**Тема 2 : Характеристика об'єктів контролінгу**

**2.1. ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОСНОВНИЙ ОБ’ЄКТ УПРАВЛІННЯ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ**

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

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

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

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

Вартість продукту поділяється на перенесену вартість (c) та знов створену вартість (v + m), яка, у свою чергу, складається з вартості необхідного (v) та додаткового (m) продукту. Знов створена вартість складає чисту продукцію, що поділяється на фонд заробітної плати та прибуток.

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

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

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками),за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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

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

— платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

— попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
— погашення одержаних позик;
— інші зменшення активів або збільшення зобов’язань, що не

відповідають ознакам, які наведені у пункті 6 (визначення витрат звітного періоду) цього Положення (стандарту);

— витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

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

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

**2.2. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ**

Одне з найважливіших завдань контролінгу — управління прибутком підприємства, тому в ракурсі уваги контролінгу знаходяться затрати: їх види, місця виникнення і принципи управління ними. Отже найважливішими об’єктами контролінгу є «затрати» і «центри відповідальності».

Приймаючи рішення, керівник повинен уявляти собі всі його наслідки. Щоб прийняти правильне рішення, керівнику важливо знати, які затрати і вигоди воно за собою потягне.

З метою більш детального пізнання досліджуваних об’є- ктів, основним з яких є затрати, використовується метод класифікації.

Класифікація затрат — це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об’єктів і закономірних зв’язків між ними. При цьому чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий сту- пінь пізнання об’єктів.

Економічно обґрунтована класифікація затрат є важливою передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу виробничих затрат, калькулювання собівартості продукції та ефективного управління затратами.

Класифікація затрат на виробництво, як об’єкт пізнання, детально досліджена як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Поділ витрат на прямі та непрямі залежить від рівня спеціалі- зації виробництва, його організаційної структури, методів норму- вання і обліку. Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об’єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами цього цеху, але є непрямими витратами для окремих видів продукції, що вигото- вляються у цьому цеху.

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

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

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

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

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

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

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

Другорядні (підсобні) виробництва покликані підсобляти основне виробництво різними матеріальними ресурсами та послугами. До них належать колірні майстерні, енергосилові господар- ства, кар’єри, котельні тощо.

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

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

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

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

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

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

Змішані — це затрати, які змінюються при зміні обсягу ви- робництва, але на відміну від змінних затрат не в прямій про- порції (тобто містять в собі постійну та змінну складові). Прикладом такого роду витрат можуть бути затрати на електроенергію.

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

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

З метою планування і контролю затрати можна розділити на три групи залежно від ступеня урегульованості, зокрема на повністю, частково і слабо регульовані.

До складу економічних елементів належать такі витрати:

— матеріальні витрати;
— витрати на оплату праці;
— відрахування на соціальні заходи;

— амортизація;
— інші операційні витрати.

**2.3. СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ВИДИ**

Показнику собівартості продукції належить одне з провідних місць в економічному механізмі господарювання. Від рівня собівартості залежить прибуток, рівень цін, рентабельність та інші показники.

Собівартість продукції (робіт, послуг) є одним із найважливіших показників роботи кожного підприємства чи організації, так як вона характеризує всі сторони його (її) діяльності. В собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції, тому вона показує наскільки ефективно на підприємстві використовуються всі види ресурсів. Крім того, собівартість продукції характеризує результати виробничої, господарської і комерційної діяльності підприємства.

Собівартість продукції (робіт, послуг)— це виражені у грошовій формі витрати, пов’язані з підготовкою, організацією, веденням виробництва та реалізацією продукції (виконання робіт, надання послуг). Собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат.

Собівартість — один з найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки він:

— комплексно характеризує рівень витрат усіх наявних ресурсів підприємства, а відтак, і рівень техніки, технології та організації виробництва;

— є базою для оцінки економічної ефективності виробництва;

— є базою для встановлення цін на продукцію (роботи, послуги);

— є базою для визначення прибутку підприємства.

Собівартість продукції є якісним показником, в якому концентровано відображаються результати господарської діяльності організації, її досягнення і резерви. Чим нижча собівартість продукції, тим більшою є економія праці, краще використову- ються основні фонди, матеріали, паливо, тим дешевше виробництво продукції обходиться як підприємству, так і суспільству в цілому.

Витрати, які відносяться на собівартість продукції, визначаються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

До собівартості продукції, зокрема, включаються витрати праці, засобів і предметів праці на виробництво продукції на під- приємстві. До них відносяться:

— витрати на підготовку і освоєння виробництва;

— витрати, безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), зумовлені технологією і організацією виробницт- ва, включаючи витрати на контроль виробничих процесів і якості продукції, що випускається;

— витрати, пов’язані з раціоналізацією й винахідництвом;

— витрати по обслуговуванню виробничого процесу, забезпе- ченню нормальних умов праці й техніки безпеки;

— витрати, пов’язані з набором робочої сили, підготовкою та перепідготовкою кадрів;

— відрахування на соціальні заходи;
— витрати по управлінню виробництвом тощо.
 Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються також втрати від браку, від простоїв за внутрішньовироб- ничими причинами, нестачі матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку.

Залежно від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяються такі її види:

— технологічна — включає лише прямі витрати, пов’язані з підготовкою та виготовленням продукції;

— виробнича — включає прямі витрати і загальновиробничі витрати; вона характеризує витрати самостійного виробничого підрозділу (цеху) на виготовлення продукції;

— маржинальна (обмежена) — це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції;

— фабрично-заводська — собівартість, до складу якої включаються, крім безпосередніх затрат на її виготовлення, ще й адміністративні та інші операційні витрати;

— повна — виробнича собівартість, яка збільшена на суму адміністративних, комерційних і збутових витрат. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов’язані як з вироб- ництвом, так і з реалізацією продукції;

— індивідуальна — характеризує витрати конкретного підприємства, які пов’язані з випуском продукції;

— середньогалузева — характеризує середні по галузі витрати на виробництво даного виробу і розраховується за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

За ознакою часу собівартість поділяється на планову (нормативну) і фактичну. Для розрахунку планової (нормативної) собівартості включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на минулий період. Фактична собівартість характеризує розмір дійсно затрачених засобів на випущену продукцію, виконані роботи чи надані послуги.

**2.4. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ ВИНИКНЕННЯ, ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

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

Місцем виникнення затрат називається місце, де вони фактично утворились.

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

Місця виникнення затрат є об’єктами аналітичного обліку затрат на виробництво за елементами затрат і статтями калькуляції. Щодо процесу виробництва місця виникнення затрат можна класифікувати на виробничі і обслуговуючі. До виробничих на- лежать цехи, дільниці, бригади, а до обслуговуючих — відділи і служби управління, склади і лабораторії тощо.

Облік затрат за місцями виникнення ввели у 20-х роках XX ст. з метою підвищення точності калькулювання. Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення бу- ла неможливість їх первинного групування за видами продукції.

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

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

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

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

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

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

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

До умовних належать статті собівартості, субстатті по комплексних витратах, економічні елементи.

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

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

Центри затрат відрізняються від місць виникнення затрат тим, що являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями всередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділі, а головне — забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об’єктами калькулювання. Особливо посилюється необхідність виділення центрів затрат в умовах росту автоматизації виробництва, коли при калькулюванні виникає необхідність підвищення точності віднесення витрат з утримання і експлуатації виробничого устаткування і загальновиробничих витрат на калькуляційні об’єкти. Зростає потреба у групуванні їх за групами устаткування, окремими комплексами, тобто центрами затрат.

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