

ТЕМА 3.

ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ЗА МІСЦЯМИ ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

- 3.1. Місця формування витрат і центрів відповідальності.
- 3.2. Кошториси центрів відповідальності та підприємства в цілому.
- 3.3. Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів при складанні кошторисів.

3.1. Місця формування витрат і центрів відповідальності

З метою ефективного управління витратами важливого значення набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування витрат. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування і обліку затрат, як місця виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності.

Місце витрат – це сегмент фактичного їх формування.

Первинним місцем витрат є робоче місце або сукупність організаційно поєднаних робочих місць (дільниці, відділення), де безпосередньо використовуються і витрачаються ресурси в процесі виконання роботи. Місця витрат відповідно до їх специфіки забезпечуються певними ресурсами (матеріалами, напівфабрикатами, енергією, інструментом, працею і т.д.) і таким чином визначаються внутрішньовиробничі матеріальні потоки, що суттєво впливає на організацію виробництва.

За своєю природою кожне робоче місце – це центр витрат.

Центр витрат – це первинні виробничі та обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, приблизним рівнем технічної оснащеності та організації, направленістю витрат.

Центр відповідальності – структурний підрозділ підприємства, який очолює певна особа, що несе персональну відповідальність за результати роботи даного підрозділу підприємства.

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

1. За ознакою обсягу повноважень і відповідальності серед центрів відповідальності виділяють:

а) *центри витрат* – це різновид центру відповідальності, в якому контролюються лише витрати (організаційно центр витрат може формувати місце витрат або сукупність організаційно поєднаних робочих місць);

б) *центри прибутку* – це різновид центру відповідальності, в якому контролюються доходи і витрати;

в) *центри інвестицій* – це різновид центру відповідальності, в якому контролюються витрати, надходження та інвестиції.

2. За функціональною ознакою виділяють:

а) *відділи маркетингу*;

б) *відділи матеріально-технічного забезпечення*; в) *відділи управління якістю*;

г) виробничі підрозділи й ін.

3. Територіальний аспект побудови центрів відповідальності включає підрозділи, розташовані в територіально відокремлених місцях.

Під час організації центрів відповідальності слід дотримуватись певних вимог. До основних з них належать:

- гомогенність результатів, тобто однорідність виміру виготовленої продукції за певний період у плані та звіті, можливість їх порівняння;
- однозначне обчислення планових і фактичних витрат за розрахунковий період;
- персональна відповідальність за результати і витрати, оскільки керівник може відповідати лише за ті витрати, на які він може впливати (які для нього є регульованими).

В ефективній роботі центрів відповідальності, особливо виробничих, велику роль відіграє належна організація системи обліку і контролю витрат. На місцях витрат повинен відслідковуватись рух матеріальних цінностей (матеріалів, напівфабрикатів), має бути налагодженим облік електроенергії, води, газу та інших ресурсів. В останній час удосконалюється система управлінського обліку відповідно до міжнародних вимог його організації. Він стає більш гнучким і дозволяє більш оперативно реагувати на зміну ринкової кон'юнктури та виробничої ситуації.

3.2. Кошториси центрів відповідальності та підприємства в цілому

Основною формою планування і контролю витрат підрозділів підприємства як центрів відповідальності є складання кошторисів.

Кошторис – це план витрат на виконання певної роботи. Таке загальне визначення конкретизується відповідно до специфіки окремих центрів відповідальності. Для функціонального підрозділу кошторис є плановими витратами на виконання функцій, що входять до складу його компетенції. Для виробничого підрозділу кошторис охоплює планові витрати на виготовлення продукції за розрахунковий період незалежно від ступеню її готовності.

Бюджет (Budget) – це фінансовий план, який охоплює всі сторони діяльності підприємства та дозволяє співставляти всі понесені витрати й отримані результати на майбутній період часу в цілому і за окремими періодами.

Кошториси центрів відповідальності виконують такі важливі функції:

1) *організуючу* – полягає в тому, що маючи встановлену планову величину витрат, відповідальні за їх рівень намагаються дотримуватись чинного регламенту і норм використання ресурсів;

2) *контролюючу* – кошториси підрозділів дозволяють контролювати роботу працівників. Це здійснюється порівнянням фактичних витрат з плановими, передбаченими в кошторисах. Відхилення аналізується, що є основою для реалізації стимулюючої функції щодо працівників, які впливають на величину витрат і відповідають за неї;

3) *стимулюючу* – здійснення стимулювання працівників через

відповідальність за необґрунтовані витрати і втрати та заохочення у їх зниженні.

Структурно кошторис може будуватися за статтями та елементами витрат, маючи свої позитивні сторони і призначення.

Постатейний кошторис дозволяє узгодити його з кошторисом загальновиробничих витрат, а також з калькуляціями на окремі вироби підрозділу. В цьому випадку кошторис складається за статтями: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі операційні витрати (додаткова заробітна плата, відрахування на соціальні заходи та ін.), загальновиробничі витрати. В загальному кошторисі підприємства додаються ще такі статті як адміністративні витрати і витрати на збут.

Побудова кошторису *за елементами витрат* показує їх ресурсну структуру, матеріало-, зарплато- і капіталомісткість виробництва і, що важливо, дозволяє чіткіше пов'язати витрати підрозділу з витратами його структурних одиниць (ділянок, робочих місць), оскільки останнім часом плануються лише окремі їх елементи. Для окремих центрів відповідальності додатково виділяється такий елемент витрат як витратина послуги інших підрозділів свого підприємства.

Важливе значення під час формування кошторисів має розподіл витрат підрозділів на прямі та непрямі. Об'єктом формування прямих витрат є певний вид продукції, а непрямих – сам підрозділ.

Розподіл витрат на змінні та постійні стосовно кожного підрозділу та підприємства в цілому дозволяє складати *гнучкі кошториси* щодо різних варіантів обсягу продукції, оперативно перераховувати планові витрати на фактичний обсяг продукції при оцінці діяльності підрозділів, аналізувати залежність прибутку від операційної активності підприємства.

Загальну схему складання кошторису витрат підрозділу підприємства наведено на рис. 3.1.

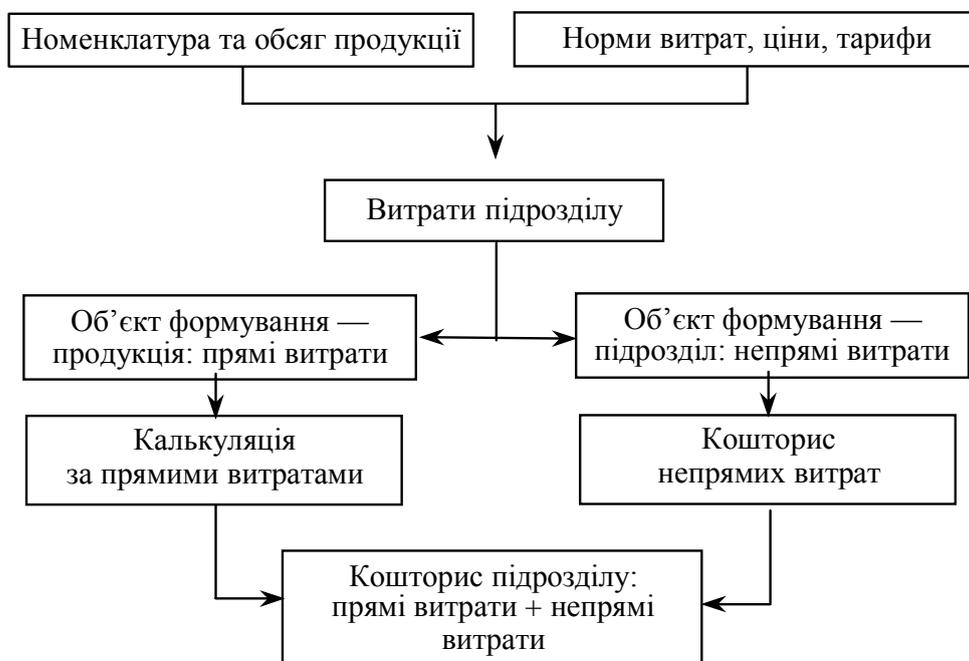


Рис. 3.1. Складання кошторису витрат підрозділу підприємства

Ця спрощена схема не показує взаємозв'язки між підрозділами в процесі

розробки кошторису. Для основних виробничих підрозділів проявом таких зв'язків є напівфабрикатний або безнапівфабрикатний методи формування їх витрат.

Напівфабрикатний метод – метод формування внутрішніх витрат, коли до складу витрат підрозділів входить вартість напівфабрикатів і продукції, виготовленої іншими підрозділами підприємства.

Безнапівфабрикатний метод – метод формування внутрішніх витрат, під час якого вартість напівфабрикатів власного виробництва не відноситься на собівартість продукції виробничих підрозділів.

План витрат у складі показників кошторису і калькуляцій виробів розробляється на основі виробничої програми підрозділу, норм витрат ресурсів та цін і тарифів на останні.

Всі операційні витрати підприємства узагальнюються у його зведеному кошторисі, який має поелементну структуру.

Зміст окремих елементів витрат, за якими складається кошторис.

Матеріальні витрати як елемент кошторису складаються з витрат на:

- сировину й основні матеріали;
- покупні вироби для укомплектування продукції;
- покупні напівфабрикати (вироби, які додатково обробляються на підприємстві);
- виробничі послуги сторонніх підприємств і організацій, необхідні для виготовлення продукції;
- допоміжні матеріали, що використовуються у технологічному процесі або потрібні для його обслуговування;
- паливо та енергію зі сторони.

Витрати на матеріали обчислюються на основі норм їх витрачання і цін з урахуванням транспортно-заготівельних витрат, які не є складовими інших елементів кошторису.

Оплата праці включає витрати за всіма формами оплати праці персоналу підприємства, що зайнятий виробництвом продукції, обслуговуванням виробничого процесу та управлінням.

Єдиний соціальний внесок обчислюється за встановленими ставками (у відсотках) від витрат на оплату праці.

Амортизація включає амортизаційні відрахування щодо основних засобів і нематеріальних активів за встановленими методами і нормами амортизації.

Інші витрати охоплюють широке коло видатків, які за змістом не можуть бути віднесені до розглянутих вище. Це оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, охорони, витрати на відрядження, страхування майна, оплата робіт зі сертифікації продукції, орендна плата.

Кошторис підприємства за елементами витрат показує їх ресурсну структуру (витрати на матеріали, персонал, основний капітал), що дозволяє аналізувати чинники формування і зниження витрат і собівартості продукції.

Окрім поелементної структури кошторису підприємства важливе значення має відокремлення в ньому виробничих витрат, за якими обчислюється собівартість

продукції, і невиробничих, що відносяться на певний період. Склад виробничих витрат розглянемо нижче.

До невиробничих операційних витрат належать *адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати.*

Адміністративні витрати включають: витрати на управління підприємством (оплата праці працівників апарату управління, матеріально-технічне забезпечення управління, відрядження та ін.); витрати на утримання і обслуговування основних засобів загальногосподарського призначення; витрати на забезпечення функціонування виробництва (придбання матеріалів, контроль якості, безпека праці, набір і підготовка кадрів і т.п.); податки та збори (плата за землю, податок з власників транспортних засобів, збір за користування водними ресурсами та ін.).

Витрати на збут – це різноманітні витрати, пов'язані з реалізацією продукції: утримання підрозділів, зайнятих збутом; витрати на дослідження ринку, рекламу; гарантійне обслуговування продукції, її транспортування, пакування на складах і т.п.

До *інших операційних витрат* належать невиробничі витрати, що за своїм змістом не можуть бути віднесені до адміністративних чи збутових. Це витрати на прикладні дослідження та розробки; собівартість виробничих запасів, що продаються; витрати від знецінення запасів, нестачі й знижування матеріальних цінностей та ін.

Порядок розробки кошторису може бути різним залежно від стадії планування, стану інформаційної бази та розміру підприємства.

На стадії прогнозних оцінок величини витрат кошторис можливо скласти з коригуванням фактичних витрат за минулий період. Елементи фактичних витрат коригуються на прогнозні коефіцієнти зміни обсягу виробництва, кількості персоналу та вартості основних засобів з урахуванням закономірності динаміки витрат, ймовірної зміни норм і цін (тарифів). Більш обґрунтовано кошторис обчислюється за кожним елементом на основі запланованих обсягів продукції, норм і цін (тарифів). Причому на малих підприємствах таке обчислення є відразу узагальнюючим. На середніх і великих підприємствах кошторис виробництва складають, підсумовуючи кошториси центрів відповідальності (цехів, служб, адміністративних і збутових витрат).

3.3. Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів при складанні кошторисів

На підприємствах з розвиненою виробничою інфраструктурою існують допоміжні й обслуговуючі підрозділи (інструментальний, ремонтний цехи, енергетичне господарство та ін.). Особливістю діяльності цих підрозділів є виробництво продукції внутрішнього призначення. Допоміжні підрозділи забезпечують нормальну роботу підрозділів основного виробництва.

Планування діяльності допоміжних підрозділів відбувається на основі програми діяльності тих підрозділів основного виробництва, роботу яких вони забезпечують. При цьому вартість продукції та послуг допоміжних підрозділів завжди включається до витрат основних підрозділів у складі непрямих витрат.

Визначення собівартості продукції підприємства потребує точного

обчислення усіх витрат, пов'язаних з її виробництвом. При цьому непрямі витрати, які виникають у підрозділах основного виробництва, з допомогою обґрунтованого методу розподілу можуть бути відразу віднесені на окремі вироби. Складніше врахувати у собівартості продукції підприємства витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв. Вагома частка їх продукції, робіт і послуг може спрямовуватися на задоволення виробничих потреб цих підрозділів. Віднесення тих витрат допоміжних і обслуговуючих підрозділів, які пов'язані з наданням ними взаємних послуг, на підрозділи основного виробництва здійснюється опосередковано, з виконанням операції перерозподілу цих витрат між відповідними підрозділами допоміжного та обслуговуючого виробництв.

Розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між відповідними іншими виробничими підрозділами здійснюється виходячи з обсягів наданих ними послуг за допомогою трьох основних методів:

– *метод прямого розподілу* – за цим методом усі витрати підрозділів допоміжного та обслуговуючого виробництв відразу відносять на основні виробничі підрозділи без урахування взаємних послуг між підрозділами допоміжного та обслуговуючого виробництв;

– *метод взаємних послуг* – за цим методом витрати допоміжних і обслуговуючих підрозділів розподіляються до певного моменту поетапно між відповідними основними, допоміжними та обслуговуючими підрозділами, на останньому етапі розподілу залишки витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів відносять на основні виробничі підрозділи прямо;

– *метод системи рівнянь* – цей метод по суті повторює попередній, але базується на іншому обчислювальному апараті, який пов'язаний з положеннями математичної теорії рядів.