна ціни на всі ресурси підприємства (матеріальні, трудові, фінансові), зміна якості сировини, що поставляється, умов співпраці з постачальниками (зміна радіусу доставки тощо), законодавчі зміни. Зміна внутрішніх, чи то зовнішніх факторів може вплинути на перепланування витрат на реалізацію виробничої програми підприємства.

Єдиною для всіх типів організації виробництва є реалізація функції планування витрат, яка співпадає зі встановленим на підприємстві періодом планування.

Так, при безперервному виробництві при незмінності умов функціонування підприємства плановим періодом є один рік.

При перервних типах організації виробництва функція планування витрат реалізується в залежності від періоду такого виробництва з урахуванням внутрішніх та зовнішніх факторів, які були чинними на момент такого планування.

Планування витрат здійснюється в складі річного фінансового плану підприємства з розбивкою за кварталами.

Щодо організації витрат на підприємстві, то в циклі управління підприємством дана функція не залежить від типу організації виробництва на підприємстві, а залежить від задач побудованої на підприємстві системи управління витратами, обсягів та рівня диверсифікованості виробництва. На всіх підприємствах визначеною є структура органів, які здійснюють планування витрат (плановий відділ), облік витрат (відділ бухгалтерського обліку), контроль за витратами (відділ фінансового аналізу). Відмінність полягає лише у повноті реалізації даної функції на підприємствах з різними обсягами та структурою виробництва готової продукції.

Побудова організаційної структури, яка управляє витратами, здійснюється на етапі початку діяльності підприємства і в процесі його функціонування може змінюватися в залежності від задач, які реалізує побудована на підприємстві системи управління витратами. Так, в організаційній системі управління витратами можуть створюватися відділи внутрішнього аудиту витрат, центри формування витрат тощо, задача

яких полягає, зокрема, в організації контролю за витратами та організації обліку витрат за місцем їх виникнення.

Облік витрат здійснюється у відповідності до прийнятих на підприємстві методів, процедур, принципів. Основне призначення обліку витрат – визначення фінансових результатів діяльності підприємства. Облік витрат здійснюється у відповідності до національних стандартів організації обліку та наказу про облікову політику на підприємстві, в якому закріплюються принципи, методи та процедури, які використовуються на обраному підприємстві для групування витрат на рахунках 9 класу, та відображаються облікові оцінки, які використовує підприємство для розподілу витрат між звітними періодами.

У відповідності до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Постановою КМУ від 28 лютого 2000 року № 419 «платники податку на прибуток у визначених законом випадках подають органи державної податкової служби у порядку, передбаченому Податковим кодексом України податкові декларації: квартальну фінансову звітність (крім підприємств, що відповідно до Господарського кодексу України належать до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва) та річну фінансову звітність. Квартальна або річна фінансова звітність подається підприємствами органів державної податкової служби у строки, передбачені для подання декларації з податку на прибуток підприємств». Отже, один цикл обліку витрат для цілей формування фінансових результатів діяльності підприємства становить один квартал в залежності від розміру підприємства.

Цикл реалізації функції мотивування витрат реалізується з моменту запровадження на підприємстві

Положення про преміювання з метою економії витрат на підприємстві.

Для забезпечення раціонального контролю за процесом використання ресурсів підприємства та формуванням витрат цикл реалізації функції контролювання повинен характеризуватися як постійний. Контролювання здійснюється шляхом постійного моніторингу витрат, виявлення їх динаміки, структури, причин відхилення рівня фактичних витрат від запланованих. За результатами контролю орган управління підприємством приймає рішення про ефективність існуючої системи управління витратами на підприємстві або про необхідність її змін.

Отже, управління витратами являє собою сукупність циклів реалізації кожної із його функцій. Кожна функція, реалізуючи різні завдання, має свій початок та тривалість циклу. Функціональні цикли не завжди реалізуються в часовій послідовності. Узагальнення тривалості циклів кожної із функцій управління витратами можна представити у вигляді таблиці 3.

Таблиця 1.3 - Тривалість реалізації функцій управління витратами

Функції	Тривалість циклу
Планування	
довгострокове	Більше року
короткострокове	До 1 року при незмінності зовнішніх та внутрішніх умов діяльності При зміні умов – період між двома змінами
Організація	Період між двома реорганізаціями
Мотивування	Місяць, квартал, півроку, рік
Контролювання	Щоденне

Розгляд системного підходу до управління передбачає, перш за все, визначення сутності поняття «система». Система – це цілісна сукупність елементів. В науці не існує єдиного переліку елементів системи управління витратами. Різні автори по різному визначають склад системи управління витратами. Так вчені до складу системи управління витратами включає оргструктуру, функції, методи, об'єкти і предмети управління.

Вдалим є визначення основних елементів системи управління витратами надане Савицькою Г. В. До них вона відносить: об'єкти управління витратами (це рівень, формування і структура витрат), технологія управління витратами (здійснення процедур, необхідних для виявлення відхилень фактичних показників витрат від планових), суб'єкти управління витратами (структурні підрозділи підприємства, що здійснюють процедури управління витратами), предмети управління витратами (витрати сировини, матеріалів, комплектуючих, палива, робочої сили тощо).

Узагальнення існуючих наукових підходів до структуризації елементів системи управління витратами дозволяє визначити наступну сукупність елементів механізму управління витратами:

- об'єкти управління витратами (калькуляція одиниці продукції, собівартість реалізованої продукції, собівартість виробництва, елементи витрат).

- суб'єкти управління витратами (економічний відділ, відділ бухгалтерського обліку, відділ фінансового управління, правління тощо);

- предмети управління (сировина, матеріали, комплектуючі, паливо, енергія, робоча сила, основні засоби тощо);

методи управління витратами (нормативний, попроцесний, попередільний, позамовний, директ-костинг, стандарт-костинг тощо);

норми та нормативи витрат ресурсів;

процеси управління витратами (методики калькулювання, методи аналізу, методи контролю, системи обліку, політика);

Однак сукупність елементів системного підходу реалізується тільки в рамках механізму управління витратами. Механізм - це спосіб взаємодії елементів у системі. Наявність взаємозв'язків між елементами системи визначає їх логічну підпорядкованість та послідовність взаємовпливів, яка і становить сутність управління витратами.

Системний підхід до управління витратами полягає у формуванні на підприємстві складових елементів механізму такого управління та вибору в рамках кожного із них тих інструментів, які найбільше реалізують мету такого управління. Отже, управління – це вибір із множини можливих варіантів комбінації методів, процесів, інструментів управління, тих із них, які забезпечують досягнення задач такого управління та реалізують його мету.

Суть процесного підходу полягає у структуризації всіх процесів на підприємстві у основні і допоміжні бізнес-процеси. У загальному розумінні бізнес-процес – це сукупність бізнес-функцій (або видів діяльності), які вкупі розкривають зміст господарської діяльності на підприємстві.

Для чіткості відображення участі бізнес-процесів у забезпеченні виробничої діяльності всі бізнес-процеси розподіляють на основні та допоміжні. Основні бізнес-процеси пов'язані з безпосереднім виробництвом та реалізацією продукції (послуги). До таких відносяться:

поставка матеріальних ресурсів, виробництво різних видів продукції, транспортування продукції, маркетинг і збут продукції, гарантійне і післяпродажне обслуговування тощо.

Допоміжні бізнес-процеси виконують задачі підтримки як основних бізнес-функцій, так і один одного. До їхнього числа входять функції управління персоналом, управління фінансами, управління інфраструктурою підприємства, управління логістичними операціями тощо.

В процесному підході до управління витратами кожний основний і допоміжний бізнес-процес є носієм витрат.

Процесний підхід до управління витратами реалізується в процесі впровадження на підприємстві системи бюджетування – як процесу планування майбутніх операцій кожного бізнес-процесу на основі доведеної граничної суми, в межах якої можливе формування витрат кожного із бізнес-процесів.

Витрати підприємства розраховуються як сума витрат кожного із його бізнес-процесів.

Отже, у відповідності до процесного підходу, управління витратами – це сукупність управлінських дій щодо формування витрат кожного із його бізнес-процесів.

Процесний підхід до управління витратами дозволяє здійснити контроль за формуванням витрат на рівні кожної бізнес-функції.

Отже, дослідження особливостей реалізації управління витратами за кожним із існуючих в економіці наукових підходів дозволяє наголосити на необхідності використання принципу інтегрованості підходів до управління витратами підприємствами. Інтегрованість як сучасний принцип управління витратами дозволяє забезпечити цілісність та структурну єдність всіх видів операцій з управління витратами. Одночасне використання

наукових підходів дозволяє управляти витратами на всіх етапах, у всіх місцях та у всіх структурних елементах системи, що посилює контроль за формуванням рівня та структури витрат та дозволяє приймати адресні управлінські рішення.

Ситуаційний підхід розглядає будь-яку організацію як відкриту систему, що постійно взаємодіє із зовнішнім середовищем, отже, і головні причини того, що відбувається усередині організації, слід шукати поза нею, тобто в тій ситуації, в якій вона реально функціонує.

Ситуаційний аналіз - це комплексні технології підготовки, прийняття й реалізації управлінського рішення, які базуються на аналізі окремо взятої управлінської ситуації. Ситуаційний підхід до управління – це набір інструментів та методів управління, що реалізує задачі управління витратами у виключних умовах господарської діяльності.

На сьогодні ситуаційний підхід до управління знаходив найбільше застосування в умовах:

- економічної кризи в країні;
- кризового стану на підприємстві;
- виходу підприємства на зовнішній ринок;
- впровадження у виробництво новачків.

За ситуаційним підходом управління – це цілеспрямована дія на об'єкт з метою змінити його стан або поведінку у зв'язку зі зміною обставин.

Цільовий підхід до управління — це система управління об'єктом, яка базується на постановці цілей управління та виборі методів, прийомів, процедур та інструментів, що забезпечують їх реалізацію.

Цільове управління передбачає визначення цілей або бажаних результатів діяльності, формування етапів реалізації програм їхнього досягнення, виборі методу оцінювання результатів за етапами розробленої програми.

Реалізація концепції цільового управління витратами передбачає визначення цільової собівартості, яка відповідає заданій цільовій ціні реалізації продукції.

Виходячи із сутності поняття «цільове управління», цільове управління витратами трактується як сукупність управлінських дій щодо формування такого набору та рівня елементів витрат, які забезпечують досягнення цільового рівня витрат підприємства.

Цільове управління покладено в основу системи планування та обліку витрат, яка носить назву «таргет-костингу».

1.3. Принципи управління витратами

Принципи управління витратами – це сукупність правил, яких необхідно дотримуватися в процесі формування витрат підприємства.

До загальних принципів управління витратами належать:

- системний характер організації та ведення системи управління витратами;

- самостійність визначення інструментів системи управління витратами;

- безперервність процесу управління витратами як інформаційної бази для потреб управління підприємством;

- принцип своєчасності;

- принцип достовірності;

- принцип цілеспрямованості (полягає у визначенні цілей управління);

Названі принципи вказують загальні напрями побудови системи управління витратами.

1.4. Мета та завдання управління витратами

Метою управління витратами є формування такого рівня, структури та динаміки витрат, які забезпечує конкурентоспроможність продукції підприємства та задовольняють інтереси всіх його учасників (власників, підприємства, держави, споживачів).

Завдання - це вибір шляхів і засобів для досягнення мети. Завдання дають уявлення про те, що треба зробити, щоб досягти мети.

Система управління витратами спрямована на вирішення таких завдань:

- визначення органів управління витратами;

- визначення місць виникнення витрат;

- вибір видів витрат, якими управляють;

- вибір методу управління витратами, який відповідає особливостям виробничого процесу та сприяє досягненню мети управління;

- обґрунтування норм та нормативів списання витрат ресурсів на собівартість;

- визначення методу планування витрат на підприємстві;

- формування системи обліку витрат;

- встановлення процедур контролю за витратами у кожному місці виникнення витрат та по підприємству в цілому;

- формування показників та процедур мотивування працівників за економію ресурсів та витрат підприємства;

- збір інформації про витрати;

- аналіз тенденцій витрат та причин, що їх викликають.

Запитання та завдання

1. Розкрийте сутність поняття «витрати».

2. Розкрийте сутність поняття «управління витратами» та охарактеризуйте зміст набору його базових елементів.

3. Охарактеризуйте особливості функціонального підходу до управління витратами на підприємстві.

4. Охарактеризуйте особливості системного підходу до управління витратами на підприємстві.

5. Охарактеризуйте особливості процесного підходу до управління витратами на підприємстві.

6. Охарактеризуйте особливості ситуаційного підходу до управління витратами на підприємстві.

7. Охарактеризуйте особливості цільового підходу до управління витратами на підприємстві.

8. На яких базових принципах здійснюється управління витратами?

9. В чому полягає мета управління витратами, та які завдання повинні бути вирішені для досягнення поставленої мети?

РОЗДІЛ 2. ПОНЯТТЯ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ

2.1. Види діяльності підприємства

Процес функціонування підприємства супроводжується різними видами його діяльності, оскільки окрім основного виробництва продукції (послуг чи виконання робіт) підприємство може проводити діяльність з ремонту, будівництва, здачі в оренду, придбання чи продажу цінних паперів, розміщення тимчасово вільних грошових коштів.

Для цілей формування доходів та витрат за різними видами діяльності підприємства в НП(С)БО 1 виокремлено декілька видів діяльності.

Звичайна – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звичайна діяльність поділяється на операційну, фінансову та інвестиційну.

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

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.

До основної діяльності підприємств належать виробництво і/або реалізація продукції, товарів, робіт, послуг, які здійснюються на підставі статуту підприємства.

Інша діяльність підприємства — продаж або оренда основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів, доходи від операційних курсових різниць.

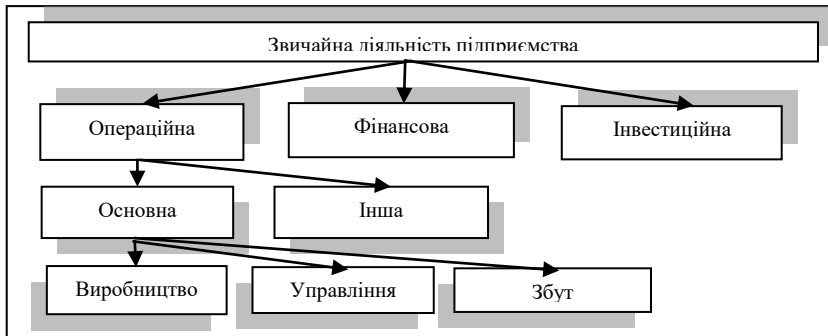


Рисунок 2.1 - Види діяльності підприємства

2.2. Поняття доходів і витрат всіх видів діяльності підприємства

Доходами операційної діяльності є сума доходу від основної та доходу від іншої операційної діяльності або сума чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) та доходу від іншої операційної діяльності.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

Витрати операційної діяльності формуються із собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), витрат на управління підприємством, збут продукції, інших операційних витрат.

Інші операційні витрати відображають собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)).

Фінансова діяльність – це діяльність, пов'язана з купівлею-продажем фінансових інструментів з метою отримання прибутку.

Операції з використанням фінансових інструментів називаються фінансовими інвестиціями.

Фінансові інвестиції поділяються на: довгострокові, поточні фінансові інвестиції, еквіваленти грошових коштів.

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Згідно п.7 МСБО 7 «для того, щоб інвестицію можна було

визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів».

Еквівалентами грошових коштів можуть бути саме високоліквідні боргові фінансові інструменти при дотриманні умов короткого строку обігу, або при придбанні незадовго до погашення чи придбані з метою подальшого продажу, які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості, тому метою їх придбання та утримання буде погашення короткострокових зобов'язань. Враховуючи вище наведене, до еквівалентів грошових коштів слід включати: короткострокові депозити; боргові цінні папери, які утримуються до погашення (облігації підприємств, державні облігації, облігації місцевих позик, казначейські зобов'язання; ощадні (депозитні) сертифікати, іпотечні облігації); боргові цінні папери, які утримуються для продажу, та характеризуються стабільністю вартості протягом тривалого часу, впевненістю у тому, що подібна стійкість буде мати місце в майбутньому.

У таблиці 2.1 наведено перелік фінансових інструментів та їх належність до виду фінансової інвестиції.

Таблиця 2.1 - Фінансові інструменти

Фінансові інструменти	Довгострокові фінансові інвестиції	Поточні фінансові інвестиції	Еквіваленти грошових коштів
Акції	+		
Облігації		+	+
Векселі		+	
Позики	+	+	
Депозитний вклад			+
Фінансова оренда			
Ф'ючерсні і	+	+	

форвардні контракти, опціони та контракти “своп”			
--	--	--	--

Отже, кожний вид фінансового інструменту характеризується різними видовими ознаками, що і зумовило їх віднесення до різних видів фінансових інвестицій. Окрім того, один і той же вид фінансового інструменту в залежності від мети та умов придбання відноситься до різних видів діяльності (фінансової та інвестиційної).

Таблиця 2.2 - Критерії віднесення фінансових інструментів до відповідного виду діяльності

Фінансовий інструмент	Віднесення до виду діяльності	
	фінансової	інвестиційної
Акції, паї, майнові права	Придбання на період утримування не більше року	Придбання на період утримування більше року
	Класифікуються як довгострокові інвестиції	Класифікуються як довгострокові інвестиції
	Придбання з метою подальшого перепродажу	Придбання з метою довгострокового утримування
	Частка в капіталі об'єкта інвестування менше 25%	Частка в капіталі об'єкта інвестування більше 25%
	Придбання з метою отримання прибутку	Придбання з метою набуття прав власності на інвестоване підприємство

Діяльність пов'язана із залученням грошового капіталу від власників підприємства і фінансових кредиторів та виплатою дивідендів і поверненням їм позичених коштів відноситься до фінансової діяльності.

Завданням інвестиційної та фінансової діяльності є забезпечення умов для проведення основної діяльності (таких, як наявність основних засобів, оборотного капіталу тощо).

Результатом фінансової діяльності підприємства є отримання доходів у вигляді отриманих дивідендів на акції, надходження від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу, процентів (дисконту) на придбані облігації, відсотків за наданими позиками, інших доходів, отриманих від фінансових інвестицій (доходів на пай, доходів від фінансової оренди, роялті на передані іншій особі майнові права, ренти та інші доходи (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі)).

До фінансових витрат відносяться:

- витрати на проценти (за користування отриманими коротко та довгостроковими кредитами,

- відсотки за випущеними облігаціями та виданими векселями;

- виплати грошових коштів орендарям за договором фінансової оренди;

- сума дисконту за облігаціями;

- інші витрати, пов'язані із запозиченнями (наприклад відсотки за небанківськими позиками) тощо).

Фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони нараховані.

Діяльність із придбання та реалізації необоротних активів (основних засобів, довгострокових фінансових інвестицій, нематеріальних активів), а також фінансових інвестицій (окрім еквівалентів коштів) називається

інвестиційною діяльністю, тобто це діяльність, пов'язана з капітальними та портфельними інвестиціями.

Придбання необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів) для забезпечення потреб основної діяльності фінансується за рахунок накопичених амортизаційних відрахувань або нерозподіленого прибутку, тому ні доходи, ні витрати у підприємства не виникатимуть. Використання таких необоротних активів супроводжується появою у підприємства додаткових витрат у вигляді їх амортизації.

Придбання довгострокових фінансових інвестицій (акцій, паїв) здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Метою придбання таких інвестицій є набуття корпоративних прав в іншому підприємстві, тобто прав власності на підконтрольне підприємство. Оскільки право власності передбачає право розпоряджатися прибутком і зобов'язання приймати ризики, тому володіння даним видом фінансових інвестицій може призвести до отримання прибутків або збитків за результати діяльності підконтрольного підприємства за поточний період.

Залежно від міри впливу інвестора на інвестоване підприємство, довгострокові фінансові інвестиції поділяються на:

Інвестиції в асоційовані підприємства – інвестиції у підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25 %) пакет акцій (голосів), і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Інвестиції в дочірні підприємства – інвестиції в підприємства, які перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства. Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Інвестиції в спільну діяльність – інвестиції для ведення господарської діяльності зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними. Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

У бухгалтерському обліку для визначення величини доходу та збитку від володіння довгостроковими фінансовими інвестиціями використовується метод участі в капіталі – це метод обліку фінансових інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об’єкта інвестування.

Таблиця 2.3 - Розрахунок втрат від участі в капіталі

Назва спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить підприємству, %	Сума збитку спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді (тис. грн.)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн.)
1	2	3	4
Підприємство 1	26	10000	2600
Підприємство 2	44	3000	1320

Разом		13000	3920
-------	--	-------	------

У «Звіті про фінансові результати» дохід від інвестиційної діяльності відображається у вигляді доходу від участі в капіталі, що формуються за рахунок доходів від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

Втрати від участі в капіталі відображаються як збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства.

Окрім доходів операційної, фінансової та інвестиційної діяльності у підприємства можуть виникати інші доходи та інші витрати, які не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У складі інших доходів відображається всі інші види доходів, які не включені до доходів операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а саме, дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від курсових різниць тощо.

До складу інших витрат включаються витрати, які не включені до витрат операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а саме, балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій; втрати від уцінки необоротних активів; втрати від безоплатної передачі необоротних активів; витрати на ліквідацію необоротних активів розбирання, демонтаж тощо); інші витрати діяльності.

Отже дохід підприємства формується на основі доходу від реалізації продукції (робіт, послуг, товарів) (Др), доходу від іншої операційної діяльності (Діо), доходу від фінансової діяльності (Дф), доходу від інвестиційної діяльності (інвестицій, які обліковуються методом участі в капіталі) (Дінв), доходу від іншої діяльності (Ді).

$$D_n = D_p + D_{io} + D_{\phi} + D_{инв} + D_i$$

Витрати підприємства формуються на основі витрат операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та інших витрат.

$$B_n = C_p + A + Z + I_o + B_{\phi} + B_i + I$$

2.3. Визнання доходів та витрат

Витрати визнаються за відповідний період одночасно з визнанням доходів даного періоду.

Дохід визнається під час переходу права власності на товар до контрагента. Якщо передача права власності на товар здійснюється проти оплати товарної поставки покупцем, в такому випадку дохід у продавця визнається на момент надходження коштів. Якщо товаророзпорядчі документи передаються до моменту оплати (поставка під реалізацію), тоді дохід у продавця визнається на момент відвантаження товару. Якщо перехід права власності супроводжується зворотним надходженням коштів, тоді в балансі така операція відображається збільшенням грошових коштів на рахунку, а якщо перехід права власності відбувається раніше, аніж надходження коштів за поставлені товари (послуги та виконані роботи), тоді в бухгалтерському балансі така операція відображається зростанням дебіторської заборгованості.

Окрім того, якщо у підприємства була кредиторська заборгованість із строком позовної давності, що минув, заборгованість, анульована кредитором за домовленістю сторін до закінчення строку позовної давності, такі суми включаються до складу доходу як безоплатно отримані товари.

Отже, дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Витрати відображаються навпаки, коли відбувається вибуття матеріальних ресурсів у виробництво (зменшення активів) або збільшення зобов'язань (зобов'язань з оплати праці, страхування, податки тощо).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо нематеріальні активи створюють доходи протягом деякого тривалого періоду часу, тоді їх вартість розподіляється на витрати декількох звітних періодів.

2.4. Поняття собівартості. Види собівартості

Собівартість – це економічна категорія, яка є грошовим виразом витрат на виробництво та реалізацію продукції.

Витрати – це ресурси, які використані в процесі виробничої діяльності.

Таблиця 2.4 - Співвідношення витрат та собівартості

Витрати		Статті собівартості
Матеріальні ресурси (предмети праці)	⇒	Сировина та матеріали
Матеріальні ресурси (предмети праці)	⇒	Паливо та енергія на технологічні потреби
Трудові ресурси (робоча сила)	⇒	Основна і додаткова заробітна плата виробничих працівників
Трудові ресурси (робоча сила)	⇒	Відрахування на соціальні заходи
Матеріальні ресурси (засоби праці)	⇒	Витрати на утримання та експлуатацію технологічного обладнання
Матеріальні витрати Трудові витрати Матеріальні ресурси (засоби праці)	⇒	Загальновиробничі витрати
Матеріальні витрати Трудові витрати Витрати інформаційних ресурсів Послуги сторонніх організацій	⇒	Адміністративні витрати
Матеріальні витрати	⇒	Витрати на збут

Трудові витрати Витрати інформаційних ресурсів Послуги сторонніх організацій		
Матеріальні витрати Трудові витрати Послуги сторонніх організацій	⇒	Інші операційні витрати

Собівартість продукції класифікується за видами в залежності від:

- повноти відображення процесу виробництва;
- періоду формування витрат;
- тривалості розрахункового періоду;



Рисунок 2.2 - Класифікація собівартості

Технологічна собівартість включає витрати факторів виробництва, пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції.

Під виробничою собівартістю продукції (робіт, послуг) розуміють виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво. Виробнича собівартість включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією та організацією виробництва.

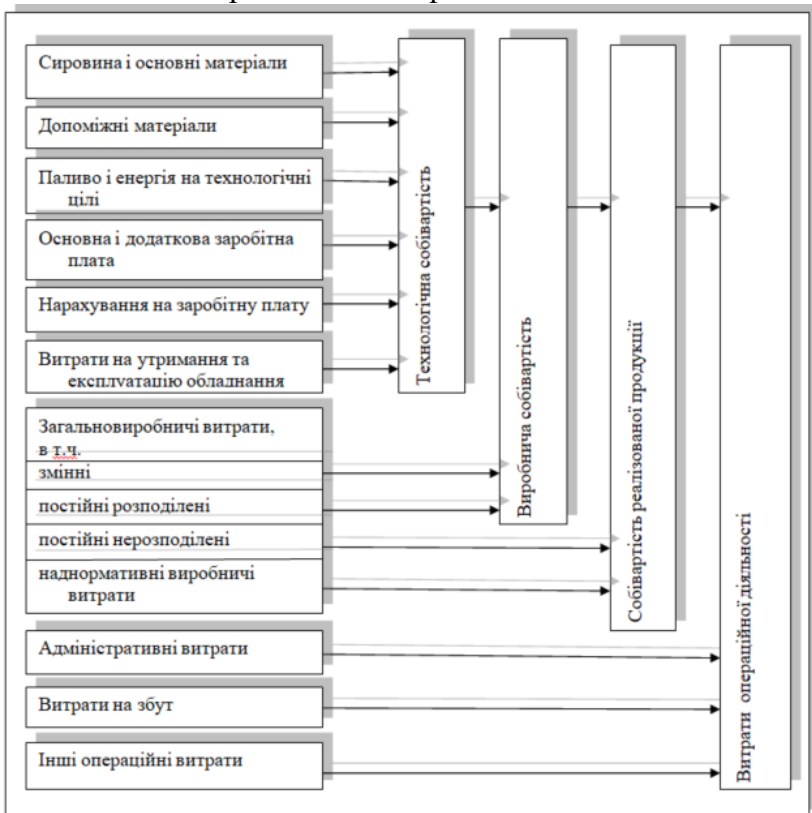


Рисунок 2.3 - Формування витрат за повнотою відображення процесу діяльності

Згідно з пунктом 11П (С) БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

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

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

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

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка

реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Згідно з цим стандартом до виробничої собівартості не включаються адміністративні витрати та витрати на збут.

Реалізованою вважається продукція (товари, роботи, послуги) після оформлення відповідних документів (накладних, товарно-транспортних накладних, актів), згідно з якими провадиться перехід права власності та відображається в обліку відповідна господарська операція з реалізації.

В обліку собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в облікових регістрах відображається при визнанні доходів від їх реалізації.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду,

нерозподілених постійних загальновиробничих витрат,

наднормативних виробничих витрат.

Планова собівартість являє собою прогнозне значення граничної величини витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), розрахованої на основі прогресивних норм і економічних нормативів на планований період (квартал або рік). Планова собівартість використовується для:

визначення доходів та прибутків підприємства у прогнозованому періоді;

розрахунку ціни реалізації продукції в прогнозованому періоді;

прийняття управлінських рішень.

Фактична (звітна) собівартість – це собівартість звітного періоду, визначена на основі даних бухгалтерського обліку, яка відображає обсяг фактичних витрат на виробництво продукції, робіт, послуг. Фактична собівартість використовується для:

в управлінському обліку – для аналізу структури та причин відхилення фактичних витрат від планового рівня;

в бухгалтерському обліку – для визначення прибутку підприємства;

в податковому обліку – для визначення об'єкту оподаткування.

За тривалістю розрахункового періоду розрізняють собівартість місячну, квартальну, річну, а також індивідуальну собівартість і середньогалузеву.

Індивідуальна собівартість відбиває витрати на виготовлення продукції в умовах окремого конкретного підприємства, середньогалузева — відображає витрати на виготовлення однотипної продукції в середньому у галузі.

Індивідуальна собівартість використовується для планування, аналізу та порівняння витрат виробництва окремих підприємств, середньогалузева відображає середній рівень витрат даної галузі діяльності.

Середньогалузева собівартість слугує базою для ціноутворення.

Запитання та завдання

1. Як класифікуються види діяльності підприємства?
2. Які відмінності між фінансовою та інвестиційною діяльністю?

3. ТОВ «Акація» здійснило емісію відсоткових облігацій з подальшим їх продажем на Українській фондовій біржі на суму 2 357 тис. грн. Витрати, пов'язані з емісією та комісійна винагорода біржі склали 540 тис. грн.

Через рік облігації були пред'явлені до погашення і підприємство повернуло їх утримувачам суму облігацій 2 357 тис. грн та здійснило виплату відсотку в розмірі 279 тис. грн. До якого виду діяльності відноситься дана операція? У яких статтях фінансової звітності підприємства будуть відображені всі вищезазначені дії?

4. ТОВ «Акація» придбало токарний станок вартістю 764 тис. грн. Чи буде відображена дана операція у фінансовій звітності підприємства?

5. ТОВ «Акація» придбало 365 простих акцій ПАТ «Меридіан», номіналом однієї акції 1000 грн, ринкова ціна придбання 2500 грн. До якого виду діяльності відноситься дана операція? Чи буде відображена дана операція у фінансовій звітності підприємства?

6. За результатами придбання акцій частка ТОВ «Акація» у статутному капіталі ПАТ «Меридіан» склала 25%. За поточний рік ПАТ «Меридіан» отримало чистий прибуток в сумі 894 тис. грн. Як вплине розмір чистого прибутку ПАТ «Меридіан» на фінансові результати діяльності ТОВ «Акація».

7. Яка відмінність між технологічною собівартістю, собівартістю виробництва та собівартістю реалізованої продукції?

8. Яка відмінність між витратами та собівартістю продукції?

9. Яка відмінність між плановою та фактичною собівартістю продукції?

РОЗДІЛ 3. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ

3.1. Цілі класифікації витрат

Еволюція підприємництва супроводжувалася еволюцією підходів до розрахунку витрат. На ранніх етапах розвитку підприємництва витрати виступали для цілей оцінювання результату підприємницької діяльності та визначення доцільності даної діяльності. Диверсифікованість діяльності підприємств призвела до перетворення витрат в інструмент управління ефективністю діяльності підприємства.

Для цілей управління витратами використовуються різні підходи до класифікації витрат. Так, Колін Друрі наголошував на веденні обліку витрат за трьома категоріями витрат: матеріали, робоча сила, накладні витрати. Вказані витрати в подальшому використовуються в залежності від цілей управління:

- для розрахунку собівартості одиниці продукції (калькуляції) та собівартості всієї виготовленої продукції;

- для прийняття управлінських рішень;

- для здійснення процесу контролю і регулювання.

З розвитком складних організаційних структур (холдингів, багатопрофільних корпорацій тощо) змінилися об'єкти витрат.

Якщо традиційно витрати рахувалися на одиницю виробленої продукції або по підприємству в цілому, то з 1950 року широкого поширення набула концепція формування витрат за центрами відповідальності як окремими ділянками на підприємстві, відповідальність за формування витрат якої покладено на визначених осіб, з 1980 року – формування витрат за функціями. Незалежно

від вибору об'єкту калькулювання, види та економічний зміст кожного виду витрат залишаються незмінними.

На сьогодні існує широка класифікація витрат в залежності від обраних класифікаційних ознак. Ознака – це властивість, характеристика об'єкта, за якою здійснено класифікацію. Така класифікація дозволяє отримати необхідну інформацію залежно від цілей її призначення.

3.2. Класифікація витрат за ознакою їх складу

За класифікаційною ознакою їх складу витрати розподіляються на бухгалтерські та економічні. Бухгалтерські витрати представляють собою вартість витрачених ресурсів, яка вимірюється у фактичних цінах їх придбання. Це витрати, які представлені у вигляді платежів за придбані ресурси (сировина, матеріали, амортизація, праця тощо). Бухгалтерські витрати мають дві властивості: 1) це витрати минулих подій; 2) витрати, факт витрачання яких має документальне підтвердження.

Проте для ухвалення рішень про ефективність діяльності підприємства врахування лише бухгалтерських витрат виявляється недостатнім. Власники повинні враховувати і економічні витрати.

Економічні витрати - це вартість усіх активних (явних) та прихованих (неявних) витрат, які пов'язані з виробництвом продукції або видом діяльності.

Явними є бухгалтерські витрати, які є документально підтвердженими, та які відображають вартість всіх використаних ресурсів (сировини, матеріалів, електроенергії, води, найманої праці, сторонніх послуг тощо). Такі витрати іще носять назву зовнішніх витрат, оскільки відображають платежі за використання зовнішніх факторів виробництва.

Однак в процесі діяльності дуже часто використовуються ресурси (матеріальні, нематеріальні та підприємницькі здібності), які документально не підтверджені, неоплачувані (використання власного автомобіля, ноутбука, інструментів) або які є особистою власністю підприємця, але використовуються для обслуговування потреб підприємницької діяльності (земельні паї у особистій власності, патенти на винахід).

У власника таких ресурсів завжди існує альтернативний спосіб їх використання. Так, автомобіль, земельні ділянки він міг здати в оренду, отримуючи при цьому орендну плату. Грошові кошти, вкладені в підприємницьку діяльність міг би покласти на депозит, отримуючи відповідні відсотки. Здібності до підприємництва можна було продати на умовах трудового договору, отримуючи при цьому заробітну плату як найманого працівника. Окрім того, прибуток від підприємницької діяльності повинен бути не нижче середнього рівня у даній галузі діяльності або альтернативного рівня в іншій галузі діяльності (нормальної прибутковості). Тому, при розрахунку економічних витрат їх величина збільшується на суму нормального прибутку, який би прагнув мати власник від даного виду діяльності.

На основі величини економічних витрат власник приймає рішення щодо доцільності діяльності в даній галузі.

Бухгалтерські витрати відображають документально підтверджену величину вартості використаних зовнішніх ресурсів (явні ресурси) і служать для розрахунку фінансового результату господарської діяльності (бухгалтерського прибутку).

Бухгалтерський прибуток = виручка від реалізації продукції – бухгалтерські витрати (явні витрати).

Економічний прибуток = виручка від реалізації продукції – бухгалтерські витрати (явні) – неявні витрати – нормальний прибуток.

Якщо підприємець отримує позитивне значення економічного прибутку, відповідно діяльність у даній галузі є доцільною.

3.3. Класифікація витрат для розрахунку собівартості

У процесі управління витратами виникає потреба у групуванні витрат за різними класифікаційними ознаками, що дозволяє виявити їх обсяги, структуру, динаміки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 - Класифікація витрат для потреб їх агрегування

Класифікаційна ознака	Види витрат
Об'єкт витрат	Статті витрат (об'єктом витрат є місце їх виникнення) Елементи витрат (об'єктом витрат є підприємство)
Зв'язок з операційною діяльністю	Виробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут Інші операційні витрати
Час виникнення	Поточні Одноразові Майбутні
Економічна роль у процесі виробництва	Основні Накладні
Спосіб віднесення на собівартість	Прямі Непрямі
Залежність від	Умовно-змінні

обсягу виробництва	Умовно-постійні Змішані
Відношення до процесу виробництва	Виробничі Невиробничі
Ступінь однорідності витрат	Одноелементні Комплексні

Статті витрат – це групування різних за економічним змістом витрат в місці їх виникнення (наприклад цеху). Статті витрат відображають витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом, і витрати, що стосуються обслуговування виробництва й управління підприємством.

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних видів витрат. Елементи витрат групуються незалежно від місця їх виникнення. Об'єктом розрахунку елементів витрат є підприємство в цілому.

Виробничі витрати – це прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати (змінні і постійні розподілені).

Адміністративні витрати – це витрати на управління підприємством.

Витрати на збут – витрати на просування продукції до споживача.

Поточні витрати – це витрати операційної діяльності, що визнаються в поточному періоді їх здійснення (витрати поточного періоду).

Одноразові - це разові витрати, що здійснюються не частіше як один раз на місяць (придбання канцтоварів, вартість міжнародних переговорів тощо).

Майбутні витрати — це витрати, на які резервуються кошти раніше, ніж дані витрати будуть здійснені підприємством (оплата відпусток, сезонні

витрати, освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо).

Основні - витрати, пов'язані безпосередньо з технологічним процесом (сировина, основні та допоміжні матеріали, оплата праці основних виробничих робітників), а також з утриманням та експлуатацією основних виробничих засобів підприємства (амортизація). Основні витрати відносяться на собівартість продукції прямим способом.

Накладні - це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом на виготовлення продукції, а виникають у зв'язку з необхідністю обслуговування основного виробництва, управління цехами, управління підприємством та збутом продукції.

Оскільки в цеху (на підприємстві) може вироблятися декілька видів продукції, тому накладні витрати не можна віднести до собівартості одного із видів продукції, а необхідно розподілити між видами продукції пропорційно до обраної бази розподілу (трудоемкості виробництва, оплати праці, фондоемкості, матеріалоемкості тощо)

У зарубіжній літературі основні витрати називаються витратами на продукт ((product cost)), а накладні - витратами періоду (period cost). Такий поділ витрат заснований на тому, що в собівартість продукції повинні включатися лише виробничі витрати. Вони, як необхідні, формують виробничу собівартість виробів і використовуються для розрахунку собівартості одиниці продукції. Витрати періоду не є необхідними для виробництва продукції і не враховуються при визначенні собівартості одиниці продукції. Вони використовуються для забезпечення процесу реалізації продукції і

функціонування підприємства як господарської одиниці і безпосередньо списуються на зменшення прибутку від реалізації продукції.

Прямі - це витрати, пов'язані з виготовленням тільки даного виду продукції і які відносять безпосередньо на собівартість даного виду продукції. Якщо на підприємстві виробляється тільки один вид продукції, тоді до прямих витрат відносяться: сировина та матеріали, паливо та енергія на технологічні цілі, основна і додаткова заробітна плата технологічних робітників, нарахування на їх заробітну плату, витрати на утримання та експлуатацію обладнання та загальновиробничі витрати. В бухгалтерському обліку всі прямі витрати акумулюються на рахунку 23 «Виробництво».

Непрямі витрати виникають при виробництві декількох видів продукції. Вони не можуть бути прямо віднесені ні на один із видів продукції. Ці витрати групуються і розподіляються між окремими видами продукції пропорційно обраній базі.

Таблиця 3.2 - Зміст витрат

	Витрати	Зміст витрат	Об'єкт розрахунку
	Прямі витрати		
1	Сировина та матеріали	Сировина та матеріали на виробництво конкретної продукції згідно технологічного регламенту	Розраховуються витрати, пов'язані з виробництвом даного виду продукції
2	Паливо та енергія на технологічні потреби	Енергія на технологічні потреби та на приведення в дію	

		технологічних машин та обладнання задіяних у виробництві даного виду продукції	
3	Основна і додаткова заробітна плата виробничих працівників	Оплата праці робітників, які задіяні в технологічному процесі виробництва конкретної продукції	
4	Відрахування на соціальні заходи	ЄСВ оплати праці робітників, які задіяні в технологічному процесі виробництва конкретної продукції	
Непрямі витрати			
5	Витрати на утримання та експлуатацію технологічного обладнання	Амортизація та витрати на забезпечення функціональності обладнання лінії виробництва продукції, яка калькулюється	Витрати розраховуються по лінії в цілому, а потім розподіляються за видами продукції, що на ній виробляється ¹
6	Загальновиробничі	Витрати цеху	Витрати

	і витрати	виробництва даної продукції, які не ввійшли до складу вищевикладених статей	розраховуються по цеху в цілому, а потім розподіляються за видами продукції ²
	Сума всіх вищеперерахованих статей називається виробничою собівартістю продукції		
7	Адміністративні витрати	Витрати на утримання адміністрації підприємства та на управління підприємством	Витрати розраховуються по підприємству в цілому, а потім розподіляються за видами продукції ³
8	Витрати на збут	Витрати, пов'язані з реалізацією всього асортименту продукції підприємства	
9	Інші операційні витрати	Інші витрати операційної діяльності	

1 при умові якщо на даному обладнанні виробляється декілька видів продукції.

Якщо виробляється декілька видів продукції, тоді такі витрати є непрямыми

2 при умові якщо в цеху виробляється декілька видів продукції

Якщо виробляється один вид продукції, тоді такі витрати є прямими

3 при умові якщо на підприємстві виробляється декілька видів продукції

Поділ витрат на прямі і непрямі є умовним, оскільки, при виробництві одного виду продукції витрати можуть бути прямими, а при виробництві декількох видів продукції – непрямыми, тому їх називають умовно постійними та умовно змінними.

Змінні витрати - це витрати, обсяг яких змінюється в залежності від кількості виробленої продукції (сировина, матеріали, комплектуючі, електроенергія, паливо, оплата праці).

Під постійними витратами розуміють такі витрати, сума яких в даний період часу не залежить безпосередньо від обсягу і структури виробництва і реалізації (амортизація, орендна плата, заробітна плата управлінського персоналу та інші витрати). Дані витрати при заданій структурі організації виробництва, технічному оснащенні виробництва залишається практично незмінними. На дані витрати складаються кошториси відповідних витрат, які розподіляються на відповідні види продукції пропорційно обраній базі розподілу.

При зростанні обсягів виробництва частка постійних витрат на одиницю продукції зменшується і навпаки. Різниця між величиною постійних витрат на одиницю продукції при двох заданих обсягах виробництва називається ефектом масштабу.

$$\Delta_n = \frac{П_з}{N_з} - \frac{П_б}{N_б}$$

Δ_n – економія умовно-постійних витрат, грн

$П_з$ – сума постійних витрат в звітному періоді, грн.;

$П_б$ – сума постійних витрат в базовому періоді, грн.;

$N_з$ – обсяг виробництва продукції в натуральному виразі в звітному періоді;

$N_б$ – обсяг виробництва продукції в натуральному виразі в базовому періоді;

Сума постійних та змінних витрат дорівнює загальній сумі витрат на підприємстві:

$$C = Z * N + П$$

де С – загальні (сукупні) витрати;
З – змінні витрати на одиницю продукції;
N – обсяг виробництва продукції в натуральному виразі;
П – постійні витрати підприємства за визначений період, грн.

Залежно від місця виникнення витрат (дільниця, цех, завод) постійні витрати накопичуються у кошторисі відповідного виду витрат (кошторис адміністративних витрат, кошторис витрат на збут, кошторис інших операційних витрат тощо). При визначенні загального обсягу витрат на підприємстві кошториси всіх видів постійних витрат додаються. При розрахунку одиниці продукції постійні витрати розподіляються у відповідності до обраних коефіцієнтів на ті види продукції, при виробництві яких вони були понесені (цехові витрати - на види продукції цеху, витрати на утримання та експлуатацію обладнання - на види продукції, які виробляються на даному обладнанні), а у випадку загальних витрат, пов'язаних з обслуговуванням усього підприємства (адміністративних витрат, витрат на збут) на всі види продукції, що виробляються на підприємстві. Постійні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо).

На основі величини постійних витрат (П), ціни продукції (Ц) та змінних витрат на одиницю продукцію (З) можна визначити точку беззбитковості виробництва (Nв), тобто той обсяг виробництва продукції, при досягненні якого підприємство покриє всі витрати на виробництво, однак не матиме прибутку.

Мінімальною допустимою ціною для виробника є ціна, яка покриває всі витрати на виробництво та реалізацію продукції:

$$Ц = З + П / N$$

Звідси обсяг виробництва продукції, при досягненні якого забезпечується беззбитковість діяльності підприємства (N_6), визначатиметься за формулою:

$$N_6 = \frac{\Pi}{Ц - З}$$

При зростанні обсягу виробництва понад беззбитковий обсяг частка постійних витрат у сумі повних витрат зменшується, з'являється ефект масштабу, величина якого є прибутком виробника.

Відношення різниці між фактичним обсягом виробництва та його беззбитковим рівнем до фактичного обсягу виробництва називається коефіцієнтом економічної безпеки виробництва (K_6).

$$K_6 = \frac{(N_{\Phi} - N_6)}{N_6}$$

де N_{Φ} (пл) – фактичний (плановий) обсяг виробництва;

N_6 – беззбитковий обсяг виробництва продукції.

Виробничі – це витрати на виробництво продукції (включаються всі прямі та загальновиробничі витрати).

Невиробничі – це витрати, які мають наступні характеристики: 1) виникають під час звичайної діяльності; 2) зв'язок їх із основною діяльністю підприємства відсутній; 3) включаються до складу витрат іншої операційної діяльності. Це витрати підприємств, пов'язані з управлінням підприємством, реалізацією і збутом продукції, а також інші витрати. Невиробничі витрати не входять до собівартості реалізованої продукції, а зменшують суму прибутку.

Одноелементні – це однорідні за економічним змістом витрати (матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування).

Комплексні - це витрати, які включають різні за економічним змістом групи витрат. До комплексних витрат відносяться загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати

3.4. Класифікація витрат для обґрунтування управлінських рішень

В основі прийняття інвестиційних, стратегічних, тактичних рішень лежить пріоритетне завдання визначення його економічної доцільності, яке пов'язане з оцінюванням короткострокової чи довгострокової його прибутковості. Витрати виробництва визначають як факт наявності прибутку, так і його рівень. Тому передумовою реалізації будь якого управлінського рішення є оцінювання необхідних для його реалізації витрат, обсяг яких формується у визначених місцях їх виникнення, у різних часових періодах, має різну міру безпосереднього зв'язку з технологічним процесом тощо. Організація процесів планування, контролю, обліку витрат, згрупованих за даними класифікаційними ознаками, (табл. 3.3) дозволяє уникнути надмірних або непродуктивних витрат та, як наслідок, забезпечити прибутковість реалізації управлінських рішень.

Таблиця 3.3 - Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень

Класифікаційна ознака	Види витрат
Місце виникнення витрат	Технологічні витрати Витрати цеху

	Витрати дільниць Витрати відділів
Відношення до звітного періоду	Витрати поточного періоду Витрати минулого періоду Витрати майбутнього періоду
Ефективність витрат	Продуктивні Непродуктивні
За відношенням до продукції, що виробляється	1. Витрати на продукцію 2. Витрати періоду
Залежність від управлінських рішень	Релевантні Нерелевантні

Технологічні витрати – це вартість факторів виробництва, використаних для створення певного обсягу продукції (вартість сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива і енергії на технологічні потреби, основна і додаткова заробітна плата основних виробничих працівників, нарахування на заробітну плату, витрати на утримання і експлуатацію обладнання).

Витрати цеху – це сума всіх витрат, понесених у цеху у зв'язку з виробництвом продукції.

Витрати дільниць – та частка витрат виробництва, яка здійснена на конкретній дільниці.

Витрати відділів – це сума витрат на утримування функціональних відділів та служб управління підприємством.

Продуктивні – це вартість ресурсів, використання яких дозволило виробити та реалізувати готову продукцію.

Непродуктивні – це витрати підприємства, які були пов'язані з виробництвом, але в силу об'єктивних причин не призвели до виробництва готової продукції (втрати від браку, недостачі і псування матеріалів, втрати від простоїв

тощо). У межах встановлених норм такі витрати включаються у фактичну собівартість продукції.

Витрати на продукцію – сума всіх витрат на виробництво кожного виду продукції. Для торговельного підприємства – це витрати пов'язані з придбанням товарів для реалізації.

Витрати періоду - це витрати, які не включаються у виробничу собівартість і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

У бухгалтерському обліку розрізняють:

витрати поточного періоду — це витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати, що належать до того періоду, в якому вони були здійснені.

витрати майбутніх періодів — грошові витрати, що були здійснені в даному періоді, але належать до наступних звітних періодів і на собівартість продукції будуть віднесені в майбутньому періоді частинами (забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, забезпечення гарантійних зобов'язань, інші витрати і платежі). На рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" ведеться облік таких витрат. Списання таких витрат відбувається в тих періодах, для яких вони були зарезервовані, або в період формування доходу. Так, орендну плату списують на витрати на підставі акту наданих послуг, передплата періодичних видань списується рівномірними частинами, починаючи з першого місяця періоду, на який вона була оформлена.

До витрат майбутніх періодів відносяться:

витрати пов'язані з підготовчими роботами в сезонних галузях виробництва;

витрати пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів;

сплачені авансом орендні платежі;

оплата страхового полісу;
підписка на газети, журнали, періодичні видання тощо.

Загальні критерії віднесення витрат до витрат майбутніх періодів, такі:

відносяться до декількох звітних (планових) періодів;

відносяться до доходів, які будуть отримані у майбутньому.

Витрати минулих періодів - це витрати, не враховані в минулих податкових періодах у зв'язку з допущенням помилок та виявлені у звітному податковому періоді самим платником податків, аудитором при аудиторській перевірці або податківцем при податковій перевірці.

Такі витрати відображаються у складі інших витрат.

Якщо ці виявлені або відновлені витрати стосуються звітного періоду, то вони відображаються у складі витрат відповідної групи (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат тощо). У будь-якому випадку такі витрати мають право бути у складі витрат.

Релевантними називаються ті витрати, які змінюються в результаті прийняття рішення, а нерелевантними, відповідно, витрати, що не залежать від прийняття управлінського рішення.

Критеріями розподілу витрат на релевантні та нерелевантні є:

можливість їх зміни при зміні управлінського рішення;

період виникнення.

Таблиця 3.4 - Критерії розподілу витрат на релевантні та нерелевантні

Критерії	Релевантні	Нерелевантні
----------	------------	--------------

Можливість їх зміни при зміні управлінського рішення	Змінюються	Не змінюються
За альтернативністю	Задовольняють однорідну потребу	Задовольняють різні потреби
Період виникнення	Майбутній	Минулий
Період віднесення на собівартість	Будуть списані в майбутньому	Списані в минулому (закуплені сировина, матеріали) або їх списання відбувається донині (амортизація основних засобів)

Наприклад, при виборі між придбанням складського приміщення і його орендою, вартість складського приміщення і сума оренди будуть релевантними витратами, а вартість складського приміщення і заробітна плата працівників - нерелевантними. Витрати будуть релевантними при прийнятті рішення: купити автомобіль чи взяти його в оренду. Але в обох випадках витрати на пальне будуть однаковими, тобто нерелевантними, незалежно від прийнятого рішення

3.5. Класифікація витрат для контролю і регулювання

Контроль витрат – це спостереження за процесами формування обсягів та структури витрат з метою забезпечення їх відповідності як властивостям продукції,

що виробляється (якості, технічним параметрам тощо), так і стратегічним задачам розвитку підприємства (прибутковості діяльності) та цілям власників.

Регулювання витрат – це комплекс управлінських дій, спрямованих на усунення відхилень фактичних витрат ресурсів від запланованих. До регулюючих дій включається як сукупність організаційних (розстановка працівників, закріплення зон контролю тощо), економічних (перегляд норм витрат, зміни джерел постачання сировини тощо) та технічних (модернізація з метою зниження витрат електроенергії, браку, втрат матеріальних ресурсів тощо). Групування витрат за критеріальною ознакою рівня контролю та регулювання подано в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 - Класифікація витрат для контролю та регулювання

Класифікаційна ознака	Види витрат
За спрямованістю обліку	1. Дійсні 2. Альтернативні
За рівнем контролю	1. Контрольовані 2. Неконтрольовані
За можливістю регулювання	Регульовані Нерегульовані

Дійсні витрати - це фактичні витрати, понесені в процесі виробництва та реалізації.

Альтернативні витрати характеризують втрачену вигоду, яку підприємство могло б мати, якби обрало альтернативний варіант. Величина альтернативних витрат визначається як різниця витрат при різних варіантах.

Контрольовані витрати - це витрати, що знаходяться в сфері контролю органу управління, які він може регулювати і на які може впливати.

Неконтрольовані витрати - це витрати, що знаходяться поза сферою контролю, які він не може регулювати і на які не може впливати.

Прикладами витрат, контрольованих начальником цеху є основні матеріали, витрати на технологічні паливо та енергію, заробітна плата робітників цеху, а неконтрольовані - витрати на охорону праці, податки тощо.

Регульовані витрати – це такі, на які можна впливати шляхом зміни вартісних, кількісних, якісних характеристик ресурсів, що використовуються в процесі виробництва готового товару.

Запитання та завдання

1. Яка відмінність між економічними та бухгалтерськими витратами ?
2. Охарактеризуйте відмінності між прямими та непрямими витратами.
3. Охарактеризуйте відмінності між змінними та постійними витратами.
4. Дайте характеристику витрат минулого, поточного та майбутнього періодів.
5. Яка відмінність між основними та накладними витратами.
6. Яка відмінність між статтями та елементами витрат ?
7. Коли виникає ефект масштабу ?

4.1. Поняття методу розрахунку собівартості та чинники його вибору

Метод – це сукупність дій (кроків), яку необхідно виконати для реалізації поставленої задачі або досягнення мети. Це алгоритм дій, послідовність реалізації які забезпечує досягнення кінцевого результату.

У різних сферах діяльності використовуються як загальні, так спеціальні методи. Загальними (спільними для всіх сфер діяльності) є методи: систематизації, узагальнення, дедукції, індукції тощо. Спеціальними є методи, які використовуються для обраної сфери, оскільки вправують її особливості.

У світовій практиці використовується досить велика кількість методів розрахунку витрат. Суб'єкти економічної діяльності мають право обирати будь-який із методів. Відповідь на питання: який із методів обрати для розрахунку витрат? є управлінським рішенням суб'єкту управління витратами (органу, який відповідає за розрахунок витрат (планово-економічний відділ)).

Вибір методу розрахунку витрат повинен бути підпорядкований задачам, які хоче вирішити орган управління витратами.

До сукупності найбільш типових задач, які вирішуються шляхом вибору відповідного методу розрахунку собівартості відносяться:

оцінювання обсягу та рівня витрат в кожному із місць їх виникнення;

розрахунок зміни існуючої собівартості під впливом зміни зовнішніх чи внутрішніх факторів;

розрахунок планової собівартості з урахуванням майбутніх організаційних, економічних, технічних змін на підприємстві;

розрахунок витрат на кожному із етапі технологічного процесу виробництва;

розрахунок витрат на виконання кожної із функцій на підприємстві;

розрахунок витрат на поліпшення виробу;

стандартизація витрат відповідно до стандартизованого виробу (продукції);

розрахунок цільових витрат відповідно до цільової ціни реалізації продукції

тощо.

Управління витратами відноситься до функціонального рівня управління, яке підпорядковане цілям та задачам розвитку підприємства. Сукупність задач розвитку підприємства може обумовити вибір одного чи комбінацію декількох методів розрахунку витрат. На сьогодні відсутні затверджені методичні рекомендації до розрахунку витрат, тому підприємство обирає метод розрахунку, виходячи тільки із того, яку інформацію отримає орган управління в результаті застосування даного методу.

Застосування відповідного методу без визначення його управлінського призначення є марними втратами часу та людських ресурсів.

Визначальними чинниками при виборі методу розрахунку витрат виробництва або їх комбінації є:

- задачі управління витратами;
- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва (масове, великосерійне, дрібносерійне і одиничне), його складність;
- характер технологічного процесу;

- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва (далі — НЗП).

4.2. Поняття методу розрахунку собівартості та чинники його вибору

Нормативний метод. Цей метод застосовується на тих виробництвах, де виробничі операції постійно повторюються, інакше норми визначити буде неможливо. Нормативи витрат встановлюються або за фактичними даними минулих років, або на основі технічного аналізу. Останній метод більш ефективний, так як знижує небезпеку перенесення в планові нормативи помилок та прорахунків минулих років. Даний метод застосовується при виробництві стандартизованої продукції, коли для забезпечення однотипності виробів існують норми списання витрат матеріальних ресурсів, норми часу на технологічні операції, норми обслуговування виробничих процесів тощо.

Пофакторний метод розрахунку собівартості продукції дозволяє планувати витрати на основі фактичних витрат попереднього періоду та планового обсягу виробництва продукції.

Відповідно до цього методу планова собівартість на основі інформації про абсолютні зміни відповідних витрат у собівартості розраховується за формулою:

$$C_{nn} = C_{\phi} \pm \sum_{\epsilon=1}^n \Delta C_{\epsilon}$$

Якщо відомі темпи зміни відповідних витрат, тоді собівартість продукції розраховується за формулою:

$$C_{\text{пл}} = \sum_{i=1}^n \sum_{\phi=1}^m C_i T_{i\phi}$$

або

$$C_{\text{пл}} = C_{\phi} \left(1 + \sum_{i=1}^n \sum_{\phi=1}^m (\gamma_i T_{i\phi}) \right)$$

де Спл - собівартість планового обсягу товарної продукції у планових витратах поточного року;

Сф - собівартість товарної продукції у фактичних витратах базисного (минулого) періоду (розрахункова собівартість);

n - кількість факторів, які впливають на собівартість продукції в плановому періоді;

ΔC_i - зміна собівартості в плановому (прогнозованому) періоді під впливом в-го фактора;

C_i - і-та стаття витрат у собівартості товарної продукції;

n - кількість статей витрат у собівартості товарної продукції;

T_{iv} - темп зміни в-тої витрати у і-тій статті витрат;

γ_i - питома вага і-тої статті витрат у собівартості товарної продукції.

Пофакторний метод розрахунку собівартості використовується при умові передбачуваності обсягів або темпів зміни вартості використовуваних ресурсів та дотриманні виконання планів, що визначають умови виробничої діяльності (плану інвестицій, плану обсягів та структури виробництва тощо).

Пофакторний метод - це метод для стабільних економічних систем, в яких наявні не тотальні, а поодинокі зміни факторів виробництва, які впливають на розрахунок собівартості.

Позамовний метод розрахунку передбачає визначення витрат на виробництво продукції за окремими замовленнями на виконання робіт, виготовлення продукції. В США даний метод називається простий метод калькулювання (Job Order Costing). Особливістю даного методу є розрахунок витрат для кожного замовлення, куди включаються всі прямі витрати та розподілена частка непрямих витрат. Позамовний метод використовується у виробництвах з індивідуальними параметрами виробів (продукції) під потреби замовника. Сферами його застосування є індивідуальне виробництво меблів, вікон, пошиття одягу тощо.

При попроцесному методі виробничі витрати плануються за окремими підрозділах, стадіями виробництва або виробничими процесами. В американській практиці управління витратами він носить назву комплексний метод калькулювання (Process Costing). Розрахунок витрат та собівартість виробництва на кожному технологічному процесі дозволяє виявити ті технологічні процеси, які є найбільш витратоємними, провести оцінювання та аналіз їх відповідності нормам та нормативам, визначеним в технологічних картах та рецептурах виробництва, виявити причини відхилень, ввести відповідні зміни та корегування.

Собівартість одиниці продукції за цим методом розраховується шляхом додавання прямих витрат виробництва кожного із процесів та розподіленої суми загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат.

Попередільний метод розрахунку собівартості передбачає розподіл технологічного процесу виробництва на технологічні стадії, на яких утворюються напівфабрикати, які можуть бути направлені для переробки на наступну стадію або продані на сторону, та

розрахунок собівартості напівфабрикатів на кожному переділі (стадії).

Попередільний метод довів ефективність свого використання у великих організаційних структурах з комбінованим типом виробництва, де об'єднані виробництва, які належать різним видам економічної діяльності (наприклад: вирощування зерна, виробництво муки, виробництво хліба). Застосування попередільного методу розрахунку собівартості виробництва кінцевого продукту в таких виробництвах дозволяє розраховувати ціну утворених напівфабрикатів (наприклад, зерна, муки) для цілей їх реалізації, оцінювати рівень витрат на кожній із стадій та розраховувати внутрішню собівартість напівфабрикатів для подальшої їх передачі на наступні технологічні стадії обробки.

Кошторисний метод. Кошторис – це сума всіх витрат на забезпечення операційної діяльності підприємства. Даний метод наслідує котловий метод і застосовується у складних виробничих процесах з виробництвом, яке потребує унікальних матеріальних та трудових ресурсів. Типовою сферою використання кошторисного методу є будівництво, де розрахунок витрат здійснюється на окремі види робіт, будівлі та споруди (локальні кошториси), на об'єкти будівництва (об'єктні кошториси), на все будівництво в цілому (зведений кошторис).

Окрім будівництва, кошторисний метод використовується і для менш масштабніших потреб, зокрема для розрахунку окремих багатoelementних статей витрат, зокрема: загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат у всіх інших видах виробництва та сферах діяльності. В таких випадках кошторисний метод поєднується з нормативним,

попередільним, позамовним при розрахунку собівартості виробництва.

Потреби розрахунку витрат на виконання окремих дій, операцій, робіт (якогось заходу, відрядження, проекту, ремонтні роботи тощо) здійснюється із застосуванням кошторисного методу.

Отже кошторисний метод має різні рівні агрегації, обумовлені об'єктом витрат (від розрахунку витрат на відрядження до розрахунку витрат на декілька об'єктів будівництва).

Відмінністю практичного використання кошторисного методу є групування представлених в них витрат не за місцем їх виникнення (цехом, дільницею, підприємством), а економічним змістом витрат за обраним дрібним, чи великим об'єктом (дією, операцією, роботою, проектом тощо).

У світовій практиці використовуються різні модифікації вище визначених методів, які дозволяють реалізувати визначені задачі управління витратами.

Директ-костинг - метод прямого калькулювання (у буквальному перекладі «прямі витрати»), метод розрахунку неповних витрат. Перевагами системи директ-костинг є те, витрати підприємства формуються лише на основі витрат на виробництво, а витрати на утримання списуються на фінансові результати діяльності підприємства. За допомогою даного методу визначається поріг рентабельності виробництва, беззбитковий рівень виробництва продукції, формується асортиментна політика тощо. В основу використання методу «директ-костинг» покладено класифікацію витрат на постійні та змінні, прямі та непрямі та калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами.

Стандарт-костинг – метод нормативної собівартості. Метод розрахунку собівартості продукції, заснований на

використанні нормативів витрат на одиницю продукції або послуг. Нормативи витрат можуть бути розроблені на основі планових або історичних даних, а також на основі аналізу кращих практик. Метод нормативної собівартості дозволяє контролювати витрати і виявляти відхилення від нормативів, а також визначати їх причини і вплив на прибуток. Стандарт-костинг використовується в галузях, де ціни на ресурси відносно стабільні, а самі вироби не змінюються протягом тривалого часу.

ABC-костинг (Activity Based Costing), - це метод урахування та управління витратами, який дозволяє класифікувати види діяльності та продукти за ступенем їх важливості та впливу на прибуток компанії. Для проведення системи ABC-аналізу здійснюється ідентифікація основних видів діяльності (бізнес-процесів), розраховуються витрати на кожен вид діяльності, розраховується обсяг кожного виду діяльності для виробництва продукції та вартість одиниці роботи (наприклад, вартість однієї години роботи обладнання або одного кілометра перевезення), здійснюється розподіл витрат кожного виду діяльності на кожен вид продукції, розраховується собівартість кожного виду продукції, здійснюється сортування собівартостей всієї продукції за методом ABC

Система ABC-аналізу витрат дозволяє більш точно відобразити зв'язок між витратами і продуктами або послугами, а також виявити можливості для підвищення ефективності і рентабельності бізнесу.

Функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Цей метод активно застосовується в США з 1960-х років. Сьогодні він популярний там, де більшу частину витрат становлять накладні витрати (наприклад, галузі сфери послуг). Його сутність – аналіз витрат на виконання виробом його функцій. Усі об'єкти розглядаються як сукупність

операцій, які вони повинні виконувати. Функції аналізуються на предмет необхідності та корисності та підрозділяються на основні (визначають призначення виробу), допоміжні (сприяють виконанню основних функцій) і непотрібні (не сприяють виконанню основних функцій). Мета методу – розвиток корисних функцій при оптимальному співвідношенні між їх значимістю для споживачів та витратами на їх здійснення.

Таргет-костинг - система цільового управління витратами, яка базується на дуже простій ідеї: якщо для успішного бізнесу виріб потрібно продавати за ціною, що не перевищує ринкову, то визначення собівартості майбутньої продукції починається саме з встановлення ціни на неї. Спочатку визначається ринкова ціна на даний вид продукції, потім встановлюється бажаний розмір прибутку, а потім розраховується максимально допустимий розмір собівартості. застосовується підприємствами різних галузей промисловості на етапі проектування виробу, планування його собівартості і виробництва. таргеткостинг.

Залежно від управлінських задач розрахунок собівартості продукції може бути здійснений наступними методами:

1) нормативний метод, у відповідності до якого витрати на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг) розраховуються на основі норм і нормативів;

2) пофакторний метод, який передбачає розрахунок планової собівартості на основі фактичних витрат попереднього року, планового обсягу виробництва, коефіцієнта зміни собівартості продукції під впливом різних зовнішніх та внутрішніх факторів;

3) позамовний метод, який передбачає розрахунок витрат на виконання конкретного замовлення;

4) попроцесний метод, у відповідності до якого розраховуються витрати не продукції, а окремих процесів (стадій) виробництва;

5) попередільний, у відповідності до якого розраховуються витрати окремих переділів виробництва, на яких утворюються напівфабрикати.

Залежно від типу організації виробництва можлива комбінація існуючих методів калькулювання витрат:

- в масовому і великосерійному виробництві-нормативний, стандарт-костинг;

- у виробництві однорідної за вихідним матеріалом і характером обробки продукції (литво, прокат, добування корисних копалин, газу, нафти) - попередільний з елементами нормативного;

- у виробництвах з обмеженою номенклатурою - попроцесний з елементами нормативного;

- у дрібносерійному і одиничному виробництві - позамовний з елементами нормативного;

- при виготовленні експериментальних виробів і на ремонтних роботах - позамовний;

при виробництві нової продукції –таргет-костинг

Практика розрахунку витрат у провідних автомобілебудівних компаніях світу.

Boeing є одним з найбільших виробників авіаційної, аерокосмічної та оборонної продукції у світі. Для обліку та розрахунку витрат на свою продукцію та послуги Boeing використовує різні методи залежно від характеру та складності проектів, а також вимог замовників і регуляторів.

Одним з основних методів, які використовує Boeing, є калькуляція замовлення.

Boeing також використовує стандартну калькуляцію для контролю та аналізу своїх витрат. Крім того, Boeing застосовує калькуляцію витрат на основі діяльності, щоб

більш точно відобразити зв'язок між витратами та продуктами чи послугами. Широко застосовується розрахунку витрат на кожне робоче місце.

Toyota використовує різні методи калькуляції для різних цілей. Одним із найвідоміших методів є метод цільової собівартості, яку Toyota винайшла в 1959⁵. Toyota використовує цільову калькуляцію, щоб досягти цілей скорочення витрат і зберегти свою конкурентну перевагу на ринку. Іншим методом, який використовує Toyota, є ABC. Toyota використовує ABC, щоб підвищити точність розподілу витрат і визначити види діяльності, які додають цінність її клієнтам. ABC також допомагає Toyota усунути відходи та неефективність у виробничому процесі.

Ford Motor Company використовує метод ABC. Цей метод пояснюється успіхом Ford Motor Company у збереженні конкурентоспроможності в автомобільній промисловості. За даними веб-ресурсів

Запитання та завдання

1. Як ви розумієте поняття «метод управління витратами»?
2. Від чого залежить вибір методу розрахунку витрат?
3. Які цілі управління витратами ставить орган управління і як це впливає на вибір методу розрахунку витрат?
4. В чому сутність нормативного методу розрахунку витрат?
5. В яких умовах можливе застосування пофакторного методу розрахунку витрат?
6. У яких видах виробництва застосовується позамовний метод розрахунку витрат?
7. Які переваги попроцесного методу розрахунку витрат?

8. Які відмінності попроцесного та попередільного методу розрахунку витрат?

9. Які модифікації традиційних методів розрахунку витрат ви знаєте?

5.1. Фактори впливу на собівартість продукції

Собівартість продукції в плановому періоді може змінитися під впливом зміни зовнішніх умов діяльності (умов співпраці з постачальниками матеріально-технічних ресурсів, зміни кон'юнктури ринку, законодавчих вимог тощо) та внутрішніх факторів (технологічних, технічних, економічних змін).

Під факторами розуміють технічні, технологічні, організаційні, економічні та інші причини у виробничо-господарській діяльності підприємства, наслідком яких є зміна абсолютної величини чи рівня витрат на виробництво одиниці продукції.

Всі фактори впливу на собівартість продукції поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішні фактори не залежать від підприємства, а внутрішні обумовлені внутрішніми рішеннями (заміна машин та обладнання, або їх модернізація, розширення масштабів діяльності тощо).

За допомогою економічних розрахунків дається кількісна оцінка впливу різних факторів на зміну рівня витрат, що склався в базовому році та величина витрат у планованому періоді.

При плануванні собівартості за факторним методом приймаються наступні вимоги:

враховуються лише фактори, які призводять до зміни витрат в собівартості продукції (робіт, послуг), що виробляється;

виключаються одномоментні фактори, яких не буде в плановому періоді;

поділ факторів, що такі, впливають на змінні та постійні витрати.

Типову класифікація факторів та їх вплив на зміну відповідної статті витрат представлено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 - Вплив фактору на статтю витрат у собівартості продукції (робіт, послуг)

Фактор	Стаття витрат, що змінюється	Інструмент зміни
Зміна обсягу виробництва	Сировина і матеріали Паливо та енергія на технологічні цілі Оплата праці (при відрядній системі) Нарахування на оплату праці Загальновиробничі витрати (при великих змінах обсягу)	Пропорційна зміна змінних витрат Непропорційна зміна постійних витрат Ефект масштабу
Зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції	Сировина і матеріали Паливо та енергія на технологічні цілі Оплата праці Нарахування на оплату праці	Зміна обсягів матеріальних, енергетичних та трудових ресурсів
Зміна виду матеріального ресурсу	Сировина і матеріали Паливо та енергія на технологічні цілі	Ціна та норми витрат ресурсу, що замінює існуючий
Зміна вартості матеріального ресурсу	Сировина і матеріали Паливо та енергія на технологічні цілі	Ціни закупівлі
Зміна тарифів на перевезення та послуги	Транспортно-заготівельні витрати	Ціни перевезення Кількість

		ресурсів, що перевозиться
Капітальні вкладення	Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання Загальновиробничі витрати	Первісна вартість основних фондів Кількість машин та обладнання
Зміна технічного рівня виробництва	Основна і додаткова заробітна плата Нарахування на заробітну плату	Трудомісткість одиниці продукції Чисельність робітників
Зміна тарифних ставок, відрядних розцінок та посадових окладів	Основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання (основна і додаткова заробітна плата працівників, зайнятих ремонтом машин та обладнання) Загальновиробничі витрати (основна і додаткова заробітна плата обслуговуючого та управлінського персоналу цеху)	Тарифні ставки, відрядні розцінки та посадові оклади

	Адміністративні витрати (основна і додаткова заробітна плата апарату управління підприємством) Витрати на збут (основна і додаткова заробітна плата працівників, зайнятих збутом) Нарахування на заробітну плату	
Зміна норм відрахувань на соціальні заходи	Відрахування з оплати праці	Норми відрахувань єдиного соціального внеску

На підприємствах перелік факторів може змінюватися і доповнюватися з урахуванням специфіки та умов виробництва.

Перелік факторів повинен бути досить повним, охоплювати всю сукупність умов, що спричинили зміни витрат, які формують собівартість продукції. Випадкові причини та фактори, що істотно не впливають на величину витрат, до переліку не вносяться.

5.2. Етапи розрахунку впливу факторів на собівартість продукції

Розрахунок собівартості за техніко-економічними факторами (умовами) здійснюється в такій послідовності:

а) визначається собівартість продукції базового року;

б) визначається перелік факторів, який впливає на зміну собівартості продукції планового року;

в) розраховується зміна собівартості продукції (економія, перевитрати) в планованому році, зумовлена впливом техніко-економічних факторів;

г) від собівартості продукції, розрахованої за рівнем витрат базового року, віднімається (додається) загальна сума (за всіма факторами) та визначається планова собівартість продукції.

Вплив зміни цін на ресурси, що використовуються, та на продукцію, що виготовляється, в планованому році порівняно з базовим роком розглядаються як окремі фактори.

Зміна обсягу виробництва при незмінності структури виробленої продукції супроводжується пропорційною зміною окремих змінних витрат. Абсолютна сума умовно-постійних витрат може бути незмінною (при незначних змінах обсягу виробництва) або змінюватися, якщо зростання обсягів виробництва супроводжується додатковим зростанням загальновиробничих та інших непрямих витрат. Однак при будь-яких обсягах зростання виробництва матиме місце відносна зміна величини умовно-постійних витрат у собівартості продукції та абсолютна зміна величина умовно-змінних витрат на одиницю (на одну гривню) продукції.

У загальному вигляді приріст собівартості продукції в результаті зміни обсягів виробництва дорівнює приросту змінних витрат (ΔZ) та приросту умовно-постійних витрат ($\Delta УП$).

$$\Delta C = \Delta Z + \Delta УП$$

До умовно-постійних витрат традиційно відносяться загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати.

У структурі умовно-постійних витрат виділяють змінні та постійні витрати. Так, в структурі загальновиробничих витрат змінними витратами є витрати на зважування, внутрішньозаводське переміщення вантажів зі складу в цехи та готової продукції з цехів на склад, витрати на здійснення технічного контролю за виробничим процесом і якістю продукції тощо. До постійних витрат відносяться витрати на освітлення, опалення, вентиляцію цеху, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, витрати на їх ремонт, витрати на охорону праці тощо.

Сумарна зміна умовно-постійних витрат розраховується за формулою:

$$\Delta УП = П_n \Delta T_n \Delta T_o + П_z \Delta T_o$$

$П_n$ - сума постійної частини умовно-постійних витрат;

ΔT_n - темп приросту постійних витрат на 1 % приросту обсягу виробництва;

ΔT_o - темп приросту обсягу виробництва;

$П_z$ - сума змінної частини умовно-постійних витрат.

Зміна структури (номенклатури та асортименту) продукції є одним з найважливіших факторів зміни рівня витрат у багатомонокультурному виробництві.

Під зміною структури продукції розуміють зміну питомої ваги окремих її видів у загальному обсязі виробництва.

Собівартість розраховується за статтями калькуляції або елементами витрат (в залежності від мети такого планування витрат) за формулою:

$$\Delta C = \sum_{e=1}^m C_e (1 + \sum_{i=1}^n (\gamma_{ei} \Delta T_i))$$

Св – сума відповідної статті витрат у сумарній собівартості реалізованої продукції;

m – кількість статей витрат у собівартості продукції;

γ_{ei} – питома вага витрат і-тої продукції у сумарних витратах відповідної статті витрат;

ΔT_i – темп зміни обсягів виробництва і-тої продукції;

i – кількість номенклатурних груп або асортиментних позицій.

Зміна виду, зміна способу використання та зміна вартості сировини і матеріалів відноситься до основних факторів, які дозволяють змінювати суму та структуру витрат у собівартості готової продукції. В результаті зміни сировини та матеріалів або поліпшення технологій їх раціонального використання враховується економія, одержана в результаті здійснення заходів використання сировини та матеріалів.

Вихідними даними для розрахунків за цим напрямом є норми витрат матеріальних ресурсів, що періодично переглядаються та план заходів щодо ресурсозбереження.

Економія від зниження матеріальних витрат визначається за формулою:

$$\Delta C_{\text{м}} = (H^1 \text{Ц}^1 - H^0 \text{Ц}^0) * Q$$

$\Delta C_{\text{м}}$ – економія від зменшення матеріальних витрат;

H^1, H^0 – норма витрат сировини, матеріалів, палива,

енергії на одиницю продукції відповідно після і до впровадження заходів;

C^1, C^0 - ціна одиниці сировини, матеріалів, палива, енергії відповідно після і до впровадження заходів;

Q - кількість одиниць продукції, що випускається в плановому періоді.

Зміна тарифів на перевезення змінює величину транспортних витрат. Окрім того, чим більшими будуть обсяги завантаження транспортних засобів, тим меншими будуть витрати на одиницю завезених матеріальних ресурсів, або вантажів, що доставляються споживачам.

Капітальні вкладення на підприємстві здійснюються з метою заміни зношених (оновлення) або розширення основних фондів (просте або розширене відтворення).

Заміна величини основних засобів пов'язана із змінами абсолютних та відносних розмірів амортизаційних відрахувань та зі зростанням (чи зниженням) обсягу виробництва.

Абсолютна зміна сум амортизаційних відрахувань визначається за формулою:

$$\Delta C_a = \left(\frac{A^1}{T^1} - \frac{A^0}{T^0} \right) T^1$$

ΔC_a - зміна суми амортизаційних відрахувань в собівартості продукції;

A^1, A^0 - сума амортизаційних відрахувань у планованому і базовому роках;

T^1, T^0 - обсяг товарної продукції у планованому і базовому роках.

У результаті оновлення основних засобів окрім зміни амортизаційних відрахувань може мати місце економія трудових затрат за рахунок зниження

трудомісткості виробництва одиниці продукції або зменшення норми обслуговування машин та обладнання. Економія заробітної плати з відрахуваннями на соціальне страхування в результаті зниження трудомісткості виробництва одиниці продукції визначається за формулою:

$$\Delta C_{zn} = \left[(T^1 \varphi^1 - T^0 \varphi^0) \left(1 + \frac{Z_o}{100} \right) \right] K^1$$

ΔE_{zn} - економія основної і додаткової заробітної плати;
 T^1, T^0 - трудомісткість виробництва одиниці продукції в нормо годинах після і до впровадження заходів;
 φ^1, φ^0 - середньо годинна тарифна ставка робітника після і до впровадження заходів;
 Z_o - середній відсоток додаткової заробітної плати для даної категорії робітників;
 K^1 - кількість продукції, що виробляється в плановому періоді.

Економія відрахувань на соціальні заходи розраховується за формулою:

$$\Delta C_n = \Delta C_{zn} \frac{ECB}{100}$$

Якщо в результаті оновлення основних засобів відбувається зменшення норми обслуговування машин та обладнання за рахунок вищого рівня автоматизації технологічних процесів, економія заробітної плати розраховуватиметься за формулою:

$$\Delta C_{zn} = \Delta \varphi_p Z_{viv} M$$

$\Delta \varphi_p$ - економія чисельності робітників;

$Z_{\text{внв}}$ - місячна основна і додаткова заробітна плата вивільнених робітників;

M – кількість місяців роботи у плановому періоді.

Дані щодо економії, пов'язані з впливом окремих факторів, узагальнюються у зведеному розрахунку змін собівартості продукції за техніко-економічними факторами.

Особлива увага під час аналізу впливу окремих факторів на собівартість продукції приділяється визначенню фактичної ефективності заходів підвищення технічного рівня та удосконалення організації виробництва. Результати аналізу використовуються в оперативному управлінні виробництвом і під час складання планів на наступні періоди.

Запитання та завдання

1. Які зовнішні фактори впливають на зміну собівартості продукції ?
2. Які внутрішні фактори впливають на зміну собівартості продукції ?
3. Які статті витрат змінюються при зміні обсягів виробництва продукції?
4. Які статті витрат змінюються при зміні структури виробленої продукції ?
5. Як вплине технічне переозброєння виробництва на собівартість продукції ?
6. Які статті витрат змінюються при зміні ціни закупівлі матеріальних ресурсів ?
7. Які статті витрат змінюються при зміні часової тарифної ставки ?

6.1. Поняття калькулювання

Калькулювання — це розрахунок собівартості на прийнятну одиницю виміру продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Калькулювання дозволяє:

- сформулювати ціну на продукцію (товари, роботи, послуги);
- здійснювати управління витратами;
- визначати фінансові результати господарської діяльності.

Калькуляції складають на продукцію основного й допоміжного виробництва.

Процес калькулювання передбачає виконання логічної послідовності наступних етапів дій:

- визначення об'єкта калькулювання;
- вибір калькуляційних одиниць;
- формування калькуляційних статей витрат;
- вибір методу калькулювання.

Об'єктом калькулювання є продукція, роботи, послуги, технологічна стадія або вид діяльності, що потребує вимірювання витрат, які були понесені у зв'язку з їх виробництвом.

Вибір об'єкта калькулювання залежить від виду діяльності підприємства (виробляє продукцію, виконує роботи, надає послуги).

Калькуляційна одиниця - одиниця виміру, в розрахунку на яку складається калькуляція об'єкту витрат.

При великому асортименті продукції у межах номенклатурних груп калькуляційною одиницею може

бути не кожний окремий вид продукції, а номенклатурна група (група однорідних виробів). Наприклад, в пивобезалкогольній промисловості калькуляцію складають не на кожен асортиментну позицію пива, а на декалітр номенклатурної позиції (пиво світле, пиво в пляшках, пиво в кеглях).

У цьому випадку для обчислення собівартості одиниці продукції загальна сума витрат по об'єкту витрат ділиться на кількість виготовлених виробів.

Калькулюється також продукція допоміжних виробництв, за винятком тих випадків, коли вона виробляється в невеликих кількостях і повністю споживається на самому підприємстві.

Наприклад, для целюлозно-паперового комбінату основними об'єктами калькулювання є офісний папір, картон, гофрокартон, туалетний папір, серветки. Допоміжними об'єктами калькулювання для підприємства можуть бути пара, яка виробляється на власній котельні підприємства, вода, яка поставляється з власної скважини.

При калькулюванні продукції (робіт, послуг) витрати групують за калькуляційними статтями, перелік і склад яких установлюється підприємством самостійно.

Вибір методу калькулювання продукції залежить від особливостей технологічного процесу виробництва. Найпоширеніші є нормативний, попроцесний, попередільний, позамовний методи (див. тема 4).

6.2. Види калькуляцій

Залежно від цілей розрахунку витрат на одиницю продукції розраховують планову, фактичну та нормативну калькуляцію.

Планова калькуляція являє собою розрахунок планової собівартості одиниці продукції на основі

планових норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання устаткування і норм інших витрат на організацію та обслуговування виробництва.

Планові норми визначаються на основі діючих технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів і трудових витрат, стандартів та технічних умов, які корегуються з урахуванням можливих змін у результаті запровадження розроблених організаційно-технічних заходів.

Планова калькуляція складається на всі види продукції, які будуть вироблятися в плановому періоді.

У разі великої номенклатури продукції, що випускається, планова калькуляція може складатися і на ширшу групу однорідних виробів. У групу об'єднуються тільки вироби, що виготовляються з однорідної сировини із застосуванням однакових технологічних процесів.

Планова калькуляція розраховується для формування ціни на одиницю продукції, оцінювання доцільності прийняття відповідного управлінського рішення, планування фінансових результатів реалізації проекту тощо.

Фактична калькуляція відображає суму фактично витрачених ресурсів на виробництво одиниці продукції. Враховує суму як нормативних, так і понаднормативних витрат. Розраховується за даними регістрів (рахунків) бухгалтерського обліку.

Нормативна калькуляція являє собою грошовий вираз собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), розрахованої за статтями калькуляції на підставі діючих технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів.

Діючі норми відповідають існуючому рівню технології, організації та праці на підприємстві.

Перелік статей калькуляції підприємство обирає самостійно в залежності від технологічних особливостей виробництва продукції. Однак з метою забезпечення порівнянності між усіма видами калькуляції, перелік статей калькуляції нормативної, планової та фактичної калькуляції повинен бути однаковим.

Об'єктами калькулювання можуть бути як окремі елементи готової продукції (деталі, вузли), так і готова продукція.

Діючі (поточні) норми розробляються на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва і праці.

6.3. Поняття норм витрат матеріальних та трудових ресурсів

Залежно від обґрунтованості норм витрат матеріальних та трудових ресурсів розраховується нормативна калькуляція продукції.

Норми встановлюються підприємством для заданих організаційно-технічних умов виробництва продукції, тобто для існуючого на підприємстві способу виробництва, технології виготовлення, техніки, що забезпечує виробництво. Організаційно-технічні зміни на підприємстві можуть призвести до зміни норм прямих витрат. Так, заміна обладнання може супроводжуватися змінами в кількості спожитої електроенергії, змінами чисельності обслуговуючих працівників, зменшенням браку тощо. Зміна технології виробництва може призвести до зміни часу виготовлення продукції, а відповідно і витрат на оплату праці робітників. Отже, у міру освоєння

виробництва, впровадження організаційно-технічних заходів, поліпшення використання матеріальних і трудових ресурсів на підприємстві здійснюється перегляд норм.

Встановлення норм витрат — це визначення витрат окремих видів ресурсів в даних організаційно-технічних умовах виробництва. При визначенні норми витрат конкретного ресурсу враховуються:

- продуктивні витрати, з яких безпосередньо виготовлено продукт,
- витрати ресурсу на відходи,
- втрати ресурсу в процесі зберігання (усушка, утруска, псування тощо),
- втрати на шляху транспортування.

Лише за такого підходу буде досягнуто відповідності між кількістю матеріального ресурсу, який прийнятий на склад та тією кількістю, яка відпущена у виробництво.

Норми витрат матеріальних ресурсів розраховується за формулою:

$$H_v = V_{пр} + B_{відх} + p,$$

$V_{пр}$ – продуктивні витрати матеріалу на одиницю продукції, роботи;

$B_{відх}$ – витрати матеріалу на технологічно неминучі відходи та втрати;

p – витрати матеріалу на інші втрати, що виникають у процесі переміщення між операціями, зважування, пересипання тощо.

Виходячи із структури прямих витрат, на підприємстві на одиницю продукції встановлюють норми витрат:

- матеріальних ресурсів;
- трудових ресурсів.

Під нормою витрат (Norm of charges) матеріальних ресурсів розуміють гранично допустиму величину сировини, матеріалів, палива, енергії, яка може бути витрачена для виробництва одиниці продукції (або для виконання певної роботи) визначеної якості за певних організаційно-технічних умов.

Норми витрат матеріальних ресурсів класифікують за такими ознаками: періодом дії, масштабами застосування, ступенем деталізації об'єкта нормування, ступенем деталізації номенклатури матеріалів, призначенням.

1) За періодом дії розрізняють норми:

- перспективні, що враховують прогресивні напрямки у використанні сировини, матеріалів протягом кількох років;

- річні, що визначають середньорічні витрати матеріальних ресурсів;

- поточні, які пов'язані з конкретним технологічним процесом в обмеженому календарному періоді.

2) За масштабом застосування розрізняють норми:

- індивідуальні, що застосовуються для виготовлення окремого виду продукції (700 кг муки на 1 т хліба);

- групові (укрупнені) для окремих видів продукції (234 грн на одну тонну виробу);

3) За ступенем деталізації об'єкта нормування розрізняють такі норми витрат матеріальних ресурсів:

- на одиницю готової продукції;

- на вузол;

- на деталь;

4) За ступенем деталізації номенклатури матеріалів розрізняють норми:

- специфіковані (на вид ресурсів за конкретними їх параметрами);

- зведені (на вид ресурсів зі звуженою номенклатурою);

5) За призначенням застосовують норми витрат окремих видів матеріальних ресурсів — сировини, основних матеріалів, палива, енергії тощо.

Під нормою витрат (Norm of charges) трудових ресурсів розуміють величину витрат праці, яка витрачається для виробництва одиниці продукції (або для виконання певної роботи) або обслуговування відповідного об'єкту за певних організаційно-технічних умов.

За призначенням норми витрат трудових ресурсів поділяються на норми часу, норми виробітку, норми обслуговування, норми часу обслуговування, норми чисельності.

Норма часу – це необхідні витрати часу на виконання одиниці роботи одним чи декількома працівниками.

Норма виробітку – це кількість одиниць роботи, що повинні бути виконані за одиницю часу (годину, зміну, місяць, рік і т. д.). Норма виробітку обернено пропорційна нормі часу.

Норма обслуговування – це число об'єктів, що повинні обслуговуватися за одиницю часу одним чи кількома працівниками.

Норма часу обслуговування – це витрати часу на обслуговування одного об'єкта (покупця чи клієнта, устаткування).

Норма чисельності працівників - необхідна кількість працівників для виконання передбаченого обсягу робіт за одиницю часу.

6.4. Основні методи нормування витрат

Аналітично-розрахунковий метод заснований на розчленовуванні виконуваних робіт і витрачених ресурсів на складові елементи, аналізі умов і складу робіт і ресурсів, проектуванні раціональних варіантів використання предметів праці, засобів виробництва і робочої сили і розрахунку потреби відповідних ресурсів для конкретних умов підприємства.

Розрахунок норм витрати матеріальних ресурсів на виробництво продукції здійснюється за даними аналізу конструктивно-технологічної документації, робочих креслень, карт розкрою, сертифікатів якості та інших виробничих факторів, що регламентують процес виготовлення деталі й величину матеріалів. При встановленні норм витрат сировини й матеріалів слід враховувати ще й результати аналізу їх фактичного використання на виробництві, а також заплановані заходи щодо вдосконалення конструкції виробів, технології та організації їх виробництва.

Експериментальний метод розробки норм полягає у визначенні затрат праці, сировини і матеріалів на основі даних замірів, втрат і відходів, що визначаються у лабораторних умовах або встановлені з досвіду майстрів, менеджерів, технологів або інших фахівців.

Звітно-статистичний метод полягає в тому, що норми витрат виробничих ресурсів встановлюються на основі звітних або статистичних даних за минулий період. Основою таких норм зазвичай слугують фактичні витрати ресурсів, що склалися за звітний період. Таким чином, цей метод встановлює норми без аналізу, розчленовування і проектування роботи. За своїм змістом даний метод є сумарним і дозволяє, на відміну від аналітичного, визначати наближені норми витрат ресурсів в цілому на всю роботу або деталь. Такі звітно-статистичні норми не сприяють ефективному використанню обмежених

виробничих ресурсів і повинні замінятися на підприємствах аналітично-розрахунковими або іншими обґрунтованими нормами. Однак у тих випадках, коли на підприємстві не представляється можливим встановлювати норми з допомогою аналітичних методів, можуть бути використані експериментальні або звітні дані про фактичне витрачання різноманітних ресурсів на виробництво одиниці продукції. Такі норми можна встановлювати на планований рік з коригуванням досягнутого фактичного рівня витрат ресурсів у бік їх зниження. При використанні фактичних даних та аналізі їх динаміки за ряд років необхідно дотримуватися основних вимог: 1) зібрати найбільш повні й точні звітно-статистичні дані про фактичні питомі витрати сировини і матеріалів на одиницю продукції або роботи; 2) забезпечити порівнянність даних витрат ресурсів за короткий період з показниками на планований термін.

Отже, узагальнено можна говорити, що при розробці норм використовують два основних підходи: 1. розробка технічно обґрунтованих норм. У даному випадку розробка норм споживання виробничих ресурсів ведеться конструкторськими, технологічними та іншими (відділами головного механіка, енергетика тощо) підрозділами підприємства на основі галузевих видань розрахунковим, експертним і експериментальним шляхом; 2. розробка норм «від досягнутого». В якості норм приймаються фактичні витрати, що склалися на підприємстві в попередній період, тобто норми встановлюються на основі даних минулих періодів.

Окрім норм витрат матеріальних ресурсів, підприємства встановлюють і нормативи. Норматив - це відносна величина використання матеріальних та трудових ресурсів до обраної бази.

Норми витрат матеріальних ресурсів розробляються підприємством самостійно на підставі нормативів, стандартів, технічних умов виробництва даного виду продукції (табл. 6.1).

Таблиця 6.1 - Нормативна документація для встановлення норм витрат матеріальних ресурсів

Матеріальні ресурси	Документація
Сировини та основних матеріалів	Рецептура, технічне завдання, технологічна карта
Паливо	Паспорт обладнання
Електроенергія	Паспорт обладнання (встановлена потужність електроспоживання)

Рецептура - відомості про кількісний склад сировини, з якого виготовляють виріб.

Технічне завдання є основним документом, який визначає вимоги і порядок проектування споруди чи промислового комплексу, конструювання технічного пристрою (приладу, машини, системи керування тощо), розробки автоматизованої системи, створення програмного продукту або проведення науково-дослідних робіт (НДР), відповідно до якого проводиться розробка проекту та його приймання при введенні в експлуатацію.

Технологічна картка - це основний документ, в якому надана інформація про послідовність здійснення технологічних процесів із визначенням обсягу робіт, засобів виробництва і робочої сили, необхідної для їхнього виконання, а також розмір матеріальних витрат.

6.5. Модифікації нормативного методу калькулювання

Модифікаціями нормативного методу калькулювання є - повний і неповний розрахунок нормативних витрат.

Повний розрахунок нормативних витрат передбачає встановлення норм для всіх видів витрат та розрахунок собівартості за всіма статтями калькуляції.

Неповний розрахунок нормативних витрат передбачає встановлення норм для прямих витрат і

розрахунок собівартості лише за прямими статтями калькуляції.

Таблиця 6.2 - Статті калькуляції повного та неповного методів розрахунку нормативних витрат

Повний розрахунок	Неповний розрахунок
Сировина та основні матеріали	Сировина та основні матеріали
Паливо та енергія на технологічні потреби	Паливо та енергія на технологічні потреби
Основа заробітна плата виробничих працівників	Основа заробітна плата виробничих працівників
Додаткова заробітна плата виробничих працівників	Додаткова заробітна плата виробничих працівників
Нарахування на з/п	Нарахування на з/п
Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	
Загальновиробничі витрати	

Запитання та завдання

1. Дайте визначення поняття калькулювання продукції.

2. Перерахуйте витрати, які включаються до складу калькуляції.

3. Які відмінності планової та нормативної калькуляцій?

4. Як встановлюються норми витрат матеріальних та трудових ресурсів?

5. Які є методи нормування витрат?

6. Які є модифікації нормативного методу калькулювання продукції?

РОЗДІЛ 7. Планування прямих витрат при калькулюванні продукції

7.1. Стаття витрат "Сировина та матеріали"

Планова (нормативна) калькуляція складається за статтями калькуляції, які є логічно-структурованими відповідно до процесу перетворення вхідних ресурсів у готову продукцію.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), можуть групуватись за такими статтями калькуляції (типовими для більшості підприємств):

сировина та основні матеріали;

допоміжні матеріали;

3) куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

4) паливо й енергія на технологічні потреби;

5) зворотні відходи (вираховуються);

6) основна заробітна плата;

7) додаткова заробітна плата;

8) відрахування на соціальні заходи;

9) витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання;

Всього технологічна собівартість

9) загальновиробничі витрати.

Всього виробнича собівартість (собівартість реалізованої продукції)

До статті "Сировина та матеріали" включають вартість:

•сировини, що входить до складу продукції, що виробляється, створюючи її основу;

•основних матеріалів, що є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

•купованих напівфабрикатів, комплектуючих виробів, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг);

•допоміжних матеріалів, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу й упакування продукції (поліетиленова плівка для упакування, витрати на маркування, металеві скоби, матеріали на промивання технологічного обладнання після завершення робочого дня тощо).

Таблиця 7.1 - Сировина, основні та допоміжні матеріали

Вид продукції	Сировина	Основні матеріали	Допоміжні матеріали
Пиво	Солод	Хміль Вода Ферментні препарати Зернопродукти (рисова січка, ячмінна мука, ячмінна і кукурузна крупа, соя, пшениця, обрушений ячмінь) Глюкоза Цукор Пивні дріжджі	Сода каустична Хлорне вапно Пляшки кришечки етикетки
Хліб	Мука	Дріжджі Сіль Сироватка молочна Олія рослинна	Пакувальні матеріали (пакувальний папір, целофан,

		яйця	етикетки, шпагат, плівка ПЦ-2, наклейки, дріт, емульсія, клей і т.д.), поліетиленова плівка; Тара зовнішня (лотки, бляшані короби, гофро- короба, крафт- пакет і т.д.).
--	--	------	---

Витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, куповані напівфабрикати, комплектуючі вироби визначаються на основі норми їх витрат на одиницю продукції та первісної вартості відповідного виду матеріального ресурсу.

Первісна вартість матеріальних ресурсів складається із ціни їх придбання, транспортно-заготівельних витрат, мита та інших витрат, пов'язаних з доставкою ресурсів від постачальника до підприємства. Витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, куповані напівфабрикати, комплектуючі вироби включаються у статтю калькуляції без ПДВ (у випадку їх придбання у платника ПДВ).

Типова форма для розрахунку матеріальних витрат в нормативній калькуляції собівартості виробництва представлена в табл. 7.2.

Таблиця 7.2 - Типова таблиця для розрахунку матеріальних витрат в нормативній калькуляції собівартості виробництва

Вид матеріального ресурсу	Одиниця виміру витрат ресурсу	Ціна за одиницю виміру ресурсу (без ПДВ), грн	Норма витрат ресурсу на калькуляційну одиницю продукції	Витрати на калькуляційну одиницю, грн
---------------------------	-------------------------------	---	---	---------------------------------------

Якщо підприємство здійснює закупівлю матеріальних ресурсів зі складу постачальника і при цьому бере на себе витрати щодо їх транспортування, вартість транспортних та інших заготівельних витрат акумулюється в статті калькуляції «Транспортно-заготівельні витрати»

7.2. Стаття витрат "Транспортно-заготівельні витрати"

У статтю калькуляції «Транспортно-заготівельні витрати» включають витрати на перевезення матеріальних витрат залізничним, водним, автомобільним транспортом, націнку, комісійні винагороди, сплачені постачальницьким організаціям, витрати з навантаження, розвантаження, доставки та зберігання, приймання-передачі сировини на склади підприємств силами сторонніх організацій.

Транспортно-заготівельні витрати розраховуються, виходячи із радіусу доставки матеріальних ресурсів та вартості транспортних послуг.

Транспортно-заготівельні витрати розраховуються по кожному виду сировини і розподіляються на види продукції пропорційно вартості використаної сировини.

7.3. Стаття витрат "Зворотні відходи"

У статтю «Зворотні відходи» включається вартість речовини, матеріалів та предметів, які утворюються в процесі діяльності і не мають подальшого використання за місцем утворення або виявлення і яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації або видалення.

7.4. Стаття витрат "Паливо та енергія на технологічні потреби"

Стаття витрат "Паливо та енергія на технологічні потреби" включає витрати на всі види палива (як одержані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені самим підприємством), які використовуються у процесі виробництва продукції.

Стаття "Паливо та енергія на технологічні потреби" розраховується як добуток норми витрат паливно-енергетичних ресурсів на одиницю продукції та ціни їх придбання.

Увага! У статті калькуляції «Паливо та енергія на технологічні потреби» враховуються всі види енергії (електроенергії, води, пари, холоду, газу, мазуту тощо), які споживаються обладнанням для підтримання технологічного процесу виробництва продукції. Витрати електроенергії для освітлення цеху плануються у статті калькуляції «Загальновиробничі витрати». Витрати електроенергії для освітлення адміністративного корпусу підприємства плануються у статті калькуляції «Адміністративні витрати». Витрати електроенергії для освітлення складу готової продукції плануються у статті калькуляції «Витрати на збут».

Підприємство забезпечує потребу у різних видах палива та енергії шляхом:

закупівлі у постачальників ресурсів. При такому способі витрати палива та енергії плануються з урахуванням ринкової ціни їх придбання, норми витрат на одиницю готової продукції та запланованої кількості виробництва продукції;

власного виробництва. При такому способі забезпечення потреби в паливі та енергії здійснюється калькулювання одиниці виміру конкретного виду паливно-енергетичного ресурсу в місці його виробництва (котельні, ТЕЦ, компресорній, водонасосній станції тощо). Витрати палива та енергії, необхідні для виробництва готової продукції, плануються з урахуванням калькуляційних витрат одиниці виміру паливно-енергетичного ресурсу, норми його витрат на одиницю готової продукції та запланованої кількості виробництва продукції.

7.5. Стаття витрат "Основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції"

До статті калькуляції «Основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції» включається оплата праці робітників за фактично відпрацьований час або виготовлену кількість продукції та додаткова оплата, яка пов'язана з особливостями та умовами праці, а також особистими досягненнями працівників.

Увага! У статті калькуляції «Основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції» відображаються всі види винагороди робітників, які у відповідності до посад виконують функції, пов'язані з технологічним процесом виробництва продукції

Оплата праці працівників, зайнятих ремонтом технологічного обладнання планується у статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання» або «Загальновиробничі витрати».

Оплата праці персоналу управління цехом планується у статті калькуляції «Загальновиробничі витрати».

Основна заробітна плата - це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників.

Планування витрат здійснюється на основі прийнятих на підприємстві почасових тарифних ставок, відрядних розцінок, посадових окладів, кількості робочих місць, норм їх обслуговування, обсягу продукції, що виробляється.

Додаткова заробітна плата - це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Надбавки та доплати - законодавчо гарантовані або нормативно обумовлені додаткові виплати працівникам, які пов'язані з особливостями та умовами праці, а також особистими досягненнями працівників.

Доплати можна класифікувати за різними ознаками (табл. 7.3).

Таблиця 7.3 - Перелік доплат

Вид доплат	Перелік доплат
не залежать від сфери трудової діяльності	за роботу в понаднормовий час; за роботу у вихідні і святкові дні; особам, які не досягли вісімнадцяти років, за скороченої тривалості їхньої щоденної роботи; робітникам, які через виробничу необхідність виконують роботи за нижчими тарифними розрядами (тобто виплата різниці між тарифною ставкою робітника, виходячи з його фактичного розряду і

	тарифною ставкою, установленною для роботи, що виконується); за час простою не з вини працівника; у разі невиконання норм виробітку та виготовлення бракованої продукції не з вини працівника
заохочують до професійної діяльності	за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників; за суміщення професій (посад); за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт; на період освоєння нових норм трудових затрат; бригадирам з робітників, якщо їх не звільнено від основної роботи; за завідування господарством; за виконання обов'язків майстра навчальних майстерень; за керівництво підсобним сільським господарством; за ведення діловодства та бухгалтерського обліку; за обслуговування обчислювальної техніки.
за умови праці, що відхиляються від нормальних	за роботу в нічний час; за роботу у важких, шкідливих для здоров'я та особливо важких і шкідливих умовах праці; за інтенсивність праці; за перевезення небезпечних вантажів; за виконання робіт тільки в нічний час (наприклад, у тунелях і підземних територіях метрополітенів)
за особливий	за багатозмінний режим роботи; за роботу у вихідні дні, що є робочими за

характер виконуваних робіт	графіком водіям службових легкових автомобілів за ненормований робочий день, а також водіям, які працюють на інших автомобілях в експедиціях і розвідувальних партіях, зайнятих на геологічних, топографічних та інших роботах у кочових умовах; за дні відпочинку (відгулу), що надаються за роботу понад нормальну тривалість робочого часу за вахтового методу організації робіт або за підсумковим обліком робочого часу і в інших подібних випадках; за роботу понад нормальну тривалість робочого часу в період масового приймання й закладання на зберігання сільськогосподарської продукції; за працю понад нормальну тривалість робочого часу; плавскладу суден рибної промисловості, а також буксирно-транспортних і службово-допоміжних суден; за обслуговування тварин на відгінних пасовищах; за роз'їзний характер праці
----------------------------	---

На відміну від доплат, надбавки носять індивідуальний характер, встановлюються конкретним працівникам за якість його роботи і несуть в собі чітко виражену стимулюючу функцію.

Існують наступні надбавки:

- за високу професійну майстерність робітників;
- за високі досягнення в праці службовців;
- за вислугу років;

- за виконання особливо важливої чи особливо термінової роботи;
- знання й використання в роботі іноземних мов.

Указом Президента України «Про почесні звання України»

від 29.06.2001 № 476/2001 встановлено такі почесні звання:

"Народний артист України"; "Народний архітектор України"; "Народний вчитель України"; "Народний художник України"; "Заслужений артист України"; "Заслужений архітектор України"; "Заслужений будівельник України"; "Заслужений винахідник України"; "Заслужений вчитель України"; "Заслужений діяч мистецтв України"; "Заслужений діяч науки і техніки України"; "Заслужений донор України"; "Заслужений економіст України"; "Заслужений енергетик України"; "Заслужений журналіст України"; "Заслужений лікар України"; "Заслужений лісівник України"; "Заслужений майстер народної творчості України"; "Заслужений машинобудівник України"; "Заслужений металург України"; "Заслужений метролог України"	"Заслужений працівник ветеринарної медицини України"; "Заслужений працівник культури України"; "Заслужений працівник освіти України"; "Заслужений працівник охорони здоров'я України"; "Заслужений працівник промисловості України"; "Заслужений працівник сільського господарства України"; "Заслужений працівник соціальної сфери України"; "Заслужений працівник сфери послуг України"; "Заслужений працівник транспорту України"; "Заслужений працівник фізичної культури і спорту України"; "Заслужений природоохоронець України"; "Заслужений раціоналізатор України"; "Заслужений художник України"; "Заслужений шахтар України"; "Заслужений юрист України"; "Мати-героїня"
---	---

Спортивні звання:

- "заслужений тренер";
- "заслужений майстер спорту";
- "майстер спорту міжнародного класу";
- "майстер спорту"

Перелік наукових ступенів визначений **Порядком присудження наукових ступенів** затвердженням постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567. У відповідності до Порядку існує науковий ступінь доктора і кандидата наук.

Перелік вчених звань визначений в **Порядку присвоєння вчених звань науковим і науково-педагогічним працівникам**, який затверджено наказом Міністерства освіти і науки України 14.01.2016 № 13. У відповідності до даного переліку в Україні встановлені вчені звання професора, доцента та старшого дослідника.

Увага: Надбавки за почесні та спортивні звання, за науковий ступінь та вчене звання встановлюються працівникам, якщо їх діяльність за профілем збігається з наявним почесним або спортивним званням, з наявним науковим ступенем або вченим званням.

Розмір доплат і надбавок на підприємстві регулюється:

1. на загальнодержавному рівні: Кодексом законів про працю (КЗпП) (визначаються мінімальні розміри надбавок); іншими нормативними актами (Постановами Кабінету Міністрів);

2. на галузевому рівні: галузовими угодами;

3. на рівні підприємства: колективним договором.

У випадку, якщо розмір надбавок, визначений в колективному договорі

перевищує розмір, встановлений в КЗпП, різниця відноситься на понаднормативні витрати при розподілі загальновиробничих витрат.

Розмір премій працівникам керівництво підприємства узгоджує з профспілками підприємства і декларується в Положенні про преміювання та колективному договорі.

Компенсаційні виплати – це грошові виплати понад заробітну плату з метою відшкодування працівникам матеріальних витрат, пов'язаних з виконанням трудових чи інших передбачених законом обов'язків.

Гарантійні виплати - це суми, що зберігають працівнику заробітну плату (повністю або частково) за час, коли він з поважних причин, передбачених законом, звільняється від виконання трудових обов'язків і за ним зберігається місце роботи.

Розмір доплат і надбавок на підприємстві регулюється:

1. на загальнодержавному рівні: Кодексом законів про працю (КЗпП) (визначаються мінімальні розміри надбавок); іншими нормативними актами (Постановами Кабінету Міністрів);

2. на галузевому рівні: галузовими угодами;

3. на рівні підприємства: колективним договором.

У випадку, якщо розмір надбавок, визначений в колективному договорі

перевищує розмір, встановлений в КЗпП, різниця відноситься на понаднормативні витрати при розподілі загальновиробничих витрат.

Розмір премій працівникам керівництво підприємства узгоджує з профспілками підприємства і декларується в Положенні про преміювання та колективному договорі.

Розміри доплат, визначені в Кодексі законів про працю (КЗпП)

Розміри доплат за **суміщення професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника** встановлюються на умовах, передбачених у колективному договорі (стаття 105).

Оплата роботи в надурочний час. За погодинною системою оплати праці робота в надурочний час оплачується в подвійному розмірі годинної ставки.

За відрядною системою оплати праці за роботу в надурочний час виплачується доплата у розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, - за всі відпрацьовані надурочні години (стаття 106).

Оплата роботи у святкові і неробочі дні. Робота у святковий і неробочий день оплачується у подвійному розмірі:

- 1) відрядникам - за подвійними відрядними розцінками;
- 2) працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, - у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- 3) працівникам, які одержують місячний оклад, - у розмірі одинарної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота у святковий і неробочий день провадилася у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота провадилася понад місячну норму (стаття 107).

Оплата роботи у нічний час. Робота у нічний час (нічним вважається час з 10 години вечора до 6 години ранку) оплачується у підвищеному розмірі, встановлюваному генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час.

Гарантійні і компенсаційні виплати для працівників (оплата щорічних відпусток; за час виконання державних обов'язків; для тих, які направляються для підвищення кваліфікації, на обстеження в медичний заклад; для переведених за станом здоров'я на легшу нижчеоплачувану роботу; переведених тимчасово на іншу роботу у зв'язку з виробничою необхідністю; для вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, переведених на легшу роботу; при різних формах виробничого навчання, перекваліфікації або навчання інших спеціальностей; для донорів тощо), а також гарантії та компенсації працівникам в разі переїзду на роботу до іншої місцевості, службових відряджень, роботи у польових умовах тощо встановлюються Кодексом законів про працю України

Гарантії і компенсації при службових відрядженнях.

Працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються: добові за час перебування у відрядженні, вартість проїзду до місця призначення і назад та витрати по найму жилого приміщення в порядку і розмірах, встановлених законодавством.

Гарантії для працівників, що направляються на **обстеження до медичного закладу**. За час перебування в медичному закладі на обстеженні за працівниками, зобов'язаними проходити таке обстеження, зберігається середній заробіток за місцем роботи (стаття 123).

Гарантії для **донорів**. За працівниками-донорами зберігається середній заробіток за дні обстеження в закладах охорони здоров'я і здавання крові для переливання (стаття 124) Компенсація за **зношування інструментів, належних працівникам**.

Працівники, які використовують свої інструменти для потреб підприємства, установи, організації, мають право на одержання компенсації за їх зношування (амортизацію).

Гарантії для працівників - **авторів винаходів, корисних моделей**, промислових зразків і раціоналізаторських пропозицій.

За працівниками - авторами винаходів, корисних моделей, промислових зразків і раціоналізаторських пропозицій зберігається середній заробіток при звільненні від основної роботи для участі у впровадженні винаходу, корисної моделі, промислового зразка чи раціоналізаторської пропозиції на тому ж підприємстві, в установі, організації.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Увага! У статті калькуляції «Основна і додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції» плануються всі види винагороди робітників за виконання виробничих зобов'язань та функцій.

Винагорода робітників у вигляді придбання їм житла, автомобілів для робітників тощо здійснюються за рішенням власників з чистого прибутку підприємства.

7.6. Витрати «Відрахування на соціальні заходи»

До статті калькуляції «Відрахування на соціальні заходи» включаються відрахування єдиного соціального внеску, який планується з урахуванням планованого фонду основної та додаткової заробітної плати та відповідного розміру ЄСВ.

Нарахування єдиного внеску здійснюється у відповідності до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», від 08.07.2010 № 2464-VI, який визначає платників єдиного внеску, базу нарахування, розмір єдиного внеску.

Таблиця 7.4 - База нарахування єдиного внеску

Платники єдиного внеску	База нарахування єдиного внеску
-------------------------	---------------------------------

Юридичні особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору	- на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами
1. Фізичні особи - підприємці, які працюють на умовах трудового договору з іншою фізичною особою - підприємцем 2. Фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту)	(крім фізичних осіб - підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування) на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску на місяць
Платники, які обрали спрощену систему оподаткування	на суми, що визначаються такими платниками самостійно для себе, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску. При цьому сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального

	страхового внеску
Підприємства, установи, організації, фізичні особи, які використовують найману працю, військові частини та органи, які виплачують грошове забезпечення, допомогу по тимчасовій непрацездатності, допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, допомогу, надбавку або компенсацію відповідно до законодавства для таких осіб	на суму допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами.

Таблиця 7.5 - Розмір єдиного внеску*

Платники	Розмір внеску
Для всіх платників	22% бази нарахування єдиного внеску
Для підприємств, установ і організацій, в яких працюють інваліди,	8,41 % бази нарахування єдиного внеску
Для підприємств та організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 відсотків загальної чисельності працюючих, і за умови, що	5,3 % бази нарахування єдиного внеску

фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 відсотків суми витрат на оплату праці,	
Для підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, в яких кількість інвалідів становить не менш як 50 відсотків загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 відсотків суми витрат на оплату праці,	5,5 % бази нарахування єдиного внеску для працюючих інвалідів

Запитання та завдання

1. Охарактеризуйте методичні підходи до розрахунку витрат сировини та матеріалів.
2. Охарактеризуйте методичні підходи до розрахунку витрат сировини та матеріалів.
3. Які види матеріалів використовуються в процесі виробництва продукції?
4. Що таке зворотні відходи і як вони відображаються в собівартості продукції?
5. Як розраховуються витрати палива і енергії, які використовуються в технологічному процесі виробництва продукції?
6. Що таке основна і додаткова заробітна плата? Якими нормативними актами регулюється нарахування заробітної плати?
7. Які нарахування на оплату праці списуються на собівартість продукції?

РОЗДІЛ 8. ПЛАНУВАННЯ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРИ КАЛЬКУЛЮВАННІ ПРОДУКЦІЇ

8.1. Склад непрямих витрат

Непрямі витрати - це витрати, які не можуть бути прямо віднесені на собівартість виробництва одного виду продукції, а повинні бути розподілені між усіма видами продукції, при виробництві яких вони були понесені. Тому їх розраховують кошторисним методом з подальшим розподілом кошторисів на види продукції, що виробляються в цеху.

До непрямих витрат виробничої собівартості відносять:

1. витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання;

2. загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання

Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання є багатoeлементними та неоднорідними, тому розрахунок даної статті здійснюється кошторисним методом.

8.2. Кошторис «Витрат на утримання та експлуатацію обладнання»

У кошторис «Витрат на утримання та експлуатацію обладнання» включаються всі види витрат, пов'язані з утримуванням та обслуговуванням основного технологічного обладнання, задіяного у виробництві даного виду продукції, а саме:

1. амортизаційні відрахування на повне відтворення виробничого обладнання, машин, транспортних засобів, цінного інструменту;

2. витрати на проведення усіх видів ремонту обладнання, машин, транспортних засобів, цінного інструменту;

3. вартість мастильних, обтирочних матеріалів;

4. основна і додаткова заробітна плата працівників, зайнятих ремонтом машин та обладнання;

5. нарахування на їх заробітну плату;

6. інші витрати, пов'язані з обслуговуванням технологічного обладнання, машин, транспортних засобів, цінного інструменту .

При розрахунку планової калькуляції та для цілей оподаткування амортизацію слід розуміти як систематичний розподіл первісної вартості основних засобів(за вирахуванням їх ліквідаційної вартості) протягом строку їх корисного використання (експлуатації). При розрахунку фактичної собівартості вартістю, що амортизується є первісна або переоцінена вартість об'єкту основного засобу.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням отриманням)прав на об'єкт основних засобів;

суми ввізного мита;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі)

витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Якщо за одним контрактом здійснюється поставка декількох об'єктів основних засобів, первісна вартість кожного об'єкту визначається розподілом загальної суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, які формують первісну вартість.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті (наказі на введення в експлуатацію), обліковій політиці) при зарахуванні на баланс, і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Амортизаційні відрахування на повне відтворення виробничого обладнання, машин, транспортних засобів, цінного інструменту плануються на основі визначених в обліковій політиці підприємства норм амортизації основних засобів підприємства та первісної (або переоціненої) вартості основних засобів, визначеної в інвентарній картці кожного виду такого засобу.

Норми амортизації визначається на основі строку корисного використання основного засобу. Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть

використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг. У разі зміни стану об'єкту і невідповідності між фактичними та очікуваними результатами від використання об'єкту основного засобу строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може переглядатися.

В Податковому кодексі (ст. 138.3.3) визначені мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які приймаються в розрахунок при оподаткуванні податком на прибуток. Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (табл. 8.1).

Таблиця 8.1 - Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів:

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	Не амортизуються
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з	2

ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх списання з балансу або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості
група 11 - малоцінні необоротні	у першому місяці

матеріальні активи	використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх списання з балансу або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	Не амортизуються
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

У разі, коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Амортизаційні відрахування плануються за кожним об'єктом основного засобу або групою об'єктів.

Нарахування амортизації здійснюється у відповідності до обраного методу:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки

амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Амортизація нематеріальних активів планується з урахуванням групи таких активів та строків дії права користування (табл. 8.2)

Таблиця 8.2 - Строки нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти	Відповідно до правовстановлюючого документа,

рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Амортизаційні відрахування на одиницю продукції розраховуються шляхом ділення річної суми амортизації на запланований обсяг виробництва продукції за рік.

$$A_{од} = A_p / Q$$

де, $A_{од}$ - амортизаційні відрахування на одиницю продукції, грн/т;

A_p – річна сума амортизації, грн;

Q – запланований обсяг виробництва продукції за рік, т

Витрати на проведення усіх видів ремонту обладнання, машин, транспортних засобів, цінного інструменту, які включаються у калькуляцію продукції

плануються на основі Плану технічного розвитку, який розробляється технічним відділом підприємства і враховує всі види ремонту обладнання, машин, транспортних засобів та цінного інвентаря: капітального, середнього, поточного.

Увага! У статті калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання» плануються амортизаційні відрахування тих машин, обладнання, транспортних засобів, цінного інвентарю, які реалізують технологічний процес виробництва продукції або надання послуг.

Амортизаційні відрахування машин, обладнання, транспортних засобів, цінного інвентарю загального виробничого призначення плануються у статті калькуляції «Загальновиробничі витрати».

Амортизаційні відрахування машин, обладнання, транспортних засобів, цінного інвентарю, які призначені для реалізації посадових функцій апаратом управління підприємством та обслуговування потреб управління підприємством плануються у статті калькуляції «Адміністративні витрати».

Виходячи з паспортних даних обраного устаткування і діючих ремонтних нормативів, розраховується час роботи устаткування між ремонтами, час простою, кількість ремонтів і складається графік планово-попереджувальних ремонтів, на основі яких здійснюється планування витрат в калькуляції продукції.

Капітальний ремонт - комплекс ремонтних робіт, який передбачає заміну, оновлення та модернізацію конструкцій і обладнання у зв'язку з їх фізичним зношуванням та руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників.

Середній ремонт полягає в заміні або лагодженні окремих вузлів або деталей устаткування та пов'язаний з розбиранням, складанням і вивіркою окремих частин, регулюванням і випробуванням устаткування під навантаженням.

Поточний ремонт (малий) полягає в заміні невеликої кількості зношених деталей і регулюванні механізмів для забезпечення нормальної роботи агрегату до чергового планового ремонту.

Якщо ремонт або поліпшення об'єкта основних засобів призведе до збільшення майбутніх економічних вигід (зростання терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг) (продуктивності обладнання)), порівняно з первісно встановленими на момент їх придбання, то сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта збільшує первісну

вартість основних засобів, а в подальшому збільшує розмір амортизації даного об'єкту.

Якщо ремонт об'єкта основних засобів та інших заходів (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування тощо) не призводить до зростання терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг) (продуктивності обладнання) (економічних вигод), яка виробляється (надається) цим об'єктом, а лише здійснюються для підтримання об'єкта у придатному для використання стані та відновлює первісні характеристики об'єкту основних засобів, то понесені витрати на всі види ремонтів включаються до складу витрат.

Якщо витрати на ремонт об'єкта основних засобів можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат, то вони у складі інших прямих витрат включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

При здійсненні ремонту об'єкта основних засобів загальновиробничого призначення понесені витрати включаються до складу загальновиробничих витрат.

Якщо здійснюється ремонт об'єкта основних засобів загальногосподарського використання, то понесені витрати включаються до складу адміністративних витрат.

Витрати на ремонт основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг, включаються до складу витрат на збут.

При здійсненні ремонту об'єкта основних засобів соціально-культурного призначення понесені витрати включаються до складу інших операційних витрат.

Вартість мастильних, обтирочних матеріалів планується з урахуванням норм їх витрат на обслуговування обладнання, машин, транспортних засобів.

Основна і додаткова заробітна плата працівників, зайнятих ремонтом машин, обладнання, транспортних засобів планується, виходячи з встановлених на підприємстві посадових окладів, доплат та надбавок.

Нарахування на заробітну плату працівників, зайнятих ремонтом машин, обладнання, транспортних засобів здійснюються у відповідності до оплати праці працівників, зайнятих ремонтом та розміру єдиного внеску.

Якщо на одному обладнанні виробляється декілька видів продукції, тоді кошторис витрат на утримання та експлуатацію обладнання розподіляється між усіма видами продукції, яка виробляється на даному обладнанні і в калькуляцію кожного виду продукції включається лише частка кошторису витрат, яка і включається в статтю «Витрати на утримання та експлуатацію машин, обладнання» при плануванні калькуляції відповідної продукції.

Якщо на одному обладнанні виробляється один вид продукції, тоді кошторис витрат на утримання та експлуатацію обладнання списується прямо на статтю калькуляції «Витрати на утримання та експлуатацію обладнання» в повному обсязі або включається до складу статті калькуляції «Загальновиробничі витрати».

8.3. Склад загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати є багатоелементними та неоднорідними, тому їх формують у вигляді кошторису витрат з подальшим розподілом останнього між видами продукції, яка виробляється в даному цеху (аналогічно витратам на утримання та експлуатацію обладнання).

У кошторис загальновиробничих витрат включаються всі витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва (витрати цеху).

Відповідно до п. 15 П(С)БО 16 до складу загальновиробничих витрат належать такі витрати:

1. Витрати на управління виробництвом, що включають:

а) витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями, включаючи премії, матеріальну допомогу тощо. Оплата праці апарату управління цехами та дільницями планується у відповідності до штатного

розрахунку та встановлених посадових окладів. До даної статті калькуляції списується основна і додаткова заробітна плата начальника цеху, начальників зміни, начальника дільниці, майстрів тощо;

б) відрахування на соціальні заходи апарату управління цехами, дільницями. Відрахування на соціальні заходи плануються, виходячи з основної та додаткової заробітної плати апарату управління цехами, дільницями та ставки єдиного внеску;

в) витрати на страхування відповідно до Закону України "Про недержавне пенсійне забезпечення";

г) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць. Дані витрати включаються в калькуляцію продукції на підставі Наказу про відрядження та звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.

Планування відряджень здійснюється у відповідності до запланованих заходів або на основі методу «від досягнутого», тобто на основі суми витрат попередніх періодів.

При плануванні витрат на відрядження слід враховувати, що підприємство повинно включити до планової калькуляції витрати на відрядження та оплату праці працівника за дні відрядження.

Для планування оплати праці за дні відрядження слід порівняти денну зарплату (визначену шляхом ділення зарплати, нарахованої в місяці відрядження за відпрацьовані робочі дні) та середньоденну зарплату, обчислену відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. N 100

Якщо більша середня зарплата, то її зберігають за дні відрядження, а якщо вища денна зарплата, то дні відрядження оплачують як звичайні робочі дні.

д) інші витрати (поштово-телеграфні послуги; послуги зв'язку; канцелярське приладдя; оплату послуг з участі в семінарах; витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури; інші витрати, пов'язані з управлінням виробництвом).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового) призначення (будівля цеху, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання загальноцехового використання, електронно-обчислювальні машини, комп'ютерні програми, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), малоцінні необоротні матеріальні активи тощо).

Планування амортизаційних відрахувань здійснюється, виходячи з визначених в обліковій політиці підприємства строків експлуатації обладнання, первісної вартості основних засобів, вказаної в інвентарних картках та плану капітальних витрат, в якому зазначені можливі поліпшення та розширення існуючих основних засобів.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового) призначення (розраховується із застосуванням тих же методів, що і амортизація основних засобів)

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. Дані витрати можна, у свою чергу, поділити на:

4.1. Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, що складаються з:

а) вартості мастильних, обтиральних матеріалів та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за обладнанням і підтримки його в працездатному стані; б) оплати праці допоміжних робітників, які обслуговують виробниче і підйомно-транспортне обладнання

(наладчиків, мастильників, електромонтерів, слюсарів, ремонтних та інших допоміжних робітників);
в) відрахувань на соціальні заходи перелічених вище робітників;

г) вартості спожитого палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на приведення в рух верстатів, насосів, пресів та інших виробничих механізмів загальновиробничого призначення;

д) вартості послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утриманням та експлуатацією обладнання;

е) вартості витраченого інструменту і пристосувань;

ж) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

Витрата палива на опалення приміщень встановлюється у розрахунку на кубометр приміщення, виходячи з тривалості опалювального сезону, середньої різниці зовнішньої і внутрішньої температур за час опалювального сезону, теплопровідності стінового, матеріалу і ступеня охолодження приміщення, пов'язаної з призначенням даного приміщення.

Витрати на освітлення приміщень цеху розраховуються, виходячи з потужності освітлювальних приладів, їх кількості, часу освітлення приміщення цеху.

4.2. Суми орендної плати за користування отриманими в оперативну оренду необоротними активами загальновиробничого призначення.

4.3. Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони, що включають:

а) оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих охороною виробничих приміщень;

б) оплату послуг сторонніх організацій з охорони. Здійснюється на основі договору про надання послуг з охорони.

4.4. Витрати на ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення для підтримки їх у робочому стані та одержання первісно очікуваних економічних вигод, включають:

а) витрати на ремонт будівель і споруд:
- вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин;

- оплату праці та відрахування на соціальні заходи робітників, що виконують ремонтні роботи;
- вартість послуг ремонтних цехів;
- вартість послуг сторонніх організацій з ремонту будівель та споруд;

б) витрати на ремонт обладнання, інструментів і транспортних засобів загальновиробничого призначення:

- вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті загальновиробничого обладнання, транспортних засобів та інструментів;

- оплату праці та відрахування на соціальні заходи робітників, що виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників та інших);

- вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту обладнання, транспортних засобів, інструментів;

- вартість послуг сторонніх організацій з ремонту загальновиробничого обладнання, транспортних засобів, інструментів.

4.5. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт об'єктів необоротних матеріальних активів, що перебувають в оперативній оренді. Підприємства в процесі виробництва можуть використовувати орендовані основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. При цьому договором оренди має бути визначено, на яку з сторін покладаються

обов'язки по підтримці таких об'єктів у працездатному стані та проведення їх поліпшень, а також порядок відшкодування або невідшкодування таких витрат.

У «Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання» включаються ті витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів виробничого призначення, а у «Загальновиробничі витрати» - витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів загальновиробничого призначення (технічний огляд, технічне обслуговування та витрати на ремонт), що здійснюються для підтримання об'єктів в працездатному стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод (п. 15 П (С) БО 7).

5. Витрати на вдосконалення технології і організацію виробництва, що включають:

- а) оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організацією виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі;
- б) витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, витрачених на здійснення дослідів, випробувань і раціоналізаторських пропозицій;
- в) вартість послуг допоміжних цехів і господарств;
- г) оплату послуг сторонніх організацій (у тому числі експертиз, сертифікації та консультацій);
- д) інші подібні витрати.

6. Витрати на обслуговування виробничого процесу, що включають:

- а) оплату праці та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу (водіїв вантажних автомобілів, електрокар, вантажників, кладовщиків та інших робітників, які зайняті забезпеченням основного

виробництва сировиною, матеріалами, паливом, енергією, інструментами, пристроями тощо, переміщенням вантажу, підвезенням до робочих місць, розвантаженням матеріалів, інструментів, деталей, забиранням їх від станків і інших робочих місць і доставкою готової продукції на склади зберігання);

б) вартість мастильних, обтирочних матеріалів, пального, запасних частин тощо для експлуатації внутрішньоцехового, участкового, лінійного транспорту;

в) амортизаційні відрахування;

г) вартість транспортних послуг сторонніх організацій;

7. Витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг:

а) витрати на оплату праці контролерів та інших працівників, які здійснюють контроль за технологічним процесом та якістю продукції;

б) відрахування на соціальні заходи;

г) витрати на матеріали, контрольно-вимірювальні пристрої і інструменти для здійснення контролю;

д) амортизаційні відрахування;

е) суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності";

ж) інші витрати.

7. Витрати на охорону праці і техніку безпеки.

До них відносяться:

а) витрати на оплату праці робітників, які зайняті забезпеченням нормальних умов праці, техніки безпеки, санітарно-гігієнічних та інших умов;

б) відрахування на соціальні заходи;

в) витрати на матеріали, паливо, енергію, комплектуючі для забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки (поточні витрати на влаштування та утримання огорож машин; витрати на встановлення сигналізації, витрати на влаштування та утримання умивальників, душів, лазень та пралень на виробництві (на підприємствах, де надання цих послуг працівникам пов'язано з особливостями виробництва і передбачено колективним договором), а також на утримання роздягалень, шафок для спецодягу, сушарок та іншого подібного обладнання; вартість медикаментів, аптечок та інших засобів для виконання санітарних умов та охорони праці;

г) амортизація засобів охорони праці;

д) вартість спецодягу, спецвзуття, обмундирування, окулярів та інших захисних пристосувань, що видаються найманим працівникам, необхідних їм для виконання професійних обов'язків, та інших засобів індивідуального захисту (далі - ЗІЗ), мила та інших миючих засобів, знешкджуючих засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування за переліком і нормами, встановленими чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

е) вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з проведенням попереднього (при прийнятті на роботу) та періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів робітників;

ж) витрати на медичний огляд (при прийнятті на роботу та протягом трудової діяльності (оплата праці медичного персоналу, нарахування на з/п, витрати

матеріалів, медикаментів, палива, оплата послуг сторонніх медичних організацій, інші витрати);

з) витрати на інструктажі, навчання з охорони праці виробничого персоналу;

і) витрати на проведення атестації робочих місць;

ї) витрати на проведення аудиту з охорони праці в цеху;

ж) інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці (витрати на пристрій освітлення, відповідного санітарним нормам і правилам, в тому числі місцевого освітлення робочих місць).

Закон України “Про охорону праці” від 14 жовтня 1992 року № 2694-XII

Для підприємств, незалежно від форм власності, або фізичних осіб, які відповідно до законодавства використовують найману працю, витрати на охорону праці становлять **не менше 0,5 відсотка від фонду оплати праці за попередній рік**. На підприємствах, що утримуються за рахунок бюджету, витрати на охорону праці передбачаються в державному або місцевому бюджетах і становлять не менше 0,2 відсотка від фонду оплати праці.

Максимальний розмір штрафу **не може перевищувати п'яти відсотків середньомісячного фонду заробітної плати за попередній рік** юридичної чи фізичної особи, яка відповідно до законодавства використовує найману працю. **За порушення вимог щодо нормативу витрат на охорону праці, юридична чи фізична особа, яка відповідно до законодавства використовує найману працю, сплачує штраф із розрахунку 25 відсотків від різниці між розрахунковою мінімальною сумою витрат на охорону праці у звітному періоді та фактичною сумою цих витрат за такий період.**

Несплата або неповна сплата штрафу юридичними чи фізичними особами, які відповідно до законодавства використовують найману працю, тягне за собою нарахування пені на несплачену суму штрафу (його частини) із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, яка діє в період такої несплати, за кожний день прострочення.

к) витрати на забезпечення пожежної та сторожової охорони (оплата праці персоналу пожежної та сторожової охорони, відрахування на соціальні заходи, вартість пального, мастильних для спеціальних та пожежних машин, вартість обмундирування, відрахування на ремонт, амортизаційні відрахування тощо)

л) витрати пов'язані з використанням і обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки, телекомунікаційних послуг цехів та дільниць (оплата праці персоналу, зайнятого обслуговуванням, відрахування на соціальні заходи, вартість матеріалів, комплектуючих, пального, енергії, амортизаційні відрахування, оплата послуг сторонніх організацій, інші витрати).

8. Витрати на охорону навколишнього природного середовища, що включають:

а) витрати на утримання та експлуатацію очисних споруд (оплата праці персоналу, зайнятого обслуговуванням, відрахування на соціальні заходи, вартість матеріалів, комплектуючих, пального, енергії, амортизаційні відрахування, оплата послуг сторонніх організацій, інші витрати).;

б) витрати на оплату послуг по зберіганню, переробці, захороненню і ліквідації екологічно небезпечних відходів виробничої діяльності цеху сторонніми організаціями ;

в) витрати з очищення стічних вод.

Послуги з проведення заходів, пов'язаних з охороною навколишнього природного середовища, можуть надаватися підприємству сторонніми організаціями або здійснюватися власними силами.

Підприємствами, що мають власні очисні споруди, витрати на їх утримання враховуються у складі допоміжних виробництв. При цьому витрати на їх утримання розподіляються між цехами - споживачами таких послуг і включаються до складу загальновиробничих витрат споживачів.

9. Податки, збори (обов'язкові платежі). До складу загальновиробничих витрат належать податки, збори та обов'язкові платежі, нарахування та сплата яких

пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), за умови, що підприємство є їх платником, зокрема: екологічний податок; рентна плата.

Таблиця 8.3 – Податки та собівартість

Податок	Його відношення до собівартості
Податок на прибуток	В складі витрат не відображається (зменшує фінанс
Податок на додану вартість	В складі витрат не відображається (зменшує доходи
Акцизний податок	В складі витрат не відображається (зменшує доходи
Мито на імпорт	Збільшує первісну вартість об'єкту
Мито на експорт	Витрати на збут
Екологічний податок	Списується на загальновиробничі витрати
Рентна плата	Збільшує вартість об'єкта (нафта, вода тощо) Списується на адміністративні витрати (користу ресурсом тощо)
Податок на майно	Списується на адміністративні витрати
Плата за землю	Загальновиробничі витрати (для сільськогосподарс Адміністративні витрати (для інших підприємств)
Збір за місця для паркування транспортних засобів	Адміністративні витрати

Сума роздрібного акцизу включається до первісної вартості запасів при їх оприбуткуванні, ну а потім при

списанні запасів у складі первісної вартості сума акцизу потрапить до витрат.

Витрати на перевезення робітників до місця роботи (які не обслуговуються пасажирським транспортом загального призначення та на перевезення інвалідів 1 та 2 групи до місця роботи і назад, незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування).

Якщо перевезення працівників до місця роботи здійснюється службовим автотранспортом підприємства, то підтверджуючими документами мають бути відповідний наказ керівництва підприємства, подорожні листи тощо.

Якщо перевезення працівників до місця роботи здійснюється сторонньою особою – перевізником на підставі договору про надання таких послуг, то підтверджуючими документами про надання послуг з перевезення працівників до місця роботи мають бути договір про надання послуг з перевезення, акт приймання-передачі послуг або будь-який інший документ, що підтверджує фактичне надання послуг.

Витрати на формування забезпечення майбутніх операційних витрат (витрати на створення відшкодування майбутньої виплати відпускних робітникам, витрати на створення відшкодування майбутньої виплати гарантійних зобов'язань).

Увага! Резерв відпусток визначається окремо для кожної категорії працівників (адмінперсонал, працівники служби збуту, виробничий персонал тощо), оскільки їх зарплата планується у різних статтях калькуляції продукції, а в бухгалтерському обліку вона акумулюється на різних рахунках (23, 91, 92, 93, 94). Отже відпусні

10.

Інші

витрати:

а) витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі

складів до цехів і готової продукції на склади, включаючи витрати на утримання та експлуатацію транспортних засобів, зайнятих на таких роботах:

- вартість матеріалів, запасних частин, палива, витрачених у зв'язку з експлуатацією таких транспортних засобів;
- оплата праці та відрахування на соціальні заходи робітників (водіїв, вантажників, комірників), зайнятих переміщенням вантажів, вивантаженням матеріалів, підвезення в цех інструментів і деталей до робочих місць і доставкою готової продукції на склади зберігання;
- вартість послуг допоміжних цехів і господарств;
- вартість послуг, наданих сторонніми організаціями;

б) недостачі НЗВ у межах норм природного убутку;

в) втрати від браку;

в) недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, виявлені в процесі інвентаризації та підлягають списанню в межах норм природного убутку;

г) витрати на оплату простоїв у межах діючих норм (витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників за час простоїв, викликаних технологією виробництва), вартість непродуктивно використаної сировини, матеріалів, палива, енергії за час простоїв;

д) виплата компенсації робітникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та автотранспорту;

е) оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (за лікарняним листом) виробничому персоналу;

д) інші загальновиробничі витрати (платежі по страхуванню; витрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів).

Важливо відзначити, що склад загальновиробничих витрат повинен бути однаковий при плануванні та обліку.

Промислові підприємства з цехової структурою управління зобов'язані враховувати загальновиробничі витрати за всіма цехами.

8.4. Складання планової калькуляції продукції, одержаної в комплексному виробництві

Під час складання планової калькуляції продукції, одержаної в комплексному виробництві, в якому з одного виду сировини і в результаті єдиного технологічного процесу одержують два або кілька різнорідних продуктів і загальні витрати на виробництво не можуть бути безпосередньо розподілені між ними, собівартість одиниці продукції визначається за допомогою одного з методів.

Метод виключення полягає в тому, що від загальної суми витрат на виробництво віднімається собівартість супутньої продукції, і одержана величина вважається собівартістю основного продукту. Цей метод застосовується тільки за наявності чітко вираженого основного продукту і невеликої питомої ваги супутньої продукції.

При цьому повинна забезпечуватися економічно обґрунтована оцінка одержаної супутньої продукції.

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

З урахуванням особливостей виробництва ці коефіцієнти встановлюються виходячи з норм виходу окремих продуктів з одиниці сировини, співвідношення

витрат на обробку, сукупних споживчих властивостей одержаних продуктів, фізико-хімічних властивостей одержаної продукції тощо.

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

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

1) із загальної суми комплексних витрат віднімається собівартість попутної продукції;

2) з решти суми витрат віднімається частина витрат, що може бути прямо віднесена на відповідні види продукції;

3) залишок витрат розподіляється між продуктами відповідно до встановлених коефіцієнтів;

4) визначається загальна планова величина собівартості відповідних продуктів підсумовуванням витрат, що відносяться прямо на продукцію, і витрат, що розподіляються.

8.5. Способи оцінювання супутньої продукції

До супутньої (попутної) продукції належить вартість товарно-матеріальних цінностей, отриманих одночасно з основною продукцією в єдиному технологічному процесі.

Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам.

До супутньої відносяться:

- аміак або аміачна вода при виробництві карбаміду;
- шлак у доменному виробництві;
- оброблені субпродукти, вирізка, жири, шкури, кров харчова і технічна, вушнина тощо у м'ясо-жировому виробництві;
- жир, шийки, потрух, крила, лапки, пух, пір'я, печінки, серця, шлунки, шкірки кроликів і лівер при переробці птахів і кроликів;
- макуха, барда, жом, меляса, сироватка в харчовій промисловості;
- лушпиння соняшнику, шроту, облущені качани кукурудзи (зернопереробна), жмих;
- яблучні, ягідні та овочеві вичавки (плодоовочева, консервна);
- сироватка (молокопереробна);

Критерієм віднесення матеріальних цінностей до супутньої продукції : є процес отримання, подальше використання.

Таблиця 8.5 – Критерії ідентифікації супутньої продукції та відходів

Критерії	Супутня продукція	Відходи
Процес отримання	Отримана одночасно з основною продукцією в єдиному технологічному процесі	Залишки матеріальних ресурсів
	Відповідає встановленим	Втратили споживчі

	стандартам або технічним умовам	властивості
Подальше використання	1. продаж без додаткової обробки; 2. використання на підприємстві; 3. доробка з метою подальшої реалізації;	утилізація, знешкодження видаленням, зворотні відходи
Визнання	Є активом, оскільки існує ймовірність отримання економічних вигод	Лише зворотні відходи є активом
Зменшує	Виробничу собівартість	Матеріальні витрати

В деяких випадках одні і ті ж матеріальні цінності можна віднести до відходів чи то супутньої продукції.

Так, сироватка, яка виливається в каналізаційні системи, є відходами, а сироватка, яка реалізується тваринницькому господарству – є супутньою продукцією.

На практиці ймовірність використання відходів залежить від їх обсягів. При незначних обсягах відходів, їх подальша переробка є неефективною.

Окрема калькуляція вартості супутньої продукції не складається.

Оцінювання супутньої продукції. Залежно від напрямку подальшого використання супутня продукція оцінюється за одним із варіантів (П(С)БО 16):

1) за справедливою вартістю. Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або сплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Справедливою вартістю готової продукції є ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію і суми націнки

виходячи з націнки для аналогічної готової продукції. Цей метод застосовується, коли супутню продукцію планується реалізувати;

2) за плановою собівартістю аналогічного продукту. Планова собівартість попутної продукції визначається на основі або виробничої собівартості відповідної продукції на відокремленому виробництві, або за відсутності відокремленого виробництва - її виробничої собівартості, врахованої у розрахунках оптової ціни (тобто ціни підприємства за вирахуванням прибутку і позаवиробничих витрат).

3) за ціною можливого використання (тільки для внутрішнього використання). Ціна можливого використання визначається як різниця між ціною матеріалу, який замінюється супутнім продуктом і сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою до його використання. ;

4) за нормативною собівартістю, яка для супутньої продукції та сама, що й для основної. Цей метод може застосовуватися незалежно від напрямку використання супутньої продукції.

Запитання та завдання

1. Охарактеризуйте склад витрат на утримання та експлуатацію обладнання?

2. Надайте визначення непрямих витрат. Які витрати на підприємстві є непрямыми?

3. Охарактеризуйте склад загальновиробничих витрат?

4. Охарактеризуйте склад адміністративних витрат?

5. Охарактеризуйте склад витрат на збут?

6. Охарактеризуйте склад інших операційних витрат?

7. Як розподіляються непрямі витрати на собівартість виробництва окремих видів продукції?

8. Що таке супутня продукція?

9. Які методи оцінювання супутньої продукції ви знаєте?

9.1. Поняття про фактичну (звітну) калькуляцію (собівартість) продукції

Фактична калькуляція відбиває всі понесені підприємством витрати на виробництво й реалізацію продукції. Фактична калькуляція розраховується за даними документів, які підтверджують факт витрачання відповідного виду ресурсів. Якщо планова калькуляція відображає суму майбутніх витрат на одиницю продукції, то фактична калькуляцію – суму минулих витрат.

Фактична калькуляція використовується для аналізу понесених підприємством витрат на виробництво та реалізацію одиниці продукції, а її порівняння з плановою калькуляцією дозволяє виявити перевитрати та втрати ресурсів та прийняти управлінські рішення щодо усунення виявлених причин.

Фактична калькуляція відображає ті витрати і втрати, які не можна було передбачити у плановій калькуляції.

За періодом калькулювання фактичні калькуляції складаються за місяць, за квартал, за півроку, за рік.

Процес калькулювання фактичної собівартості складається з трьох етапів:

- розрахунок собівартості всієї продукції;
- розрахунок собівартості кожного виду продукції;
- розрахунок собівартості одиниці продукції (калькуляції).

В бухгалтерському обліку прямі витрати, пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг

накопичуються на рахунку 23 "Виробництво". Непрямі витрати, накопичуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" і наприкінці місяця списуються на дебет рахунка 23 "Виробництво". Зібрані на дебеті рахунка 23 "Виробництво" прямі та непрямі витрати складають фактичну собівартість виготовленої продукції.

Фактичну собівартість готової продукції, випущеної за поточний місяць, розраховують як суму вартості незавершеного виробництва на початок місяця та поточних витрат за місяць (сума дебетового обороту) за мінусом вартості незавершеного виробництва на кінець місяця.

$$ФС = НВп + ПВ - НВк,$$

ФС - фактична собівартість випуску готової продукції;

НВп - вартість незавершеного виробництва на початок місяця;

ПВ - поточні витрати за місяць;

НВк - вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Фактичну собівартість продукції визначають тільки наприкінці місяця, тому протягом місяця одержану з виробництва готову продукцію оприбутковують за плановою собівартістю. Наприкінці місяця планову собівартість коригують до фактичної.

9.2. Способи обліку матеріалів, що списуються на собівартість продукції

Фактична собівартість складається за тими ж статтями калькуляції, що і планова (нормативна) собівартість.

Сировина та матеріали, які списуються на фактичну собівартість включаються до одноіменної статті калькуляції "Сировина та матеріали".

Залежно від цілей управління витратами та кількості використаних матеріальних ресурсів, підприємства можуть здійснювати накопичення фактичних витрат сировини та матеріалів в статтях калькуляції «Сировина», «Основні матеріали», «Допоміжні матеріали».

Вартість сировини, основних та допоміжних матеріалів обліковується у фактичній собівартості продукції у відповідності до обраного способу обліку матеріалів, що списуються на собівартість продукції та затвердженій форми первинного документу, який підтверджуватиме факт витрачання сировини та матеріалів на основне виробництво.

Згідно зі світовою практикою та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, при відпуску запасів у виробництво та іншому вибутті дозволено визначати фактичну собівартість матеріалів, що списуються на носій витрат, одним із таких способів: 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

2) середньозваженої собівартості;

3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

4) нормативних затрат;

5) ціни продажу;

6) собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО) .

У відповідності до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. N 2 передбачено п'ять способів визначення вартості сировини та матеріалів, що відпускаються у виробництво або у реалізацію (окрім ЛІФО).

Списання вартості сировини та матеріалів на фактичну собівартість виробленої продукції здійснюється, виходячи з первісної їх вартості.

У відповідності до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів первісна вартість сировини та матеріалів складається з витрат, що виникли у зв'язку з придбанням підприємством запасів, зокрема:

- ціни придбання за вирахуванням знижок відповідно до договору з постачальником (продавцем) та непрямих податків, крім випадків, якщо податки не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;
- суми ввізного мита;
- транспортно-заготівельних витрат;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, втрат і нестач запасів в межах норм природного убутку, виявлених при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні.

Наднормативні втрати і нестачі запасів та/або зіпсовані запаси, які виявлені під час оприбуткування і сталися при їх транспортуванні, оцінюються, виходячи з первісної вартості одиниці придбаних запасів, що визначаються у порядку, наведеному Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів.

Оцінка відпущених запасів за ідентифікованою собівартістю може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).

Даний метод може застосовуватись у випадку виконання спеціальних заказів, проектів, а також при

невеликій номенклатурі товарів. Цей метод передбачає облік фактичної собівартості по кожній конкретній одиниці товару. Його зручно застосовувати до товарів з великою кількістю. Цей метод забезпечує високу точність, але потребує великих витрат часу, оскільки передбачає обробку великої кількості інформації щодо широкої номенклатури матеріальних запасів (табл. 9.1).

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає розрахунок вартості одиниці товару, виходячи з середніх цін. Вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів; (оцінка вибуття запасів здійснюється за середньозваженою собівартістю на кінець звітного періоду);

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття (оцінка кожної операції з вибуття запасів оцінюється за середньозваженою собівартістю на дату операції).

Цей метод передбачає розрахунок вартості одиниці товару, виходячи з середніх цін. Такий розрахунок робиться по кожній одиниці товару.

Розрахунок можна проводити за формулою:

$$C_c = \frac{C_n + C_{\text{н}}}{K_n + K_{\text{н}}}, \text{ де}$$

C_c - середньозважена собівартість

C_n –залишок запасів на початок періоду

Сн - вартість (собівартість) отриманих запасів
запасів протягом місяця

Кп - кількість запасів на початок періоду

Кн - кількість запасів отриманих протягом місяця.

Оцінка запасів за методом ФІФО (first-in, first-out method - FIFO) базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів

Метод нормативних затрат при оцінці вибуття запасів базується на застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних підприємство повинно регулярно аналізувати відхилення від норм та у разі необхідності переглядати встановлені норми.

Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

Застосування нормативних затрат для оцінки запасів у бухгалтерському обліку та звітності допускається лише тоді, якщо результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних, норми затрат і ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Метод нормативних затрат звичайно застосовується у разі стабільності цін на запаси. У цьому випадку

відхилення між нормативними та фактичними витратами на матеріали є несуттєвими і списуються в момент придбання матеріалів. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається до собівартості реалізованої продукції звітного року.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) 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. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартістю залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартістю одержаних у звітному місяці товарів.

Оцінка запасів за методом ЛІФО("last in - first out" - "останнім надійшов - першим вибув") передбачає, що запаси використовуються у послідовності, яка протилежна їхньому надходженню на підприємство. Тобто запаси, які першими надходять у виробництво, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходжень. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю перших за часом одержання

запасів. Наприклад, при застосуванні цього методу вартість матеріалів у фінансовій звітності відображається за їхньою поточною вартістю, тому прибуток від реалізації продукції близький до реального. У балансі вартість запасів з часом зменшується внаслідок обліку залишків за найменшою фактичною собівартістю.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Підприємство самостійно обирає метод оцінки запасів при вибутті. На підприємстві можуть одночасно застосовуватися для різних запасів різні методи. Вибір методу оцінки запасів при їх вибутті повинен бути обов'язково зафіксований в наказі про облікову політику.

Вибір того чи іншого методу оцінки виробничих запасів має велике економічне значення: він впливає на економічні результати (величину прибутку, а отже, і величину податків) діяльності підприємства. Тому доцільно дотримуватися таких принципів: при зниженні цін на ресурси доцільніше використовувати метод ЛІФО; за умов інфляції та підвищення цін – метод ФІФО; у разі коливання цін – метод середньозваженої вартості. При використанні методу ФІФО за умов інфляції податком обкладається більший (порівняно з використанням методу ЛІФО) прибуток від операційної діяльності. Оцінка запасів за методом ЛІФО при зростаючих цінах веде до того, що вартість запасів сировини та основних і допоміжних матеріалів знижується, але вартість готової продукції збільшується.

На практиці більшість підприємств використовують метод середньозваженої собівартості. Так, якщо керівництво підприємства в даному звітному періоді (в умовах інфляції) намагається отримати максимальний

прибуток та високі дивіденди для акціонерів, пріоритет надається методу ФІФО. Якщо під впливом інфляції ставиться завдання зменшити витрати та збільшити обігові кошти, доцільніше застосовувати метод ЛІФО (якщо існує можливість підвищити ціни, то через виручку скоріше повертаються обігові кошти, що частково втратили свою вартість під впливом інфляції).

Метод ФІФО також доцільно застосовувати в процесі оновлення продукції та розширення ринків шляхом реалізації стратегії збуту за мінімальними цінами.

9.3. Оформлення первинних документів на відпуск матеріалів у виробництво

Велике значення в організації обліку використання матеріалів має оформлення первинних документів на відпуск їх у виробництво.

Відпуск матеріалів у виробництво ще не означає їх фактичного споживання. Під фактичним витратою матеріалів розуміється їх дійсне споживання у виробництві на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), на цехові і загальнозаводські витрати. Списання матеріалів на рахунки витрат здійснюється на підставі документа про витрату. На кожному підприємстві визначається коло посадових осіб, відповідальних за використання матеріалів у виробництві та оформлення відповідної документації. До основних документів, що підтверджують надходження товарів на склад відносяться:

Основними документами для оформлення приймання матеріальних цінностей є:

1) Журнал обліку вантажів, що надійшли застосовується для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей. Записи в журналі виконуються відділом постачання в міру надходження матеріальних цінностей на склад підприємства на основі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів. У журналі також роблять відмітки про запитання, що пов'язані з розшуком вантажів, які не надійшли.

2) Прибутковий ордер застосовується для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників чи з переробки. Прибутковий ордер в одному примірнику складається матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад.

3) Акт про приймання матеріалів застосовується для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; складається також при прийманні матеріалів, які прибули без документів. Після приймання цінностей акти з прикладанням документів (товарно-транспортних накладних) передаються: один до бухгалтерії підприємства для обліку переміщення (руху) матеріальних цінностей, а другий відділу постачання або юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику.

Основними документами для оформлення відпуску матеріальних цінностей у виробництво є:

1) лімітно-забірні карти типових форм при оформленні вибуття запасів, відпуск у виробництво яких здійснюється на підставі встановлених лімітів, і для контролю за дотриманням лімітів на витрачання матеріальних цінностей;

2) Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів типової форми № М-10 - для обліку відпуску запасів понад встановлений ліміт або при заміні запасів; «Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу.

3) Картки складського обліку матеріалів застосовуються для обліку відпуску запасів в окремих випадках для скорочення кількості первинних документів. Картка складського обліку матеріалів застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою (комірником, зав. складом). Записи у картці виконують на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день, коли відбувається операція.

4) Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів для обліку руху матеріальних цінностей всередині підприємства і передачі їх стороннім організаціям.

Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства, воно може крім затверджених форм первинних облікових документів застосовувати самостійно розроблені форми документації по руху виробничих запасів. При цьому зазначені форми повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені ст. 9 Закону про бухоблік.

Розрахунок і списання транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).

Як відомо, підприємство може відразу включати ТЗВ у собівартість запасів при їхньому надходженні, а може узагальнювати суми ТЗВ на окремому субрахунку рахунка запасів (наприклад, субрах. 289). В другому випадку сума ТЗВ щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів

на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Методика розрахунку суми ТЗВ, що приходить на реалізовані товари, викладена в п. 9 П(С)БО 9, дуже нагадує методику розрахунку торгової націнки по методу ціни продажу (дивися вище).

У статті калькуляції "Зворотні відходи" відображається вартість повернутих відходів, що вираховуються з загальної суми витрат, віднесеної на собівартість продукції.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, які виникли в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це їх використання можливе з підвищеними витратами або використання за прямим призначенням взагалі неможливо. До зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних цінностей, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи, підрозділи як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);
- супутня продукція, одержувана в комплексному виробництві.

Відходи є поворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду. Безповоротними відходами називають відходи, які неможливо або недоцільно використовувати при існуючій техніці, технології та організації виробництва (розпил, угар, усушка, випаровування тощо). Безповоротні відходи не визнаються активами підприємства, тому оцінці не підлягають і відображаються тільки в кількісному вираженні.

Зворотні відходи оцінюються згідно з вимогами п. 12 П (С) БО 16:

- відходи, призначені для реалізації стороннім організаціям оцінюються за справедливою вартістю, в якості якої беруть чисту вартість реалізації;
- відходи, які споживаються у виробничому процесі оцінюються за ціною їх можливого використання.

Обраний метод оцінки відходів обумовлюється в наказі про облікову політику. У зв'язку з тим що кількість зворотних відходів безпосередньо впливає на величину собівартості одиниці виходу продукції, облік загальної величини отриманих відходів ведеться як в місцях їх виникнення, так і за конкретними виробами. Кількість і вартість зворотних відходів доцільно по кожному виду продукції визначати прямим шляхом, а якщо це неможливо - розподіляти поворотні відходи за видами продукції пропорційно кількості і вартості витраченої сировини або матеріалів. Оприбуткування зворотних відходів здійснюється на підставі накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

У статті «Основна і додаткова заробітна плата робітників» відображається сума винагороди робітників за фактично відпрацьований час або виготовлену кількість продукції.

При погодинній формі оплати праці інколи виникають складнощі у розподілі заробітної плати між об'єктами витрат. Якщо основними працівниками в цеху виробляється лише один вид продукції, тоді заробітна плата працівників з погодинною оплатою праці відноситься до прямих витрат і включається до складу статті калькуляції «Оплата праці». Якщо у цеху основні робітники з погодинною оплатою праці виробляють декілька видів продукції, тоді їх заробітну плату неможливо прямо віднести до конкретного об'єкту витрат.

У такому випадку нарахована сума заробітної плати буде відноситися до непрямих виробничих витрат і, отже, буде враховуватися у складі загальновиробничих витрат з наступним розподілом між об'єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою розподілу.

Для розрахунку заробітної плати працівників, які перебувають на погодинній системі оплати праці використовуються дані табелів обліку робочого часу. Табелів обліку робочого часу відноситься до типових уніфікованих документів, затверджених наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008. N 489.

Табель являє собою список працівників підприємства (з обов'язковим наведенням П.І.Б., табельного номера, що вказується на всіх документах з обліку оплати праці та посади) і ведеться або одним списком по всьому підприємству (доцільно на малих підприємствах з невеликою чисельністю працівників), або окремо за категоріями працівників (на великих підприємствах). Крім того, список працівників має сортуватися в алфавітному порядку або в порядку присвоєння табельних номерів. Оскільки у разі звільнення працівника його колишній табельний номер не може бути присвоєний іншому протягом трьох років. Однак у більшості випадків використовується сортування за прізвищами в алфавітному порядку.

Форма Табеля (типова форма № П-5) затверджена Наказом № 489, вона носить рекомендаційний характер і складається із мінімальної кількості показників, необхідних для заповнення форм державних статистичних спостережень.

Табель відкривається першого числа кожного місяця і передається в бухгалтерію двічі на місяць для:

коригування розрахунків за першу половину місяця (аванс) та розрахунку заробітної плати за місяць.

Крім таблицю обліку робочого часу, для нарахування заробітної плати використовуються:

- листки непрацездатності;
- накази на відпустки, накази на премії;
- документи про пільги;
- виконавчі листи;
- заяви на перерахування грошей до банку тощо.

При відрядній формі оплати праці первинним документом є наряд; рапорт про виробіток; подорожній лист; маршрутний лист.

В умовах відрядної форми оплати праці можуть застосовуватися різні системи обліку виробітку робітників-відрядників. Так, облік виробітку працівника може бути здійснений:

1) поопераційно. Така система передбачає приймання, підрахунок і фіксування інформації про вироблення робочого;

2) подетально.

В умовах дрібносерійного та індивідуального виробництва основним первинним документом з обліку виробітку є наряд на відрядну роботу. Наряд-лист – це документ, в якому відображаються дані про заданий та виконаний обсяг робіт, початок та закінчення терміну їх виконання, наводяться дані про кількість відпрацьованих годин та заробітну плату тощо.

Підрахунок суми заробітку, належного робітнику, здійснюється шляхом множення кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку.

Для серійного виробництва документом обліку виробництва продукції є маршрутний листок (маршрутна карта). Маршрутний листок (маршрутна карта) – це документ, який супроводжує партію деталей в процесі

виробництва по операціях їх обробки в цеху і забезпечує необхідний контроль за дотриманням технологічного процесу, правильністю обліку руху партій деталей у виробництві і за відповідністю кількості виробленої продукції сумі заробітної плати та нарахувань на неї.

Після множення відрядної розцінки на фактичний виробіток отримують розмір нарахованої заробітної плати робітника відрядника.

Додаткова заробітна плата виробничих робітників входить до собівартості виробів пропорційно основній.

Додаткова заробітна плата виробничого персоналу включає доплати, надбавки, гарантії і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, а також премії за виконання виробничих завдань і функцій. Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг), безпосередньо включається до собівартості відповідних видів продукції (груп однорідних видів продукції) (п. 13 П (С) БО 16).

Нарахування додаткової заробітної плати виробничим робітникам також здійснюється на підставі первинних документів. До них можна віднести:

- 1) наказ (розпорядження) про надання відпустки і відповідний розрахунок,
- 2) наказ (розпорядження) про надання матеріальної допомоги тощо
- 3) тощо.

До "Відрахування на соціальні заходи" відносяться суми нарахованого ЄСВ на оплату праці працівників, які перебувають у трудових відносинах з підприємством.

У відповідності до Інструкції про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок

безробіття «нарахування страхових внесків роботодавців, найманих працівників та військовослужбовців здійснюється щомісяця на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування або які підтверджують нарахування заробітної плати (доходу), грошового забезпечення, виходячи із розміру страхового внеску, що діє на день нарахування виплат.

Страхові внески нараховуються на фактичні виплати (доходи), що не перевищують визначеної максимальної величини фактичних витрат страхувальника на оплату праці найманих працівників і доходу фізичних осіб, грошового забезпечення військовослужбовців, з якої справляються внески до Фонду, що встановлюються щороку на рівні п'ятнадцяти розмірів прожиткового мінімуму, встановленого Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" для працездатних осіб. Нарухування страхових внесків на оплату щорічної відпустки, період якої більше одного місяця, здійснюється за ставкою, що діє на момент її нарахування, окремо за кожний місяць.

Розрахунок сум відрахувань на соціальні заходи здійснюється у відомості, яка складається в довільній формі. Для додання такого розрахунку (відомості) статусу первинного документа він повинен містити обов'язкові реквізити, передбачені п. 2 ст. 9 Закону про бух облік «Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші

дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції».

Нараховані та перераховані страхові внески роботодавців та застрахованих осіб обліковуються: підприємствами та організаціями - суб'єктами підприємницької діяльності на рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням", субрахунок 653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття"; бюджетними установами - на рахунку 65 "Розрахунки із страхування", субрахунок 653 "Розрахунки із страхування на випадок безробіття".

До статті "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання" належать:

- амортизація машин та обладнання;
- витрати на ремонт машин та обладнання;
- витрати на обслуговування машин та обладнання.

Методи нарахування амортизації, які можуть застосовуватися підприємствами:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

З використанням цих методів нараховують амортизацію основних засобів і нематеріальних активів.

Для інших необоротних матеріальних активів застосовуються прямолінійний і виробничий методи нарахування амортизації.

Для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів можуть також встановлюватися методи:

- 1) у першому місяці використання об'єкта нарахування амортизації здійснюється в розмірі 50% його вартості, а інші 50% амортизується, - у місяці вилучення об'єкта з

активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

2) у першому місяці використання об'єкта нарахування амортизації відбувається в розмірі 100% його вартості.

Залежно від виду необоротних активів, умов експлуатації, морального зносу підприємством на власний розсуд для кожного об'єкта необоротних активів встановлюється найбільш економічно доцільний метод амортизації.

Вибір того чи іншого способу визначення строків корисного використання, а також методу нарахування амортизації відображається у наказі про облікову політику підприємства.

У бухгалтерському обліку нарахування амортизації за необоротними (матеріальними і нематеріальними) активами здійснюється пооб'єктно протягом строку їх корисного використання.

Амортизація на об'єкти основних засобів нараховується на кожен об'єкт щомісяця починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому такий об'єкт став придатний для корисного використання, і припиняється в місяці, наступному за місяцем вибуття об'єкта основних засобів. Нарухування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, наступної за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарухування амортизації основних засобів і нематеріальних активів за кожний звітний період проводиться у відомості розрахунку амортизації в пооб'єктний розрізі.

Для нарахування амортизації необоротних активів складають Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів. Розрахунок

використовують для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня.

Для обліку зносу необоротних активів призначено рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", на якому узагальнюється інформація про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних нематеріальних і матеріальних активів.

За кредитом рахунка 13 "Знос (амортизація) необоротних матеріальних активів" відображається нарахування амортизації та індексації зносу необоротних активів, за дебетом зменшення суми зносу.

Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

ПСП ім. Довженка

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

30795069

Сіалогоспобік, форма №03СТ-5

РОЗРАХУНОК

нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за
прямолінійним методом на початок року

Інвентарний номер	Класифікаційна група, вид та назва об'єкта	Дата оприбуткування	Первісна вартість, грн.	Ліквідаційна вартість, грн.	Первісна вартість за мінусом ліквідаційної вартості, грн.
1	2	3	4	5	6
2701	Копалка кінна	2001	1600,00	50,00	1550,00
2702	Косарка кінна	2001	3600,00	100,00	3500,00
2706	Причеп 2ПТС-6	2001	1666,67	50,00	1616,67
2707	Культиватор КПС-4	2001	1250,00	50,00	1200,00
2708	Вирівнювач ґрунту	2002	1056,00	50,00	1006,00
2709	Радіотелефон	2002	2460,67	100,00	2360,67
2715	Сівалка СЗТ-3,6	2002	2200,00	100,00	2100,00
2716	Сівалка СО-4,2	2002	8750,00	100,00	8650,00
2717	Автомобіль ВА3-21099	2006	31450,00	500,00	30950,00
	Разом		54033,34	1100,00	52933,34

Термін корисного ви- користання, років	Сума зносу (амортизації), грн		Розподіл зносу (амортизації) за об'єктами обліку (назва субрахунків та аналітичних рахунків)	Кор. ра- хунок, дебет
	Річна	Місячна		
7	8	9	10	11
12	129,20	10,77	Утримання та експлуатація робочих машин	915
12	291,70	24,31	Утримання та експлуатація робочих машин	915
12	134,70	11,22	Вантажний автотранспорт	234
12	100,00	8,33	Утримання та експлуатація робочих машин	915
9	111,78	9,31	Утримання та експлуатація робочих машин	915
10	236,07	19,67	Адміністративні витрати	92
6	350,00	29,17	Утримання та експлуатація робочих машин	915
8	1081,25	90,10	Утримання та експлуатація робочих машин	915
10	3095,00	257,91	Адміністративні витрати	92
	5429,70	452,46		

Відомість закінчено "01" січня 2009 р.

Виконавець Мартиненко О. Є.Головний бухгалтер Ніколаєнко

Сільгоспоблік, форма №ОЗСТ-6
 "ЗАТВЕРДЖУЮ"
Батуренко
 "05" липня 2009 р.

Сільгоспдприємство	Код за СДРПОУ	ВІДОМІСТЬ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ЯКІ НАДІЙШЛИ АБО ВИБУЛИ ЗА <u>липень 2009 р.</u>
ПСП ім. Довженка	30795069	

Пор. №	Вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками	Зміни за попередній період													Кореспондуючий рахунок, дебет
		Надходження					Вибуття								
		первісна вартість, грн	ліквідаційна вартість, грн	первісна за мінусом ліквідаційної, грн	термін корисного використання, рр	сума зносу (амортизації), грн		первісна вартість, грн	ліквідаційна вартість, грн	первісна за мінусом ліквідаційної, грн	термін корисного використання, рр	сума зносу (амортизації), грн			
						річна	місячна					річна	місячна		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Машини та обладнання															
1	Трактори	220000.00	5000.00	215000.00	15	14333.33	1194.44	-	-	-	-	-	-	915	
	Разом	220000.00	5000.00	215000.00	15	14333.33	1194.44								

ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ
нарахування амортизації основних засобів
та інших необоротних активів
за червень 2009 р.

Розподіл зносу (амортизації) за об'єктами обліку (назва субрахунків та аналітичних рахунків)	Знос (амортизація), грн				Кореспон- дуючий рахунок, дебет
	нараховано у минулому місяці	коректив за прибулими та вибулими основними засобами		Донара- хування у поточному місяці	
		за прибулими (+)	за вибулими (-)		
1	2	3	4	5	6
Утримання та експлуатація робочих машин	171,99	1194,44	-	1366,43	915
Адміністративні витрати	269,25	-	-	269,25	92
Вантажний автотранспорт	11,22	-	-	11,22	234
Усього	452,46	1194,44		1646,90	

Відомість закінчено "30" червня 2009 р.

Виконавець Сикунєва

Головний (старший) бухгалтер Ніколасюк

Щодо витрат на ремонт машин та обладнання, то у промисловості витрати на ремонт виробничого, транспортного обладнання, інструментів, приборів та пристроїв, які здійснюються з метою підпримання об'єкту в робочому стані і отримання першопочатково визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання включаються у витрати виробництва.

Ремонти, які проводяться з метою зростання майбутніх економічних вигод, збільшують первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту.

Операції що відносяться до утримання основних засобів, зазвичай не вимагають великого числа документів. На крупних підприємствах з цеховою структурою вони можуть виконуватися:

- персоналом цеху, відповідальним за утримання основних засобів;

- працівниками, що експлуатують устаткування;
- спеціалізованим ремонтним підрозділом.

Заробітна плата працівникам, що виконують роботи з утримання основних засобів, нараховується на підставі нормованого завдання або нарядів-замовлень (якщо працівники поряд з утриманням виконують *ремонт основних засобів*), якщо ці операції виконуються працівником, що експлуатує устаткування, або працівником, відповідальним за утримання основних засобів, з постійним переліком обов'язків.

Ремонт основних засобів, що виконується підприємством самостійно

Витрати на ремонт включають не лише прямі матеріальні витрати та прямі витрати на оплату праці, але і непрямі (накладні, загальновиробничі) витрати, наприклад, амортизацію використовуваного для ремонтів устаткування, забезпечення ремонтного персоналу спецодягом, засобами індивідуального захисту і ін. Для обліку таких витрат доцільно створити окремий об'єкт витрат: ремонтна ділянка або цех.

Перед початком ремонту необхідно скласти відомість дефектів (ремонтну відомість). Відомість дефектів зазвичай складає особа, відповідальна за стан устаткування (наприклад, механік цеху), виконавець ремонту (представник ремонтного цеху або ділянки), затверджує керівник підприємства або головний інженер.

На підставі відомості дефектів складається замовлення на виконання ремонтних робіт. Це багатофункціональний документ, в якому відбиваються інвентарний номер, найменування виконуваних робіт, номери креслень, перелік і кількість необхідних матеріалів. Замовлення виписується підрозділом, за яким закріплений ремонтований об'єкт основних засобів, а номери креслень, кількість і перелік матеріалів вказуються виконавцем

робіт. Замовлення підписується замовником і виконавцем. Керівник підприємства (або уповноважена їм особа) ухвалює цей документ, чим санкціонує виконання замовлення.

Після закінчення звітного періоду комірник чи інша уповноважена особа ремонтного підрозділу складає акт на списання матеріалів.

Зазвичай непрямі витрати розподіляються між замовленнями пропорційно нормо-годинам роботи або прямим витратам на оплату праці. Можуть застосовуватися і інші бази розподілу. Результати цього розрахунку відбиваються у ведомості аналітичного обліку витрат по замовленнях (документі, складеному в довільній формі) і служать підставою для включення витрат на ремонти в собівартість продукції підприємства як в бухгалтерському, так і в податковому обліку.

Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання кожного цеху відносяться тільки на ті види продукції, які виробляються в даному цеху.

Розподіл витрат між видами продукції здійснюється відповідно до обраної бази розподілу (оплати праці, обсягу виробництва, прямих витрат тощо).

При виробництві одного виду продукції витрати на утримання та експлуатацію обладнання включаються до складу загальновиробничих витрат, де розподіляються на постійні і змінні.

Промислові підприємства з цехової структурою управління зобов'язані враховувати загальновиробничі витрати по цехах.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо)

пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати формуються протягом звітного періоду в однакових розмірах незалежно від обсягу випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг (амортизація, орендна плата за основні засоби, які використовуються з виробничою метою, витрати на утримання будівель і обладнання цехів (ділянок), опалення, освітлення цехів, діляниць, а також витрати на управління виробництвом, зокрема, витрати на оплату праці управлінського персоналу цеху тощо).

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно та зазначається в Положенні про облікову політику підприємства.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно, виходячи із специфіки його діяльності в наказі про облікову політику (п. 16 П (С) БО 16) (табл. 9.5).

Таблиця 9.5 - Змінні та постійні загальновиробничі витрати

Змінні загальновиробничі витрати	Постійні загальновиробничі витрати
премія за результатами року	витрати на управління виробництвом
витрати на проведення ремонтів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення	амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення
витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організацією виробництва	амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення
витрати на обслуговування виробничого процесу	сума сплачених орендарем платежів
витрати на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення	витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки, за надані для виробничих потреб телекомунікаційні послуги
	витрати на пожежну і сторожову охорону
	витрати на охорону праці
	податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані із виробничим процесом
	місцеві податки і збори
	витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення

витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи;
платежі зі страхування цехового майні
витрати на створення забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат
витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення

Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені.

Розподілені постійні загальновиробничі витрати – це частка загальної суми загальновиробничих витрат, яка розрахована, виходячи з нормальної виробничої потужності. Розподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості.

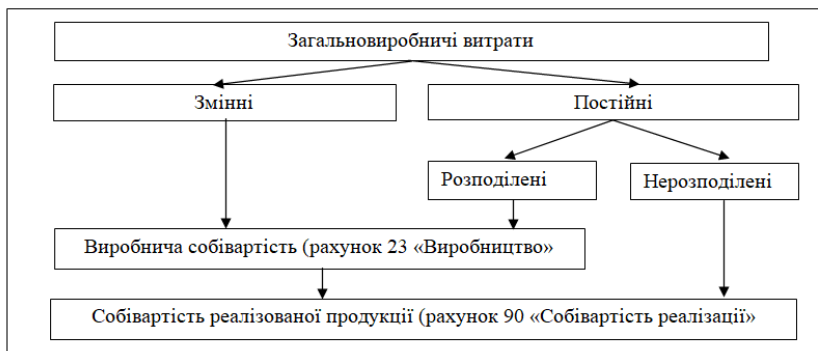
Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Фактична потужність за звітний період може відрізнятися від нормальної як у бік збільшення, так і у бік зменшення.

Різниця між сумою постійних загальновиробничих витрат і сумою розподілених постійних загальновиробничих витрат називається нерозподіленими загальновиробничими витратами і підлягає включенню до собівартості реалізованої готової продукції.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції

(робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину (рис. 9.1).



Рисинук 9.1 - Розподіл загальновиробничих витрат

Визначення суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат здійснюється наступним способом:

- 1) вибрати базу для розподілу загальновиробничих витрат, наприклад обсяг виробництва готової продукції в натуральному вираженні (штук, тонн, куб. М і т. д.), обсяг послуг або робіт у вартісному вираженні, час роботи обладнання (машино-години), годинник праці (людино-години) і т. д.;
- 2) встановити очікуваний середній обсяг діяльності за звичайних умов господарювання (нормальну потужність) (встановлюється на кілька років);
- 3) визначити загальну планову величину загальновиробничих витрат, у тому числі з розбивкою на змінні і постійні;
- 4) обчислити норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу:

5) визначити загальну суму постійних загальновиробничих витрат, вирахувавши з фактично сформованої у звітному періоді суми загальновиробничих витрат в цілому по підприємству (при цеховій структурі - по цеху) їх змінну величину;

Загальну суму розподілених постійних загальновиробничих витрат звітного періоду визначають за такою формулою:

Сума		База
постійних		розподілу
розподілені	Норматив	постійних
x	постійних	загальновир
=	загальновир	обничих
загальновир	обничих	витрат
обничих	витрат	звітного
витрат		періоду при
		фактичній
		потужності

6) порівняти фактичну величину постійних загальновиробничих витрат з отриманою в результаті застосування нормативу і у разі перевищення провести їх розподіл.

Таким чином, у разі якщо фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду буде менше розрахованого нормативу, у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) звітного періоду включається фактична величина постійних загальновиробничих витрат, а не сума, обчислена за допомогою нормативу.

Якщо ж фактичний розмір постійних загальновиробничих витрат звітного періоду перевищить розрахований норматив, до складу виробничої собівартості

продукції (робіт, послуг) відноситься тільки частина постійних загальновиробничих витрат звітного періоду в межах такого нормативу.

Для обліку загальновиробничих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», в дебеті якого відображаються витрати за статтями, здійснені протягом місяця, в кредиті – щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво» (табл. 9.6).

Вище був описаний порядок розподілу постійних загальновиробничих витрат з метою визначення суми таких витрат, яка може бути віднесена до складу виробничої собівартості продукції, що виготовляється.

Однак, крім цього, загальновиробничі витрати (змінні та розподілені постійні), які списуються на витрати виробництва (у дебет рахунку 23 «Виробництво»), повинні щомісяця розподілятися між різними видами продукції (робіт, послуг).

Таблиця 9.6 - Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

N з/п	Показники	<u>Усього</u>	<u>На</u>	Включення	
			одиницю	загальновиробничих	
			бази	витрат до	
			розподілу		
			(1 машино-	витрат на	собівартості
			година)	виробництво	реалізованої
				продукції	продукції
				(рахунок 23)	(рахунок 90
				"Виробницт-	"Собівар-
				во"), грн.	тість реа-
					лізації"),
					грн.
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10000	X	X	X
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн. з них:	70000			
3	змінні (ряд.3гр.4=ряд.2гр.3 :ряд.1гр.3)	50000	5	X	X
4	постійні (ряд.5гр.4=ряд.4гр.3 :ряд.1гр.3)	20000	2	X	X
5	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6	1-й звітний період	8000	X	X	X
7	2-й звітний період	10500	X	X	X

	фактичні загальновироб- ничі витрати, грн.:				
8	1-й звітний період	68100			
	з них:				
9	змінні	48000	X	48000	X
10	постійні - усього	20100	X	X	X
	(ряд.8гр.3-ряд.9гр.3)				
	у тому числі:				
10.1	постійні розподілені	16000	X	16000	X
	(ряд.6гр.3ряд.5гр.4)				
10.2	постійні нерозподілені	4100	X	X	4100
	(ряд.10гр.3- ряд.10.1гр.3)				
11	2-й звітний період	77950			
	з них:				
12	змінні	57750	X	57750	X
13	постійні - усього	20200	X	X	X
	(ряд.11гр.3- ряд.12гр.3)				
	у тому числі:				
13.1	постійні розподілені	20200	X	20200	X
	(ряд.7гр.3ряд.5гр.4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат				
13.2	постійні нерозподілені	0	X	X	0
	(ряд.13гр.3- ряд.13.1гр.3)				

Порядок такого розподілу в П (С) БО 16 не наводиться, він встановлюється підприємством самостійно і фіксується в наказі про облікову політику. У той же час є і кілька загальних правил, які слід враховувати, проводячи розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання.

Отже, розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання повинен проводитися пропорційно обраній базі.

Для розподілу зазначених витрат між об'єктами необхідно визначити норматив (коефіцієнт) витрат на одиницю об'єкта калькулювання. При множенні розрахованого нормативу розподілу на величину бази розподілу, що відноситься до конкретного об'єкта витрат (виду продукції, робіт, послуг), визначається частина

загальновиробничих витрат, що включаються у виробничу собівартість даного виду продукції (робіт, послуг) у звітному періоді.

Методика розподілу має бути єдиною як при плануванні, так і при обліку.

До фактичної собівартості продукції відносяться втрати від браку, які не враховуються в плановій собівартості.

Втрати від браку акумулюються в окремій статті калькуляції, а якщо ж на підприємстві втрати від браку не виділені в окрему статтю калькуляції, то їх відносять до складу загальновиробничих витрат з наступним розподілом між об'єктами витрат відповідно до обраного підприємством методу.

В залежності від виду браку та можливостей подальшого використання забракованої продукції втрати від браку списуються на собівартість виробничої або собівартість реалізованої продукції.

Брак у виробництві - це продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Не є браком:

- продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку;
- втрати від сортності, тобто від переведення продукції в нижчий сорт за якістю.

Списання втрат від браку на фактичну собівартість продукції відбувається на підставі

актів про брак та первинних документів з обліку виробітку, звіту про собівартість браку в звітному місяці, в якому визначається сума втрат від забракованої продукції із зазначенням видів продукції і винних осіб.

Види браку:

- 1) технічно неминучий не виправний брак;
- 2) технічно неминучий виправний брак;
- 3) непередбачений внутрішній не виправний брак;
- 4) непередбачений внутрішній виправний брак.

У разі коли в процесі виробництва виникає технічно неминучий не виправний брак, втрати від такого браку (собівартість браку) включається у фактичну собівартість (у бухгалтерському обліку собівартість браку відображається за дебетом рахунка 24). Собівартість браку визначається на рівні собівартості готової продукції.

Якщо від отриманого не виправного браку частина матеріалів може бути використана у господарській діяльності або браковані вироби можуть бути надалі повторно використані у виробництві або продані, втрати від браку зменшуються на величину «використовуваної» частини браку, оцінювання якої здійснюється за вартістю її можливого використання, або за справедливою вартістю. Втрати від браку включаються до собівартості того виду продукції, за яким виявлений брак.

Якщо технічно неминучий брак є поправним, до собівартості включаються лише витрати на виправлення такого браку, а саме: сировина, матеріали, напівфабрикати, які використовуються для усунення дефектів бракованої продукції; заробітна плата та нарахування внесків на соціальні заходи на заробітну плату робітників, зайнятим виправленням браку; частка загальновиробничих витрат.

У процесі виробництва може бути отримано непередбачений внутрішній не виправний брак, витрати якого можуть бути зменшені на вартість зворотних

відходів; суми, утримувані з винуватців браку; суми відшкодування, отримані від постачальників неякісних матеріалів, які спричинили брак продукції. Залишок витрат від непередбачуваного внутрішнього невиправного браку у виробничу собівартість продукції не включається, а списується у склад собівартості реалізованої готової продукції або інших операційних витрат.

Якщо непередбачений внутрішній брак є поправним, то собівартість бракованих виробів зменшується на суму витрат на виправлення браку: суми, що відшкодовуються винними особами; суми, що відшкодовуються постачальниками неякісних матеріалів, які спричинили брак продукції. Сума, що залишилася списується до складу собівартості реалізованої готової продукції або інших операційних витрат.

Запитання та завдання

1. Які відмінності фактичної собівартості від планової?
2. Які методи оцінювання матеріальних витрат при розрахунку фактичної собівартості?
3. Які документи підтверджують витрати з оплати праці?
4. На підставі яких документів списуються витрати амортизації на собівартість?

РОЗДІЛ ПОПЕРЕДІЛЬНИЙ МЕТОД

10. КАЛЬКУЛЮВАННЯ

10.1. Поняття та сфера застосування попередільного методу калькулювання

Попередільний метод калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах з масовим випуском продукції, де з вихідної сировини (матеріалу) шляхом послідовної обробки виходить готовий продукт (наприклад, в хімічному, текстильному, цегляному, металургійному, бавовняному та інших виробництвах).

Переділ - це частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що закінчується отриманням готового напівфабрикату, який може бути відправлений у наступний переділ або реалізований на сторону. При цьому весь процес виробництва може бути розбитий на окремі стадії технологічного циклу з самостійною технологією та організацією виробництва. Здебільшого переділом виступає цех.

У результаті послідовного проходження вихідного матеріалу через всі переділи отримують готову продукцію, тобто на виході з останнього переділу отримується не напівфабрикат, а закінчений продукт. Наприклад, текстильне виробництво складається з ряду переділів. Вихідною сировиною для ткацького виробництва є бавовна-волокно, брудна і мита вовна, шовк-сирець та інші матеріали. Вони надходять в перший переділ - прядіння. Готовою продукцією цього переділу є пряжа. Вона передається в наступний переділ - ткацтво, на виході з якого отримують сирова тканина (сувору тканину). Сирова

тканина надходить у третій переділ (обробку), де на тканину наносять потрібний малюнок.

Організація металургійного виробництва передбачає декілька послідовних переділів: виплавка чавуну - виплавка сталі - прокатне виробництво.

Перелік переділів визначається на основі технологічного процесу, виходячи з можливостей планування, обліку і калькулювання собівартості продукції кожного переділу і оцінки НЗВ.

Об'єктом калькулювання є напівфабрикати та готова продукція.

Об'єктом обліку виступають переділи. Витрати, які утворюють собівартість продукції, формуються не за видами продукції, а за окремими закінченими технологічними переділами (фазами, стадіями).

Особливостями попередільного методу є:

- організація аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» для кожного переділу;
- узагальнення витрат по переділах безвідносно до окремих замовлень, тобто калькулювання собівартості продукції кожного переділу в цілому;
- списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення.

10.2. Методика попередільного калькулювання

При попередільному методі калькулювання витрат розрахунок кількості виготовлених напівфабрикатів і суми витрат на їх виготовлення ведеться по кожному переділу.

Витрати кожного переділу складаються з прямих витрат (витрат основних матеріалів і заробітної плати основних виробничих робітників з нарахуваннями на неї), витрат на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничих витрат.

Всередині кожного переділу прямі витрати враховують за видами напівфабрикатів або готових виробів або за групами однорідної продукції. Об'єднання продукції в єдині калькуляційні групи проводиться за ознакою однорідності сировини та основних матеріалів, а також складності обробки.

Витрати з утримання та експлуатації обладнання враховують по переділах, а всередині переділу розподіляють за видами (групами) продукції в порядку, встановленому на підприємстві.

Загальновиробничі витрати враховують відповідно по цехах і розподіляються по переділах, а потім розподіляються на види напівфабрикатів кожного переділу.

Розрахунок витрат кожного переділу дозволяє розрахувати виробничу собівартість напівфабрикатів, які утворюються після кожного переділу.

Відповідно до отриманої суми витрат по кожному переділу та кількості виготовлених напівфабрикатів на даному переділі здійснюється розподіл витрат переділу на види напівфабрикатів і розраховується виробнича собівартість напівфабрикатів.

При цьому витрати, розраховані по першому переділу, включаються до собівартості другого переділу. У другому переділі підсумовуються витрати першого і другого переділів і передаються в наступний (третій) переділ і так далі аж до останнього переділу, в результаті виконання якого виходить готова продукція.

Отже, собівартість напівфабрикатів кожного наступного переділу складається з:

1. собівартості напівфабрикатів, отриманих з попередніх переділів,
2. витрат на їх обробку на даному переділі,

3. загальновиробничих витрат (у випадку, якщо переділом є цех).

Собівартість останнього переділу є собівартістю готової продукції.

Адміністративні витрати та витрати на збут формуються по підприємству в цілому, з подальшим розподілом їх між напівфабрикатами, які реалізуються стороннім підприємствам і готовими виробами відповідно до обраного на підприємстві методу розподілу.

Розрахунок витрат на одиницю продукції здійснюється за формулою багатоступеневого калькулювання:

$$C = Z_{\text{пр}1}/X_1 + Z_{\text{пр}2}/X_2 + Z_{\text{пр}3}/X_3 + \dots + Z_{\text{пр}n}/X_n + Z_{\text{упр}}/X_{\text{пр}},$$

де C – витрати на одиницю продукції, грн.;

$Z_{\text{пр}1}, Z_{\text{пр}2}, \dots, Z_{\text{пр}n}$ – виробничі витрати кожного переділу, грн.;

$Z_{\text{упр}}$ – адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати планового (звітнього) періоду, грн.;

$X_1, X_2, \dots, X_n$ – кількість напівфабрикатів, виготовлених у плановому (звітньому) періоді кожним переділом, шт.;

$X_{\text{пр}}$ – кількість одиниць продукції, що реалізується у плановому (звітньому) періоді, шт.

Якщо витрати сировини і матеріалів на одиницю продукції враховуються окремо, а в рамках переділів – лише додані витрати кожного переділу (заробітна плата, нарахування на заробітну плату, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, загальновиробничі витрати), такий різновид калькулювання називається калькулюванням за стадіями обробки.

У цьому випадку формула прийме наступний вигляд:

$$C = Z_{\text{м}} + Z_{\text{дод}1}/X_1 + Z_{\text{дод}2}/X_2 + Z_{\text{дод}3}/X_3 + \dots + Z_{\text{дод}n}/X_n + Z_{\text{упр}}/X_{\text{пр}},$$

де C – витрати;

$Z_{\text{м}}$ – витрати сировини і матеріалів у розрахунку на одиницю продукції, грн.;

$Z_{доб1}, Z_{доб2}, \dots, Z_{добn}$ - додані витрати кожного переділу, грн.;

$Z_{упр}$ – адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати планового (звітнього) періоду, грн.;

$X_1, X_2, \dots, X_n$ - кількість напівфабрикатів, виготовлених у (плановому) звітньому періоді кожним переділом, шт.;

$X_{пр}$ - кількість одиниць продукції, що реалізується у плановому (звітньому) періоді, шт.

Різновидом попередільного методу є *однопередільний (простий) метод калькулювання собівартості*. Простий (однопередільний) метод калькулювання собівартості продукції застосовується у виробництвах, в яких відсутнє незавершене виробництво або воно незначне. Прикладом тут можуть служити видобуток вугілля, вироблення електроенергії.

Суть цього методу зводиться до прямого розрахунку собівартості одиниці продукції, коли всі витрати на виробництво за статтями калькуляції діляться на кількість виробленої продукції.

$$C = Z_1 / X_1,$$

де Z_1 – витрати на виробництво звітнього періоду; X_1 - кількість виробленої продукції.

Сукупні витрати на одиницю продукції визначаються методом **двохступеневого калькулювання**. За методом простого **двохступеневого калькулювання** розрахунок собівартості одиниці продукції ведеться в три етапи:

1. розраховується виробнича собівартість усієї продукції, потім діленням всіх виробничих витрат на кількість виготовлених виробів визначається собівартість одиниці продукції;
2. сума адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат ділиться на кількість проданої за звітний період продукції;

3. підсумовуються показники, розраховані на перших двох етапах.

Собівартість продукції методом простого двоступеневого калькулювання розраховується за наступною формулою:

$$C = 3_1/X_1 + 3_2/X_2,$$

3_1 – сукупні виробничі витрати звітного періоду, грн.;

3_2 – адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати звітного періоду, грн.;

X_1 - кількість одиниць продукції виробленої в даному звітному періоді;

X_2 - кількість одиниць продукції реалізованої в даному звітному періоді.

Запитання та завдання

1. У чому сутність попроцесного методу калькулювання?

2. Яка сфера застосування попроцесного методу калькулювання?

3. Виділіть етапи попроцесного калькулювання. Охарактеризуйте кожен з етапів.

4. Які варіанти попроцесного методу обліку витрат використовуються на практиці?

5. При дотриманні яких умов може застосовуватися метод простого калькулювання?

6. У яких випадках застосовується метод простого одноступінчатого калькулювання? Як визначається собівартість одиниці продукції при використанні даного методу?

7. Як здійснюється розрахунок собівартості одиниці продукції за методом простого двоступінчастого калькулювання?

8. Коли доцільніше використовувати метод простого багаступінчастого калькулювання?

9. Що характерно для такого різновиду простого калькулювання, як калькулювання витрат за стадіями обробки?

РОЗДІЛ ПОЗАМОВНИЙ МЕТОД

11. КАЛЬКУЛЮВАННЯ

11.1. Область застосування позовного методу

Областю застосування позовного методу є випадки виготовлення складних одиничних продуктів або надання послуг (виконання робіт) в індивідуальному порядку. У промисловості він застосовується, як правило, на підприємствах з одиничним типом організації виробництва. Індивідуальне, або одиничне виробництво - це форма організації виробництва, при якій різні види продукції виготовляються в одному або декількох екземплярах.

Такі підприємства організуються для виготовлення виробів обмеженого споживання. Найбільш типовими є заводи важкого машинобудування, що створюють прокатні стани, екскаватори великих потужностей, а також підприємства військово-промислового комплексу, де переважають механічні процеси обробки і виробляється унікальна продукція.

Позамовна калькуляція широко використовується виробниками, які працюють на основі замовлень в авіаційній промисловості, машинобудуванні, будівництві та інших галузях з індивідуальним асортиментом виробів і послуг. Цей метод використовують як при калькулюванні основної товарної продукції, так і при обчисленні собівартості виробів та робіт у капітальному будівництві, житлово-комунальному господарстві, виготовленні нестандартного устаткування тощо.

Цей метод використовується також у будівництві, сфері обслуговування, бюджетних організаціях, в науково-дослідних інститутах, установах охорони здоров'я,

друкарнях, видавництвах, рекламних та аудиторських та будь-яких інших організаціях, що працюють на замовлення і надають послуги відповідно до вимог покупців.

При використанні позамовного методу калькулювання витрат процес визначення ціни на виконання замовлення передує виконанню самого замовлення. Якщо прямі витрати для цілей планування ціни реалізації позамовної продукції визначаються на основі норм використання відповідних видів ресурсів, то непрямі витрати плануються на основі аналізу витрат на аналогічні замовлення попередніх періодів з відповідним коригуванням їх на коефіцієнт збільшення витрат.

11.2. Об'єкт калькулювання витрат

Об'єктом калькулювання витрат при позамовному методі є окреме виробниче замовлення, що відкривається на один або кілька виробів (на підприємствах серійного і масового виробництва) або на кожний виріб (на підприємствах з дрібносерійним і індивідуальним характером виробництва), а також на виконання дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт.

11.3. Сутність позамовного методу

Особливістю позамовного методу обліку витрат на виробництво є те, що фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції.

Вартість незавершеного виробництва визначається як сума фактичних витрат за кожним незавершеним замовленням.

За даним методом вся сума прямих витрат (витрати сировини, основних і допоміжних матеріалів, паливо та енергія на технологічні цілі, заробітна плата основних виробничих робітників з нарахуваннями на неї) списується на відповідні статті калькуляції за кожним конкретним замовленням прямим методом. Непрямі витрати (витрати на утримування та експлуатацію обладнання, загальновиробничі, витрати на збут, інші операційні витрати) накопичуються у кошторисах відповідних витрат, а потім розподіляються між кожним замовленням, виготовленим підприємством у даному періоді (рис. 11.1).

Замовлення 1	Замовлення 2	Замовлення 3
Сировина і матеріали Оплата праці основних виробничих робітників Нарахування на заробітну плату Палива та енергія на	Сировина і матеріали Оплата праці основних виробничих робітників Нарахування на заробітну плату Палива та енергія на	Сировина і матеріали Оплата праці основних виробничих робітників Нарахування на заробітну плату Палива та енергія на технологічні
Витрати на утримання та експлуатацію обладнання		
Загальновиробничі витрати		
Адміністративні, Витрати на збут		
Інші операційні витрати		
Собівартість	Собівартість	Собівартість

Рисунок 11.1 – Формування витрат на виконання замовлень

11.4. Документальне оформлення процесу виконання замовлення

Виробниче замовлення відкривається на підставі договору між підприємством-виробником продукції та замовником. «Відкрити замовлення» - значить заповнити відповідний бланк замовлення (або наряд на виконання замовлення). Замовлення, прийняті до виробництва, реєструють, їм присвоюють чергові з початку року номери, які стають їх кодами до закінчення виконання, і які в подальшому вказують в усіх документах, пов'язаних з виконанням робіт чи витрачанням ресурсів.

Для обліку витрат по замовленнях бухгалтерія відкриває картку (відомість) для кожного замовлення, у якій вказують:

- тип замовлення (для власних потреб або той, що залучається зі сторони; разовий чи зведений). Витрати разових замовлень обліковують і відображаються в межах одного звітного періоду. Облік витрат за довгостроковими чи зведеними замовленнями пов'язаний з розподілом витрат між кількома звітними періодами;

- назву замовлення;
- номер замовлення (індивідуальний код);
- характеристику замовлення (короткий опис робіт з виконання замовлення);
- тип та кількість виробів; замовника;
- виконавець (дільниця, що виконує роботи в межах замовлення);
- термін виконання замовлення;
- місяць, в якому обліковуються (розподіляються) витрати на замовлення.

Форму замовлення підприємство розробляє самостійно.

Замовлення, як правило, відкриваються на ту кількість продукції, випуск якої передбачено протягом місяця, що дозволяє щомісяця визначати її фактичну собівартість. Якщо однакова продукція з тривалим циклом виготовлення запускається у виробництво в різні періоди, то на продукцію кожного періоду відкривається окреме замовлення.

При виготовленні складної продукції з тривалим технологічним циклом (великі унікальні машини, верстати, прокатні стани, гідротурбіни тощо), замовлення можуть відкриватися не на продукцію у цілому, а на окремі технологічні і монтажні вузли, відповідно до встановленої комплектації, що дозволяє виявляти фактичну собівартість окремих конструктивних елементів і вузлів продукції на певній стадії виробництва до повного завершення всіх робіт.

У міру проходження замовлення у карточці замовлення накопичується інформація про витрати за прямими матеріалами, прямими витратами праці і загальновиробничими витратами, пов'язаними з його виготовленням. Таким чином, картка замовлення є основним обліковим регістром в умовах позамовного методу калькулювання.

Після завершення виготовлення виробу або виконання роботи замовлення закривається. Після повідомлення про закриття замовлення ніякого відпуску матеріалів і нарахування заробітної плати не відбувається.

У міру відпуску на виробництво замовлення матеріальних ресурсів у бухгалтерію передаються первинні документи про витрати матеріалів, заробітної плати; про втрати від браку, знос спеціальних пристосувань і інструментів, пов'язаних з виготовленням даного замовлення.

Бухгалтерія з метою акумулювання витрат, які відносяться на виконання замовлення веде відомість їх аналітичного обліку.

Загальновиробничі витрати розподіляють між замовленнями пропорційно обраній базі розподілу.

Після закінчення місяця розраховують прямі виробничі витрати на замовлення та додають розподілені загальновиробничі витрати.

Вартість незавершеного виробництва визначається підсумовуванням витрат по незакінчених замовленнями.

В деяких випадках допускається умовна оцінка часткового виконання замовлення. Це відбувається, коли продукція здається на склад або безпосередньо замовнику до закінчення замовлення в цілому (частковий випуск за замовленням). У цьому випадку вона оцінюється шляхом ділення виробничих витрат, врахованих за цим замовленням, на кількість виробів, як виготовлених, так і тих, які знаходяться в НЗВ (розрахованих за ступенем готовності на підставі даних оперативного обліку про укомплектування замовлення), і множенням отриманої величини на кількість випущених виробів. Частина витрат за незакінченими замовленнями залишається на балансі як НЗВ.

11.5. Недоліки позамавного методу розрахунку витрат

Основним недоліком позамавного методу є неможливість складання звітної калькуляції до кінця виконання робіт за кожним конкретним замовленням. Це ускладнює оперативний контроль і аналіз рівня витрат підприємства в цілому і його окремих цехів, тягне за собою необхідність застосування умовної оцінки

виробництва окремих виробів для часткового виконання виробничого замовлення.

Запитання та завдання

1. Які відмінності позамовного методу формування витрат від попередільного (попроцесного)?
2. В яких видах промислового виробництва використовується позамовний метод розрахунку витрат?
3. Що є об'єктом калькулювання в позамовному методі розрахунку витрат?

РОЗДІЛ 12. ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ

12.1. Поняття допоміжних (обслуговуючих) виробництв

Допоміжними називаються підрозділи підприємства, які не виробляють кінцеву продукцію виробництва, але які забезпечують нормальне протікання основного виробничого процесу.

До таких підрозділів відносяться:

- котельня;
- водоканалізаційне господарство;
- електроцех;
- автотранспортний цех;
- тарний цех;
- інструментальний цех;
- інші обслуговуючі господарства.

Підрозділи допоміжного виробництва за кількістю продукції, що ними виробляється поділяються на:

1) підрозділи з багатомономенклатурною продукцією (ремонтні, механічні, інструментальні, холодильні тощо). Для таких виробництв характерне незавершене виробництво;

2) підрозділи, які виготовляють однорідну продукцію (котельні, холодильні, компресорні тощо). В таких виробництвах відсутнє незавершене виробництво в силу незначної тривалості виробничого циклу.

Київський завод шампанських вин ("Хейнкель") складається з шести цехів ,а саме :

- цех виноматеріалів;
- цех шампанізації;
- посудотарний цех;
- ремонтно-механізований цех ;

- ремонтно-будівельний цех ;
- цех нових технологій.

В структурі АТ "Київмедпрепарат" служба сервісного обслуговування та енергетичного забезпечення включає:

- групу планування ремонтів;
- дільницю енергозабезпечення;
- групу з експлуатації теплотехнічного устаткування;
- групу з експлуатації компресорно-холодильного устаткування;
- відділення підготовки води;
- групу з електрозабезпечення;
- дільницю сервісного обслуговування;
- електромеханічну групу;
- технічну групу;
- сектор капітального будівництва.

12.2. Спосіб розрахунку собівартості допоміжних цехів

Відпуск продукції, виконання робіт і надання послуг допоміжними виробництвами основному виробництву, іншим допоміжним виробництвам підприємства для адміністративних і збутових потреб, невиробничих цілей здійснюються за їх фактичною собівартістю виробництва.

Організація розрахунку витрат починається з:

- 1) визначення складу основного і допоміжного виробництва на підприємстві;
- 2) вибору об'єктів калькулювання;
- 3) вибору методів розрахунку (табл.12.1) витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в кожному з цехів.

Калькуляційними одиницями в допоміжному виробництві є: 1 кВт/год електроенергії, 1 куб.м. газу, 1 т пару (1 Мкал тепла), 1 куб.м. води, 1 тонно-кілометр вантажу тощо.

Таблиця 12.1 - Методи калькулювання продукції
(послуг) допоміжних виробництв

Допоміжний цех	Метод калькулювання витрат
Ремонтний, механічний, інструментальний	Позамовний
Тарний	Попередільний з елементами нормативного
Деревообробний	Поопераційний
Енергетичний, внутрішньозаводський транспорт	Однопередільний з елементами нормативного

Для визначення собівартості продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв необхідно знати:

1) обсяг продукції, робіт і послуг наданих послуг в кількісному вимірі в цілому і за напрямками їх використання;

2) витрати на їх випуск.

Обсяг виробленої і відпущеної продукції визначають:

- за показниками лічильників;
- на основі технічних розрахунків (паросиловий, компресорний, енергетичний цех).

Обсяг виконаних робіт визначають:

- за даними актів приймання робіт (ремонтно-механічний цех),
- за даними маси вантажу і відстані перевезень, що вказуються в путівних листах (транспортний цех).

Кількість продукції, виготовленої інструментальним цехом, визначають за накладних, якими оформляють вступ інструментів і пристосувань на склад.

Продукція, роботи і послуги допоміжних виробництв забезпечують потреби основного виробництва, споживаються у власних цехах, використовуються для

формування умов діяльності адміністрації підприємства, для потреб інших допоміжних цехів тощо.

Собівартість робіт і послуг допоміжних підрозділів, які надаються іншим підрозділам свого підприємства розраховується на основі суми прямих витрат та загальновиробничих витрат. Зазвичай витрати на матеріали, оплату праці, нарахування на оплату праці включаються в загальновиробничі витрати.

Собівартість робіт та послуг допоміжних підрозділів для власних потреб визначається на основі прямих витрат.

Оскільки продукція, яка вироблена допоміжними підрозділами передається у цехи основного виробництва, всі витрати, понесені в даних підрозділах повинні бути списані на собівартість основного виробництва.

1) При незначних обсягах виробництва продукції (робіт, послуг) допоміжних цехів та незначних сумах їх витрат, останні списуються на загальновиробничі витрати основного виробництва.

2) У випадку значних обсягів та значних сум витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) допоміжних цехів здійснюється розрахунок собівартості їх виробництва та списання на витрати основного виробництва.

Якщо ж продукція допоміжних цехів споживається декількома основними цехами підприємства, тоді витрати допоміжних цехів розподіляються між основними підрозділами відповідно до обраної бази розподілу.

За базу розподілу витрат допоміжних підрозділів між цехами основного виробництва підприємство може обрати ті показники, які об'єктивно відображають пропорції використання їх послуг (табл. 12.2).

Таблиця 12.2 - База розподілу допоміжних підрозділів підприємства між цехами основного виробництва

Допоміжний цех	База розподілу
-------------------	----------------

Котельня	Кількість теплової енергії, яка споживається кожним цехом (при наявності лічильників в кожному цеху); площа опалювальних приміщень
Водо каналізаційне господарство	Кількість води, яка споживається кожним цехом (при наявності лічильників у кожному цеху); кількість площ, що обслуговується; фактичні витрати основних підрозділів
Електроцех	Кількість електроенергії, що споживається (при наявності лічильників в кожному цеху); кількість площ, що обслуговується; фактичні витрати основних підрозділів
Інші обслуговуючі підрозділи	Кількість людино-годин, кількість машино-годин, які витрачені на обслуговування кожного цеху

Якщо продукція, роботи, послуги допоміжних цехів споживається не лише основним виробництвом, але і іншими допоміжними цехами, тоді розподіл їх витрат між собою та на основне виробництво можливий з використанням одного з наступних методів:

1) *прямий метод* передбачає, що витрати допоміжних виробництв списуються безпосередньо на витрати основного виробництва без урахування взаємних послуг інших допоміжних виробництв. Сума витрат визначається як добуток спожитого основним цехом натурального обсягу ресурсу допоміжного виробництва та його собівартості;

2) *послідовний метод* передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу розподіляються послідовно на всі підрозділи (як основні, так і допоміжні), крім тих, витрати яких розподілені раніше (першими). При цьому

першими розподіляють витрати того допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам, а сам одержує мінімальну кількість таких послуг. Підрозділ, витрати якого розподілені першими, не бере участі у розподілі витрат інших підрозділів. Потім так же роблять з рештою допоміжних підрозділів;

3) *метод взаємних послуг*, у відповідності до якого витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно обсягу наданих послуг, виходячи з початкової суми витрат до розподілу, а потім агреговані суми витрат допоміжних підрозділів розподіляються між основним виробництвом за методом прямого розподілу.

Та кількість ресурсів, яка споживається для забезпечення умов діяльності адміністрації підприємства відноситься на адміністративні витрати.

12.3. Собівартість послуг ремонтних цехів

Ремонтні цехи підприємства призначені для проведення ремонтів машин та обладнання, їх технічного обслуговування, ремонту будівель та споруд.

Ремонтні служби підприємства створюються для технічного огляду, технічного обслуговування, проведення поточного, середнього і при можливості капітального ремонту.

Поточний ремонт - комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає систематичну й своєчасну підтримку експлуатаційних якостей і попередження передчасного зношування конструкцій та інженерного устаткування.

Середній ремонт *проводиться для часткового поновлення основних засобів із заміною деталей, вузлів обмеженої номенклатури, яка визначається технічною документацією.*

Капітальний ремонт комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає заміну, відновлення й модернізацію конструкцій, устаткування, будівель у зв'язку з їх фізичною зношеністю й руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також поліпшення планування будови і благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта.

Капітальний ремонт, в залежності від його трудоемкості, може проводитися двома способами:

1) підрядним способом, коли виконання ремонту здійснюється на основі договору з підрядними організаціями.

2) господарським способом, коли ремонт проводиться ремонтним цехом підприємства. Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів оформлюється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів. Підписаний працівником цеху (відділу), уповноваженим на приймання основних засобів, і представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію акт передають до бухгалтерії, де його також підписує головний бухгалтер та затверджує керівник підприємства чи уповноважена на те особа. На підставі акту приймання-здачі витрати на ремонт списуються на собівартість основної продукції.

Для планування, організації та фінансування ремонтів на підприємстві формується система планово-попереджувальних ремонтів, як сукупності організаційних і технічних заходів щодо догляду, нагляду, обслуговування й ремонту устаткування з метою запобігання передчасного зношування, попередження аварій і підтримки устаткування в експлуатаційній готовності. Система ППР базується на розрахунку ремонтних нормативів, серед яких найважливішими є: тривалість міжремонтного циклу; структура міжремонтного циклу; тривалість міжремонтного й міжоглядового періодів; категорія складності ремонту; нормативи трудомісткості; нормативи матеріалоємності; норми запасу деталей, оборотних вузлів і агрегатів. На підставі розрахованих нормативів планується обсяг витрат на проведення всіх видів ремонтів машин та обладнання підприємства.

Витрати на ремонт відносяться до витрат, які здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, тому включаються до складу витрат звітного періоду.

Обсяг робіт ремонтних цехів визначається заявками, які надають усі цехи та служби підприємства. Заявки формуються на основі відомості дефектів. Приклад дефектної відомості наданий в таблиці 12.3.

Таблиця 12.3 - Ремонтно-дефектна відомість kabіни тепловоза ЧМЕ 3-4977 інв. № 46305

№ з/п	Назва деталі, вузла або механізму	Од. вим.	Кіл-ть	Склад робіт	Примітка
1	2	3	4	5	6
1	Шляховий очисник	шт.	1	Демонтаж. Рихтування, відбудовні роботи Монтаж.	Заміна: - болти кріплення тумби – 4 шт., - плита тумби – 1 шт.
2	Котушка АЛСН	шт.	1	Демонтаж. Монтаж.	Заміна: - розетка спар. роботи тепл. – 1 шт. - котушка АЛСН – 1 шт.

Об'єктами калькулювання ремонтних цехів є конкретні замовлення.

Розрахунок фактичної собівартості ремонтних робіт здійснюється на основі карточки, яка відкривається на кожний вид ремонтних робіт, і в яку заносяться всі витрати на ремонт.

Розрахунок витрат на ремонтні роботи здійснюється з використанням кошторисного методу планування з поелементним розрахунком наступних сум витрат:

1) матеріальні витрати плануються подетально на основі складу та ціни необхідних деталей, вузлів, частин, які потребують заміни у відповідності до відомості дефектів;

2) оплата праці працівників, зайнятих ремонтом, визначається на підставі трудоемкості ремонтних робіт, тарифного розряду ремонтних робітників, часових тарифних ставок;

3) нарахування на заробітну плату працівників ремонтних цехів;

4) інші витрати (загальновиробничі витрати) плануються на основі розрахунку всіх витрат ремонтного цеху та подальшого їх розподілу між видами ремонтів, запланованих у звітному періоді на основі обраної бази розподілу (оплати праці, трудоемкості робіт тощо).

Якщо ремонтні цехи підприємства надають послуги з ремонту тільки цехам основного виробництва, вартість наданих послуг оцінюється за їх собівартістю.

Якщо ремонтні роботи надаються як цехам основного виробництва, так і допоміжним цехам та службам, тоді при розрахунку собівартості ремонтних робіт, наданих цехам основного виробництва із кошторису витрат ремонтного цеху віднімаються витрати на ремонтні послуги допоміжним цехам та службам підприємства.

При розрахунку фактичної собівартості виробництва продукції витрати на ремонт списуються щомісячно на основі актів виконаних робіт.

12.4. Собівартість продукції енергетичних цехів

Енергетичне господарство забезпечує безперебійне постачання основних, допоміжних цехів і інших підрозділів підприємства електроенергією, парою, стисненим повітрям, водою і іншими видами енергії.

Собівартість різних видів енергії калькулюється з урахуванням того, що енергія частково споживається для власних виробничих потреб.

При частковому споживанні енергетичним цехом частини енергії, що виробляється, собівартість її одиниці визначається шляхом ділення витрат на обсяг енергії, що відпускається цехам за вирахуванням внутрішнього споживання.

У енергетичних цехах, як правило, НЗВ немає і тому собівартість їх продукції дорівнює виробничим витратам за звітний період, а собівартість одиниці продукції визначається діленням усіх витрат на кількість виробленої продукції.

Кількість відпущеної споживачам електроенергії визначається за показниками контрольно-вимірювальних приладів (лічильників). Якщо такі прилади відсутні, розподіл між споживачами спожитої енергії здійснюється на підставі технічного розрахунку.

Одиницями калькуляції в енергетичних цехах є:

— при виробництві електроенергії і її трансформації — 1000 кВт/год;

— при виробництві пари і тепла — 1 тона нормальної пари або Мкал тепла;

— при виробництві стисненого повітря — 1000 нормальних куб. м (коли тиск дорівнює атмосферному);

— при виробництві генераторного газу — 1000 куб. м сухого газу стандартної калорійності;

— при виробництві кисню — 1000 куб. м газоподібного кисню;

— при виробництві води — 1000 куб. м;

— при виробництві карбіду — 1 тона стандартного карбіду.

Калькулювання вартості електроенергії.

Для задоволення потреб у електроенергії підприємства використовують два джерела:

1) купують у постачальників електроенергії (енергорозподільчих компаній);

2) виробляють електроенергію на власних теплоелектроцентралях.

Промислове підприємство має два джерела постачань електроенергії:

1) за регульованими цінами (від учасників Оптового ринку електроенергії України);

2) за нерегульованими цінами (електроенергія, вироблена компаніями, які не є учасниками Оптового ринку електроенергії, але мають ліцензію Національної комісії регулювання електроенергетики на її виробництво (виробленої на малих ТЕЦ та вітрових електростанціях).

Придбання електроенергії за регульованими цінами передбачає оплату постачальнику встановленого тарифу (в залежності від виду тарифу).

Витрати на придбання електроенергії за нерегульованими цінами складаються з:

1) вартості придбаної енергії;

2) витрат на трансформацію;

3) витрат на транспортування енергії енергетичними комунікаціями.

Собівартість придбаної електроенергії розраховується як сума наступних витрат:

1) вартість придбання електроенергії за встановленими тарифами;

2) витрати на оплату праці чергових майстрів, слюсарів та інших робітників, зайнятих обслуговуванням електроліній, підстанцій та трансформаторів;

3) відрахування на соціальні заходи;

4) витрати на утримання та експлуатацію електроліній, підстанцій та трансформаторів (вартість матеріалів і запасних частин);

5) загальновиробничі витрати.

Собівартість електроенергії власного виробництва складається з наступних витрат:

1) паливо для виробництва електроенергії. Розраховується на основі ціни купівлі або фактичної собівартості;

2) допоміжні матеріали. Розраховуються на основі ціни їх купівлі або фактичної собівартості;

3) оплати праці працівників ТЕЦ;

4) нарахування на заробітну плату;

5) витрати на утримання та експлуатацію комунікацій;

6) втрати електроенергії в електромережі.

План виробництва власної енергії визначається на основі плану виробництва готової продукції підприємства, забезпечення невиробничих потреб підприємства (опалення, освітлення, комунальні потреби тощо), кількості енергії, закупленої у сторонніх організацій, можливих втрат енергії тощо.

$$O_{\text{в.в.}} = O_{\text{в}} N_{\text{в}} + O_{\text{н.п.}} - O_{\text{з}} + O_{\text{втр}}$$

де,

$O_{\text{в}}$ —обсяг виробництва продукції підприємства;

$N_{\text{в}}$ — норма витрат енергії на технологічні цілі;

$O_{\text{н.п.}}$ — обсяг невиробничих потреб енергії;

O_3 – кількість енергії, закупленої зі сторони;

$O_{\text{втр}}$ – обсяги можливих втрат енергії у магістральних лініях підприємства.

Для зменшення витрат електричної енергії в лініях електропередач силу струму в них зменшують, а напругу збільшують до сотень тисяч і більше вольт, а в місцях споживання електроенергії напругу знижують до необхідних значень (сила струму при цьому відповідно зростає). Для даних процесів використовуються трансформатори, а витрати на трансформацію складаються з амортизації трансформатора.

У випадку виробництва в енергетичних цехах декількох видів енергії, комплексні статті витрат розподіляються на собівартість видів продукції пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників або включаються прямим методом.

Собівартість калькуляційної одиниці енергетичних цехів розраховується шляхом ділення суми витрат на кількість виробленої ними продукції. Кількість виробленої продукції визначається на основі показників:

1) вимірювальних приладів (лічильників, паро-, газо-, водомірів тощо);

2) розрахунковим шляхом, який проводиться відділом енергетики.

Калькулювання вартості газу.

Для забезпечення потреб виробничої діяльності підприємства споживають газ, який спалюється в газових котлах для підігріву води.

Поставка газу на підприємства здійснюється на підставі договору з газопостачальницьким підприємством.

Обслуговування газового обладнання підприємства може бути здійснене двома способами:

1) створеною на підприємстві газовою службою;

2) спеціалізованим підприємством газового господарства на основі угоди на технічне обслуговування системи газопостачання.

При умові створення на підприємстві газової служби експлуатацію системи газопостачання підприємства здійснює ця служба. При цьому власник підприємства зобов'язаний забезпечити газову службу приміщенням, телефонним зв'язком, транспортом, обладнанням, механізмами, приладами, інструментами, матеріалами, засобами індивідуального захисту, необхідними для проведення технічного обслуговування, ремонтних робіт, газонебезпечних робіт та розробити положення про газову службу.

До складу газової служби підприємства входять: керівник, який пройшов відповідне навчання та перевірку знань, мінімум 2 слюсарі з ремонту та експлуатації газового устаткування, слюсар контрольно-вимірювальних приладів і автоматики, електрогазозварники тощо.

Газова служба повинна бути забезпечена:

- переносними приладами для визначення рівня загазованості в приміщеннях (І ШИ-1011, ПГФ-2М-ІІА або СГХ-5А);

- шланговими протигазами;
- поясами запобіжними лямковими з страхувальними мотузками;

- переносними вибухозахисими світильниками;
- контрольними манометрами;
- набором спеціальних пристосувань та інструментів (гідравлічний стенд для обпресування, штангенциркулі, штангенглибиноміри, молотки, зубила, набір гайкових ключів, газові ключі № 1–4, пристосування для нарізування внутрішньої різьби, плоскогобці, комбіновані викрутки, напилки тощо);

- мастильними матеріалами (рослинні олії, тверді мастила, графітові мастила, мастила К-17 та ПК-50);

- допоміжними матеріалами (тіпальний льон, сурик, білила, ущільнювальні пасти, пенька, гума, фібра, сальникова набивка, відра, переносні драбини, мило, мотузка з луб'яних волокон, корки, гвинти, гайки, шайби тощо);

- обтиральними матеріалами;
- запасними частинами арматури;
- засобами пожежогасіння (переносні вуглекислотні та пінні вогнегасники, асбестполотно, брезент, кошма тощо).

Якщо підприємство неспроможне забезпечити виконання цих умов, то воно має укласти відповідну угоду на технічне обслуговування системи газопостачання зі спеціалізованим підприємством газового господарства.

Одиницею калькулювання газу є 1 тис. м³.

Кількість щомісячно відпущеного підприємству газу визначається на основі договору з газопостачальницьким підприємством, а кількість спожитого підприємством газу за звітний період визначається на підставі лічильників обліку спожитого газу.

Оскільки газ використовується як джерело енергії для підігріву води, отримання пару або виробництва електроенергії (на парових турбінах), виникає необхідність у розрахунку собівартості 1 тис. м³ для подальшого калькулювання витрат на гарячу воду, пар, електроенергію.

Собівартість 1 тис. м³ визначається шляхом ділення собівартості газу на кількість відпущеного газу у виробництві гарячої води (пари, електроенергії).

$$C_{\text{г}} = \frac{B_{\text{г}} + B_{\text{УЕО}}}{O_{\text{г}}}$$

$C_{\text{г}}$ – собівартості одиниці калькулювання газу;

V_r - вартість придбання газу у постачальників;
 V_{UEO} – витрати на утримання та експлуатацію обладнання газової служби;

O_r – кількість газу..

Вартість придбання газу у постачальників у фактичній собівартості підтверджується на основі оплачених рахунків на користь газопостачальницьких підприємств, у плановій калькуляції – на основі договорів на поставку газу.

Калькулювання вартості пари.

Паросилове господарство виробляє пару і гарячу воду для технологічних потреб, для двигунів та опалення.

Собівартість виробництва пари включає:

- 1) витрати води;
- 2) допоміжних матеріалів;
- 3) паливо;
- 4) витрати на утримання водоканалізаційних магістралей до цехів споживання пари та гарячої води.

Собівартість 1 Мкал тепла або 1 тони нормальної пари визначається шляхом ділення суми витрат за звітний період на кількість виробленої пари за вирахуванням пари на власні потреби котельні.

Кількість пари (гарячої води), яка відпущена цехам на господарські цілі, визначається за даними лічильників, або на основі технічних розрахунків.

Калькулювання вартості води.

Водопостачання підприємства здійснюється із власного водосховища або комунального водопроводу. При постачанні води із власного водосховища вода поставляється на підприємство з допомогою насосної станції та водопровідної мережі.

Собівартість води розраховується на основі витрат на придбання води та витрат на утримання водного господарства підприємства:

- 1) оплати праці робітників насосної станції;

- 2) нарахування на заробітну плату;
- 3) витрати на утримання та експлуатацію артезіанських бурових скважин, обладнання водосховищ та магістралей;

Кількість води визначається на основі показників лічильників води та манометрів водо насосної станції.

Кількість води, що поступає зі сторони, визначається в рахунку постачальника води.

Собівартість калькуляційної одиниці води визначається шляхом ділення суми витрат води за звітний період на кількість отриманої та використаної води.

Загальна потреба у воді визначається на основі розрахунку витрат на виробничі потреби та потреб підприємства на господарські потреби.

Потреба води визначається на основі виробничої програми підприємства та норми витрат води на виробничі та господарські цілі.

Калькулювання витрат води здійснюється з використанням одно передільного методу.

Калькулювання вартості холоду.

Виробництва холоду на підприємстві здійснюється компресорним господарством. План виробництва холоду формується на основі плану виробництва продукції основними цехами підприємства та норм витрат холоду на одиницю продукції.

Об'єктом калькулювання у компресорному виробництві є 1000 робочих калорій холоду.

Собівартість 1000 робочих калорій холоду визначається шляхом ділення фактичних витрат холоду на кількість виробленого холоду.

Кількість виробленого холоду визначається на основі показників вимірювальних приладів.

12.5. Собівартість послуг транспортного господарства підприємства

Транспортне господарство (цех) здійснює найрізноманітніші види послуг для інших основних і допоміжних виробництв, а саме:

- перевезення деталей усередині цехів і між ними;
- перевезення матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів усередині складів і із складів в цехи;
- вивезення і доставку заготівель;
- перевезення інструменту, штампів, пристосувань і т.

д.

Облік і визначення собівартості робіт і послуг транспортних цехів здійснюються окремо для кожного виду транспорту :

- залізничного (електровози, паровози, мотовози і т. д.);
- безрейкового (автомобілі, трактори, електрокари і т. д.);
- водного (буксири, баржі і т. д.);
- гужового та ін.

При плануванні, обліку і калькулюванні собівартості робіт і послуг транспортних цехів підприємства розрізняють вид транспорту і марка машини. За видами транспорт підприємства поділяється на автокари, електрокари, автобуси, вантажні автомобілі тощо.

За марками вантажні автомобілі поділяються на Богдан, BMW тощо.

Планування, облік і калькулювання собівартості робіт і послуг транспортних цехів здійснюється за видами транспорту, а планування вантажопотоку, вантажообігу – за видами та марками.

Вантажообігом заводу або цеху називається кількість вантажу, що підлягає перевезенню за визначений період часу (рік, квартал, місяць, добу, зміну).

Вантажний потік – це кількість вантажів, що переміщуються у визначеному напрямку між пунктами навантаження і вивантаження. Вантажообіг заводу дорівнює сумі окремих вантажних потоків.

Об'єктом обліку і калькулювання при застосуванні цього методу є окремі види перевезень (робіт, послуг) а калькуляційними одиницями - відповідні одиниці їх виміру .

- для перевезень вантажним автотранспортом підприємства - 1 тонно-кілометр (для підприємств з незначним вантажообігом і обмеженою дальністю перевезень калькуляційною одиницею може служити 1 тонна перевезеного вантажу без урахування відстані перевезення);

- для обмеженої віддаленості перевезень - 1 машино-година;

- для спеціальних машин (автокар, автонавантажувачів, автокранів) - 1 машино-година;

- для вантажних перевезень залізничним транспортом підприємства - 1 тонна перевезеного вантажу.

Планування витрат видів транспорту здійснюється на основі:

- 1) плану виробництва продукції та плану обсягів вантажопотоків матеріальних ресурсів та готової продукції.;

- 2) норм витрат матеріальних та трудових витрат;

- 3) загальновиробничих витрат, розподілених між видами транспорту пропорційно часу їх роботи або заробітній платі водіїв.

Розрахунок фактичних витрат кожного виду транспорту здійснюється на основі понесених витрат, підтверджених документально. Собівартість одиниці робіт і послуг визначається діленням загальної суми виробничих витрат на утримання і експлуатацію кожного виду транспорту і під'їзних шляхів з усіма їх спорудами на кількість наданих послуг окремо по кожному об'єкту калькуляції транспортного господарства.

Розрахунок планової (фактичної) собівартості здійснюється за наступними статтями калькуляції:

1) матеріали, куди включається вартість мастильних, обтирочних матеріалів, знос шин, брезентів тощо;

2) паливо та енергія (включає вартість пального та електроенергії (для електрокар));

3) основна і додаткова заробітна плата водіїв та вантажників;

4) нарахування на їх заробітну плату;

5) витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання транспортного господарства;

6) загальновиробничі витрати транспортного цеху.

Документальне підтвердження виконаних робіт транспортним цехом підприємства здійснюється шляхом надання шляхових листів, товарно-транспортних накладних, маршрут-путівка та інші. На основі вказаних документів складається картка обліку роботи транспорту за кожним видом транспорту.

Загальновиробничі витрати транспортного цеху розподіляються між видами транспорту пропорційно основній заробітній платі водіїв видів транспортних засобів.

Розподіл фактичних витрат транспортного цеху на види основної продукції підприємства відбувається пропорційно обсягу наданих цехам основного виробництва послуг (обсяг наданих послуг підтверджується даними

первинного обліку). При розрахунку обсягу послуг видів транспорту до даних витрат включаються витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи.

Запитання та завдання

1. Розкрийте особливості формування витрат при виробництві електроенергії.
2. Які витрати на виробництво 1 м^3 газу?
3. Що є об'єктом калькулювання при наданні послуг транспортування вантажів та пасажирів?
4. Як формуються витрати при здійсненні ремонту основних засобів?

РОЗДІЛ 13. ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ ЗА ЕКОНОМІЧНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ

13.1. Поняття елементів витрат

Елемент витрат - це укрупнена група однорідних за змістом витрат, незалежно від місця їх виникнення. Елементи операційних витрат – це витрати на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати, яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Групування витрат за однорідними елементами реалізує наступні задачі:

1. Визначає сумарну вартість однорідних витрат по підприємству в цілому;

1. Забезпечує процес управління витратами інформацією про сукупну вартість використаних в операційній діяльності ресурсів;

2. Фактична вартість та структура витрат є базою для розрахунку планових показників обсягу та структури витрат;

3. Визначає орієнтовну суму договорів з постачальниками матеріальних ресурсів для забезпечення безперебійної операційної діяльності.

Таблиця 13.1 - Економічна сутність елементів витрат

Елементи витрат	Економічна сутність елементу	Характеристика
Матеріальні витрати	Сума платежів зовнішнім постачальникам за поставлені матеріальні	Обсяг ресурсів для забезпечення виробничої

	фактори виробництва	діяльності
Витрати на оплату праці	Вартість оплати робочої сили	Сума коштів, сплачена найманим працівникам
Відрахування на соціальні заходи	Сума зобов'язань підприємства перед позабюджетними фондами	Сума коштів, сплачена в позабюджетні фонди
Амортизація основних фондів і нематеріальних активів	Сумарна вартість зносу основних засобів підприємства за звітний період	Сума коштів, накопичених протягом звітного періоду для простого відтворення основних засобів

На відміну від статей калькуляції, які формуються підприємством самостійно в залежності від специфіки його діяльності, склад елементів витрат є однаковим для підприємств всіх видів економічної діяльності. Перелік та склад елементів витрат визначений в ПСБО 16 «Витрати». Звіт про елементи витрат надається підприємством у розділі III звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Терміни групування елементів витрат співпадають із термінами формування звіту про фінансові результати.

13.2. Зміст елементів витрат

У відповідності до ПСБО 16, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

матеріальні затрати;

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

До елемента "Матеріальні витрати" включаються всі предмети праці, придбані у сторонніх постачальників, незалежно від місця їх використання в процесі операційної діяльності підприємства.

Зокрема, до складу елемента «Матеріальні витрати» належать:

1) сировина та матеріали, що придбаваються у сторонніх підприємств і організацій і входять до складу вироблюваної продукції, утворюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг);

2) покупні комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або додатковій обробці на даному підприємстві;

3) придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо, що витрачається з технологічною метою на вироблення всіх видів енергії, опалення виробничих приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва власним транспортом;

4) паливо й енергія. Придбана енергія всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні, рухові та інші виробничі потреби підприємства.

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат;

5) будівельні матеріали, які використовуються в операційній діяльності підприємства;

6) запасні частини, які використовуються для проведення всіх видів ремонтів основних засобів;

7) тара (яка використовується як господарський інвентар) й тарні матеріали (деталі, матеріали для виготовлення і ремонту тари).

8) допоміжні та інші матеріали.

9) малоцінні та швидкозношувальні предмети.

Важливо! До складу матеріальних витрат не включаються всі елементи матеріальних ресурсів, які придбані для подальшої реалізації без будь-якої додаткової обробки на даному підприємстві.

Всі матеріальні витрати враховуються при розрахунку собівартості продукції за їх первісною вартістю, яка включає наступні витрати, пов'язані з їх придбанням:

1. вартість придбання за договором купівлі-продажу. Якщо покупець є платником ПДВ, вартість матеріальних ресурсів враховується без ПДВ (оскільки ПДВ буде податковим кредитом і відшкодовується підприємству із державного бюджету шляхом зменшення суми податкового зобов'язання за звітний період на суму податкового кредиту). Якщо покупець не має свідоцтва платника ПДВ, тоді витрати підприємства будуть розраховуватися на основі ціни придбання матеріального ресурсу з ПДВ.

2. сума ввізного мита;

3. транспортні витрати (навантажувально-розвантажувальні роботи, оплата транспортного тарифу за перевезення, вартість страхування та перевезення ресурсів тощо);

4. заготівельні витрати (утримання пунктів заготівлі сировини, оплата відрядних робітникам, які займаються заготівлею тощо);

5. інші витрати, пов'язані з придбанням матеріальних ресурсів;

6. недостача та втрати ресурсів в межах норм природного убутку, які виникли в процесі транспортування.

У випадку виробництва ресурсу власними силами, його первісною вартістю є собівартість виробництва такого ресурсу.

У випадку придбання безоплатно ресурсу, його первісною вартістю є його справедлива вартість. У відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності 13 «справедлива вартість - це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання».

З витрат на матеріальні ресурси, що включаються до собівартості продукції, вираховується вартість зворотних відходів, які реалізуються стороннім організаціям.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

Елементи витрат формуються шляхом «витягування» однорідних витрат з собівартості усіх видів продукції та послуг, які були виготовлені протягом звітного періоду. Якщо на підприємстві виробляється продукція, яка в подальшому споживається у виробничому процесі (пара, запасні частини тощо), тоді розраховується собівартість виробленого за звітний період обсягу і до складу елементів витрат відносяться ті статті собівартості, які відповідають їх економічному змісту.

До елемента "Витрати на оплату праці" включається заробітна плата за окладами й тарифами, надбавки і доплати, премії та заохочення, матеріальна допомога, гарантійні та компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці, а саме:

1) витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат;

2) виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві (неявочний) час: оплата щорічних відпусток (компенсація за невикористану відпустку), крім оплати у частині витрат на оплату праці за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства; оплата праці працівників, яким не виповнилося 18 років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи; оплата перерв працюючим матерям для годування дитини; оплата часу, пов'язаного з проходженням обов'язкових медичних оглядів, виконанням державних обов'язків, винагорода за передбачену законодавством вислугу років, інші виплати.

Якщо на підприємстві створюється резерв для оплати відпусток, то до витрат виробництва (обігу) включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву;

3) витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів:

виплата працівникам підприємства середньої заробітної плати за основним місцем роботи за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

оплата праці кваліфікованих робітників, не звільнених від основної роботи, за навчання учнів та підвищення кваліфікації робітників;

витрати базових підприємств на оплату праці за керівництво виробничою практикою учнів загальноосвітніх шкіл, професійно-технічних училищ і студентів вищих навчальних закладів;

витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника першого розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням);

оплата відпусток із збереженням повністю або частково заробітної плати, що надається відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх і заочних вищих навчальних закладах, заочній аспірантурі, у вечірніх (змінних) і заочних загальноосвітніх школах та вечірніх (змінних) професійно-технічних училищах, оплата їх проїзду до місця навчання і назад, передбачених законодавством;

4) виплати громадянам за виконання робіт (послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру;

5) виплата звільненим працівникам вихідної допомоги і середнього заробітку.

В окремих галузях народного господарства до витрат на оплату праці (відповідно до законодавства) належать:

вартість безкоштовно наданих працівникам комунальних послуг, продуктів харчування, витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам підприємств житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовно житла, комунальних послуг тощо);

вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами (крім вартості виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знешкоджуючих засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у разі неவிдачі їх адміністрацією).

До елементу витрат «Витрати на оплату праці» відносяться всі види оплати праці працівників тих працівників, які перебувають трудових відносинах з підприємством (виконують роботу на основі трудового договору! або контракту (як особливої форми трудового договору, у якому умови праці, розмір оплати праці працівника, тощо обумовлюються на основі двохсторонньої домовленості).

У випадку оплати праці працівникам сторонніх організацій, які надають послуги підприємству, розмір таких виплат відноситься на елемент витрат «інші операційні витрати», оскільки такі працівники не перебувають у відносинах трудового договору з даним підприємством.

До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються:

відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

Порядок та розміри відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування регулюються Законом України від 08.07.2010 № 2464-VI

«Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

Порядок та розміри відрахувань на індивідуальне страхування персоналу регулюються Законом України «Про недержавне пенсійне забезпечення» від 09.07.2003 № 1057-IV.

До елемента витрат "Амортизація" включаються:

1) витрати на повне відновлення основних фондів та капітальний ремонт у вигляді амортизаційних відрахувань від вартості основних виробничих фондів на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт фондів, що належать підприємству, а також тих, що перебувають у користуванні підприємства за умовами оренди (лізингу), обчислені за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію активної їх частини.

2) амортизаційні відрахування на надані в оренду основні фонди (крім тих, що належать до державної форми власності) нараховуються орендодавцем і використовуються ним на повне відновлення наданих в оренду або інших належних йому основних фондів. При цьому на собівартість продукції (робіт, послуг) орендаря відноситься сума нарахованих орендодавцем амортизаційних відрахувань на надані в оренду основні фонди;

3) витрати орендаря на капітальний ремонт орендованих будівель (приміщень) нежитлового призначення відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг) щомісяця рівними частками протягом строку дії договору оренди;

4) амортизаційні відрахування від вартості основних фондів (приміщень), що надаються безоплатно підприємствам громадського харчування або

використовуються підприємствами самостійно для обслуговування працівників, що перебувають з підприємством у трудових відносинах;

5) витрати, пов'язані із зносом нематеріальних активів, у сумі амортизаційних відрахувань, що визначаються щомісяця за нормами, розрахованими виходячи із їх первинної вартості та строку корисного використання.

До складу елемента **"Інші операційні витрати"** включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу

вищенаведених елементів, зокрема:

1) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом:

службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством;

оплата робіт (послуг) консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням і реалізацією продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління підприємством, а також передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок;

оплата робіт із сертифікації продукції;

оплата послуг інших підприємств щодо управління виробництвом, зберіганням і реалізацією продукції (робіт, послуг), якщо штатним розписом підприємства не передбачено відповідні функціональні служби;

оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління: обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;

оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для ведення господарської діяльності підприємства;

сплата збору за реєстрацію підприємства в органах державного управління, передбаченого законодавством;

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

3) додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження підприємства або пункту збору до місця роботи і назад та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і назад, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

4) платежі з обов'язкового страхування майна підприємства та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг) безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;

5) витрати на сплату процентів за фінансовими кредитами, одержаними для поповнення власних обігових коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої

діяльності, незалежно від терміну кредитування, а також для сплати процентів за товарні і комерційні кредити; витрати, пов'язані із сплатою процентів за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг), нараховуються щомісяця в розмірі, передбаченому договором, і відображаються у складі собівартості продукції (робіт, послуг) в тому періоді, за який їх нараховано;

6) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом;

7) витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів;

8) витрати на гарантійний ремонт і обслуговування виробленої продукції, якщо це передбачено умовами реалізації продукції, але не більше двох відсотків вартості цієї продукції;

9) витрати на реалізацію продукції:

на відшкодування складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних, пакувальних, транспортних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;

на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких входить до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;

на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;

на рекламу і передпродажну підготовку товарів.

До витрат підприємства на рекламу належать витрати на:

розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо);

розробку і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки;

рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню), витрати на світлову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу;

придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрацію рекламних кіно-, відео- і діафільмів;

виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентаря);

зберігання та експедирування рекламних матеріалів;

оформлення вітрин, кімнат-зразків, виставок-продажу, включаючи відрядження працівників підприємства на виставку продукції підприємства і вартість її зразків, що передані безпосередньо покупцям або посередницьким організаціям відповідно до контрактів і угод безоплатно і не підлягають поверненню;

уцінку продукції, що повністю або частково втратила первинну якість за час експонування у вітринах;

проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства;

на відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, вартості безоплатно переданих зразків і моделей, на представницькі витрати (організацію прийомів, конференцій та інших офіційних заходів,

включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу) у розмірі до двох відсотків від обсягів реалізації продукції (робіт, послуг) за оподатковуваний період та в цілому за рік;

10) нарахування на заробітну плату і авторські винагороди творчих працівників, що перераховуються до фондів творчих спілок України відповідно до законодавства;

11) податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством;

12) втрати внаслідок технічного неминучого браку, витрати на операції із скляною тарою, виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків;

13) сплата концесійних платежів за використання природних копалин;

14) витрати на оприлюднення річного звіту;

15) платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу в межах лімітів;

16) сума сплачених орендарем процентів (винагороди) за користування наданими оренду основними фондами.

17) витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх професійно-технічних училищ і молодим спеціалістам, які закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи, а також оплачуваної відпустки, яка надається їм перед початком роботи.

18) представницькі витрати (транспортні витрати, культурна програма, перекладач, готель, харчування, подарунки тощо). Такі витрати здійснюються на основі

затвердженій керівником підприємства програми проведення представницьких заходів). Всі понесені за час проведення представницького заходу витрати повинні бути документально підтвердженими (білетами, квитками, чеками, договорами, актами здавання-приймання послуг тощо).

19) оплата послуг зв'язку (при наявності договору). Послуги мобільного зв'язку відносяться на витрати лише у випадку, якщо вони використовуються для виробничих цілей (підтверджується наказом керівника про придбання мобільного телефону з переліком осіб, яким дозволено користуватися послугами мобільного зв'язку та номерів телефонів, на які дозволено здійснювати дзвінки, деталізація рахунку (виписка по рахунку, надана оператором про здійснювані телефонні дзвінки протягом періоду),

20) витрати на охорону праці. Дані витрати передбачені Законом «Про охорону праці» від 14.10.1992 року № 2694-ХІІ, у відповідності з яким витрати на охорону праці становлять 0,5% обсягу реалізованої продукції (стаття 19). До витрат на охорону праці відносяться придбання за кошти підприємства спеціального взуття, спеціального одягу та інших засобів індивідуального захисту населення, спеціальне харчування (молоко, газована сольона вода, лікувально-профілактичне харчування, витрати на навчання, медогляд тощо). Витрати підприємства на охорону праці регулюються розділом II Законом «Про охорону праці».

Якщо фактичні умови праці вимагають видачі працівникові певних засобів індивідуального захисту понад норми, встановлені в законодавчих актах, для можливості їх списання на витрати підприємства необхідно обумовити таке зростання норм в колективному договорі.

Для кожної сфери економічної діяльності зі шкідливими та надзвичайними умовами виробництва встановлені норми безплатної видачі спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту працівників, зокрема:

Запитання та завдання

1. Назвіть складові елементів витрат.
2. Які відмінності елементів витрат від собівартості реалізованої продукції?
3. Чому у ф.2 собівартість реалізованої продукції та сума елементів витрат не збігається?
4. Розкрийте особливості формування кожного із елементів витрат.

РОЗДІЛ 14. АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ РОЗРАХУНКУ ВИТРАТ

14.1. Сутність системи калькулювання за змінними витратами («директ-костинг»)

Система калькулювання продукції в Україні пройшла шлях від калькулювання повних витрат (до 2000 року) до обліку та калькулювання неповних витрат (з 2000 року).

Система розрахунку повних витрат передбачає розрахунок усіх видів витрат (змінних, постійних (загальновиробничих, адміністративних та інших операційних).

Недоліком системи розрахунку повних витрат є те, що вона формується на основі як тих витрат, які пов'язані з виробничим процесом, так і тих, які пов'язані з прийнятою на підприємстві системою управління та збуту на підприємстві. Оскільки розподіл постійних витрат на види продукції, що виробляється підприємством, здійснюється у відповідності до прийнятої на підприємстві бази розподілу, такий розподіл був дещо умовним, а собівартість не відображала точних даних про реальну собівартість виробництва продукції.

Необхідність формування інформації про реальні витрати продукції призвела до запровадження системи розрахунку неповних витрат.

Найпоширенішим методом розрахунку неповних витрат є «директ костинг» (в буквальному перекладі «прямі витрати»).

Превагами системи директ-костинг є те, в умовах розвинутої інфраструктури витрати підприємства формуються лише на основі витрат на виробництво, а

витрати на утримання інфраструктури списуються на фінансові результати діяльності підприємства.

З допомогою даного методу визначається поріг рентабельності виробництва, визначається беззбитковий рівень виробництва продукції, формується асортиментна політика тощо.

В основу використання методу «директ костинг» покладено класифікацію витрат на постійні та змінні, прямі і непрямі та калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами.

У використанні системи «директ костинг» виділяють два підходи: класичного та модифікованого «директ костингу».

У класичному директ-костингу на собівартість продукції списують лише змінні витрати, які в свою чергу співпадають з класифікацією прямих витрат.

У модифікованому директ-костингу до собівартість продукції формується на основі прямих змінних, непрямих змінних (змінних загальновиробничих витрат) та частини розподілених постійних витрат загальновиробничого призначення.

Всі інші непрямі витрати, які не включаються в собівартість продукції, вважаються витратами періоду і списуються в кінці звітного періоду на рахунок фінансових результатів діяльності підприємства.

Таблиця 14.1. - Формування витрат за методом «директ костинг»

Статті витрат	Директ костинг	
	Класична схема	Модифікована схема
Сировина та матеріали	Списуються	Списуються на
Паливо та енергія на технологічні цілі	на собівартість	собівартість продукції

Основна і додаткова заробітна плата	продукції	
Загальновиробничі витрати, в т.ч.		
змінні	Списуються на фінансові результати	Списуються на фінансові результати
постійні розподілені		
постійні нерозподілені		
наднормативні виробничі витрати		
Адміністративні витрати		
Витрати на збут		
Інші операційні витрати		

Списання непрямих витрат на фінансовий результат діяльності підприємства, а не на собівартість продукції дозволило уникнути умовності їх розподілу між видами продукції, а відповідно і отримувати інформацію лише щодо витрат на виробництво, що дозволяє управляти витратами на основі аналізу достовірних витрат за місцями їх виникнення.

Використання системи «директ костинг» змінило підхід до розрахунку прибутку підприємства. В системі «директ костинг» аналогом прибутку підприємства є маржинальний дохід. Маржинальний дохід (сума покриття) — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами, тобто:

маржинальний дохід = виручка (дохід) від реалізації –
змінні витрати.

Маржинальний дохід є результатом використання прямих ресурсів в процесі виробничої діяльності, однак не є результатом діяльності підприємства в цілому, оскільки маржинальний дохід використовується для покриття постійних витрат підприємства й формування прибутку.

З урахуванням наявності різних систем формування собівартості продукції, використовуються різні визначення прибутку в залежності від складу витрат, які використовувалися в процесі його розрахунку.

Валовий прибуток – це результат виробничої діяльності підприємства. Розраховується як різниця між виручкою від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції (змінні та загальновиробничі витрати)

Валовий прибуток = виручка (дохід) від реалізації – (змінні витрати + загальновиробничі витрати)

Прибуток операційної діяльності - це фінансовий результат операційної діяльності підприємства. Розраховується як різниця між виручкою від реалізації продукції та всіма змінними та постійними (загальновиробничими, адміністративними, іншими операційними витратами) підприємства.

14.2. Сутність системи обліку та калькулювання за нормативними витратами («стандарт-костинг» (standart cost))

Поряд з системою директ-костинг широкого застосування набула система обліку нормативних (стандартних) витрат - система стандарт-костинг. Класичний Стандарт костинг в сучасному вигляді був розроблений і впроваджений в 1911 р в США Ч.

Гаррісоном. У його статтях, присвячених темі «Облік собівартості на допомогу виробництву» (1918 г.), зверталася увага не тільки на неузгодженості системи обліку фактичної собівартості, а й наводилися численні описи варіантів організації Standard Costing.

Сутністю облікового методу, іменованого на Заході «стандарт-кост», є попереднє нормування і стандартизація виробничого процесу та його окремих стадій – постачання, виробництво, збут продукції. «Стандарт-кост» шляхом порівняння фактичних даних з нормативами і аналізу відхилень дозволяє оперативно реагувати на збої у виробництві і коректувати прийняті управлінські рішення. Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів.

Метод широко застосовується в західних країнах з розвинутою ринковою економікою. На його основі був розроблений метод нормативного обліку витрат на виробництво. Використовується в галузях, де ціни на ресурси відносно стабільні, а самі вироби не змінюються протягом тривалого часу. Метод являє собою систему обліку витрат і калькуляції собівартості з використанням нормативних витрат. Стандарт - кількість необхідних для виробництва одиниці продукції витрат; костинг - їх грошове вираження. Система з'явилася в Америці на початку 30-х років XX століття, коли США переживали економічну кризу. В основу системи покладено такі принципи: попереднє нормування витрат за їх елементами і статтям; складання нормативних калькуляцій на виріб і

його складові частини; роздільний облік нормативних витрат і відхилень; аналіз відхилень; уточнення калькуляцій при зміні норм.

Нормування витрат здійснюється попередньо (до початку звітного періоду) за статтями витрат: основні матеріали; оплата праці виробничих робітників; загальновиробничі витрати (амортизація обладнання, орендні платежі, зарплата допоміжних робочих, допоміжні матеріали та інші); витрати на збут (витрати з реалізації продукції).

Нормативні витрати базуються на очікуваних витратах ресурсів, необхідних для виробництва одиниці продукції. Для розрахунку нормативних накладних витрат складаються кошториси, а потім розраховується величина кошторису на одиницю продукції.

Нормативна (стандартна) собівартість = нормативні витрати матеріалів + нормативні витрати робочої сили + нормативні накладні витрати.

У цілому система стандарт-костингу спрямована на регулювання прямих витрат виробництва шляхом складання до початку виробництва стандартних калькуляцій і обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів.

Фактична собівартість аналізується за допомогою відхилень від нормативної на основі факторного аналізу. При цьому використовуються відхилення від норм витрат матеріалів, нормативних цін, трудовитрат і інших.

Отже, система стандарт-костингу базується на розрахунку нормативної (стандартної) собівартості продукції та розрахунку відхилень від норм.

Система стандарт-кост є однією з різновидів нормативного методу обліку витрат. Однак відмінності полягають у наступному:

1) в обліку методом стандарт-костингу витрати понад установлені норми відносяться на результати фінансово-господарської діяльності й не включаються у витрати на виробництво на відміну від нормативного методу;

2) система стандарт-костинг дозволяє планувати та контролювати діяльність підприємства

3) систему стандарт-костинг можна використовувати для обґрунтування ціни реалізації продукції, а систему нормативного обліку лише для обліку витрат виробництва;

4) при застосуванні системи обліку стандарт-костингу норми витрат установлюються на період виробництва продукції, і переглядаються тільки при важливих змінах в організації виробництва (виробництві нового виду продукції);

5) в обліку методом стандарт-костингу відрізняється і порядок списання виявлених відхилень величини витрат: вони списуються на фінансовий результат того періоду, в якому виникли. Тобто, загальна величина відхилення не розподіляється між матеріалами, переданими у виробництво, і матеріалами, які залишилися на складі.

6) в системі нормативного обліку допускається зміна норм витрат;

7) при нормативному методі відхилення від нормативних витрат включаються в собівартість, а при системі стандарт-кост наднормативні витрати відносяться на фінансові результати або на винних осіб;

8) при застосуванні нормативного методу нормуванню підлягають прямі витрати, а непрямі розподіляються між об'єктами калькулювання індексним методом. У свою чергу при системі стандарт-кост нормуванню підлягають усі види витрат, а також деякі виробничі показники;

9) в системі стандарт-костингу обліковується не те, що відбулося, а те, що повинно було відбутися, а нормативний метод – це облік минулих витрат

Перевага системи стандарт-кост перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному: на підставі встановлених стандартів можна планувати витрати на виробництво і реалізацію продукції, обчислити собівартість одиниці виробу та визначати ціну реалізації.

До основних недоліків системи стандарт-костинг можна віднести наступні:

- 1) система стандарт-костингу є досить трудомістким обліковим процесом;
- 2) систему стандарт-костинг не можуть використовувати підприємства з непостійною номенклатурою продукції, що випускається або нестабільної технологією виробництва, а також на етапі розробки і впровадження нового виду товару.

14.3. Сутність системи обліку та калькулювання цільових витрат таргет-костинг» (target costing)

Вперше термін «таргет-костинг» (target costing), який використовується зараз, вжив в 1988 році Тоширо Хіромото в статті «Прихований клинок: японський управлінський облік», де автор порівнював системи виробничого обліку Японії і США.

Історія таргет-костинг пов'язана і з довоєнної Німеччиною. Так, після приходу до влади А. Гітлер позначив необхідність випуску «народного» автомобіля VolksWagen, який повинен був стати доступним найширшим верствам населення. За оцінкою Міністерства економіки країни, для того щоб автомобіль став дійсно загальнодоступним, його роздрібна ціна повинна була знаходитися в межах 1000 рейхсмарок. Остаточна ціна автомобіля з урахуванням «подарунка» фіюера (знижки в 10 рейхсмарок) була визначена в 990 рейхсмарок; подальше проектування велося з урахуванням даного верхнього обмеження. Зокрема, конструкторам довелося відмовитися від гідравлічного приводу гальм (хоча рівень технологій того часу цілком дозволяв його реалізувати) і використовувати механічний привід. За рахунок цього заощадили більше 30 марок.

Даний метод впровадила в практику корпорація Toyota в 1965 році.

В даний час target costing застосовується підприємствами різних галузей промисловості на етапі проектування виробу, планування його собівартості і виробництва.

Найбільшого поширення target costing отримав на підприємствах, що працюють на міжнародних ринках в умовах жорсткої конкуренції, і перш за все в інноваційних галузях: автомобілебудуванні, виробництві електроніки, тобто там, де японські підприємства ведуть агресивну маркетингову політику, витісняючи конкурентів навіть з їх національних ринків.

Система цільового управління витратами таргет-костинг базується на дуже простій ідеї: якщо для успішного бізнесу виріб потрібно продавати за ціною, що не перевищує ринкову, то визначення собівартості майбутньої продукції починається саме з встановлення ціни на неї. Спочатку визначається ринкова ціна на даний вид продукції, потім встановлюється бажаний розмір прибутку, а потім розраховується максимально допустимий розмір собівартості.

Таким чином, допустимий розмір собівартості за методом таргет-костинг визначається наступним чином:

Цільова ціна (target price) – Цільовий прибуток (target profit) = Цільова собівартість (target cost)

Ринкова ціна в даному методі називається цільовою ціною (target price), бажана різниця між собівартістю і продажною ціною називається цільовим прибутком (target profit), а собівартість, за якою виріб повинен бути виготовлено, називається цільової собівартістю (target cost).

Процес управління витратами за допомогою таргет-костинг

Недоліки таргет-костингу:

1) час розробки нового продукту може не виправдано збільшуватися через численні ітерації в процесі перепроєктування. Тому завжди потрібно знати, коли слід зупинитися і припинити дослідження, адже далеко не кожен задуманий продукт можна пристосувати до ринкових умов.

2) невміле застосування концепції таргет-костинг може негативно позначатися на людях, які перебувають під постійним пресингом своїх керівників, які прагнуть будь-що-будь досягти цільової собівартості.

3) можуть виникнути конфлікти між проєктувальниками, які посилено прагнуть знизити виробничу собівартість продукту, і маркетологами, які часто відмовляються навіть розглядати пропозиції про зниження витрат на збут і просування продукції до кінцевого споживача. Взаємне нерозуміння може досягти небезпечних меж, якщо не буде вчасно погашено, а ще краще - попереджено керівництвом.

Переваги «таргет-костингу»:

1) на «виході» системи виходить продукт, який має максимально відповідають очікуванням споживачів характеристики і найбільш ймовірну ціну реалізації;

2) при використанні системи таргет-костинг вся виробнича діяльність підприємства координується і контролюється відповідно до важливим стратегічних орієнтирів - цільової собівартості;

3) таргет-костинг прекрасно поєднується з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями ціноутворення і оціночними процедурами;

4) таргет-костинг в першу чергу підтримує стратегію зниження витрат на стадії проєктування

продукту, тобто є стратегічним, а не суто операційним, інструментом;

5) фокусування уваги на зовнішніх (ринкових), а не виключно на внутрішніх чинниках. Таргет-костинг забезпечує відділу маркетингу непогані можливості приймати рішення не тільки на основі спочатку заданого рівня витрат, але і на основі параметрів ринкового оточення.

14.4. Сутність системи кайдзен-костинг (кайзен)

«Кайдзен» перекладається як «поліпшення» (від «кай» - «зміна» і «дзен» - «добре») і зазвичай використовується для позначення процесу безперервного і поступового поліпшення, що стає можливим завдяки активній участі всіх співробітників у веденні господарської діяльності компанії. Таким чином, суть «кайдзен» - удосконалення. Центральна ідея даної досліджуваної концепції полягає в тому, що без удосконалення в компанії не повинно проходити ні дня.

У 2007 році компанія «Кока-Кола Беверіджиз Україна» на чолі з генеральним директором Марчело Мартіном початку впровадження кайдзен-костинг або кайдзен-калькулювання (методики калькулювання собівартості продукції на основі «кайдзен»). Вперше поняття «кайдзен-костинг» було введено Ясухіро Монденом в кінці 90-х років XX століття. У викладі Монденом кайдзен-костинг набуває форму інструменту, що сприяє зниженню собівартості продукції і тісно пов'язаного з системою управління витратами в компанії.

Варто відзначити, що під час імплементації кайдзен-калькулювання «Кока-Кола Беверіджиз Україна» керувалася трьома основними принципами, а саме:

- підтримання порядку;
- усунення муда (з япон. «Втрати»);
- стандартизація.

Підтримка порядку - обов'язковий елемент ефективного менеджменту з управління витратами. Завдяки зразковому порядку співробітники набувають і розвивають навички самодисципліни, без яких вони не здатні створити продукцію або надати споживачеві послугу високої якості.

Кайдзен-костинг, як спосіб ідентифікації втрат і зменшення витрат, тісно пов'язаний з системою планування прибутку і базується на визначенні відхилень фактично досягнутого скорочення витрат від запланованого. Суть методу в тому, що поліпшення здійснюються безперервно, маленькими кроками і без значних витрат на їх реалізацію. Цільові показники зниження витрат при безперервному вдосконаленні встановлюються і застосовуються щомісяця. Аналіз відхилень витрат полягає в порівнянні їх цільових показників з фактичними. Потрібно відзначити, що при зменшенні останніх базою вважається фактична собівартість продукції за попередній період, а нормою цільового скорочення витрат - відношення запланованої суми зменшення до їх бази.

Таким чином, спостерігається процес безперервного вдосконалення, оскільки собівартість кожного наступного періоду буде нижче собівартості попереднього, тобто цей показник буде постійно поліпшуватися.

Третім, із зазначених вище принципів кайдзен-калькулювання, є стандартизація. Для виготовлення продукції, виконання робіт або надання послуг необхідно застосовувати певний стандарт.

У системі стандарт-костинг ведеться облік відхилень фактичних витрат від нормованих витрат. Суми відхилень

фіксуються на спеціальних рахунках. В кінці звітного періоду відхилення списуються на фінансові результати. Застосовується простий варіант аналізу відхилень. Далі приймається рішення щодо коригування встановлених норм і нормативів.

Доцільно вказати, що всі відхилення за вмістом можна поділити на три групи: негативні (несприятливі), які можуть бути викликані перевитратою сировини і матеріалів, простоями, непродуктивними затратами тощо; позитивні (сприятливі), які зустрічаються рідко і свідчать про досягнення економії у використанні різних видів ресурсів, підвищення продуктивності праці тощо, Умовні, які можуть носити як позитивний, так і негативний характер; виникають в результаті відмінностей в методиці складання кошторисної та нормативної калькуляції

Проте, загальною є ідея контролювати витрати і результати шляхом порівняння досягнутих (фактичних) результатів з певними цільовими установками.

Основною перевагою кайдзен-костингу є можливість забезпечення постійного зменшення витрат і їх утримання на заданому рівні. У свою чергу, основний недолік - необхідність мотивації співробітників і корпоративної культури, яка підтримує залучення персоналу в діяльність компанії.

Кайдзен-костинг використовується в японській моделі управлінського обліку паралельно з таргет-костинг. Обидві системи мають однакову мету - досягнення цільової собівартості: таргет-костинг - на етапі проектування нового виробу, кайдзен-костинг - на етапі його виробництва. Якщо на етапі проектування різниця між кошторисною та цільовою собівартістю становить до 10%, то приймається рішення про початок виробництва такого виробу з розрахунком на те, що 10% будуть ліквідовані в процесі виробництва методами кайдзен-костинг.

Скорочення різниці між кошторисною та цільовою собівартістю називається кайзен-завданням, яке стосується всього персоналу організації, і її виконання належним чином заохочується. Кайзен-завдання визначається на етапі планування виробництва на наступний фінансовий рік як на рівні кожного виробу, так і для підприємства в цілому по окремих статтях змінних витрат. Постійні витрати підраховуються по окремих підрозділах і групуються в спеціальні бюджети. Використовуючи дані кайзен-задачі і бюджети постійних витрат, фахівці складають річний бюджет підприємства.

Запитання та завдання

1. Які відмінності існуючих систем розрахунку витрат?
2. Охарактеризуйте особливості системи стандарт костингу та кайдзен костингу.

РОЗДІЛ 15.	ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (ПОСЛУГ) У РІЗНИХ СФЕРАХ ЕКОНОМІКИ
-----------------------	---

15.1. Особливості калькулювання собівартості продукції при використанні давальницької сировини

Давальницька сировина - сировина, матеріали, напівфабрикати, надані замовником виконавцю для виробництва готової продукції з подальшим поверненням цієї продукції замовнику або, по його дорученню, іншому суб'єкту господарської діяльності.

Готова продукція при операціях з давальницькою сировиною - продукція, визначена як кінцева в договорі (контракті) між замовником і виконавцем.

Замовник - суб'єкт господарської діяльності, що надає для переробки (обробки, збагачення, використання) давальницьку сировину виконавцю.

Виконавець - суб'єкт господарської діяльності, що надає послуги з переробки, обробки, збагачення або використання давальницької сировини.

Операції з переробки давальницької сировини відносяться до договорів підряду з виготовлення продукції із матеріалів замовника.

У відповідності до даного договору одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати визначену роботу на замовлення іншої сторони (замовника) з матеріалів замовника чи підрядника, а замовник зобов'язаний прийняти і оплатити виконану роботу.

В операціях з давальницькою сировиною право власності на сировину залишається у замовника і обліковується на балансі замовника. Виконавець

(переробник сировини) лише надає послуги з переробки сировини замовника. *Отже, замовник здійснює калькулювання собівартості продукції, а виконавець - калькулювання послуг з перероблення давальницької сировини.*

Оскільки для виконавця передача виготовленої із давальницької сировини продукції не є продажем, а є реалізацією послуг з переробки сировини, тому вона відображається на субрахунку 703 «Доход від реалізації робіт і послуг».

Оплата вартості переробки давальницької сировини може бути здійснена готівкою, частиною сировини або частиною готової продукції. Якщо розрахунок за переробку давальницької сировини здійснюється частиною сировини або готової продукції, така операція розглядається як товарообмінна (бартерна).

У випадку, якщо оплата послуг здійснюється частиною сировини чи готової продукції така частина операції з давальницькою сировиною розглядається як бартерна операція, в якій сума доходів по бартерному контракту визначається за справедливою вартістю послуг (ПсБО 15 «Доход»)

Замовник калькулює собівартість продукції з урахуванням прийнятого на підприємстві переліку калькуляційних статей.

Калькуляція продукції у замовника складається із прямих та непрямих витрат. Прямі витрати складаються із вартості сировини, переданої для переробки і вартості послуг виконавця (переробника).

Калькулювання продукції у виконавця здійснюється у відповідності до прийнятого методу калькулювання та переліку статей калькуляції, який обумовлений особливостями організації виробництва, за винятком вартості сировини (оскільки вона є власністю замовника).

Вартість послуг з переробки давальницької сировини виконавцем визначається з урахуванням необхідності покриття витрат на переробку сировини та отримання прибутку.

Під час планування витрат на переробку витрати давальницької сировини, а також обсяг виробництва готової продукції, приймається на рівні, узгодженому сторонами у відповідних договорах.

При складанні звітних калькуляцій витрати давальницької сировини і вихід з неї готової продукції приймаються за даними технічного звіту і звіту про рух сировини, матеріалів, незавершеного виробництва і готової продукції.

У виконавця облік витрат на перероблення давальницької сировини ведеться окремо за кожним замовником, за видами сировини, за цінами давальницької сировини.

У замовника облік витрат ведеться за кожним переробником.

Залежно від особливостей технологічної схеми виробництва готової продукції, калькулювання собівартості переробки давальницької сировини здійснюється з використанням нормативного, попередільного, попроцесного методу калькулювання.

При попередільному методі об'єктами калькулювання вартості послуг є агрегати, обладнання, дільниці та інші переділи. При використанні даного методу розраховують:

1) калькуляцію вартості послуг з переробки давальницької сировини на кожному переділі.

2) зведену калькуцію собівартості послуг з переробки за кожним замовником.

Після складання зведеної калькуляції формуються роздільні калькуляції собівартості переробки давальницької та власної сировини. При цьому загальна

сума витрат на переробку (без вартості сировини), що відображена в зведеній калькуляції, ділиться пропорційно кількості власної і давальницької сировини (або пропорційно кількості готової продукції з власної і давальницької сировини).

Крім того, разом із загальними попередільними калькуляціями можуть складатися зведені по окремих замовниках (позамовні) калькуляції з надання послуг з переробки давальницької сировини. При великій кількості дрібних замовників доцільне складання однієї зведеної калькуляції з переробки однотипної давальницької сировини.

Розподіл витрат між окремими готовими продуктами здійснюється за економічно обґрунтованими коефіцієнтами, визначеними для умов переробки власної сировини.

Визначення собівартості послуг з виробництва окремих продуктів здійснюється методом розподілу витрат пропорційно кількості виробленої продукції або пропорційно цінам продукції з власної сировини.

Кількість готової продукції, яка підлягає поверненню замовнику в результаті перероблення давальницької сировини фіксується в контракті і здебільшого визначається у вигляді відсотку від кількості давальницької сировини. Процент видачі готової продукції залежить від технології та організації виробництва готової продукції і є величиною договірною.

У випадку, якщо отримані в процесі перероблення супутня продукція та зворотні відходи залишаються у виконавця, тоді вартість послуг виконавця з переробки давальницької сировини зменшується на вартість супутньої продукції та зворотніх відходів.

Оплата послуг виконавця з переробки давальницької сировини залежить від способу їх оплати замовником.

1) у випадку якщо замовник здійснюватиме їх оплату у грошовій формі: вартість послуг виконавця розраховується на основі витрат виконавця та бажаного прибутку;

2) у випадку, якщо замовник здійснює їх оплату у вигляді частини давальницької сировини: вартість послуг виконавця з перероблення давальницької сировини ділиться на ціну одиниці давальницької сировини і визначається та кількість давальницької сировини, яка має бути залишена у власності виконавця як плата за переробку давальницької сировини;

3) Якщо замовник здійснює їх оплату у вигляді частини готової продукції: вартість послуг виконавця з перероблення давальницької сировини ділиться на ціну одиниці готової продукції, яка розраховується як сума витрат виконавця на перероблення давальницької сировини і вартості давальницької сировини, поділених на кількість виготовленої готової продукції і визначається та кількість готової продукції, яка має бути залишена у власності виконавця як плата за переробку давальницької сировини.

Обсяг товарної продукції виконавця визначається як вартість послуг з перероблення давальницької сировини.

У випадку, якщо оплата вартості послуг здійснюється у вигляді частини давальницької сировини, обсяг товарної продукції виконавця визначається як вартість виготовленої з неї готової продукції за оптовими цінами підприємства.

У випадку, якщо оплата вартості послуг здійснюється у вигляді частини готової продукції, обсяг товарної продукції виконавця визначається як вартість готової продукції за оптовими цінами підприємства.

Запитання та завдання

1. Які відмінності операції перероблення сировини на умовах договору купівлі/продажу від її перероблення на умовах договору підряду (перероблення давальницької сировини)?

2. Які витрати виникають у замовника за договором підряду?

3. Які витрати виникають у переробного підприємства за договором підряду?

РОЗДІЛ АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

16.

16.1. Аналіз абсолютних показників

Для аналізу абсолютних показників використовують найчастіше метод порівняння, за допомогою якого вивчаються абсолютні та відносні зміни показників, їх тенденції та закономірності в розвитку.

Метод порівняння дозволяє оцінити динаміку собівартості, визначити відхилення від планових показників, встановити причини їх виникнення й виявити наявні резерви.

Основні види порівняння, застосовувані при здійсненні аналізу є такими:

- порівняння звітних показників з плановими показниками;
- порівняння планових показників з показниками попереднього періоду;
- порівняння звітних показників з показниками попереднього періоду;
- порівняння показників роботи за кожний день;
- порівняння показників підприємства з показниками діяльності конкурентів;
- порівняння показників підприємства з середньогалузевими показниками;

Застосовувані методи порівняння передбачають співставність порівнюваних показників (єдність критеріїв оцінки, одночасність календарних термінів, усунення розбіжностей щодо обсягу, асортименту та якості; врахування сезонних особливостей, географічних умов тощо).

Горизонтальний аналіз собівартості

Горизонтальний аналіз полягає в побудові однієї або декількох аналітичних таблиць, у яких абсолютні показники доповнюються відносними темпами зростання. Тут зазвичай використовуються базисні темпи зростання за декілька періодів.

Мета горизонтального аналізу полягає в тому, щоб виявити абсолютні і відносні зміни величин різних статей собівартості за певний період і дати оцінку змінам. Аналіз проводиться як за даними витрат підприємства, так і за даними калькуляцій видів продукції.

Вертикальний (структурний) аналіз собівартості

Вертикальний (структурний) аналіз витрат та калькуляцій полягає у визначенні питомої ваги кожної статті собівартості у загальному підсумку витрат (собівартості одиниці продукції), що дає можливість визначити структуру собівартості.

Мета вертикального аналізу полягає у розрахунку частки окремих статей у загальних витратах та оцінці їх динаміки з тим, щоб мати можливість виявляти і прогнозувати структурні зміни витрат. Відносні показники дозволяють здійснити порівняння показників різних підприємств однієї галузі, а також показників різних галузей.

Трендовий аналіз собівартості

Варіантом горизонтального аналізу є *графічний метод*, який дозволяє побудувати тренд поведінки витрат в часі (тренд розвитку), при якому кожна стаття собівартості порівнюється з статтями попередніх періодів і визначається тренд, тобто основна тенденція зміни статей собівартості (динаміка), очищена від випадкових впливів.

Трендовий аналіз статей собівартості використовується для прогнозування тенденцій їх зміни у часі.

16.2. Кореляційно-регресійний аналіз

Для аналізу тісноти та сили залежності між собівартістю продукції (результативна ознака) та факторами (факторна ознака) застосовується *кореляційно-регресійний аналіз*.

Рівняння, за допомогою якого виражається аналітична зв'язок між результативним показником та фактором називається рівнянням регресії.

Проведення регресійного аналізу супроводжується необхідністю виконання наступних видів робіт:

1. здійснити постановку завдань. На даному етапі формується процес дослідження, який має реалізувати відповідну мету. Так, в якості завдань дослідження може бути: дослідити залежність між собівартістю продукції та продуктивністю праці на підприємстві тощо.

2. вибір факторних і результативних ознак. В контексті вивчення курсу «управління витратами» результуючою ознакою є виробнича собівартість, загальні витрати, статті калькуляції продукції тощо, факторними ознаками можуть бути кількісно оцінені в натуральних та вартісних вимірниках фактори (кількість працівників, площа приміщень, вартість ресурсів, оплата праці, якість ресурсів тощо).

3. Збір статистичного матеріалу, його контроль.

4. Встановлення аналітичної форми зв'язку.

Форма зв'язку - характер відмінності середнього значення результативної ознаки $\bar{y}$ з відмінностями факторної ознаки $\bar{x}$. Розрізняють такі форми зв'язку: 1) у випадках, коли зі зміною факторної ознаки результативна ознака змінюється рівномірно використовується лінійна форма зв'язку, яка має вираз

$$y = a + bx$$

У випадках, коли зміна факторної ознаки призвела до нерівномірної зміни результуючої ознаки

використовуються нелінійні форми зв'язку, зокрема:
 2) якщо при зміні факторної ознаки результативна ознака зростала прискореними темпами доцільно використати степеневу функцію:

$$Y = ax^b$$

3) Якщо при зміні факторної ознаки результативна ознака змінюється нерівномірно із зміною напрямку зв'язку, нелінійна регресія описується рівнянням параболі:

$$y = a + bx + cx^2$$

4) У випадку, коли під впливом факторної ознаки результативна змінюється нерівномірно, причому з уповільненням, використовується рівняння гіперболи:

$$y = a + \frac{b}{x}$$

5) Якщо під впливом зміни факторної ознаки відбувається поступове зменшення зміни результативної ознаки, причому результативний показник не має меж, мова йде про логарифмічну функцію залежності.

$$Y = a + b * \log x$$

Вибір форми зв'язку здійснюється на основі графічного методу побудови залежності у від х.

5. Розрахунок параметрів рівняння зв'язку та інших кількісних характеристик.

Для визначення параметрів рівняння необхідно вирішити систему двох рівнянь, яка називається у статистиці системою нормальних рівнянь з використанням методу найменших квадратів:

$$\begin{cases} \sum y = na_0 + a_1 \sum x \\ \sum xy = a_0 \sum x + a_1 \sum x^2. \end{cases}$$

$$a_1 = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - \sum x \sum x}$$

$$a_0 = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum x \sum xy}{n \sum x^2 - \sum x \sum x}$$

, або $a_0 = \bar{y} - a_1 \bar{x}$

Параметр a_1 – це коефіцієнт регресії, що характеризує вплив зміни ознаки X на результативну ознаку Y . Він показує, на скільки одиниць в середньому зміниться Y при зміні X на одну одиницю. Якщо $a_0 > 0$, то спостерігається позитивний зв'язок. Якщо $a_1 < 0$, то збільшення X на одиницю спричинить зменшення Y в середньому на величину a_1 .

Параметр a_0 – це постійна величина в рівнянні регресії. Іноді вона характеризує початкове значення Y .

5. Визначення тісноти зв'язку.

Для визначення тісноти зв'язку між досліджуваними ознаками застосовують коефіцієнт кореляції. Це показник тісноти зв'язку, який показує, на яку частину дисперсії змінюється в середньому результативна ознака при зміні факторної на одне середньоквадратичне відхилення.

$$r = \frac{\overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y}}{\sqrt{[\bar{x}^2 - (\bar{x})^2] \times [\bar{y}^2 - (\bar{y})^2]}}$$

Величина коефіцієнту кореляції показує наявність прямої залежності між фактором та результатом.

Величина $r \geq 0,5$ вказує на наявність прямої залежності між фактором та результатом.

6. Оцінка статистичної надійності вибірових показників зв'язку.

Оцінка здійснюється шляхом розрахунку коефіцієнта детермінації та коефіцієнта еластичності.

Коефіцієнт детермінації показує, якою мірою варіація результативної ознаки Y визначається варіацією факторної ознаки x .

Коефіцієнт детермінації приймає значення від 0 до 1. Чим ближче R^2 до одиниці, тим тісніше зв'язок між ознаками; при $R^2=0$ відсутній лінійний зв'язок між ознаками.

Коефіцієнт детермінації розраховується за формулою:
 $D = r^2 * 100\%$

Наприклад, якщо $r=0,5$, тоді $D=0,25$. Це означає, що варіація y на 25% зумовлена варіацією x , інші 75% варіації викликані неврахованими в моделі чинниками.

Коефіцієнт еластичності показує на скільки відсотків у середньому змінюється результативна ознака при зміні факторної на 1%. зміниться y при зміні x

$$\varepsilon = b \times \frac{\bar{x}}{\bar{y}},$$

Таким чином вимірювачем тісноти зв'язку виступає коефіцієнт кореляції, а коефіцієнт регресії і коефіцієнт еластичності – це показники сили зв'язку коефіцієнт регресії – абсолютна міра; коефіцієнт еластичності – відносна міра.

16.3. Аналіз коефіцієнтів

Метод коефіцієнтів дозволяє оцінити співвідношення між обраними абсолютними показниками. На основі аналізу динаміки різних коефіцієнтів виявляються позитивні та негативні тенденції, які відображають якість управління витратами підприємства, а також розробити необхідні заходи для оптимізації управлінських рішень в процесі здійснення господарської діяльності.

В процесі управління витратами виникає необхідність у оцінюванні співвідношення між окремими видами витрат та ціною продукції. До найбільш поширених відносяться наступні коефіцієнти:

Витрати на одну гривню виробленої продукції розраховується шляхом ділення виробничої собівартості продукції на обсяг товарної продукції.

Коефіцієнт матеріаломісткості продукції розраховується шляхом ділення суми матеріальних витрат на чисту виручку.

Коефіцієнт матеріаловіддачі продукції розраховується шляхом ділення товарної продукції суми матеріальних затрат і є показником, оберненим до показника матеріаломісткості.

Коефіцієнт зарплатомісткості розраховується шляхом ділення суми витрат на оплату праці до товарної продукції.

Коефіцієнт зарплатовіддачі – це обернений показник до зарплатомісткості.

Коефіцієнт енергомісткості продукції визначається відношенням вартості спожитої на підприємстві енергії до товарної продукції.

Коефіцієнт енерговіддачі продукції визначається відношенням товарної продукції до вартості спожитих на підприємстві палива та енергії і є показником, оберненим до показника енергомісткості.

16.4. Факторний аналіз

Факторний аналіз - це процедура встановлення рівня впливу певних факторів на функцію чи результативну ознаку з метою ранжування цих факторів при плануванні собівартості продукції.

Щоб здійснити факторний аналіз собівартості, необхідно визначити число факторів, що впливають на собівартість. Відомо, що кожен фактор впливає на собівартість по-своєму, одні з факторів впливають безпосередньо, а інші побічно, але кожне явище можна розглядати як причину і наслідок.

Без глибокого і всебічного вивчення факторів не можна зробити обґрунтовані висновки про результати діяльності, виявити резерви виробництва, обґрунтувати плани й управлінські рішення.

З допомогою факторного аналізу оцінюється вплив факторів:

- 1) загальної суми витрат на виробництво продукції;
- 2) на окремі елементи витрат;
- 3) на собівартість і-того виду продукції;
- 4) на собівартість одиниці продукції і-того виду та окремі статті калькуляції;
- 5) на показники ефективності витрат (витрати на 1 грн товарної продукції).

Так, собівартість продукції (С) може змінитися через зміну обсягу випуску продукції (ВП), її структури (Ді), змінних (Зі) витрат на одиницю продукції та постійних (Пі) витрат підприємства. Сума змінних витрат на одиницю продукції залежить від кількості витрат ресурсів на одиницю продукції (норми витрат) (НЗР_і) та ціни одиниці ресурсів (ЦЗ_і). Сума постійних витрат підприємства залежить від кількості постійних ресурсів (ПР_і) та їх ціни (ЦП_і).

Факторна модель собівартості матиме наступний вигляд:

- а) загальної суми витрат на виробництво продукції:
$$ЗП_{\text{заг}} = \sum (ВП * Д_i * НЗР_i * ЦЗ_i) + \sum (ПР_i * ЦП_i);$$
- б) собівартість всього обсягу виробництва і-го виду продукції:

$$ЗП_i = ВП \cdot НЗР_i \cdot ЦЗ_i + ПР_i \cdot ЦП_i;$$

в) собівартість одиниці продукції і-го виду:

$$ЗП = НЗР_i \cdot ЦЗ_i + ПР_i \cdot ЦП_i;$$

Аналіз прямих матеріальних витрат

Велику питому вагу в собівартості продукції займають матеріальні витрати. Загальна сума матеріальних витрат у цілому по підприємству залежить від обсягу виробництва продукції (ВП), її структури (Ді) і зміни питомих матеріальних витрат на окремі види продукції (ПМВі). Рівень останніх, у свою чергу, може змінитися через кількість (масу) витрачених матеріальних ресурсів на одиницю продукції (НМВі) і середньої вартості одиниці матеріальних ресурсів (ЦМВі).

Для аналізу факторів зміни матеріальних витрат використовується наступна факторна модель:

а) загальної суми матеріальних витрат:

$$МВ_{\text{заг}} = \sum (ВП \cdot Д_i \cdot НМВ_i \cdot ЦМВ_i);$$

б) матеріальних витрат всього обсягу виробництва і-го виду продукції:

$$МВ_{\text{заг}} = ВП \cdot НМВ_i \cdot ЦМВ_i;$$

в) матеріальних витрат одиниці продукції і-го виду:

$$МВ_{\text{заг}} = НМВ_i \cdot ЦМВ_i;$$

Аналіз основної заробітної плати

Загальна сума основної зарплати залежить від обсягу виробництва продукції (ВП), її структури (Ді) і заробітної плати одиниці продукції (ЗПі), яка, у свою чергу, визначається трудомісткістю (Ті) і часовою тарифною ставкою (ЧТСі).

Факторна модель заробітної плати матиме наступний вигляд:

а) загальної суми прямої заробітної плати в цілому по підприємству:

$$ЗП_{\text{заг}} = \sum (ВП \cdot Д_i \cdot Т_i \cdot ЧТС_i);$$

б) суми прямої заробітної плати на весь обсяг виробництва i -го виду продукції:

$$ЗП_i = ВП_i \cdot T_i \cdot ЧТС_i;$$

в) суми прямої заробітної плати на одиницю продукції i -го виду:

$$ЗП = T_i \cdot ЧТС_i;$$

Оцінювання впливу факторів на собівартість продукції здійснюється з використанням наступних методів:

- індексного методу ;
- методу ланцюгових підстановок ;
- інтегрального методу;
- диференціювання.

Найчастіше при проведенні факторного аналізу собівартості продукції використовується метод ланцюгових підстановок.

Порядок заміни факторів наступний:

- у першу чергу замінюються кількісні показники (кількість виробленої продукції, площа, норма витрат);
- у другу – структурні;
- у третю – якісні (ціна, продуктивність праці, фондовіддача, урожайність, матеріаломісткість, трудомісткість, .

У випадках, коли в аналітичній моделі є декілька кількісних чи якісних показників, серед них встановлюють черговість – спочатку замінюють основні, первинні (загальні) показники, а потім – вторинні, похідні (часткові).

При *трьохфакторній мультиплікативній моделі* схема ланцюгових підстановок матиме вигляд:

$$T = abc$$

де T – результативний показник;

a , b , c – факторні показники, причому a – якісний показник; b – структурний показник; c – об'ємний (кількісний) показник.

$$\Delta T = T_1 - T_0$$

де

$$T_1 = a_1 b_1 c_1$$

$$T_0 = a_0 b_0 c_0$$

1. Визначення впливу кількісного фактора с

$$\Delta T_c = c_1 a_0 b_0 - c_0 a_0 b_0$$

2. Визначення впливу структурного фактора в

$$\Delta T_b = c_1 b_1 a_0 - c_1 b_0 a_0$$

3. Визначення впливу якісного фактора а

$$4. \Delta T_a = c_1 b_1 a_1 - c_1 b_1 a_0$$

$$\Delta T = \Delta T_c + \Delta T_b + \Delta T_a$$

16.5. Інтегральне (узагальнююче) оцінювання ефективності управління витратами

Переваги інтегрального показника полягають у наступному:

по-перше, він синтезує в собі весь вплив включених у дослідження показників і коефіцієнтів;

по-друге, зводить проблему оцінювання інноваційного потенціалу підприємства до одного кількісного значення, що значно полегшує економічну інтерпретацію отриманих результатів

Алгоритм розрахунку узагальнюючого показника включає такі етапи:

- формування сукупності показників для оцінювання ефективності управління на підприємствах;

- поділ показників на стимулятори (ті, зростання яких призводить до зростання ефективності управління витратами) та дестимулятори;

- знаходження еталонного значення для кожного показника кожного підприємства;

– нормування фактичних значень кожного показника для кожного підприємства;

– визначення ваги кожного показника у сукупності показників;

– розрахунок узагальненого показника рівня ефективності управління витратами.

Нормування показників ефективності - це переведення їх значень в безрозмірну величину.

Оскільки у вибірці показників можуть бути представлені такі, зростання яких свідчить про поліпшення системи управління витратами (стимулятори), тому їх нормалізація проводиться за формулою:

$$L_{ji} = \frac{x_i - x_{\min_i}}{x_{\max_i} - x_{\min_i}}$$

Де L_{ji} – нормалізована оцінка і-того показника j-того підприємства;

x_i – нормалізований показник ефективності;

$x_{\max}$ – максимальне значення обраного і-того показника у вибірці підприємств;

$x_{\min}$ – мінімальне значення обраного і-того показника у вибірці підприємств.

Для тих показників, зростання яких є ознакою погіршення ефективності управління витратами, і в ідеалі їх значення повинні прагнути до зниження (мінімізуватися) (дестимулятори) нормалізацію проводять за формулою:

$$L_{ji} = \frac{x_{\max_i} - x_i}{x_{\max_i} - x_{\min_i}}$$

Для розрахунку узагальнюючого показника використовують лінійну адитивну або мультиплікативну згортки.

Аддитивна згортка використовується, коли кожна складова лінійно впливає на прийняття рішення. Лінійне адитивне згортання є сумою всіх нормалізованих значень показників зважених на значення кожного показника у обраній сукупності показників.

Лінійне адитивне згортання проводиться за формулою:

$$U_a = \sum_{i=1}^n k_i L_{ji}.$$

де k_i – нормований коефіцієнт вагомості i -того критерію; n_i – кількість показників.

$$\sum_{i=1}^n k_i = 1.$$

Мультиплікативна згортка використовується тоді, коли показники оцінювання є відносними величинами. Нижнє значення уніфікованої шкали для оцінювання критеріїв, рівне нулю, не використовується.

Мультиплікативне згортання є добутком всіх нормалізованих значень показників.

16.6. Математичний аналіз витрат

Коефіцієнт варіації використовується для оцінювання стійкості показника в певному часовому періоді (місяцях, кварталах, роках).

Чим нижче значення коефіцієнта варіації, тим стійкіша система управління витратами. Розрахунок коефіцієнта варіації здійснюється за формулою:

$$v = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n}} \cdot 100 \%.$$

де x_i – значення показника в i -тому періоді (місяці, кварталі, році);

$\bar{x}$ – середнє значення показника;

n – кількість часових періодів оцінювання (місяців, кварталів, років).

Для розрахунку коефіцієнта варіації в пакеті MS Excel використовується функція: `стандотклп/срзнач`.

16.7. Експрес аналіз обґрунтованості витрат

Авторами Томчук О.Ф та Гадзевич О.І. запропоновано методику експрес аналізу обґрунтованості витрат на підприємстві, визначення напрямків деталізації подальшого аналізу та напрямків розробки відповідних управлінських рішень [17]. На думку автора доцільно приймати рішення про зміну витрат лише на основі порівняння таких змін зі зміною прибутку від операційної діяльності. Розрахунок зміни прибутку підприємства від операційної діяльності ($\Delta\P$), зміни прямих ($\Delta Вп$) та непрямих ($\Delta Вн$) витрат на виробництво продукції підприємства здійснюється наступним чином:

$$\Delta\P = \Pi_i - \Pi_{i-1};$$

$$\Delta Вп = Вп_i - Вп_{i-1};$$

$$\Delta Вн = Вн_i - Вн_{i-1};$$

де: Π_i $Вп_i$ $Вн_i$ – відповідно прибуток підприємства від операційної діяльності, прямі витрати та непрямі витрати звітного періоду;

Π_{i-1} $Вп_{i-1}$ $Вн_{i-1}$ – відповідно прибуток підприємства від операційної діяльності, прямі витрати та непрямі витрати попереднього періоду.

Такий підхід дає можливість розглянути вісім варіантів співвідношень показників.

Таблиця 16.1 - Напрямки управлінського впливу на обсяг та структуру витрат

Стан показника	Характер стану підприємства	Напрямок змін
$\Delta П > 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Виробнича діяльність на стадії зростання	Обґрунтування та ретельний контроль зростання прямих та непрямих витрат підприємства, постійний пошук оптимального рівня прямих та непрямих витрат і розробка заходів оптимізації
$\Delta П \leq 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Погіршення стану підприємства або кризовий стан	Розробка та реалізація програм скорочення прямих та непрямих витрат, активізація збутової діяльності, модернізація продукції, розробка нової продукції, пошук нових видів діяльності, санація підприємства, процедура банкрутства
$\Delta П \leq 0$ $\Delta Вн < 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Нестабільний стан підприємства	Модернізація технології виробництва продукції, перегляд норм витрат сировини, вдосконалення організації виробництва, вдосконалення системи матеріально технічного постачання

$\Delta П > 0$ $\Delta Вн < 0$ $\Delta Вп \geq 0$	Стадія зростання або позитивна ринкова кон'юнктура	Ретельний контроль зростання прямих витрат, оцінка оптимальності прямих витрат, закріплення досягнутого результату економії непрямих витрат, обґрунтування оптимального обсягу виробництва
$\Delta П > 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп < 0$	Підприємство на стадії зростання або стабільне	Розробка та реалізація заходів щодо необґрунтованого збільшення непрямих витрат, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції
$\Delta П > 0$ $\Delta Вн \geq 0$ $\Delta Вп < 0$	Підприємство функціонує нестабільно	Активізація збутової діяльності, розробка нової продукції або пошук нових видів діяльності, розробка та реалізація заходів оптимізації непрямих витрат, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції
$\Delta П \leq 0$ $\Delta Вн < 0$ $\Delta Вп < 0$	Погіршення стану підприємства	Активізація збутової діяльності, модернізація продукції, розробка нової продукції, оцінка достатності зниження

		непрямих витрат, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції, санація підприємства
$\Delta П > 0$ $\Delta В_n < 0$ $\Delta В_{п} < 0$	Підприємств о функціонує стабільно	Активізація збутової діяльності, контроль зменшення прямих витрат та забезпечення належної якості продукції, формування фонду розвитку виробництва

Запитання та завдання

1. Які методи аналізу витрат ви знаєте?
2. Які цілі кожного із методів аналізу витрат?

Список використаних джерел

1. Ахновська І., Болгов В. Управління витратами: навчальний посібник / І. О. Ахновська, В. Є. Болгов. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. 156 с.
2. Ахновська І.О. Управління витратами : навч. посіб. / Інна Ахновська, Владислав Болгов ; Донец. нац. ун-т ім. Василя Стуса. - Вінниця : Твори, 2020. - 154 с.
3. Биба В.В. Економічна сутність, значення і завдання управління витратами / В. В. Биба, Н. М. Пінчук, Н. Ю. Ващенко. // Ефективна економіка. - 2024. - № 1. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_1_63
4. Жиліна Ю.П. Формування обліково-аналітичного забезпечення системи управління витратами підприємства / Ю. П. Жиліна // Економіка і регіон. - 2022. - № 2. - С. 120-124. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2022_2_18
5. Кібік О.М. Управління логістичними витратами в системі забезпечення сталого розвитку / О. М. Кібік, Ю. В. Хаймінова, І. Є. Чумаченко // Інфраструктура ринку. - 2021. - Вип. 57. - С. 33-39. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ifrctr_2021_57_6
6. Кушнір, О. К. Управління витратами : навч.-метод. посіб. / Кушнір О. К. ; Кам'янець-Поділ. нац. ун-т ім. Івана Огієнка, Каф. економіки підприємства. - Кам'янець-Подільський : Ковальчук О. В. [вид.], 2020. - 121 с.
7. Лепетан І.М. Основні елементи системи управління витратами підприємства / І. М. Лепетан, О. О. Гайворонюк. // Ефективна економіка. - 2024. - № 2. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2024_2_71
8. Луців П.Д. Формування концептуальної моделі управління технологічними витратами електроенергії в розподільчих мережах 150–0,38 кВ / П. Д. Луців, Н. В.

- Остра // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Енергетика: надійність та енергоефективність. - 2024. - № 1. - С. 64-72. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpien_2024_1_11
9. Мельник Л.В. Удосконалення системи управління витратами на виробничих підприємствах / Л. В. Мельник, В. Л. Дума, Д. А. Годжал // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. - 2023. - Вип. 4. - С. 150-159. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnuvgr_ekon_2023_4_16
10. Матвєєва Н. М. М33 Управління витратами : навч. посібник / Н. М. Матвєєва, О. І. Славута; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2020. – 157 с.
11. Метод і методика економічного аналізу. URL: <https://surl.li/ujfozk>
12. Нісфоян С.С. Управління витратами на утримання і розвиток персоналу підприємств: монографія / Нісфоян С. С. ; Центральн. нац. техн. ун-т. - Кропивницький : Лисенко В. Ф. [вид.], 2020. - 267 с.
13. Повещенко М.Е. Організаційно-економічні аспекти побудови механізму управління витратами на підприємствах // Економічний простір. - 2024. - № 189. - С. 360-364.–URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2024_189_65
14. Радіонова Наталія Йосипівна. Управління витратами промислового підприємства в ринкових умовах: теорія, методологія, практика [Текст] : монографія / Н. Й. Радіонова ; Київ. нац. ун-т технологій та дизайну. - Київ : КНУТД, 2019. - 404 с.
15. Руденко І.В. Обґрунтування прийняття рішень з ціноутворення з урахуванням можливостей

- управління витратами / І. В. Руденко, М. О. Мельничук, Т. П. Кунічева // Бізнес Інформ. - 2024. - № 2. - С. 159-165
16. Сучасні проблеми економіки підприємства: собівартість продукції та управління витратами : навч. посіб. для студентів спец. 051 - "Економіка підприємства" / С. П. Сударкіна [та ін.] ; за ред. М. І. Ларки, С. П. Сударкіної ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". - Харків : Друкарня Мадрид, 2019. - 111 с.
 17. Томчук О.Ф., Гадзевич О.І. Методика аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства та напрями його удосконалення. The scientific heritage No 47 (2020). С. 74-86.
 18. Ющишина Л. О. Менеджмент ресурсів та витрат: курс лекцій. Луцьк: Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 103 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

МАРЧЕНКО Валентина Миколаївна

УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*В авторській редакції
Комп'ютерна верстка авторів*