

ВСТУП

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

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

1. СУТНІСНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ

1. Сутність витрат підприємства
2. Класифікація витрат
3. Структура витрат

Витрати підприємства — це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції. Різниця між вартістю продукції і собівартістю дорівнює розміру прибутку підприємства.

Економічні (вмінні) витрати – це явні (зовнішні) витрати виробництва (витрати на придбання ресурсів, що не належать власникам підприємства) та неявні (внутрішні), або альтернативні витрати (власні виробничі ресурси підприємства). Тобто, це вартість усіх виробничих ресурсів незалежно від того, чи вони є власністю підприємства, чи купуються на ринку.

Бухгалтерські витрати – усі витрати виробництва, які пов'язані з придбанням необхідних для забезпечення випуску продукції ресурсів. Тобто, це грошові витрати на придбання виробничих ресурсів, що не належать підприємству.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 16 «Витрати» витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Постійні витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, які підприємство несе незалежно від обсягів виробництва продукції (послуг), їх розмір є незмінним, яка би кількість продукції не вироблялася. Вони оплачуються і тоді, коли не виробляється ніякої продукції. До них належать витрати на опалення, освітлення, амортизаційні відрахування, утримання управлінського персоналу, охорону, виплата відсотків за позиками, орендна плата, страхові внески тощо.

Змінні витрати – витрати на сировину, матеріали, електроенергію, заробітну плату робітникам, тобто усі витрати, які змінюються залежно від обсягу виробництва продукції підприємством.

Загальну суму постійних і змінних витрат на кожному конкретному рівні виробництва називають валовими витратами виробництва.

В залежності від видів діяльності підприємства, витрати поділяють на:

- *операційні* (зумовлюються основним видом діяльності підприємства: виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт);

- *інвестиційні* (вкладання капіталу в основні засоби, капітальне будівництво, розширення виробництва тощо);

- *фінансові* (кошти у вигляді кредитів та позик, кошти від облігацій власної емісії, цінних паперів).

За економічним змістом операційні витрати підприємства поділяються на елементи:

- *матеріальні витрати* (витрати на сировину та матеріали, напівфабрикати та комплектуючі, запасні частини);

- *витрати на оплату праці* (оплата праці працівників, премії);

- *відрахування на соціальні заходи* (витрати на соціальне страхування);

- *амортизація* (амортизація необоротних активів);

- *інші операційні витрати* (витрати, які не включені до попередніх елементів, витрати на зв'язок, відрядження тощо) .

За способом віднесення на окремі види продукції витрати поділяють на:

- *прямі* (витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо віднесені на одиницю продукції);

- *непрямі* (витрати, які неможливо прямо віднести до виробництва якогось одного виду продукції: амортизація, енергія).

Виробничі витрати поділяють на:

- *основні* (сукупність прямих витрат на виробництво продукції);

- *накладні* (витрати на обслуговування виробництва).

Прямі матеріальні витрати включають вартість витрачених матеріалів, що стали частиною готової продукції і можуть бути прямо віднесені до певного виробу.

Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату робітників, що безпосередньо виготовляють продукцію.

Інші прямі витрати – витрати, які не належать до прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Наприклад, амортизація або оренда основних засобів, відрахування на соціальні заходи.

Виробничі накладні витрати – витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені прямо до певного виду виробу (витрати матеріалів, на утримання, ремонт і амортизацію приміщень виробничих цехів, витрачена з технологічною метою енергія та ін.).

Невиробничі витрати включають: адміністративні витрати, витрати на збут, інші невинробничі витрати операційної діяльності. Не відносяться на собівартість виробленої продукції і покриваються за рахунок прибутку.

Залежно від прийняття управлінського рішення розрізняють: **релевантні витрати** (залежать від прийняття рішення) та **нерелевантні витрати** (не залежать від прийняття рішення).

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

Структура витрат за економічними елементами показує співвідношення окремих видів спожитих у процесі виробництва ресурсів чи факторів виробництва. Залежно від частки витрат за економічними елементами діяльності підприємства (виробництво) можна поділити на:

- матеріаломістке (переважають матеріальні витрати у собівартості);
- трудомістке (великі витрати на оплату праці та соціальні заходи);
- капіталомістке (великі інвестиції в основні засоби).

Співвідношення прямих і непрямих витрат свідчить про складність і точність калькулювання. Більша частка прямих витрат говорить про простий процес калькулювання і точніше обчислення собіварті продукції.

Важливе практичне значення має співвідношення змінних і постійних витрат. Чим більша частка постійних витрат у їх сукупній

величині, тим більше треба виготовляти продукції, щоб забезпечити беззбитковість виробництва.

2. ЗАКОНОМІРНОСТІ ТА ЧИННИКИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ

1. Особливості поведінки витрат у коротко- і довгостроковому періодах

2. Функції витрат

3. Вплив виробничого навчання й досвіду на рівень витрат

Короткостроковий період – період, протягом якого виробнича, організаційна структура підприємства і його виробнича потужність незмінні. Тобто фактори виробництва (машини, устаткування, робоча сила) є незмінними.

Довгостроковий період – період, у якому змінюються не лише витрати на матеріали, оплату праці, а й засоби виробництва. У довгостроковому періоді реалізуються інвестиційні проекти, змінюється виробнича й організаційна структура підприємства, його величина, технологія виробництва.

Залежність витрат від обсягу виробництва у короткостроковому періоді:

$$V_c = V_{zo} \times N + V_p, \quad (1)$$

де V_c – сукупні витрати;

V_{zo} – змінні витрати на одиницю продукції;

N – обсяг виробництва у натуральному вимірі;

V_p – постійні витрати.

$$V_{co} = V_{zo} + \frac{V_p}{N}, \quad (2)$$

де V_{co} – сукупні витрати на одиницю продукції (собівартість).

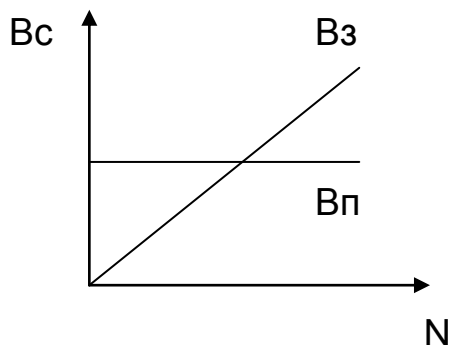


Рис. 1. Динаміка сукупних витрат. V_z – змінні витрати, V_p – постійні витрати.

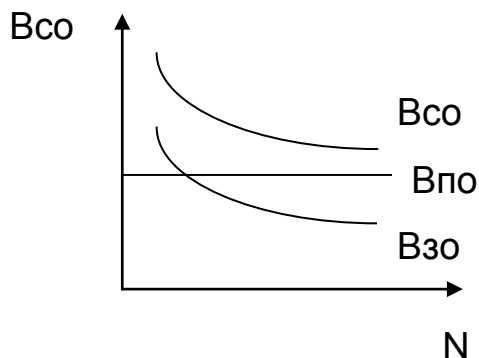


Рис. 2. Динаміка сукупних витрат на одиницю продукції (V_{co}). V_{zo} – змінні витрати на одиницю продукції, V_{po} – постійні витрати на одиницю продукції.

Зростання (максимізація) виробництва на певному етапі призводить до зростання витрат, оскільки збільшуються інтенсивність роботи та додаткові витрати (електроенергія, інструменти, зарплата у формі доплат та ін.).

У довгостроковому періоді змінюються як змінні витрати, так і постійні витрати. Динаміку змін можна графічно представити:

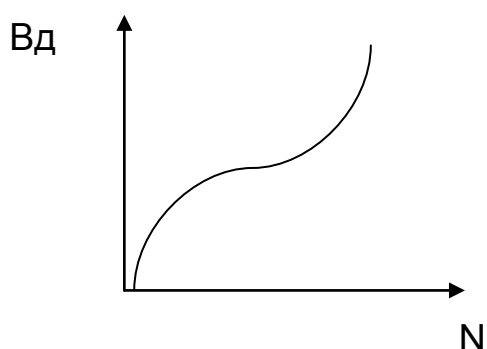


Рис. 3. Динаміка сукупних довгострокових витрат (V_d).

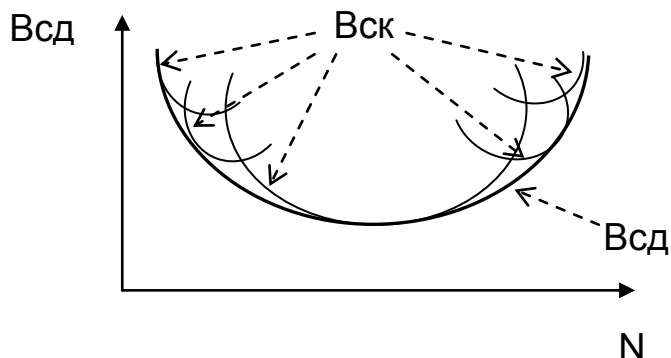


Рис. 4. Динаміка середніх довгострокових витрат (V_{cd}). Середні короткострокові витрати (V_{ck}).

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

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

Функція витрат з одним фактором:

$$y = a + bx, \quad (3)$$

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати фактора;

x – значення фактора.

Функція витрат з декількома факторами:

$$y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n, \quad (4)$$

де y – загальні витрати;

a – загальні постійні витрати;

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

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

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

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

Технологічний аналіз (інженерний метод) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності підприємства. Потребує детального вивчення всіх операцій, доцільності їх здійснення, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки

адекватності їх використання. Метод зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Потребує значних витрат коштів і часу.

Метод аналізу рахунків (метод аналізу облікових даних, метод аналізу бухгалтерських рахунків) – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Проводиться спеціалістом на основі інтуїції, досвіду та спостереження за динамікою витрат минулих періодів. Є можливість розрахунку функцій всіх витрат підприємства, простота та зрозумілість. Але є певна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між майбутніми і минулими умовами діяльності.

Метод вищої-нижчої точки (метод абсолютного приросту, мінімаксний метод) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності (вища та нижча точки). Простота, характер лінійності, але присутня негарантованість, що функція витрат відобразить реальну залежність між витратами та їхнім фактором.

Метод візуального пристосування (графічний метод візуального спостереження, графічний метод) – це графічний підхід до визначення функції витрат, за якого візуально проводиться пряма лінія, беручи до уваги всі точки витрат. Наочність характеру поведінки витрат. Але є суб'єктивізм судження.

Регресійний аналіз – це статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин.

Під час застосування регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, залежну

від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), який виступає як незалежна величина.

Метод найменших квадратів – це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат, а тому сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

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

Перевагою методів регресійного аналізу є забезпечення об'єктивності методів точними математичними розрахунками. Недоліком є потреба наявності великої кількості спостережень за реагуванням витрат на зміну фактора.

Вплив виробничого навчання і досвіду на рівень витрат носить суттєвий характер. Згідно з «Законом навчання у виробництві» витрати певних факторів на одиницю продукції зменшуються із зростанням кількості її виробництва. Цей ефект пояснюється впливом тренування і досвіду працівників на зниження витрат. А тренування й набуття досвіду є наслідком повторювання операцій, яке зростає із збільшенням кількості виробів.

Найбільший ефект від чинника виробничого навчання реалізується через фактор праці. Але й витрати матеріалів теж знижуються внаслідок надбання робітниками досвіду: зменшуються відходи, брак, витрати енергії та ін.

Зазначена закономірність виражається так званими кривими навчання. Найпоширеніша версія теорії кривих навчання стверджує, що при кожному подвоєнні кількості виробів з початку їх виготовлення (освоєння виробництва) витрати на одиницю продукції знижуються на одну й ту саму відносну величину (норма навчання).

Норма навчання, коливається в певних межах для різних виробництв. Вона вища на монтажних і складальних роботах із суттєвою часткою ручної праці й менша на обробних машинних операціях. Приблизний діапазон її коливання 0,1-0,25 .

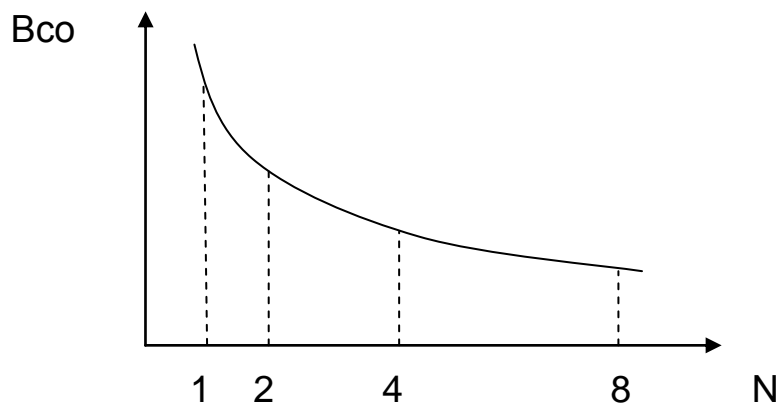


Рис. 5. Крива навчання (норма - 0,2). V_{co} – сукупні витрати на одиницю продукції; N – кількість виготовлених виробів з початку їх виробництва.

Закономірності кривих навчання властиві передусім для виготовлення складних виробів у дрібносерійному виробництві (важке машинобудування, кораблебудування і т. п.). Із збільшенням серій виробів ефект навчання різко знижується і практично не враховується при плануванні та в ціновій політиці.

В масовому виробництві ця теорія не актуальна. У виробництвах з високою часткою прямих матеріальних витрат і комплектувальних виробів криві навчання застосовуються до вартості обробки.

3. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

1. Функції управління витратами
2. Центри відповідальності
3. Методи управління витратами

Функції управління витратами включають: прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання (контроль), мотивацію, облік, аналіз.

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

Перспективне (довгострокове) планування передбачає підготовку інформації щодо очікуваних витрат під час освоєння нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції, збільшенні (нарощуванні) потужності підприємства. Плануються витрати на маркетингові дослідження і науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, капітальні вкладення.

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

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

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

Мотивація полягає у пошуці способів взаємодії з персоналом та впливу на нього з метою дотримання планових витрат та виявлення

можливої економії ресурсів. Мотивування здійснюється як через матеріальні, так і моральні фактори.

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

Аналіз витрат допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів підприємства.

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

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

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

Типи центрів відповідальності:

- **центри витрат** відповідають тільки за здійснення витрат в процесі своєї діяльності. До центрів витрат відносять різні виробничі підрозділи і функціональні служби (бухгалтерія, охорона), в задачі яких не входить одержання доходу;

- **центри доходу** відповідають за доход, який вони приносять підприємству в результаті своєї діяльності. Центром доходу може виступати підрозділ підприємства, який займається реалізацією готової продукції (товарів, робіт і послуг), тобто функціонально призначений для

одержання доходу у вигляді виручки (відділ продажів, склад-магазин, оптова база, мережа фірмових магазинів тощо).

- **центри прибутку** відповідають за отримання певного рівня прибутку. Контролюють витратну і дохідну сторони діяльності. Центром прибутку є як підприємство, так і його, наприклад, філіал.

- **центри інвестицій** управляють не тільки оборотним капіталом (відповідають за обсяг заробленого прибутку), але й необоротними активами, здійснюють інвестиції та контролюють їх окупність. Наприклад, будівництво нової будівлі підприємства, модернізація обладнання, купівля та продаж бізнесу. Центром інвестицій виступає саме підприємство.

Методи управління витратами визначаються через певні концепції.

Концепція стратегічного управління витратами (SCM – strategic cost management) базується на принципах стратегічного менеджменту. Є результатом синтезу трьох напрямів теорії стратегії підприємства: аналіз ланцюжка цінностей (вартості); стратегічне позиціонування; аналіз і управління факторами, що визначають утворення витрат.

Ланцюжок цінностей – узгоджений набір видів діяльності, що створюють цінність для підприємства: від джерел сировини до готової продукції, доставленої кінцевому споживачу, включаючи після продажне обслуговування.

Стратегічне позиціонування базується на досягненнях підприємства (низька собівартість продукції, висока якість товару, новітні технології, вдала організація маркетингу та виробництва тощо), які дають йому певні конкурентні переваги на ринку перед іншими підприємствами.

Метод таргет-костинг (TC – target costing) є певною інтегральною моделлю управління витратами і прибутком, що зорієнтована на безперервне зниження і контроль витрат виходячи з

наявних умов ринку шляхом об'єднання зусиль маркетингових, конструкторських, виробничих та інших підрозділів підприємства. Ця концепція передбачає формування собівартості продукції відштовхуючись від ціни, яка може бути на ринку.

Метод кайдзен-костинг (kaizen costing) полягає у наскрізному вишукуванні та реалізації шляхів усунення різниці між розрахунковою та цільовою собівартістю продукту. «Кайдзен» – японська філософія, яка в бізнесі фокусується на постійному удосконаленні виробничих, управлінських та маркетингових процесів. Концепція реалізує ідеологію зниження рівня окремих статей витрат і собівартості продукції в цілому до деякого необхідного рівня на стадії виробництва.

Бенчмаркінг (метод еталонних порівнянь) характеризується як системний пошук і впровадження сторонньої практики найбільш успішних підприємств, що має підвищити потенціал та результати діяльності підприємства. Процес бенчмаркінгу забезпечує: встановлення показників, які підлягають еталонуванню; вибір підприємств-еталонів; опрацювання даних для встановлення різниці між еталонами та показниками підприємства; формулювання цілей та розроблення плану дій.

Концепція управління витратами на якість полягає у забезпеченні підтримки високої якості продукції (робіт, послуг) з метою економії ресурсів (зменшення виробничих запасів, повторних робіт, відходів та браку, витрат на гарантійне обслуговування тощо).

Теорія обмежень (ТОС – theory of constraints) припускає, що підприємство має хоча б одне обмеження, яке перешкоджає досягати головної цілі (обмеження ресурсів, ринку та політики). В управлінні підприємством необхідно ідентифікувати ці обмеження, розглянути та усунути.

4. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ І ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

1. Місця виникнення витрат
2. Кошториси центрів відповідальності
3. Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів
4. Кошторис витрат підприємства

Місце виникнення витрат – фактичне місце утворення витрат.

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

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

Кошториси центрів відповідальності включають наступні статті витрат:

- *сировина і матеріали*: вартість сировини і матеріалів, потрібних для виготовлення продукції (виконання робіт та послуг), яка включається безпосередньо до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг);

- *покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби*: витрати на напівфабрикати (вироби інших підприємств, які підлягають додатковій обробці за нормами технологічного процесу підприємства), комплектуючі вироби (вироби інших підприємств, які за технологією підприємства становлять частину його виробу), які відносяться безпосередньо до собівартості продукції (робіт, послуг);

- *паливо та електроенергія на технологічні потреби*: витрати на всі види палива та енергії, що безпосередньо витрачається у технологічному процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які одержані від сторонніх організацій і вироблені самим підприємством;

- *витрати на оплату праці*: основна заробітна плата виробничих робітників (відрядна та погодинна заробітна плата робітників, безпосередньо задіяних у виготовленні основної продукції), додаткова заробітна плата виробничих робітників (виплати за трудові успіхи (премії), оплата відпусток, часу виконання державних та громадських обов'язків, доплати за виконання додаткових функцій тощо), інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

- *відрахування на соціальні заходи*: витрати на державне (обов'язкове) соціальне страхування, пенсійне страхування, інші соціальні заходи за встановленими законодавством нормами й порядком;

- *амортизація основних виробничих засобів та інших необоротних матеріальних активів*;

- *загальновиробничі витрати*: витрати на управління виробництвом (оплата праці фахівців і працівників апарату управління цехів та дільниць, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством, інші грошові й матеріальні виплати, відрахування на соціальні заходи, оплата службових відряджень персоналу цеху і ділянок, інші витрати на утримання апарату управління); амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на удосконалення технології та організацію виробництва; витрати на охорону праці та техніку безпеки тощо;

- *адміністративні витрати*: загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і управління підприємством, які включають: витрати на утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (оплата праці персоналу,

гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством; інші грошові і матеріальні виплати; відрахування на соціальні заходи); витрати на службові відрядження; представницькі та організаційні витрати; витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на професійні послуги (юридичні, експертні оцінки майна, аудиторські та інші послуги); витрати на зв'язок (поштові, телефонні, факс, Інтернет тощо); амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання; витрати по податках і цільових платежах тощо;

- *витрати на збут*: оплата праці та відрахування на соціальні заходи персоналу, який забезпечує збут продукції (робіт, послуг); витрати на маркетингові заходи (реклама, виставки, виготовлення зразків і моделей тощо); амортизація основних засобів і нематеріальних активів збутового призначення тощо;

- *інші операційні витрати*: витрати на дослідження і розробки; резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від операційних курсових різниць; втрати від знецінення запасів, застосування яких втратило економічну доцільність; витрати на утримання сфери соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

Склад статей витрат центрів відповідальності залежить від їх типу та виду діяльності підприємства. Детальна інформація про склад статей витрат наводиться у П(С)БО 16 «Витрати».

Розподіл витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів забезпечується у рамках розподілу загальногосподарських витрат за наступними методами.

Метод прямого розподілу – усі витрати допоміжних і обслуговуючих підрозділів відносяться на основні виробничі підрозділи

одразу, без врахування взаємних послуг між підрозділами допоміжного й обслуговуючого виробництв.

Метод взаємних послуг (повторного розподілу) – витрати кожного допоміжного й обслуговуючого підрозділу розподіляються між відповідними основними, допоміжними і обслуговуючими структурними одиницями поетапно. Процес розподілу триває доти, доки суми витрат, віднесені на обслуговуючі й допоміжні підрозділи, стають настільки малими, що їх подальший перерозподіл є недоцільним. Коли такий момент настає, вказані суми витрат відносять на основні виробничі підрозділи прямо, минаючи розподіл на допоміжні й обслуговуючі підрозділи, і процес розподілу на цьому завершується.

Метод системи рівнянь – перерозподіл витрат між допоміжним та обслуговуючим виробництвом здійснюється за спеціальною системою рівнянь, яка дає можливість знайти величини сукупних витрат, які списуються на той чи інший допоміжний чи обслуговуючий підрозділ. Процес списання може представати нескінченним.

Кошторис витрат підприємства являє собою зведений кошторис кошторисів центрів відповідальності.

Склад статей витрат, які включаються до кошторису витрат підприємства наведено вище (сировина, матеріали, оплата праці, відрахування на соціальні заходи, загальновиробничі, адміністративні та збутові витрати тощо).

Кошторис витрат підприємства – зведений план усіх витрат підприємства на плановий період виробничо-фінансової діяльності. Він є загальною сумою витрат виробництва за видами ресурсів, які буде використано в плановому періоді незалежно від місця. У зведений кошторис включають витрати підрозділів основного виробництва, підрозділів виробничої інфраструктури та витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу.

Складання кошторису витрат підприємства має враховувати взаємозв'язок операційних витрат за статтями калькуляції з економічними елементами, планових показників зі звітними показниками минулого (звітного) періоду.

5. СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ

1. Основи обчислення собівартості окремих виробів
2. Методи калькулювання собівартості продукції
3. Калькулювання у комплексному (сумісному) виробництві
4. Собівартість готової та реалізованої продукції

Обчислення собівартості окремих виробів є процесом калькулювання. Калькулювання здійснюється за фактичними та плановими показниками, призначене для визначення цінової політики підприємства, аналізу діяльності його структурних підрозділів та прийняття відповідних управлінських рішень.

Калькулювання передбачає встановлення об'єкта калькулювання і вибір калькуляційних одиниць, виду калькуляції та методу калькулювання, обґрунтування статей калькуляції.

Об'єкти калькулювання і калькуляційні одиниці залежать від властивостей продукції підприємства.

Особливість формування калькуляції визначає її вид: проектно-кошторисна (на нові вироби, разові замовлення), планова, нормативна, фактична.

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

Методи калькулювання за повнотою охоплення витрат:

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

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

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

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

- *позамовний метод*: всі прямі витрати калькулюють у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, а решту витрат калькулюють за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу;

- *нормативний метод*: процес калькуляції здійснюється на підставі обґрунтованих норм витрат на виробництво продукції.

Попередільний метод має два варіанти:

- *однопередільний (простий) метод* (технологічний процес виготовлення продукції є єдиним):

- *багатопередільний метод* (технологічний процес виготовлення продукції поділено на декілька переділів, які завершуються виготовленням певного виду напівфабрикатів).

Калькулювання у комплексному (сумісному) виробництві забезпечується методом вилучення витрат, методом розподілу витрат, комбінованим методом.

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

$$C_{\text{оп}} = \frac{V_3 - V_{\text{сп}} - C_{\text{тв}}}{N}, \quad (5)$$

де $C_{\text{оп}}$ – собівартість одиниці основної продукції;

V_3 – загальні виробничі витрати на виробництво продукції;

$V_{\text{сп}}$ – вартість супутньої продукції;

$C_{\text{тв}}$ – собівартість товарних відходів;

N – обсяг виробництва у натуральному вимірі.

Метод розподілу витрат застосовується у виробництвах, у яких із однієї і тієї самої сировини одночасно виготовляється декілька основних продуктів, а супутні продукти відсутні або становлять суттєву частку загального обсягу виробництва і калькуюються як основні. Сукупні витрати розподіляються між продуктами за певними коефіцієнтами, які опосередковано характеризують витратомісткість виробів. Універсальним показником для обчислення таких коефіцієнтів є ціни на продукти, встановлені на ринку. Витрати розподіляються пропорційно вартості готової продукції. Собівартість виробів визначається за формулами:

$$K_{\text{в1п}} = \frac{V_{\text{с}}}{T_{\text{п}}}, \quad (6)$$

$$C_{\text{ві}} = K_{\text{в1п}} \times C_{\text{ві}}, \quad (7)$$

де $K_{\text{в1п}}$ – коефіцієнт витрат на 1 грн. випуску готової продукції;

$V_{\text{с}}$ – сукупні спільні витрати у комплексному процесі за розрахунковий період;

$T_{\text{п}}$ – загальний обсяг виготовленої продукції за розрахунковий період у цінах продажу (товарна продукція);

Сві – собівартість і-того виробу;

Цві – ціна і-того виробу.

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

Собівартість готової (товарної) продукції — це виробничі витрати на виготовлену в певному періоді продукцію, виконані роботи та надані послуги.

Планова собівартість готової продукції на основі функції витрат з розподілом їх на змінні і постійні обчислюється:

$$C_{гп} = V_{згп} \times K_{зов} + V_{пгп}, \quad (8)$$

де $C_{гп}$ – собівартість готової (товарної) продукції;

$V_{згп}$ – змінні фактичні витрати у собівартості готової продукції;

$K_{зов}$ – коефіцієнт зміни обсягу виробництва продукції;

$V_{пгп}$ – постійні витрати, віднесені на собівартість готової продукції.

За факторним методом обчислення собівартість готової (товарної) продукції розраховується за формулою:

$$C_{гп} = C_p - \sum_{i=1}^m \Delta C_i \quad (9)$$

де $C_{гп}$ — собівартість готової (товарної) продукції;

C_p – розрахункова собівартість планового (прогнозного) обсягу продукції за рівнем витрат базового (минулого) періоду;

m — кількість факторів впливу на собівартість продукції в плановому періоді;

ΔC_i — зміна собівартості в плановому (прогнозному) періоді під впливом i -го фактора.

До факторів впливу на собівартість продукції належать технічні і організаційні заходи на підприємстві, зміна економічних умов (цін, тарифів, обов'язкових платежів та ін.).

Поточне планування та бухгалтерський облік передбачають обчислення собівартості готової продукції з урахуванням виробничих витрат за певний період та зміни залишків незавершеного виробництва:

$$C_{gp} = C_{nzvp} + V_v - C_{nzvk}, \quad (10)$$

де C_{gp} – собівартість готової (товарної) продукції;

C_{nzvp} – собівартість незавершеного виробництва на початок розрахункового (звітнього) періоду;

V_v – витрати на виробництво у розрахунковому періоді;

C_{nzvk} – собівартість незавершеного виробництва на кінець розрахункового періоду.

Собівартість реалізованої продукції — це виробничі витрати, віднесені на реалізовану (продану) в розрахунковому періоді продукцію. Визначається за формулою:

$$C_{rp} = C_{gpp} + C_{gp} - C_{gpk} + C_{zvn} + C_{nrv}, \quad (11)$$

де C_{rp} – собівартість реалізованої продукції за звітний період;

Сгпп – собівартість готової продукції на початок звітного періоду;
Сгп – собівартість готової (товарної) продукції за звітний період;
Сгпк – собівартість готової продукції на кінець звітного періоду;
Сзвн – нерозподілені загальновиробничі постійні витрати;
Сннв – наднормативні витрати у звітному періоді.

Визначення собівартості готової та реалізованої продукції дає змогу обчислити прибуток підприємства від операційної діяльності, собівартість запасів продукції та інші показники.

6. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І СТИМУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЇ РЕСУРСІВ

1. Види та методи контролю витрат
2. Оцінювання роботи підрозділів – центрів витрат
3. Система контролю витрат на основі їх нормування

(стандартизації)

4. Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів

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

За частотою контрольних операцій контроль поділяють:

- *поточний контроль* – безперервне (щоденне) відстеження руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продукції. Основним інструментом є оперативний облік. Дає можливість своєчасно фіксувати і реагувати на неприпустимі відхилення в ході виробничого процесу;

- *періодичний контроль* здійснюється із встановленою регулярністю (раз в тиждень, раз в декаду, раз на місяць тощо), виходячи з сформульованих управлінських потреб. Інформаційну базу звітів

періодичного контролю становлять дані оперативного і бухгалтерського обліку контрольованих показників.

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

За часом здійснення розрізняють види контролю:

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

- *проміжний контроль* проводять безпосередньо під час виконання планових завдань. Він спрямований на поточне регулювання роботи з виконання планів витрат. Проміжний контроль може бути різним за своєю метою та частотою контрольних операцій. Він повністю охоплює поточний і періодичний види контролю, а також може мати форму разового контролю.

- *заключний контроль* здійснюється наприкінці планового періоду. В його межах дається оцінка ступеня виконання запланованих показників витрат у цілому. Заключний контроль дозволяє визначити напрями економії та раціонального використання ресурсів. Може застосовуватись при моральному та матеріальному заохоченні працівників, задіяних у виконанні планових завдань.

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

Метод сигнального документування застосовується для фіксації відхилень, які виникли внаслідок зміни або наднормативного витрачання сировини чи матеріалів. За даного методу на відпуск

матеріалів понад норму або на їх заміну оформлюються спеціальні документи (вимоги, акти заміни тощо), що сигналізують про наявність відхилень.

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

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

Метод наступних розрахунків за даними інвентаризації використовується у тих випадках, коли звернення до інших методів неможливе або недоцільне. Його сутність полягає у визначенні фактичних витрат певного матеріалу на підставі даних про вхідні залишки на робочих місцях, надходження протягом розрахункового періоду (зміна, доба, тиждень, місяць) зі складу, величини

повернень і залишків на робочих місцях на кінець розрахункового періоду. Відхилення встановлюється як різниця між фактичними і нормативними витратами певного матеріалу за період.

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

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

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

Показники витрат на основі кошторису. Абсолютні дані кошторису виробництва дозволяють порівняти фактичні витрати з плановими, виявити відхилення за окремими видами витрат з наступним з'ясуванням їх причин.

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

- відхилення у зв'язку з плануванням (помилки та прорахунки під час складання кошторисів);
- відхилення, що виникають у процесі виконання кошторису.

Контроль та оцінювання діяльності підрозділу-центру витрат за використання кошторису виконується через складання звіту про витрати, який містить дані стосовно планових і фактичних витрат за звітний період, відхилень від кошторисних значень, що має доповнюватися поясненнями причин виявлених відхилень, відомостями про вжиті заходи для запобігання подібних відхилень у майбутньому. Коригування планових витрат на фактичний обсяг здійснюється за допо-

могою функції витрат, в якій змінною є обсяг виготовленої продукції, а параметрами – показники змінних та постійних витрат.

Функція витрат однопродуктового виробництва:

$$V_{заг} = V_{п} + V_{зо} \times N, \quad (12)$$

де $V_{заг}$ – загальні витрати;

$V_{п}$ – загальні постійні витрати;

$V_{зо}$ – змінні витрати на одиницю продукції;

N – випуск продукції у натуральному вимірі.

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

$$V_{заг} = V_{п} + V_{з} \times I_{пл}, \quad (13)$$

де $V_{заг}$ – загальні витрати;

$V_{п}$ – загальні постійні витрати;

$V_{з}$ – загальні змінні витрати за кошторисом;

$I_{пл}$ – індекс виконання плану виробництва продукції.

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

Система контролю витрат на основі їх нормування (стандартизації) включає:

- планування витрат на основі норм, що забезпечують виконання виробничих завдань;

- впровадження системи стандартизації, яка дає змогу уніфікувати ресурси, які використовуються, та зменшити витрати на їх придбання;

- документування витрат з обов'язковим відображенням у документах дозволу на використання виробничих ресурсів для цілей виробництва, підтверджених нормами;

- нормування витрат ресурсів на управління;

- списання витрат у бухгалтерському обліку на основі норм;

- оцінка готової продукції і незавершеного виробництва за нормативною виробничою собівартістю;

- поточне (оперативне) виявлення відхилень від норм з метою корегування процесу виробництва.

Процедури системи управління витратами на основі норм:

- визначення мети і завдань, моделей управління виробничими витратами;

- нормування витрат на матеріали, робочу силу, загальновиробничі витрати;

- встановлення стандартів використання ресурсів (впровадження стандартних норм) у виробничому процесі;

- пошук шляхів дотримання рівня витрат у межах планових норм і кошторисів;

- збір інформації про фактичні витрати та порівняння їх з нормами, корегування стандартів;

- порівняння фактичної собівартості з нормативною та ціною на продукцію (роботи, послуги);

- оцінка і вибір варіантів дій з управління витратами;

- прийняття управлінських рішень щодо управління витратами;

- контроль і регулювання витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

Внутрішні резерви зниження витрат та стимулювання економії ресурсів.

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

- *резерви зниження рівня витрат за рахунок раціоналізації структурних характеристик випуску продукції* (приведення номенклатури і асортименту продукції в оптимальну відповідність до можливостей його виробничої системи; збільшення обсягів виробництва за видами продукції, що має забезпечити зниження умовно-постійних витрат на одиницю продукції);

- *резерви зниження рівня витрат за рахунок підвищення технічного рівня виробництва* (механізація та автоматизація виробничих процесів, поліпшення експлуатації задіяного устаткування; вдосконалення та розвиток техніки і технологій; поліпшення використання сировини, матеріалів, палива і енергії; запровадження у виробництво нових видів сировини, матеріалів, палива і енергії);

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

Відповідно до статей калькуляції виділяють наступні резерви зниження витрат:

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

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

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

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

Стимулювання економії ресурсів здійснюється матеріальними засобами (грошові виплати, преміювання, встановлення матеріальної відповідальності за економне використання ресурсів, впровадження фінансових санкцій за перевитрату ресурсів) та моральними (заохочення ініціативи, надання певної свободи дій, нагородження та присвоєння звань).

7. АНАЛІЗ СИСТЕМИ «ВИТРАТИ-ВИПУСК-ПРИБУТОК» ЯК ІНСТРУМЕНТ ОБГРУНТУВАННЯ ВИРОБНИЧО-МАРКЕТИНГОВИХ РІШЕНЬ

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

витрат

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

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

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

Маржинальний прибуток визначається:

$$\text{МП} = \text{Д} - \text{Вз}, \quad (14)$$

або

$$\text{МП} = \text{Вп} + \text{П}, \quad (15)$$

де МП – маржинальний прибуток;

Д – чистий дохід (виручка) від реалізації;

Вз – змінні витрати;

Вп – постійні витрати;

П – прибуток від реалізації.

Коефіцієнт маржинального прибутку визначається:

$$\text{Кмп} = \frac{\text{МП}}{\text{Д}}, \quad (16)$$

де Кмп – коефіцієнт маржинального прибутку.

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

Аналіз рівноваги операційної діяльності передбачає визначення точки беззбитковості.

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

Точка беззбитковості (ТБ) розраховується:

$$ТБн = \frac{Вп}{Ц - Взо}, \quad (17)$$

або

$$ТБв = \frac{Вп}{Кмп}, \quad (18)$$

де ТБн – точка беззбитковості у натуральному вимірі;

ТБв – точка беззбитковості у вартісному вимірі;

Вп – постійні витрати;

Взо – змінні витрати на одиницю продукції;

Ц – ціна одиниці продукції;

Кмп – коефіцієнт маржинального прибутку.

Графічно точку беззбитковості можна представити нижче. Основні лінії на графіку: лінія чистого доходу (виручки) та загальних витрат. Точка їх перетину показує обсяг виробництва, за якого чистий дохід (виручка) дорівнює загальним витратам. У точці перетину ліній виробництво є беззбитковим, тобто прибуток дорівнює нулю. Будь-яка різниця по вертикалі між лініями чистого доходу (виручки) та загальних

витрат праворуч від точки беззбитковості вказує на прибуток за певного обсягу виробництва (зона прибутку), а ліворуч – на збиток (зона збитку).

Виходячи з графіку, видно, що прибуток підприємства залежить не лише від кількості реалізованої продукції, а й від частки постійних витрат, що буде віднесена на одиницю продукції.

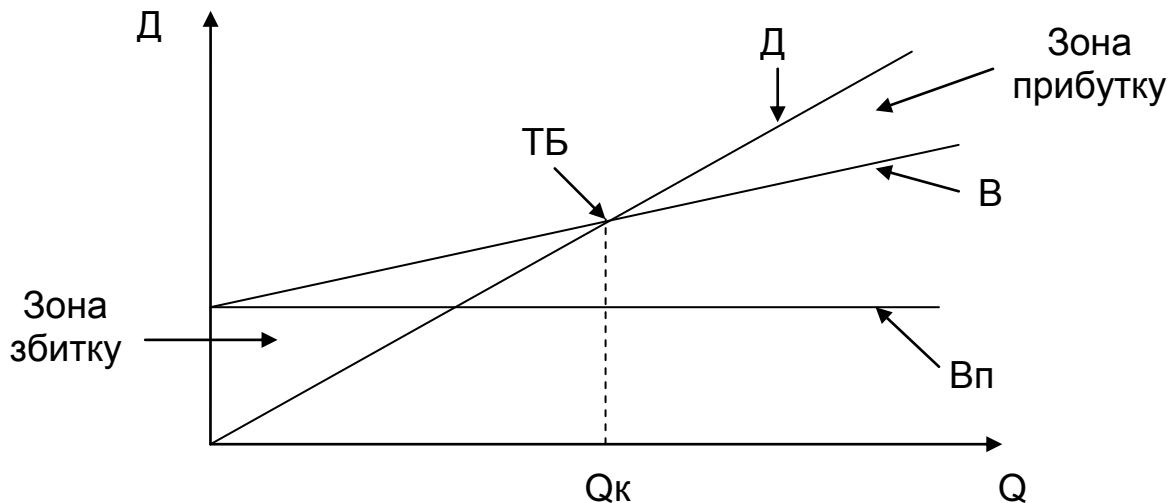


Рис. 6. Графік точки беззбитковості (ТБ). Д – чистий дохід (виручка); В – загальні витрати; Вп – постійні витрати; Q – обсяг виробництва у натуральному вимірі (або обсяг реалізації у вартісному); Qк – критичний обсяг виробництва (реалізації).

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

$$К_{бн} = (Q_n - Q_{бн}) : Q_n \quad (19)$$

або

$$К_{бв} = (Q_v - Q_{бв}) : Q_v \quad (20)$$

де К_{бн} – коефіцієнт безпеки при натуральному обсязі;

Кбв – коефіцієнт безпеки при вартісному обсязі;

Qн – обсяг виробництва у натуральному вимірі;

Qбн – беззбитковий обсяг виробництва у натуральному вимірі;

Qв – обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі;

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

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

Коефіцієнт безпеки операційної (виробничої) діяльності також розраховується:

$$Кб = \frac{МП}{Вп}, \quad (21)$$

де МП – маржинальний прибуток;

Вп – постійні витрати.

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

Обсяг виробництва (реалізації) у натуральному вимірі розраховується:

$$Qн = \frac{Вп + Ппл}{Ц - Взо}, \quad (22)$$

або

$$Qн = Qк + \frac{Ппл}{Ц - Взо}, \quad (23)$$

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

Вп – постійні витрати;

Ппл – плановий прибуток;

Ц – ціна одиниці продукції;

Qк – критичний обсяг виробництва (реалізації);

Взо – змінні витрати на одиницю продукції.

Обсяг виробництва (реалізації) у вартісному вимірі розраховується:

$$Q_v = \frac{V_p + \text{Ппл}}{K_{mp}}, \quad (24)$$

або

$$Q_v = Q_k + \frac{\text{Ппл}}{K_{mp}}, \quad (25)$$

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

V_p – постійні витрати;

Ппл – плановий прибуток;

Q_k – критичний обсяг виробництва (реалізації);

K_{mp} – коефіцієнт маржинального прибутку.

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

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

8. МЕТОДИ ЦІЛЬОВОГО ФОРМУВАННЯ, СТРУКТУРНОГО АНАЛІЗУ ТА ЗНИЖЕННЯ ВИТРАТ

1. Концепція цільової собівартості
2. Функціонально-вартісний аналіз
3. Кайдзен-раціоналізація та зниження витрат

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

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

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

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

- *пріоритетне значення вимог споживача*. Вимоги споживача щодо якості, вартості, надійності та швидкості (обслуговування) враховуються ще в процесі проектування і проведення функціонально-вартісного аналізу нового продукту;

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

- *поєднання досвіду фахівців різних сфер знань*. Дослідно-конструкторські групи розробників функцій нового продукту з фахівців

різних сфер знань, відповідальні за єдиний (цілий) продукт від початку розроблення його концепції до запуску у виробництво;

- *застосування концепції ланцюжка вартості (value chain).*

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

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

- *використання точних методів калькулювання.* Для досягнення цільової собівартості продукту необхідним є забезпечення точності та оперативності розрахунку фактичної собівартості — з метою оцінювання та контролю витрат.

Етапи досягнення цільової собівартості:

1. Визначення цільової ціни реалізації нового продукту.

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

2. Встановлення цільового прибутку. Величина цільового прибутку повинна відповідати очікуванням менеджменту підприємства і його інвесторів. Норма цільового прибутку на новий продукт визначається: на основі попереднього досвіду визначення рівня

прибутковості продуктів підприємства, що вже мають збут; за даними бюджетів, з урахуванням концепції життєвого циклу продукту.

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

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

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

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

7. *Управління витратами на стадії виробництва нового продукту.* Після запуску нового продукту у виробництво управління та моніторинг витрат можуть здійснюватися за допомогою

поточного бюджетування та звичайних методів, таких як стандарт-костинг.

Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) застосовується з метою визначення оптимальних параметрів нового продукту (за критерієм відношення його споживчої цінності до собівартості), досягнення її цільової величини.

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

Групи об'єктів ФВА:

- *продукти* (готова продукція, послуги, складальні вузли, комплекти тощо);

- *процеси* (технологічні процеси, в складі яких аналізується технологічне обладнання, оснащення, інструмент, технології, що використовуються, процеси організації управління виробництвом, окремі види діяльності і т. ін.);

- *управлінські структури* (організаційна та виробнича структури підприємства, їх складові, центри відповідальності, вертикально та горизонтально інтегровані структури тощо).

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

Етапи та послідовність проведення ФВА:

1. Підготовчий етап:

- вибір об'єкта аналізу ;
- визначення цілей і завдань аналізу;
- відбір фахівців та формування дослідницької групи;

- складання технічного завдання на проведення ФВА.

2. Інформаційний етап:

- збирання, систематизація і вивчення інформації про об'єкт аналізу;

- побудова конструктивної функціональної моделі об'єкта;
- визначення основних показників і вимог до об'єкта аналізу.

3. Аналітичний етап:

- аналіз і класифікація функцій елементів об'єкта аналізу;

- визначення і порівняння вартості функцій об'єкта;

- постановка завдань пошуку оптимальних конструкторсько-технічних рішень.

4. Пошуково-дослідницький етап:

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

5. Рекомендаційно-впроваджувальний етап:

- детальне розроблення нової конструкції;

- підготовка проектно-технологічної документації та рекомендації з впровадження.

Кайдзен-раціоналізація та зниження витрат (кайдзен — від японського: «кай» — зміна та «дзен» — добре, можна перекласти як «поліпшення»). Розглядається як процес поступового й безперервного вдосконалення, в якому беруть участь усі працівники підприємства. Кайдзен спрямований на досягнення таких конкретних цілей підприємства, як усунення втрат часу, коштів, зусиль, зниження витрат на розроблення, виробництво, утримання запасів та дистрибуцію, підвищення якості товарів, послуг, корпоративної культури, зростання кваліфікації співробітників, що в результаті має приводити до якомога повнішого задоволення вимог споживачів продукції.

Мета кайдзен полягає у вдосконаленні діяльності підприємства та його окремих підрозділів на основі внутрішніх резервів, без залучення значних інвестицій ззовні.

На підґрунті концепції кайдзен виростає поняття «кайдзен-костинг». *Кайдзен-костинг* (японська назва Genkakaizen) — метод (концепція) забезпечення заданого рівня собівартості продукції та пошук шляхів її постійного зниження до встановленого цільового рівня.

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

Кайдзен-костинг є одним з ключових елементів японської тотальної системи управління витратами.

Забезпечення результативності кайдзен-костингу здійснюється на рівнях:

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

Постановка та виконання кайдзен-завдань — тривалий процес, пов'язаний із довго- та середньостроковим фінансовим плануванням, бізнес-плануванням, розробленням щорічних планів прибутків.

Протягом звітного року менеджментом підприємства, як правило, щомісячно, здійснюється перевірка ступеня досягнення проміжних цілей зниження змінних витрат, передбачених кайдзен-завданням та виконання бюджетів постійних витрат.

9. АДАПТАЦІЯ ОПЕРАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ДО ЗМІНИ ЇЇ ЗАВАНТАЖЕННЯ ЗА КРИТЕРІЄМ ВИТРАТ

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

Сутність адаптації операційної системи до зміни її завантаження полягає в тому, що завантаження потужностей підприємства є неоднаковим, тобто – змінним. Зміна ринкової кон'юнктури, попиту на продукцію та послуги приводить до зміни обсягу виробництва і, відповідно, — до зміни кількості виконуваної роботи виробничою (операційною) системою. Нерівномірне завантаження окремих ділянок (підрозділів) виробничої системи підприємства зумовлене також модернізацією виробів, зміною їх конструкції, освоєнням нової продукції тощо. Тому виникає проблема пристосування (адаптації) виробничої (операційної) системи до зміни її завантаження, пристосування використання обладнання (машин) до певного обсягу виробництва.

Обсяг виконуваної роботи підприємством (у загальному вигляді):

$$N = \lambda \times t \times m, \quad (26)$$

де N – обсяг роботи у відповідному вимірі;

λ – інтенсивність роботи (продуктивність машини за одиницю часу);

t – час роботи (години, як правило);

m – кількість машин одного функціонального призначення, що виконують дану роботу.

Елементи формули (λ , t , m) змінюються при виконанні заданого обсягу роботи N . Такий процес – є адаптацією.

В залежності від того, який елемент (параметр) змінюється визначаються **форми адаптації**.

За часом роботи (чітко визначена кількість машин та інтенсивність):

$$t = \frac{N}{\lambda - m} \quad (27)$$

За інтенсивністю (визначений час роботи та кількість машин):

$$\lambda = \frac{N}{t - m} \quad (28)$$

Кількісна форма адаптації (встановлені час та інтенсивність):

$$m = \frac{N}{\lambda - t} \quad (29)$$

Величини параметрів (λ , t , m) в процесі адаптації не підлягають змінам, тобто попередньо зафіксовані (чиста форма адаптації). Змішана (комбінована) форма адаптації (за двома або трьома параметрами – за часом та інтенсивністю роботи) може застосовуватись у практичній діяльності підприємства.

Вплив різних форм адаптації машин на експлуатаційні витрати можна розглянути через зміни релевантних витрат, пов'язаних з роботою обладнання (машин).

Зростання інтенсивності роботи машини витрати на одиницю продукції спочатку знижуються (ділянка $\lambda_1 - \lambda_2$), досягають мінімальної величини у точці λ_2 , а потім зростають (ділянка $\lambda_2 - \lambda_3$). Інтенсивність роботи машини, за якої відносні витрати на ній мінімальні є оптимальною. Зазначена залежність витрат від інтенсивності роботи зумовлена технічними властивостями електродвигунів, двигунів внутрішнього згорання, закономірностями різання матеріалів та іншими чинниками, які обумовлені технічним оснащенням та технологічним процесом підприємства.

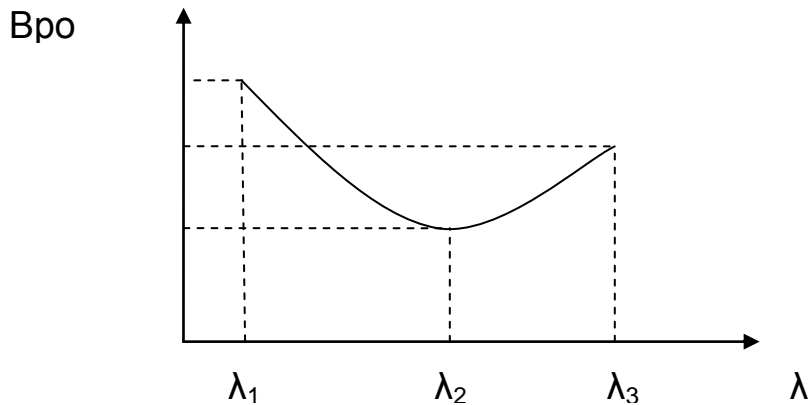


Рис. 7. Динаміка релевантних витрат на одиницю продукції (Вро) при адаптації за інтенсивністю.

В обробних галузях промисловості технологічні процеси – дискретні (вихідна продукція у вигляді виробів, які обчислюються в штуках, наявна циклічність перетворення початкових елементів, готова продукція випускається партіями). За цих умов машини можна зупинити в будь-який момент, тривалість їх використання в межах доби може бути різною.

Машини обслуговуються виробничим персоналом (основні робітники, оператори, наладчики, слюсарі, електрики та ін.), а на його оплату впливають час і тривалість роботи. Це доплати за роботу в нічний час, надурочний час, деякі інші витрати, пов'язані з незручностями нічної роботи. У нічний час знижується реакція і увага працівників, а це спричиняє певні технологічні похибки і можливий додатковий брак продукції, нижчу продуктивність. Ці додаткові витрати підвищують собівартість робіт і продукції, що виготовляється у другу та третю зміни.

Упродовж першої зміни витрати на одиницю продукції стабільні. У другій половині другої зміни вони дещо підвищуються. За межами другої

зміни, тобто за межами нормальної виробничої потужності, витрати суттєво зростають.

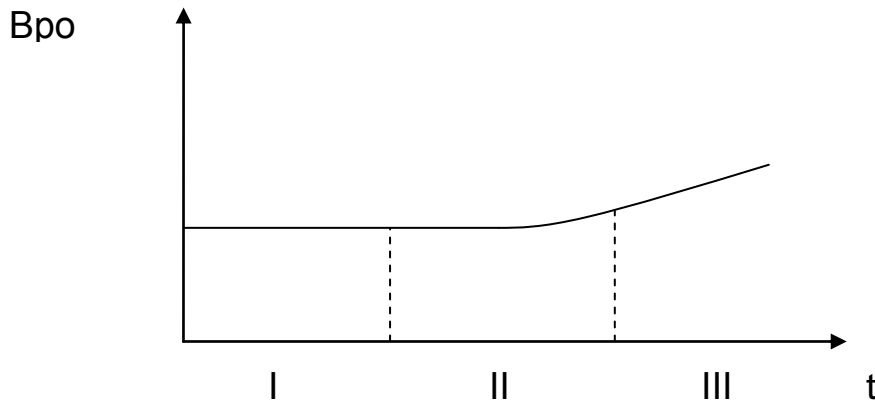


Рис. 8. Динаміка релевантних витрат на одиницю продукції (Вро) при адаптації за часом. I, II, III – перша, друга, третя зміни відповідно.

Кількісна адаптація реалізується через варіанти:

- кількісна адаптація не приводить до зміни наявного (установленого) устаткування, тобто в процесі адаптації кількість працюючих машин змінюється, але наявна їх кількість залишається незмінною;
- кількісна адаптація супроводжується зміною кількості наявних машин.

За наявності незавантаженого устаткування і включення його у кількісну адаптацію (перший варіант) витрати на одиницю продукції не змінюються. За однією і тією ж самою кількістю наявних машин постійні витрати на їх утримання стабільні, а змінні залежать лише від інтенсивності та певною мірою від часу роботи.

Якщо кількісна адаптація супроводжується зміною кількості наявних машин, то виробничі витрати змінюються за рахунок зміни постійних витрат на утримання машин. До таких витрат належать амортизаційні

відрахування, лізингові платежі (орендна плата), витрати на обслуговування машин та деякі інші.

За збільшення кількості машин з m_1 до m_2 (рис. 9) постійні витрати (V_p) на їх утримання зростають з V_{p1} до V_{p2} , і, навпаки, вилучення машин з експлуатації ці витрати знижує.

Зростання обсягу виробництва (N) за незмінної кількості машин (m) супроводжується зниженням постійних витрат на одиницю продукції (V_{po}). За додаткового введення машин в експлуатацію постійні відносні витрати стрибкоподібно зростають і знову поступово знижуються за зростання виробництва (рис. 10).

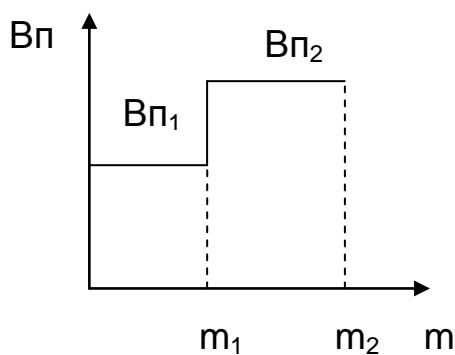


Рис. 9. Динаміка постійних витрат (V_p) при зміні кількості машин.

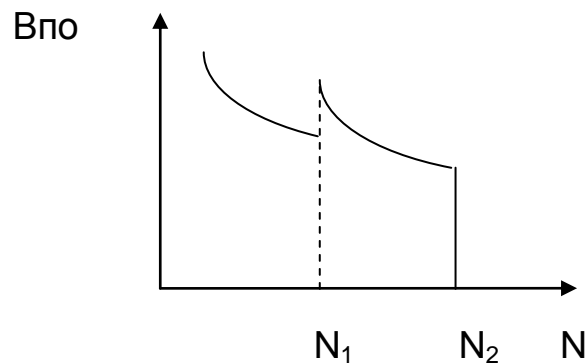


Рис. 10. Динаміка постійних витрат на одиницю продукції (V_{po}) при зміні кількості машин та обсягу виробництва.

Кількісна адаптація і довгострокова мінімізація витрат під час її здійснення полягає у раціональному використанні машин відповідно до змін необхідного їх завантаження (вилучення або додаткового залучення).

Вилучення машин з виробничого процесу здійснюється за умови зменшення обсягу роботи (з причин змін ринкової кон'юнктури, номенклатури продукції тощо).

Вилучення із експлуатації однієї чи декількох машин знижує виробничі витрати на величину постійних витрат, пов'язаних з їх утриманням (амортизаційні відрахування, лізингові платежі, оплата персоналу з обслуговування машин та ін.).

Напрями використання вивільненого устаткування: продаж його на ринку, здавання у лізинг (оренду). Вигідним буде той напрям, який може дати найбільший дохід.

Залучення додаткових машин призводить до зростання постійних витрат. Формами залучення можуть бути: купівля за власні кошти, лізинг (оренда), придбання за рахунок кредиту.

Найбільш прийнятна форма додаткового залучення машин визначається з урахуванням сумарних витрат (лізингові платежі за всі роки договору лізингу і викуп обладнання в кінці договору, платежі по кредитному договору, включаючи відсотки за кредитом та суми страхування майна, суми амортизаційних відрахувань). Також до уваги береться строк необхідної експлуатації машин, тобто час, на який за умови сприятливої ринкової кон'юнктури ринку буде потрібна машина (обладнання).

10. МІНІМІЗАЦІЯ ВИТРАТ НА СТВОРЕННЯ І ЗБЕРІГАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1. Система управління запасами підприємства
2. Оптимальний розмір замовлення
3. Методи оцінювання вибуття запасів підприємства

Система управління запасами підприємства являє собою систему прийняття рішень та здійснення організаційних заходів, націлених на економію часу і ресурсів за рахунок мінімізації витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням товарно-матеріальних запасів, необхідних для своєчасного виконання виробничої програми,

забезпечення безперервного та ефективного функціонування підприємства.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Методи оцінювання вибуття запасів підприємства визначені П(С)БО 9 «Запаси».

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

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

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

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

- *нормативних витрат* (застосування доцільне при певній відповідності результатів оцінювання запасів їх собівартості та стабільності цін на матеріальні ресурси, потребує своєчасного перегляду норм витрат запасів);

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

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

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Грещак М.Г., Гордієнко В.М., Коцюба О.С. та ін. Управління витратами : Навч. посіб. / За заг. ред. Грещака М.Г. – К.: КНЕУ, 2008.
2. Давидович І.Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008.
3. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами та витратами: Навч. посіб. / За ред. д.е.н., проф. Іванюти С.М. — К.: Центр навчальної літератури, 2010.
4. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч.посіб./ О.В.Карпенко, Д.В.Карпенко – К.: «Центр учбової літератури», 2012.
5. Лень В.С. Фінансовий облік: Навч. посіб./ В.С. Лень. – К.: ВЦ «Академія», 2011.
6. Лищиленко О.В. Фінансовий облік: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2008.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318.
9. Турило А. М. Управління витратами підприємства: Навч. посібник / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006.