

Тема 2. Класифікація і поведінка витрат

План

- 2.1 Поняття та необхідність обліку витрат.
- 2.2 Класифікація витрат в управлінському обліку.
- 2.3 Методи вивчення поведінки витрат.

2.1 Поняття та необхідність обліку витрат

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

Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зростає конкурентноздатність продукції та забезпечується довгострокове економічне зростання підприємств.

При управлінні підприємством найбільш важливе значення має управління витратами, яке включає контроль і регулювання витрат.

Основними передумовами управління витратами є такі напрями:

1. Оперативне отримання інформації про витрати, що дозволяє своєчасно здійснювати вплив на виробничий процес, оптимізуючи його.
2. Відповідність системи обліку цілям управління, що забезпечує надання інформації, необхідної для управління.
3. Критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на ту чи іншу продукцію.
4. Основна увага повинна приділятися розподілу непрямих витрат, складанню обґрунтованих нормативних калькуляцій та організації контролю за їх дотриманням у процесі виробництва.

5. Виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам попереджати виробничі втрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва та підвищенні його ефективності.

6. Чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють. Досягнення цього завдання можливе в умовах обліку витрат за центрами відповідальності.

Облік витрат дозволяє здійснювати оцінку майбутнього рівня витрат і фінансових результатів та вносити корективи до планів діяльності.

Згідно з 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.

Управління витратами включає такі елементи: планування, нормування, облік, калькулювання, економічний аналіз, контроль, регулювання та прогнозування витрат. Головною метою управління є не самі витрати як об'єкт, а ресурси всіх видів.

Сучасні методи управління витратами характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а більшість вчених виділяють тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями управління та методами управління витратами.

Тобто управління витратами на сьогодні вийшло за межі традиційного впливу на витрати лише в процесі виробництва та поширилося на всі можливі витрати, які виникають або потенційно можуть з'явитися у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Основна необхідність обліку витрат полягає у відображенні місця здійснення витрат і створення передумов для їх скорочення.

Завданнями обліку витрат є:

- скорочення витрат шляхом порівняння фактичних витрат з витратами, передбаченими в кошторисі;
- збалансування обсягів виробництва за підрозділами, для забезпечення рівномірного потоку матеріалів;
- забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства;
- розподіл накладних витрат тощо.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень.

2.2 Класифікація витрат в управлінському обліку

Загальна мета класифікації витрат, як і будь-якої іншої класифікації, полягає в створенні впорядкованої структури про витрати організації. Без такої структури не можливі ефективні ведення рахунків і прив'язання витрат до об'єкта. Хоча класифікація витрат здійснюється і фінансовим обліком, проте вона не завжди прийнятна для задоволення інформаційних потреб керівництва.

Класифікація витрат, по суті, зводиться до утворення груп витрат з однаковими характеристикам по відношенню до встановленого об'єкта витрат.

Управлінський облік передбачає створення детальної класифікаційної схеми витрат. Керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію та яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Щоб дати відповідь на всі ці питання, необхідно використати економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Класифікація витрат - це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Необхідність у різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх розподілу

зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства, Класифікація витрат є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами. В основу наведеної нижче класифікації витрат покладено принцип: різні витрати для різних цілей. Виділяють три напрями класифікації витрат (табл. 2.1).

Класифікація витрат для оцінки запасів та визначення фінансових результатів. Для визначення фінансових результатів діяльності підприємства необхідно зрозуміти різницю між витратами різних звітних періодів.

П(С)БО 16 "Витрати" передбачає відображення витрат у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. При цьому витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням

Таблиця 2.1 – Класифікація витрат в управлінському обліку

	Класифікація витрат			
	Для оцінки запасів та визначення фінансових результатів	Вичерпані	Витрати на продукцію	Прямі
Невичерпані		Витрати періоду	Непрямі	Накладні
Для прийняття рішень	Релевантні	Постійні	Маржинальні	Дійсні
	Нерелевантні	Змінні	Середні	Можливі
Для контролю виконання	Контрольовані			
	Неконтрольовані			

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 протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Припустимо, підприємство витратило кошти на придбання товарів та устаткування. Чи є ці витрати витратами звітного періоду? Безумовно ні, оскільки мав місце лише обмін одного виду активів на інший (товари та

устаткування). Витрачені кошти на їх придбання принесуть користь у майбутньому, тому є невичерпаними.

Тепер припустимо, що товари реалізовані й устаткування введено в експлуатацію, отже, відбувся обмін товарів на дохід (у вигляді грошей або зобов'язань покупців), і для отримання цього доходу була спожита певна частка устаткування (у вигляді амортизації"). Тому собівартість реалізованих товарів та амортизаційні відрахування - це вичерпані (спожиті) витрати. Частину товарів, втрачених внаслідок пожежі або іншого нещасного випадку, потрібно вважати збитками, оскільки товари не були обміняні на інші речі й не принесли користі. Разом з тим витрати можуть не збігатися в часі з реальними витратами активів. Наприклад, нараховано заробітну плату за січень, яку було виплачено на початку лютого: чи є ця заробітна плата витратами за січень, чи вона буде витратами лютого, коли будуть виплачені кошти робітникам і службовцям? Оскільки праця робітників і службовців була використана в січні, а заробітна плата в грошовій формі є витратами на оплату праці, то зрозуміло, що ці витрати пов'язані з виникненням зобов'язань, для погашення яких пізніше будуть передані активи.

Отже, вичерпані (спожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу в звітному періоді.

Невичерпані (неспожиті) витрати - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Невичерпані витрати відображаються в активі Балансу, а вичерпані витрати - у Звіті про фінансові результати. В узагальненому вигляді концепцію вичерпаних та невичерпаних витрат показано на рисунку 2.1.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітного періоду (вичерпані витрати), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. Тому для визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)

розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), та витрати періоду.

Витрати на продукцію - це витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (виконанням робіт, надання послуг) або з придбанням товарів для реалізації.

У виробничій сфері до таких витрат належать витрати (сировина і матеріали, заробітна плата виробничих робітників, амортизація тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції, що формують її історичну собівартість. На торговельному підприємстві витратами на продукцію є вартість товарів придбаних для реалізації.

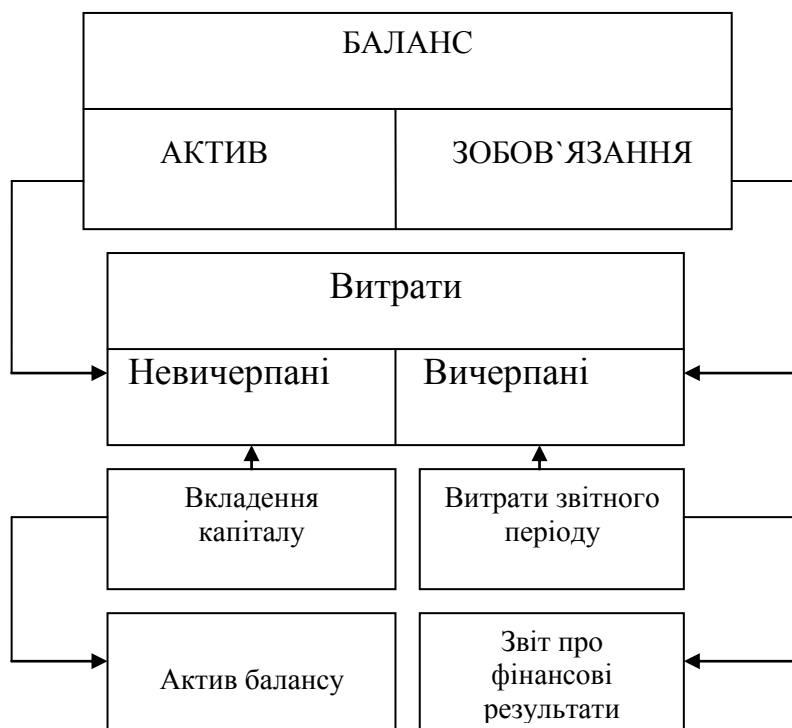


Рис. 2.1. Концепція витрат для визначення фінансового результату

Підприємства, що виготовляють продукцію, до таких витрат періоду відносять витрати на здійснення всіх інших функцій вартісного ланцюжка (управління, маркетинг, дослідження, розробка тощо).

На торговельних підприємствах витратами періоду є витрати обігу.

У підприємствах виробничої сфери витрати, які відносяться на собівартість продукції, називають виробничими витратами, а витрати періоду - витратами діяльності.

Важливою ознакою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їх зв'язку з певним об'єктом: продукцією, підрозділом, проектом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяють на прямі та непрямі.

Під прямими розуміють такі витрати, які пов'язані з виробництвом одного певного виду продукції. При цьому на підставі первинних документів вони можуть бути прямо віднесені на собівартість відповідної продукції.

Прямими витратами називають економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо відповідно до обґрунтованими нормами та нормативами. До них відносяться витрати на сировину та основні матеріали, заробітна плата робітників основного виробництва, відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників тощо.

Непрямими витратами називають витрати, які неможливо розрахувати за окремими видами продукції за ознакою прямої приналежності, оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різними стадіями її обробки. Їх включають до собівартості конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно до будь-якої умовної бази. До непрямих відносяться витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання, на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати.

Отже, непрямі витрати - це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат економічно можливим шляхом.

Наприклад, якщо витрати на віднесення вартості цвяхів до кожного конкретного виготовленого стільця перевищують вартість цвяхів, то доцільніше й дешевше розподіляти ці матеріали між виробами непрямим

шляхом, тобто пропорційно до прямих витрат. Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат.

Наприклад, амортизація верстатів та оплата праці обслуговуючого персоналу цеху є прямими витратами цього цеху й непрямими витратами для окремих видів продукції, що виготовляються в цьому цеху.

Витрати можуть бути прямими для одного підрозділу й непрямими – для іншого. Зарплата менеджера заводу – це непрямі витрати для окремих підрозділів, але прямі витрати для заводу в цілому.

Отже, одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими й непрямими щодо різних об'єктів.

Основні витрати - це витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, та неминучі за будь-яких умов та характеру виробництва, незалежно від рівня та форм організації управління. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

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

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

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

Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і на 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'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Накладні витрати - це витрати, не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління та обслуговування виробництва.

Прикладом цих витрат є допоміжні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу (непряма), витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо.

Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, оскільки вони поширюються на всю виробничу продукцію. Тому їх пов'язують з конкретною продукцією наближено, розподіляючи суму накладних витрат за період між продукцією на основі прийнятної бази (заробітної плати основних робітників, суми прямих витрат, трудомісткості, завантаження обладнання тощо).

Накладні витрати можна поділити на виробничі та невиробничі. До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази.

По відношенню до обсягу виробництва виробничі накладні витрати поділяються на змінні та постійні. Прикладами змінних виробничих накладних витрат є витрати на допоміжні матеріали, на дрібне оснащення та Інструменти, на опалення, освітлення та споживання електроенергії. Розмір цих витрат зростає: або зменшується прямо пропорційно до кількості виготовленої продукції. Частина виробничих накладних витрат, що називаються постійними, залишається практично незмінною протягом

звітнього періоду незалежно від коливань обсягу випуску продукції. Це, наприклад, страхові внески, орендна плата, заробітна плата майстрів, амортизаційні відрахування на обладнання.

Поділ витрат на основні та накладні, прямі та непрямі пов'язаний, в першу чергу, з необхідністю більш точного калькулювання, тобто отримання об'єктивної інформації про рівень витрат.

Класифікація витрат для прийняття рішень. Для прийняття управлінських рішень вкрай необхідно розрізнити релевантні та нерелевантні витрати.

Релевантні витрати - це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

Нерелевантні витрати - це витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення.

Наприклад, розглядається питання - придбати новий верстат або взяти його в оренду. У цьому випадку вартість верстата та орендна плата є релевантними витратами, на відміну від вартості витрачених на його обслуговування мастильних матеріалів, витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу, які є нерелевантними витратами, оскільки вони матимуть місце в обох випадках.

Поділ витрат на релевантні (які враховуються при розрахунку) та нерелевантні (які не враховуються при розрахунку) має не менш важливе значення для прийняття правильних управлінських рішень, ніж поділ витрат на постійні та змінні. Релевантні витрати дорівнюють нулю при відмові від існуючого варіанта використання засобів на користь альтернативного, а нерелевантні витрати залишаються незмінними. Отже, тільки релевантні витрати повинні враховуватись при прийнятті рішень.

Різницю між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають диференційними витратами.

У наведеному вище прикладі диференційні витрати - це різниця між вартістю верстата та сумою орендної плати за період його експлуатації.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати.

Дійсні витрати - це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їх виникнення.

Можливі витрати - це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Маржинальні витрати - це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Маржинальні витрати звичайно різні при різних обсягах виробництв, тому що змінюється ефективність виробничого процесу. На підприємстві маржинальні витрати зменшуються зі збільшенням випуску, тому використовуються для прийняття рішень щодо додаткового завантаження виробничих потужностей підприємства.

Наприклад, підприємство розглядає альтернативу використання вільних коштів: придбати цінні папери або придбати комп'ютер і здати його в оренду. У цьому разі релевантні витрати для наведених варіантів наведено нижче.

	Варіант 1	Варіант 2
Дійсні витрати	<u>Придбані акції</u>	Придбати комп'ютер і
+	вартість акцій	<u>здати в оренду</u>
Можливі витрати	+	вартість комп'ютера
=	втрати доходу від	+
Релевантні витрати	здачі комп'ютера	втрати доходу від
	в оренду	дивідендів
	=	=
	Релевантні витрати	Релевантні витрати
	для варіанта 1	для варіанта 2

Приклад. Підприємство виготовляє столи на індивідуальні замовлення клієнтів. Загальні витрати на виробництво першого стола - 80 грн., а на виробництво двох столів було витрачено 159 грн.

Отже, собівартість першого столу - 80 грн., а другого - 79 грн. Виникає запитання: чому собівартість двох столів 159 грн., а не 160 грн.?

Відповідь на це запитання можна буде дати після розгляду "поведінки" витрат, а зараз наведемо лише визначення маржинальних витрат.

Середні витрати - це загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції.

Середні витрати на продукцію (АТС) розраховуються таким чином:

$$ATC = TC / Q = FC / Q + VC / Q = AFC + AVC, \quad (2.1)$$

де TC - витрати на виробництво;

FC - постійні витрати;

VC - змінні витрати;

AFC - середні постійні витрати;

AVC - середні змінні витрати;

Q - обсяг виробництва.

За даними прикладу середні витрати на виробництво одного стола склали: $39 : 2 = 19,50$ грн. Тобто, в середньому собівартість одного стола дорівнює 19,50 грн., хоч фактично столи мають різну собівартість.

Класифікація витрат на постійні та змінні важлива для прийняття управлінського рішення щодо обсягів виробництва та ціноутворення.

Класифікація витрат залежно від змін обсягів виробництва (або рівня активності компанії) є найбільш важливою для цілей планування і контролю. Зростання або зниження обсягу виробництва викликає відповідне зростання або зниження рівня певних витрат. При цьому інші витрати залишаються незмінними.

Змінними (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва.

Основними прикладами таких витрат є: прямі витрати матеріалів; прямі витрати праці; частина виробничих накладних витрат; змінні витрати на продаж товарів та послуг.

Будь-які витрати відносяться до змінних витрат, якщо їх величина залежить від обсягу виробництва. Це означає, що збільшення кількості виготовленої продукції в 10 разів призведе до збільшення загальної суми змінних витрат також удесятеро. Один з цікавих аспектів поведінки змінних витрат полягає в тому, що змінні витрати залишаються постійними в розрахунку на одиницю продукції. Хоча й тут є певні особливості, пов'язані з тим, що при придбанні, наприклад, матеріалів у великій кількості можна отримати знижку в ціні (цей варіант завжди розглядається та аналізується менеджерами). В результаті грошові витрати матеріалів на одиницю продукції зі зростанням обсягу виробництва та зростанням оптових закупівель зменшуються. Зрозуміло, що така зміна виникає тільки при перетині визначеної "межі" зростання обсягу виробництва. Проте, найчастіше поведінки змінних витрат описується наведеним вище класичним прикладом. Зазначимо, що й після перетину цієї "межі" поведінка змінних витрат не змінюється - просто є інша їх величина на одиницю продукції.

Практика свідчить, що не всі витрати змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Напівзмінні витрати - це витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Прикладом таких витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки у разі придбання великої партії та витрати часу на одиницю продукції, що поступово скорочуються в міру зростання кваліфікації робітників.

Значну частину напівзмінних витрат складають змішані витрати, тобто витрати, які містять елемент як змінних, так і постійних витрат. Типовим

прикладом змішаних витрат є плата за телефон, яка включає постійні витрати у вигляді абонентської плати та змінні витрати - плату за тривалість проведених розмов.

Постійні (умовно-постійні) витрати - це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності.

До них відносяться рентні платежі, амортизаційні відрахування тощо. Щодо поведінки постійних витрат, то постійні витрати на одиницю продукції змінюються обернено пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Певна частина витрат поводить як постійні витрати у визначених межах обсягу виробництва, але при перетині визначених точок його зростання також змінюється в бік збільшення. Прикладами є витрати на утримання адміністративного персоналу й витрати на утримання та експлуатацію обладнання.

Постійні витрати є такими тільки в межах релевантного діапазону діяльності та певного часу.

Релевантний діапазон - це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.

Наприклад, витрати на оренду зростатимуть, якщо збільшення обсягу виробництва потребує додаткової площі. І навпаки, витрати на оренду можуть зменшуватися, якщо зниження обсягу виробництва спонукає підприємство до використання меншої площі.

У багатьох випадках при досягненні певного рівня діяльності витрати змінюються різко, стрибками. Такі витрати називають напівпостійними або ступінчастими.

Напівпостійні витрати - це витрати, які змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності. Прикладом таких витрат є заробітна плата робітників-ремонтників, за умови, що для обслуговування на кожні 1000 машино-годин роботи обладнання потрібний 1 ремонтник.

Таким чином, за короткий період часу витрати можуть бути змінними (напівзмінними) і постійними (напівпостійними). Але за тривалий період усі

витрати мають тенденцію до зміни, тобто постійні витрати стають напівпостійними і змінюються ступінчасто.

Класифікація витрат для контролю виконання. Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати - це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив.

Неконтрольовані витрати - це витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них.

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежать від сфери повноважень менеджера.

Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку керівника цеху підприємства та неконтрольованими для керівника цеху іншого підприємства (див. табл. 2.2).

Інші класифікаційні ознаки витрат. Відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку витрати за видами діяльності поділяються на витрати від звичайної та надзвичайної діяльності.

Таблиця 2.2 - Класифікація витрат за контролем виконання

Статті витрат	Управлінець	Класифікація
Витрати на сировину, яка використовується для виробництва продукту	Контролер цеху за виробництвом продукту	Контрольовані (за кількістю)
Витрати на папір у типографії	Майстер цеху	Контрольовані (за кількістю)
Витрати на рекламу туристичної фірми	Адміністратор туристичної фірми	Неконтрольовані
Витрати на облік та обробку даних для торгової фірми	Адміністратор торгової фірми	Неконтрольовані

2.3 Методи вивчення поведінки витрат

Функція витрат. Витрати мають властивість поводитися по-різному. Під поведінкою витрат розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Зміни у складі та величині витрат відбуваються під

впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, що впливає на витрати, називають фактором витрат. Приклади факторів витрат наведено в таблиці 2.3.

Розуміння взаємозв'язку між витратами та певними факторами дозволяє передбачити майбутні релевантні витрати, необхідні для прийняття управлінських рішень. Для опису "поведінки" витрат у науковій літературі традиційно використовують терміни: "змінні витрати" і "постійні витрати", а також "напівзмінні витрати" і "напівпостійні витрати". При цьому, як основний фактор витрат, зазвичай розглядають обсяг діяльності (виробництва або реалізації).

Таблиця 2.3 - Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

Функція бізнесу	Фактори витрат
Дослідження і розробки	Кількість проектів Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість продукції Кількість складових частин продукції
Виробництво	Обсяг виробництва Кількість переналагоджень обладнання Основна заробітна плата
Маркетинг	Кількість рекламних оголошень Кількість продавців Виручка
Доставка	Кількість замовників Вага вантажів Відстань перевезень
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень Час обслуговування
Управління	Кількість замовлень Кількість персоналу

Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Оцінка витрат - це процес визначення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі дослідження минулої діяльності.

Функція витрат - це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактора.

У спрощеному вигляді функція витрат може бути описана так:

$$Y = a + bx,$$

(2.2)

де Y - загальні витрати;

a - загальні постійні витрати;

b - змінні витрати на одиницю діяльності;

x - значення фактора (чинника) витрат.

На практиці витрати, як правило, залежать від декількох факторів витрат, але для побудови функції витрат, здебільшого, обирають один чи два найвпливовіші фактори.

Функція витрат полегшує передбачення витрат, тобто прогнозування майбутніх витрат для різних рівнів (умов діяльності).

Технологічний аналіз - це системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності.

Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначенням необхідних операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально-вартісний аналіз діяльності.

Перевагою такого аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

Метод аналізу облікових даних. Цей метод передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод аналізу облікових даних досить широко використовується в практиці. Але слід враховувати, що він значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера та аналізі минулих подій. Через те його недоліком є повна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Уникнути зазначених недоліків можна за

допомогою серії спостережень взаємозв'язку між фактором витрат та витратами.

Метод вищої-нижчої точки. Цей метод передбачає побудову функції витрат на основі припущення, що змінні витрати - це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності.

Графічне відображення функції витрат дозволяє уникнути ризику помилки, який пов'язаний із застосуванням методу вищої-нижчої точки. При використанні даного методу лінія функції витрат проводиться через вищу й нижчу точки графіка, ігноруючи всі інші точки.

Але, якщо всі інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою та нижчою точками, то функція витрат не відобразить реальної залежності між витратами та їх фактором.

Як видно з наведених розрахунків, метод вищої та нижчої точок доволі простий у застосуванні. Його мета полягає у тому, щоб спрогнозувати поведінку витрат при зміні ділової активності підприємства. Як і в будь-якому прогнозі, тут існує певна імовірність помилки. Це пов'язано з тим, що значення двох крайніх показників не завжди має репрезентативний характер, і тому із розрахунку слід виключити випадкові, нехарактерні дані.

Метод візуального пристосування - це графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Проілюструємо цей метод на прикладі.

Метод візуального пристосування дозволяє уникнути недоліків методу вищої-нижчої точки, але не уникнути суб'єктивності, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від кваліфікації аналітика.