

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Аналіз підходів до управління витратами підприємства

В сучасних умовах ринкового реформування економіки успіх діяльності кожного товаровиробника визначається ефективністю виробництва, яка обумовлюється ступенем задоволення потреб суспільства з мінімальними витратами. Водночас основою і причиною діяльності будь-якого суб'єктів господарювання є прибуток, який визначає можливості його розвитку та багато в чому залежить від розміру витрат на виробництво. На сьогоднішній день дуже чітко постає проблема перевищення витрат суб'єктів господарювання над його доходами. Статистичні дані свідчать про те, що частка збиткових підприємств є досить вагомою. Так, з 2732 підприємств Луганської області 1747 працюють збитково [68, с. 144]. Однією з причин ситуації, що склалася, є відсутність або незадовільний стан систем управління витратами.

Отже, потреба вибору найкращого варіанту управління витратами в системі стратегічного розвитку суб'єктів господарювання зумовлює необхідність подальшого проведення досліджень у даній галузі.

Прибуток суб'єктів господарювання обумовлюється його доходами та витратами, причому доходи значною мірою визначаються кон'юнктурою ринку, а витрати більш значною мірою – ефективністю діяльності самого суб'єктів господарювання.

Послаблення державного контролю за формуванням та використанням виробничих витрат призвело до надмірного і необґрунтованого їх зростання, деформацій в їх структурі. Крім цього, зростання цін майже на всі види промислової продукції не створило об'єктивних передумов для зацікавленості товаровиробників у раціональному здійсненні виробничих витрат, пошуку можливостей їх зниження.

Виробничі витрати суб'єктів господарювання є основною складовою собівартості продукції, а тому оптимізація їх розміру шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо раціонального використання ресурсів суб'єктів господарювання дасть змогу знизити собівартість виробів і таким чином отримати конкурентні переваги на ринку [71].

В умовах конкурентного середовища основним чинником підвищення прибутковості виробничо-господарської діяльності вітчизняних підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі є створення дієвої системи управління витратами. Дослідження проблеми управління витратами підприємств в сучасних умовах набуває особливого значення і повинно мати системний характер.

Управління витратами – засіб досягнення підприємством високого економічного результату. Воно не зводиться тільки до зниження витрат, воно розповсюджується на всі елементи управління.

Об'єктом управління виступають витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) та утилізацію продукції (робіт, послуг) [61, с. 17].

Витрати - це вартість ресурсів, використовуваних надалі для отримання прибутку або досягнення іншої мети суб'єктів господарювання. До витрат відносяться вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї або іншої продукції або послуг. Характер цих витрат різний, але мета одна - отримання прибутку [22, с.16].

Предметом управління витратами є витрати суб'єктів господарювання у всьому їх різноманітті. Управління витратами на підприємстві призначено рішення наступні задачі [61, с. 13 – 14]:

- виявлення ролі управління витратами як фактора підвищення економічних результатів діяльності;
- визначення витрат за основними функціями управління;
- розрахунок витрат за виробничими підрозділами суб'єктів господарювання;

- обчислення необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- підготовка інформаційної бази, яка дозволить оцінювати витрати при виборі та прийнятті господарських рішень;
- виявлення технічних способів та засобів вимірювання і контролю витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу та за всіма виробничими підрозділами суб'єктів господарювання;
- вибір способів нормування витрат;
- вибір системи управління витратами, яка б відповідала умовам роботи суб'єктів господарювання.

Проблемі управління витратами приділяли й приділяють значну увагу вітчизняні та зарубіжні науковці й практики. В цілому результати дослідження свідчать про те, що на сучасному етапі сформулювались наступні підходи до управління витратами: аналітичний, як підсистема загальної системи управління виробництвом, інформаційний, процесний. Аналіз підходів до управління витратами суб'єктів господарювання наведений у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Аналіз підходів до управління витратами суб'єктів господарювання

Автори	Вид	Характеристика пріоритетних аспектів управління витратами
1	2	3
О.М. Данилюк, В.Р. Лещій, К. Друрі, С. Котлярів, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.Д. Палій, Л. Сухарева, С. Петренко, Д. Хан, М.Г. Чумаченько, Дж. К. Шім [13, с.124 – 126]	Аналітичний	Практичне застосування розроблених методів обліку, калькулювання, нормування та бюджетування витрат і диференціального аналізу облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень.
Череп А.В. [19, с. 17]	Як підсистема загальної системи управління виробництвом	Управління витратами – важливий елемент управління господарством. Основні напрямки цієї роботи: обґрунтування рішень про зняття з виробництва застарілих виробів, визначення ціни продукції, визначення рентабельності

		продукції та виробництва, побудова внутрішньогосподарських відносин, правомірність та доцільність організаційно – технічних заходів.
Продовження таблиці 1.1		
Трубочкіна М.І. [17, с. 7; с. 17 – 16]	Як підсистема загальної системи управління виробництвом	Управління витратами суб'єктів господарювання є складовою системи управління підприємством в цілому. Всі функції системи управління взаємодіють, формуючи єдиний процес, тобто безперервний ланцюг взаємозв'язаних дій. Управління витратами будучи частиною загальної системи управління підприємством, реалізується також виходячи з цих функцій (управлінська, планування, контрольна, регулююча, мотиваційна).
З позиції економічної теорії [19, с. 24 – 27]	Як підсистема загальної системи управління виробництвом	Охоплює всі сторони управління виробництвом, тобто стає одним з найважливіших сегментів виробничого менеджменту.
Радецька Л.П.[74, с. 69 – 71]	Інформаційна	Цінність обліково-аналітичних даних та виділення частини їх в інформацію господарського обліку та економічного аналізу передбачаються можливістю використання цих даних в процесі управління витратами.
В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарєва [9, с. 14 – 18]	Процесний	Припускає виконання всіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (ухвалення) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням.

У рамках першого підходу [47, с. 124 – 126] управління витратами розглядається як практичне застосування розроблених методів обліку, калькулювання, нормування та бюджетування витрат і диференціального аналізу облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Представниками цього напрямку є О.М. Данилюк, В.Р. Лещій, К. Друрі, С.

Котлярів, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.Д. Палій, Л. Сухарева, С. Петренко, Д. Хан, М.Г. Чумаченко, Дж. К. Шім, Дж. Г. Січел. Їхні дослідження зосереджено на вдосконаленні методів нормування, обліку й калькулювання витрат на виготовлення продукції та організації їхнього аналізу й бюджетування. Необхідність поліпшення інформаційного забезпечення управління підприємством за умов нестабільного та конкурентного ринкового середовища в середині ХХ століття спричинила в економічно розвинених країнах світу формування системи управлінського обліку, яка призначена для збирання, вимірювання, оцінювання, інтерпретації та передавання економічної інформації менеджерам різних рівнів управління з метою планування, аналізу й контролювання витрат, доходів і фінансових результатів суб'єктів господарювання та прийняття ефективних управлінських рішень.

За кілька десятиліть розвитку управлінського обліку було сформульовано його основні концепції, моделі та методи, зокрема методи обліку й калькулювання нормативних витрат (стандарт-кост), змінних витрат (директ-кост), систему обліку й контролю витрат за центрами відповідальності тощо. Одним із найважливіших досягнень цього часу стало перенесення акцентів з методів обліку, розподілу та калькулювання витрат на методи їхнього управлінського аналізу. Практичне застосування розроблених методів обліку, калькулювання, нормування та бюджетування витрат і диференціального аналізу облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень дало змогу точніше визначати й оцінювати витрати та фінансові результати під час здійснення окремих господарських операцій і процесів на підприємстві (формування запасів, виготовлення продукції на основному та допоміжному виробництві, управління підприємством, маркетингові дослідження ринку збуту тощо). При цьому головним чинником, від якого залежать витрати суб'єктів господарювання, прийнято вважати обсяг його діяльності (обсяг виробництва та реалізації продукції), а головним завданням управління витратами — їхню мінімізацію задля досягнення максимальних фінансових результатів. Однак такий метод управління витратами, при якому головна увага

зосереджується на дослідженні господарських явищ і процесів усередині суб'єктів господарювання, недостатньою мірою враховує вплив на рівень і поведінку витрат суб'єктів господарювання факторів навколишнього ринкового середовища.

Прихильники другого підходу, представниками якого є Череп А.В., Трубочкіна М.І. вважають, що управління витратами є підсистемою загальної системи управління виробництвом [67, с. 77; 60, с. 7, с. 17 – 16].

Управління витратами – важливий елемент управління господарською діяльністю суб'єктів господарювання [67, с. 77]. Основні напрямки цієї роботи: обґрунтування рішень про зняття з виробництва застарілих виробів, визначення ціни продукції, визначення рентабельності продукції та виробництва, побудова внутрішньогосподарських відносин, правомірність та доцільність організаційно – технічних заходів тощо. З даних бухгалтерського обліку має бути видно: скільки, яких ресурсів було витрачено на виробництво, їх натуральні та вартісні параметри, характеристика процесу перетворення (трансформації) речовин, кількісні та вартісні характеристики нового продукту праці. Ці характеристики мають сприяти оцінці відповідності витрат попередньо визначеним нормам (квоті, плану тощо).

На думку Трубочкіної М.І. [60, с. 7, с. 17 – 16] всі функції системи управління взаємодіють, формуючи єдиний процес, тобто безперервний ланцюг взаємозв'язаних дій. Управління витратами будучи частиною загальної системи управління підприємством, реалізується також виходячи з цих функцій (управлінська, планування, контрольна, регулююча, мотиваційна).

З позиції економічної теорії [67, с. 24 – 27] будь – яке виробництво правомірно розглядати як перетворення витрат на результати. При такому підході виявляється, що управління витратами охоплює всі сторони управління виробництвом. Але ці явища не тотожні: друге більш широке, перед ним (виробничим менеджментом) стоїть і безліч цілей, що не входять до першого. Проте на практиці є доцільним відособлення менеджменту витрат через його найважливішу роль у виробничому процесі як відособленого виду управління.

Не буде перебільшенням твердження, що управління витратами стає одним з найважливіших сегментів виробничого менеджменту.

Згідно третього підходу, прихильником якого є Радецька Л.П.[74, с. 69 – 70] управління витратами розглядається як процес забезпечення інформацією про витрати на всіх стадіях виробництва для прийняття управлінських рішень. Перехід від адміністративно-командних методів та форм регулювання господарської діяльності до економічних вимагає приведення в дію всіх факторів, які здійснюють безпосередній вплив на ефективність управління. Важливу роль у вирішенні цієї проблеми повинна відіграти раціоналізація інформаційного забезпечення управління виробничою діяльністю, оскільки на сучасному етапі переходу до ринкової економіки необхідність в інформації постійно зростає.

без інформації неможливо розробити оптимальні управлінські рішення в системі управління витратами виробництва, а, отже, здійснити потрібну дію, яка є кінцевою метою функціонування будь-якої системи. Саме інформацію слід вважати первинною ланкою у функціональній системі "інформація - рішення - дія", оскільки вона є організуючим початком будь-якої діяльності.

Центр ваги по відношенню до інформації, яка використовується в процесі прийняття рішень щодо управління витратами виробництва, переміщується від інформації, яка виникає на стадії виробництва, до інформації, яка відображає стан стадій обороту, фінансової сфери, доходів та витрат суб'єктів господарювання від будь-якого виду економічної діяльності.

Відомо, що цінність обліково-аналітичних даних та виділення частини їх в інформацію господарського обліку та економічного аналізу передбачаються можливістю використання цих даних в процесі управління витратами, тобто в процесі прийняття планових або регулюючих управлінських дій [74, с. 71].

На думку В.Г.Лебедева, Т.Г. Дроздової, В.П. Кустарева, які є прихильниками четвертого напрямку, управління витратами треба розглядати в рамках процесного підходу, тобто як безперервну серію взаємопов'язаних функцій. Виходячи з цього управління витратами на підприємстві припускає

виконання всіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (ухвалення) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського циклу: прогнозування і планування, організацію, координацію і регулювання, активізацію і стимулювання виконання, облік і аналіз [61, с. 14].

Виконання функцій управління в повному об'ємі по всіх елементах складає цикл дії підсистеми (суб'єкт управління), що управляє, на керовану підсистему (об'єкт управління). Суб'єктами управління витратами виступають керівники і фахівці суб'єктів господарювання і виробничих підрозділів (виробництв, цехів, відділів, ділянок і ін.). Окремі функції і елементи управління витратами виконуються безпосередньо службовцями суб'єктів господарювання або при їх активній участі. Наприклад, диспетчер впливає на координацію і регулювання виробничого процесу, а отже, на виробничі витрати; бухгалтер виконує облік витрат і ін. Об'єктами управління є витрати на розробку, виробництво, реалізацію, експлуатацію (використання) і утилізацію продукції (робіт, послуг).

Управління витратами не є самоціллю, але абсолютно необхідно для досягнення підприємством певного економічного результату, підвищення ефективності роботи.

Функції управління витратами первинні по відношенню до виробництва, тобто для досягнення певного виробничого, економічного, технічного або іншого результату спочатку потрібно призвести витрати. Тому мета управління витратами полягає в досягненні намічених результатів діяльності суб'єктів господарювання найбільш економічним способом.

Прогнозування і планування витрат підрозділяють на перспективне (на стадії довгострокового планування) і поточне (на стадії короткострокового планування).

Завданням довгострокового планування є підготовка інформації про очікувані витрати при освоєнні нових ринків збуту, організації розробки і випуску нової продукції (робіт, послуг), збільшенні потужності суб'єктів

господарювання. Це можуть бути витрати на маркетингові дослідження і НДОКР, капітальні вкладення.

Поточні плани конкретизують реалізацію довгострокових цілей суб'єктів господарювання [61, с. 17].

Загальна схема і взаємодія функцій управління витратами на підприємстві показана на рис. 1.1.

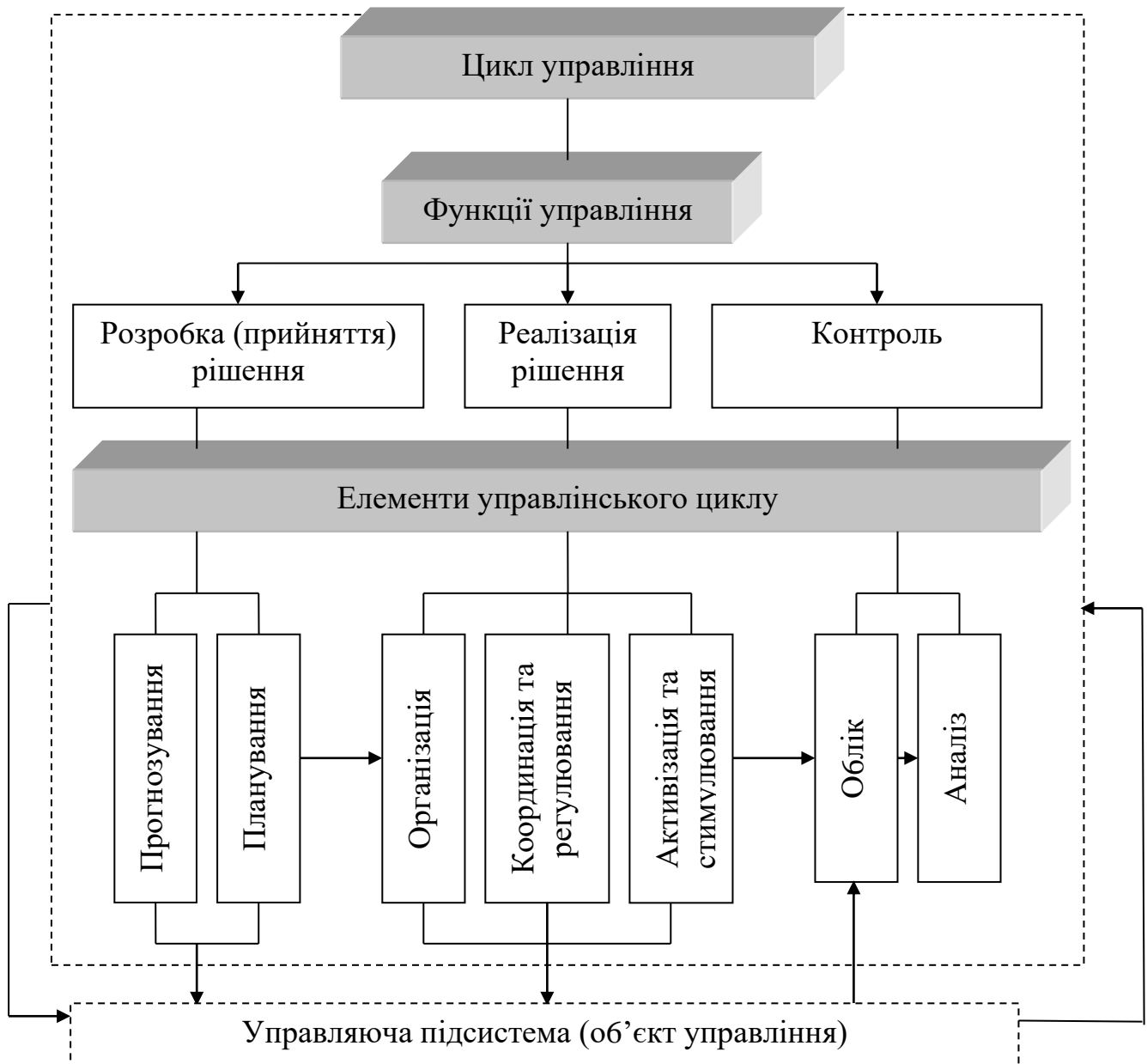


Рис. 1.1. Схема взаємодії функцій управління витратами на підприємстві

Організація — найважливіший елемент ефективного управління витратами. Вона встановлює, яким чином на підприємстві управляють

витратами, тобто хто це робить, в які терміни, з використанням якої інформації і документів, якими способами. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності за їх дотримання. Розробляється ієрархічна система лінійних і функціональних зв'язків керівників і фахівців, що беруть участь в управлінні витратами, яка повинна бути сумісна з організаційно-виробничою структурою суб'єктів господарювання.

Координація і регулювання витрат припускають порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення відхилень і вживання оперативних заходів по їх ліквідації. Якщо з'ясується, що змінилися умови виконання плану, то витрати, заплановані на його реалізацію, коректуються. Своєчасна координація і регулювання витрат дозволяють підприємству уникнути серйозного зриву у виконанні запланованого економічного результату діяльності.

Активізація і стимулювання мають на увазі дослідження таких способів дії на учасників виробництва, які спонукали б дотримувати встановлені планом витрати і знаходити можливості їх зниження. Подібний образ дій може мотивуватися як матеріальними, так і моральними чинниками. Не можна стимулювати до дотримання і економії витрат замінювати покаранням за перевитрату. В цьому випадку працівники основні зусилля прикладатимуть до того, щоб оспорити рівень планованих витрат, завищити його. Тоді досягнення основної мети суб'єктів господарювання — отримання максимально можливого прибутку за рахунок зниження витрат — стане важкоздійснюваним завданням.

Облік як елемент управління витратами необхідний для підготовки інформації в цілях ухвалення правильних господарських рішень. Наприклад, при оцінці вартості матеріальних виробничих запасів призведені витрати встановлюють шляхом виробничого обліку, а інформацію про фактичні результати діяльності суб'єктів господарювання і всі його витрати на виробництво поставляє бухгалтерський облік. Виробничий облік входить в систему управлінського обліку, що дозволяє контролювати витрати і ухвалювати рішення про їх доцільність.

Аналіз витрат, що становить елемент функції контролю, допомагає оцінити ефективність використання всіх ресурсів суб'єктів господарювання, виявити резерви зниження витрат на виробництві, зібрати інформацію для підготовки планів і ухвалення раціональних управлінських рішень в області витрат.

Функція контролю (моніторингу) в системі управління витратами забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих і фактичних витрат. Ефективність контролю обумовлюється коректуючими управлінськими діями, направленними на приведення фактичних витрат у відповідність із запланованими або на уточнення планів, якщо вони не можуть бути виконані унаслідок об'єктивної зміни виробничих умов [61, с. 17 – 18].

Для управління витратами загальне правило полягає в тому, що для забезпечення успішної діяльності суб'єктів господарювання постійно повинні здійснюватися всі основні функції.

Отже, управління витратами — це динамічний процес, що включає управлінські дії, метою яких є досягнення високого економічного результату діяльності суб'єктів господарювання [61, с. 18].

Управління витратами дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці продукції [67, с. 16].

Виходячи з вищесказаного управління витратами – засіб досягнення підприємством високого економічного результату. Воно не зводиться тільки до зниження витрат, воно розповсюджується на всі елементи управління.

1.2. Класифікація витрат суб'єктів господарювання

Ефективне управління підприємством в сучасних ринкових умовах вимагає нового підходу до визначення витрат і їх класифікації. Власник суб'єктів господарювання повинен знати, скільки коштуватиме виробництво

продукції, який прибуток від її реалізації можливо отримати, чи є можливість зменшити ціну на продукцію. Відповідь на ці питання, можна отримати, лише використовуючи економічно обґрунтовану класифікацію витрат.

Метою обліку собівартості є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, розрахунок фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних ресурсів і грошових коштів. Для досягнення цієї мети витрати, що формують собівартість продукції, повинні бути згруповані за певними ознаками. П(С)БУ 16 передбачає застосування наступних видів угруповань витрат, складових виробничої собівартості продукції, за:

- видами продукції (робіт, послуг);
- способом віднесення до конкретного об'єкту витрат;
- ступенем залежності від обсягу виробництва;
- економічним змістом;
- відношенням до виробничого процесу.

Проте для достовірної організації обліку витрат на виробництво і обґрунтованого віднесення їх до конкретного виду продукції, на нашу думку, такі витрати слід групувати також за місцем їх виникнення.

Необхідність такого угруповання передбачена Інструкцією про застосування плану рахунків, а також Типовим положенням по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затвердженою ухвалою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. №473 (далі — Положення №473), яке в даний час зберігає свою актуальність (звичайно ж, з додержанням вимог П(С) БУ) і є основним документом, що регламентує порядок формування виробничої собівартості продукції на промислових суб'єктів господарюваннях.

Зупинимось на характеристиці видів угруповань витрат на виробництво детальніше.

Залежно від характеру і призначення виконуваних робіт виробництва діляться на основне і допоміжне. До основного виробництва відносяться

структурні підрозділи суб'єктів господарювання, що безпосередньо беруть участь у виробництві продукції. Допоміжні виробництва призначені для обслуговування основного виробництва інструментами і пристосуваннями, моделями, штампами, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії (електроенергією, парою, газом, повітрям і ін.), надання транспортних і інших послуг і виконання робіт по ремонту основних засобів.

Для достовірного визначення собівартості кожного виду продукції, витрати на виробництво групуються за місцем виникнення: цехам, ділянкам і іншим адміністративно відособленим структурним підрозділам суб'єктів господарювання.

Всі витрати на виробництво кінець кінцем включаються в собівартість окремих видів продукції, робіт і послуг (зокрема окремих виробів), що виготовляються по окремих замовленнях або груп однорідної продукції, тобто формують об'єкт обліку витрат. За допомогою такого угруповання визначають економічну вигідність виробництва окремих видів продукції [70, с. 2 – 3].

Залежно від способу віднесення до конкретного об'єкту витрат витрати діляться на прямі і непрямі.

Прямими вважаються витрати, які пов'язані з виробництвом певних видів продукції і можуть бути безпосередньо включені в їх собівартість за даними первинних документів (лімітно-забірних карт і вимог на відпустку матеріалів, нарядів на відрядну платню праці робочих, маршрутних листів, рапортів про вироблення і заробітну плату виробничих робочих і ін.)

До прямих матеріальних витрат можна віднести в більшості галузей промисловості вартість сировини і основних матеріалів, складових основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних і інших матеріалів.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата і інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

Всі 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 і т.п. включаються до складу інших прямих витрат.

Ті ж витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом, є непрямими. До непрямих відносяться витрати, що пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (виконанням робіт, наданням послуг) і включаються в їх собівартість за допомогою спеціальних методів пропорційно прийнятому у відповідній галузі промисловості базису. Сюди П(С) БУ 16 віднесені загальновиробничі витрати, які включаються в собівартість тих або інших виробів побічно, шляхом розподілу пропорційно базі розподілу: заробітній платі, об'єму виробництва продукції (робіт, послуг), прямим витратам або якому – або іншому базису [23, с. 109 – 110].

За ступенем залежності від обсягу виробництва слід розрізняти постійні і змінні витрати.

Під змінними розуміються витрати, розмір яких змінюється (зростає або знижується) залежно від зміни обсягу виробництва. Сюди відносяться витрати на сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати, що комплектують вироби, технологічне паливо і енергію, витрати на виплату основної заробітної плати виробничим робочим з відрахуваннями на соціальні заходи, а також інші витрати, викликані безпосередньо технологічним процесом виробництва продукції.

Постійними вважаються витрати, абсолютна величина яких при змінах обсягу випуску продукції істотно не змінюється. До них відносяться витрати на утримання апарату управління цехів, витрати на опалювання і освітлення приміщень, амортизаційні відрахування і т.п.

П(С) БУ 16 передбачає особливий порядок віднесення постійних загальновиробничих витрат на собівартість продукції, який буде розглянутий

нижче. Крім того, підприємству надано право самостійно встановлювати перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат.

За економічним змістом витрати групуються по економічних елементах і статтях калькуляції [70, с. 2].

Угрупування витрат за економічними елементами призначене для виявлення всіх витрат на їх виробництво по видах, тобто воно дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по підприємству.

П(С) БУ 16 збережене діюче єдине для всіх промислових підприємств угрупування витрат за економічними елементами, в яке входять:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші витрати.

Проте наведене угрупування не дозволяє здійснити контроль і аналіз витрат за їх цільовим призначенням в процесі виробництва (по цехах, ділянках, видах виробів), і незрозуміло, на які цілі або потреби здійснені такі витрати.

Отже, для контролю і аналізу вироблених витрат разом з обліком їх за економічними елементами застосовується угрупування витрат на виробництво по статтях калькуляції, по яких і обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом. Це угрупування використовується для числення витрат по видах продукції, що виробляється, і місці їх виникнення (цехам, ділянкам і т.п.) і залежить від багатьох чинників: методу планування витрат, технологічного процесу і продукції, що випускається. Саме тому встановлення переліку і складу статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) тепер віднесене до компетенції суб'єктів господарювання і повинне бути регламентоване його обліковою політикою.

Наведена в Положенні №473 типове угруповання витрат на виробництво по статтях калькуляції, на наш погляд, може бути перетворене з урахуванням вимог П(С) БУ і повинна включати наступні калькуляційні статті [70, с. 3]:

- сировина і матеріали;
- купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організації;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (віднімаються);
- основна заробітна плата виробничих робочих;
- додаткова заробітна плата виробничих робочих;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції;
- витрати на зміст і експлуатацію обладнання;
- загальновиробничі витрати*;
- втрати унаслідок технічно неминучого браку*;
- попутна продукція (віднімається);
- інші виробничі витрати.

* залежно від особливостей технології і організації виробництва, а також питомої ваги в собівартості продукції окремих видів витрат суб'єктів господарювання можуть об'єднати приведені статті в одну - "Загальновиробничі витрати".

Класифікація витрат по статтях калькуляції є інформаційною базою для складання фактичної і планової калькуляції собівартості окремих видів продукції і аналітичного обліку витрат виробництва. Вона дає можливість здійснювати облік, контроль і аналіз витрат на виробництво окремих видів продукції, структурних підрозділів і суб'єктів господарювання в цілому, забезпечує виявлення шляхів скорочення цих витрат.

Як видно з калькуляційних статей, витрати, які є складовими собівартості продукції мають різне призначення у виробництві. Відповідно до цієї ознаки

(по відношенню до виробничого процесу) витрати на виробництво діляться на основні, пов'язані безпосередньо з технологічними процесами виробництва, і накладні, обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва. Наприклад, заробітна плата робочих основного виробництва безпосередньо пов'язана з технологічними процесами виготовлення продукції, тоді як заробітна плата робочих допоміжного виробництва, фахівців і службовців визначається не технологічними процесами виробництва продукції, а лише їх обслуговуванням і управлінням [70, с. 4].

Взаємозв'язок класифікації витрат по елементах відповідно П(С) 6У 16 і статтям калькуляції згідно Методичних рекомендацій приведена в таблиці 1.2. [78, с. 124].

Таблиця 1.2

Взаємозв'язок класифікації витрат по елементах і статтях калькуляції

№ п/п	Згідно П(С) 6У16	Згідно методичним рекомендаціям
1	2	3
1.	Прямі матеріальні витрати	1. Сировина і матеріали. 2. Придбані напівфабрикати і комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій. 3. Паливо і енергія на технологічні цілі. 4. Поворотні відходи (віднімаються)
2.	Прямі витрати на оплату праці	7. Основна заробітна плата. 6. Додаткова заробітна плата
3.	Інші прямі витрати	7. Відрахування на соціальні заходи. 8. Витрати на зміст і експлуатацію устаткування
4.	Загальновиробничі витрати	9. Загальновиробничі витрати. 10. Втрати від браку. 11. Інші виробничі витрати. 12. Попутна продукція (віднімається)

На сьогоднішній день віднесення тих або інших витрат до природоохоронних регламентується «Інструкцією про порядок складання звіту за формою 1 - екологічні витрати «Звіт про екологічні збори і поточні витрати

на охорону природи», затверджену наказом Держкомстату України від 12.08.98 №282.

Згідно цьому нормативному документу до складу екологічних витрат включаються: збори за забруднення навколишнього середовища (екологічні збори); витрати на капітальний ремонт основних фондів природоохоронного призначення; поточні витрати на природоохоронну діяльність.

До екологічних зборів відносяться: збори за викиди, скидання забруднюючих речовин і розміщення відходів у межах встановлених лімітів; збори за викиди, скидання забруднюючих речовин і розміщення відходів понад встановлені ліміти; збори за викиди в атмосферне повітря від пересувних джерел; встановлений збиток, заподіяний навколишньому природному середовищу порушеннями природоохоронного законодавства і штрафи, накладені на підприємство за ці порушення.

У окрему групу, згідно згаданої Інструкції, виділяються витрати на капітальний ремонт основних виробничих фондів природоохоронного призначення, зокрема на ремонт споруд, оснащення, установок, технічних засобів, призначених для: уловлювання і знешкодження шкідливих речовин, що забруднюють повітря; очищення стічних вод і раціонального використання водних ресурсів; охорони і раціонального використання земель; утилізації і знешкодження відходів виробництва і побутових відходів та інші.

І, нарешті, згідно Інструкції, окремо враховуються поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища, і, зокрема, направлені на: охорону і раціональне використання водних ресурсів; охорону атмосферного повітря і інші природоохоронні витрати.

Введення даної інструкції безумовно дозволяє ідентифікувати ті або інші виробничі витрати і віднести їх до природоохоронних [31, с.67 – 66].

З метою створення ефективної системи управління витратами необхідно здійснити їх класифікацію залежно від мети, поставленої перед менеджерами. Класифікація витрат для вирішення різних завдань не може бути однаковою, а повинна відповідати принципу: "різна класифікація – для різних цілей". Як

приклад наведемо класифікацію витрат, відповідну вказаному принципу (табл. 1.3) [38, с. 72].

Таблиця 1.3

Класифікація витрат залежно від цілей суб'єктів господарювання

№ п/п	Напрямок використання за функціями системи управління	Вид затрат
1.	Прогнозування, планування	Короткострокові і довгострокові Фактичні, планові і прогнозні По центрах відповідальності По місцях виникнення
Продовження таблиці 1.3		
2.	Облік і оцінка запасів і визначення фінансового результату	Прямі і непрямі Основні і накладні На продукт і на період Елементи і статті витрат
3.	Аналіз і ухвалення управлінських рішень	Релевантні і не релевантні Додаткові і маржинальні Дійсні і альтернативні Постійні і змінні По центрах відповідальності
4.	Контроль	Контрольовані і неконтрольовані Фактичні і планові Продуктивні і непродуктивні По центрах відповідальності По місцях виникнення

Аналіз критеріїв класифікації та відповідних їм видів витрат дозволив зробити такі висновки. Класифікація витрат є динамічною й відкритою системою і виникнення нових критеріїв не тільки не перешкоджає використанню раніше запропонованих, але і розширює, удосконалює класифікацію, надаючи користувачам можливість виділення й управління новими видами витрат.

1.3. Методичне забезпечення управління витратами суб'єктів господарювання

Управління витратами на підприємстві – частина єдиного процесу управління підприємством, але в окремому випадку його можна розглядати як самостійну систему, що має свої специфічні особливості і що вимагає певного методичного забезпечення, а саме сукупності принципів, методів і інформаційного забезпечення, взаємодія яких приведе до підготовки раціональних управлінських рішень щодо управління витратами.

Основні принципи управління витратами вироблені практикою і зводяться до наступного:

- системний підхід до управління витратами - знаходить свій вираз в тому, наприклад, що ефективність управління витратами оцінюють по ефективності найслабкішої ланки системи. Що б то не було: низький рівень нормування витрат, посередня мотивація і стимулювання персоналу за їх зниження, недостатній за обсягом і незадовільний за якістю аналіз, система обліку витрат, що не забезпечує потреби керівництва, - воно неминуче позначиться на функціонуванні системи. Саме слабку ланку визначає надійність (ефективність) роботи всієї виробничої системи, який є підприємство. Недостатня увага до однієї функції управління витратами може звести на нуль всю роботу;
- єдність методів, що практикуються на різних рівнях управління витратами - методична єдність управління витратами на різних рівнях припускає єдині вимоги до інформаційного забезпечення, планування, обліку, аналізу витрат на підприємстві;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу від створення до утилізації передбачає постійний контроль витрат, прогнозування і планування, аналіз, порівняння фактичних витрат із запланованими, виявлення відхилень і вживання оперативних заходів по їх ліквідації ;
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг), тобто знижуючи витрати на виробництво продукції необхідно стежити за тим, щоб якість продукції залишалася на високому рівні;

- недопущення зайвих витрат - передбачає отримання необхідної своєчасної інформації за даними бухгалтерського обліку про те скільки, яких ресурсів треба витратити на виробництво продукції, їх натуральні та вартісні параметри, характеристика процесу перетворення (трансформації) речовин, кількісні та вартісні характеристики нового продукту праці;
- широке впровадження ефективних методів зниження витрат;
- вдосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів суб'єктів господарювання в зниженні витрат - дослідження таких способів дії на учасників виробництва (мотивування як матеріальними, так і моральними чинниками), які спонукали б дотримувати встановлені планом витрати і знаходити можливості їх зниження.

Дотримання всіх принципів управління витратами створює базу економічної конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, завоювання їм передових позицій на ринку [61, с. 18 – 19].

Вибір методів управління витратами визначається наявністю певних умов і впливом ряду чинників. Умови вибору розглядаються як набір конкретних обставин, які визначають вибір методів управління витратами.

Методи управління витратами переслідують різні цілі, відрізняються один від одного, універсальних немає. Тому необхідним є вибір методів управління витратами. Методи забезпечення управління витратами залежно від цілей обліку, аналізу та контролю наведені у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Методи забезпечення управління витратами залежно від цілей обліку, аналізу та контролю

Методи забезпечення управління витратами	
Облік	<ul style="list-style-type: none"> • нормативний; • попередільний; • позамовний; • простий (однопередільний).

Аналіз	<ul style="list-style-type: none"> • динаміка витрат на 1 грн. товарної продукції; • аналіз собівартості продукції по статтях витрат; • аналіз витрат по економічних елементах.
Контроль	<ul style="list-style-type: none"> • перевірка виконання ухвалених рішень; • обстеження; • технічний контроль; • економічний аналіз; • інвентаризація; • ревізія; • рахункова перевірка балансів і звітів.

Залежно від виду продукції, її складності, типу, характеру технологічного процесу організації виробництва на промислових суб'єктів господарювання застосовуються різні методи обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції, а саме:

- нормативний;
- попередільний;
- позамовний;
- простий (однопередільний).

Кожний з цих методів відрізняється побудовою аналітичних позицій обліку виробництва, номенклатурою об'єктів калькуляції і прийомами розподілу витрат між окремими видами виробів, а також між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. У сукупність прийомів входить також оцінка незавершеного виробництва, відходів виробництва і браку продукції.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції застосовується на суб'єктів господарювання оброблювальних галузей промисловості з масовим і багатосерійним характером виробництва, де виробляється різноманітна і складна продукція, що складається з великої кількості деталей і вузлів (наприклад, на суб'єктів господарювання машинобудування, швейної, взуттєвої, трикотажної, шинної, меблевої промисловості і ін.). У основі цього методу лежить систематичний облік змін і відхилень від встановлених норм витрат на одиницю продукції з причин і винуватців виникнення цих відхилень, а також складання і періодичне

коректування нормативної калькуляції, заснованої на діючих нормах витрат; визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгеброїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм.

Для числення фактичної собівартості продукції, що випускається, до нормативної собівартості необхідно додати або відняти з неї виявлені в звітному періоді відхилення норм і зміни норм.

Цей метод дозволяє організувати оперативний контроль за собівартістю продукції і зрештою за формуванням фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання за звітний період.

Завданням нормативного методу є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів суб'єктів господарювання, оперативний аналіз витрат на виробництво, що дозволяє виявляти невраховані резерви, визначати результати діяльності підрозділів суб'єктів господарювання, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок).

Діючі (поточні) норми розробляються на кожен вид деталі, вузла, блоку, виробу по досягнутому підприємством рівню технології, організації виробництва і праці. Ці норми використовуються для безпосередньої відпустки матеріалів на виробничі потреби і нарахування заробітної плати. Це дає можливість зіставляти з ними фактичні витрати всього комплексу ресурсів, використовуваних на виробництво. Норми систематизуються в специфікаціях норм витрат матеріалів і в картах норм часу і розцінок [61, с. 88 – 90].

Попередільний метод обліку витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукції застосовується на суб'єктів господарювання з масовим випуском продукції, де з початкової сировини (матеріалу) шляхом послідовної обробки виходить готовий продукт (наприклад, в хімічному, текстильному, цегляному, металургійному і інших виробництвах).

Найважливіша особливість попередільного методу полягає в тому, що об'єктом обліку витрат на виробництво є технологічний переділ (сукупність технологічних операцій, в результаті яких отримують продукт праці, готовий для використання або продажу), при якому витрати, утворюючи собівартість

продукції, враховуються по окремих закінчених технологічних переділах (фазах, стадіях) і статтях витрат. Фактична собівартість продукції визначається щомісячно шляхом ділення загальної суми витрат на кількість випущеної продукції по переділу. Відповідно до отриманих даних по переділах і складаються калькуляції собівартості продукції (напівфабрикатів). Калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції [24, с. 26 – 29].

Простий (однопередільний) метод калькуляції собівартості продукції застосовується у виробництвах, в яких відсутнє незавершене виробництво або воно незначне. Прикладом тут можуть служити видобуток вугілля, вироблення електроенергії. Суть цього методу зводиться до прямого розрахунку, тобто всі витрати на виробництво по статтях калькуляції повинні ділитися на кількість виробленої продукції. В результаті отримуємо собівартість одиниці продукції [60, с. 106 – 107].

Найбільш оптимальним методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на суб'єктів господарювання є позамовний метод. Об'єктом обліку і калькуляції при позамовному методі є окреме виробниче замовлення, що відкривається на одне або декілька однорідних виробів (на суб'єктів господарювання серійного і масового виробництва) або на кожен виріб (на суб'єктів господарювання з дрібносерійним та індивідуальним характером виробництва), а також на виконання досвідних, експериментальних, ремонтних і інших робіт. Для щомісячного визначення фактичної собівартості продукції виробничі замовлення, як правило, повинні видаватися на таку кількість одиниць, яку намічається випустити протягом місяця. При виготовленні крупних виробів з тривалим технологічним циклом виробництва виробничі замовлення можуть видаватися не на виріб в цілому, а на окремі його агрегати і вузли, що представляють закінчені конструкції.

При позамовному методі обліку витрат на виробництво витрати цехів враховуються по окремих замовленнях і статтях калькуляції, а витрати

сировини матеріалів, палива і енергії - по окремих групах. За виробами, на які не вимагається складання розгорнутих звітних калькуляцій облік витрат може здійснюватися тільки по статтях витрат без розшифровки матеріалів по групах. Вся первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень. На кожне замовлення відкривається карта аналітичного (позамовного) обліку витрат на виробництво, в якій указуються найменування, тип і кількість виробів, замовник, термін виконання замовлення, цехи – виконавці, планова собівартість, ціна і ін.

Для визначення собівартості прямі витрати (вартість матеріалів, заробітна плата і ін.) враховуються в розрізі кожного замовлення окремо. Вони відбиваються на підставі первинних витратних документів, в яких в обов'язковому порядку указується номер замовлення (шифр витрат). Непрямі (загальновиробничі) витрати розподіляються між замовленнями пропорційно прийнятому на підприємстві базису розподілу.

Особливість позамовного методу обліку витрат на виробництво полягає в тому, що фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої по цьому замовленню продукції (виробів). При здачі продукції (виробів) замовникові або на склад частинами до виконання замовлення продукція (вироби), що в цілому здається, оцінюється за нормативною (плановою) або фактичною собівартістю однорідних виробів, що випускалися раніше, з урахуванням змін в їх конструкції, технології і умов виробництва. Вартість незавершеного виробництва визначається підсумовуванням витрат по незавершених замовленнях.

При позамовному методі велике значення має ретельний контроль за правильністю виписки первинних документів відповідно до планової або нормативної калькуляції і нормативно-технічної документації, а також за правильним віднесенням витрат на окремі виробничі замовлення. Контроль повинен забезпечити також недопущення робіт, не передбачених технологічним процесом і не оформлених відповідними замовленнями.

У зв'язку з цим при позамовному методі обліку велике значення має систематична перевірка записів, вироблених в облікових картках по кожному замовленню. При такій перевірці зіставляються списані на виконане замовлення матеріали і деталі з їх специфікаціями, технологічними картами і іншими технічними документами, що містять перелік необхідних технологічних операцій [70, с. 4 – 6].

Окрім методів обліку витрат для ефективного управління ними також застосовують різні методи аналізу витрат. Аналіз витрат підготовлює інформацію для обґрунтованого їх планування. Витрати підлягають аналізу як в цілому за підприємством, так і за його виробничими підрозділами, простежується динаміка витрат на 1 гривню товарної продукції, а також аналізують собівартість продукції за економічними елементами та калькуляційними статтями [61, с. 137].

При аналізі витрат на 1 гривню товарної продукції витрати обчислюються як приватне від ділення собівартості випущеної продукції на той же обсяг продукції, розрахований в оптових цінах суб'єктів господарювання. Для розрахунку цього показника необхідним є дотримання наступних умов [60, с. 144]:

- в плані по собівартості випуску продукції та в плані випуску продукції за оптовими цінами має бути прийнятий один й той же обсяг виробництва за составом, якістю та асортиментом;
- метод визначення виробленої продукції за собівартістю та за оптовими цінами повинен бути єдиним.

При аналізі витрат на 1 гривню виробленої продукції необхідно мати на увазі, що на цей показник впливають три основних фактора:

- зміна структури продукції, що випускається (асортимент)
- зміна цін на продукцію, що випускається ;
- зміна собівартості одиниці продукції, що випускається.

Аналіз витрат на виробництво та реалізацію продукції за економічними елементами проводиться шляхом порівняння питомої ваги фактичних витрат за

економічними елементами звітної періоду з аналогічними показниками попередніх періодів.

Такий підхід дозволяє визначити зміни в структурі витрат та виявити зміни матеріалоемності, фондомісткості і зарплатомісткості та трудомісткості продукції. Зниження питомої ваги коштів на оплату праці свідчить про збільшення інтенсивності.

Зменшення питомої ваги матеріальних витрат при відносному збільшенні частки витрат на оплату праці пов'язано зі структурними зрушеннями в складі продукції. Зниження частки витрат на амортизацію свідчить про масове старіння основних фондів або про їх вибуття, а ріст частки цих витрат може бути пов'язаний з прискороною амортизацією техніки або впровадженням нової техніки на виробництві [37, с. 414 – 417].

Аналіз собівартості продукції за калькуляційними статтями дозволяє встановити за якими статтями досягнута економія в порівнянні з попереднім періодом або планом, а за якими допущена перевитрата. Однією з причин зміни витрат за прямими калькуляційними статтями є збільшення (або зниження) обсягу продукції (робіт, послуг) та зміна її структури.

Причинами зміни прямих матеріальних витрат служать також зміни норм витрачання та цін (тарифів) на матеріали, паливо, енергію, покупні вироби, напівфабрикати та послуги виробничого характеру сторонніх організацій.

Причинами зміни витрат за статтею "Заробітна плата основних виробничих працівників" є зміна трудомісткості продукції (робіт, послуг) та середньогодинної оплати праці.

Причини зміни витрат на підготовку та освоєння виробництва встановлюються шляхом порівняння кошторису цих витрат за звітний та попередній роки.

При аналізі зміни непрямих витрат (загальновиробничих та загальногосподарських) вивчаються їх кошториси в звітному році в порівнянні з попереднім роком та дані аналітичного обліку за рахунком 27 (загальновиробничі витрати) та за рахунком 26 (загальногосподарські витрати).

При збільшенні втрат від браку аналізуються їх причини, а також зіставляються витрати на брак та компенсації на покриття цих витрат. Для з'ясування причин росту втрат від браку використовуються дані аналітичного обліку за рахунком 28 (брак у виробництві).

Аналіз інших виробничих витрат проводиться за видами їх состава та пояснюються причини їх зміни в звітному році в порівнянні з попереднім [61, с. 139 – 140].

Управління витратами суб'єктів господарювання передбачає також їх контроль за допомогою різноманітних методів. Розрізняють наступні методи контролю витрат [64, с.49 – 71]:

- перевірка виконання ухвалених рішень;
- обстеження;
- технічний контроль;
- економічний аналіз;
- інвентаризація;
- ревізія;
- рахункова перевірка балансів і звітів.

Перевірка виконання ухвалених рішень - це метод контролю за виконанням актів, постанов, законів і вказівок по певному колу питань управління витратами.

Обстеження - метод контролю, що дозволяє зібрати інформацію, що не може бути отримана в ході документальної перевірки. Проводячи особисте спостереження й інспектування, оглядаючи підконтрольні об'єкти, розмовляючи з посадовими особами, а також знайомлячись із оперативно-технічною, технологічною й складською документацією, контролер одержує необхідну додаткову інформацію; може перевірити дотримання основних правил роботи суб'єктів господарювання, правильність роздрібних цін, установити відхилення в технології виробництва й експлуатації устаткування та ін.

Технічний контроль - метод, що вимагає спеціальних знань в області того або іншого виробництва, виду діяльності, якості товару, сировини, готової продукції. За допомогою цього виду контролю заглиблюються й розширюються відомості, отримані в результаті фінансово-господарської перевірки, розкривається вплив причин технічного характеру на схоронність й ефективність роботи підприємств, розробляються відповідні міри.

Економічний аналіз - метод контролю, що дозволяє виявляти вплив негативних або позитивних факторів на витрати і вишукувати можливості усунення недоліків і підвищення ефективності господарювання.

Рахункова перевірка бухгалтерських звітів і балансів - методи контролю й оцінки достовірності й правильності фінансово-господарського стану підприємств і організацій, виявлення резервів росту рентабельності й поліпшення використання основних і оборотних коштів.

Інвентаризація - метод контролю за схоронністю матеріальних цінностей і коштів, за роботою матеріально відповідальних і посадових осіб - дозволяє встановлювати реальність і достовірність облікових даних у порівнянні з фактичною наявністю матеріальних засобів і коштів, обсягом і якістю виконаних робіт. Розрізняють повні, часткові, перманентні інвентаризації.

Документальна ревізія - діючий метод наступного контролю, спрямований на всебічне вивчення фінансово-господарської діяльності підприємств із метою встановлення законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності зроблених господарських операцій.

До основних завдань ревізії належать такі:

- виявити наявні порушення щодо достовірності визначення витрат на виробництво та собівартості продукції, робіт і послуг, методики їхнього облікового процесу;
- розробити заходи впливу для їхньої ліквідації, внесення відповідних корективів, притягнення до відповідальності винних службових осіб.

Кажучи про інформаційну систему, як одну із складових методичного забезпечення управління витратами, мають на увазі комунікаційну систему

збору, передачі і переробки інформації про об'єкт, яка забезпечує працівників різного рангу відомостями, необхідними для реалізації функцій управління.

Організація інформаційного забезпечення має велике значення не тільки для підвищення ефективності функціонування системи управління витратами, але і якості управління підприємством у цілому. На практиці цьому питанню не приділяється належної уваги, у результаті чого завдання інформаційного забезпечення чітко не ставляться, а отже, або не зважуються зовсім, чи зважуються на низькому рівні звичайно в ході вирішення інших задач управління.

Джерелами зовнішньої і внутрішньої інформації для забезпечення управління витратами є:

- документи, що регламентують діяльність суб'єктів господарювання (законодавча база, нормативні документи);
- документи, що відображають результати діяльності (дані бухгалтерського обліку та звітності – первинна бухгалтерська документація, дані, які надходять з системи фінансового та податкового обліку, форми звітності);
- матеріали різних перевірок, судових і арбітражних позивів;
- документи планування діяльності суб'єктів господарювання (плани та бюджети разом зі звітами про їх виконання);
- документи оперативної і поточної діяльності суб'єктів господарювання (накази за виробництвом);
- первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку, результати інвентаризації майна і зобов'язань.

З метою забезпечення процесу управління витратами і прийняття ефективних управлінських рішень весь потік інформації пропонується представити в наступному вигляді (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Загальна схема формування інформаційного забезпечення управління витратами суб'єктів господарювання

Завданнями інформаційного забезпечення управління витратами є такі [79, с. 262]:

- формування єдиного інформаційного простору, який об'єднує інформаційні потоки від процесу виробництва до акумулювання інформації у відповідних фінансово – господарських підрозділах;
- надання повної інформації для прийняття управлінських рішень;
- визначення факторів, за рахунок яких можна мінімізувати витрати;

- забезпечення оперативного управління витратами згідно з центрами відповідальності та вибраними ключовими показниками (собівартість продукції, структура витрат);
- оптимізація і прискорення інформаційних процесів на етапах управління витратами з використанням засобів комп'ютерної техніки.

В рамках інформаційного забезпечення пропонується управління інформаційними процесами забезпечувати у наступних напрямках: структуризація інформаційної бази, розподіл інформаційних задач, які вирішуються в окремих підрозділах та їх координація.

Ці задачі пов'язані між собою через єдину базу інформації шляхом використання передачі інформації в автоматизованому режимі. У загальному виді схема руху інформаційних потоків у системі управління витратами, які складають інформаційне забезпечення, представлена на рис. 1.3. Технологія обробки характеризується завершеним циклом руху інформації з моменту її виникнення до формування аналітичної інформації для керівництва.

Для характеристики інформаційних потоків в системі управління витратами суб'єктів господарювання доцільно застосувати наступну класифікацію інформації [63]:

- описуюча інформація - інформація про наявність, стан і функціонування компонентів системи;
- мотивуюча інформація - обумовлює прийняття рішення;
- інструкції - інформація, яка здійснює цілеспрямований вплив на керований об'єкт.

Найважливішим етапом формування інформаційного забезпечення є організація технологічного процесу переробки інформації за допомогою нових інформаційних технологій. Саме інформаційний процес є об'єктом автоматизації

[10].



Рис. 1.3. Схема інформаційних потоків в системі управління витратами

Розглянуті методичні основи дають можливість управляти і планувати склад витрат і ефективніше їх використовувати [79, с. 262 – 264]. Отже для досягнення підприємством своїх цілей необхідний постійний контроль за тим, як реалізуються намічені програми.

Висновки до розділу 1

Витрати є важливою економічною категорією і через собівартість продукції впливають на результативність діяльності суб'єктів господарювання. Основними елементами управління витратами суб'єктів господарювання вважають прогнозування і планування, нормування витрат, організація їх обліку і калькуляція собівартості, аналіз, контроль і регулювання діяльності за ходом її здійснення.

Для скорочення витрат на покупку сировини і матеріалів та покупних напівфабрикатів підприємство може зробити наступне:

1. Переглянути в свою користь умови контрактів з існуючими постачальниками.
2. Знайти нових постачальників. Приклад: підприємство може встановити прямі відносини з виробниками матеріалів, або скоротити число посередників; укласти договори з постачальниками, що пропонують найбільш вигідні умови.
3. Використовувати менш дорогі компоненти, де це можливо. Підприємство може навіть внести конструктивні зміни до продукції, що випускається, для того, щоб мати можливість перейти на нові матеріали.
4. Здійснювати закупівлі матеріалів спільно з іншим покупцем у одного постачальника. Приклад: два суб'єкти господарювання можуть проводити сумісну закупівлю для того, щоб отримати знижку за обсяг.
5. Виробляти необхідні покупні напівфабрикати самостійно.

Ці заходи повинні значно зменшити собівартість готового виробу.

Отже, зниження витрат на виробництво є єдністю двох сторін: чинників виробництва і економічних відносин. Основними напрямками зниження витрат в області виробництва є:

- технічний прогрес;
- вдосконалення організації і управління виробництвом;
- використання ефективної сировини, матеріалів, машин і устаткування, технологічних процесів.

РОЗДІЛ II. ФУНКЦІЯ КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Контроль як самостійна функція управління витратами

Управління слід розглядати як безперервний процес цілеспрямованих дій, тому що цілі не завжди досягаються в передбаченому вигляді, люди не завжди або не так виконують доручення, зміна навколишнього середовища веде до зміни внутрішніх змінних.

Визначення ступеня досягнення мети здійснюється за допомогою контролю, який є процесом встановлення відхилення від передбачених величин і дій людей в господарській діяльності.

Завдяки контролю організація має можливість усувати перешкоди на шляху виконання планових завдань. Тому контроль можна визначати як процес, за допомогою якого організація забезпечує досягнення своєї мети [37, с. 218].

Виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг у машинобудуванні, як і в інших галузях виробництва, пов'язано з певними витратами. В процесі виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг затрачується праця, використовуються засоби праці, а також предмети праці. Всі ці витрати на виробництво виражені в грошовій формі й утворюють собівартість вироблюваної продукції (робіт, послуг). Тому контроль над витратами виробництва в ринковій економіці є основною ланкою, а бухгалтерський облік та аналіз витрат на виробництво веде до зниження витрат і тим самим сприяє збільшенню прибутку.

Контроль витрат основної діяльності є однією з найважливіших ділянок роботи, спрямованої на виявлення невикористаних резервів та непродуктивних витрат і втрат. Від обґрунтованості визначення витрат залежить об'єктивність оцінки фактичної виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг), витрат на управління та збут, інших витрат операційної діяльності, а також

достовірність відображення результатів підприємницької діяльності у фінансовій та податковій звітності.

Контроль можна класифікувати по характеру контрольованих операцій або діяльності суб'єктів господарювання, що підлягають контролю.

Організаційно-технічний контроль спрямований на перевірку:

- якості сировини й матеріалів, готових виробів і товарів;
- дотримання встановлених рецептур і норм витрат матеріалів;
- ефективності використання устаткування й справності контрольно-вимірювальних приладів;
- дотримання правил роботи й т.д.

Контроль здійснюється інженерами, технологами, комірниками й іншими фахівцями в області відповідної галузі діяльності.

Адміністративно-економічний контроль дозволяє аналізувати господарську діяльність суб'єктів господарювання. Такий аналіз підсумковий; у процесі його проведення на основі кількісних і якісних показників попередньо оцінюється робота суб'єктів господарювання, вивчається вплив окремих факторів на виконання прогнозу, виявляються резерви та вносяться пропозиції по поліпшенню фінансово-господарської діяльності.

Фінансово-господарський контроль, проведений з метою оцінки фінансових і господарських операцій підприємств із позиції їхньої економічної ефективності, законності, достовірності й доцільності, а також забезпечення схоронності власності, здійснюють контрольно-ревізійні служби вищестоящих організацій [71].

Контроль – одна з функцій управління витратами суб'єктів господарювання. Як функція контроль має двоякий характер. З одного боку – це елемент кожної загальної функції управління (організації, регулювання, координації, планування, обліку, аналізу), а з іншого, – це самостійна функція управління, оскільки діяльність по контролю є її самостійним виглядом.

За допомогою функції контролю виявляються проблеми, що дозволяє скоректувати діяльність організації на запобігання кризового становища.

Контроль дозволяє фіксувати свої помилки і свідомі і несвідомі порушення і виправляти їх до того, як вони стануть на шляху досягнення мети. Разом з тим контроль дає можливість визначити, яка діяльність на шляху досягнення мети була найбільш ефективна.

Контроль не повинен обмежуватися тільки рамками діяльності контрольних органів. Він входить в обов'язки керівника будь-якого рангу.

У замкнутому циклі управлінської діяльності контроль витрат взаємодіє з іншими функціями. Особливо тісна взаємодія, існує між контролем, бухгалтерським обліком і аналізом господарської діяльності. бухгалтерський облік є інформаційною базою контролю витрат, а аналіз – методом проведення. Контроль має свої об'єкти, суб'єкти, цілі і завдання [37, с. 219].

Головна мета контролю витрат суб'єктів господарювання полягає у їх зниженні з метою збільшення його доходів. У залежності від головної мети контролю витрат треба відзначити состав проміжних цілей, тобто побудувати дерево цілей контролю витрат. На рисунку 2.1. відображене дерево цілей контролю витрат.

Об'єктом контролю виступають суб'єктів господарювання, організації. У середині організації контролю піддаються процеси, що відбуваються в них, або окремі елементи системи.

Суб'єктом контролю виступає контролююча ланка. Контроль здійснюють як державні органи, так і відомчі і приватні.

Контроль, здійснюваний до фактичного початку роботи, називається попереднім. При плануванні, складанні кошторисів, укладенні договорів цей вид контролю має найбільш високу ефективність.

Контроль, здійснюваний на стадії господарського процесу, носить назву поточного контролю. Його об'єктом є підлеглі співробітники, а здійснюється він начальниками. Завдання поточного контролю – оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникає в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань.

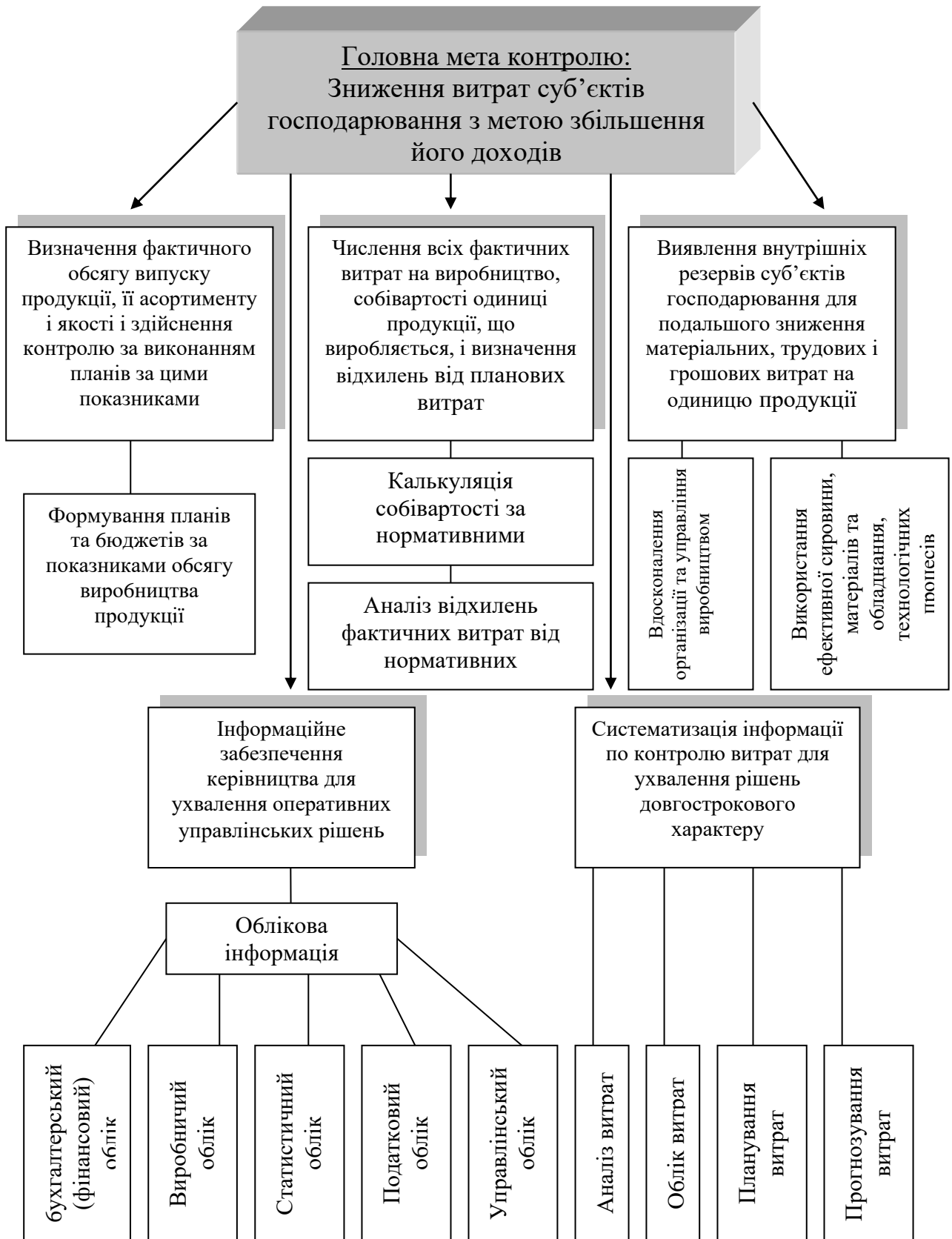


Рис. 2.1. Дерево цілей контролю витрат суб'єктів господарювання

Завершальний, або подальший, контроль здійснюється після того, як робота виконана. Фактично отримані результати порівнюються з передбаченими. Метою цього виду контролю є встановлення правильності, законності і економічній доцільності вироблюваних робіт і господарських операцій, розкриття недоліків і упущень в роботі [37, с. 219].

Функція контролю в системі управління витратами забезпечує зворотний зв'язок, порівняння запланованих і фактичних витрат. Ефективність контролю обумовлюється корегуючими управлінськими діями, направленими на приведення фактичних витрат у відповідність із запланованими або на уточнення планів, якщо ці останні не можуть бути виконані унаслідок об'єктивної зміни виробничих умов.

Внутрішній контроль виробничих витрат є невід'ємним елементом системи підтримки управління, що робить прямий вплив на безперервне підвищення технічного рівня виробництва і його ефективність.

Зниженню собівартості продукції сприяє зростання продуктивності праці і економії робочого часу, раціональне використання основних і оборотних фондів, скорочення відходів сировини, зниження браку продукції і т.д. Важливою умовою зниження собівартості є організація внутрішнього контролю виробничих витрат.

При організації внутрішнього контролю витрат на підприємстві слід зосередити увагу на наступних основних завданнях [33, с. 26 – 27]:

- визначення фактичного обсягу випуску продукції, її асортименту і якості і здійснення контролю за виконанням планів за цими показниками;
- числення всіх фактичних витрат на виробництво, собівартості одиниці продукції, що виробляється, і визначення відхилень від планових витрат;
- виявлення внутрішніх резервів суб'єктів господарювання для подальшого зниження матеріальних, трудових і грошових витрат на одиницю продукції;
- інформаційне забезпечення керівництва для ухвалення оперативних управлінських рішень;

- систематизація інформації по контролю витрат для ухвалення рішень довгострокового характеру.

Єдність цілей контролю не виключає різноманіття його способів і прийомів, які органічно пов'язані між собою. Розрізняють наступні методи контролю [64, с.49 – 71]:

- перевірку виконання ухвалених рішень;
- обстеження;
- технічний контроль;
- економічний аналіз;
- інвентаризацію;
- ревізію;
- рахункову перевірку балансів і звітів.

Перевірка виконання ухвалених рішень - це метод контролю за виконанням актів, постанов, законів і вказівок по певному колу питань.

Обстеження - метод контролю, що дозволяє зібрати інформацію, що не може бути отримана в ході документальної перевірки. Проводячи особисте спостереження й інспектування, оглядаючи підконтрольні об'єкти, розмовляючи з посадовими особами, а також знайомлячись із оперативно-технічною, технологічною й складською документацією, контролер одержує необхідну додаткову інформацію; може перевірити дотримання основних правил роботи суб'єктів господарювання, правильність роздрібних цін, установити відхилення в технології виробництва й експлуатації устаткування й т.д.

Технічний контроль - метод, що вимагає спеціальних знань в області того або іншого виробництва, виду діяльності, якості товару, сировини, готової продукції. За допомогою цього виду контролю заглиблюються й розширюються відомості, отримані в результаті фінансово-господарської перевірки, розкривається вплив причин технічного характеру на схоронність й ефективність роботи підприємств, розробляються відповідні міри.

Економічний аналіз - метод контролю, що дозволяє виявляти вплив негативних або позитивних факторів на контрольований об'єкт і вишукувати можливості усунення недоліків і підвищення ефективності господарювання. У контрольно-ревізійній роботі використовуються лише окремі прийоми економічного аналізу (порівняння, угруповання, балансовий метод, середні й відносні величини й ін.).

Рахункова перевірка бухгалтерських звітів і балансів - методи контролю й оцінки достовірності й правильності фінансово-господарського стану підприємств і організацій, виявлення резервів росту рентабельності й поліпшення використання основних і оборотних коштів.

Інвентаризація - метод контролю за схоронністю матеріальних цінностей і коштів, за роботою матеріально відповідальних і посадових осіб - дозволяє встановлювати реальність і достовірність облікових даних у порівнянні з фактичною наявністю матеріальних засобів і коштів, обсягом і якістю виконаних робіт. Розрізняють повні, часткові, перманентні інвентаризації.

Документальна ревізія - діючий метод наступного контролю, спрямований на всебічне вивчення фінансово-господарської діяльності підприємств із метою встановлення законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності зроблених господарських операцій.

До основних завдань ревізії належать такі:

- виявити наявні порушення щодо достовірності визначення витрат на виробництво та собівартості продукції, робіт і послуг, методики їхнього облікового процесу;
- розробити заходи впливу для їхньої ліквідації, внесення відповідних корективів, притягнення до відповідальності винних службових осіб.

Для підвищення ефективності й компетентності контролю необхідно, щоб між окремими його видами й формами на різних рівнях підтримувалися стійкі зв'язки, була встановлена послідовність контрольних дій (процедур). Це дозволяє забезпечити відповідну технологію контрольної діяльності.

Система контролю витрат на виробництво наведено на рис. 2.2.

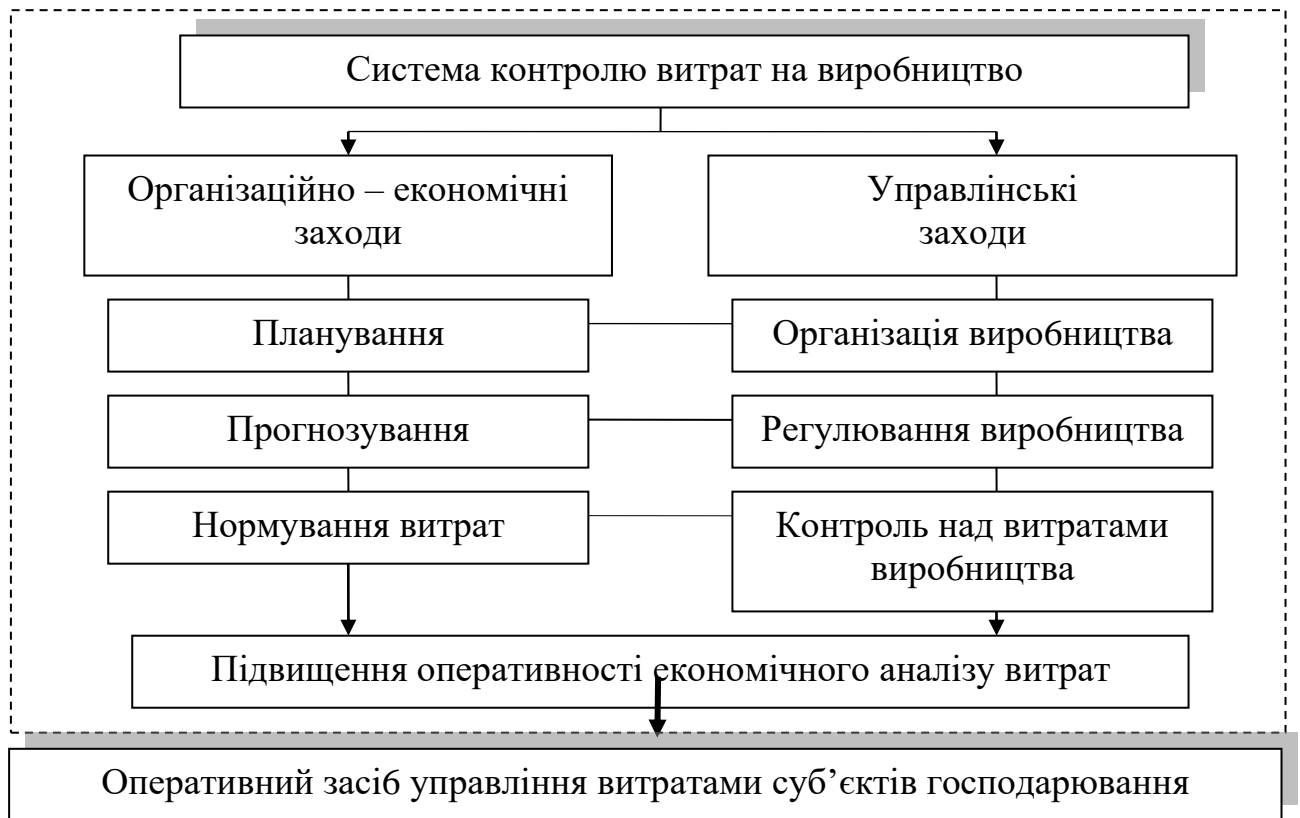


Рис. 2.2. Система контролю витрат на виробництво

Система контролю витрат на виробництво – це комплекс організаційно-економічних і управлінських заходів, що охоплюють планування, нормування, організацію виробництва, регулювання, прогнозування і контроль над витратами виробництва, яка підвищує оперативність економічного аналізу і дозволяє здійснювати контроль витрат по центрах відповідальності, тобто стає оперативним засобом управління витратами суб'єктів господарювання.

2.2. Принципи організації та критерії оцінки контролю витрат

Методологічні положення управління витратами суб'єктів господарювання в даному дослідженні будуються на підставі процесного підходу. В його основі управління витратами припускає виконання всіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом, тобто розробку (ухвалення) і реалізацію рішень, а також контроль за їх виконанням. У

відповідності до цього підходу організація та ефективність контролю як важливої функції управління витратами суб'єктів господарювання залежить від дотримання принципів організації контрольного процесу основними з яких є: системність, комплексність, законність, відповідальність, об'єктивність, точність, динамічність, оперативність, ефективність.

Принцип системності контролю витрат вимагає від дослідника забезпечення оцінки діяльності суб'єктів господарювання як єдиної відкритої економічної системи, що побудована із взаємопов'язаних елементів (підсистем) і водночас є елементом (підсистемою) складнішої системи вищого рівня (галузі, регіону тощо). Принципу системності у цьому розумінні відповідає така побудова контролю, яка забезпечить дослідження і кількісну оцінку взаємозв'язків між елементами, що формують відповідні рівні економічної системи (об'єкта управління). Принципу системності найбільше відповідає комбіноване застосування методичних прийомів логічного, математичного, документального та фактичного контролю. Одним із проявів системності є забезпечення періодичності контрольних дій, що дозволяє постійно відстежувати динаміку об'єкта управління за попередньо визначеними параметрами.

Принцип комплексності контролю витрат вимагає дослідження об'єкта у єдності всіх його елементів. Комплексність не виключає контролю окремих параметрів об'єкта управління. Навпаки - здійснюючи комплексну перевірку, необхідно зважати на те, що об'єкт управління є складною економічною системою, яка має бути досліджена за всіма рівнями та складовими.

Для забезпечення системності і комплексності контролю витрат необхідно взяти до уваги інформацію, яка характеризує внутрішні взаємозв'язки об'єкта дослідження та його взаємовідносини з державою, інвесторами, кредиторами, постачальниками, клієнтами (покупцями) та іншими суб'єктами ринкової економіки, які і зовнішніми стосовно об'єкта управління.

Законність - один із ключових принципів контролю, він вимагає від суб'єкта контролю точного дотримання норм і правил, встановлених чинним законодавством.

Принцип відповідальності суб'єктів контрольного процесу вимагає від них дотримання законів і нормативно-правових актів, що регламентують їх діяльність, а також передбачає встановлення відповідальності за достовірність наданої інформації.

Вимоги щодо об'єктивності контролю передусім стосуються первинної інформації, яка характеризує параметри об'єкта дослідження на певний момент або за певний період. Первинна інформація може вважатися об'єктивною тільки за умови забезпечення її повноти, репрезентативності та достовірності. Вибір окремих параметрів та первинних показників, критеріїв їх оцінки, характеристика зв'язків між ними, визначення чинників та обґрунтування доцільності дослідження їх впливу на результативні показники, застосування тих чи інших методичних прийомів контролю повинні мати об'єктивний характер, обумовлений змістом досліджуваних процесів. Реалізації ж принципу об'єктивності у дослідженні витрат сприяє здійснення кінцевого контролю, який досліджує об'єкти управління після завершення звітного періоду. Інформація, що піддається кінцевому контролю витрат, складається переважно з даних фінансової звітності, які відрізняються високим ступенем повноти і достовірності. Репрезентативність значною мірою забезпечується тривалістю звітного періоду, що запобігає використанню в контролі випадкової інформації.

Принцип динамічності контролю вимагає дослідження обраного об'єкта у його розвитку. Реалізація цього принципу в процесі контролю витрат дозволяє дати оцінку наслідкам змін, що відбулися у складі і структурі витрат. Тривалість періоду дослідження безпосередньо впливає на повноту характеристики об'єкта у процесі його становлення та розвитку, достовірність висновків, доцільність пропозицій та ефективність управлінських рішень, прийнятих за результатами контролю.

Забезпечення точності контролю ґрунтується на об'єктивній перевірці первинної інформації, правильності розрахунків та обґрунтованості зроблених висновків. З точки зору забезпечення точності контролю витрат найефективнішим є кінцевий контроль, який, досліджуючи фінансово-господарські процеси після завершення звітного періоду, створює умови для всебічної перевірки результатів діяльності із застосуванням методичних прийомів документального контролю, зіставлення, порівняння тощо.

Принцип оперативності вимагає спрямування контролю на інформаційне забезпечення оперативного управління на момент здійснення, безпосередньо перед або одразу після операцій з формування витрат.

Принцип ефективності контролю реалізується у двох аспектах "по-перше, він вимагає спрямування контролю на пошук шляхів і резервів зниження витрат у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання; по-друге, цей принцип означає, що витрати на здійснення контролю не повинні перевищувати ефект, отриманий внаслідок впровадження розроблених заходів [44, с. 77 – 77].

Контроль є однією з підсистем у системі управління витратами суб'єктів господарювання. Уявлення про якість контролю, на нашу думку, повинно базуватися на системному підході, тобто на дослідженні контролю витрат як системи, що має як загальносистемні, так і свої, лише їй притаманні принципи організації та функціонування, а також свої, тільки їй властиві критерії оцінки.

Виділення критеріїв за розробленими принципами орієнтоване на оцінку саме тих сторін системи, які визначають її успішність і сприяють досягненню загальносистемних цілей управління підприємством. Систематизацію критеріїв оцінки контролю витрат доцільно провести шляхом їх поділу на групи за такими аспектами оцінювання [21, с. 146 – 171]:

- цільові критерії;
- критерій якості ресурсного забезпечення;
- критерій досконалості кадрового забезпечення;
- критерій методичного забезпечення;
- критерій ефективності;

- критерій своєчасності;
- критерій вартості контролю.

Цільові критерії показують, чи існує внутрішній контроль витрат як система; якою мірою досягнутий її основний цільовий орієнтир. На практиці основна мета контролю витрат як виду доцільної і цілеспрямованої діяльності виявляється через надання управлінню контрольної інформації та розроблення коригуючих заходів для усунення виявлених недоліків. Основна кінцева мета внутрішнього економічного контролю полягає у сприянні досягненню господарських, соціально-економічних цілей, вирішенні проблем розвитку шляхом впровадження відповідної політики внутрішнього контролю витрат, а також виконання заходів, розроблених за його результатами.

Критерій якості ресурсного забезпечення. Хоча показники якості ресурсного забезпечення опосередковано впливають на якість контролю, все ж вони мають важливе значення при оцінюванні. Тож доцільним є розгляд показників ресурсного забезпечення, які характеризують ефективність використання основних засобів: фондівіддача, рентабельність основних засобів, а також показників, які характеризують ефективність використання матеріальних ресурсів, тобто показника матеріалівіддачі та матеріаломісткості продукції.

Найбільш загальним показником, який характеризує ефективність використання основних засобів, є фондівіддача. Цей показник визначається за формулою (2.1) на підставі інформації отриманої з форми №1 "баланс" та форми №2 "Звіт про фінансові результати" [72, с. 228]:

$$\Phi_B = \frac{B_{\Pi} (\text{стр.010 ф.№2})}{\Phi_K (\text{стр.030 ф.№1})} \quad (2.1)$$

де Φ_B – фондівіддача основних засобів; B_{Π} – вартість виробленої продукції за звітний період; Φ_K – балансова вартість основних засобів на кінець звітного періоду.

$$\Phi_{B\ 2021} = \frac{22545,71}{18616,04} = 1,21$$

$$\Phi_{В 2022} = \frac{32541,65}{17278,26} = 1,88$$

Розрахунок показника фондовіддачі ПП «Інтек плюс» свідчить про зростання ефективності використання основних виробничих засобів у 2022 році в порівнянні з 2021 роком на 0,67. Інакше кажучи у 2022 році відбулося збільшення суми виробленої продукції на одну гривню основних виробничих засобів.

Відносним показником ефективності використання основних засобів є рентабельність. Цей показник визначається за формулою (2.2) на підставі інформації отриманої з форми №1 "баланс" та форми №2 "Звіт про фінансові результати" [72, с. 227]:

$$P_{\phi} = \frac{П_3 \text{ (стр.050 ф.№2)}}{\Phi_K \text{ (стр.030 ф.№1)}} * 100\% \quad (2.2)$$

де P_{ϕ} – рентабельність основних засобів; $П_3$ – загальний прибуток за звітний період; Φ_K – балансова вартість основних засобів на кінець звітного періоду.

$$P_{\phi 2021} = \frac{3728,67}{18616,04} * 100 = 20\%$$

$$P_{\phi 2022} = \frac{6952,68}{17278,26} * 100 = 40\%$$

Розрахунок показника рентабельності основних засобів свідчить про те, що у 2022 році відбулося збільшення ступеню використання основних виробничих засобів на 20%.

Для характеристики ефективності використання матеріальних ресурсів треба розрахувати показники матеріаловіддачі та матеріаломісткості продукції.

Матеріаловіддача (МВ) визначається за формулою (2.3) на підставі інформації отриманої з форми №2 "Звіт про фінансові результати" [12, с. 177]:

$$MB = \frac{\text{Вартість виробленої продукції (стр.010 ф.№2)}}{\sum \text{матеріальних витрат (стр.230 ф.№2)}} \quad (2.3)$$

$$\hat{I}A_{2007} = \frac{22545,71}{11122,2} = 2,03$$

$$\hat{I}A_{2008} = \frac{32541,65}{13748,4} = 2,37$$

Цей показник характеризує віддачу матеріалів, тобто скільки вироблено продукції з кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, палива, енергії). Отже необхідно відмітити, що у 2022 році в порівнянні з 2021 роком відбулося збільшення вироблення продукції з кожної гривні спожитих ресурсів.

Показник матеріаломісткості продукції є зворотним до показника матеріаловіддачі, тобто він визначається за формулою (2.4) на підставі інформації отриманої з форми №2 "Звіт про фінансові результати" [12, с. 177]:

$$MM = \frac{1}{MB} = \frac{\sum \text{матеріальних витрат (стр.230 ф.№2)}}{\text{Вартість виробленої продукції (стр.010 ф.№2)} \quad (2.4)$$

$$\dot{M}_{2007} = \frac{11122,2}{22545,71} = 0,49$$

$$\dot{M}_{2008} = \frac{13748,4}{32541,65} = 0,42$$

Показник матеріаломісткості продукції показує скільки матеріальних витрат припадає на виробництво одиниці продукції, тобто розрахований показник свідчить про те, що на кінець 2022 року на ПП «Інтек плюс» відбулося зменшення матеріальних витрат на виробництво одиниці продукції.

Критерій досконалості кадрового забезпечення покликаний установити, наскільки склад працівників за посадами, спеціальностями відповідає цільовому призначенню, характеру й обсягу контрольної діяльності. Застосування цього критерію має на меті аналіз складу працівників, які беруть участь у здійсненні контролю витрат на підприємстві, з виділенням категорій керівників, виконавців контрольних процедур у відділах та підрозділах, працівників інформаційних служб. Від забезпеченості суб'єктів господарювання кваліфікованими трудовими ресурсами та ефективності їх використання залежать обсяг та своєчасність виконання всіх робіт, тобто якість здійснюваного контролю витрат суб'єктів господарювання.

Кваліфікаційний рівень працівників багато в чому залежить від їх віку, стажу роботи, освіти. Тому в процесі аналізу вивчають зміни в складі

працівників за цими ознаками [76, с. 33–37]. На прикладі ПП «Інтек плюс» в таблиці 2.1 наведемо якісний состав трудових ресурсів суб'єктів господарювання за 2022 рік на підставі даних табельного обліку та відділу кадрів.

Таблиця 2.1

Якісний состав трудових ресурсів ПП «Інтек плюс»

Показник	Чисельність працівників на кінець року		Питома вага, %	
	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік
1	2	3	4	7
Групи працівників:				
За віком, років				
від 20 до 30	27	24	27,0	27,0
від 30 до 40	27	27	27,0	26,0
від 40 до 70	33	34	33,0	34,1
від 70 до 60	14	13	14,0	13,98
старші за 60	2	2	1,0	0,92
Разом	101	98	100	100
За освітою:				
незакінчена середня	2	1	1,0	0,92
середня, середньоспеціальна	36	33	36,0	37,0
вища	63	64	63,0	64,08
Разом	101	98	100	100
За трудовим стажем, років				
до 7	8	8	6,1	6,3
від 7 до 10	24	24	24,1	27,3
від 10 до 17	38	37	38,1	37,8
від 17 до 20	14	13	14,7	13,7
понад 20	17	16	17,2	17,1
Разом	101	98	100	100

Критерії методичного забезпечення покликані характеризувати різні сторони якості застосовуваних методів здійснення контролю (критерій відповідності) та дотримання вимог інструктивно-методичних матеріалів. Критерій відповідності визначає, якою мірою використовується спектр наявних у теорії та відомих із практики методів контролю витрат та чи є передбачені до застосовування методи адекватними виду і змісту здійснюваного контролю. Наявність затверджених керівництвом суб'єктів господарювання стандартів,

нормативів щодо методично-технологічного виконання контрольних процедур є показником якості за аналогічним критерієм [21, с. 149].

Критерій ефективності. Ефективність, як ступінь досконалості системних складових, виступає інтегрованою ознакою якості контролю та зумовлює наявність його характеристичних властивостей. Опираючись на існування першоджерела – власне системи контролю, можливе визначення її якості, а вже потім ефективності. Доцільність, надійність, своєчасність, вартість - це, по суті справи, основні характеристичні властивості системи внутрішнього економічного контролю витрат, що започатковують відповідні критерії та показники його ефективності.

Ефективність, насамперед, визначається ступенем доцільності контролю витрат, тобто ступенем цінності інформації, отриманої в результаті контролю. Доцільність контролю - дуже важливий критерій. Йому належить визначити рівень структурної досконалості системи у її динаміці, тобто якість організації контролю витрат, наближеного до місця його здійснення. Заслужують на увагу показники всебічності та повноти контролю. Всебічність виявляється через охоплення контролем різних сторін діяльності суб'єктів господарювання, а повнота означає інтерпретацію всебічності у просторі та за часом. Іншими словами, повнота показує наскільки всебічно та як всеохоплююче за часом (постійно чи одноразово) піддаються перевірці підконтрольні об'єкти [77, с. 119].

Надійність інформації, отриманої у процесі контрольної діяльності, визначає якість результату контролю витрат з точки зору реальності його практичного втілення в управління економічною системою і з урахуванням впливу на її функціонування невизначеності та випадкових факторів. Для достовірного оцінювання надійності інформації необхідний поглиблений аналіз умов її реалізації, всієї сукупності факторів, що впливають на практичне здійснення пропонованих коригуючих заходів, зони їх можливої зміни. Так, точність характеризує роботу засобів контролю, додержання процедурного зрізу його методики. Щоб забезпечити високу надійність необхідно

передбачати доцільні обсяги контролю - більш суттєві вибірки (за потреби – суцільний порядок перевірки); відповідне ресурсне забезпечення.

Для того, щоб дати загальну якісну оцінку контролю витрат за критерієм ефективності необхідно взагалі розглянути економічну ефективність діяльності суб'єктів господарювання та оцінити ефективність формування витрат.

Економічна ефективність діяльності суб'єктів господарювання виражається показниками рентабельності (доходності). В загальному вигляді показник економічної ефективності виражається формулою [17, с. 187]:

$$E_e = (\text{Економічний ефект (прибуток)} / \text{Витрати}) * 100 \quad (2.7)$$

Для розрахунку чисельника формули використовуються показники прибутку: від реалізації продукції та чистого прибутку (після оподаткування). У знаменнику – ресурси (інвестиції), майно (активи), собівартість реалізації продукції.

Виходячи з формули 2.7 треба відзначити, що збільшення витрат суб'єктів господарювання буде призводити до зменшення його економічної ефективності та збільшення потреби в посиленні контролю витрат. Розрахунок показників рентабельності наведений в таблиці 2.2. Для розрахунку показників використані форма №1 "баланс", форма №2 "Звіт про фінансові результати" та методика розрахунку системи показників рентабельності.

За даними розрахованими в таблиці 2.2 можна зробити висновок, що показники рентабельності за звітний період в порівнянні до базового збільшилися, що підтверджує збільшення ефективності діяльності ПП «Інтек плюс». Особливо збільшились показники рентабельності реалізованої продукції, чистого оборотного капіталу, необоротних та оборотних активів.

Розрахунок показників рентабельності ПП «Інтек плюс»

№ п/п	Показники	2021 рік	2022 рік	Зміни (+, -)
1	Рентабельність реалізованої продукції (R_{PP}) = (стр.1.3 / стр. 1.2) * 100	22,0	30,0	+ 8,0
2	Рентабельність виробництва (R_B) = (стр. 1.4 / (стр. 1.6 + стр. 1.7)) * 100	3,0	8,0	+ 7,0
3	Рентабельність сукупних активів (R_A) = (стр. 1.4 / стр. 1.9) * 100	3,0	9,0	+ 6,0
4	Рентабельність необоротних активів (R_{HA}) = (стр. 1.4 / стр. 1.7) * 100	7,0	16,0	+ 11,0
7	Рентабельність оборотних активів (R_{OA}) = (стр. 1.4 / стр. 1.8) * 100	10,0	23,0	+ 13,0
6	Рентабельність чистого оборотного капіталу ($R_{ЧОК}$) = (стр. 1.4 / (Оборотні активи – короткострокові зобов'язання) / 2)) * 100	11,0	24,0	+ 13,0
7	Рентабельність власного капіталу (R_{BK}) = (стр. 1.7 / стр. 1.10) * 100	1,0	2,0	+ 1,0
8	Рентабельність продажу ($R_{П}$) = (стр. 1.4 / стр. 1.1) * 100	7,0	10,0	+ 7,0

Для оцінки контролю витрат необхідною є також оцінка ефективності формування витрат на підприємстві, розрахована за певною системою економічних показників [67, с. 348 – 373]. Наведемо розрахунок цих показників у таблиці 2.3.

Як видно з таблиці 2.3 у період з 2021 – 2022 р.р. на підприємстві збільшилася ефективність формування витрат, а саме на кінець 2022 року відбулося збільшення валової продукції, яка створюється на підприємстві за рахунок 1 грн. операційних витрат на 0,21, зменшився коефіцієнт окупності виробничих витрат, тобто відбулося зменшення витрат, які несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції на 0,12. Також в позитивний бік в 2022 році відбулося збільшення чистого доходу, який створює підприємству 1 грн. виробничих витрат та зменшення коефіцієнту окупності реалізованих виробничих витрат на 0,07, тобто у 2022 році підприємству знадобилося менше витратити, але при цьому отримати більший чистий дохід з 1 грн. виробничих витрат. Таке підвищення ефективності формування витрат могло бути наслідком дії наступних чинників: по – перше, посилення контролю за

витратами з боку контролюючих органів, по – друге, були переглянуті норми витрачання матеріальних витрат, а також ціни на сировину і матеріали завдяки перегляду договорів з поставниками на більш вигідних умовах.

Таблиця 2.3

Ефективності формування витрат ПП «Інтек плюс» у 2021-2022 р.р.

Показник	Економічний зміст показника	2021	2022	Зміни (+,-)
Коефіцієнт покриття виробничих витрат	Скільки валової продукції створюється на підприємстві за рахунок 1 грн. операційних витрат	1,21	1,42	+ 0,21
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	Які витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. валової продукції	0,83	0,71	- 0,12
Коефіцієнт покриття реалізованих виробничих витрат	Скільки чистого доходу створює підприємству 1 грн. виробничих витрат	1,22	1,30	+ 0,08
Коефіцієнт окупності реалізованих виробничих витрат	Які виробничі витрати несе підприємство, щоб одержати 1 грн. чистого доходу	0,82	0,77	- 0,07
Коефіцієнт окупності виробничих (змінних) витрат	Скільки виробничих (змінних) витрат необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. валового прибутку	4,47	3,30	- 1,17
Валова рентабельність (прибутковість) виробничих (змінних) витрат	Скільки одержує підприємство валового прибутку з 1 грн. виробничих витрат (змінних)	0,22	0,30	+ 0,08
Коефіцієнт окупності чистого доходу	Скільки чистого доходу необхідно підприємству, щоб створити 1 грн. валового прибутку	7,47	4,30	- 1,17
Валова рентабельність (прибутковість) чистого доходу	Скільки одержує підприємство валового прибутку з 1 грн. чистого доходу	0,18	0,23	+ 0,07

Критерій своєчасності характеризує інтервал часу проведення контролю витрат, який адекватно відповідає об'єкту контролю. Своєчасність контролю витрат визначається часом його проведення та надання інформації для прийняття рішень в управлінні підприємством. Цей критерій та його показник є прозорими та очевидними як у їх визначенні, так і застосуванні для потреб управління.

Критерій вартості контролю витрат окреслює дві основні складові: вартість засобів контролю витрат; вартість усіх витрат на проведення контролю та обробку його результатів. Перша із них тісно пов'язана з критеріями та показниками ресурсного забезпечення. Показник вартості засобів контролю витрат досить прозорий та не викликає труднощів у його кількісному вимірі. Показник за другою складовою не є настільки ж простим через те, що однозначному обчислюванню піддаються витрати на проведення контролю спеціалізованими службами. На відміну від цього, витрати на здійснення контрольних процедур, що входять до складу функціональних обов'язків управлінського персоналу, можуть бути визначені лише як відносні показники до загальної вартості управлінських робіт.

Запропоновані нами критерії спрямовані на розвиток теоретичних основ контролю витрат, дозволяють визначити показники оцінки контролю витрат та схеми оцінювання якості внутрішнього контролю витрат суб'єктів господарювання [21, с. 171].

2.3. Калькуляційні методи розрахунків у системі обліку витрат

Як вже було сказано раніше у розділі 1.3 залежно від виду продукції, її складності, типу, характеру технологічного процесу організації виробництва на суб'єктів господарювання застосовуються різні методи контролю витрат на виробництво і калькуляції собівартості продукції у відповідності до цілей обліку, а саме: нормативний, простий (однопередільний), попередільний та позамовний.

Кожний з цих методів відрізняється побудовою аналітичних позицій обліку виробництва, номенклатурою об'єктів калькуляції і прийомами розподілу витрат між окремими видами виробів, а також між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. У сукупність прийомів входить також оцінка незавершеного виробництва, відходів виробництва і браку продукції.

Найбільш оптимальним методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на українських суб'єктів господарювання є позамовний метод, який і застосовується ПП «Інтек плюс». Об'єктом обліку і калькуляції при позамовному методі є окреме виробниче замовлення, що відкривається на одне або декілька однорідних виробів (на суб'єктів господарювання серійного і масового виробництва) або на кожен виріб (на суб'єктів господарювання, дрібносерійним і індивідуальним характером виробництва), а також на виконання досвідчених, експериментальних, ремонтних і інших робіт. Для щомісячного визначення фактичної собівартості продукції виробничі замовлення, як правило, повинні видаватися на таку кількість одиниць, яка намічається до випуску протягом місяця. При виготовленні крупних виробів з тривалим технологічним циклом виробництва виробничі замовлення можуть видаватися не на виріб в цілому, а на окремі його агрегати і вузли, що представляють закінчені конструкції.

При позамовному методі обліку витрат на виробництво витрати цехів враховуються по окремих замовленнях і статтях калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива і енергії – по окремих групах. По виробках, на які не вимагається складання розгорнутих звітних калькуляцій облік витрат може здійснюватися тільки по статтях витрат без розшифровки матеріалів по групах. Вся первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень. На кожне замовлення відкривається карта аналітичного (позамовного) обліку витрат на виробництво, в якій вказуються найменування, тип і кількість виробів, замовник, термін виконання замовлення, виконавці, планова собівартість, ціна та ін.

Для визначення собівартості прями витрати (вартість матеріалів, заробітна плата та ін.) враховуються в розрізі кожного замовлення окремо. Вони відбиваються на підставі первинних витратних документів, в яких в обов'язковому порядку вказується номер замовлення (шифр витрат). Непрямі (загальновиробничі) витрати розподіляються між замовленнями пропорційно прийнятому на підприємстві базису розподілу. У ПП «Інтек плюс» всі витрати

розподіляються конкретно на замовлення, окрім витрат на збут і адміністративних витрат, для яких базою розподілу служить основна заробітна плата. При цьому використовується певний коефіцієнт, а саме, витрати на збут будуть визначені множенням основної заробітної плати на коефіцієнт 2,4, а адміністративні витрати – на коефіцієнт 4,9.

Особливість позамовного методу обліку витрат на виробництво полягає в тому, що фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої по цьому замовленню продукції (виробів). При здачі продукції (виробів) замовникові або на склад частинами до виконання замовлення продукція (вироби), що в цілому здається, оцінюється за нормативною (плановою) або фактичною собівартістю однорідних виробів, що випускалися раніше, з урахуванням змін в їх конструкції, технології і умов виробництва. Вартість незавершеного виробництва визначається підсумовуванням витрат по незавершених замовленнях.

Аналіз фактичної собівартості продукції на виріб по калькуляційних статтях витрат відображений в таблиці 2.4.

Як видно з таблиці 2.4 у 2021-2022 р.р. по всіх статтях витрат йде збільшення, а саме: сировина й матеріали, що комплектують вироби, транспортно–заготівельні витрати, заробітна плата, напівфабрикати власного виготовлення, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати та витрати на збут. Перевитрата відбулася по всіх видах і особливо за загальновиробничими витратами (заробітна плата апарату управління цехами (начальників), витрати на утримання та ремонт будівель), у 2022 році в порівнянні з 2021 роком були також нерозподілені витрати, тобто відбулася наднормативна перевитрата на 280,97 грн.

Отже, собівартість автоматизованих засобів телекомунікації у 2022 році склала 21688,28 грн., що в порівнянні з 2021 роком, коли собівартість цих засобів дорівнювала 19117,36 грн., означає її збільшення на 2770,92 грн.

Аналіз собівартості продукції по статтях витрат на виготовлення
автоматизованих засобів телекомунікації ПП «Інтек плюс»

грн.

Статті витрат	2021 р.	Питом а вага, %	Витрати 2021 р. в цінах 2022 р.	2022 р.	Питома вага, %	Абсолютне відхилення	
						+	-
Сировина та матеріали	7604,4	29,3	7660,4	6276,9	28,9	672,7	
Транспортно – заготівельні витрати	401,3	2,1	407,3	449,4	2,1	48,1	
Покупні напівфабрикати	1188,2	6,2	1200,0	1330,7	6,1	142,7	
Транспортно – заготівельні витрати покупні	61,0	0,3	61,61	68,3	0,3	7,3	
Відхилення за напівфабрикатами	207,0	1,1	209,0	231,8	1,0	24,8	
Основна заробіт. плата	794,3	3,1	600,2	667,6	3,1	71,3	
Додаткова зароб. плата	370,7	1,8	374,2	392,7	1,8	42,0	
Відрахування по заробітній платі	369	1,9	372,6	413,3	1,9	44,3	
Загальновиробничі витрати, у тому числі:	7639,9	29,7	7696,3	6797,6	30,4	977,74	
Розподілені	7639,9	29,7		6316,6	29,1	676,79	
нерозподілені (наднормативні)	-	-		280,97	1,3	280,97	
Напівфабрикати власного виготовлення	409,7	2,1	413,8	478,8	2,1	49,1	
Адміністративні витрати	2912,3	17,2	2941,4	3261,7	17,0	349,4	
Витрати на збут	1426,4	7,4	1440,70	1797,6	7,3	171,1	
Разом витрат	19117,3	100	19377,9	21688,2	100	2770,9	

Якщо зробити перерахунок витрат 2021 р. в цінах 2022 р., тобто витрати 2021 р. в цінах 2022 р. = Ціна 2021 року * 1,01, тоді за результатами можна буде побачити що було основною причиною росту витрат у 2022 році.

За результатами перерахунку витрат за всіма статтями 2021 року у ціни 2022 року використовують індекс цін товаровиробників на 1 січня 2022 року в розмірі 101,2, можна зробити висновок, що основною причиною росту матеріальних витрат служить зміна норм витрачання, а також підвищення цін

на сировину і матеріали, що комплектують вироби, підвищення цін на паливно-енергетичні ресурси, покупні напівфабрикати.

У 2022 році в порівнянні з 2021 роком основна заробітна плата збільшилася на 71,32 грн. Причина росту заробітної плати обумовлена галузевою тарифною угодою, а саме зміною середньочасової оплати праці.

Для скорочення витрат на покупку сировини і матеріалів підприємство може зробити наступне:

1. Переглянути в свою користь умови контрактів з існуючими постачальниками.
2. Знайти нових постачальників. Приклад: підприємство може встановити прямі відносини з виробниками матеріалів, або скоротити число посередників; укласти договори з постачальниками, що пропонують найбільш вигідні умови.
3. Використовувати менш дорогі компоненти, де це можливо. Підприємство може навіть внести конструктивні зміни до продукції, що випускається, для того, щоб мати можливість перейти на нові матеріали.
4. Здійснювати закупівлі матеріалів спільно з іншим покупцем у одного постачальника. Приклад: два суб'єкти господарювання можуть проводити сумісну закупівлю для того, щоб отримати знижку за обсяг.
5. Виробляти необхідні покупні напівфабрикати самостійно.

Ці заходи повинні значно зменшити собівартість готового виробу.

Що стосується питомої ваги статей витрат у загальній їх сумі, то необхідно відзначити, що не за всіма статтями відбулися зміни. Тобто у 2022 році в порівнянні з 2021 роком залишилася без змін питома вага наступних статей витрат: транспортно – заготовільних витрати, основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, відрахування по заробітній платі, напівфабрикати власного виготовлення. У 2022 році в порівнянні з 2021 відбулася незначна зміна питомої ваги сировини та матеріалів (- 0,4%), покупних напівфабрикатів (- 0,1%), загальновиробничих витрат (+ 0,9%), адміністративних витрат (- 0,2%) та витрат на збут (- 0,1%). Зниження питомої ваги сировини та матеріалів на 0,4% говорить про те, що відбулося зменшення матеріалоемності

автоматизованих засобів телекомунікації, тобто були переглянуті норми витрачання сировини та матеріалів. Збільшення питомої ваги загальновиробничих витрат на 0,9% свідчить про збільшення заробітної плати апарату управління, витрат на утримання та ремонт будівель. Що стосується зниження питомої ваги адміністративних витрат на 0,2%, то це є наслідком перегляду витрат, пов'язаних з обслуговуванням виробництва і управління ним при виготовленні цього виробу.

Чинники, що впливають на рівень зниження витрат, відображають сукупність приватних причин (обставин), які обумовлюють зміну умов виробництва за напрямками дії на виробничий процес з метою їх зниження. Вони пов'язані з економією витрат по всіх видах ресурсів (по всіх статтях і елементах). Зниження витрат на продукцію (роботи, послуги) необхідне для наступного:

- збільшення прибутку від реалізації продукції, за рахунок якого підприємець може розвивати виробництво, більшою мірою стимулювати окремих працівників, виплачувати більший дохід (дивіденд) акціонерам і вирішувати соціальні задачі;
- підвищення конкурентоспроможності вироблюваної продукції за рахунок можливості встановлення нижчої договірної ціни в порівнянні з своїми конкурентами;
- виробництво нової продукції і впровадження прогресивних технологій.

Зниження витрат на виробництво є єдністю двох сторін: чинників виробництва і економічних відносин. Основними напрямками зниження витрат в області виробництва є:

- технічний прогрес;
- вдосконалення організації і управління виробництвом;
- використання ефективної сировини, матеріалів, машин і устаткування, технологічних процесів.

Економічні відносини виявляються через людський чинник, який створює матеріальну зацікавленість працівників в результатах своєї праці. Крім того,

економія витрат має велике суспільне значення, оскільки повинна створювати умови для зниження цін на продукцію, роботи, послуги, тим самим сприяючи підвищенню рівня життя населення.

Крім цього, підприємство, збільшуючи прибуток, платить велику суму податку на прибуток, що поступає в державний і місцеві бюджети, що дозволяє на місцях вирішувати соціальні задачі.

Зниження витрат на продукцію, роботи, послуги залежить від декількох груп чинників: технологічних, організаційних і економічних.

Технологічні чинники пов'язані з технікою і технологією виробництва. Вони передбачають:

- підвищення прогресивності і якості продукції, робіт, послуг;
- застосування сучаснішого і високопродуктивного устаткування і техніки (машин і механізмів);
- підвищення ступеня механізації і автоматизації виробництва;
- застосування ресурсних і енергозберігаючих технологій;
- прискорення впровадження досягнень нової техніки і інструментів;
- застосування високоефективних матеріалів.

Організаційні чинники пов'язані з організацією виробництва і праці і їх управлінням. Чинники по елементах організації виробництва включають:

- скорочення тривалості виробничого циклу;
- забезпечення ритмічності виробництва;
- скорочення і повна ліквідація виробничого браку, простоїв устаткування і робочих;
- підвищення кваліфікації працівників і підбір кадрів згідно технічного рівня виробництва.

Економічні чинники полягають в підвищенні рівня управління і методів господарювання. Вони включають:

- вдосконалення виробничої структури суб'єктів господарювання;
- підвищення рівня планової, обліково-контрольної і аналітичної роботи;

- підвищення компетентності адміністративно-управлінського персоналу (менеджерів) суб'єктів господарювання.

Класифікація чинників, що визначають економічні категорії і показники зниження витрат на продукцію (роботи, послуги) є основою класифікації резервів виробництва. Під резервами слід розуміти невикористані можливості зниження витрат при даному рівні стану виробництва та економічних відносин. Усунення всякого роду втрат і нераціональних витрат це головний шлях використання виробничих резервів. Інший шлях пов'язаний з великими можливостями прискорення науково-технічного прогресу і використання досягнень науки і техніки, як головного важеля підвищення ефективності виробництва.

На кінцеві результати виробничої діяльності суб'єктів господарювання резерви впливають також за рахунок зміни характеру виробництва і переходу від екстенсивних методів до методів, що носять інтенсивний характер. Екстенсивний розвиток виробництва і характер використання ресурсів орієнтують на залучення до виробництва додаткових матеріальних і трудових ресурсів. Інтенсифікація економіки полягає перш за все в тому, щоб результати виробництва росли швидше чим витрати на нього.

Чинники зниження витрат впливають на резерви забезпечуючи при цьому підвищення обсягу продукції (робіт, послуг), поліпшення їх якості, вдосконалення структури і асортименту виробів. Вони також створюють умови для підвищення прибутковості суб'єктів господарювання, підвищення рівня його рентабельності і зміцнення фінансового становища.

Висновки до розділу 2

Чинники, що впливають на рівень зниження витрат, відображають сукупність приватних причин (обставин), які обумовлюють зміну умов виробництва за напрямками дії на виробничий процес з метою їх зниження. Вони пов'язані з економією витрат по всіх видах ресурсів (по всіх статтях і елементах). Зниження витрат на продукцію (роботи, послуги) необхідне для наступного:

- збільшення прибутку від реалізації продукції, за рахунок якого підприємець може розвивати виробництво, більшою мірою стимулювати окремих працівників, виплачувати більший дохід (дивіденд) акціонерам і вирішувати соціальні задачі;
- підвищення конкурентоспроможності вироблюваної продукції за рахунок можливості встановлення нижчої договірної ціни в порівнянні з своїми конкурентами;
- виробництво нової продукції і впровадження прогресивних технологій.

Зниження витрат на виробництво є єдністю двох сторін: чинників виробництва і економічних відносин. Основними напрямками зниження витрат в області виробництва є:

- технічний прогрес;
- вдосконалення організації і управління виробництвом;
- використання ефективної сировини, матеріалів, машин і устаткування, технологічних процесів.

Економічні відносини виявляються через людський чинник, який створює матеріальну зацікавленість працівників в результатах своєї праці. Крім того, економія витрат має велике суспільне значення, оскільки повинна створювати умови для зниження цін на продукцію, роботи, послуги, тим самим сприяючи підвищенню рівня життя населення.

РОЗДІЛ III. РОЗВИТОК МЕТОДІВ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Ієрархічний контроль витрат за сегментами діяльності

З виробничим рівнем системи управління витратами пов'язано головним чином дотримання запланованих витрат та пошуки резервів зниження витрат в результаті вдосконалення продукції, технологічного процесу її виготовлення та організації виробництва.

Витрати на виробництво краще за все контролювати при виробничому споживанні ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування та обліку витрат, як місця виникнення, центри витрат та центри відповідальності.

К управлінню витратами в процесі виробництва відноситься і підготовка інформації за сегментами суб'єктів господарювання. Сегмент – це частка діяльності суб'єктів господарювання в окремому розрізі. Вони підрозділяються на два види: операційні та географічні сегменти [61, с. 99-100].

При виявленні інформації по операційних сегментах декілька видів товарів, робіт, послуг можуть бути об'єднані в однорідну групу, якщо є схожість по всіх або більшості з наступних чинників:

- призначення товарів, робіт, послуг;
- процес виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг;
- методи продажу товарів і розповсюдження робіт і послуг;
- системи управління діяльності суб'єктів господарювання.

Інформація по операційному сегменту розкриває частину діяльності суб'єктів господарювання по виробництву певного товару (або групи однорідних товарів), виконанню певної роботи (або групи однорідних робіт), наданню певної послуги (або групи однорідних послуг).

Інформація по географічному сегменту включає інформацію про виручку від продажу і витрати на виробництво певних товарів, виконання певних робіт і

надання певних послуг по різних географічних регіонах діяльності суб'єктів господарювання. Така інформація, зокрема про витрати, дозволяє виділити одні товари, роботи і послуги серед інших товарів, робіт і послуг суб'єктів господарювання по ступеню схильності ризикам і отримання прибутку.

Інформація про витрати по операційних і географічних сегментах деталізує даними у витратах на виробництво товарів (продукції), виконанню робіт і наданню послуг з місць виникнення витрат, центрів витрат і центрів відповідальності.

До місць виникнення витрат відносять робоче місце, машину, верстат, гнучкі виробничі системи (ГВС), конвеєрну лінію, тобто об'єкти нормування, планування і обліку витрат для контролю і управління витратами виробничих ресурсів.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво по елементах витрат і статтям калькуляції.

По відношенню до процесу виробництва місця виникнення витрат можна класифікувати на виробничі і обслуговуючі.

Початковим спонукальним моментом угруповання витрат по місцях виникнення була неможливість їх первинного угруповання по видах продукції. Облік витрат по місцях виникнення сприяв підвищенню точності калькуляції і його ввели саме з цією метою (у 1920-х рр.).

Поступово в число цілей обліку витрат по місцях виникнення крім забезпечення достовірної калькуляції увійшов також і контроль за обґрунтованістю і раціональністю витрачання ресурсів, тобто контроль витрат в місцях їх виникнення.

Мало-помалу облік витрат по місцях виникнення все більш відособлявся від калькуляції, чому сприяла тенденція до укрупнення структурних підрозділів [61, с. 100 – 101].

Приблизно в середині 1940-х р.р. з'являється поняття "Центр витрат", "оперативний центр витрат", який має на увазі первинний осередок обліку витрат для контролю їх в підрозділах і точнішого розподілу витрат по об'єктах

калькуляції, в якості яких можуть виступати структурні підрозділи суб'єктів господарювання (ділянки, цехи, відділення та ін.).

Центри витрат – це первинні виробничі і обслуговуючі одиниці, що характеризуються одноманітністю функцій і виробничих операцій, зіставним рівнем технічної оснащеності і організації праці, спрямованістю витрат. Їх виділяють як об'єкт планування і обліку витрат в цілях деталізації витрат, посилення контролю і підвищення точності калькуляції.

Іншими словами, центром витрат є той структурний підрозділ суб'єктів господарювання, в якому є можливість організувати нормування, планування і облік витрат, а також оцінки ефективності використання виробничих ресурсів, які є складовими величини витрат.

Центр витрат може співпадати з організаційною одиницею (цехом, відділенням, ділянкою) або бути підрозділом, що входять до складу цієї одиниці. Основою виділення центрів витрат є єдність використовуваного устаткування, виконуваних операцій або функцій. Керівник центру витрат відповідає за величину і ефективність витрат в своєму виробничому підрозділі.

Групування витрат по центрах пов'язане з додатковими обліково-обчислювальними роботами. Тому доцільність їх введення необхідно оцінити з погляду корисності додаткової інформації про витрати виробництва.

Центри витрат, як і місця виникнення витрат, класифікують по відношенню до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі і умовні (табл. 3.1).

Ступінь деталізації центрів витрат залежить від трудомісткості обліку і можливої ефективності використання отримуваної інформації. Номенклатура центрів витрат повинна передбачати єдину систему їх кодування, що дає можливість сортування і групування даних про витрати за будь-якими закодованими ознаками в різних комбінаціях.

Таблиця 3.1

Класифікація центрів витрат суб'єктів господарювання

Види центрів витрат	Состав центрів витрат
Виробничі	Виробництво Цех Ділянка бригада
Обслуговуючі	Відділи (служби) управління та обслуговування виробництва
Умовні	Стаття собівартості Економічний елемент

Групування витрат по центрах, по суті, представляє складову частину системи калькуляції, і його краще вести в єдності з калькуляційним обліком. Центри витрат відрізняються від місць виникнення витрат тим, що є угрупованнями витрат в аналітичному обліку по окремих виробках, роботах, операціях, функціях усередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю витрат в підрозділі, а головне – забезпечити точніший розподіл непрямих витрат за об'єктами калькуляції. Особливо посилюється необхідність виділення центрів витрат в умовах зростання автоматизації виробництва, коли при калькуляції виникає завдання підвищення точності віднесення витрат за змістом і експлуатації устаткування і цехових витрат на калькуляційні об'єкти. Зростає потреба в групуванні їх по групах устаткування, ділянках, окремих комплексах, тобто по центрах витрат.

З розвитком виробничих відносин, теорії управління виробництвом і управління витратами, зокрема, з'явилося поняття "Центр відповідальності" [61, с. 101 – 102].

У сучасному трактуванні центр відповідальності – це підрозділ суб'єктів господарювання, очолюваний керівником (менеджером), який володіє делегованими повноваженнями і відповідає за фінансово-господарські результати діяльності свого підрозділу.

Облік відповідальності призначений для вимірювання результатів кожного центру відповідальності. Для цього дані за витратами і прибутком узагальнюються для кожного окремого центру відповідальності, і при виникненні відхилень від заданих цільових показників (як правило кошторисних) можна достатньо легко встановити конкретну людину, яка за це відповідає.

Для управління витратами і вимірювання показників функціонування бухгалтер регулярно готує для кожного центру відповідальності звіт про показники його функціонування. Ці звіти складаються на основі витрат, включених в базу даних і проаналізованих відносно центрів відповідальності і категорій витрат. Фактичні витрати для кожної складової витрат, перераховані в звіті про показники функціонування, повинні порівнюватися з показниками кошторисних витрат, завдяки чому витрати, не відповідні плановим, можуть бути виявлені і проаналізовані [62, с. 40].

Існують чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку і центри інвестицій. У основі цієї класифікації лежить критерій фінансової відповідальності їх керівників, який визначається широтою наданих ним повноважень і повнотою покладеної відповідальності.

Центр відповідальності за витрати є важливим, але менш значущим в порівнянні з іншими видами центрів відповідальності, оскільки його керівник володіє меншими управлінськими повноваженнями і несе меншу відповідальність за кінцеві результати діяльності суб'єктів господарювання (і свого підрозділу).

Слід мати на увазі, що центри відповідальності і центри витрат можуть повністю співпадати (цех, ділянка), але в той же час цех, що складається з декількох ділянок, будучи центром відповідальності за витратами, охоплює декілька центрів витрат (ділянок).

Функціональні відділи і служби управління відповідають за рівень витрат, що виникають не тільки в цих підрозділах. Їх відповідальність розповсюджується на багато ланок виробництва.

Обсяг споживання виробничих ресурсів в центрах витрат залежить не тільки від зусиль виробничих колективів – куди більше він обумовлений роботою технічних і постачальницьких служб суб'єктів господарювання. Тому зона відповідальності цих служб за рівень витрат розповсюджується на всі центри витрат суб'єктів господарювання, функціонально пов'язані з цими службами. Вона значно ширша за центр витрат – відповідного функціонального відділу суб'єктів господарювання. Такий центр відповідальності відповідає за відповідні витрати в декількох виробничих центрах витрат.

Центри відповідальності по відношенню до процесу виробництва класифікуються на основні і функціональні. Основні центри відповідальності забезпечують контроль витрат в місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за витрати цехів, що входять в нього, цех – за витрати вхідних в нього ділянок, ділянка – за витрати бригад. Функціональні центри поширюють контроль витрат на багато місць їх виникнення, якщо витрати в них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, що відповідає за витрати на капітальний ремонт і модернізацію устаткування у всіх виробничих підрозділах, відділ головного енергетика, що відповідає за витрати на тепло і електроенергію, воду і стисле повітря по підприємству в цілому, і інші функціональні відділи, пов'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

У вітчизняній економіці російські суб'єкти господарювання організовують, в основному, центри витрат або центри доходів. В кращому разі — центри прибутку. Центри інвестицій зустрічаються украй рідко.

Сенс створення центрів відповідальності – більш чітка організація контролю і регулювання витрат як функції управління, забезпечення чіткої персоніфікованої відповідальності за рівень окремих витрат і витрат на підприємстві. Суть цього процесу полягає в зіставленні досягнутих результатів із запланованими (або з нормами), аналізі причин відхилення, встановленні відповідальних за ці відхилення і вживанні необхідних коректуючих заходів [61, с. 102 – 103].

Дуже важливо в цілях забезпечення урегульованості рівня витрат планувати і враховувати по центру тільки ті витрати, на які може робити значний вплив керівник цього центру відповідальності. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути розділена. Наприклад, вартість матеріалів здатна змінюватися не тільки залежно від кількості використовуваних матеріалів (відповідальність несе начальник виробничого цеху), але і за рахунок варіювання ціни (відповідальність працівника відділу постачання). Тому при виявленні відхилень фактичних витрат від запланованих слід персоніфікувати відповідальність за ці відхилення, оскільки особа, що не володіє повноваженнями контролю витрат, не може нести відповідальність за їх рівень [61, с. 104]. Формування системи організаційного забезпечення управління витратами на підставі центрів відповідальності передбачає наступний алгоритм дій (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Основні етапи формування системи організаційного забезпечення управління витратами на підставі центрів відповідальності

Сформовані центри відповідальності повинні бути укомплектовані кваліфікованими менеджерами, які здатні не тільки забезпечувати виконання встановлених завдань, але й розробляти пропозиції вищестоящим органам управління за підвищенням ефективності формування витрат у рамках діяльності підрозділів, які вони контролюють [17, с. 36 – 37].

3.2. Оцінка витрат на інвестиційний проект по екологічному заходу

Збільшення екологічних витрат призводить до збільшення виробничих витрат суб'єктів господарювання та збільшення антропогенного впливу на навколишнє середовище. Отже, необхідним є проведення таких природоохоронних заходів, які спрямовані на зниження екологічних витрат і ліквідацію антропогенного впливу на навколишнє середовище, збереження, поліпшення і раціональне використання природоресурсного потенціалу. Це – будівництво і експлуатація очисних і знешкоджуючих споруд і пристроїв, розвиток мало- і безвідходних технологічних процесів і виробництв. Для цього необхідним є вкладення коштів у інвестиційні проекти по екологічним заходам, які скоротять екологічні витрати суб'єктів господарювання та антропогенний вплив на навколишнє середовище.

Проектований і планований комплекс природоохоронних заходів повинен забезпечувати дотримання нормативних вимог до якості середовища, які відповідають інтересам охорони здоров'я людей і охорони навколишнього середовища, з урахуванням перспективних змін, зумовлених розвитком виробництва, а також одержання максимального народногосподарського економічного ефекту від поліпшення стану навколишнього середовища [73, с. 140 – 141]

Оцінка витрат на інвестиційні проекти по екологічним заходам проводиться за наступними етапами (рис. 3.2):



Рис. 3.2. Послідовність етапів оцінки витрат на інвестиційні проекти за екологічними заходами

Етап 1 – обґрунтування актуальності вкладення коштів у інвестиційний проект. У нашому випадку на ПП «Інтек плюс» встановлені очисні установки для очищення димових і відпрацьованих газів вентиляційних викидів. З метою економії електроенергії пропонується встановити систему місцевої витяжної вентиляції та очистки повітря. Цей захід дозволить знизити поточні екологічні витрати суб'єктів господарювання.

Етап 2 – дослідження методичного забезпечення розрахунків. Найбільш важливий етап в процесі ухвалення інвестиційних рішень – оцінка ефективності реальних інвестицій (капітальних вкладень). Від правильності і об'єктивності такої оцінки залежать терміни повернення вкладеного капіталу і перспективи розвитку суб'єктів господарювання.

Для фінансової оцінки ефективності реальних інвестиційних проектів використовуються наступні основні методи [17, с. 197 – 199, 202 – 204]:

- метод простої (бухгалтерської) норми прибутку (ARR);
- простий (бездисконтний) метод окупності капітальних вкладень (PM);
- дисконтний метод окупності проекту (DPBM);
- чиста поточна вартість проекту (ЧПВ – NPV) або чистий приведений дохід (ЧПД);
- внутрішня норма прибутку (прибутковості) проекту – IRR.

Розглянемо зміст вказаних методів детальніше.

Метод простої (бухгалтерської) норми прибутку застосовується для оцінки проектів з коротким періодом окупності капітальних витрат (до 1 року). Проста норма прибутку – відношення прибутку, отриманого від реалізації проекту до початкових інвестицій. Для розрахунку рентабельності інвестиційного проекту приймається чистий прибуток (після оподаткування), до якого часто додаються амортизаційні відрахування, що генеруються проектом. У останньому випадку враховується весь грошовий потік від проекту, а його рентабельність збільшується. Розрахунок здійснюється по формулах (3.1 або 3.2):

$$R_{\text{п}} = \text{ЧП} / I * 100 \quad (3.1)$$

$$R_{\text{п}} = (\text{ЧП} + \text{АВ}) / I * 100 \quad (3.2),$$

де $R_{\text{п}}$ – рентабельність (прибутковість) проекту, %; ЧП – чистий прибуток від проекту; I – первинні інвестиції в проект; АВ – амортизаційні відрахування.

Для реалізації вибирається проект з найбільшою простою нормою прибутку. Даний метод ігнорує:

- 1) доходи від ліквідації колишніх активів, що замінюються новими;
- 2) можливість реінвестування отримуваних доходів в інші прибуткові матеріальні або фінансові активи;
- 3) перевага вибору одного з проектів, що мають однакову просту норму прибутку, але різні обсяги інвестицій [27, с. 284 – 287].

Простий бездисконтний метод окупності проекту заснований на тому, що визначається кількість років (або місяців), необхідних для повного відшкодування первинних капітальних витрат. Іншими словами, встановлюється момент, коли грошовий потік доходів від проекту порівнюється із загальною сумою витрат за даним проектом. Відбираються проекти з мінімальними термінами окупності капітальних вкладень. Даний метод дозволяє оцінити ліквідність і ризикованість проекту. Цей метод не враховує грошові надходження після закінчення терміну окупності проекту, можливості реінвестування отриманих від проекту доходів і тимчасову вартість грошових коштів, що вкладаються в нього. Тому проекти з рівними термінами окупності капітальних витрат, але різною тимчасовою структурою доходів визнаються рівноцінними.

Дисконтний метод окупності проекту припускає визначення моменту, коли дисконтовані грошові потоки доходів порівнюються з дисконтованими грошовими потоками капітальних витрат. При використанні даного методу враховується концепція грошових потоків, тобто можливість реінвестування доходів і тимчасова вартість грошей, що робить оцінку інвестиційного проекту реальнішою [32, с. 324].

Розрахунок чистої поточної вартості інвестиційного проекту здійснюється за формулою (3.3). Цей розрахунок базується на зіставленні суми дисконтованих грошових вкладень (IC), які розраховуються за формулою (3.3), з загальною сумою дисконтованих чистих поточних надходжень, що генеруються протягом прогнозованого терміну, який розраховується за формулою (4.4). Оскільки приток грошових коштів та інвестицій розподілений за часом, то він приводиться до теперішнього моменту часу за допомогою коефіцієнту дисконтування (r), який встановлюється аналітиком (інвестором) самостійно на підставі порогового значення рентабельності, обраного для даного інвестиційного проекту.

$$IC = \sum_{t=0}^T \frac{I_t}{(1+r)^t}, \quad (3.3)$$

де I – сума інвестованих коштів в проект.

Припустимо, робиться прогноз, що інвестиція (IC) буде генерувати протягом (t) років річні доходи за розміром P_1, P_2, \dots, P_t , тоді загальна накопичена величина дисконтованих доходів (PV) розраховується за формулою (3.4):

$$PV = \sum_{t=0}^T \frac{P_t}{(1+r)^t} \quad (3.4)$$

Чистий приведений доход розраховується як різниця дисконтованих грошових надходжень та платежів, які очікуються при реалізації інвестиційного проекту, за весь інвестиційний період (3.7):

$$NPV = PV - IC \quad (3.7)$$

Позитивне значення NPV свідчить про доцільність прийняття інвестиційного проекту, а при зіставленні альтернативних проектів більш вигідним вважається проект з більшою величиною чистого приведенного доходу.

В даному методі значення чистого приведенного доходу багато в чому визначається обраною для розрахунку ставкою дисконтування. Вибір значення цього показника залежить від наступних факторів:

- мети інвестування та умов реалізації проекту;
- рівня інфляції в національній економіці;
- величини інвестиційного ризику;
- альтернативних можливостей вкладення капіталу;
- фінансових міркувань та уявлень інвестора.

У сучасних умовах вважається, що для різного класу інвестицій можуть обиратися різні значення ставки дисконтування. Зокрема, вкладення, пов'язані з підтримкою ринкових позицій суб'єктів господарювання, оцінюються за нормативом 6%, інвестиції в поновлення основних засобів – 12%, вкладення з метою економії поточних витрат – 17%, вкладення з метою збільшення доходів суб'єктів господарювання – 20%, ризиковані вкладення капіталу – 27%. Також наголошується залежність ставки відсотка від ступеня ризику проекту. Для

звичайних проектів прийнятною нормою є ставка 16%, для нових проектів на стабільному ринку – 20%, для проектів, які базуються на нових технологіях – 24% [27, с. 276 – 277].

Серед джерел фінансування проектів зазвичай виділяють [17, с. 199]:

- 1) власні фінансові ресурси інвестора (забудовника), що надаються акціонерами (засновниками), збільшуються в результаті подальшої реалізації проекту (прибуток, амортизаційні відрахування, засоби, виплачувані органами страхування, та ін.);
- 2) позикові грошові кошти – банківські і бюджетні кредити, облігаційні позики держави або інших компаній, що погашаються разом із заборгованістю в установленому порядку і в задані терміни;
- 3) грошові кошти, що централізуються добровільними об'єднаннями (союзами) підприємств;
- 4) засоби федерального і регіональних бюджетів, що надаються в безповоротному порядку;
- 5) повернуті грошові кошти (засоби від продажу акцій, пайові і інші внески юридичних осіб і громадян);
- б) іноземні інвестиції.

Метод внутрішньої норми прибутку (ВНП) або маржинальної ефективності капіталу (IRR) узгоджується з головною метою фінансового менеджменту – помноження добробуту акціонерів. Він характеризує рівень прибутковості (доходності) інвестиційного проекту, вирази мий дисконтною ставкою, за якою майбутня вартість грошових потоків від капітальних вкладень приводиться до теперішньої вартості авансованих коштів.

$$\text{ВНП} = (\text{ЧПВ} / I) * 100 \quad (3.6),$$

де ЧПВ – чиста поточна вартість грошового потоку; I – інвестиції (вкладення) в інвестиційний проект.

Зміст методу внутрішньої норми прибутку полягає в тому, що всі доходи та витрати за проектом приводяться до теперішньої вартості не на підставі

дисконтної ставки, яка задається ззовні, а на підставі внутрішньої норми доходності самого проекту.

Внутрішня норма прибутку визначається як ставка доходності, при якій теперішня вартість надходжень дорівнює теперішній вартості капітальних витрат, тобто чиста поточна вартість проекту дорівнює нулю, значить, всі інвестиційні витрати окупаються. Отриманий ЧПВ (прибуток) від проекту зіставляється з теперішньою вартістю інвестиційних витрат [26, с. 134].

Етап 3 – інформаційне забезпечення розрахунків. За даними ЗАТ "СовПлим", яке є провідним підприємством в світі та офіційним дистриб'ютором провідного виробника систем місцевої витяжної вентиляції та очистки повітря, вартість такої системи для очистки повітря від токсичних газів та парів, аерозолів, кислот становитиме 77 тис. грн. При використанні систем місцевої витяжної вентиляції економія електроенергії становить 60%. У нашому випадку на ПП «Інтек плюс» встановлені очисні установки для очищення димових і відпрацьованих газів вентиляційних викидів, вартість електроенергії очисних установок за 2022 рік склала 36108,27 грн. З метою економії електроенергії пропонується встановити систему місцевої витяжної вентиляції та очистки повітря. Економія в цьому випадку складе 21664,97 грн. на рік, в розрахунку що не буде змінюватися тариф на електроенергію.

Інакше кажучи річні поточні екологічні витрати (вартість електроенергії очисних установок) становлять 36108,27 грн. Вартість інвестиційного проекту – 77000 грн. Проект дає зниження річних поточних екологічних витрат (вартість електроенергії очисних установок) на 60%, тобто економія (чистий грошовий потік) складає 21664,97 грн.

Етап 4 – проведення розрахунків. На прикладі ПП «Інтек плюс» проведемо оцінку витрат на інвестиційний проект по екологічному заходу – встановлення системи місцевої витяжної вентиляції для очистки повітря від токсичних газів та парів, аерозолів, кислот з метою зниження екологічних витрат, за допомогою методу NPV (розрахунок чистої поточної вартості інвестиційного проекту) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Розрахункові дані за інвестиційним проектом

Роки	Економія за проектом	Реалізація проекту	Окупність проекту
1	21664,97	77000	37337,07
2	21664,97	37337,07	13670,10
3	21664,97	13670,10	- 7994,87

Тепер зробимо розрахунок чистої поточної вартості інвестиційного проекту за формулою 3.3:

$$77000 - (21664,97 / 1,17 + 21664,97 / 1,17^2 + 21664,97 / 1,17^3) = 77000 - (18839,09 + 16412,84 + 14273,26) = 77000 - 49707,19 = 7494,81 \text{ грн.}$$

Як вже було сказано раніше для різного класу інвестицій можуть обиратися різні значення ставки дисконтування, в нашому випадку (вкладення з метою економії поточних витрат) ставка дисконтування – 17%.

Етап 7 – надання результатів за проведеними розрахунками та прийняття управлінського рішення. На підставі проведених розрахунків за інвестиційним проектом можна зробити висновок, що термін окупності даного інвестиційного проекту складає 3 роки після закінчення яких ПП «Інтек плюс» буде отримувати доход в розмірі економії електроенергії на 60% в процесі терміну використання цієї установи. Оскільки в загальну суму поточних екологічних витрат входить сума поточних витрат на електроенергії очисних установок, тоді зниження річних поточних екологічних витрат (вартість електроенергії очисних установок) на 60% (економія) стане наслідком зниження загальної суми поточних екологічних витрат.

Отже на підставі проведених розрахунків можна зробити висновок про те, що на ПП «Інтек плюс» необхідно впровадити запропонований інвестиційний проект з метою зниження загальної суми поточних екологічних витрат, зниження і ліквідації антропогенного впливу на навколишнє середовище.

3.3. Сукупна оцінка результативності контролю витрат суб'єктів господарювання на базі методу експертних оцінок

В процесі управління виробничою системою безперервно виникають ситуації, коли керівники різних рівнів стикаються з необхідністю вибору якогось одного з декількох можливих варіантів дій. Вироблення і ухвалення рішення – вузлова процедура в діяльності керівника, яка визначає весь подальший хід процесу управління, особливо кінцевий результат управлінської діяльності [72].

Контроль витрат є однією з найважливіших ділянок роботи, спрямованої на виявлення невикористаних резервів та непродуктивних витрат і втрат. Від обґрунтованості визначення витрат залежить об'єктивність оцінки фактичної виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг), витрат на управління та збут, інших витрат операційної діяльності, а також достовірність відображення результатів підприємницької діяльності у фінансовій та податковій звітності.

Завдяки контролю організація має можливість усувати перешкоди на шляху виконання планових завдань. Тому контроль можна визначати як процес, за допомогою якого організація забезпечує досягнення своєї мети [37, с. 218 – 219].

Тому необхідним є надання сукупної оцінки результативності контролю витрат суб'єктів господарювання з метою досягнення найвищих результатів підприємницької діяльності, а саме отримання найбільшої суми чистого прибутку.

Дамо сукупну оцінку результативності контролю витрат суб'єктів господарювання за допомогою методу експертних оцінок – методу Делфі. Методи експертних оцінок застосовуються у випадках, коли завдання повністю

або частково не піддається формалізації і не може бути вирішене відомими математичними методами.

Експертиза є дослідженням складних спеціальних питань на стадії вироблення управлінського рішення особами, що володіють спеціальними знаннями, досвідом з метою отримання висновків, думок, рекомендацій, оцінок. В ході експертних досліджень використовуються новітні досягнення науки і техніки за фахом експерта.

Завдання експерта полягає в тому, щоб, використовуючи спеціальні знання в тій або іншій області, минулий досвід і інтуїцію, застосувати загальні закони і приватні закономірності для розробки конкретних управлінських рішень і забезпечити цим їх оптимальність [72].

Метод експертних оцінок – метод отримання інформації шляхом опитування експертів, що використовується при визначенні проблем, цілей, об'єктів, процедур і технік, критеріїв дослідження як засобу забезпечення надійності інформації, для операціоналізації окремих категорій.

Експертні оцінки – це судження висококваліфікованих спеціалістів – професіоналів, висловлені у вигляді змістовних, якісних чи кількісних оцінок об'єкта, які мають бути направлені для використання при прийнятті рішень.

Основними сферами застосування експертних методів являються наступні [49, с. 78]:

- визначення цілей (при прийнятті важливих рішень, наслідки реалізації яких можуть відіграти значну роль, необхідно чітко уявити цілі, на досягнення яких прямує особа, що приймає рішення. Для складних ситуацій розроблені і використовуються методи формування "дерева цілей", що дозволяють визначити ієрархічну структуру системи цілей, і "дерева критеріїв", що дозволяють оцінити ступінь досягнення цілей);
- генерування альтернативних варіантів (процедури генерування альтернативних варіантів можуть передбачати як спеціальну організацію і проведення експертиз з використанням методів типу "мозкової атаки", так і створення автоматизованих систем генерування альтернативних варіантів);

- прогнозування і побудова сценаріїв (в багатьох складних ситуаціях не завжди ми володіємо достатньо достовірною інформацією, необхідною для застосування традиційних способів прогнозування. Однією із основних задач при розробці сценарію є визначення альтернативних варіантів динаміки їх зміни. Найбільш розповсюдженим методом експертного оцінювання при формуванні альтернативних варіантів сценаріїв є метод "мозкової атаки" у сполученні з спеціальними методами використання аналітичної інформації).

Метод Делфі є одним із основних методів проведення експертиз. Сьогодні він являє собою групу методів, що об'єднуються загальними вимогами до організації експертних процедур і форми отримання експертних оцінок [49, с. 79].

Проведемо сукупну оцінку результативності контролю витрат суб'єктів господарювання за допомогою методу Делфі на підставі критеріїв оцінки контролю витрат. Виділення цих критеріїв оцінки контролю витрат орієнтоване на оцінку саме тих сторін системи контролю витрат, які визначають її успішність і сприяють досягненню загальносистемних цілей управління підприємством. Для того, щоб дати сукупну оцінку результативності контролю витрат суб'єктів господарювання за допомогою методу Делфі на підставі критеріїв оцінки контролю витрат визначимо послідовність дій в результаті проведення такої оцінки за допомогою методу Делфі (рис.3.3)

В якості основних критеріїв оцінки контролю витрат візьмемо наступні: критерії якості ресурсного забезпечення – фондівіддача, рентабельність основних засобів, матеріалівіддача, матеріаломісткість; критерій досконалості кадрового забезпечення – чисельність працівників за віком, освітою та стажем праці; критерії ефективності контролю витрат – показники рентабельності та ефективності формування витрат; критерій вартості контролю витрат.

На підставі наведених критеріїв оцінки контролю витрат знайдемо максимальне значення за кожним критерієм та виділимо його в матриці вихідних даних (табл. 3.3) [30, с. 287].



Рис. 3.3. Послідовність дій при сукупній оцінці результативності контролю витрат суб'єктів господарювання за допомогою методу Делфі

Матриця вихідних даних

Експерти	Критерії оцінки контролю витрат									
	Критерій якості ресурсного забезпечення				Критерій досконалості кадрового забезпечення (чисельність)			Критерій ефективності		Критерій вартості
	Фондовіддача	Рентабельність основних засобів	Матеріаловіддача	Матеріаломісткість	За віком	За освітою	За стажем	Показники рентабельності	Показники ефективності формування витрат	
1	1,88	0,40	2,37	0,42	247	9	62	0,30	1,42	112931,98
2	1,88	0,40	2,37	0,42	276	343	248	0,16	0,71	112931,98
3	1,88	0,40	2,37	0,42	334	628	132	0,23	1,30	112931,98
4	1,88	0,40	2,37	0,42	137	343	370	0,24	0,30	112931,98
7	1,88	0,40	2,37	0,42	9	343	168	0,16	0,71	112931,98
6	1,88	0,40	2,37	0,42	334	9	132	0,08	1,30	112931,98
7	1,88	0,40	2,37	0,42	137	628	168	0,02	3,30	112931,98

Значення кожного критерію з матриці вихідних даних розділимо на максимальне значення критерію, що вивчається. Наприклад, за віком $247 / 334 = 0,73$ та ін.

Для показників фондовіддачі, рентабельності основних засобів, матеріаловіддачі та матеріаломісткості експертами була дана оцінка відповідно 1,88; 0,40; 2,37; 0,42, тобто в цьому випадку це й будуть максимальні значення за цими критеріями, на які будуть ділитися значення кожного критерію відповідно до показника.

Для критерію досконалості кадрового забезпечення в якості показників, що вивчаються була наведена чисельність працівників за віком, освітою та стажем праці. Тобто на думку кожного з експертів результативність контролю витрат залежить від віку, освіти та стажу працівників, які приймають участь у контролі витрат суб'єктів господарювання.

При розгляді критерію ефективності контролю витрат в якості показників оцінювання результативності контролю були прийняті показники ефективності

діяльності (рентабельності) суб'єктів господарювання та ефективності формування витрат, за якими також були проведені розрахунки та внесені до матриці координат.

Останнім критерієм оцінки результативності контролю витрат є критерій вартості контролю. Результати отриманих розрахунків внесемо до матриці координат (табл. 3.4) [30, с. 286].

Таблиця 3.4

Матриця координат

Експерти	Критерії оцінки контролю витрат									
	Критерій якості ресурсного забезпечення				Критерій досконалості кадрового забезпечення (чисельність)			Критерій ефективності		Критерій вартості
	Фондовіддача	Рентабельність основних засобів	Матеріаловіддача	Матеріаломісткість	За віком	За освітою	За стажем	Показники рентабельності	Показники ефективності формування витрат	
1	1,0	1,0	1,0	1,0	0,73	0,01	0,17	1,0	0,43	1,0
2	1,0	1,0	1,0	1,0	0,77	0,77	0,67	0,73	0,22	1,0
3	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	0,36	0,77	0,39	1,0
4	1,0	1,0	1,0	1,0	0,41	0,77	1,0	0,80	0,09	1,0
7	1,0	1,0	1,0	1,0	0,03	0,77	0,47	0,73	0,22	1,0
6	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	0,01	0,36	0,27	0,39	1,0
7	1,0	1,0	1,0	1,0	0,41	1,0	0,47	0,07	1,0	1,0

Після проведених розрахунків значення кожного показника в матриці координат необхідно возвести у квадрат, потім возведені у квадрат дані за кожним показником просумувати за строчкою та отримані дані внести в матрицю квадратів (табл. 3.7) [30, с. 287]. Наприклад, за 1 експертом: $1,0 + 1,0 + 1,0 + 1,0 + 0,73 + 0,03 + 1,0 + 0,18 + 1,0 = 6,74$ та ін.

В матриці квадратів (табл.3.7) за сумою балів присвоєно призове місце думці кожного експерта, проте тут не враховувалася значущість оціночних показників (всі вони вважалися рівнозначними). Тому для уточнення результатів присудження призового місця використаємо експертну оцінку

значущості кожного взятого для розрахунків показника та заповнимо таблицю 3.6 [30, с. 287].

Таблиця 3.7

Матриця квадратів

Експерти	Критерії оцінки контролю витрат									Сума балів	Призове місце	
	Критерій якості ресурсного забезпечення				Критерій досконалості кадрового забезпечення (чисельність)			Критерій ефективності				Критерій вартості
	Фондовіддача	Рентабельність основних засобів	Матеріаловіддача	Матеріаломісткість	За віком	За освітою	За стажем	Показники рентабельності	Показники ефективності формування витрат			
1	1,0	1,0	1,0	1,0	0,73	-	0,03	1,0	0,18	1,0	6,74	4
2	1,0	1,0	1,0	1,0	0,79	0,30	0,47	0,28	0,07	1,0	6,67	7
3	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	0,13	0,79	0,17	1,0	7,87	1
4	1,0	1,0	1,0	1,0	0,17	0,30	1,0	0,64	0,01	1,0	7,12	3
7	1,0	1,0	1,0	1,0	-	0,30	0,20	0,28	0,07	1,0	7,83	7
6	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	-	0,13	0,07	0,17	1,0	6,37	6
7	1,0	1,0	1,0	1,0	0,17	1,0	0,20	-	1,0	1,0	7,37	2

Для оцінки значущості показника експерти використовують десятибальну шкалу:

критерій якості ресурсного забезпечення:

фондовіддача – 2;

рентабельність основних засобів – 3;

матеріаловіддачі – 7;

матеріаломісткість – 8;

критерій досконалості кадрового забезпечення (чисельність):

чисельність за віком – 9;

чисельність за освітою – 1;

чисельність за стажем – 10;

критерій ефективності:

показники рентабельності – 6;

показники ефективності формування витрат – 7;

критерій вартості контролю – 4.

Зважимо дані з матриці квадратів за бальною оцінкою кожного показника та просумуємо отримані дані за кожною думкою експертів за строчкою. Наприклад, за думкою 1 експерту: $1,0 * 2,0 + 1,0 * 3,0 + 1,0 * 7,0 + 1,0 * 8,0 + 0,73 * 9 + 0,03 * 10 + 1,0 * 6,0 + 0,18 * 7 + 1,0 * 4 = 37,97$ та ін.

Таблиця 3.6

Матриця зважених величин

Експерти	Критерії оцінки контролю витрат										Сума балів	Призове місце
	Критерій якості ресурсного забезпечення				Критерій досконалості кадрового забезпечення (чисельність)			Критерій ефективності		Критерій вартості		
	Фондовіддача	Рентабельність основних засобів	Матеріаловіддача	Матеріаломісткість	За віком	За освітою	За стажем	Показники рентабельності	Показники ефективності формування витрат			
1	2,0	3,0	7,0	8,0	4,77	-	0,30	6,0	0,9	4,0	37,97	4
2	2,0	3,0	7,0	8,0	7,31	0,30	4,7	1,68	0,27	4,0	36,04	3
3	2,0	3,0	7,0	8,0	9,0	1,0	1,3	3,74	0,77	4,0	39,79	2
4	2,0	3,0	7,0	8,0	1,73	0,30	10,0	3,84	0,07	4,0	39,72	1
7	2,0	3,0	7,0	8,0	-	0,30	2,0	1,68	0,27	4,0	28,23	7
6	2,0	3,0	7,0	8,0	9,0	-	1,3	0,42	0,77	4,0	37,47	7
7	2,0	3,0	7,0	8,0	1,73	1,0	2,0	-	7	4,0	33,73	6

В результаті проведених розрахунків порівнюємо призові місця, які були розраховані не враховуючи експертну оцінку показників, з призовими місцями, розрахованими з урахуванням експертної оцінки та на підставі цих даних заповнимо таблицю 3.7 [30, с. 288].

Ранжування з врахуванням експертної оцінки та не враховуючи експертну оцінку

Експерт	Розраховане призове місце	
	не враховуючи експертну оцінку	враховуючи експертну оцінку
1	4	4
2	7	3
3	1	2
4	3	1
7	7	7
6	6	7
7	2	6

Розрахунки проведені з використанням методу математичного аналізу показали, що точніше розподілення місць дав метод Делфі, де була врахована значущість показників, які використовуються для порівняльної оцінки думок експертів.

Таким чином, на підставі проведеної експертної оцінки результативності контролю витрат у ПП «Інтек плюс» за допомогою критеріїв оцінки контролю наведених в пункті 2.2 можна зробити висновок, що на думку кожного експерту кожний показник критеріїв оцінки контролю оказує вплив на контроль витрат, але найбільш значимою є думка четвертого експерту з приводу цих показників. Тобто на результативність контролю, а саме на його якісну оцінку стосовно управління витратами впливають фондвіддача, рентабельність основних засобів, матеріаловіддача, матеріаломісткість, чисельність працівників за віком від 70 – 60, з середньоспеціальною освітою і зі стажем від 10 – 17 років, показник рентабельності чистого оборотного капіталу, показник валової рентабельності (прибутковості) виробничих (змінних) витрат, а також критерій вартості контролю. Інакше кажучи контроль буде результативним в тому випадку, коли ним будуть займатися працівники з середньоспеціальною освітою від 70 – 60 років та стажем від 10 – 17 років, увага яких буде приділятися більш за все показнику рентабельності чистого оборотного

капіталу, тобто величині бухгалтерського прибутку, який припадає на кожен гривню необоротних активів, показнику валової рентабельності (прибутковості) виробничих (змінних) витрат, а саме тому скільки одержує підприємство валового прибутку з 1 грн. виробничих витрат (змінних), а також критерію вартості контролю.

Отже, завдяки контролю стану цих показників можна дати загальну оцінку результативності контролю витрат суб'єктів господарювання, знайти резерви їх зменшення та тим самим досягнути головної мети підприємницької діяльності – збільшення доходу суб'єктів господарювання за допомогою зменшення собівартості в процесі виробничої діяльності.

Витрати на виробництво краще за все контролювати при виробничому споживанні ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування та обліку витрат, як місця виникнення, центри витрат та центри відповідальності.

Висновки до розділу 3

Організаційні чинники пов'язані з організацією виробництва і праці і їх управлінням. Чинники по елементах організації виробництва включають:

- скорочення тривалості виробничого циклу;
- забезпечення ритмічності виробництва;
- скорочення і повна ліквідація виробничого браку, простоїв устаткування і робочих;
- підвищення кваліфікації працівників і підбір кадрів згідно технічного рівня виробництва.

Економічні чинники полягають в підвищенні рівня управління і методів господарювання. Вони включають:

- вдосконалення виробничої структури суб'єктів господарювання;
- підвищення рівня планової, обліково-контрольної і аналітичної роботи;
- підвищення компетентності адміністративно-управлінського персоналу (менеджерів) суб'єктів господарювання.

В результаті розрахунку поточних екологічних витрат ПП «Інтек плюс» з метою їх зниження було запропоноване впровадження інвестиційного проекту з періодом окупності 3 роки, яке стане наслідком зниження собівартості продукції та збільшення доходу суб'єктів господарювання за рахунок 60% економії електроенергії.

Всі зазначені заходи дозволять ПП «Інтек плюс» перейти на зовсім новий, більш високий рівень керування та контролю витрат, а також мати міцну основу для подальшої оптимізації всіх процесів на підприємстві, для виявлення й успішної реалізації резервів зниження собівартості продукції.

ВИСНОВОК

Економічні відносини виявляються через людський чинник, який створює матеріальну зацікавленість працівників в результатах своєї праці.

Крім того, економія витрат має велике суспільне значення, оскільки повинна створювати умови для зниження цін на продукцію, роботи, послуги, тим самим сприяючи підвищенню рівня життя населення.

Крім цього, підприємство, збільшуючи прибуток, платить велику суму податку на прибуток, що поступає в державний і місцеві бюджети, що дозволяє на місцях вирішувати соціальні задачі.

Зниження витрат на продукцію, роботи, послуги залежить від декількох груп чинників: технологічних, організаційних і економічних.

Технологічні чинники пов'язані з технікою і технологією виробництва. Вони передбачають:

- підвищення прогресивності і якості продукції, робіт, послуг;
- застосування сучаснішого і високопродуктивного устаткування і техніки (машин і механізмів);
- підвищення ступеня механізації і автоматизації виробництва;
- застосування ресурсних і енергозберігаючих технологій;
- прискорення впровадження досягнень нової техніки і інструментів;
- застосування високоефективних матеріалів.

Організаційні чинники пов'язані з організацією виробництва і праці і їх управлінням. Чинники по елементах організації виробництва включають:

- скорочення тривалості виробничого циклу;
- забезпечення ритмічності виробництва;
- скорочення і повна ліквідація виробничого браку, простоїв устаткування і робочих;
- підвищення кваліфікації працівників і підбір кадрів згідно технічного рівня виробництва.

Економічні чинники полягають в підвищенні рівня управління і методів господарювання. Вони включають:

- вдосконалення виробничої структури суб'єктів господарювання;
- підвищення рівня планової, обліково-контрольної і аналітичної роботи;
- підвищення компетентності адміністративно-управлінського персоналу (менеджерів) суб'єктів господарювання.

В результаті розрахунку поточних екологічних витрат ПП «Інтек плюс» з метою їх зниження було запропоноване впровадження інвестиційного проекту з періодом окупності 3 роки, яке стане наслідком зниження собівартості продукції та збільшення доходу суб'єктів господарювання за рахунок 60% економії електроенергії.

Всі зазначені заходи дозволять ПП «Інтек плюс» перейти на зовсім новий, більш високий рівень керування та контролю витрат, а також мати міцну основу для подальшої оптимізації всіх процесів на підприємстві, для виявлення й успішної реалізації резервів зниження собівартості продукції.