**ТЕМА 6. Витрати виробництва. Собівартість продукції**

1. Поняття витрат та собівартості продукції.

2. Класифікація витрат і структура собівартості.

3. Витрати, які входять до собівартості продукції.

4. Планування собівартості продукції підприємства.

**1. Поняття витрат та собівартості продукції.**

***Витрати*** - це обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні.

*Всі витрати підприємства укрупнено можна розділити на два блоки:*

1) поточні витрати, які пов’язані з вирішенням таких задач як закупівля сировини та матеріалів, їх транспортування та зберігання, обслуговування матеріально-технічної бази, утримання персоналу, тощо;

2) довгострокові (інвестиційні) витрати, пов’язані з вирішенням стратегічних задач підприємства, таких як будівництво, реконструкція або придбання нових приміщень, придбання нових машин та обладнання, тощо.

Витрати підприємства включаються у собівартість продукції.

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

*Економічний зміст собівартості продукції проявляється в наступному:*

1) це комплексний економічний показник, який об’єднує в собі витрати на спожиті засоби виробництва, витрати на заробітну плату робітників підприємства, а також частину прибутку, призначену для соціального страхування;

2) це важливий узагальнюючий показник, який характеризує ефективність роботи підприємства;

3) слугує базою для ціни продукції та її нижньою межею для виробника щоб забезпечити процес відтворення виробництва. Тобто підприємство не може встановлювати ціну нижчу за собівартість задля недопущення збитків.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» собівартість реалізованої продукції складається з:

- виробничої собівартості продукція, яка була реалізована протягом звітного періоду;

- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

- наднормових виробничих витрат.

*До виробничої собівартості продукції включаються:*

1) прямі матеріальні витрати, до складу яких включається вартість сировини та основних матеріалів, напівфабрикатів та комплектуючих, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат;

2) прямі витрати на оплату праці, до складу яких включається заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат;

3) інші прямі витрати включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду, амортизація, тощо;

4) загальновиробничі витрати, які включають витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату правління цехами, дільницями), амортизація основних фондів загальновиробничого призначення, витрати на вдосконалення технології та організації виробництва, комунальні платежі та інші витрати на утримання виробничих приміщень, охорону праці, техніку безпеки, тощо.

**2. Класифікація витрат і структура собівартості.**

Розглянемо головні класифікаційні ***ознаки поточних витрат*** підприємства:

*1) за економічними елементами (за видами однорідних витрат):*

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;

- амортизація;

- інші витрати.

*2) за калькуляційними статтями:*

- сировина та матеріали;

- енергія технологічна;

- основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників;

- утримання та експлуатація машин і механізмів;

- загальновиробничі (накладні) витрати;

- підготовка та освоєння виробництва;

- поза виробничі витрати.

*3) за способом віднесення на собівартість:*

- прямі - безпосередньо пов’язані з виготовленням певного виду продукції та можуть бути обчислені на її одиницю;

- непрямі - витрати, величина яких не може бути прямо обчислена на одиницю продукції , бо вони пов’язані не з виготовленням окремого виробу, а з процесом виробництва загалом.

*4) за ступенем залежності витрат від обсягів виробництва:*

- постійні - їх сума не залежить від кількості виготовленої продукції (в певних межах);

- змінні - їх сума залежить від обсягу виготовленої продукції.

**3. Витрати, які входять до собівартості продукції.**

Насамперед слід визначити, чим відрізняється кошторис від калькуляції. Відмінність статей калькуляції від аналогічних елементів витрат (кошторис) полягає в тому, що в першому випадку враховуються тільки витрати на певний виріб, а в другому — всі витрати підприємства, незалежно від того, де і на які потреби вони були здійснені.

Побудова обліку операційних витрат підприємства за економічними елементами (кошторис) регламентується чинним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку "Витрати". Згідно з цим Національним стандартом бухгалтерського обліку в Україні передбачене таке групування витрат на виробництво:

— матеріальні витрати;

— оплата праці;

— відрахування на соціальні заходи;

— амортизація основних фондів і нематеріальних активів;

— інші операційні витрати.

Загальну суму витрат за економічними елементами визначають за формулою:



де Сп — повна собівартість;

Вм — витрати на сировину і матеріали;

Взп — витрати на заробітну плату;

Всп — відрахування на соціальні потреби;

А — амортизація;

Він — інші операційні витрати.

Угруповання витрат за економічними елементами показує матеріальні та грошові витрати підприємства без розподілу їх на окремі види продукції й інші господарські потреби. За економічними елементами не можна визначити собівартості одиниці продукції, тому поряд з угрупованням витрат за економічними елементами витрати на виробництво плануються та враховуються за статтями витрат (статтями калькуляції).

Отже, дещо глибше досліджуючи структуру операційних витрат, визначаємо, що до складу елемента "Матеріальні витрати" включається вартість витрачених на виробництві (крім продукції власного виробництва) сировини й основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів. При дослідженні елементу "Матеріальні витрати" важливо визначити частку певного елемента в загальній сумі витрат кошторису, для чого застосовується така формула:



Елемент "Витрати на оплату праці" складається із заробітної платні, премій та заохочень, компенсаційних виплат, оплат відпусток й іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Для розрахунку частки використовуємо таку формулу:



До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. Для даного елемента теж знаходять частку за формулою



Склад елемента "Амортизація" визначається сумою нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів. Визначаємо частку для цього елемента за допомогою такої формули:



Елементи "Інші операційні витрати" складаються з витрат операційної діяльності, які не ввійшли до складу перерахованих вище елементів, зокрема витрати на відрядження, послуги зв'язку, витрати на виплату матеріальної допомоги, плату за розрахункове-касове обслуговування. Частку цього економічного елемента розраховують за такою формулою:



**4. Планування собівартості продукції підприємства.**

Розробленню плану собівартості на підприємстві передує всебічний аналіз його виробничо-господарської діяльності за попередній період. Особливу увагу звертають на: наднормативні витрати сировини та матеріалів, палива, енергії, доплат робітникам за відхилення від нормативних умов праці; витрати від простою машин і агрегатів, аварій, браку; зміни витрат щодо постачання комплектуючих виробів; порушення технології. На цій підставі виявляють внутрішньовиробничі резерви та розробляють організаційно-технічні заходи щодо підвищення економічної ефективності виробництва.

Результат планових розрахунків виражають показниками абсолютної величини, відносного рівня й динаміки витрат, що обчислюються для одиниці або до загального обсягу випуску певного виду продукції та продукції, що реалізується.

*Абсолютну величину витрат* на виробництво продукції визначають її сумою на плановий або звітний період. *Відносний рівень витрат* – відношення витрат до обсягу продукції. Показником відносного рівня витрат різнорідної продукції є витрати на 1 грн товарної продукції. Розраховують його діленням загальної суми витрат на обсяг продукції у вартісному вираженні.

*Собівартість продукції* є комплексним показником, у якому відображено велику кількість факторів, що впливають на її рівень. Усі фактори можна поділити на *зовнішні,* тобто ті, які перебувають поза контролем підприємства та *внутрішні.*

До зовнішніх належать:

– зміна цін на матеріали, напівфабрикати, інструмент, паливо, енергію, які підприємство отримує від сторонніх підприємств;

– зміна встановлених розмірів мінімальної заробітної плати, а також різного роду обов'язкових внесків, відрахувань і нарахувань на заробітну плату (наприклад, соціальне страхування);

– зміна тарифів на перевезення вантажів та ін.

Основними внутрішніми факторами є:

– підвищення продуктивності праці;

– зниження трудомісткості продукції;

– зниження матеріаломісткості продукції;

– ліквідація втрат від браку та ін.

У сучасних умовах до початку розроблення плану собівартості потрібно провести такі роботи:

1. Аналіз структури витрат основного та допоміжного виробництва підприємства з метою визначення складу й переліку статей калькулювання.

2. Затвердження переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

3. Прийняття рішення про базу розподілу постійних загально виробничих витрат за нормальної потужності.

4. Затвердження переліку та складу змінних і постійних загально виробничих витрат

Планування витрат підприємства передбачає розробку наступних документів:

1) розрахунок зниження собівартості продукції за техніко- економічними чинниками;

2) планові калькуляції на окремі види продукції (робіт і послуг);

3) кошториси витрат;

4) зведений план витрат підприємства.

При плануванні собівартості слід розрізняти собівартість окремих виробів (калькуляції) і собівартість загального обсягу готової, (кінцевої) продукції. У підрозділах з коротким виробничим циклом і стабільними залишками (запасами) незавершеного виробництва виробнича (цехова) собівартість готової продукції збігається з кошторисом. В інших випадках, особливо коли запуск і випуск виробів у межах планового періоду кількісно різняться та змінюються залишки незавершеного виробництва на його початок і кінець, собівартість продукції відрізняється від кошторисних витрат.

***Планова калькуляція* –** це розрахунок витрат на виробництво одиниці продукції у планованому періоді за калькуляційними статями. В річному плані калькуляції складаються на всі види готової продукції.

Собівартість продукції може, наприклад, включати наступні основні калькуляційні статті витрат.

1. Сировина і матеріали. Це витрати на основні та допоміжні матеріали, що використовуються при виготовленні продукції. Розрахунок їх здійснюється частіше на основі норм витрат матеріалів та їх ціни.

2. Зворотні відходи (віднімаються) – це вартість реалізованих або знову використаних у виробництві залишків сировини та матеріалів (їх вартість виключається з матеріальних витрат).

3. Паливо для технологічних цілей.

4. Енергія для технологічних цілей

За даними двома статями плануються витрати на всі види палива та енергії, що безпосередньо використовуються при виробництві продукції підприємства. Величина цих витрат розраховується на основі норм, цін на кожен вид палива та енергії, тарифів на перевезення (доставку) на підприємство

При відсутності норм витрат матеріалів, сировини, палива, енергії на певні вироби (можливо виготовляються вперше або при достатньо широкому асортименті в межах номенклатурної групи) розрахунки за даними статями здійснюються на основі норм витрат на аналогічну продукцію з урахуванням конструктивних та технологічних особливостей їх виготовлення. До розглянутих калькуляційних статей включається також вартість ресурсів (матеріалів, палива, енергії), що виробляється самим підприємством.

5. Покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби. Це вартість придбаних готових виробів і напівфабрикатів, що необхідні для комплектації продукції та потребують певних витрат на обробку або збирання. Витрати за цією статтею визначаються на основі норм витрат напівфабрикатів та комплектуючих виробів та цін їх придбання. Вихідними даними для визначення величини витрат за статями 1-5 можуть служити показники плану матеріально-технічного забезпечення

6. Основна заробітна плата виробничих робітників. До цієї статі включається основна заробітна плата персоналу, який приймає безпосередню участь у виготовленні продукції. Розрахунки здійснюються на основі відрядних розцінок, тарифних ставок, окладів.

7. Додаткова заробітна плата виробничих робітників. Це витрати, що пов'язані з виплатами надбавок, доплат, компенсацій, премій.

8. Відрахування на соціальні потреби. Розраховуються за встановленими законодавством нормами від суми основної та додаткової заробітної плати. Вихідними даними для визначення величини витрат за статями 6-8 можуть служити показники плану матеріально-технічного забезпечення.

9. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання. Витрати за цією статтею розраховуються на основі спеціального кошторису за даними про склад обладнання та транспортних засобів у плановому періоді, нормативи витрат необхідних ресурсів на їх утримання (енергія, паливо, запасні частини), нормативи обслуговування та ремонту, норми амортизаційних відрахувань, потреби у малоцінному та швидкозношуваному інвентарі.

10. Загальновиробничі витрати. Дана стаття, як і стаття "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання", є комплексною, витрати за якою визначаються на основі спеціального кошторису. До загально виробничих відносять: витрати на заробітну плату апарату управління цехів; амортизацію будівель, споруд, інвентарю цехів (підрозділів підприємства); витрати на їх поточний ремонт; витрати на винахідництво; інші витрати.

11. Загальногосподарські витрати. В даній статті враховуються витрати на заробітну плату апарату управління підприємством, відрядження, утримання охорони, підготовку кадрів, охорону праці, а також амортизацію основних фондів (які не належать одному окремому підрозділу підприємства) та витрати на їх утримання.

12. Інші виробничі витрати. Ця стаття включає витрати на науково-дослідну роботу, гарантійний ремонт, стандартизацію та інші, що не ввійшли до попередніх статей

При складанні планових калькуляцій непрямі витрати (загально виробничі, загальногосподарські, інші виробничі витрати) розподіляються на окремі види продукції пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників або пропорційно витрат на утримання та експлуатацію обладнання.

Планові калькуляції складаються для всіх видів продукції, але при достатньо широкій номенклатурі вони можуть розроблятися для окремих груп однорідних виробів або окремих типових представників цих груп.

Собівартість виробів, що виготовляються вперше, визначається на основі калькуляцій, які складені за проектними розрахунками, за даними конструкторсько-технологічної документації, на базі діючих на початок звітного періоду норм.

Найбільш розповсюдженим способом калькулювання є нормативний. При його використанні основою для складання планової калькуляції на підприємстві є технічно обгрунтовані норми витрат ресурсів, стандарти та технічні умови, що встановлені для певної продукції. Норми визначаються на основі діючих (або очікуваних) на початок планового періоду нормативів з урахуванням впливу заходів, що розроблені для підвищення економічної ефективності виробництва у плановому періоді.

Метод калькуляції за величиною покриття передбачає розрахунок тільки змінних витрат, які безпосередньо пов'язані з виробництвом та реалізацією одиниці продукції. В цьому випадку використовуються такі показники як сума покриття (маржинальний дохід) та коефіцієнт покриття.

Одним із способів калькулювання витрат є директ-костінг, що передбачає розподіл всіх витрат на змінні та постійні. При цьому вся сума постійних витрат відноситься на фінансовий результат, а не розподіляється на окремі види продукції. Прихильники цього методу роблять висновки на основі того, що постійні витрати пов'язані не з випуском конкретної продукції, а зі сприянням виробництву.

На основі планових калькуляцій окремих виробів розробляється план собівартості виготовленої продукції. Обгрунтованість планової калькуляції залежить від об'єкту калькулювання, який фактично відповідає одиницям виміру видів продукції, що прийнятий на підприємстві. Об'єктами калькулювання можуть бути готові вироби, окремі деталі, вузли, замовлення.

***Плановий кошторис витрат*** на виробництво продукції складається з метою визначення загальної суми всіх планових витрат підприємства.

Плановий кошторис витрат складається за наступною структурою.

• матеріальні витрати;

• витрати на оплату праці;

• амортизація основних фондів;

• відрахування на соціальні потреби;

• інші витрати.

Розробка кошторису витрат для підприємства на основі цехових кошторисів витрат (кошторисів окремих підрозділів) дозволяє збалансувати витрати підприємства та цехів (підрозділів), що сприяє здійсненню контролю за правильністю розрахунків

За умови застосування методу калькуляцій за основу беруться розрахунки собівартості калькуляцій на готову продукцію. Вона корегується на собівартість зміни залишків незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів та на витрати, які пов'язані з роботами та послугами, що не включаються до складу валової і готової продукції. Розрахунок планової виробничої собівартості продукції за цим методом здійснюється за наступною послідовністю:

1. Із загальної суми планових витрат виключаються витрати на роботи (послуги), що не входять до складу валової продукції.

2. Враховується зміна залишків витрат майбутніх періодів: при збільшенні залишку цих витрат сума приросту віднімається із загальної суми витрат на виробництво, а при зменшенні – додається.

3. Сума витрат на випуск продукції зменшується (збільшується) на величину собівартості приросту (зменшення) залишків незавершеного виробництва.

Для визначення повної собівартості готової продукції необхідно до її виробничої собівартості додати суму поза виробничих витрат, а результат скоригувати на зміну залишків напівфабрикатів власного виробництва та зміну обсягу незавершеного виробництва.

Собівартість реалізованої продукції розраховується як сума (різниця) собівартості готової продукції та зміни витрат у залишках нереалізованої продукції.

Отже, загальна собівартість продукції дорівнює:

**

де  – собівартість кінцевої продукції підрозділу за плановий період, грн;

– загальні витрати підрозділу за кошторисом, грн;

– собівартість залишків незавершеного виробництва – відповідно на початок і кінець планового періоду, грн.