

Витрати і собівартість продукції

1. **Поняття витрат та собівартості продукції, їх класифікація та структура**
2. **Собівартість продукції**
3. **Методи врахування витрат і калькування собівартості продукції**
4. **Резерви зниження собівартості продукції**
5. **Економічна політика підприємства у сфері формування витрат**

Витрати можна охарактеризувати як сукупність представлених у грошовій формі витрачань підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією.

*Згідно з НП (С) БО 16 “Витрати” під **витратами** розуміють зменшення економічної вигоди внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, якщо вони можуть бути достовірно оцінені.* Норми національних стандартів обліку регламентують умови визначення витрат.

В умовах ринкової економіки товаровиробники зацікавлені в зниженні витрат виробництва, оскільки при інших рівних умовах (ціни, об'єму продажу) це сприяє зростанню прибутку, звідси виникає проблема не стільки у визначенні витрат, їх розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції і визначення їх доцільності та досягненні необхідної прибутковості.

Завдання полягає не у їх мінімізації, а в досягненні такого рівня, за яким їх визначають споживачі та які забезпечать очікуваний прибуток виробникам.



**Визначення витрат діяльності за вимогами
НП (С) БО “Витрати”**

Інформаційна база проведення аналітичних досліджень витрат формується за вихідною інформацією кошторисів (нормативів) витрат, за даними бухгалтерського та статистичного обліку, за матеріалами ревізій і спеціальних обстежень та ін.

Створення ефективного аналітичного забезпечення управління витратами пов'язане з:

- виготовленням конкурентоспроможної продукції;
- наявністю якісної та реальної інформації щодо собівартості окремих видів продукції, виконаних робіт (послуг) та їх позицій на ринку;
- можливістю використання гнучкого ціноутворення;
- наданням об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;
- можливістю оцінки раціоналізації витрат за центрами їх формування та центрами відповідальності.

З метою управління витратами господарського суб'єкта проводять їх *класифікацію*, що дає змогу визначити природу та особливості формування, розподілу витрат за визначеними об'єктами управління. Відповідно до оцінок фінансових результатів та стосовно руху грошових коштів доцільно виділити витрати операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Групування витрат за класифікаційними ознаками

<i>Ознаки класифікації</i>	<i>Групування витрат</i>
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати періоду
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші операційні витрати
За цільовим призначенням (статтями калькуляціями)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Витрати на утримання і експлуатацію машин Загальновиробничі витрати Адміністративні витрати Витрати на збут та інші операційні витрати
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати

За ступенем залежності від прийняття рішень	Релевантні витрати Нерелевантні витрати
За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати
За ознакою переносу вартості в часі	Операційні витрати Витрати на амортизацію
За характером зв'язку з процесом виготовлення продукції	Основні витрати Накладні витрати
За функціональним призначенням	Витрати, пов'язані з операційною діяльністю Витрати, пов'язані з фінансовою діяльністю Витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю Витрати щодо надзвичайних подій
За ступенем однорідності	Елементні (прості) витрати Комплексні витрати
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати структурних підрозділів Витрати на продукцію
За центрами відповідальності	Контрольовані витрати Неконтрольовані витрати

Поточні витрати пов'язані з вирішенням таких тактичних задач, як закупівля сировини та матеріалів, їх транспортування та зберігання, обслуговування матеріально-технічної бази, утримання персоналу тощо.

Довгострокові витрати пов'язані з вирішенням стратегічних задач (будівництво, реконструкція чи придбання нових виробничих приміщень; придбання нових машин, обладнання; придбання нематеріальних активів тощо).

Релевантні (нерелевантні) витрати можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень. Різниця, яка утворюється внаслідок існування альтернативних рішень щодо витрат називається **диференційованими витратами**.

Управління витратами на підприємстві відбувається за місцем їх виникнення та центрами відповідальності. Для проведення аналізу раціональності витрат та контролю за їх рівнем формують **бюджети витрат** за калькуляційними підрозділами (виробничими, адміністративними, збутовими і ін). Облік **фактичних витрат** відбувається на окремих синтетичних рахунках кожного підрозділу. Фактичні витрати співставляють з бюджетними, які коригують на обсяг діяльності визначеного центру витрат чи центру відповідальності (найчастіше вони збігаються).

За центрами відповідальності витрати групуються відповідними кошторисами для кожного рівня управління. У зв'язку з цим витрати розподіляють на **контрольовані** та **неконтрольовані** для кожного рівня відповідальності. У процесі аналізу дають оцінку дотримання бюджету витрат та активності керівника кожного рівня що до їх раціоналізації.

Прямі витрати безпосередньо зв'язані з виготовленням певного різновиду продукції і можуть бути розраховані на її одиницю. **Непрямі витрати зв'язані не з виготовленням конкретних виробів, а процесом виробництва в цілому: утримання та експлуатація будівель, споруд, машин, зарплата управлінського персоналу тощо.** Непрямі витрати не можна безпосередньо обчислити на одиницю продукції, а треба розподіляти на підставі певних ознак (бази розподілу). На практиці, в основному, непрямі витрати розподіляють пропорційно заробітній платі або пропорційно собівартості коефіцієнто-машино-годин.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для продажу. **Витрати періоду не пов'язані з виробничою діяльністю і їх розглядають як витрати того періоду, коли вони були здійснені (маркетингові, дослідницькі та інші).**

Елементні (прості) витрати є однорідні за складом, й мають єдиний економічний зміст. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, витрати на соціальні відрахування. **Комплексні витрати** є різномірні за складом. Вони охоплюють кілька елементів витрат. Наприклад, витрати на утримання й експлуатацію устаткування, загальновиробничі, загальногосподарські витрати та інші.

Змінні витрати – це витрати, які змінюються в залежності від обсягу виготовленої продукції. У свою чергу, їх можна розділити на пропорційні та непропорційні.

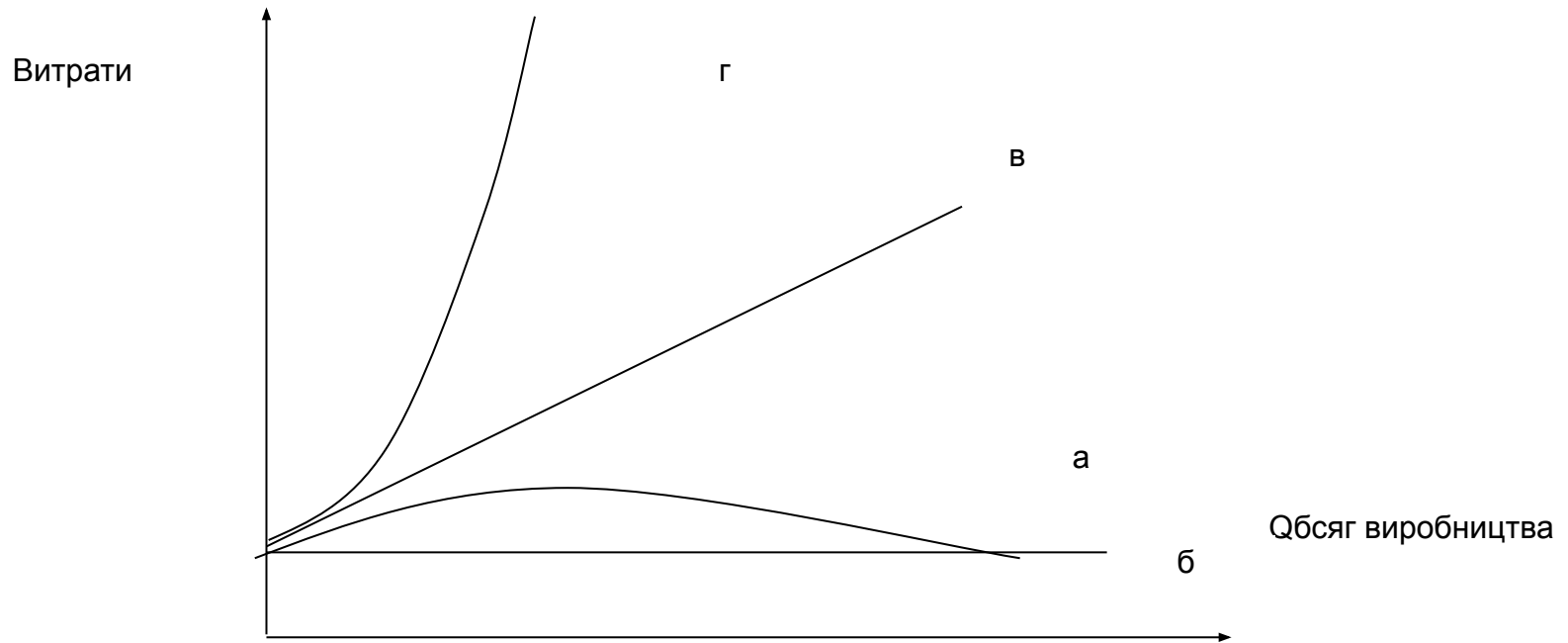
Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно обсягу виробництва. Для них коефіцієнт пропорційності дорівнює одиниці. До них належать витрати на сировину, основні матеріали, відрядну заробітну плату, комплектуючі вироби.

НЕПРОПОРЦІЙНІ ВИТРАТИ ПОДІЛЯЮТЬ НА ПРОГРЕСИВНІ ТА ДЕГРЕСИВНІ.

Прогресивні витрати зростають у більшій мірі ніж обсяг виробництва (коефіцієнт пропорційності більше одиниці). Вони виникають тоді, коли збільшення обсягу виробництва потребує більших витрат на одиницю продукції. Наприклад, витрати на відрядно-прогресивну оплату праці, додаткові рекламні та торгові витрати.

Дегресивні витрати зростають повільніше, ніж обсяг виробництва (коефіцієнт пропорційності менше одиниці). До них належить широке коло витрат на експлуатацію машин і устаткування, на інструменти тощо (Рис).

Постійні витрати – це витрати, загальна сума яких не залежить від кількості виготовленої продукції. До постійних належать витрати на отримання та експлуатацію будівель та споруд, організацію виробництва, управління.



а – постійні витрати; б – дегресивні витрати; в – пропорційні витрати ; г – прогресивні витрати.

Динаміка витрат (В) залежно від обсягів виробництва (Q)

На практиці до групи постійних витрат належать також витрати, які хоч і змінюються внаслідок зміни обсягів виробництва, але не істотно. Такі витрати називають *умовно-постійними*. Умовно-постійні витрати – є функцією часу, а не обсягу продукції, їх загальна сума не залежить від кількості виготовленої продукції в певних межах.

Умовно-змінні витрати – витрати, загальна сума яких за певний час залежить від обсягу виготовленої продукції.

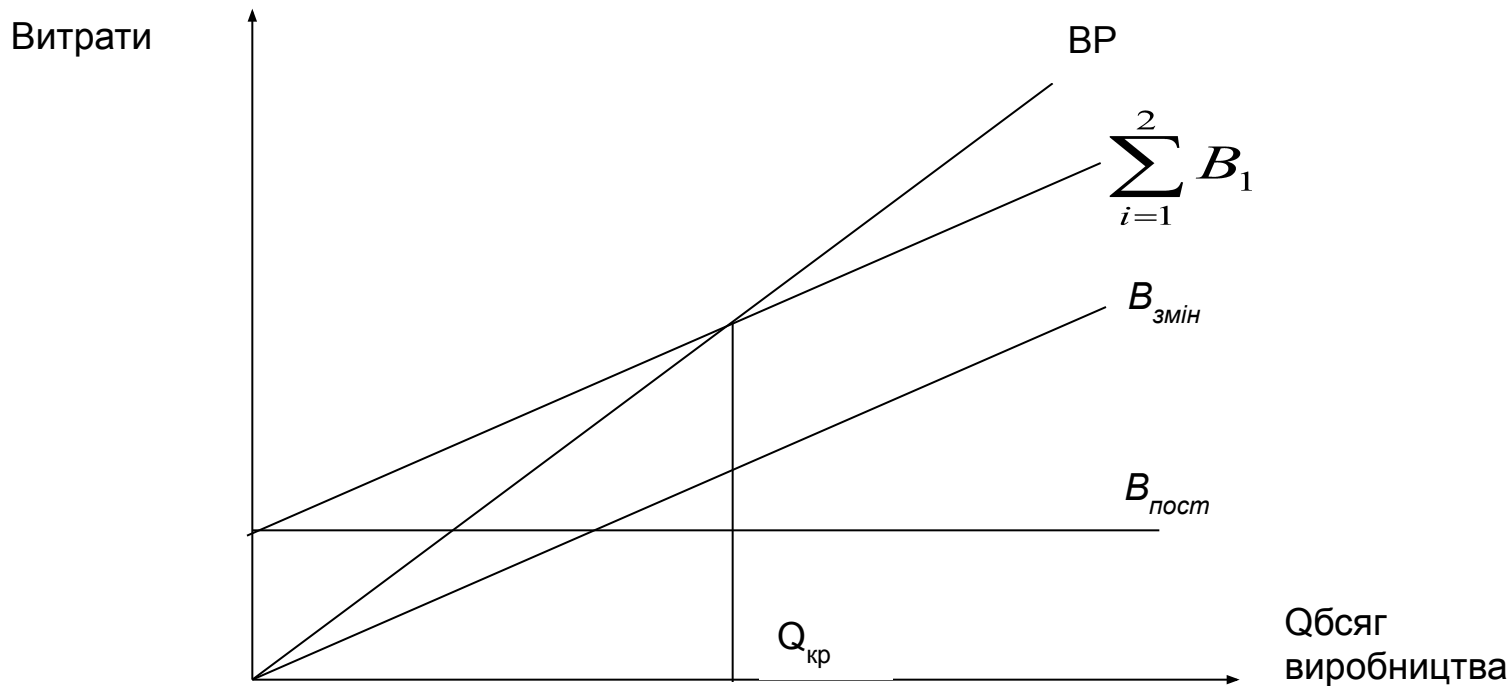
Розподіл витрат на постійні та змінні дає змогу аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів планових рішень (рис. 3).

Основні витрати безпосередньо зв'язані зі здійсненням технологічного процесу. До них належать витрати на сировину та матеріали, паливо та енергію на технічні цілі, заробітну плату основних робочих, витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

Накладні витрати зв'язані з організацією, обслуговуванням та управління виробництва. До них належать загальногосподарські та загальновиробничі витрати.

Визначальним в аналітичному забезпеченні групувань витрата за схемою “діяльність – витрати – фінансовий результат” є їх групування за економічними елементами та статтями калькуляції.

Групування витрат за економічними елементами стосується лише операційної діяльності підприємств і дає змогу провести аналіз складу, структури та ефективності витрат.



Q – обсяг виробництва; $Q_{кр}$ – критичний обсяг випуску певної продукції; V – витрати на випуск продукції; $V_{пост}$ – постійні витрати; $V_{змін}$ – змінні витрати;

$\sum_{i=1}^2 B_i$ – сумарні витрати на випуск продукції; $ВР$ – виручка від реалізації продукції.

**ГРУПУВАННЯ
ВИТРАТ ЗА
ЕКОНОМІЧНИМИ
ЕЛЕМЕНТАМИ**

Матеріальні витрати (сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, електроенергія), за винятком зворотних відходів

Витрати на оплату праці (заробітна плата основного виробничого персоналу за окладами, тарифними ставками, відрядними розцінками, премії та заохочення, матеріальна допомога компенсаційні та інші витрати)

Відрахування на соціальні заходи (пенсійне забезпечення, соціальне страхування, внески на випадок безробіття та інші соціальні заходи)

Амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів)

Інші витрати (орендна плата, обов'язкові платежі, відсотки за кредитами банку, відрахування у позабюджетні фонди, тощо)

Матеріальні витрати. У цю групу витрат елементу включаються: вартість витрачених у виробництві сировини та основних матеріалів; закуплених напівфабрикатів та комплектуючих, палива та енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари та тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів. Вартість матеріальних витрат розраховується виходячи з цін їх придбання, націнок (надбавок), комісійних винагород, сплачених постачальниками і зовнішньоекономічними організаціями, вартості послуг товарних бірж (включаючи брокерські послуги), мита і митних зборів, витрат на транспортування, зберігання та доставку, які здійснюються сторонніми організаціями, без урахування податку на додану вартість, за винятків встановлених законодавством випадків. Витрати на транспортно-заготівельні роботи, послуги, що виконуються власними силами, включаються до собівартості розгорнуто за відповідними елементами витрат (витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних фондів тощо).

Витрати на оплату праці. У склад цих витрат включаються основна та додаткова заробітна плата. Заробітна плата включає всі форми оплати штатного та позаштатного виробничого персоналу підприємства, тобто персоналу, що зайнятий виробництвом продукції, обслуговуванням виробничого процесу та управлінням. Не включаються в собівартість виплати працівникам, що фінансуються з джерел спеціального призначення.

Відрахування на соціальні заходи. До них належать: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальні заходи, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи за діючими ставками згідно діючого законодавства.

Амортизація. У склад цих витрат включається сума нарахованої амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

Інші операційні витрати включають витрати операційної діяльності, які не увійшли у склад попередніх елементів, а саме: витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Структура і динаміка витрат на виробництво ЛЗ на хіміко-фармацевтичних підприємствах України

Структура витрат на виробництво ЛЗ, %	2008р.	2009р	2010 р	2011р
Матеріали	61	68	65	67
Оплата праці і нарахування	13	14	14	11
Амортизація	2	3	4	4
Інші витрати	25	15	16	18

Шкала оцінки статей витрат по економічним елементам

Статті витрат	Вагомість	Контрольованість	Інтенсивність змін
Матеріальні витрати	+	+	+
Витрати на оплату праці	+	+	-
Нарахування на соціальні заходи	-	-	-
Амортизація	-	-	-
Інші витрати	+	+	+

Шкала оцінки витрат за статтями калькуляції

Статті витрат	Вагомість	Контрольованість	Інтенсивність змін
Сировина і основні матеріали	+	+	+
Допоміжні матеріали	+	+	+
Транспортно-заготівельні витрати	-	-	+
Основна заробітна плата виробничих робочих	+	+	-
Додаткова заробітна плата виробничих робочих	-	+	-
Відрахування на соціальні заходи	-	-	-
Загальновиробничі витрати	+	+	+
Адміністративні витрати	+	+	+
Витрати на збут	-	+	+
Інші операційні витрати	-	+	-
			15

Собівартість продукції як економічна категорія є грошовим виразом витрат на виробництво та реалізацію продукції.

СОБІВАРТІСТЬ – комплексний економічний показник, який об'єднує в собі витрати уречевленої праці, тобто витрати на спожиті засоби виробництва, й витрати живої праці, тобто витрати на заробітну платню робітників підприємств, а також частину чистого прибутку суспільства, яка призначена на соціальне страхування, утримання пенсіонерів, безробітних та медичне страхування.

Собівартість є важливим узагальнюючим показником, який характеризує ефективність роботи підприємства. Собівартість служить базою ціни товару та її нижньою межею для виробника, щоб забезпечити процес відтворення виробництва. Підприємство не може встановлювати ціну, нижчу за собівартість, бо в такому разі воно матиме збитки.

У світовій практиці розрізняють наступні види собівартості:

Фактична собівартість відображає реальні витрати на виробництво і реалізацію продукції в аналізованому періоді.

Нормативна собівартість – це собівартість, яка визначена заздалегідь на підставі попереднього технічного та економічного аналізу всіх параметрів виробництва. Аналізуються витрати на виробництво за останні п'ять років. Корируючи отримані дані з урахуванням удосконалення і розвитку виробництва, розраховують нормативну собівартість.

Бюджетна собівартість – попередньо скалькульована собівартість, яка розраховується у рамках бюджету підприємства на найближчий фінансовий рік.

Згідно з податковим обліком собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована у звітному періоді, нерозподілених загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

ДО ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НАЛЕЖАТЬ:

- **прямі матеріальні витрати;**
- **прямі витрати на оплату праці;**
- **інші прямі витрати (зокрема, відрахування на соціальні заходи);**
 - **загальновиробничі витрати** (зокрема, витрати на оплату праці апарату управління цехами, відрахування на соціальні заходи апарату управління, витрати на оплату службових відряджень та ін.; амортизація основних засобів виробничого призначення; витрати на удосконалення технології та організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень та ін).

До складу ***прямих матеріальних витрат*** входять вартість сировини та основних матеріалів, які утворюють основу виробленої продукції, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу ***прямих витрат на оплату праці*** включаються основна та додаткова заробітна плата робітників, які зайняті у виробництві продукції, і які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу ***інших прямих витрат*** включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат (наприклад, відрахування на соціальні заходи).

Групування витрат за статтями калькуляції

Виробничі витрати

- Прямі матеріальні витрати (сировина та основні матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, допоміжні та інші матеріали), які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкту витрат
- Прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші витрати робітникам, що зайняті у виробництві), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат
- Інші прямі витрати (всі інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат)
- Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на опалення, освітлення, водопостачання виробничих приміщень; витрати на охорону праці, техніку безпеки та захист навколишнього середовища; інші витрати)

Витрати періоду

- Витрати періоду операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати)
- Фінансові витрати (витрати на процентні та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позичкового капіталу, втрати від участі в капіталі)
- Інвестиційні витрати (витрати від участі в капіталі; витрати пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій, витрати на ліквідацію необоротних активів та ін.)

Витрати операційної діяльності

Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції, розподіляються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

ДО АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ НАЛЕЖАТЬ:

- загальнокорпоративні витрати (організаційні витрати, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, водопостачання, охорона, каналізація);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, щодо оцінки майна та ін.);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові виплати (крім податків, зборів та обов'язкових виплат, які включаються у виробничу собівартість продукції);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

ДО ВИТРАТ НА ЗБУТ НАЛЕЖАТЬ:

- витрати пакувальних матеріалів для готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торгівельним агентам та працівникам,
- підрозділів, які забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на предпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівникам, які зайняті збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних оборотних активів, пов'язаних із збутом готової продукції;
- витрати на транспортування та страхування готової продукції, транспортно-експлуатаційні та інші послуги, які пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов угоди поставки;
- витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

ДО ІНШИХ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ НАЛЕЖАТЬ:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до стандарту 8 “Нематеріальні активи”;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування в резерв по сумнівним боргам;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінювання запасів;
- недоліки та втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності

МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів відображення і документування витрат і засобів відображення їх в обліку по статтях витрат, які забезпечують визначення собівартості як всієї товарної продукції так і визначення її видів.

Найбільш розповсюджені методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: простий, позаказний, попередільний та нормативний.

Невід'ємними умовами застосування цих методів є:

- наявність норм витрат матеріальних та трудових затрат;
- нормативів використання засобів виробництва;
- кошторисів накладних витрат;
- організація обліку відхилень фактичних витрат від цих норм та нормативів.

Простий (однопредільний) метод заключається в тому, що прямі та непрямі витрати враховують по встановленим статтям калькуляції на весь випуск продукції. Середньою собівартістю одиниці продукції визначають діленням всіх виробничих витрат в цілому та по кожній статті на кількість готової продукції за визначений період.(місяць, рік).

Такий порядок обліку витрат та визначення собівартість одиниці продукції застосовують в масових виробництвах, які випускають однорідну продукцію.

Позаказний метод. Об'єктом калькулювання при цьому методі є окреме виробниче замовлення. Сутність методу заключається в наступному: всі прямі витрати враховуються в розрізі установлених статей калькулювання по окремих виробничих замовленнях.

Непрямі витрати – враховуються по місцях їх виникнення, по їх призначенню та по статтях, їх включають в собівартість окремих замовлень у відповідності з установленою схемою їх розподілу.

Попередільний метод – складний облік та калькулювання на підприємствах низки обробних галузей промисловості, де сировина та матеріали, перш ніж стануть готовою продукцією, проходять послідовно декілька переділів (фаз, стадій) виробництва.

Нормативний метод – застосовується у крупносерійному та масовому виробництвах зі складною технологією виробництва, великою номенклатурою продукції.

Сутність цього методу: в основу калькуляції фактичної собівартості окремого виду продукції закладена, раніше складена калькуляція нормативної собівартості цього виду продукції по діючим нормам витрат сировини та матеріалів, трудомісткість та інші витрати.

При дотриманні цих вимог, фактична собівартість продукції, відповідає нормативній. У протилежному випадку, фактична собівартість визначається так: до нормативної собівартості додають (віднімають) виявлені відхилення від поточних норм, включає і змінення цих норм, на кожній стадії витрат. Це дає можливість ретельно контролювати витрати в процесі виробництва.

У системі техніко-економічних розрахунків на підприємстві важливе місце займає **калькулювання** – обчислення собівартості окремих виробів. Калькулювання потрібне для вирішення низки економічних завдань: обґрунтування цін на вироби, обчислення рентабельності виробництва, аналізу витрат на виробництво однакових виробів на різних підприємствах, визначення економічної ефективності різних організаційно-технічних заходів тощо. На підприємствах, як правило, складають планові та фактичні калькуляції.

Планові обчислюються за плановими нормами витрат, **фактичні** – за їх фактичним рівнем. Різновидом планових калькуляцій є так звані проектно-кошторисні калькуляції, які розробляються на разові замовлення, нові вироби на стадії їхнього проектування.

Об'єкт калькулювання – це та продукція чи роботи, собівартість яких обчислюється. До об'єктів калькулювання на підприємстві належать: основна, допоміжна продукція (інструмент, енергія, запчастини та ін.); послуги та роботи. Але головним об'єктом калькулювання є готові вироби.

Для кожного об'єкта калькулювання виробляється **калькуляційна одиниця**, тобто одиниця його кількісного виробу (кількість у штуках, маса, площа, об'єм). Для фармацевтичних підприємств калькуляційною одиницею є тис. упаковок, тис. ампул, тис. флаконів, тис. туб та ін.

Орієнтований типовий перелік калькуляційних статей витрат для більшості промислових підприємств має наступний вигляд.

Типовий перелік статей калькуляції собівартості одиниці продукції на виробничому підприємстві

№	Калькуляційні статті витрат	Спосіб визначення та зміст статті
1	Сировина та матеріали	Сума добутоків норм витрат на матеріали на один виріб та вартості одиниці маси відповідних сировини та матеріалів.
2	Зворотні відходи (віднімаються)	Сума добутоків кількості (в натуральних одиницях та ціни (повної або зниженої) вихідного матеріального ресурсу.
3	Закупівельні напівфабрикати та комплектуючі	Сума добутоків кількості (за специфікацією на виріб напівфабрикатів, комплектуючих виробів і послуг та їхньої вартості за одиницю.
4	Паливо та енергія на технологічні цілі	Сума добутоків витрат палива та енергії та відповідних тарифів (цін) їх постачання.
5	Витрати на оплату праці (основна та додаткова заробітна плата)	Розраховується на підставі тарифних ставок, відрядних розцінок з урахуванням (в процентах до тарифу) надбавок і доплат за відпрацьований та невідпрацьований час.
6	Відрахування на соціальні заходи	Розраховується за встановленим чинним законодавством ставками відрахувань на обов'язкове пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування, на страхування на випадок безробіття, страхування від нещасних випадків в процентному відношенні до заробітної плати основних виробничих робітників, визначеної у попередньому пункті.
7	Загальновиробничі витрати	Розраховуються пропорційно до суми основної заробітної плати основних виробничих робітників і витрат на утримання та експлуатацію устаткування або до тарифної заробітної плати основних виробничих робітників на основі визначеного процента.
8	Витрати внаслідок технічного неминучого браку	Розраховується за собівартістю остаточного або поправного браку, виходячи з прямих витрат і частини витрат на утримання та експлуатацію устаткування та загальновиробничих витрат.
9	Інші виробничі витрати	Розраховуються пропорційно до суми попередніх статей на основі визначеного процента.
10	Позавиробничі витрати	Розраховуються прямим методом або пропорційно до виробничої собі вартості на основі визначеного процента
11	Адміністративні витрати	
12	Витрати на збут	

Сума перших дев'яти статей утворює виробничу собівартість продукції.

Калькуляція собівартості тіаміну хлориду (В1) 5 %, (тис. амп.

Калькуляція планова Цех: ампульний

Код	Найменування матеріалу	Од. вим.	Норма витр.	Ціна за од.	Сума	Сума без ПДВ
Основна сировина						
2300	Унітіол	кг	0,002670	13599,60	36,31	36,31
93001810	Вітамін В-1 (тіам. хлор)	кг	0,064000	167,00	10,69	10,69
ІТОГО:					47,00	47,00
Допоміжні матеріали						
94621100	Ампули 1мл В	т .шт	1.120000	16,50	18,48	18,48
53001200	Бумага крафт оберточн.	кг	0,087000	5,55	0,48	0,48
95010200	Інструкція № 2	т .шт	0,100100	5,33	0,53	0,53
93998006	Кислота соляна	кг	0,000800	1,56	0,00	0,00
93030600	Краска б/з	кг	0,001700	0,00	0,00	-
91871101	Крахмал картофельний	кг	0,008000	5,35	0,04	0,04
24000601	Кристал. Фіолетовий гр.	г.	0,080000	0,24	0,02	0,02
95031500	Пачка № 15	т .шт	0,100500	85,62	8,60	8,60
95000102	Перегородки д/ампул №1	т .шт	0,100500	8,22	0,83	0,83
94000600	Скаріфікатори	т .шт	0,100300	25,00	2,51	2,51
2400401	Смола ідитолова в г.	г.	0,286900	0,00	0,00	-
93174110	Спирт етил.рект. д/разб	л/б	0,008000	0,00	0,00	-
91831318	Спирт етил. рект.	л/б	0,000574	3,62	0,00	0,00
24000501	Тіомочевина у грамах	г.	0,002870	0,03	0,00	0,00
90418000	Шпагат	м	0,010200	7,20	0,07	0,07
95020800	Етикетка 8	т .шт	0,101000	2,35	0,24	0,24
95021500	Етикетка 15	т .шт	0,005100	6,03	0,03	0,03
ПДВ КПЦ 20%					0,00	0,00
ІТОГО:					31,84	31,84

Статті витрат	Сума	%	Статті витрат	Сума	%
1. Сировина та основні матеріали	47,00	26,9	8. Виробнича собівартість	112,36	64,2
2. Допоміжні матеріали	31,84	18,2	9. Адміністративні витрати	17,98	10,3
3. ТЕР	3,41	1,9	10. Витрати на збут	1,12	0,6
4. Зарплата основна	4,38	2,5	11. Інші операційні витрати	10,11	5,8
5. Зарплата додаткова.	1,91	0,8	12. Всього витрати підприємства	141,57	80,9
6. Нарахування на зарплату	2,36	1,1	13. Договірна ціна	175,00	100
7. Загальновиробничі витрати	21,46	12,3	14. Рентабельність продукції	23,6	19,1

Зниження собівартості продукції – важлива умова підвищення ефективності виробництва. Для виявлення резервів зниження собівартості необхідно визначити фактори, які обумовлюють це зниження.

Під **факторами зниження собівартості** продукції розуміють всю сукупність рушійних сил та причин, які визначають її рівень та динаміку.

У ГОСПОДАРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ РОЗРІЗНЯЮТЬ ТАКІ ФАКТОРИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ:

- 1. Фактори підвищення технічного рівня виробництва, зокрема впровадження нових прогресивних технологій, підвищення рівня механізації та оптимізації виробничих процесів; розширення масштабів використання й удосконалення техніки та технології, що застосовуються; краще використання сировини та матеріалів.**
- 2. Поліпшення організації виробництва та праці, тобто вдосконалення управління виробництвом і скорочення витрат на нього; впровадження наукової організації праці; поліпшення використання основних виробничих фондів; поліпшення матеріально-технічного забезпечення; скорочення транспортно-складських витрат тощо.**
- 3. Зміна обсягу виробництва, що зумовлює відносне скорочення умовно-постійних витрат у результаті зростання обсягу виробництва.**
- 4. Зміна структури, асортименту та поліпшення якості продукції.**

Традиційно зниження поточних витрат на 1 гривню виробленої (товарної) продукції за окремими групами чинників можна визначити, здійснюючи послідовно розрахунки:

- 1) собівартості товарної продукції розрахункового року, обчисленої на основі фактичного рівня витрат на грошову одиницю її обсягу у базисному році;**
- 2) сумарної економії витрат на виробництво товарної продукції під впливом дії технічних, організаційних та структурних чинників;**
- 3) собівартості товарної продукції розрахункового року, визначеної з урахуванням загальної економії поточних витрат і зміни цін на окремі види матеріальних ресурсів;**
- 4) обсягу товарної продукції розрахункового року, обчисленого з урахуванням підвищення цін на виготовленні вироби;**
- 5) абсолютного рівня поточних витрат на 1 гривню товарної продукції розрахункового року і відносного його зниження порівняно з базисним роком.**

Суму економії отриману в результаті дії певних факторів (E_m), як правило визначають відносно до змінних витрат. У свою чергу, економія матеріальних витрат може бути отримана внаслідок зміни норм витрачання матеріалів, а також зміни цін на матеріали. Така економія може розраховуватися двома способами.

$$E_m = (H_0 - H_1) \cdot C \cdot ВП_{к.р.}$$

де H_0, H_1 – норма витрачання матеріалу до та після впровадження заходів;

C – ціна одиниці матеріалу;

$ВП_{к.р.}$ – обсяг випущеної продукції до кінця року з моменту впровадження заходу.

Другий спосіб:

$$E_m = (1 - I_n \cdot I_c) \cdot U_m \cdot C_{РП}$$

де I_n – індекс витратних норм на матеріали;

I_c – індекс цін на матеріали;

U_m – питома вага витрат на матеріали у собівартості продукції.

Індекс норм витрат матеріальних ресурсів (I_m) і індекси цін (I_c) розраховуються за формулами:

$$I_m = \frac{\sum g_1 m_1 p_0}{\sum g_1 m_0 p_0} \qquad I_c = \frac{\sum g_1 m_1 p_1}{\sum g_1 m_1 p_0}$$

де g_1 – обсяг виготовленої продукції у розрахунковому періоді;

m_0, m_1 – норми витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції відповідно у базовому та розрахунковому періодах;

p_0, p_1 – ціна ресурсу відповідно в базовому та розрахунковому періодах.

Знизити собівартість можна за рахунок *економії заробітної плати ($E_{z/n}$)*, яка обчислюється у такий спосіб:

- *за рахунок підвищення продуктивності праці*

$$E_{z/n} = \left(1 - \frac{I_{nm\Pi}}{I_{zn}}\right) \cdot Y_{zn} \cdot C_{PI}$$

де I_{nm} – індекс зростання продуктивності праці;

$I_{z.n}$ – індекс зміни заробітної плати;

U_{zn} – питома вага витрат на заробітну плату у собівартості продукції.

Індекс середньої заробітної плати та індекс продуктивності праці

(обчислюються для робітників, що працюють за відрядною системою оплати праці) розраховуються за формулами:

$$I_{zn} = Z_1 / Z_0 \qquad I_{nm} = \Pi_1 / \Pi_0$$

де Z_0, Z_1 – середня заробітна плата відповідно у базовому та розрахунковому періодах;

Π_0, Π_1 – продуктивність праці робітників відповідно у базовому та розрахунковому періодах.

- *за рахунок зниження трудомісткості:*

$$E_{z/n} = (t_0 \cdot \Pi_{mc0} - t_1 \cdot \Pi_{mc1}) \cdot \left(1 + \frac{H}{100\%}\right) \cdot ВП_{кр}$$

де t_0, t_1 – трудомісткість одиниці продукції до та після впровадження заходу;

$\Pi_{m.c.0}, \Pi_{m.c.1}$ – погодинна тарифна ставка до та після впровадження заходу;

H – процент відрахувань на соціальні заходи;

$ВП_{кр}$ – випуск продукції до кінця року з моменту впровадження заходу і кінця року.

Зростання обсягу виробленої продукції сприяє відносному зменшенню умовно-постійних витрат на одиницю продукції. Економія умовно-постійних витрат (E_{yn}) визначається за формулою:

$$E_{yn} = \left(1 - \frac{I_{yn}}{I_{\text{вв}}}\right) \cdot Y_{yn} \cdot C_{\text{ПП}}$$

де I_{yn} – індекс зміни умовно-постійних витрат;

$I_{\text{вв}}$ – індекс зростання обсягу випущеної продукції;

Y_{yn} – питома вага умовно-постійних витрат у собівартості продукції.

Для обчислення впливу структурних змін в асортименті продукції на зміну витрат, що відносяться на собівартість ($C_{\text{стр}}$), застосовується формула:

$$C_{\text{стр}} = C_0 \cdot I_{\text{вн}} - \sum C_{i0} A_i$$

де C_0 – собівартість товарної продукції в базовому періоді;

C_{i0} – собівартість одиниці i -го виду продукції в базовому періоді;

A_i – кількість i -ї продукції в розрахунковому періоді.

Вплив зміни якості сировини (збільшення чи зменшення частки корисного компоненту) ($C_{\text{я}}$) визначається за формулою:

$$C_{\text{я}} = C_0 \cdot I_{\text{вв}} \cdot \left(1 - \frac{1}{K_{\text{я}}}\right),$$

де $K_{\text{я}}$ – коефіцієнт якості сировини, який визначається співвідношенням частки корисного компоненту розрахункового та базового періодів.

Організаційно-правовою основою формування витрат підприємства та визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) є нормативні документи законодавчої та виконавчої влади держави, зокрема: “Про підприємництво”, “Про підприємства в Україні”, “Про господарські товариства”, “Про власність”, “Про оплату праці”, “Про відпустки”, “Про оподаткування прибутку підприємств”, “Про податок на додану вартість”, “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положення (стандарты) бухгалтерського обліку, “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетними та державними цільовими фондами”.

Водночас, кожний господарюючий суб’єкт визначає власні правила економічної політики в сфері формування витрат через систему внутрішніх документів.

Важливе місце у сфері формування витрат підприємства належить бухгалтерському обліку. **Суттєвість Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” полягає в тому, що він надає права підприємству самостійно:**

- визначати облікову політику підприємства;
- обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначати права працівників на підписанні бухгалтерських документів;
- затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені структурні підрозділи, які зобов’язані вести бухгалтерський облік витрат.

Основним принципом формування витрат є відповідність їх доходам.

Для визначення фінансового результату порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають різну цільову спрямованість, але найбільш загальним і принциповим є розподіл їх на операційні, фінансові, інвестиційні та надзвичайні витрати, а також податок на прибуток і дивіденди.

У процесі господарської діяльності формуються витрати підприємства в цілому та його структурних підрозділів. **Витрати підприємства в цілому** визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток). Джерелом покриття витрат підприємства є його доходи, які збільшують вартість активів на суму витрат, здійснених для отримання цих доходів, і суму одержаного чистого прибутку.

Витрати структурного підрозділу – це вартість ресурсів, використаних в технологічному процесі, яка складає виробничу собівартість створеної в структурному підрозділі продукції (робіт, послуг).

У виробничих структурних підрозділах, які за технологічним процесом безпосередньо приймають участь у створенні об'єкта підприємницької діяльності (продукції, робіт, послуг), вартість використаних ресурсів формує виробничу собівартість, тобто ресурси перетворюються в об'єкти підприємницької діяльності.

У структурних підрозділах підприємства, які виконують загальногосподарські управлінські функції, формуються **адміністративні витрати**. В цих підрозділах ресурси перетворюються на витрати, які покриваються валовим прибутком, тобто різницею між одержаним чистим доходом і виробничою собівартістю.

В збутових структурних підрозділах підприємства, які виконують функцію просування об'єктів підприємницької діяльності до покупців, формуються **витрати на збут продукції**. В цих підрозділах перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком.

Окремі структурні підрозділи підприємства, або його працівники можуть створювати **витрати у сфері інвестиційної та фінансової діяльності**. Витрати цих підрозділів покриваються відповідними доходами, а при їх відсутності фінансовими результатами від операційної діяльності.

Невиробничі структурні підрозділи підприємства соціально-культурного характеру формують **інші витрати операційної діяльності**, які покриваються доходами від їх діяльності, а також валовим прибутком від діяльності виробничих структурних підрозділів. Створений прибуток підприємства є джерелом нарахування податку на прибуток. За рахунок чистого прибутку підприємства покривають витрати з виплати дивідендів.

Витрати як показник діяльності підприємства – засіб управління прибутком. Залежність між прибутком і витратами пряма:

$$\text{Прибуток} = \text{Чистий дохід} - \text{Виробнича собівартість} - \text{Адміністративні витрати} - \text{Витрати на збут}$$

Повний і своєчасний контроль за відхиленням витрат забезпечує оперативне прийняття управлінських рішень.