

ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ

- 1.1. Сутність та роль витрат у функціонуванні підприємства.
- 1.2. Класифікація витрат і її практичне значення.
- 1.3. Структура витрат і фактори, що її визначають.

1.1. Сутність та роль витрат у функціонуванні підприємства

Управління витратами – це динамічний процес, який включає управлінські дії направлені на досягнення високого економічного результату діяльності підприємства.

Сутність управління витратами полягає, по-перше, не у точному визначенні величини собівартості продукції, а у виявленні того, яким чином вона сформувалась, і, по-друге, процес управління витратами повинен бути направлений на формування собівартості у попередньому та поточному режимах та оперативному втручанні у діяльність підприємства у разі виявлення відхилень від бажаного стану.

Предметом управління витратами є спожиті ресурси підприємства в процесі кругообігу господарських засобів з точки зору їх мінімізації. При цьому необхідно знижувати спожиті ресурси на одиницю продукції як у речово-натуральному виразі, так і у вартісному.

Спожиті ресурси підприємства знаходять своє відображення у такій формі, як затрати – матеріальні, трудові, фінансові.

Основними законодавчими та нормативно-правовими документами в Україні, що регламентують склад витрат та визначають собівартість продукції, є:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-51.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). «Запаси» від 01.01.2012 р. № 921-021.
3. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності – Затверджено Наказом Міністерства економіки України 02.03.10 № 226.
4. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности – Утверждено приказом Министерства промышленной политики Украины от 09.07.2007 № 373.

За своєю сутністю витрати – це виражені в грошовій формі затрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів тощо) під час виробництва і реалізації продукції.

Витрати є складною економічною категорією, що витікає з їх місця, ролі та етапу виникнення у діяльності підприємства. До того часу, коли необхідні ресурси перебувають на ринку капіталу, вони є потенційними для підприємства. Якщо підприємство купує їх для забезпечення досягнення поставленої мети розвитку, вони стають реальними ресурсами або факторами виробництва для цього підприємства. Тобто, потенційні ресурси перетворюються на реальні ресурси (активи) підприємства тільки з моменту їх придбання, а факторами виробництва стають з моменту їх цільового використання.

За економічним змістом витрати розглядають як витрати живої та

витрати уречевленої праці. Витрати живої праці – це витрати на оплату праці, а витрати уречевленої праці – це вартість сировини, матеріалів тощо.

Витрати мають *натуральну* та *грошову форми*. Для організації діяльності підприємства велике значення мають планування й облік витрат факторів виробництва в натуральній формі (кількість, маса, об'єм, довжина тощо). Однак для оцінювання результатів такої діяльності вирішальною є грошова оцінка витрат, оскільки вона відображає вартість продукції.

З позиції управлінського обліку витрати – вартість різних видів ресурсів, що споживаються для певних цілей з метою забезпечення функціонування та розвитку підприємства.

Відповідно до видів діяльності підприємства утворюються такі витрати: операційні (поточні), фінансові, інвестиційні та непередбачувані.

Під ***операційними (поточними) витратами*** розуміють витрати підприємства, що виникають у зв'язку з його основною діяльністю, пов'язаною з виробництвом та реалізацією продукції.

Поточні витрати є циклічними або безперервними. Вони повторюються з кожним циклом виробництва (основні матеріали, технологічна енергія, зарплата виробничих робітників і т.п.) або потрібні постійно для управління і підтримування виробничої системи в стані готовності (зарплата управлінського персоналу, орендна плата, амортизація основних засобів та ін.).

Поточні витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі, формують собівартість продукції.

Собівартість продукції – ключовий якісний показник, що характеризує результати господарської діяльності, а також є інструментом оцінювання техніко-економічного рівня виробництва і праці, якості управління. Вона виступає як вихідна база для формування цін, а також безпосередньо впливає на величину прибутку, рівень рентабельності й побудову основних бюджетів підприємства.

Витрати підприємства на виробництво продукції становлять *виробничу собівартість*, яка об'єднує прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. *Повна собівартість продукції* об'єднує виробничу собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, що утворюють собівартість продукції під час її реалізації.

До ***фінансових витрат*** належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) й інші витрати підприємства в межах норм, установлених Податковим кодексом, пов'язані із запозиченнями.

Інвестиційні витрати виникають внаслідок інвестиційної діяльності підприємства і спрямовуються на створення чи купівлю дохідних активів або соціальних благ.

1.2. Класифікація витрат і її практичне значення

Найбільшу частку в усіх витратах підприємства займають операційні (поточні) витрати. За місцем формування їх поділяють наступним чином:

- витрати на виробництво;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Витрати на виробництво включають витрати матеріальних і трудових ресурсів, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Наприклад, витрачені сировина та матеріали, енергія, що спожита на технологічні цілі, амортизація виробничого обладнання, заробітна плата основних робітників з нарахуваннями на неї.

До *адміністративних витрат* підприємства відносять витрати на: заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу та нарахування на неї; утримання основних засобів та амортизаційні відрахування від вартості основних засобів та нематеріальних активів; комунальні послуги та засоби зв'язку; охорону; юридичні та аудиторські послуги.

Витрати на збут включають витрати підприємства на заробітну плату працівників відділу збуту з нарахуваннями на неї, на утримання та амортизацію основних фондів та нематеріальних активів, що безпосередньо пов'язані з реалізацією продукції, витрати на утримання складів готової продукції, фірмових магазинів, витрати на рекламу.

До *інших операційних витрат* відносять витрати підприємства на плату за орендоване майно, собівартість реалізованих виробничих запасів, витрати на покриття сумнівних та безнадійних боргів дебіторів підприємства, нестач і псування матеріальних цінностей.

Обґрунтована класифікація витрат має велике значення для планування, контролю, регулювання витрат, тобто для ефективного управління витратами та в управлінні діяльністю підприємства. Тому їх класифікують за низкою ознак.

1. За об'єктом формування розрізняють:

- а) *сукупні витрати* – включають усі витрати на операційну діяльність за певний період;
- б) *витрати на одиницю продукції* – обчислюються як середні, якщо продукція виготовляється постійно або партіями. В одиничному виробництві витрати на виріб є індивідуальними.

2. За методикою обчислення витрати на одиницю продукції поділяють:

- а) *середні витрати* – це середня величина витрат на одиницю продукції за певний період виробництва, тобто:

$$C_c = \frac{C}{N} \quad (1.1)$$

де C_c – середні витрати;

C – сукупні операційні витрати за період;

N – обсяг виробництва продукції в натуральному вимірі.

б) *граничні (маржинальні) витрати* характеризують приріст сукупних витрат унаслідок приросту обсягу виробництва на гранично малу величину (одиницю приросту обсягу виробництва). Тобто:

$$C_r = \frac{\Delta C}{\Delta N} \quad (1.2)$$

де C_r – граничні витрати;

ΔC – приріст сукупних витрат;

ΔN – приріст обсягу виробництва на одиницю його натурального виміру.

Якщо загальні витрати можливо виразити певною функцією обсягу продукції, то граничний їх рівень є першою похідною цієї функції. Граничні витрати – це витрати на останню за часом виготовлення одиницю продукції. Показник таких витрат використовується під час аналізу доцільності зміни обсягу виробництва продукції.

Якщо загальні витрати можливо виразити певною функцією обсягу продукції, то граничний їх рівень є першою похідною цієї функції. Граничні витрати – це витрати на останню за часом виготовлення одиницю

продукції. Показник таких витрат використовується під час аналізу доцільності зміни обсягу виробництва продукції.

3. *За економічним змістом* витрати поділяють на *однорідні елементи*, що мають єдину економічну сутність і є первинними під час планування та обліку. Це матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні та інші витрати. Групування витрат за економічними елементами є єдиним для всіх галузей і підприємств народного господарства.

4. *За способом обчислення* на окремі різновиди продукції витрати поділяють:

а) *прямі витрати* – безпосередньо пов'язані з виготовленням певного різновиду продукції і можуть бути обчислені на її одиницю у багатопродуктовому виробництві прямо. Якщо виготовляється один різновид продукції, усі витрати – прямі.

б) *непрямі витрати* не можна безпосередньо обчислити для окремих різновидів продукції, бо вони пов'язані не з виготовленням конкретних виробів, а з процесом виробництва в цілому: зарплата обслуговуючого й управлінського персоналу, утримання та експлуатація будівель, споруд, машин тощо.

5. *За можливістю впливу на величину витрат* з боку центру відповідальності чи взагалі певного працівника розрізняють:

а) *регульовані витрати* – піддаються контролю і впливу з боку відповідального за їх рівень.

б) *нерегульовані витрати* є за межею можливостей такого впливу.

б. *За відношенням до обсягу виробництва* витрати поділяють на змінні та постійні (рис. 1.1).

а) *змінні витрати* – це витрати, величина яких змінюється внаслідок зміни обсягу виробництва (витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати, оплату праці працівникам, зайнятим виготовленням продукції).

У свою чергу, їх поділяють на пропорційні та непропорційні.

Пропорційні витрати – змінюються пропорційно до зміни обсягу виробництва.

Непропорційні витрати, у свою чергу, поділяються на прогресивні та дегресивні.

Дегресивні витрати – зростають у темпах, менших, ніж обсяг виробництва (витрати на допоміжні матеріали, ремонт).

Прогресивні витрати – зростають у темпах, більших, ніж обсяг виробництва (додаткові рекламні та торгові витрати).

Ступінь реагування витрат на зміну обсягу виробництва продукції оцінюється за допомогою коефіцієнта реагування (еластичності) витрат

Коефіцієнт реагування (еластичності) (k_e) – це відношення зміни розміру витрат за період, (%) до зміни обсягу виробництва за аналогічний період, (%). Для пропорційних витрат коефіцієнт еластичності $k_e = 1$, для дегресивних – $k_e < 1$, для прогресивних – $k_e > 1$.

б) постійні витрати – це витрати, величина яких не залежить від обсягу виробництва (коефіцієнт еластичності витрат дорівнює нулю $k_e = 0$).

Важливе практичне значення має розмежування витрат на змінні та постійні в реальних умовах виробництва. Найпоширеніші методи такого розподілу – *прямий (бухгалтерський) розподіл сукупних витрат* на змінні та постійні, виходячи з їх змісту, та *аналітичний метод*, який ґрунтується на динаміці витрат і обсягу виробництва. Перший метод достатньо точний, але трудомісткий, другий дає приблизні результати і може застосовуватися за зміни обсягу виробництва в певних періодах і стабільних норм.

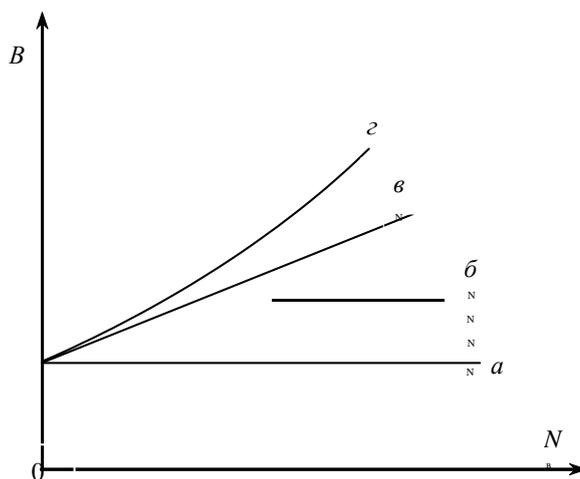


Рис. 1.1. Динаміка витрат (В) залежно від обсягів виробництва (N):
а – постійних витрат; б – дегресивних; в – пропорційних; г – прогресивних

7. З огляду на очевидність і формальну визначеність виділяють:

а) *явні витрати* – це реальні витрати, що здійснюються згідно з чинною системою бухгалтерського обліку і відображаються у відповідній плановій та обліковій документації підприємства.

б) *неявні витрати* характеризують нереалізований дохід від альтернативного використання обмежених ресурсів.

8. Залежно від реакції витрат на певний варіант прийняття рішень поділяють:

а) *релевантні* – витрати, які залежать від альтернативних варіантів управлінських

рішень і враховуються в обчисленнях їх порівняльної ефективності.

б) *нерелевантні витрати* – не залежать від альтернативних варіантів управлінських рішень і не враховуються у порівняльних обчисленнях.

9. *За зв'язком з виробничим процесом* розрізняють:

а) *виробничі витрати*, що виникають у зв'язку з виконанням виробничого процесу, його обслуговуванням і управлінням (прямі матеріальні витрати, заробітна плата виробничого персоналу, загальновиробничі витрати).

б) *невиробничі витрати* – обумовлені виконанням функцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції (витрати на управління підприємством в цілому, загальногосподарське обслуговування, збут продукції).

10. *Залежно від того, яким чином враховуються витрати* під час визначення фінансового результату (прибутку) їх поділяють на:

а) *витрати, що відносяться на собівартість продукції*;

б) *витрати періоду* – це та частина операційних витрат, яка не включена у собівартість продукції і при визначенні прибутку підприємства за певний період віднімається від виручки як і собівартість реалізованої продукції.

1.3. Структура витрат і фактори, що її визначають

У сучасних умовах динамічного розвитку ринкового середовища завдання керівництва підприємства полягає в тому, щоб знайти оптимальну величину витрат, спрямованих на розвиток, та витрат, що пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства, а також співвідношення між ними. Це надасть змогу керівництву підприємства приймати адекватні управлінські рішення щодо забезпечення підвищення прибутковості роботи підприємства.

Важливою передумовою для цього є оптимізація витрат підприємства за усіма комплексними статтями, елементами витрат, конкретними об'єктами, операціями, бізнес-процесами, що формує можливості для досягнення бажаного рівня фінансової результативності та раціонального розподілу обмежених ресурсів.

Під час управління витратами вивчають та аналізують їх структуру, тобто співвідношення за певними ознаками.

Структура витрат – це співвідношення витрат за певними класифікаційними ознаками. Практичне значення мають такі аспекти структури витрат:

– *видова (елементна) структура*: дає змогу характеризувати виробництво щодо витрат ресурсів (матеріаломістке, капіталомістке, трудомістке виробництво);

– *співвідношення прямих і непрямих витрат*: характеризує рівень і складність калькуляції;

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

беззбитковість і тим суттєвішою є реакція прибутку на зміну обсягу виробництва і продажу продукції.

Структура витрат за зазначеними аспектами залежить від низки факторів:

галузевих особливостей, широти номенклатури продукції підприємства, складності виробництва та ін.

Як уже зазначалося, витрати формують собівартість продукції підприємства. Але варто наголосити, що сукупні операційні витрати за певний період і собівартість всієї готової (товарної) продукції підприємства за цей же період, як правило, не збігаються. Це зумовлено коливаннями залишків незавершеного виробництва, витратами майбутніх періодів і застосуванням різних методів обчислення собівартості продукції (за повними і неповними витратами).