

Л.Г. Цимбалюк

Н.П. Скригун

Л.І. Антошкіна

**ФОРМУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
ВИРОБНИЦТВА**

Підручник

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як підручник для студентів економічних спеціальностей
вищих навчальних закладів*

Донецьк
Юго-Восток
2009

УДК 338.512(075)

ББК У301-862я73

Ф79

Рецензенти:

Макарова О. В. — д-р екон. наук, професор, заступник директора Інституту демографії та соціальних досліджень НАН України;

Зайчковський А. О. — д-р екон. наук, професор кафедри економіки і права (Національний університет харчових технологій);

Петенко І. В. — д-р екон. наук, професор, зав. кафедри Донецького державного університету управління МОН України

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як підручник для студентів економічних спеціальностей
вищих навчальних закладів
(лист № 1.4/18Г3052 від 31.12.2008 р.)*

*Рекомендовано до друку вченою радою
Бердянського університету менеджменту і бізнесу
(протокол № 4 від 26.11.2008 р.)*

Цимбалюк Л. Г.

Ф79 Формування та управління витратами виробництва / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун, Л. І. Антошкіна. — Донецьк : Юго-Восток, 2009. — 240 с.
ISBN 978-966-374-427-8

У підручнику розглянуті теоретичні основи формування витрат на підприємстві: принципи та функції управління витратами, їх економічна сутність та зв'язок з теорією виробництва; розроблена класифікація витрат з метою здійснення ефективного управління ними в процесі здійснення виробничої діяльності. Описано методичні підходи до планування загальних та середніх витрат; способи оптимізації поточних витрат та виробничих запасів, досліджено взаємозв'язок витрат та ефективності виробництва. Особлива увага приділена принциповим особливостям калькулювання собівартості продукції в окремих галузях промисловості.

Розрахований на студентів вищих та середніх економічних навчальних закладів, аспірантів, спеціалістів економічних служб промислових підприємств, науковців.

УДК 338.512(075)

ББК У3014862я73

ISBN 97849664374442748

© Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун,
Л. І. Антошкіна, 2009

ЗМІСТ

Вступ

Розділ 1. СУТНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Концепція витрат як економічної категорії

1.2. Система управління витратами виробництва. Принципи та функції управління витратами

1.3. Взаємозв'язок теорії виробництва і витрат

Запитання і тести для самоконтролю

Розділ 2. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ

2.1. Сутність витрат: бухгалтерський та економічний підходи

2.2. Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами

2.3. Зміст елементів витрат

2.4. Групування витрат за статтями калькуляції

Запитання, тести і завдання для самоконтролю

Розділ 3. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПЛАНУВАННЯ ЗАГАЛЬНИХ ВИТРАТ

3.1. Особливості планування загальних витрат на виробництво

3.2. Складання зведеного кошторису витрат на виробництво

3.3. Планування витрат на виробництво виготовленої і реалізованої продукції

Запитання, тести і завдання для самоконтролю

Розділ 4. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

4.1. Сутність та призначення калькулювання собівартості продукції

4.2. Види калькуляцій

4.3. Методи калькулювання собівартості

Запитання, тести і завдання для самоконтролю

Розділ 5. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У КОРОТКОСТРОКОВОМУ І ДОВГОСТРОКОВОМУ ПЕРІОДАХ

5.1. Характеристика поведінки витрат в короткостроковому і
довгостроковому періодах

5.1. 1. Загальна характеристика витрат у короткостроковому періоді

5.1.2. Граничні витрати та граничний доход в системі управління
витратами

5.1.3. Особливості поведінки витрат на виробництво в
довгостроковому періоді

5.2. Оцінювання ефективності управління поточними витратами

5.3. Взаємозв'язок витрат та ефективності виробництва

Запитання, тести і завдання для самоконтролю

Розділ 6. УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ

6.1. Види запасів на промисловому підприємстві

6.2. Визначення оптимального розміру запасу

Запитання, тести для самоконтролю

Розділ 7. ПРИНЦИПОВІ ОСОБЛИВОСТІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ОКРЕМИХ ГАЛУЗЯХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

7.1. Хлібопекарська галузь

7.2. Цукрова промисловість

7.3. Пивоварна промисловість

7.4. Кондитерська промисловість

7.5. Спиртова промисловість

7.6. Молочне виробництво

7.7. М'ясне виробництво

7.8. Ковбасне виробництво

7.9. Виноробне виробництво

Запитання для самоконтролю

Розділ 8. ЧИННИКИ, РЕЗЕРВИ ТА ШЛЯХИ ЗНИЖЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Запитання для самоконтролю

Термінологічний словник

Додатки

Список використаної та рекомендованої літератури

ВСТУП

Сучасні умови розвитку конкурентних відносин вимагають від промислових підприємств промисловості використання сучасних технологій, економічного і продуктивнішого обладнання, удосконалення організації управління підприємством для забезпечення та утримання конкурентоспроможності як продукції, так і підприємства в цілому. Загострення конкуренції на вітчизняному ринку потребує швидкого реагування на зміну господарської ситуації та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо визначення обсягів виробництва, які б забезпечили достатній рівень прибутковості та підвищення ефективності використання всіх видів ресурсів підприємства, формування оптимального асортиментного ряду, покращення якості продукції. При цьому отримання прибутку за рахунок підвищення цін для багатьох виробників стає проблематичним. Зі вступом України до СОТ посилилася конкуренція вітчизняних підприємств з іноземними виробниками, тому вагомою стає проблема забезпечення виробництва якісної продукції з меншими витратами, використання безвідходних технологій, ефективних методів організації праці, високопродуктивного обладнання.

Управління витратами виробництва в напрямку формування оптимальної структури, зниження витрат при збереженні якості виробленої продукції на підприємствах дозволить знизити ціни на неї та при інших рівних умовах сприяє можливості зберегти і навіть покращити власні конкурентні позиції на ринку товарів.

Одним із найважливіших показників діяльності підприємства, який дозволяє робити висновок про ефективність його діяльності, є прибуток – головна мета підприємницької діяльності. Прибуток виступає мотиваційним стимулом, який заохочує займатися бізнесом, а також забезпечує розвиток підприємства, будучи внутрішнім джерелом формування його грошових коштів. Оскільки на величину прибутку передусім впливають витрати, роль та значення процесу управління витратами важко переоцінити.

Мета пропонованого підручника – допомогти оволодіти знаннями щодо основ управління витратами, а саме: закономірності формування витрат в процесі

виробничої діяльності, способи оптимізації поточних витрат та запасів, методику планування загальних та середніх витрат, особливості калькулювання собівартості продукції в окремих галузях підприємств матеріального виробництва тощо.

Підручник складається з восьми розділів, в яких викладено теоретичні положення, які супроводжуються прикладами, в яких проілюстровано розрахунки показників, що їх було використано під час викладу основного матеріалу. В кінці кожного розділу пропонуються питання для самоконтролю, тести, практичні завдання.

У першому розділі “Сутність управління витратами виробництва на підприємстві” показано значення управління витратами в забезпеченні ефективної роботи підприємств; принципи та функції управління витратами, а також взаємозв’язок теорії виробництва і витрат.

Другий розділ “Загальна характеристика витрат. Класифікація витрат” розкриває види витрат залежно від функцій управління витратами; зміст елементів витрат та склад статей калькуляції.

Третій розділ “Методичні основи планування загальних витрат” висвітлює питання, пов’язані з особливостями складання зведеного кошторису витрат на виробництво, наведено основні методи планування витрат на виробництво виготовленої та реалізованої продукції.

В четвертому розділі “Калькулювання собівартості продукції” наведено методику розрахунку собівартості виробленої продукції; визначено сутність та призначення калькуляції собівартості продукції, види калькуляцій, особливості вибору об’єктів калькулювання, розглянута методика обчислення окремих калькуляційних статей.

В п’ятому розділі “Управління витратами в довгостроковому і короткостроковому періодах” основна увага зосереджена на особливостях поведінки витрат в короткостроковому та довгостроковому періодах, наведено способи оптимізації поточних витрат, з’ясовано зв’язок між величиною і структурою витрат, обсягом реалізації та прибутком підприємства.

Шостий розділ "Управління виробничими запасами" розкриває моделі визначення економного розміру запасів, точки відновлення замовлення і визначення резерву запасів, що дозволяє мінімізувати витрати підприємства.

Сьомий розділ "Принципові особливості калькулювання собівартості продукції в окремих галузях харчової промисловості" присвячений висвітленню принципів особливостей калькулювання собівартості продукції в окремих галузях харчової промисловості із врахуванням їхніх технологічних та організаційних відмінностей.

У восьмому розділі "Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва" наводяться групи техніко-економічних чинників, які здійснюють вплив на економію ресурсів в галузях матеріального виробництва, висвітлюються резерви та шляхи зниження витрат задля підвищення ефективності виробництва.

РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Концепція витрат як економічної категорії

Здійснення процесу виробництва та реалізації продукції важко уявити без залучення певних ресурсів (чинників виробництва), грошовий вираз використання яких характеризується терміном “витрати”. Отже, *витрати* як економічна категорія є вираженням в грошовій формі вартості ресурсів підприємств, підприємців та інших суб’єктів господарювання на виробництво та реалізацію продукції.

Витрати – важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб’єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом.

Необхідність вивчення витрат обумовлена також тим, що вони є базою для формування цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності.

Поняття „витрати” (та собівартість як сума витрат) залишається самим невизначеним словом в обліку, оскільки використовується в багатьох різних значеннях. Цей погляд характерний не тільки для англійської мови, де слово „cost” одночасно означає: „собівартість”, „вартість”, „витрати”, „затрати”. Якщо в російській мові використовують окремі поняття „издержки” (вхідні витрати), „затрати” (витрати виробництва), „расходы” (витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі операційного циклу, то в українських нормативно-правових актах поширеним є термін „витрати”, що додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії. Крім того, категорія „витрати” по-різному тлумачиться в чинних нормативно-правових актах,

зокрема, для цілей оподаткування в податковому обліку та для визначення фінансових результатів в фінансовому обліку.

Основні методологічні підходи щодо визначення витрат, які відрізняються між собою, містяться у Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств” та Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО 16 „Витрати”), П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати”, у „Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”, які затверджені Наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. № 47.

У вітчизняній економічній літературі поряд з терміном “витрати” використовуються і такі, як “видатки”, “платежі”, “затрати”.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає *витрати* як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

М. Грещак та О. Коцюба визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [4, с. 16].

О. Орлов чітко розмежовує терміни “видатки”, “платежі” та “витрати”. Вчений наголошує, що “коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства” [10, с. 104], а “якщо відбувається виплата грошей із каси, із банківських і інших рахунків підприємства, це називається платежем” [10, с. 104].

Джерелами формування виробничих витрат є виробничі ресурси (природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність), які використовуються у виробничому процесі. Особливості функціонування перелічених ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат. Так, функціонування природних ресурсів формує такі витрати, як рента або плата за землю і орендна плата, функціонування трудових ресурсів пов'язано із заробітною платою, капітал породжує такі витрати, як амортизація, процент на капітал і процент на позику,

підприємницька діяльність – нормальний прибуток, що також є складовою витрат виробництва.

Основними витратами підприємства, якими можна управляти, є витрати від звичайної діяльності, величина яких обумовлена видом матеріального виробництва, технічними та технологічними особливостями галузі, перероблюваною сировиною, видами продукції тощо.

Витрати від звичайної складаються з витрат операційної діяльності, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат. Особлива увага менеджерів повинна бути зосереджена на витратах операційної діяльності, які з метою управління ними групують за елементами витрат на матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи та інші операційні витрати. Витрати операційної діяльності складаються з собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. В свою чергу, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) є сумою виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати та розподілені постійні загальновиробничі витрати формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Процес формування витрат підприємства унаочнює рис. 1.1.

Витрати є центральною ланкою в будь-якої інформаційній системі щодо виробничо-господарської діяльності підприємства та, як багатозначна категорія, потребують встановлення конкретних рамок для обмеження її предметної сфери.

Таке розуміння витрат як вираженої у грошовому вимірнику величини ресурсів, використаних для певних цілей отримало назву – концепція витрат (собівартості як суми витрат).

Концепція (від лат. *conceptio* – “розуміння”) – узагальнена система поглядів на досліджуваний об’єкт чи явище, уявлення про те, як підходити до сприйняття й вивчення цього об’єкта.

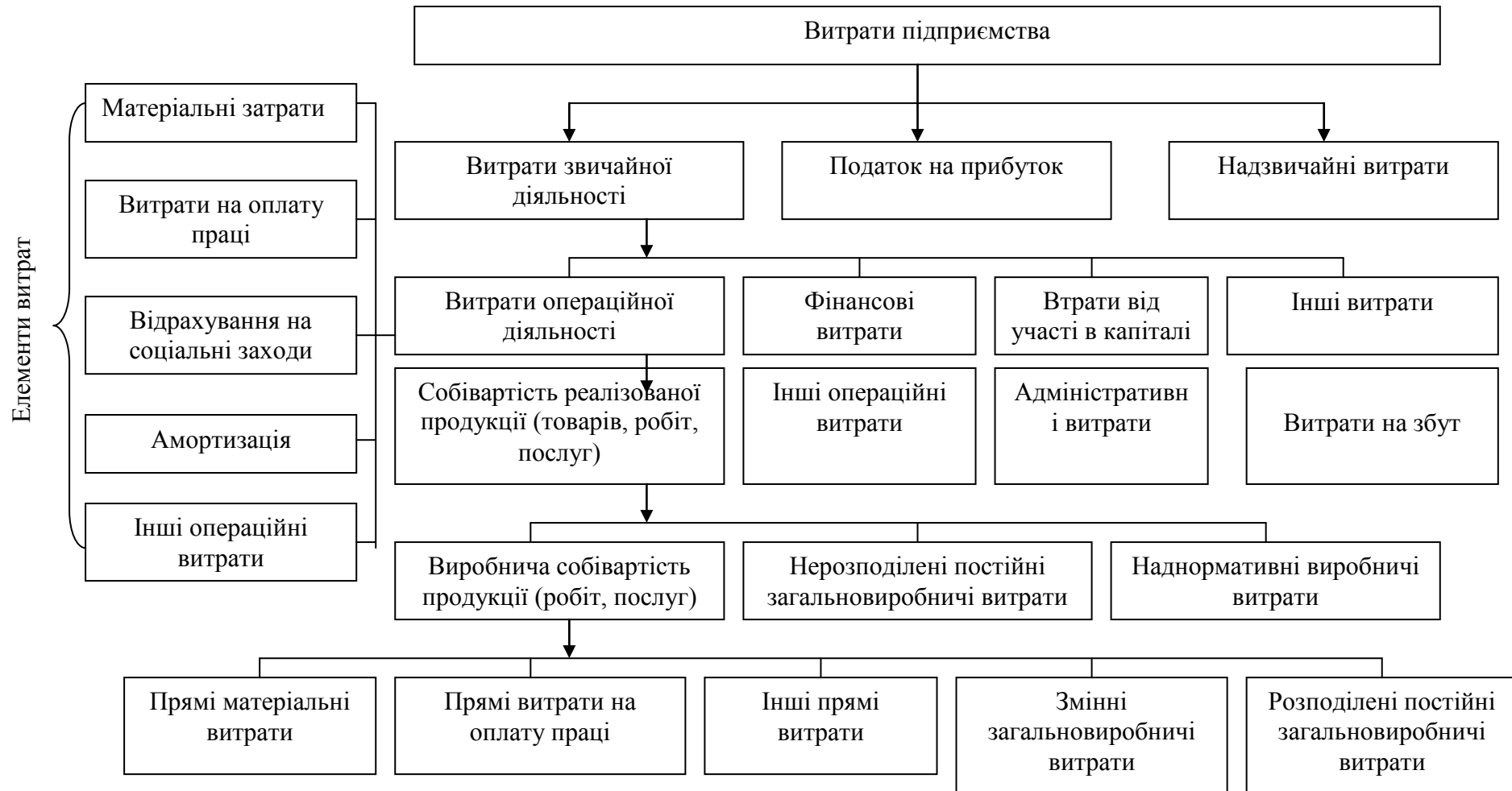


Рис. 1.1. Формування фактичних витрат підприємства [18]

Концепція витрат (собівартості) полягає у тому, що слово “витрати” як багатомірне поняття отримує більш точне значення, коли використовується в певному контексті в супроводі додаткових визначень (наприклад, початкові витрати, прямі витрати, непрямі витрати, загальновиробничі витрати, повні витрати тощо).

Залежно від етапу руху (перетворення) ресурсів в процесі операційного циклу, поняття „витрати” набуває різного економічного змісту (рис. 1.2).

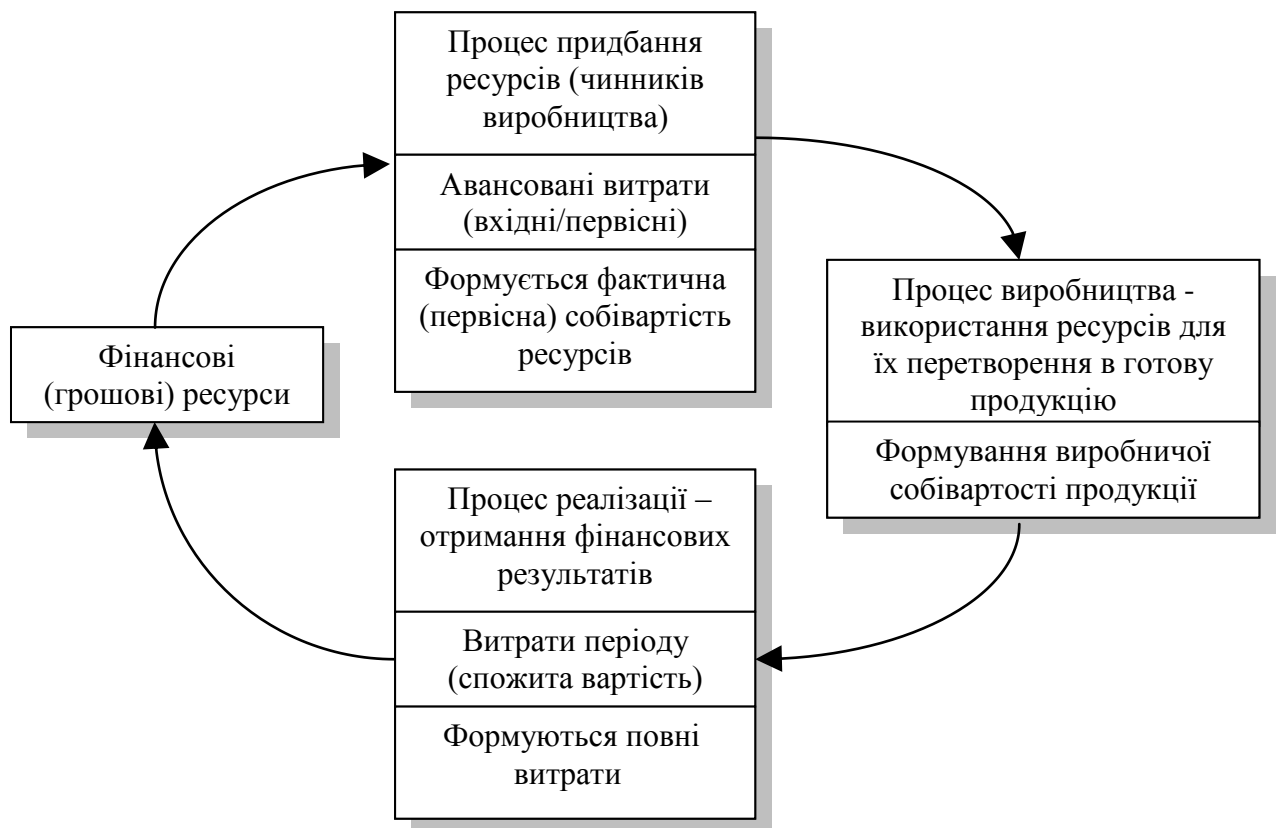


Рис. 1.2. Етапи руху ресурсів в операційному циклі підприємства

Як видно з рис. 1.2, операційний цикл, який складається з процесів придбання ресурсів та їх перетворення в готову продукцію з подальшою реалізацією, можна відобразити у вигляді руху авансованих та спожитих витрат (суми витрат) у грошовому вираженні.

На етапі придбання ресурсів відбувається авансування грошових коштів для отримання майбутньої економічної вигоди. При цьому має місце обмін одного виду активу (грошових коштів) на інші види активів (матеріали, обладнання, інструменти тощо). Загальна величина капіталу підприємства не змінюється. Змінюється структура майна (засобів) підприємства. Сума витрат

на придбання ресурсів формує фактичну (первісну) собівартість ресурсів. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку також поділяють витрати на ті, що включаються до виробничої собівартості або витрат звітного періоду, та ті, що включаються до первісної собівартості ресурсів.

На етапі виробництва до первісних витрат – авансованих в активи грошових коштів, додаються витрати, тобто визнані зобов'язання, понесені в періоді, пов'язаному з виробництвом, наприклад, витрати на заробітну плату виробничих робітників, податки, вартість сторонніх послуг на технологічні цілі. Джерелами формування виробничих витрат є виробничі ресурси (природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність), які використовуються у виробничому процесі. Особливості функціонування перелічених ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат. Вказані витрати формують виробничу собівартість (суму витрат виробництва). До моменту відвантаження виробнича собівартість вважається неспожитими витратами.

На етапі реалізації виробленої готової продукції витрати, пов'язані з її виробництвом, порівнюються з доходами від її продажу. При цьому виникають витрати звітного періоду, які не відносяться безпосередньо до виробництва, але забезпечують здійснення всього операційного циклу – адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Виходячи із особливостей руху ресурсів в операційному циклі (рис. 1.2) та враховуючи залишки нереалізованої готової продукції процес формування повних витрат на виробництво і реалізацію продукції вважаємо за доцільне унаочнити на рис. 1.3.

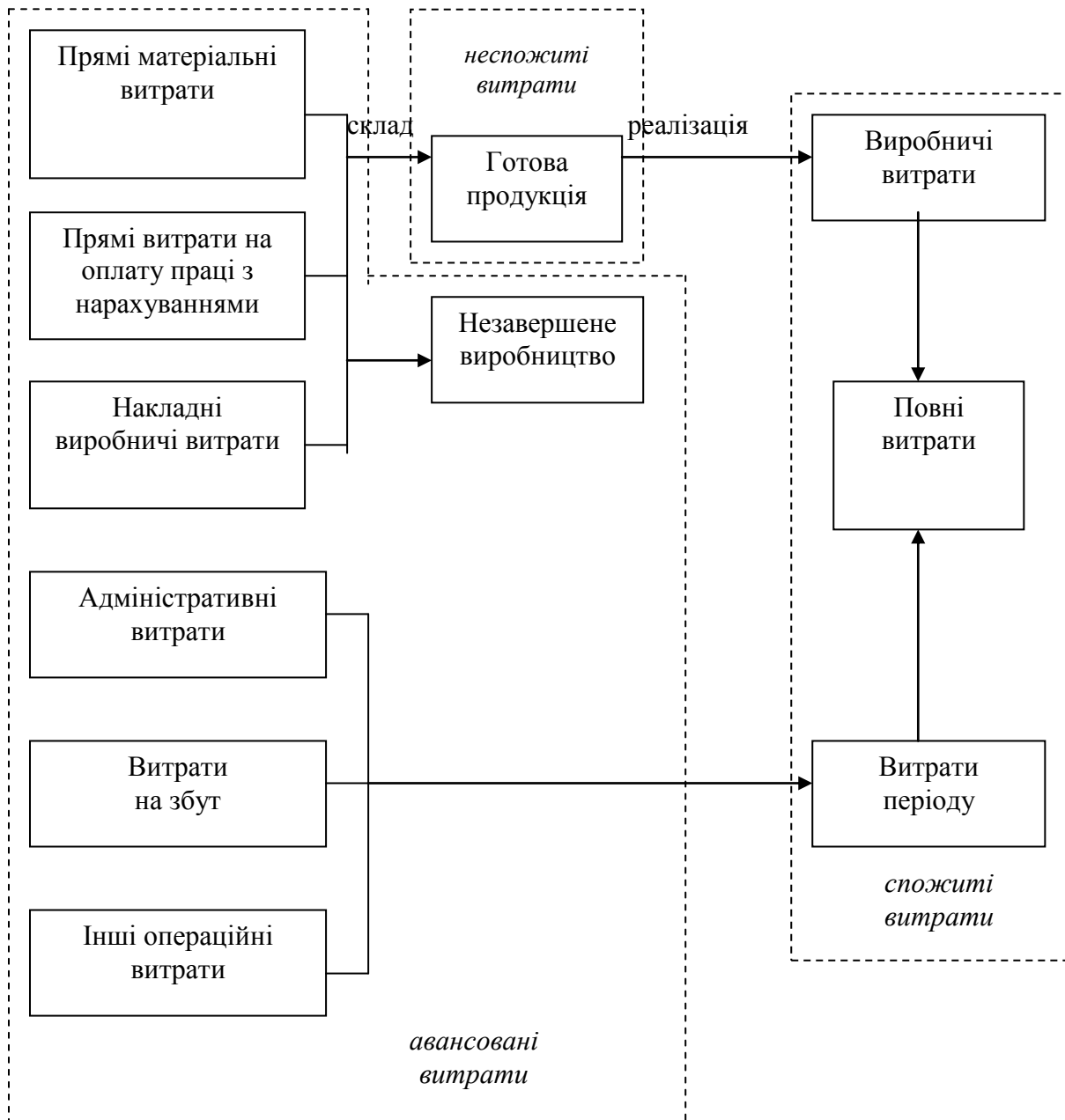


Рис. 1.3. Рух витрат в процесі формування повних витрат на виробництво і реалізацію продукції

Таким чином, рис. 1.3 показує, що залежно від того, на якому етапі руху перебувають ресурси, поняття витрат набуває різного економічного змісту. Так, якщо здійснюється передача ресурсів у виробництво чи на забезпечення виробництва, витрати вважаються авансованими, вартість готової продукції, переданої з основного виробництва на склад вважається неспожитими витратами, оскільки її реалізація ще не відбулася і кошти за неї ще не отримані. На етапі реалізації продукції формуються повні витрати, підприємство отримує

виручку і витрати трансформуються у спожиті витрати. Тобто спожитими прийнято визнавати тільки ті витрати, за які підприємство отримало кошти за рахунок реалізації виробленої продукції (робіт, послуг).

Види витрат відображають особливості їх руху (рис. 1.4).

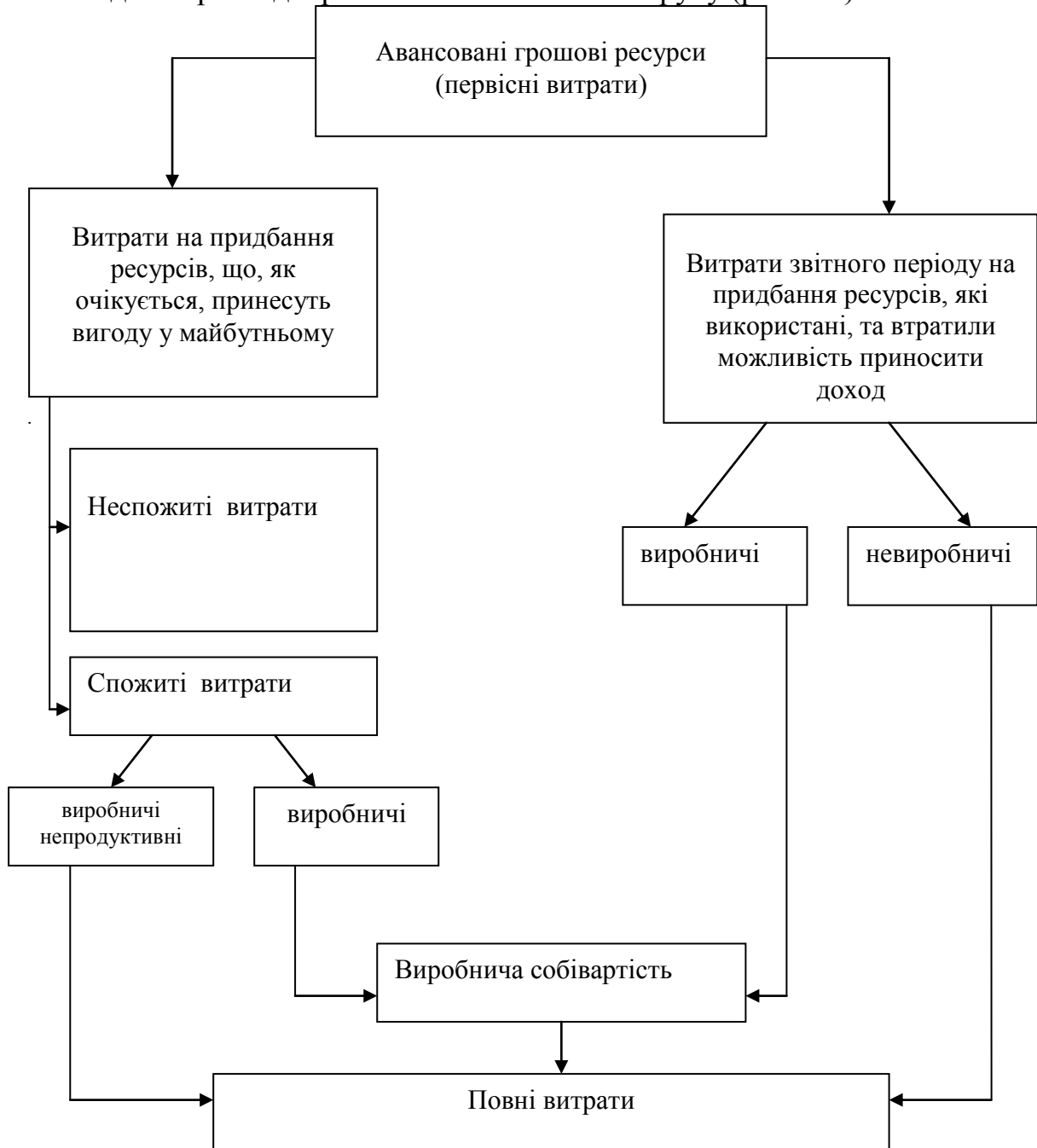


Рис. 1.4. Взаємозв'язок видів та руху витрат

На розмір витрат впливають різноманітні *чинники*, зокрема:

- величина підприємства (тут мається на увазі виробнича потужність, диференційована по видах, кількості тощо);

- виробнича програма підприємства, ступінь впливу якої на рівень витрат визначається кількістю ресурсів, необхідних для її виконання;
- глибина виробництва, яка характеризується кількістю стадій виготовлення в багатостадійному виробництві і тим, наскільки потреба у вихідних, проміжних продуктах забезпечується за рахунок власного виробництва і наскільки – за рахунок поставки зі сторони;
- побудова виробництва, тобто форма його здійснення, мається на увазі рівень автоматизації, тип (масове, серійне, одиничне виробництво) і вид виробництва (непоточне, поточне) на підприємстві;
- якість чинників виробництва, тобто їх придатність до використання у виробничому процесі. Зміна якості чинників виробництва може бути поступовою і мутаційною (коли виникають різкі зрушення у величині витрат);
- зайнятість підприємства, під якою розуміють кількість одиниць продукції, виготовлених за певний проміжок часу. Кількісне відношення цього результату до потужності підприємства відображає ступінь зайнятості;
- ціни чинників виробництва;
- структура основного виробництва, склад інфраструктури;
- умови фінансування;
- податкова політика держави;
- тарифна система, форми оплати праці тощо.

1.2. Система управління витратами виробництва. Принципи та функції управління витратами

Зазвичай будь-яке підприємство орієнтоване на вирішення проблем довгострокового розвитку та сталого росту, що досягається, насамперед, науково-обґрунтованими методами управління. Проблема управління витратами є однією з найбільш складних і важливих в економіці підприємства. Складність проблеми змісту науково-обґрунтованого управління витратами виробництва полягає в необхідності поєднання значної кількості даних щодо господарської діяльності підприємства в єдину систему економічного

управління, яка включає в себе сукупність принципів, методів, форм і прийомів управління. Крім того, потрібно чітко виділити предмет та об'єкти управління в умовах об'єктивно існуючих невизначеності та ризиків, викликаних нестабільністю економічних умов в Україні, жорсткою загальною конкуренцією та значною кон'юнктурною залежністю від уподобань споживачів.

На підприємстві залежно від об'єктів управління можна виділити підсистеми управління виробничими процесами, матеріально-технічними ресурсами, персоналом тощо. Такі підсистеми можна доповнити і управлінням витратами виробництва.

Система управління витратами виробництва складає цикл впливу суб'єкта управління (тобто підсистеми, яка управляє) на об'єкт управління (підсистему, якою управляють). *Суб'єктами* управління витратами виробництва є керівники та спеціалісти підприємства та його виробничих підрозділів (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Система управління витратами виробництва промислового підприємства

На систему управління витратами виробництва впливає значна кількість чинників зовнішнього середовища підприємства (економічні, науково-технічні, природні, політичні, соціально-культурні тощо). В свою чергу, система управління витратами виробництва підприємства також здійснює суттєвий вплив на зовнішнє середовище підприємства (переважно чинники прямої дії). В сучасних умовах система управління витратами через свої функції виступає основним інформаційним фундаментом управління внутрішньою діяльністю підприємства, його стратегією і тактикою. Основне призначення такої системи полягає в підготовці інформації для прийняття оперативних і прогностичних управлінських рішень.

Необхідно підкреслити, що стан управління витратами, ступінь його довершеності залежить від удосконалення всього фінансово-господарського механізму в цілому і його окремих елементів як на мікро-, так і на мезо- та макрорівнях. В основу управління витратами повинен бути покладений принцип забезпечення ефективної взаємодії всіх його складових з метою підвищення ефективності його функціонування залежно від потужності підприємства та покращення соціально-економічних умов населення як прояву соціальної ефективності підприємства.

На цій підставі менеджмент підприємств повинен бути спрямований на раціональне зниження наявних витрат, знаходження резервів їх зниження. Отже, фактично мова йде про формування системного противитратного економічного механізму. Останній відображає зниження витрат на одиницю продукції, зростання обсягу реалізації і пряму економічну мотивацію учасників виробничого процесу як мету управління. На підставі даного підходу виходить розуміння системи управління витратами виробництва як організаційного відображення відповідних економічних відносин на підприємстві.