

Управлінський облік

Навчальний посібник

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ПЕДАГОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ПАВЛА ТИЧИНИ

Управлінський облік

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Укладач О. А. Дем'янишина

Візаві
Умань – 2019

УДК 657.4 (075.8)

У – 66

Рекомендовано Вченою радою Уманського державного педагогічного університету імені Павла Тичини (протокол № 14 від 28.05.2019 року)

Рецензенти:

І. Ф. Баланюк, доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, завідувач кафедри обліку і аудиту, (ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»);

П. Ю. Курмасв, доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів, обліку та економічної безпеки (Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини);

О. І. Крочак, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування (Уманський національний університет садівництва).

Укладач:

О. А. Дем'янишина, к. е. н., доцент кафедри фінансів, обліку та економічної безпеки Уманського державного педагогічного університету імені Павла Тичини.

У 66 *Управлінський облік: навчальний посібник* / МОН України, Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини; уклад. О. А. Дем'янишина. – Умань : Візаві, 2019. – 216 с.

В навчальному посібнику передбачені всі структурні елементи, які в межах відповідної теми дозволять кожному здобувачеві вищої освіти сформувати якісні знання та набути відповідні практичні навички у процесі самостійної роботи.

У посібнику відображено теоретичні основи управлінського обліку. Визначено загальні принципи класифікації витрат та основні моделі її поведінки. Проаналізовано алгоритм прийняття управлінських рішень, щодо витрат. Визначено місце і завдання управлінського обліку підприємства як основного джерела інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Кожна тема включає, крім тексту лекцій, контрольні запитання та тести для самоконтролю.

Навчальний посібник може бути використаний фахівцями з управління підприємством, обліку, викладачами та здобувачами вищої освіти економічних спеціальностей.

УДК 657.4 (075.8)

©Уманського державного педагогічного університету імені Павла Тичини, 2019

Зміст

ПЕРЕДМОВА	8
Тема 1. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: СУТЬ, ЗАВДАННЯ ТА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З ФІНАНСОВИМ ОБЛІКОМ	9
1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку	9
1.2. Місце управлінського обліку в системі управління	17
1.3. Предмет, об'єкти та функції управлінського обліку	20
1.4. Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку	24
1.5. Організація управлінського обліку на підприємстві	25
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	28
<i>Тести для самоконтролю</i>	31
Тема 2. ВИТРАТИ І ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ЯК ОСНОВА ПОВБУДОВИ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	33
2.1. Основні поняття та потреба обліку витрат	33
2.2. Теоретико-методологічні підходи до класифікації витрат	37
2.3. Групування витрат для визначення фінансових результатів	42
2.4. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень і планування	46
2.5. Нарахування амортизації в управлінському обліку	48
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	51
<i>Тести для самоконтролю</i>	55
Тема 3. ОБЛІК ВИТРАТ ТА МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	57
3.1. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання	57
3.2. Облік, оцінка і контроль витрат за економічними елементами	61
3.3. Облік і контроль витрат за статтями калькуляції	63
3.4. Прийом калькулювання витрат та види калькуляції	67
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	69
<i>Тести для самоконтролю</i>	73

Тема 4. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ	74
4.1. Класифікація сучасних систем калькулювання	74
4.2. Облік прямих і непрямих витрат	75
4.3. ABC-калькулювання	86
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	88
<i>Тести для самоконтролю</i>	91
Тема 5. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ	94
5.1. Особливості системи обліку калькулювання за неповними витратами	94
5.2. Практичне застосування системи калькулювання неповних витрат	97
5.3. Простий та розвинутий директ-костинг	102
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	107
<i>Тести для самоконтролю</i>	110
Тема 6. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ	113
6.1. Суть та основні завдання організації обліку нормативних витрат	113
6.2. Оцінка відхилень фактичних витрат від нормативних	116
6.3. Порівняльна характеристика нормативного методу і системи стандарт-кост	121
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	123
<i>Тести для самоконтролю</i>	124
Тема 7. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ	127
7.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток»	127
7.2. Критична точка та методи її визначення Концепція маржинального доходу. Запас міцності.	131
7.3. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку	137

«витрати – обсяг – прибуток»	
7.4. Аналітичні залежності, які використовуються в CVP-аналізі. Умови надійності CVP-аналізу	139
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	141
<i>Тести для самоконтролю</i>	142
Тема 8. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	145
8.1. Релевантний підхід та диференційний аналіз при прийнятті управлінських рішень	145
8.2. Аналіз інформації при прийнятті операційних управлінських рішень	148
8.3. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень	150
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	156
<i>Тести для самоконтролю</i>	158
Тема 9. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ	160
9.1. Бюджет як інструмент системи управлінського контролю, його сутність, організаційні аспекти та функції.	160
9.2. Методика складання та взаємоузгодження бюджетів	165
9.3. Організація контролю за виконанням бюджету	170
9.4. Особливості бюджетування в умовах калькулювання за видами діяльності	173
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	175
<i>Тести для самоконтролю</i>	177
Тема 10. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	179
10.1. Поняття і класифікація центрів відповідальності: принципи обліку, звітності та оцінки діяльності	179
10.2. Облік і оцінка діяльності центрів витрат	181
10.3. Облік і оцінка діяльності центрів доходу	183
10.4. Облік і оцінка діяльності центрів інвестицій	187
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	189
<i>Тести для самоконтролю</i>	191

Тема 11. СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК	193
11.1. Поняття стратегічного управління та стратегічного управлінського обліку.	193
11.2. Особливості організації стратегічного обліку та його місце в системі управління підприємством	196
11.3. Планування стратегій та цілей підприємства	197
<i>Контрольні запитання та завдання</i>	201
<i>Тести для самоконтролю</i>	203
Завдання для виконання індивідуальної роботи	205
Термінологічний словник	206
Список використаних джерел	214

Передмова

Сучасний стан економіки України та активний вплив глобалізаційних процесів на її розвиток, призводить до необхідності пошуку інструментів забезпечення ефективності функціонування та конкурентоспроможності всіх її суб'єктів, тому важлива роль у розв'язанні цієї задачі належить саме сучасному управлінському обліку, як дієвому інструменті ефективного управління.

В той час, коли практики бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні наближаються до рівня публічних компаній ЄС, бізнес продовжує повністю або частково ігнорувати необхідність систематизації та автоматизації управлінського обліку.

Дуже часто спостерігається така ситуація коли великі корпорації або навіть групи компаній всеукраїнського масштабу з сучасними інноваційними технологіями у виробництві ведуть управлінський облік по окремих об'єктах, у різних підрозділах відповідно до конкретних короткострокових потреб різних рівнів користувачів, часто така інформація не консолідується, а так і залишається як окрема ланка управління, далеко від передового виробництва та власників. Це зумовлено історичним характером формування інформаційних потреб, відсутністю практичного досвіду впровадження повноцінного обліку з нуля, а також неусвідомлення масштабу проблем, які можуть виникнути, особливо під час зростанні бізнесу.

Навчальний посібник з дисципліни «Управлінський облік» підготовлений з метою надання допомоги здобувачам вищої освіти в її опануванні, у оволодінні методами виявлення, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю внутрішньогосподарської діяльності підприємства.

Завдання посібника полягає в допомозі здобувачам освіти для розкриття принципів і методів управлінського обліку, його місця та ролі в управлінні діяльністю підприємства, формування вмінь застосовувати відповідні методи та прийоми у процесі обліку для підготовки інформації, необхідної менеджерам для прийняття виважених рішень.

Важливим є завдання оволодіння прийомами та методами управлінського обліку керівниками всіх рівнів управління підприємством, які дозволяють максимально використати наявну як внутрішню, так і зовнішню інформаційну базу підприємства для підготовки і прийняття управлінських рішень та контролю за їх виконанням.

Після освоєння навчального посібника Ви зможете:

знати — теоретико-методологічні основи управлінського обліку, склад витрат діяльності, підходи до класифікації витрат, сучасні системи їх обліку і

калькулювання та напрями удосконалення;

вміти — класифікувати та розподіляти витрати, досліджувати поведінку та функцію витрат, використовувати маржинальний та релевантний підхід при підготовці інформації для обґрунтування управлінських рішень, складати операційні та фінансові бюджети; аналізувати відхилення від них;

усвідомлювати — роль бухгалтера-аналітика в системі управління, значення релевантного та маржинального підходу до підготовки інформації, необхідної для обґрунтування управлінських рішень.

В міжнародній практиці, як самостійні галузі бухгалтерського обліку, існують податковий, фінансовий та управлінський облік. У функції бухгалтерських служб входить не лише ведення бухгалтерського обліку, але й керівництво та координація роботи по складанню кошторисів витрат, підготовка звітної інформації та її інтерпретація для прийняття рішень, аналіз даних та участь у виборі рішення.

В Україні до останнього часу ці роботи, крім бухгалтерів, виконувались економічними, фінансово-економічними, плановими службами та бюро економічного аналізу.

На сучасному етапі розвитку, гостро постає питання більш широко займатись стратегічним управлінням, оскільки це важливий аспект ефективної діяльності підприємства.

В зв'язку з такими змінами зростають вимоги до підготовки професіоналів у галузі 07 «Управління та адміністрування» з відповідними компетенціями.

Управлінський облік – філософія мислення

Зміст дисципліни «Управлінський облік» формує знання та навички з розрахунків факторів втрачених можливостей – нового напрямку обліково-аналітичної роботи в Україні.

Тема 1

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: СУТЬ, ЗАВДАННЯ ТА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З ФІНАНСОВИМ ОБЛІКОМ

- 1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку*
- 1.2. Місце управлінського обліку в системі управління*
- 1.3. Предмет, об'єкти та функції управлінського обліку*
- 1.4. Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку*
- 1.5. Організація управлінського обліку на підприємстві*

1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку

Управлінський облік ведеться виключно для задоволення внутрішніх інформаційних потреб підприємства. Дані управлінського обліку використовуються на всіх рівнях управління підприємством, що потребують бухгалтерської інформації. Він є інформаційною основою прийняття управлінських рішень всередині підприємства як оперативного і поточного, так і перспективного характеру. Тобто, управлінський облік, на відміну від фінансового, який направлений на ретроспективу, орієнтується в основному на майбутнє. Вибір економічної стратегії і прийняття обґрунтованих рішень по її виконанню – одне з найважливіших питань, вирішенням якого займаються фахівці з управлінського обліку.

Управлінський облік – це інтегруюча галузь економічних знань. Існують різні системи управлінського обліку.

Голов С. пише, що «бухгалтери-аналітики – це Нострадамуси бізнесу, а бухгалтери-рахівники – його Нестори-літописці».

Економічна стратегія – це сукупність господарських дій, спрямованих на ефективну виробничу, комерційну та іншу діяльність у перспективі.

Сьогодні українським підприємствам надається право самостійно

розробляти власні виробничі програми, плани виробничого і соціального розвитку, визначати стратегії цінової політики, отже, суттєво зростає відповідальність керівників за прийняті ними управлінські рішення.

Для прийняття оперативних і ефективних рішень керівникам необхідна достовірна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Слід звернути особливу увагу на те, що система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки, що зумовило деякі розбіжності у визначенні його сутності та значення серед вітчизняних економістів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до визначення сутності управлінського обліку

№	Визначення	Автор
1	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів	С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко [7]
2	Управлінський облік – це інструмент управління діяльністю підприємства, що сприяє інтеграції функцій управління та стадій їх реалізації. Управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на складання фінансової звітності.	О. М. Костенко [15]
3	Управлінський облік – це облік, який зосереджується на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку тощо), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах.	П. Й. Атамас [2]
4	Управлінський облік як облік, спрямований на підтримку стратегічно орієнтованих рішень, тісно пов'язаний з ринково орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має як фінансовий, так і не фінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних фактів, а більше на відстежування трендів, тенденцій або суттєвих змін, оперує плановими і прогностичними даними довгострокового характеру.	В. В. Панков, В. Ф. Несветайлов [27]
5	Управлінський облік – це підсистема обліку, функція стратегічного управління, яка забезпечує менеджерів інформацією про внутрішнє середовище діяльності підприємства для прийняття стратегічних рішень.	В. З. Семанюк [34]
6	Управлінський облік – це засіб інформаційної підтримки прийняття, реалізації й оцінювання стратегічних управлінських рішень і систематизованого збору й обробки показників, які характеризують стан не тільки внутрішньої фінансово-господарської діяльності, але й зовнішнього середовища (конкурентного, клієнтського тощо), яким керує організація.	В. В. Іванов, О. К. Хан [41]
7	Управлінський облік – надання й аналіз даних щодо бізнесу і його конкурентів, які використовують для моніторингу та розвитку стратегії такого бізнесу.	К. Сімондс [42]
8	Управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі.	О. О. Довжик [11]

Спільним для цих висловлювань є те, що основним завданням управлінського обліку є надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства. Зміст управлінського обліку розкриває рис. 1.1.

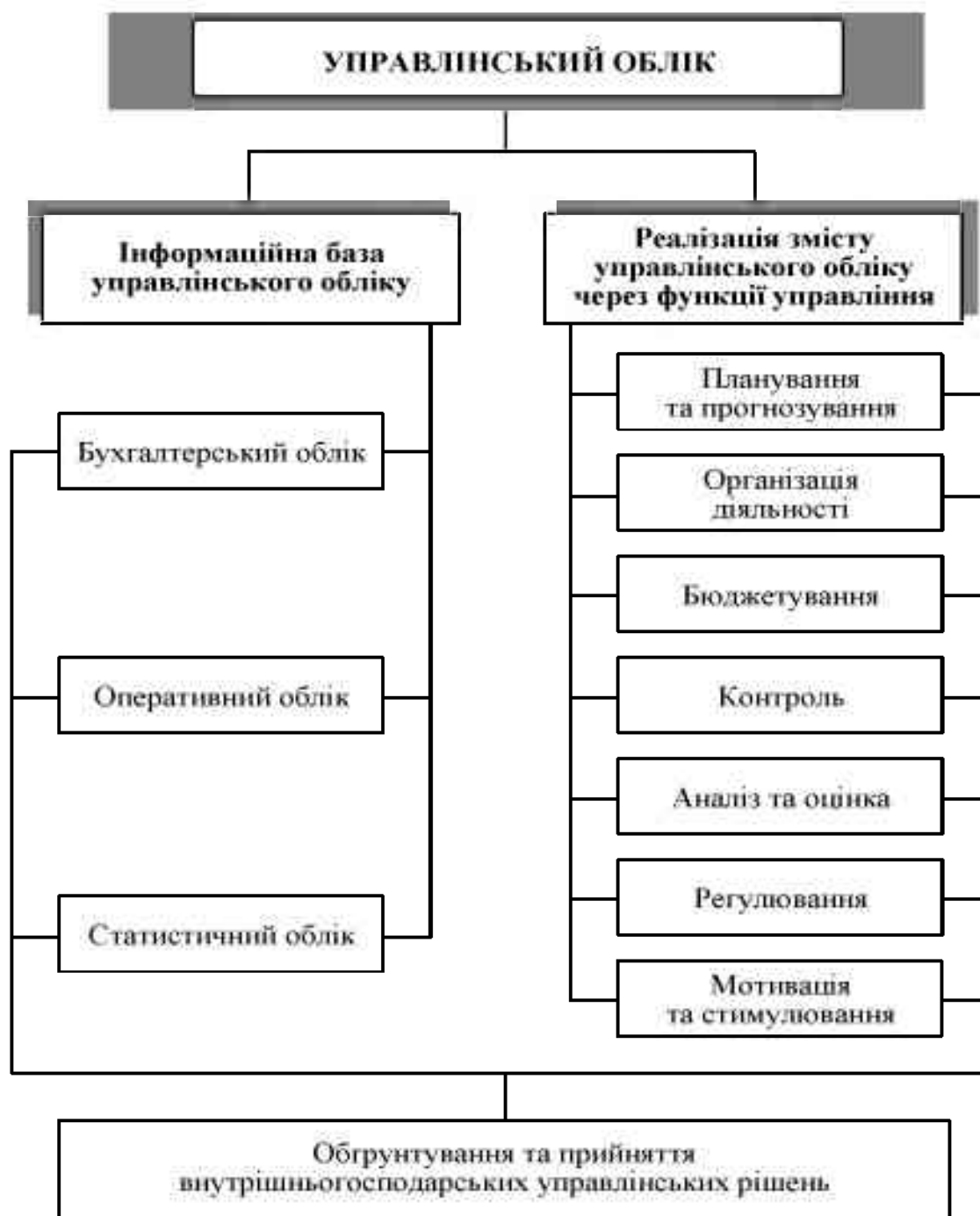


Рис. 1.1. Схема реалізації змісту управлінського обліку

Бухгалтери у процесі своєї професійної діяльності покликані створювати інформацію, враховуючи, що в інформаційному середовищі на кожного менеджера тисне значний інформаційний потік. Для їх узгодженої роботи, націленої на реалізацію конкретних завдань, поставлених адміністрацією та засновниками, необхідна лише «корисна» інформація. Ту частину інформаційної системи, що забезпечує потреби менеджерів називають управлінським обліком. Він є складовою системи управління, забезпечує надання інформації для визначення стратегії, планування, контролю поточної діяльності, оптимізації

використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності. Бухгалтер генерує інформаційні ресурси і є постачальником інформації для менеджерів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» управлінський облік подається як синонім внутрішньогосподарського обліку, тобто системи обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Зазвичай управлінський облік визначають лише як складову бухгалтерського обліку й ідентифікують його з обліком витрат виробництва та калькулюванням собівартості продукції. Таке визначення відповідало сутності ранніх етапів розвитку управлінського обліку. Однак сучасний управлінський облік виходить за межі бухгалтерського обліку оскільки включає не тільки елементи останнього, але й елементи оперативного обліку, планування, нормування, аналізу і прогнозування, а тому суттєво відрізняється від обліку витрат за своїми цілями та функціями.

Облік витрат пов'язаний з калькулюванням собівартості з метою оцінювання товаро-матеріальних запасів і здійснюється з метою задоволення потреби у формуванні звітності для зовнішніх користувачів та визначення прибутку, тоді як управлінський облік призначений для прийняття управлінських рішень, планування, здійснення контролю й оцінювання показників функціонування підприємства та його підрозділів.

В основу системи управлінського обліку покладено інформаційну систему, яка використовує вхідну інформацію та відповідні процеси з метою одержання результатів, що відповідають точно визначеним цілям управління. Операційну модель інформаційної системи управлінського обліку подано на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Операційна модель інформаційної системи управлінського обліку

Таким чином, *управлінський облік* можна визначити як процес підготовки інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, контролю та оцінки всередині підприємства. Іншими словами, *управлінський облік* – це підсистема обліку, пов'язана із забезпеченням менеджменту

підприємства інформацією для використання у плануванні, контрольних діях і в прийнятті управлінських рішень.

Інформаційна база управлінського обліку використовується всіма функціями управління, в тому числі функціями планування, контролю та оцінки з метою прийняття управлінських рішень.

Планування – це детальне формулювання дій, спрямованих на досягнення конкретного результату. Управлінський облік вносить певний вклад у планування через застосування бюджетів (кошторисів), стандартів (нормативів), а також аналізу відхилень з метою як довгострокового, так і короткострокового планування.

Процес **контролю** також неможливий без використання інформації управлінського обліку. По закінченні звітного періоду на основі облікової інформації складаються звіти про виконання бюджету (плану) кожним центром відповідальності, у якому здійснюється порівняльний аналіз запланованих та фактично досягнутих результатів. При цьому виявляються небажані розбіжності між фактичними і плановими показниками, визначаються їх причини з метою недопущення їх впливу у майбутньому. Звіти, підготовлені на основі інформації управлінського обліку, з одного боку, дозволяють об'єктивно *оцінити* діяльність центрів відповідальності, а з іншого – інформують керівництво про те, на яких ділянках не вдалося досягти планових показників. Бюджети та звіти про їх виконання, які готуються на основі інформації управлінського обліку, дають можливість *оцінити діяльність менеджменту підприємства*.

В сучасних наукових публікаціях проводиться дискусія щодо етапів розвитку управлінського обліку в Україні та іноземних країнах, існування самого управлінського обліку в Україні, як самостійного виду бухгалтерського обліку, визначення сутності економічної категорії «управлінський облік» та сучасних видів такого обліку, що потребує додаткових досліджень.

Зміни в зовнішньому середовищі суттєво впливають на функціонування підприємства, забезпечення ефективної діяльності та конкурентоспроможності, тому його вже не можливо називати внутрігосподарським, а саме – *це система збору, ідентифікації, накопичення, вимірювання, обробки, аналізу, підготовки та передачі інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів при прийнятті управлінських рішень у процесі стратегічного та поточного управління підприємством*.

Перша згадка про виникнення управлінського обліку датується 1855 р. в США та відноситься до системи обліку, що застосовувалась на фабриці «ЛіманМіллс» і була спроектована, виходячи з цілей більш ефективного моніторингу виробничого процесу. Так, у США формування управлінського обліку розпочинається з перших спроб уніфікації облікових процедур, висування

вимог про необхідність побудови теорії обліку, розвитку наукової інтерпретації, постулатів і принципів, формування методологічних підходів до дослідження бухгалтерського обліку.

З початку 1990-х рр. отримують розробку нові методи управлінського обліку: загальна система управління витратами – Total Cost Management (TCM), облік витрат за видами діяльності – Activity Based Costing (ABC), або диференційований облік, калькулювання за операціями, система збалансованих показників – The Balanced Scorecard (BSC). Аналогічна модель управлінського обліку розвивається і в Великобританії.

У Франції аналогом управлінського обліку виступає маржинальна бухгалтерія, яка розвивається в контексті переважно економічного спрямування, поступово витісняє юридичний напрямок, під впливом англо-американської облікової моделі (з середини 1950-х рр.).

У Федеративній Республіці Німеччині (у 1949-1990 рр.) аналогом управлінського обліку є виробничий облік витрат, що розглядається підсистемою бухгалтерського обліку, включеного в загальну організацію підприємства в зв'язку з важливістю внутрішньовиробничих процесів основний зміст яких становить концепція доданої вартості, а облік витрат акумулює, документує, обробляє і аналізує комплекс взаємопов'язаних виробничих операцій. Така організація виробничого обліку витрат робить його схожим з французької, але відмінною від англо-американської моделі управлінського обліку, хоча і припускає використання притаманних управлінському обліку методів, які застосовуються також в контролінгу (системі управління прибутком, в якій управлінський облік розглядається інформаційним ланкою).

Систематизація світового внеску у формування концепції управлінського обліку дозволяє розробити періодизацію його розвитку. В результаті можна виділити два великих історичних періоду, в яких формуються передумови виникнення управлінського обліку, відбувається його становлення і розвиток.

У періоді становлення і розвитку управлінського обліку, який пов'язаний з розробкою методології управлінського обліку та його розвитком, можна виділити три етапи:

1. 1920-1950 рр. – розробка специфічних прийомів, методів управлінського обліку, формування його цілей.
2. 1950-1990 рр. – розвиток традиційних систем управлінського обліку (стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання повної собівартості, розподіл витрат, оцінка беззбитковості і т.п.).
3. 1990- по даний час – розвиток інноваційних систем управлінського обліку (калькуляційної системи ABC, «точно в строк», стратегічного управлінського обліку тощо).

На думку Добровського В.М., Гнилицької Л.В., Коршикової Р.С. [7], всю історію розвитку управлінського обліку можна звести до чотирьох етапів, які згруповані в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Етапи розвитку управлінського обліку

Етап	Період	Сутність
1 етап	середина XIX ст.	Облік починають розглядати як функцію управління.
2 етап	Початок XX ст. – середина 50-х років XX ст.	Становлення капіталістичної системи господарювання, відбувається виділення управлінського обліку як окремої системи і паралельне функціонування двох бухгалтерій (фінансової та управлінської).
3 етап	50–80-ті роки XX ст.	Розвиток транснаціональних корпорацій, відбувається впровадження директ-костингу. Управлінський облік формується як самостійна система, перетворюється в «учасника» і «виконавця» управлінської політики підприємства.
4 етап	з 80-х років XX ст.	Глобалізація економіки й інтеграція національних економік країн у єдиний світовий ринок, управлінський облік набуває стратегічного характеру.

Упровадження нової системи управлінського обліку (системи ABC) дало можливість його переорієнтації від управління суто виробничими процесами до управління іншими функціями бізнесу.

Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ, 1998) визначено чотири етапи, протягом яких еволюціонував управлінський облік (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Етапи розвитку управлінського обліку, сформовані МФБ

Етап	Період	Сутність
1 етап	до 1950 року	Основна увага була приділена визначенню вартості виробництва та здійсненню фінансового контролю, через використання бюджетування й технологій обліку витрат.
2 етап	до 1965 року	Надання інформації для планування, управління та контролю, за рахунок використання таких технологій, як аналіз прийняття рішень і врахування відповідальності.
3 етап	до 1985 року	Увагу було зосереджено на скороченні відходів ресурсів, які використовуються в бізнес-процесах, за допомогою використання процесу аналізу і технологій управління витратами.
4 етап	до 1995 року	Увагу було зосереджено на генерації або створенні вартості завдяки ефективному використанню ресурсів, шляхом використання технологій, базованих на дослідженні значення акціонерної вартості і організаційних інновацій.

Дослідження сучасних публікаціях вчених, присвячених розвитку управлінського обліку в Україні показало, що існують розбіжності авторів щодо його існування та напрямів розвитку.

Так, дослідження О. Королович показало, що більшість вчених-економістів погоджуються, що *управлінський облік* є системою збирання і узагальнення інформації у вигляді, необхідному для забезпечення інформаційних потреб управління. Однак не варто говорити про виокремлення

його в окрему інформаційну систему: *управлінський облік повинен бути однією із підсистем єдиної інформаційної системи управління підприємством.*

Крушельницька Т.А. та Павлова Г. Є. вважають, що *управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління: облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень.*

Дослідження розвитку управлінського обліку в Україні дозволило структурувати етапи відповідно до історичного та практичного аспекту і відобразити їх в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Етапи розвитку управлінського обліку в Україні

Етап	Період	Сутність
1 етап	сер. XIX ст. – кінець XIX ст.	Облік починають розглядати як функцію управління. Почали визначатися такі показники, як вартість часу обробки сировини, собівартість одиниці продукції, витрати на одного робітника.
2 етап	поч. XX ст. – сер. 50-х р-ів XX ст.	В періоді характерним є загострення конкуренції, ускладнення технології й організації виробництва. Відбувається виділення управлінського обліку як окремої системи і паралельне функціонування двох бухгалтерій (фінансової та управлінської).
3 етап	50-ті – поч. 80-х рр. XX ст.	Розвиток транснаціональних корпорацій, відбувається впровадження директ-костингу. Розробка Спенсером А. Такером методу «тариф – година – машина», що посилювало контроль за кожним технологічним процесом в межах виробничого центру відповідальності.
4 етап	сер. 80-х рр. – кін. XX ст.	Автоматизація виробництва, комп'ютерні інформаційні технології, глобальна конкуренція. Управлінський облік набуває стратегічного характеру.
5 етап	поч. XXI ст. – теперішній час	Вплив зовнішніх факторів на діяльність підприємства є домінуючими над внутрішніми. У зв'язку з загостренням конкуренції на внутрішніх ринках під впливом глобалізації процесів що потребує саме стратегічного управлінського обліку на підприємстві з метою забезпечення конкурентоспроможності та діяльності.

Отже, для ефективного розвитку вітчизняних підприємств, забезпечення ефективності їх діяльності та конкурентоспроможності в сучасних умовах необхідна адаптація зарубіжного досвіду організації та веденні управлінського обліку національним економічним та ринковим умовам, врахування специфіки традицій у виробництві та споживанні товарів, діяльності підприємств в Україні тощо.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, а також принципи бюджетування, здійснює аналіз діяльності підприємства з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, тобто дедалі більше перетворюється на стратегічний управлінський облік, в основу якого покладено стратегічне управління витратами, яке передбачає використання даних про витрати на розробку і визначення кращих стратегій, що забезпечать стійку конкурентну перевагу.

1.2. Місце управлінського обліку в системі управління

Управлінський облік повинен забезпечити мінімізацію витрат на виробництво продукції й одержання максимального прибутку. Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю, в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства.

Управлінський облік значно розширює інформаційну базу для прийняття рішень менеджерами (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Місце обліку в інформаційній системі управління підприємствами

Управлінський облік у компанії – це система, що забезпечує керівну ланку фірми інформацією, необхідною для прийняття рішень та ефективного управління. Закономірність впровадження таких систем обумовлюється тим, що, по-перше, інші види обліку, які вже існують на підприємстві, насамперед, бухгалтерський та податковий, не спроможні забезпечити керівників необхідною і достатньою інформацією для прийняття та обґрунтування ділових рішень. По-друге, нерідко однією з причин недостатньо успішного розвитку компанії є те, що її керівники просто не знають, який з видів діяльності або підрозділів є найбільш прибутковим і, що є найважливіше. Якщо на підприємстві впроваджено систему управлінського обліку, це означає, що на багато аналітичних питань щодо діяльності власної фірми керівництво може швидко отримати вичерпні відповіді.

Нападовська Л. В. стверджує, що управлінський облік забезпечує підготовку і аналіз бухгалтерської інформації, щоб допомогти керівництву в управлінні, плануванні й контролі діяльності підприємства, оскільки надає інформацію про формування собівартості, забезпечує даними про відхилення фактичних показників від прогнозних значень в оперативному порядку.

Управлінський облік є складником процесу управління та надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства;

- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Підприємство може самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського управлінського обліку, а також звітності і контролю господарських операцій.

Організація бухгалтерського управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів:

- методологічного;
- технічного;
- організаційного.

Кожний адміністративний рівень керівників повинен мати чітко сформульовані повноваження щодо прийняття рішення.

Ефективне управління підприємством залежить значною мірою від розвиненості системи управлінського обліку та ступеня її комп'ютеризації. Працюючи із системою управлінського обліку, бухгалтер повинен використовувати хороші програмні продукти.

Йому потрібні знання в області аналізу, планування, контролю, а також інструменти для втілення цих знань у життя.

Як стверджують науковці, для успішного здійснення впровадження системи управлінського обліку необхідні три невід'ємні складові:

1) участь у процесі постановки: часто керівництво вважає, що не слід втручатися у ту сферу, де є власні спеціалісти.

2) фахівці: керівництву слід усвідомлювати, що для постановки управлінського обліку йому слід наймати не бухгалтерів, а саме спеціалістів, у яких є такий досвід. Однак варто розглянути ідею про залучення власних фахівців, а не тимчасових консультантів;

3) спеціальні ресурси для реалізації цієї задачі: якщо підприємство зважилося на виконання поставленої задачі, йому знадобиться багато як грошових витрат, так і витрат часу.

Управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме, забезпечує підприємство ключовою інформацією. Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку, на жаль, ще не набуло належного поширення, в зв'язку з невирішеним колом проблем.

Прагматичної орієнтації концептуальних основ управлінського обліку дотримується творець «стандарт-кост» Дж. Чартер Гаррісон. Він підкреслював, що в минулому управлінський облік відігравав вторинну роль стосовно

виробничого обліку. Однак він став важливою частиною в системі обліку і являє собою внутрішній бухгалтерський облік, що забезпечує й представляє різну інформацію для управління підприємством.

Згідно Дж. Ч. Гаррісону орієнтація обліку – «...фабрикація інформаційно-орієнтуючих даних». Облік не просто фіксує дані, але й фільтрує їх з метою вирішення управлінських задач. Вчений спеціально підкреслює, що потрібен такий облік, який, отримавши надалі назву управлінського, ставить задачі на майбутнє, а не копається в тому, що було.

Ч. Хорнгрен та Дж. Фостер відмічають, що система управлінського обліку «... існує для внутрішніх потреб, вимірюючи та обробляючи фінансову та іншу інформацію, яка допомагає менеджерам досягти цілей організації». Вони також стверджують, що управлінський та виробничий облік, або, інакше, облік витрат, практично одне і теж саме.

Протилежної точки зору дотримується К. Друрі. В своїй праці він відокремлює виробничий облік від управлінського, зазначаючи, що «в системі виробничого обліку знайшли відображення облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції для оцінки доходів від виробництва», що відповідає вимогам зовнішньої звітності, в той час як задачею управлінського обліку є підготовка відповідної фінансової інформації для посадових осіб усередині підприємства, яка необхідна їм для прийняття правильних рішень.

Роль управління у виробничому процесі, бухгалтерського обліку в системі управління, а також забезпечення системи управління обліковою інформацією дуже велика. Однак на практиці стикаємося з такою ситуацією, що, по-перше, спеціалісти управлінських служб мають вузькоспеціалізований навик роботи і тому не в повній мірі використовують облікові дані в своїй роботі. По-друге, дуже неістотна або взагалі відсутня допомога від вищих органів управління. По-третє, стан бухгалтерського обліку, тобто самі бухгалтери мало турбуються про те, щоб своєчасно та в необхідному розрізі узагальнювати дані та представляти їх апарату управління.

Таким чином, виникає розрив між інформаційним процесом та управлінням, для подолання якого створено напрям у розвитку облікової науки – управлінський облік, або як його зараз пропонують називати система управління витратами чи управління ресурсами, метою якого є визначення обсягу облікової інформації та використання її як засіб управління господарською діяльністю підприємства.

Основними факторами, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, є:

- ✓ посилення конкуренції;
- ✓ розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів

- управління;
- ✓ використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

Роль витрат в управлінні відіграє надзвичайно важливу роль в процесі виробництва, побудові ефективного внутрігосподарського управління, створенні ефективного механізму планування, обліку, контролю та аналізу з використанням інструментів мотивації працівників на всіх рівнях сформованої організаційної структури підприємства.

Вирішальне значення в управлінні витратами також полягає і в розробці стратегії поведінки суб'єктів господарювання в ринкових умовах, тобто обґрунтуванні управлінських рішень під впливом зовнішнього економічного середовища.

1.3. Предмет, об'єкти та функції управлінського обліку

З'ясувавши сутність управлінського обліку, доцільно перейти до вивчення його предмета та методу (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Елементи предмета управлінського обліку

Предметом управлінського обліку є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфер відповідальності, визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку.

Основні завдання, які вирішує управлінський облік:

- нормування витрат на виробництво продукції;
- облік витрат на виробництво паралельно по багатьох напрямках;
- визначення об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- вибір методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій (кошторисів);

- аналіз відхилень від нормативів;
- групування відхилень по причинах і відповідальним особам;
- забезпечення інформацію про відхилення для прийняття рішень;
- визначення собівартості, прибутку, рентабельності;
- аналіз собівартості і виявлення резервів її зниження;
- автоматизація обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції, економічних розрахунків.

Для забезпечення виконання цих завдань в управлінському обліку використовуються наступні методи (рис. 1.5):

загальнометодологічні методи дослідження об'єкту
(спостереження, порівняння, аналіз, синтез)

загальнонаукові методи бухгалтерського обліку (рахунок, подвійний запис, документація, інвентаризація, оцінка і калькуляція, баланс)

спеціальні методи бухгалтерського обліку (групування і перегрупування, економіко-математичні методи, методи аналізу, математичного прогнозування).

Рис. 1.5. Методи, які використовуються в управлінському обліку

Зважаючи на те, що управлінський облік – це інтегрована система різних економічних дисциплін, то і метод управлінського обліку включає в себе:

- елементи методу бухгалтерського обліку (зокрема, рахунки і подвійний запис; інвентаризація та документація; оцінка і калькулювання);
- елементи статистики (індексний метод);
- прийоми економічного аналізу (факторний аналіз);
- математичні методи (кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів тощо).

Вимоги, які ставляться менеджерами до системи обліку відносно характеру та обсягу інформації, що їм надається, представлено табл. 1.5.

Оскільки має зберігатися методична єдність управління витратами взагалі і управлінського обліку зокрема, то принципами управлінського обліку мають бути такі:

– *системність* – означає, що дослідження витрат і доходів проводиться у взаємозв'язку між собою та з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею;

– *комплексність та релевантність* — використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик;

Вимоги до управлінської інформації

Ознака	Характеристика
Доступність форми та змісту	Оскільки інформація готується для менеджерів різних рівнів компетенції та освіти, вона повинна викладатися в доступній та корисній формі, а не у вигляді суворо регламентованих загальних документів звітності, як це робиться в системі фінансового обліку
Варіативність	Інформація повинна забезпечувати можливість вибору варіанта управлінського рішення з декількох взаємовиключних альтернатив
Компактність	Звітні форми мають бути максимально спрощені, але до меж, які дозволятимуть контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові
Диференційованість	Інформація має бути достатньо повною, але водночас такою, що відповідала б тільки запиту менеджера на конкретне завдання. Це дасть можливість скоротити загальні інформаційні потоки
Своєчасність	Інформація повинна упереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота надання такої інформації мають відповідати характеру та періодичності завдань, що розв'язуються менеджером

– *принцип «різна собівартість для різних цілей»* — передбачає створення системної інформації про витрати в залежності від цілей калькулювання;

– *методологічний плюралізм*, який означає можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей управлінського обліку, а отже управління;

– *єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління*;

– *проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів)*;

– *стратегічна орієнтація* – означає, що при підготовці інформації для прийняття рішень та контролю в першу чергу до уваги беруться стратегічні бізнес-плани;

– *принцип ефективності облікової системи*, яка повинна забезпечити вигоду більшу, ніж витрати на її створення, запровадження та функціонування;

– *конфіденційності*, що означає обмеження доступу до відповідної інформації;

– *відповідальності за створену інформацію*;

– *орієнтації на безперервне вдосконалення* – означає підготовку і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості діяльності та використання відповідних методик для попроцесно-орієнтованого управління витратами та доходами.

Дотримання цих принципів дозволить створити якісну інформаційну основу для утримання підприємством стійких позицій на ринку.

Відповідно до цілей визначаються і функції управлінського обліку (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Зміст функцій управлінського обліку

Функція	Зміст
Прогнозна	Обліково-інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку на досягнення стратегічних цілей. Формування прогнозів за основними об'єктами обліку – доходами, витратами, фінансовими результатами
Інформаційна	Забезпечення керівників усіх рівнів інформацією для поточної статутної діяльності з виконання планів на основі обліку доходів, витрат та калькулювання собівартості, контролю за ними, оптимізації розрахунків з партнерами, одержаних даних за різними сегментами
Аналітична	Інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних показників від запланованих у розрізі центрів відповідальності на основі аналітичного обліку та звітів менеджерів структурних підрозділів
Контрольна	Контроль (регулювання) виконання планів та оцінка діяльності менеджерів та співробітників прийнятих рішень
Комунікаційна	Забезпечення прямого та зворотнього зв'язків між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім середовищем для узгодженості дій

Взаємозв'язок і взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління показані на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Взаємозв'язок і взаємодія облікової функції управлінського обліку з іншими функціями управління в процесі прийняття рішень

Деякі зарубіжні автори, наприклад Алан Апчерч, дають більш узагальнений перелік функцій. Зокрема він вважає, що основними функціями управлінського обліку є:

- ведення рахунків, під якими він розуміє здійснення обліку фінансових даних (зокрема, витрат) з метою надання корисної інформації керівництву;
- привертання уваги керівництва до ключових проблем шляхом надання йому відповідної звітності з ключових аспектів діяльності, наприклад звітів про виконання кошторисів, що допомагає адміністрації концентрувати увагу на важливих питаннях і вирішувати їх швидко й ефективно;
- розв'язання проблем розробленням найефективніших методів дій на основі кількісної оцінки позитивних і негативних наслідків можливого варіанта рішень

Межа, яка розділяє названі функції, настільки розмита, що не дозволяє досить однозначно ідентифікувати кожен з них. Як правило, всі три функції присутні в будь-якому елементі управлінської облікової інформації, але співвідношення між ними визначається конкретними обставинами.

Оскільки *предмет управлінського обліку* становить діяльність підприємства в цілому та його структурних підрозділів, то його *об'єктами* є:

- витрати підприємства та його окремих підрозділів;
- результати господарської діяльності як усього підприємства, так і окремих підрозділів (центрів відповідальності);
- внутрішнє ціноутворення, яке передбачає використання трансфертних цін;
- бюджетування та внутрішня звітність.

Сутність і функції управлінського обліку реалізуються в системі генерації інформації, необхідної для усіх циклів управління, планування, контролю, оцінки, організації, мотивації, внутрішніх інформаційних зв'язків.

1.4. Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку

Міжнародна практика виробила два основні варіанти зв'язку між управлінською та фінансовою бухгалтерією. Перший варіант передбачає двоколовий (автономний) принцип взаємодії рахунків фінансового й управлінського обліку і відповідно виділення двох автономних систем рахунків, що характеризують цілі фінансового та управлінського обліку. Зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків, що мають назву дзеркальних або рахунків-екранів.

Фінансовий та управлінський облік взаємопов'язані та мають багато спільного (принципи, методи тощо). Але з урахуванням того, що ці види обліку покликані вирішувати різні завдання, виникають певні відмінності (табл. 1.7).

Проблема узгодженості рахунків управлінського і фінансового обліку

виникає лише при переплетеній системі.

Таблиця 1.7

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

<i>Критерій</i>	<i>Фінансовий облік</i>	<i>Управлінський облік</i>
Користувачі інформації	Менеджери підприємства, зовнішні користувачі.	Внутрішні (керівництво і працівники підприємства).
Цілі обліку	Інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства.	Забезпечення інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.
Обов'язковість	Вимагається відповідно до законодавства.	Використовується за рішенням керівництва підприємства.
Свобода вибору систем обліку	Система подвійного запису. Обов'язкова відповідність нормативним актам.	Обмежень по вибору системи обліку не існує.
Обмеження	Загальноприйняті принципи (стандарти) і нормативні акти.	Жодних обмежень.
Теоретична база	Нормативні акти.	Економічна теорія, теорія прийняття рішень.
Облікові вимірники	Єдиний грошовий вимірник.	Різні вимірники (в тому числі якісні показники).
Об'єкт аналізу	Підприємство в цілому.	Центри відповідальності, види продукції, проекти.
Періодичність складання звітів	Періодично, відповідно до вимог законодавства.	Змінний інтервал, оперативна інформація.
Ступінь надійності	Потребує об'єктивності. Орієнтований на контроль минулого.	Залежить від цілей планування. Орієнтований на прогноз майбутнього.
Вимоги до інформації	Точність.	Релевантність.
Спрямованість	Оцінка минулого.	На майбутнє (прогнозування).
Відкритість даних	Більшість даних доступна всім контрагентам	Комерційна таємниця.

Вирішується така проблема за допомогою спеціальних контрольних рахунків, що значно ускладнює цю систему і не сприяє її широкому використанню у світі.

1.5. Організація управлінського обліку на підприємстві

Для невеликих підприємств, які застосовують загальну систему обліку, особливої необхідності у спеціальній організації управлінського обліку немає у зв'язку з порівняно незначним обсягом інформації та її прозорістю.

Відповідно до чинного законодавства підприємства самостійно організовують систему обліку, оскільки кожне з них має низку галузевих, технологічних та інших особливостей, включаючи різні запити контрагентів щодо диференціації інформації. Тому для всіх підприємств неможливо визначити єдиний порядок організації управлінського обліку. Варіанти

організації служби управлінського обліку показано на рис. 1.7.

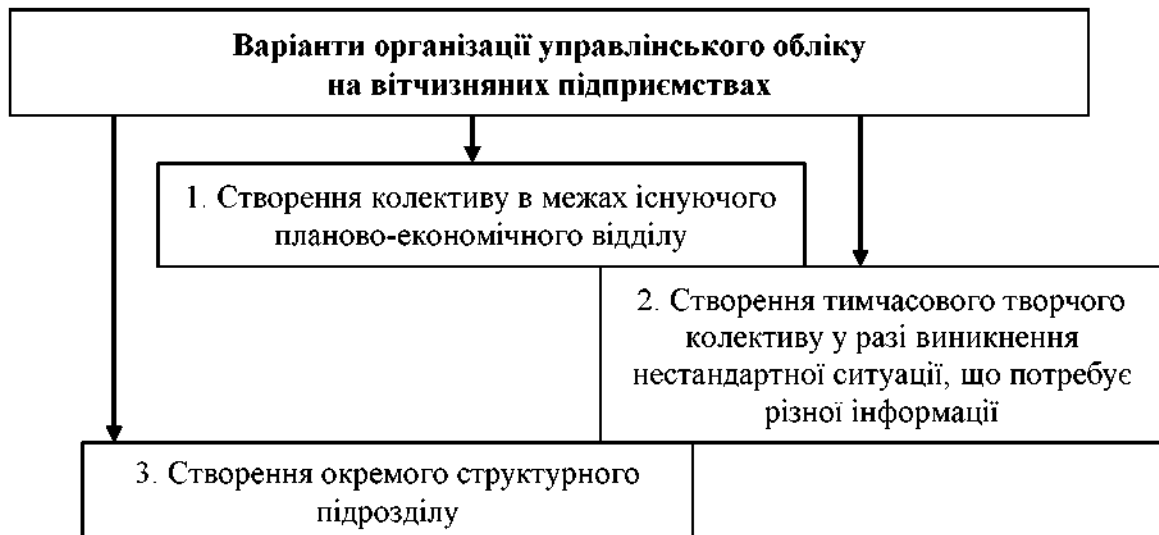


Рис. 1.7. Варіанти організації служби управлінського обліку

Найраціональнішим є третій варіант.

Як показує практика, в більшості підприємств бухгалтерія здійснює переважно фінансовий облік і податкові розрахунки та надає звітність зовнішнім користувачам. Служба управлінського обліку найчастіше підпорядковується фінансовому директору, який і контролює систему внутрішнього планування й звітності (рис. 1.8).

Важливим є при цьому забезпечити:

- розуміння її проєктантами стратегічних цілей бізнесу, місця управлінського обліку в системі управління, особливостей організації та технології виробництва та їх впливу на побудову системи обліку, сучасної позиції підприємства у бізнес-середовищі;
- усвідомлення того, що бухгалтерія повинна мати відповідні поля взаємодії з іншими структурними підрозділами підприємства;
- проєктування впливу організації системи підготовки інформації на показники-індикатори діяльності підприємства (сприятливі та несприятливі економічні та фінансові наслідки застосовуваних способів ведення обліку);
- вибір варіанту назви структурного підрозділу, його керівника, та співробітників.

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку частина інформації про витрати і доходи формується в системі рахунків бухгалтерського обліку, тому важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

В процесі історичного розвитку сформувалися і розвивалися три основні системи рахунків:

- загальна система обліку;

- інтегрована система обліку;
- переплетена система обліку.



Рис. 1.8. Схема організації структури управління на підприємстві

В Україні загальну систему можуть застосовувати лише суб'єкти малого підприємництва.

Облік витрат здійснюється за елементами, які в наприкінці року разом із доходами, відображеними на рахунках 7 класу «Доходи», списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інтегрована система забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль на її виробництво («вмонтування» рахунків «виробничого» обліку в загальну систему рахунків, які кореспондують з рахунками фінансового обліку).

Переплетена система передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують між собою.

Запровадження системи управлінського обліку є непростим процесом, який вимагає обміркованих та взаємопов'язаних дій керівників та професіоналів підприємства, згуртованих навколо спільної мети.

Після запровадження такої системи необхідним є координація та коригування її функціонування, що зумовлює необхідність володіння методологічними засадами управлінського обліку.

Контрольні запитання та завдання

1. Необхідність управлінського обліку на підприємстві, його нормативне регулювання.
2. Наведіть поняття управлінського обліку, його мету і завдання.
3. Визначте місце управлінського обліку в системі облікової інформації.
4. Об'єкти управлінського обліку та їх характеристика.
5. Охарактеризуйте користувачів облікової інформації та їх потреби в інформації.
6. Відмінність систем управлінського та фінансового обліку.
7. Визначте місце рахунків управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку.
8. Назвіть особливості інтегрованої моделі побудови, Плану рахунків фінансового та управлінського обліку.
9. Охарактеризуйте організацію технологічного процесу управлінського обліку.
10. Характеристика етапів організації управлінського обліку.
11. Сутність та класифікація систем управлінського обліку.
12. Основні принципи побудови плану рахунків фінансового та управлінського обліку.
13. Принципи організації управлінського обліку

Індивідуальне завдання

На основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій згрупуйте синтетичні рахунки, які можна віднести до управлінського обліку. Обґрунтуйте такий поділ.

Рахунки управлінського обліку						Рахунки фінансового обліку					

Обґрунтування: _____

Завдання 1. Пов'язати наведені визначення із змістом діяльності. Для цього поставити ліворуч від номеру виду діяльності відповідну літеру.

Термін

- _(1) Постачальницько-заготівельна діяльність;
- _(2) Виробнича діяльність;

_(3) Фінансово-збутова діяльність;

_(4) Організаційна діяльність.

Зміст

А. Маркетингові дослідження та операції по вивченню та формуванню ринку збуту продукції; безпосередньо збутові операції, включаючи упаковку, транспортування та інші види робіт; операції, що сприяють зростанню обсягу продаж, починаючи з реклами продукту і закінчуючи встановленням прямих зв'язків із споживачами; контроль якості продукції що випускається;

В. Придбання, зберігання, забезпечення виробництва сировинними ресурсами, допоміжними матеріалами та виробничим обладнанням з запасними частинами для його утримання і ремонту, а також маркетингову діяльність, пов'язану з процесами постачання;

С. Створення організаційної структури підприємства відокремлення з системи підприємства функціональних відділів, служб, цехів, дільниць; організація інформаційної системи на підприємстві з прямим і зворотнім зв'язком, що відповідає між структурними підрозділами, різними рівнями управління, що відповідає, функціям планування, контролю, оцінки виконання плану, стимулювання; операції координування дій внутрішніх виконавців, спрямованих на виконання основної мети підприємства;

Д. Процеси, що обумовлені технологією виробництва продукції та складаються з основних та допоміжних операцій; операції по удосконаленню продуктів, що випускаються, та розробка нових.

Завдання 2. Операційний прибуток за даними виробничого обліку підприємства «Midpoint» за звітний період склав 58446 грн (прибуток від реалізації продукції та надання послуг). Крім того, на рахунках фінансової бухгалтерії відображено одержані фінансові доходи від операцій з цінними паперами – 3500 грн, дивіденди та відсотки від інвестицій – 7500 грн, збитки від списання основних засобів – 5000 грн.

Відомо, що у відділі управлінського обліку запаси оцінювали за методом середньозваженої собівартості, а фінансового – за методом ФІФО, що зумовило різну оцінку запасів на початок і кінець:

Показники	Управлінський облік	Фінансовий облік	Відхилення (+, -)
Залишки матеріалів			
На початок року	12850	14140	?
На кінець року	10000	8850	?
Залишки продукції			
На початок року	35000	36700	?
На кінець року	13000	12400	?

Необхідно: визначити суму операційного прибутку за даними фінансового обліку, врахувавши відхилення в оцінці запасів.

Завдання 3. Підприємство «Midpoint» у звітному році мало такі залишки на рахунках запасів, грн:

Рахунки	На початок року	На кінець року
Матеріали	7500	8500
Незавершене виробництво	11600	10000
Готова продукція	5000	8500

Протягом року було здійснено такі витрати, грн:

- купівля матеріалів 60000;
- пряма оплата праці 43000;
- загальновиробничі 33000;
- адміністративні 129000;
- загальногосподарські 120000;
- витрати на збут 57000.

Доход від реалізації всієї виробленої продукції становив 270000 грн.

Необхідно визначити:

- 1) вартість витрачених на виробництво матеріалів;
- 2) загальну суму виробничих витрат звітного року;
- 3) собівартість виготовленої продукції;
- 4) собівартість реалізованої продукції;
- 5) валовий, операційний і чистий прибуток.

Завдання 4. У супермаркеті «Океан» використовують загальну систему обліку витрат. Упродовж вересня супермаркетом було придбано товарів на суму 55 тис. грн. Інвентаризацією встановлено, що залишки товарів у супермаркеті на початок і кінець вересня відповідно становлять 220 тис. грн. та 180 тис. грн.. Визначити собівартість товарів, проданих супермаркетом «Океан», за вересень.

Завдання 5. Підприємство «Світло» виготовляє електричні лампочки і використовує інтегровану систему побудови плану рахунків фінансового та управлінського обліку. За серпень на виробництво електричних лампочок було відпущено основних матеріалів на суму 320 тис. грн., нараховано заробітну плату робітникам на суму 250 тис. грн. Сума розподілених загальновиробничих витрат підприємства за місяць становила 400 тис. грн..

Необхідно:

1) обчислити собівартість виготовленої і реалізованої продукції підприємства «Світло», якщо відомо, що залишки незавершеного виробництва відповідно на початок і кінець серпня становили 60 тис. грн. і 50 тис. грн; залишки готової продукції на складах – 70 тис. грн і 80 тис. грн.

2) визначити фінансовий результат діяльності підприємства «Світло», якщо сума отриманого у серпні чистого доходу становила 1500 тис. грн, сума нерозподілених постійних виробничих накладних витрат за серпень становила 20 тис. грн, а сума операційних витрат – 280 тис. грн.

3) записати господарські операції підприємства «Світло» за серпень у системі бухгалтерських розрахунків.

Тести для самоконтролю:

1. Мета управлінського обліку:

- а) складання фінансової звітності;
- б) допомога керівникам всередині підприємства при підготовці управлінських рішень;
- в) інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства;
- г) забезпечення інформацією податкових органів.

2. Управлінський облік - це:

- а) облік для всіх зацікавлених;
- б) внутрішньогосподарський облік;
- в) виробничий облік;
- г) аналітичний облік.

3. Користувачами даних управлінського обліку є:

- а) інвестори, акціонери;
- б) податкові органи;
- в) фінансові та кредитні установи;
- г) керівники всередині

господарства.

4. Нормативна база управлінського обліку:

- а) внутрішньогосподарські нормативні документи;
- б) П(С)БО;
- в) МСБО;
- г) нормативні документи центральних органів виконавчої влади та галузевих міністерств і відомств.

5. Вимірники, характерні для управлінського обліку:

- а) натуральні, кількісні;
- б) грошові, вартісні;
- в) якісні;
- г) будь-які.

6. Ведення управлінського обліку на підприємстві є:

- а) обов'язковим за законодавством;
- б) обов'язковим за вимогою податкових органів;
- в) необов'язковим (за рішенням адміністрації підприємства);
- г) необов'язковим з окремих питань.

7. Управлінський облік орієнтований на аналіз:

- а) минулих подій;
- б) випадкових подій;
- в) майбутніх подій;
- г) детермінованих явищ і подій.

8. Періодичність складання звітності в управлінському обліку:

- а) місячна;
- б) квартальна;
- в) річна;
- г) без регламентованого інтервалу.

9. Терміни подання звітності в управлінському обліку:

- а) оперативно після закінчення звітного періоду;
- б) у тижневий термін після закінчення звітного періоду;
- в) до 25 числа наступного за звітним періодом місяця;
- г) одночасно з фінансовою звітністю.

10. Інформація управлінського обліку є:

- а) відкритою для всіх зацікавлених;
- б) як правило, комерційною таємницею;
- в) відкритою для акціонерів та потенційних інвесторів;
- г) відкритою для постачальників і підрядників.

11. Управлінський облік як система сформувався:

- а) у середині XIX ст.;
- б) на початку XX ст.;
- в) у середині XX ст.;
- г) в останній чверті XX ст.

12. Управлінський облік відрізняється від фінансового:

- а) рівнем відкритості даних;
- б) спрямованістю у часі;
- в) користувачами інформації;
- г) усіма переліченими характеристиками.

13. Порядок ведення управлінського обліку:

- а) регламентується Міністерством фінансів України;
- б) визначається Міжнародною федерацією бухгалтерів;
- в) описується податковим законодавством;
- г) встановлюється керівництвом підприємства.

14. Переплетена система обліку передбачає:

- а) відсутність рахунків виробничого обліку;
- б) позабалансовий облік витрат за центрами відповідальності;

в) окреме ведення фінансового та виробничого обліку в системі рахунків;
г) кореспонденцію рахунків фінансового та виробничого обліку.

15. В англосаксонських країнах ведення управлінського обліку зазвичай є функцією:

- а) відділу внутрішнього аудиту;
- б) підрозділу контролера;
- в) відділу персоналу;
- г) підрозділу скарбника.

16. Норми етичної поведінки фахівців з управлінського обліку не передбачають:

- а) незалежності;
- б) компетентності;
- в) конфіденційності;
- г) об'єктивності.

17. Що з наведеного не є об'єктом управлінського обліку:

- а) доходи підприємства;
- б) розрахунки з покупцями і замовниками;
- в) витрати центрів відповідальності;
- г) фінансові результати?

18. Для якої з наведених цілей може бути використана інформація управлінського обліку:

- а) оптимізації використання ресурсів;
- б) оцінки результатів діяльності окремих підрозділів і їх керівників;
- в) оперативного планування і контролю;
- г) усіх перелічених цілей?

19. Що не є характерним для інтегрованої системи обліку:

- а) наявність єдиного плану рахунків, який включає рахунки як фінансового, так і управлінського обліку;
- б) кореспонденція рахунків фінансового обліку з рахунками управлінського обліку;
- в) облік запасів методом періодичної інвентаризації;
- г) застосування на великих підприємствах?

20. Інформація управлінського обліку обов'язково повинна бути:

- а) абсолютно точною;
- б) часто приблизною, розрахунковою;
- в) документально обґрунтованою;
- г) відображеною в облікових регістрах.

Тема 2

ВИТРАТИ І ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ЯК ОСНОВА ПОБУДОВИ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Основні поняття та потреба обліку витрат

2.2. Теоретико-методологічні підходи до класифікації витрат

2.3. Групування витрат для визначення фінансових результатів

2.4. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень і планування

2.5. Нарахування амортизації в управлінському обліку

2.1. Основні поняття та потреба обліку витрат

Підприємства всіх форм власності протягом свого функціонування реалізують безліч фінансово-господарських операцій, що супроводжуються виникненням витрат, які в свою чергу формуються для досягнення певної мети.

Згідно з принципом бухгалтерського обліку витрати зараховують до результату господарської діяльності в тому періоді, у якому вони були здійснені.

На сьогодні неможливо переоцінити важливість достовірного відображення даних щодо виробничих витрат для правильного їх розуміння як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Факт, що витрати є неоднорідними, викликає проблеми при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності.

Існує багато визначень поняття «витрати», оскільки це поняття є одним з основних з бухгалтерському обліку. Найбільш поширене розуміння **витрат на виробництво** – це матеріальні і грошові кошти, які витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою одержання доходу.

Таблиця 2.1

Визначення поняття «витрати» в нормативних джерелах

Джерело	Визначення
П(С)БО 16 «Витрати» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [25,26]	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Податковий кодекс України [29]	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу
О. Королович [14]	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції
Вігуржинська С. Ю. [12]	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати

	ресурси в межах цього напрямку
В. Дерій [9]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами
Г. Осовська [24]	Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначають як суму зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)
В. Козак [13]	Витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт або його партію, послуги і тощо)
О. Мошківська [21]	Під витратами слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності
М. А. Проданчук [31]	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)
М. Скрипник [35]	Витрати – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за конкретний період часу ставляться у відповідність доходам
Т. Тігова, Л. Селіверстова Т. Процюк [36]	Витрати – це сукупність переданих у грошовій формі витрачань підприємства, пов'язаних із виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією
П. Юхименко, В. Федосов, Л. Лазебник [40]	Витрати – це сума платежів домогосподарств за товари та послуги, отримані у звітному періоді, сума коштів, направлених ними на купівлю акцій, сертифікатів, валюти, нерухомості, на будівництво, допомогу родичам і знайомим, на вклади до банківських установ, на податки (крім прибуткового) та інші внески
А. Череп [38]	Витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції
Н. М. Купріна [18]	Витрати – це відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта
Юхименко П. І. [40]	Затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства

Витрати є специфічним об'єктом дослідження, який вивчають різні фахівці підприємства (рис. 2.1). Оскільки первинне спостереження здійснюється у системі обліку, то розуміння складу витрат є важливим для створення якісної системи інформації про витрати діяльності.



Рис. 2.1. Сфери діяльності фахівці яких здійснюють моніторинг витрат

У ПСБО 16 «Витрати» має місце пояснення двох основних понять, потрібних для розуміння процесів обліку та калькулювання, а саме: «витрати» та «об'єкт витрат».

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками).

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Облік витрат це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного періоду у процесах постачання, виробництва і реалізації продукції за допомогою їх кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції (робіт, послуг) чи товарів. Калькулювання є процесом розрахунку собівартості будь-якого об'єкту (процесу, продукту, сегменту тощо).

Облік та калькулювання нерозривні, тому, якщо у процесі господарювання важливо мати інформацію про понесені витрати та собівартість, то спочатку доцільно опрацювати зміст нормативно-правових документів, що в Україні регулюють склад витрат діяльності.

На сьогодні самим економічним підходом до побудови системи обліку витрат вважається підхід, при якому виділяються типові управлінські завдання (контроль за використанням матеріалів, за витратами праці та інше) і у відповідності з цим вибирається об'єкт обліку затрат (продукт, технологічний

процес, підрозділ підприємства і ін.).

За даним підходом основними нормативно-правовими актами у сфері управління витрат є: П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 21.06.1999 р. № 391/3684, П(С)БО 16 «Витрати» із змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. № 372, згідно з якими витрати визначаються як зменшення економічних вигод шляхом вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що супроводжуються зменшенням власного капіталу (за винятком його вилучення чи розподілу між власниками).

Раніше багато західних систем обліку витрат орієнтувались лише на одну мету – калькулювання для оцінки запасів і визначення прибутку.

Ці системи не могли надавати дані для рішення нових проблем, що безперервно диктуються ринком. Сучасні ж системи забезпечують можливість отримання відповідей на наступні прогностичні питання:

1. Продовжувати чи припинити підприємству випуск продукції А, В, С...?
2. Які ціни повинні бути встановлені на продукцію?
3. Чи повинно підприємство перейти на покупку комплектуючих виробів чи продовжувати (або налагодити) самостійний їх випуск?
4. Чи доцільно ліквідувати збитковий підрозділ?
5. На якому з варіантів запропонованого обладнання зупинитись?
6. Чи змінювати підприємству свою технологію і організацію виробництва?

Податковий підхід щодо інтерпретації поняття «витрати» виник у зв'язку із затвердженням Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у 1997 р., який на даний момент анульований через прийняття Податкового кодексу України у 2010 р.

Податковий підхід також передбачає визначення собівартості виготовлених та реалізованих товарів/виконаних робіт/наданих послуг як суми витрат, що безпосередньо пов'язані з даними процесами, а саме: прямих витрат на матеріали; прямих витрат на оплату праці; амортизації основних засобів та нематеріальних активів, пов'язаних з виробництвом; вартості придбаних послуг та інших прямих витрат. Процес формування собівартості продукції відбувається з урахуванням ввізного мита, витрат на доставку та приведення до придатного для продажу стану.

Щодо економічного підходу, то на думку В. Яніка, власне витрати характеризують раціональне споживання факторів виробництва з метою досягнення певного ефекту, а поняття «витрати» пов'язане з економічним поняттям вартості.

Вігуржинська С.Ю. вважає, що: «розуміння витрат виробництва з позиції економічного підходу базується на рідкісності ресурсів та можливості їх альтернативного використання». Тобто дані витрати тотожні вартості ресурсу, що використовується у виробничому процесі, а сама вартість є найоптимальнішою серед усієї можливої сукупності варіантів.

2.2. Теоретико-методологічні підходи до класифікації витрат

До проблем систематизації видів витрат виробництва в економічній теорії та бухгалтерському обліку тривалий час проявлявся істотний інтерес, тим не менш, цілісної класифікації витрат, яка б стала універсальною для всіх користувачів інформації, на сьогодні не існує. Унаслідок цього в процесі своєї діяльності підприємства застосовують різні класифікації витрат. Крім того, існують деякі відмінності щодо їх обґрунтування в різних державах світу.

Загальне трактування класифікації має такий вигляд: **класифікація** – це один із методів пізнання та вивчення об'єктів. Її сутність полягає в тому, щоб поділити досліджувані об'єкти на певні класи, в основу яких покладено загальні якості об'єктів і логічні взаємозв'язки між ними.

Класифікація витрат може здійснюватись по самим різним підставам в залежності від мети аналізу. Одні витрати можна прямо віднести на продукцію, інші не можна. Певні види витрат можуть бути важливими для одного типу рішень і не мати значення для іншого. Деякі економічні показники виступають в іншому світлі при зміні методу підготовки фінансової (зовнішньої) звітності на метод управлінського (внутрішнього) обліку.

Оскільки науково аргументована класифікація витрат згідно з виявленими однорідними особливостями є важливою для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції, то доцільно ознайомитися та проаналізувати підходи різних учених-дослідників до систематизації витрат.

Витрати поділяють по наступним ознакам:

- 1) по відношенню до об'єму виробництва на змінні і постійні;
- 2) по ступеню усереднення на загальні і середні (затрати на одиницю продукції, на одного робітника, на годину і ін.);
- 3) по відношенню до періоду генерування прибутку: витрати на продукт і витрати на період;
- 4) по способу віднесення на собівартість окремих видів продукції на прямі і непрямі;
- 5) по функції управління на виробничі, комерційні і адміністративні;
- 6) по відношенню до дійсності на фактичні і прогнозні (планові).

Можлива класифікація витрат і за іншими напрямками (рис. 2.2)

Важливим є те, що необхідно систематизувати витрати таким чином, щоб обрана класифікація якомога тісніше і достовірніше співіснувала із поставленими завданнями та напрямками їх здійснення в процесі організації управління.

Аналіз наукових робіт провідних дослідників щодо питання класифікації витрат дозволив виділити основні, на наш погляд, класифікаційні ознаки,

зокрема було з'ясовано, що таких ознак існує багато, кожна з них застосовується для досягнення окремих цілей. Це пояснюється тим, що всі підприємства мають різні фінансові, маркетингові та технічні особливості. З одного боку, це лише ускладнює облік витрат підприємства, а з іншого – дозволяє максимально ефективно організувати їх облік з метою подальшого аналізу.

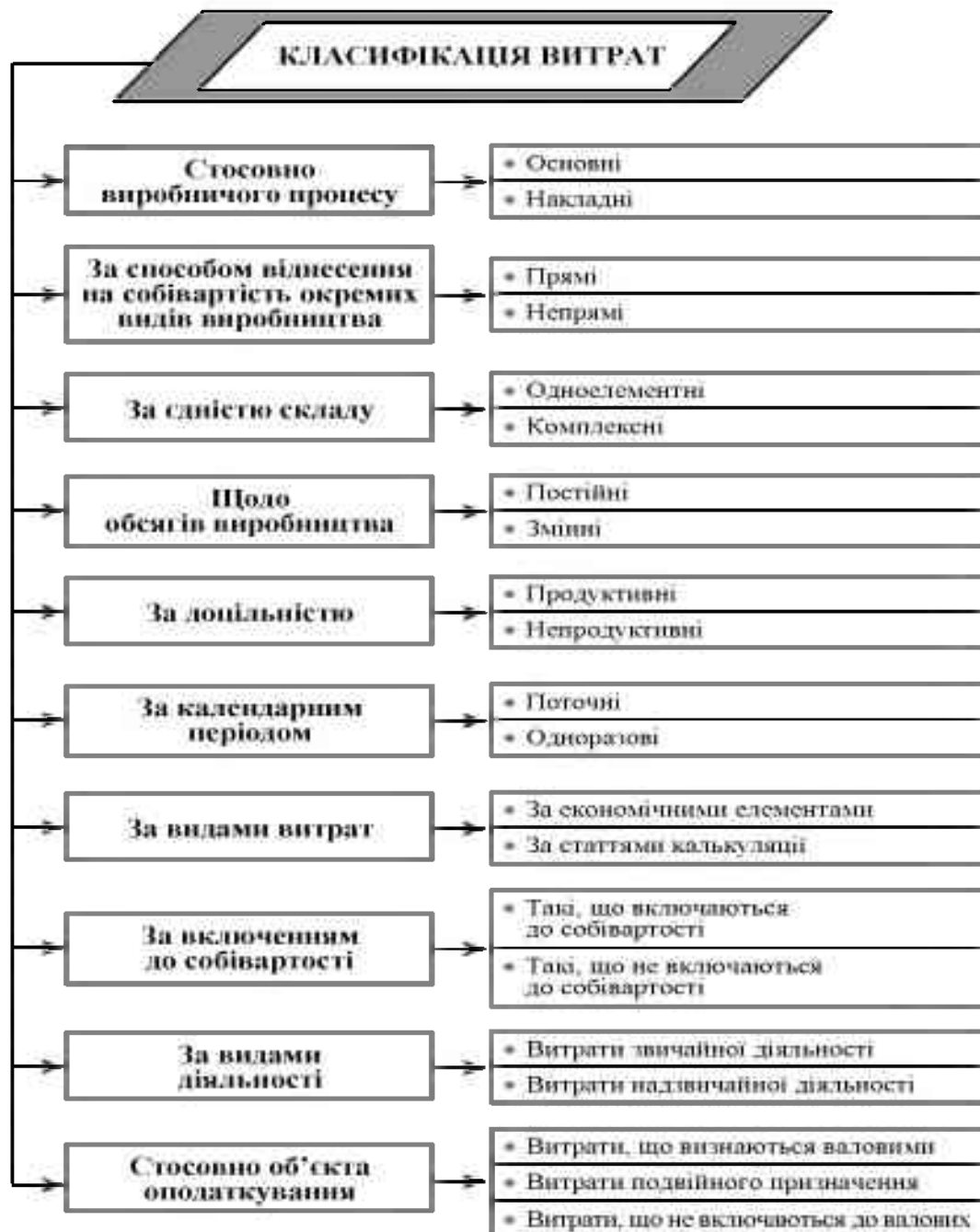


Рис. 2.2. Схема традиційної класифікації витрат

У практиці українських бухгалтерів основною вважається класифікація за економічними елементами та статтями калькуляції, оскільки вона є найбільш загальною, не відбиває конкретної інформації. Потрібно пам'ятати, що врахування особливостей підприємства призводить до більш ефективного управління витратами.

Зокрема, для цілей управлінського обліку більш коректною є класифікація,

яка подана на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Схема варіанту класифікації витрат в управлінському обліку

Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву насамперед необхідна інформація про очікувані витрати та доходи. У зв'язку з цим вирізняють очікувані (релевантні) та безповоротні (нерелевантні) витрати.

Очікувані (релевантні) витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття управлінських рішень, тобто майбутні витрати. Точніше, це витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої.

Безповоротні (нерелевантні) витрати – це витрати, які не можуть бути змінені в результаті прийнятого управлінського рішення, тобто минулі витрати.

Важливим є також поділ витрат на контрольовані і неконтрольовані. Така їх класифікація використовується при організації обліку по центрах відповідальності.

Зокрема, **контрольовані витрати** – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або впливати на них. Наприклад, контроль використання матеріалів та зарплати керівником підрозділу.

Відповідно, **неконтрольовані витрати** — це витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них (амортизація обладнання).

Розглядаючи варіанти управлінських рішень, слід брати до уваги не лише дійсні, а й уявні витрати.

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

Категорія **уявних (можливих) витрат** притаманна лише управлінському обліку і передбачає можливу вигоду, яка витрачається, коли вибір одного напрямку дій вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Уявні витрати виникають лише серед очікуваних витрат, не відображаються в облікових регістрах і беруться до уваги лише за умови обмеженості ресурсів.

В управлінському обліку розрізняють також **прирістні, або граничні (маржинальні)**, та **середні витрати** залежно від підходів до визначення собівартості одиниці продукції.

Так, **прирістні (граничні) витрати** — це додаткові витрати, які з'являються в результаті виготовлення чи продажу додаткової одиниці або партії продукції.

Середні витрати — це витрати на одиницю продукції всього випуску.

Класифікація в залежності від змін обсягів виробництва є найбільш важливою для цілей планування і контролю. Зокрема, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні.

До **умовно-змінних (змінних) витрат** належать витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням. Наприклад, витрати на сировину та матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо і енергію, на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг), відрахування на соціальні заходи тощо.

Змінні витрати змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.

Умовно-постійні — це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється.

До умовно-постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Зверніть увагу на те, що змінні витрати на одиницю продукції при зміні обсягу виробництва залишаються незмінними, постійні ж витрати на одиницю продукції будуть зменшуватися при збільшенні обсягу виробництва і навпаки.

В залежності від мети аналізу витрати можуть поділятися на вичерпані та

невичерпані. Розглянемо такий поділ на прикладах.

Наприклад, підприємство закупило сировину на суму 10 тис. грн для використання у виробничому процесі. Витрачені кошти – це ще невичерпані витрати, тому що закуплена сировина ще не спожита. Ці витрати принесуть користь лише у майбутньому. При здійсненні таких витрат змінюється лише склад активів підприємства.

Після реалізації товару, для виробництва якого була закуплена сировина, підприємство отримує кошти, які складаються з собівартості та прибутку. Собівартість реалізованих товарів і складає вичерпані (спожиті) витрати. Тобто, вичерпані запаси – це зменшення активів у процесі господарської діяльності для отримання доходу звітного періоду.

При цьому може бути і збільшення зобов'язань підприємства. Таке збільшення відбувається, наприклад, у випадку нарахування зарплати в місяці реалізації, яка буде сплачена в наступному місяці.

Характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства називається **поведінкою витрат**, а співвідношення відсотка зміни витрат і відсотка зміни обсягу виробництва – **коефіцієнтом реагування витрат (K)**.

Залежно від коефіцієнта реагування на зміни обсягу виробництва всі витрати поділяють на:

$K = 0$ – постійні витрати;

$0 < K < 1$ – дегресивні витрати;

$K = 1$ – пропорційні витрати;

$K > 1$ – прогресивні витрати.

Взаємозв'язок зміни витрат і обсягу виробництва зображено на рис. 2.4.

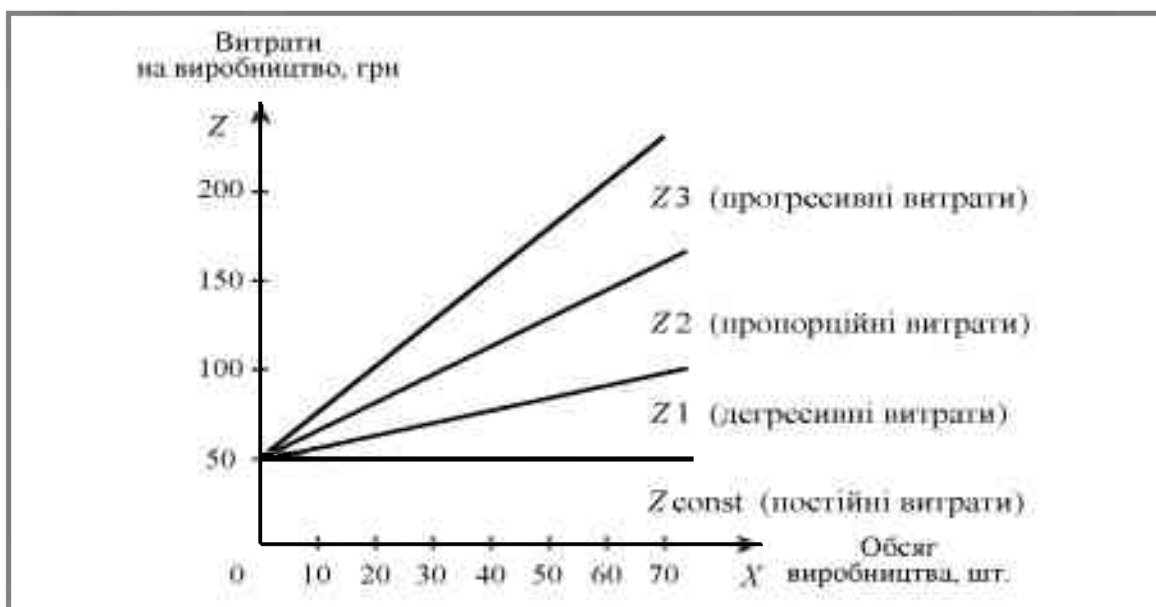


Рис. 2.4. Взаємозв'язок обсягу виробництва продукції і витрат на її виробництво

Вивчення поведінки витрат дає змогу зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Оцінка витрат – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі досліджень минулої діяльності.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх чинника. Вона може бути описана таким рівнянням:

$$Y = a + bx,$$

де Y – загальні витрати;

a – постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю продукції;

x – значення чинника витрат.

Визначення функції витрат здійснюється різними методами, зокрема:

- метод аналізу облікових даних, який передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку;

- метод вищої – нижчої точки, який передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності;

- метод кореляції (візуального пристосування) – це графічний підхід до визначення функції витрат, коли аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат;

- інженерний метод, який полягає в тому, що на кожен статтю витрат встановлюються, виходячи з технологічних потреб, нормативи на використання ресурсів у натуральному виразі, а витрати планують шляхом множення цих нормативів на ціни;

- метод найменших квадратів дає змогу найточніше визначити склад і значення постійної та змінної частини витрат. Показники витрат розраховуються таким чином, щоб квадрат відстані від усіх точок, що надають значення витрат до теоретичної лінії регресії, був мінімальний.

Усі ці методи досить детально розглядаються як у вітчизняній, так і зарубіжній літературі. Що ж стосується вибору котрогось із них, то підприємство самостійно має вирішувати, який з них обрати залежно від особливостей організації та технології виробництва.

2.3. Групування витрат для визначення фінансових результатів

Для визначення собівартості продукції, оцінки запасів та розрахунку фінансового результату має значення передусім класифікація витрат на вхідні і вихідні. При цьому під вхідними витратами (невичерпаними, неспожитими)

розуміють ресурси, які були придбані у процесі поточної діяльності, капіталізовані у вигляді запасів в активі балансу та повинні принести дохід у майбутньому.

Вихідні витрати (вичерпані, спожиті) – це ресурси, які у процесі поточної діяльності повністю використані для одержання доходу і не мають перспективи подальшого використання для одержання доходу у майбутньому. Ці витрати формують собівартість продукції й відображаються у Звіті про фінансові результати того періоду, в якому потенціал майбутнього використання цих ресурсів було втрачено.

Іншими словами, вхідні витрати характеризують процес придбання ресурсів, а вхідні – процес їх використання у виробничому процесі. Якщо ці два процеси поєднані в одному звітному періоді, то витрати переходять від вхідних (неспожитих) у вихідні (спожиті) у цьому ж звітному періоді.

У фінансовій звітності вичерпані (спожиті) витрати відображають у Звіті про фінансові результати як збільшення зобов'язань (дебіторської заборгованості) або зменшення активів у процесі поточної діяльності підприємства.

Невичерпані витрати відображаються у Балансі підприємства як збільшення зобов'язань (кредиторської заборгованості) або збільшення активів.

В основу концепції поділу витрат на спожиті (вичерпані) та неспожиті (невичерпані) покладено принцип включення або не включення їх у Звіт про фінансові результати (див. рис. 2.5).



Рис. 2.5. Концепція розподілу витрат на вхідні (неспожиті) та вихідні (спожиті)

Залежно від способу віднесення на об'єкт витрати поділяють на прямі та непрямі. *Прямі витрати* – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо

Витрати періоду – це витрати, що не включаються в собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були зроблені (рис. 2.8).

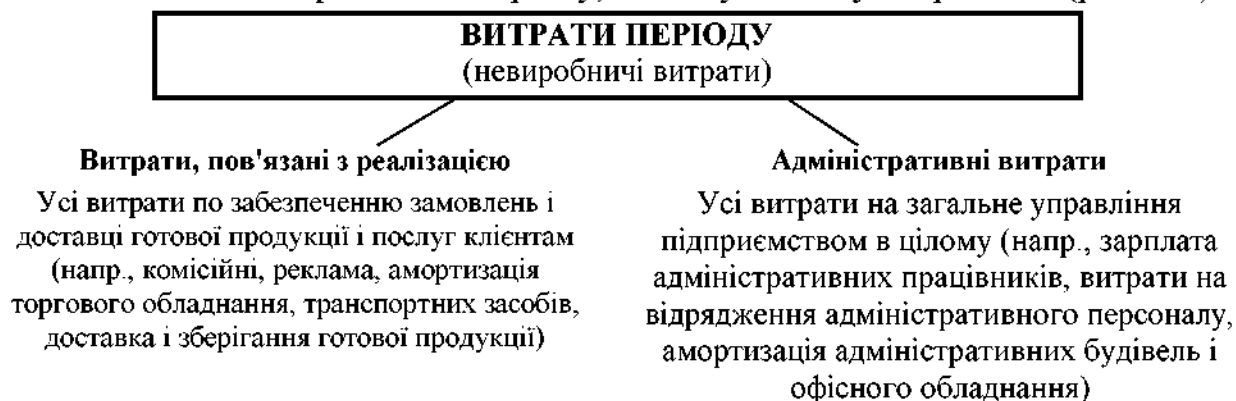


Рис. 2.8. Елементи витрат періоду

З'ясувати відмінності між витратами на продукт (запасоемкими) і витратами на період на промислових і торгових підприємствах допоможе табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз особливостей визначення витрат на продукт і період залежно від виду підприємства

Тип фірми	Витрати на продукцію	Витрати періоду	Облік
Торговельне підприємство	Собівартість товарів, куплених у постачальників	<i>Витрати з реалізації:</i> зарплата продавцям; амортизація торговельного обладнання, страхування торговельного обладнання	<i>Витрати на продукт</i> відображаються на рахунках запасів до того моменту, доки товари (продукція) не будуть продані. У момент реалізації витрати відносять на витрати як собівартість реалізованих товарів.
Виробнича фірма	Основні матеріали, основна праця, виробничі накладні витрати (включають всі витрати на виробництво, окрім основних матеріалів і основної праці)	<i>Адміністративні витрати:</i> Зарплата управлінського персоналу, амортизація офісного устаткування, страхування офісного обладнання	<i>Витрати періоду</i> напряду списуються на рахунки витрат. Вони класифікуються як операційні витрати і зменшують валовий прибуток

У фінансовій звітності витрати періоду відображають у Звіті про фінансові результати у складі статті «Операційні витрати».

Витрати на продукт відображаються в Балансі у складі статті «Запаси», а коли товари реалізуються їх відображають у Звіті про фінансові результати по статтях «Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)» і «Собівартість реалізованої продукції».

Таким чином, віднесення одних і тих самих витрат до різних класифікаційних груп докорінно впливає на методику їх обліку, порядок віднесення їх до певних видів продукції, включення до вартості запасів і собівартості реалізованої продукції, а також на формування фінансового результату від реалізації продукції.

2.4. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень і планування

Для прийняття грамотних управлінських рішень слід описати поведінку витрат у вигляді функції витрат від обсягів виробництва. А для цього необхідно розділити витрати на постійні і змінні щодо обсягів виробництва.

Процес прийняття управлінських рішень передбачає порівняння між собою декількох альтернативних варіантів з метою вибору серед них найкращого. При цьому показники (витрати), які порівнюються, можна розділити на дві групи: перші (незалежні) залишаються незмінними при всіх альтернативних варіантах, другі (залежні) – змінюються залежно від прийняття рішення. Тобто у виборі того чи іншого варіанта дій до розгляду приймаються лише залежні витрати, а незалежні не беруться до уваги при прийнятті управлінського рішення, бо не є його наслідком.

З метою прийняття управлінських рішень витрати класифікують на релевантні та нерелевантні.

Поділ витрат на залежні та незалежні може здійснюватися лише стосовно конкретних рішень і конкретних альтернативних варіантів дій.

В управлінському обліку часто замість термінів «релевантні» та «нерелевантні» витрати використовують поняття виправних (поворотних) і невивправних (безповоротних) витрат.

Виправними (поворотними) є витрати, яких можна уникнути, або змінити, якщо не приймати певне альтернативне управлінське рішення, тоді як невивправні (безповоротні) витрати виникають у будь-якому випадку і не можуть бути змінені внаслідок прийняття певного рішення.

Отже, для управлінського рішення вагомими є лише виправні витрати. Прикладом може бути рішення призупинити виробництво продукції. Уникнути можна, швидше за все, витрат на прямі матеріали, пряму працю й інших, які не виникатимуть після зупинки виробництва. А витрати на оренду устаткування чи приміщень, якщо їх не можна відшкодувати, є невивправними, які виникатимуть, навіть якщо виробництво повністю зупинити.

Основне правило, яким необхідно користуватися при прийнятті рішення, полягає в тому, що, вибираючи альтернативне рішення, слід надати перевагу такому, яке дасть можливість отримати дохід, що перевищить виправні (поворотні) витрати.

У прийнятті певних управлінських рішень слід брати до уваги не тільки дійсні, але й можливі витрати. Дійсні – це (реальні) витрати, які здійснені на підприємстві і знайшли своє вартісне відображення в системі бухгалтерських записів та в первинних документах.

Можливі (альтернативні) витрати використовуються виключно з метою

прийняття управлінських рішень, не потребують грошових витрат і є оцінкою можливостей, які втрачаються, або набуваються, якщо вибір одного варіанта дії потребує відмови від альтернативного. Ці витрати не відображаються в первинних документах, а при їх розрахунку використовується суб'єктивна інформація.

Слід наголосити, що можливі витрати використовуються лише у випадку дефіцитності певного ресурсу та наявності різних варіантів його використання. Наприклад, на вітчизняних промислових підприємствах часто постає питання щодо виготовлення продукції власними силами або здачі в оренду виробничого обладнання. У разі, якщо підприємство прийме рішення стосовно здачі в оренду обладнання, у нього виникнуть втрачені можливості стосовно випуску і подальшої реалізації продукції, яку можна було б виготовити на даному обладнанні. Тому, встановлюючи орендну плату, керівництво повинно враховувати не лише дійсні, пов'язані з оцінкою роботи обладнання витрати, але й можливі витрати, пов'язані з втраченою вигодою щодо виробництва на ньому продукції.

На практиці розрахунок можливих витрат є досить трудомістким, але для прийняття коректних рішень їх оцінка необхідна. Якщо не існує альтернативи використання ресурсів, можливі витрати дорівнюють нулю. Якщо ж ідеться про дефіцитні ресурси, існує альтернатива їх використання, виникають можливі витрати, які потребують оцінки.

Таким чином, можливі (альтернативні) витрати завжди є релевантними і становлять майбутню втрачену вигоду від прийняття конкретного рішення.

Для визначення собівартості одиниці продукції розрізняють середні та маржинальні (граничні) витрати. При цьому середні – це витрати на виготовлення усередненої одиниці продукції, які розраховуються діленням загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції. Маржинальні витрати – це додаткові витрати, що виникають при виготовленні додаткової одиниці продукції і розраховуються як різниця між собівартістю наступної одиниці продукції та її попередньої одиниці.

Відповідно, якщо середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням сукупних операційних витрат за певний період на обсяг виробництва продукції в натуральному вимірі, то маржинальні – як частка від ділення приросту сукупних витрат на приріст обсягу виробництва на гранично малу величину.

З метою прийняття майбутніх управлінських рішень та складання гнучких бюджетів витрати піддаються плануванню або нормуванню. Витрати, що *плануються*, - це витрати, розраховані на певний обсяг виробництва відповідно до норм, лімітів або кошторисів і включаються до *планової (нормативної)*

собівартості продукції. Відповідно *неплановані витрати* – це витрати, які відображаються тільки у фактичній собівартості продукції.

З метою контролю виконання завдань менеджерами різних рівнів управління витрати класифікують на контрольовані та неконтрольовані. Це дає можливість розмежувати всі витрати між центрами відповідальності різних рівнів залежно від того, контролюються вони чи не контролюються менеджером даного центру відповідальності.

Отже, *контрольовані витрати* – це витрати, які може контролювати або чинити на них значний вплив менеджер певного рівня управління. Відповідно *неконтрольовані* – це витрати, які він не може контролювати.

Частка контрольованих витрат в їх загальній масі відповідного центру відповідальності залежить передусім від ієрархічного рівня останнього в ланцюжку управління підприємством. Як правило, чим вищий рівень управління, тим більша частка контрольованих витрат. І навпаки, чим нижчий рівень управління, тим більше витрат мають неконтрольований або напівконтрольований характер. Наприклад, розглянемо поведінку деяких витрат стосовно можливості їх контролю начальником складального цеху виробничого підприємства (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані

Витрати	Контрольовані	Неконтрольовані
Заробітна плата основних виробничих робітників	x	-
Основні матеріали	x	-
Понаднормові витрати	x (у випадку виправлення продукції)	x (у випадку додаткового виробництва)
Електроенергія на технологічні потреби	x	-
Оренда приміщень	-	x
Плата за освітлення та опалення	x (стосовно витрачання)	x (стосовно ціни)
Загальногосподарські витрати підприємства	-	x

Слід зазначити, що найбільш контрольованими є витрати, які плануються, і навпаки, найменше піддаються контролю неплановані витрати. Відповідно об'єктом контролю на підприємстві є різниця між плановим та фактичним результатами, яка визначається як відхилення. Тому всі витрати розглядають і аналізують поелементно, щоб менеджер певного рівня управління міг у будь-який момент виявити показники, що не відповідають плановому завданню.

2.5. Нарахування амортизації в управлінському обліку

Для підтримки основних засобів у робочому стані підприємства змушені щорічно витратити на їхній ремонт значні кошти.

Якщо взяти до уваги, що середньорічні витрати на ремонт основних засобів

становлять 15-18 % від їхньої первинної вартості, а сума нарахованої амортизації значно нижча зазначеної величини, можна зробити висновок, що через старіння основних фондів згадані витрати, як правило, із часом істотно зростають. Тобто чим старіші основні фонди, тим частішими й більш тривалими є ремонти. Отже, забезпечити повну амортизацію витрат під час експлуатації об'єктів неможливо.

Практика використання основних засобів показує, що спочатку, протягом усього амортизаційного періоду, має місце поступове збільшення балансової вартості (недоамортизованих сум). Потім, досягши максимуму амортизації, що дорівнює величині первинної або амортизованої вартості, після закінчення терміну граничної експлуатації згадана сума, у найкращому разі, залишається стабільною, скільки б об'єкт не експлуатувався надалі.

Слід зазначити, що експлуатація основних фондів після закінчення амортизаційного періоду, крім інших негативних наслідків, викликає значний ріст прямих витрат на ремонти, а це неминуче викликає ріст балансової вартості основних засобів і її недоамортизованої частини.

Це призводить до того, що чим старіший об'єкт, тим більша балансова вартість основних засобів. Адже ріст витрат з ремонту одночасно може збільшити первинну вартість, що змінить залишкову вартість. У результаті виникає парадоксальна ситуація - чим старіший об'єкт, тим більша його вартість.

На сьогодні для цілей оподаткування використовують методи нарахування амортизації на необоротні активи визначені нормативними документами. В той же час такі норми не завжди реально відображають їх фізичний та моральний знос, що призводить до неадекватного відображення фактичних витрат підприємства. В управлінському ж обліку повинні бути відображені реальні суми амортизації.

Нормативним документом, що регулює нарахування амортизації в фінансовому обліку на Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Основні засоби».

Ним передбачені 3 основних методи нарахування амортизації: прямолінійний, заснований на продуктивності обладнання та прискорені. В цілях управлінського обліку також можуть використовуватись ці методи, а також будь які інші, що адекватно відображають конкретну ситуацію.

Застосування будь-якого методу повинно мати одну мету: систематичний та раціональний розподіл ціни придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів шляхом нарахування амортизації протягом усіх майбутніх періодів їх корисного використання. При визначенні методу амортизації необхідно враховувати інтенсивність використання активу в залежності від його конкретного застосування.

Суть рівномірного методу полягає у тому, що витратами поточного

періоду визнається завжди однакова частина ціни придбання активів (за вирахуванням визначеної ліквідаційної вартості) протягом усього визначеного строку їх корисного використання.

Щомісячна сума амортизаційних відрахувань визначається за формулою:

$$AB = (ЦП - ЛВ) / N ,$$

де АВ – амортизаційні відрахування;

ЦП – ціна придбання активу;

ЛВ – визначена чиста ліквідаційна вартість наприкінці строку корисного використання;

N – визначений строк корисного використання в місяцях.

Ліквідаційна вартість – це сума грошей, яку власник планує отримати, за вирахуванням очікуваних витрат на демонтаж, передачу чи продаж необоротного активу після завершення строку корисного використання об'єкту. Витрати на ліквідацію інколи можуть дорівнювати очікуваній ліквідаційній вартості. Тому для багатьох активів, які є об'єктами нарахування амортизації, ліквідаційну вартість зовсім не визначають. Визначена чиста ліквідаційна вартість - це не обов'язково вартість брухту чи просто того, що залишиться від активу на час завершення строку його корисного використання та списання.

Ліквідаційна вартість – це вартість для іншого потенційного покупця на дату, коли власнику знадобиться його продати.

Приклад № 1. Підприємство придбало комп'ютерну техніку за 1160 грн. Визначена чиста ліквідаційна вартість наприкінці строку корисного використання – 50 грн. Визначений строк корисного використання – 3 роки. Розраховуємо річну суму амортизаційних відрахувань:

$$(1160 - 50) : 3 = 370 \text{ грн.}$$

Порядок рівномірного нарахування амортизації протягом усього строку корисного використання комп'ютерної техніки наведено в табл. 2.4. Приклад наведено з розрахунку на рік. Місячна сума амортизації розраховується діленням річної норми на 12 (370,00 : 12 = 30,83 грн.).

Таблиця 2.4

Рівномірне нарахування амортизації протягом періоду експлуатації (на кінець року)

Рік	Сума витрат на знос у поточному періоді, грн	Сума нарахованого зносу, грн	Балансова вартість, грн
У день придбання			1160
1	370	370	790
2	370	740	420
3	370	1110	50
Усього	1110		

Прискорений метод нарахування амортизації передбачає нарахування

найбільшої суми амортизації на початковому етапі експлуатації активу та зменшення цієї суми з періоду в період протягом загального строку його корисного використання.

На практиці існують кілька різновидів методу прискореного нарахування амортизації. Найчастіше використовуються два з них: метод суми (цифр числа) років та метод зменшеного залишку. У Положенні бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» метод суми чисел визначено як кумулятивний.

Згідно з методом суми (цифр числа) років, сума амортизації, яка визначається як витрати поточного періоду, обчислюється шляхом множення первісної вартості за вирахуванням ліквідаційної вартості активу на дріб, абсолютна величина якого послідовно зменшується з року в рік. Знаменник такого дробу є сумою цифр загального числа років визначеного строку корисної служби активу. Чисельник – цифрою конкретного року експлуатації.

Кількість ознак класифікації витрат та їх видів повинна відповідати кількості типових проблем для підприємства.

Контрольні запитання та завдання

1. Сутність витрат та порядок їх визначення.
2. Охарактеризуйте класифікації витрат за різними напрямками.
3. Вкажіть відмінності між вичерпаними та невичерпаними витратами.
4. Охарактеризуйте витрати на продукцію та їх складові.
5. Розкрийте сутність основних та накладних витрат у собівартості продукції.
6. Вкажіть відмінності між релевантними і нерелевантними витратами.
7. Вкажіть відмінності між дійсними і можливими витратами.
8. Сутність маржинальних і середніх витрат.
9. Охарактеризуйте змінні витрати.
10. Вкажіть відмінності між змінними і напівзмінними витратами.
11. Зобразіть графічно постійні витрати.
12. Охарактеризуйте напівпостійні витрати.
13. Класифікація витрат у фінансовому та управлінському обліках.
14. Принципи класифікації витрат за кордоном.
15. Вплив управління на поведінку витрат.
16. Оцінювання витрат у фінансовому та управлінському обліках.
17. Охарактеризуйте прямі, непрямі, основні, накладні та конверсійні витрати.
18. Поясніть сутність продуктивних та непродуктивних витрат, одноелементних та комплексних витрат.

Індивідуальне завдання. Перевірити правильність групування витрат, що наведені нижче, по відношенню до конкретного об'єкта витрат (продукції) та до обсягу виробництва.

Виконання завдання оформити у таблиці 1.

Таблиця 1

Класифікація витрат

№ з/п	Витрати	Прямі	Непрямі	Змінні	Постійні
1	Прямі матеріальні витрати	-	+	+	-
2	Витрати на оплату праці працівників зайнятих основним виробництвом.				
3	Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зайнятих основним виробництвом (форма оплати — відрядна).				
4	Плата за оренду земельних і майнових паїв.				
5	Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу				
6	Загальнокорпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо).				
7	Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва				
8	Амортизація основних засобів адміністративного призначення.				
9	Втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів).				
10	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення				

Завдання 1. Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру «термін» відповідну літеру.

Термін

- (1) Релевантні витрати
- (2) Нерелевантні витрати
- (3) Дійсні витрати
- (4) Можливі витрати
- (5) Маржинальні витрати
- (6) Змінні (умовно змінні) витрати
- (7) Контрольовані витрати
- (8) Неконтрольовані витрати

Зміст

- A. Витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них
- B. Вигода, яка втрачається. Коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення
- C. Витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення
- D. Витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва
- E. Витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив
- F. Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції
- G. Витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення
- H. Витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення.

Завдання 2. У ресторані змінними є витрати на продукти та напої, які становляться в середньому 125 грн на одного відвідувача. Постійні витрати (оренда, комунальні внески, заробітна плата працівників ресторану тощо) становлять 8000 грн на тиждень. Визначити собівартість однієї порції, якщо за тиждень буде обслуговано 1, 50, 100, 200 відвідувачів. Відповідь дати у вигляді таблиці поданої нижче.

Розрахунок собівартості порції продукції, грн

Кількість відвідувачів	Змінні витрати	Постійні витрати	Собівартість порції
1			
50			
100			
200			

Завдання 3. За даними таблиці розрахувати витрати Іванової І. І. при наявності двох альтернативних варіантів поїздок на роботу: транспортом загального користування чи власним автомобілем.

Таблиця

Вихідні дані

Витрати	Сума, грн
Вартість проїзду транспортом загального користування	60
Амортизація автомобіля	25
Вартість бензину та паливно-мастильних матеріалів	145
Вартість поточних витрат на утримання автомобіля	100

Поїздки власним автомобілем компенсуватимуться двома знайомими Іванової І. І. у розмірі 60 грн, яких вона щоденно підвозитиме на роботу.

Завдання 4. Постійні витрати – 10 тис. грн, змінні витрати на одиницю продукції – 3 грн. Розрахувати собівартість продукції при обсягах виробництва 500, 1000 та 1500 одиниць, а також долю постійних витрат у собівартості продукції при названих обсягах.

Дані розрахунків звести у таблицю:

Обсяг виробництва	Зміна обсягів виробництва у відсотках	Собівартість одиниці продукції	Зміна собівартості у відсотках	Постійні витрати на одиницю продукції	Зміна постійних витрат на одиницю продукції у відсотках

Зробити висновки з розрахунків.

Завдання 5. Здійснити класифікацію наведених нижче витрат за такими ознаками:

1. За економічними елементами.
2. За включення до собівартості продукції (витрати на продукцію, витрати періоду).
3. За характером зміни витрат залежно від зміни фактора витрат (змінні та постійні).
4. За способом віднесення на собівартість продукції (прямі та непрямі).
5. За статтями калькуляції.

Дані для виконання завдання:

ПП «Dream» виготовляє жіночий одяг за індивідуальними замовленнями. У травні поточного року виготовлено 150 суконь, при цьому підприємство мало такі витрати: тканина – 31830 грн; гудзики – 620 грн; нитки – 360 грн; заробітна плата швачок – 7500 грн; заробітна плата наладчика обладнання – 380 грн; заробітна плата директора та бухгалтера – 2240 грн; заробітна плата менеджера з продажу – 420 грн; знос спеціального інструмента – 190 грн; амортизація швейних машин – 430 грн; будівлі цеху – 165 грн; оренда офісу – 2000 грн; канцелярські витрати – 180 грн; електроенергія, спожита обладнанням (швейними машинами) – 470 грн; відрахування на соціальне страхування згідно з чиним законодавством – ?

Завдання 6. За даними таблиці визначити невідомі показники.

Таблиця

Вихідні дані	
Показники	Сума, грн
1 Виручка від реалізації готової продукції	200
2 Початковий запас готової продукції	44
3 Початковий запас незавершеного виробництва	38
4 Прямі матеріали	64
5 Пряма заробітна плата та відрахування	?
6 Виробничі накладні витрати	54
7 Кінцевий запас незавершеного виробництва	56
8 Собівартість виробленої продукції	134
9 Кінцевий запас готової продукції	54
10 Собівартість реалізованої продукції	?
11 Валовий прибуток	?
12 Інші операційні, адміністративні та збутові витрати	?
13 Прибуток (збиток) від операційної діяльності	20

Тести для самоконтролю

1. Які з перелічених груп витрат використовують для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:

- а) релевантні і нерелевантні;
- б) контрольовані і неконтрольовані;
- в) витрати на продукцію і витрати періоду;
- г) постійні та змінні?

2. Які з перелічених груп витрат використовують при підготовці управлінських рішень:

- а) релевантні і нерелевантні;
- б) контрольовані і неконтрольовані;
- в) основні та накладні;
- г) вичерпані та невичерпані?

3. Для цілей управлінського обліку витрати класифікують:

- а) за економічним змістом;
- б) місцем вкладання;
- в) відношенням до обсягу виробництва;
- г) принципом: «для різних цілей - різні витрати».

4. Постійними називають витрати, які:

- а) пов'язані з постійним асортиментом продукції;
- б) зростають зі зростанням обсягу діяльності;
- в) не змінюються в межах релевантного діапазону обсягу діяльності;
- г) повторюються у кожному звітному періоді.

5. Змінними є витрати, які змінюються при зміні:

- а) технології виробництва;
- б) обсягу діяльності;
- в) організаційної структури підприємства;
- г) структури управління.

6. Релевантний діапазон (область релевантності) – це інтервал обсягу діяльності, в межах якого:

- а) загальна сума постійних витрат не змінюється;
- б) сума постійних витрат з розрахунку на одиницю продукції не змінюється;
- в) сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції не змінюється;
- г) загальна сума виробничих витрат не змінюється.

7. Витрати на продукцію - це:

- а) повна виробнича собівартість продукції;
- б) повна комерційна собівартість продукції;
- в) змінні витрати;
- г) прямі витрати.

8. Витрати періоду - це:

- а) прямі виробничі витрати;
- б) загальновиробничі витрати;
- в) адміністративні та загальногосподарські витрати;
- г) усе з переліченого.

9. При перетині межі релевантності загальна сума постійних витрат:

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) змінюється залежно від виду діяльності.

10. При збільшенні обсягу діяльності постійні витрати з розрахунку на одиницю продукції:

- а) збільшуються;
- б) зменшуються;
- в) не змінюються;
- г) змінюються залежно від виду діяльності.

11. При перетині межі релевантності змінні витрати з розрахунку на одиницю продукції:

- а) збільшуються;
- б) зменшуються;
- в) не змінюються;
- г) змінюються залежно від виду діяльності.

12. При збільшенні обсягу діяльності загальна сума змінних витрат:

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) змінюється залежно від виду діяльності.

13. Яке з наведених рівнянь є функцією загальної суми витрат:

- а) $y = Bx$;
- б) $y = a + Bx$;
- в) $y = a + Bx + cx^2$;
- г) немає правильної відповіді?

15. Маржинальний дохід - це:

- а) дохід від реалізації за мінусом непрямих податків;
- б) дохід від реалізації за мінусом постійних витрат;
- в) чистий дохід від реалізації за мінусом змінних витрат;
- г) дохід від реалізації за мінусом собівартості реалізованої продукції.

16. Коефіцієнт маржинального доходу – це відношення маржинального доходу:

- а) до суми постійних витрат;
- б) загальної суми змінних витрат;
- в) суми операційного прибутку;
- г) суми чистого доходу від реалізації продукції.

17. Точка безбитковості - це обсяг реалізації, при якому:

- а) маржинальний дохід дорівнює постійним витратам;
- б) доходи дорівнюють витратам;
- в) прибуток підприємства дорівнює нулю;
- г) усе з наведеного.

18. Стіввідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання продажів, називають:

- а) операційним важелем;
- б) операційним левериджем;
- в) виробничим левериджем;
- г) усе з наведеного.

Тема 3

ОБЛІК ВИТРАТ І МЕТОДИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

- 3.1. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання
- 3.2. Облік, оцінка і контроль витрат за економічними елементами
- 3.3. Облік і контроль витрат за статтями калькуляції
- 3.4. Прийом калькулювання витрат та види калькуляції

3.1. Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання

Аналіз функцій управлінського обліку та обліку витрат здійснений К. Друрі, дозволив йому прийти до висновку, що *облік витрат пов'язаний з калькуляцією собівартості товаро-матеріальних запасів і здійснюється з метою задоволення потреб звітності для зовнішніх користувачів та обчислення прибутку для внутрішніх цілей*. Водночас, управлінський облік призначений для надання відповідної інформації, необхідної менеджерам для прийняття рішень, планування, здійснення контролю й оцінювання показників діяльності. Звідси К. Друрі робить висновок: *«Із аналізу спеціальної літератури ясно, що різниця між обліком витрат і управлінським обліком досить розпливчата, ... тобто обидва терміни часто застосовуються як синоніми»*.

Більш коректними є твердження, за якими облік витрат – це складова частина загального управлінського обліку, головну функцію якого становить забезпечення даних для контрольних рішень.

Однак для прийняття рішень необхідна більш точна інформація про витрати по видах продукції. За рахунок точнішого вимірювання ресурсів, які припадають на кожний вид продукції або об'єкт витрат, організація може також виявити внутрішні джерела прибутків. Якщо система обліку не забезпечує достатньо точного обліку споживання ресурсів по видах продукції, облікова собівартість буде викривлена, і виникне небезпека, що менеджери відмовляться від випуску прибуткових видів продукції чи продовжуватимуть випускати ті види, які насправді прибутку не приносять. Так, загальною вимогою на ринках спеціалізованих продуктів та послуг є встановлення конкурентної цінової пропозиції. Практично неможливо правильно встановити ціну, не знаючи витрат на виробництво одиниці продукції чи послуг.

Окрім різних рівнів точності, інформація про витрати відрізняється і за цілями, для яких вона необхідна. Зокрема для задоволення вимог фінансових звітів для зовнішніх користувачів бухгалтерські правила і нормативні документи в більшості країн приписують, щоб товаро-матеріальні запаси оцінювалися за виробничими витратами. Відповідно, щоб задовольнити такі вимоги, по видах продукції розподіляються лише виробничі витрати. Але для прийняття рішень

далеко не всі види витрат можуть бути значущими. Наприклад, розмір амортизаційних відрахувань на основні засоби підприємства не залежить від рішення припинити випуск якогось продукту, тобто є нерелевантними витратами. Таким чином, ці витрати будуть ураховані при оцінці запасів, але для прийняття рішень про припинення випуску враховані не будуть.

Основним призначенням калькулювання є створення інформації про витрати на одиницю їх носія, що потрібно для організації та управління бізнесом, контролю за рівнем витрат, визначення прибуткових, другорядних і збиткових сегментів діяльності.

Калькулювання є способом одержання інформації для:

- оцінки випущеної з виробництва продукції та визначення фінансового результату;
- обґрунтування виробничої стратегії;
- ціноутворення (у т.ч. в нестандартних ситуаціях, в точці беззбитковості);
- оцінки ефективності діяльності керівників центрів відповідальності.

Процес *калькуляції* є розрахунком собівартості продукції з використанням прийомів обліку витрат на виробництво. Результатом калькуляції як процесу є складання *калькуляції*, що є розрахунком витрат на одиницю виробленої продукції.

Калькуляцію використовують для досягнення наступних цілей:

- встановлення рівня беззбитковості ціни, тобто яку ціну на продукцію або послуги слід встановити, щоб підприємство могло відшкодувати понесені витрати;
- контролю витрат у виробництві, тобто який підрозділ використовує ресурси найефективніше;
- розрахунку прибутковості, рентабельності й прибутковості носіїв витрат.

Наприклад, якщо облік носіїв витрат здійснюється по окремих замовниках, то який замовник приносить підприємству найбільшу частку прибутку.

Від структури калькуляції залежить порядок калькуляційного обліку, система планових розрахунків і характеристика одержуваної в результаті інформації про собівартість продукту. При цьому ступінь розкриття витрат в калькуляції залежить від точності виділення в ній окремої статі.

Існують такі варіанти побудови калькуляцій:

- за економічними елементами витрат (що витрачено);
- за статтями собівартості (куди витрачено);
- комбінований, включає угруповання витрат за елементами і статтями собівартості.

Оскільки калькуляція направлена на виявлення собівартості продукції, одержаної в процесі виробництва, то *об'єктами калькуляції* є види продукції,

напівфабрикатів (деталей, вузлів) різного ступеня готовності, робіт і послуг, по яких здійснюється розрахунок собівартості.

Об'єкти калькуляції безпосередньо зв'язані з калькуляційними одиницями, які можна підрозділити на групи, виходячи з: натуральних, умовно-натуральних, приведених, експлуатаційних, вартісних і тимчасових калькуляційні одиниць.

Натуральні калькуляційні одиниці використовують при виробництві одного виду продукції і в цьому випадку всі витрати будуть прямо відноситися на виріб, наприклад, одиниці маси, довжини, площі.

Умовно-натуральні використовують в тих виробництвах, де випускаються різні види близьких виробів, витрати на виробництво яких перебуває в певному співвідношенні один до одного, наприклад, знеособлені швейні вироби, об'єднані одним преїскурантним номером.

Приведені одиниці – при використанні попроцесного методу обліку витрат, коли необхідно розрахувати кількість одиниць незавершеного виробництва залежно від ступеня їх готовності.

Експлуатаційні одиниці – це одиниці потужності машин, апаратів, двигунів.

Тимчасові одиниці – норма-частина, машино-дні.

З огляду на виняткову важливість інформації про собівартість одиниці продукції, істотне значення має її точність і правильність. Викривлення собівартості одиниці продукції є неприйнятним.

Точні витрати на продукт є життєво необхідними не тільки для аналізу прибутковості, але й для прийняття таких стратегічних рішень, як проектування продукту, ціноутворення і структуру випуску. Це означає, що визначення собівартості продукту залежить від того, яка управлінська ціль обслуговується.

Визначення собівартості продукту ілюструє фундаментальний принцип управління витратами: *«різні витрати – для різних цілей»*. Наприклад, якщо необхідно провести аналіз стратегічної прибутковості, то менеджеру підприємства потрібна інформація про всі доходи і витрати, пов'язані з продуктом. У цьому випадку визначається собівартість продукту за ланцюжком діяльності, тому що вона врахує всі витрати, необхідні для оцінки стратегічної прибутковості, зокрема витрати за видами діяльності, починаючи з проектування продукту до обслуговування клієнтів.

В управлінському обліку можуть застосовуватися різні методи обліку витрат і калькуляції собівартості, які відрізняються один від одного об'єктами калькуляції, підходами до обліку постійних накладних витрат, контролем витрат (рис. 3.1).

Якщо, нарешті, управлінською ціллю є фінансова звітність, то необхідно

визначити традиційну собівартість продукту, до якої згідно з правилами і вимогами фінансової звітності відносяться лише витрати виробництва.



Рис. 3.1. Класифікація методів калькулювання собівартості

Калькуляція собівартості продукту для складання зовнішньої фінансової звітності – одна з центральних цілей системи управління витратами. Для інших цілей можна використовувати й інші визначення собівартості продукту.

Метою калькулювання є:

1. Оцінка випущеної готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва за виробничою собівартістю для її оприбуткування та підготовки в подальшому фінансової звітності.

2. Підготовка інформації для прогнозування, планування, контролю за витратами, доходом, прибутком, зокрема для:

- планування величини витрат на наступний період;
- обґрунтування економічної ефективності від впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів;
- прийняття рішень щодо проведення ремонтних робіт господарським способом чи з залученням спеціалізованих будівельних організацій;
- визначення на основі витрат ціни адекватної, справедливої, конкурентоздатної;
- контролю витрат у виробництві та на всіх стадіях життєвого циклу продукту;
- визначення рентабельності окремих видів продукції;
- контролю витрат за всіма процесами, які здійснюються на підприємстві, визначення процесу, який є найдорожчим;

- визначення сегменту, який потребує скорочення (розширення) обсягів виробництва;
- оцінки:
- ефективності окремих підрозділів;
- якості управління;
- діяльності центрів відповідальності, персоналу;
- виявлення залежності «витрати-обсяг-прибуток»;
- визначення трансфертної ціни, яка застосовується при комерційних операціях між підрозділами одного й того ж підприємства, зокрема при наявності права підрозділу виходити на зовнішній ринок.

Методи обліку витрат це сукупність прийомів і способів, у процесі яких здійснюється групування та розподіл витрат за об'єктами (носіями витрат) для обчислення собівартості.

Отже, процес визначення витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів залежить від професійного відчуття бухгалтером низки, характерних для галузі та підприємства, що працює в конкретних умовах, чинників. Вибір залишається за ним і його професійне судження фіксується в наказі про облікову політику.

У зарубіжному досвіді також застосовують оцінку за стандартними витратами.

Отже, метод обліку витрат залежить від виду виробництва і, безпосередньо, від об'єкту витрат. Кожний метод передбачає певну послідовність етапів калькулювання собівартості виробів. При позамовному методі суб'єктивним є судження бухгалтера стосовно вибору бази розподілу загальновиробничих (накладних) витрат, при попроцесному – метод оцінки запасів при передачі в інший процес. При цьому важливо якомога точніше розрахувати кількість еквівалентних одиниць готової продукції.

3.2. Облік, оцінка і контроль витрат за економічними елементами

Підприємства, незалежно від форм власності та видів економічної діяльності, здійснюють облік витрат за економічними елементами.

Незважаючи на велику різноманітність операційних витрат, багато з них характеризуються певною економічною однорідністю. Сукупність економічно однорідних витрат називають *елементом витрат*.

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Групування витрат за економічними елементами дає можливість визначити суму економічно однорідних витрат операційної діяльності по підприємству загалом.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» виділяють такі економічні елементи операційних витрат:

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

Класифікація витрат за калькуляційними статтями розкриває цільове призначення витрат за місцем їх виникнення та призначенням, у П(С)БО 16 передбачено виділення таких статей витрат:

– *витрати, які включають у виробничу собівартість*, – прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі виробничі витрати, загальновиробничі витрати. У разі необхідності детальніший перелік статей калькулювання виробничої собівартості продукції (товарів, робіт послуг), як, наприклад, виділення у складі прямих матеріальних витрат таких складових, як сировина і матеріали, напівфабрикати, допоміжні матеріали, зворотні відходи тощо, визначається підприємством самостійно з орієнтацією на технологію виробництва і затверджується у його обліковій політиці;

– *витрати, які не включають до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)*. До них належать операційні витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) та інші витрати (втрати від участі в капіталі, фінансові витрати, надзвичайні витрати).

Питання співвідношення методів, способів калькулювання та систем обліку витрат в економічній літературі тривалий час було дискусійним. На сьогодні воно вважається майже закритим. Кожному методу обліку витрат відповідають певні способи визначення собівартості (табл. 3.1):

Таблиця 3.1

Співвідношення методів обліку витрат і способів калькулювання

Методи обліку витрат	Способи калькулювання
Позамовний Попередільний (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний).	Накопичення (додавання) витрат, розрахунок за прямою ознакою, вилучення витрат (спосіб Струмиліна), нормативний
Однопродуктовий (простий) та багатопродуктовий	Розподілу витрат (пропорційний або індексний), накопичення витрат, вилучення витрат, нормативний
Попродуктовий:	Накопичення витрат, нормативний Накопичення витрат, нормативний Розрахунок за прямою ознакою, нормативний, коефіцієнтний
– попроцесний	
– подетальний	
– за виробами та групами виробів	

Окрім способів калькулювання, наведених у таблиці, у комплексних виробництвах може використовуватися комбінований спосіб калькулювання собівартості, при якому на різних етапах розрахунків для калькулювання собівартості одиниці продукції використовують різні способи. При цьому

складають проміжні та кінцеві калькуляції.

На практиці об'єкти витрат і об'єкти калькулювання у більшості випадків співпадають. Об'єкт калькулювання може бути ознакою для групування в аналітичному обліку витрат.

Отже, об'єкт калькулювання зумовлює принципи групування витрат та ознаки виділення аналітичних рахунків у системі виробничого обліку.

3.3. Облік і контроль витрат за статтями калькуляції

Під *калькулюванням собівартості продукції* розуміють зазвичай обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат. Але таке розуміння дещо умовне, якщо зважити на те, що облікові роботи, які передують калькулюванню, організовуються з передбаченням завершальних робіт із визначення собівартості як усієї товарної продукції, так і окремих її видів. Тому під калькулюванням собівартості деякі економісти справедливо розуміють сукупність прийомів визначення собівартості як усієї товарної продукції, так і її окремих видів.

При калькуляції собівартості за економічними елементами застосовують п'ять комплексних статей: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів і нематеріальних активів; інші витрати.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати», до складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 80 «Матеріальні витрати».

За дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на

рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Зв'язок між обліком і калькулюванням собівартості продукції унаочнює схема, наведена на рис. 3.2.

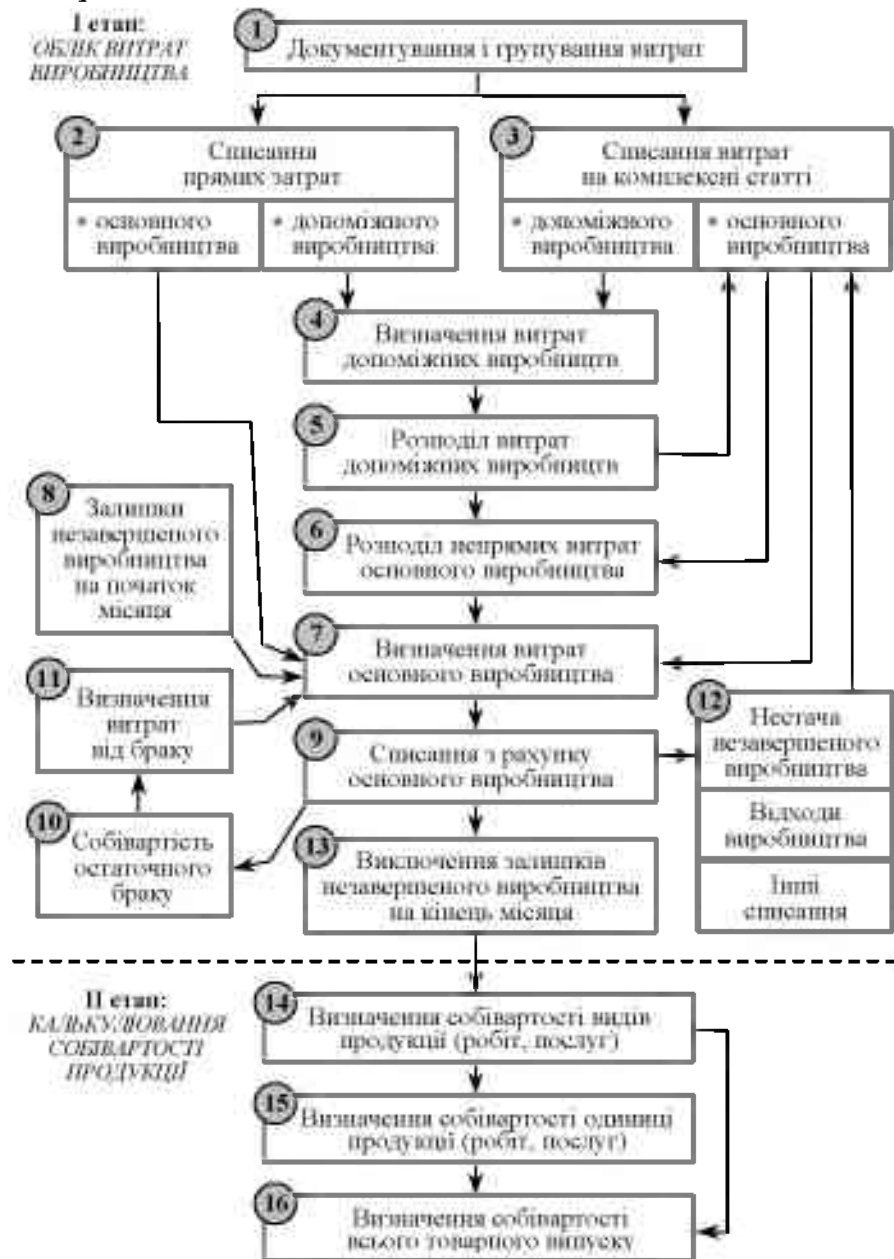


Рис. 3.2. Схема взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання

Найбільш актуальним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах є *позамовний метод*, за яким *об'єктом витрат є окреме виробниче замовлення*, що відкривається на один або кілька однорідних виробів, які випускають протягом місяця (на вироби серійного і масового виробництва – поліграфія), або на кожний вибір, виготовлений у порядку індивідуального (разового) замовлення (кораблебудування, меблі), а також замовлення на виконання дослідних, експериментальних, ремонтних та інших робіт (аудит, консалтинг). Кількість

виробів заздалегідь визначена.

У разі виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до встановлення комплектації.

На кожне замовлення відкривається *картка аналітичного обліку витрат*, де зазначається найменування, тип і якість виробу, замовник і строк виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість і ціна. Вся первинна документація складається з обов'язковим зазначенням номерів (шифрів) замовлень.

Для узагальнення витрат та калькулювання собівартості також можуть використовувати відомість обліку витрат на замовлення, або замовлення-калькуляції.

При складних технологіях у виконанні замовлення можуть приймати участь декілька підрозділів підприємства. Тому для накопичення витрат застосовують відомість спеціальної форми.

Витрати цехів обліковуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива й енергії – за окремими групами. Запис в дебет рахунка 26 «Готова продукція за замовленням № 18» та кредит рахунка 23 «Витрати на виконання замовлення № 18» здійснюють після його виконання.

Основними етапами віднесення витрат на конкретне замовлення є такі:

1) ідентифікація замовлення чи об'єкта витрат (наприклад, замовлення № 10 та замовлення № 11);

2) визначення прямих (основних) витрат за відомостями обліку витрат чи первинними документами (нехай відповідно 20 тис. грн та 30 тис. грн);

3) вибір бази для розподілу непрямих (накладних) витрат щодо замовлення (наприклад, кількість виробів у замовленнях — відповідно 50 одиниць та 100 одиниць);

4) розрахунок ставки розподілу непрямих (накладних) витрат (відношення непрямих витрат до бази їх розподілу, наприклад, $6000/150 = 40$);

5) віднесення непрямих (накладних) витрат на замовлення за ставкою;

Замовлення № 10
$50 \times 40 = 2000$ грн

Замовлення № 11
$100 \times 40 = 4000$ грн

б) визначання сукупної суми прямих і непрямих витрат за кожним замовленням:

Замовлення № 10
$20000 + 2000 = 22000$ грн

Замовлення № 11
$30000 + 4000 = 34000$ грн

Фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції (виробів).

$$\text{Фактична собівартість} = \frac{\text{Загальні понесені витрати}}{\text{кількість вироблених одиниць готової продукції}}$$

У такому випадку визначення фактичної собівартості, яке ґрунтується на балансовій рівності витрат (фактична собівартість випуску = незавершене виробництво на початок місяця + фактичні витрати за місяць – брак – незавершене виробництво на кінець місяця), може використовуватися для контролю правильності калькуляційних розрахунків нормативним методом.

Виробничі витрати відносять на незавершене виробництво, готову продукцію і собівартість реалізованої продукції з використанням одного з двох методів: методу середньої зваженої або методу ФІФО (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Порівняння методу середньозваженої з методом ФІФО

№	Метод середньої зваженої	Метод ФІФО
1	Витрати незавершеного виробництва на початок періоду підсумовуються з витратами поточного періоду для підрахунку витрат на одиницю	Тільки витрати поточного періоду використовуються для підрахунку витрат на одиницю
2	Одиниці в незавершеному виробництві на початок періоду враховуються, немовби вони були початі і завершені обробкою протягом періоду	Тільки робота необхідна для завершення початкового залишку включається в розрахунок еквівалентних одиниць. Одиниці розпочаті й завершені обробкою протягом періоду показані окремо
3	Витрати на одиницю включають також витрати минулого періоду	Витрати на одиницю включають витрати поточного періоду
4	Всі одиниці, завершені обробкою (передані на інший процес) враховуються однаково	Одиниці, завершені обробкою (передані на інший процес), діляться на: – одиниці з початкового залишку незавершеного виробництва; – одиниці розпочаті й завершені протягом періоду
5	Одиниці в незавершеному виробництві оцінюються за усереднених витратами	Одиниці в незавершеному виробництві оцінюються за останніми витратами

Метод середньої зваженої усереднює виробничі витрати за період з витратами незавершеного виробництва на початок періоду. Еквівалентне виробництво визначається підсумовуванням одиниць завершених протягом періоду з еквівалентними одиницями в незавершеному виробництві. Потім загальні витрати (витрати незавершеного виробництва на початок періоду і поточні витрати) ділять на еквівалентні одиниці для отримання витрат на одиницю.

Згідно з методом ФІФО запаси на кінець періоду оцінюються по виробничих витратах понесеним протягом періоду. Даний підхід спричиняє за собою розподіл поточних витрат, що виникли в результаті виробництва еквівалентних одиниць протягом періоду. В цьому випадку еквівалентне виробництво складається з трьох елементів:

- завершені одиниці з незавершеного виробництва на початок періоду;

- одиниці, розпочаті й завершені обробкою;
- одиниці, частково завершені обробкою на кінець періоду.

Загалом виробнича діяльність підприємства – це безліч господарських операцій, які, проте, мають певну загальну ознаку, оскільки здійснюються в окремих сферах. Це дає можливість згрупувати всі операції за видами діяльності: постачання, виробництво, збут і визначити тут необхідні центри відповідальності.

Однак зазначене не означає, що центри відповідальності підприємства збігаються з видами його діяльності. Таке можливе лише на малому підприємстві, де управлінський апарат відсутній, і управління всіма операціями здійснює його керівник безпосередньо. Що ж до великих підприємств, то хоч у широкому розумінні центром відповідальності також можна вважати підприємство загалом, однак на практиці створюють необхідні структурні підрозділи, тобто окремі центри відповідальності. Це зумовлено потребою у розмежуванні повноважень менеджерів, оскільки будь-хто на такому підприємстві не в змозі одноосібно контролювати діяльність усіх без винятку працівників, приймати оперативні рішення щодо регулювання виробництва з урахуванням ситуацій, які, змінюючись, потребують втручання менеджерів.

3.4. Прийом калькулювання витрат та види калькуляції

Калькуляція – це розрахунок у грошовому виразі витрат на виготовлення певного об'єкта калькулювання (одиниці продукції, робіт чи послуг). Калькуляцію здебільшого складають у формі таблиці. Залежно від мети та завдань на практиці найчастіше розробляють калькуляції, класифікація яких наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Класифікація калькуляцій витрат

Ознака класифікації	Види калькуляцій
Час складання калькуляції	Директивні (попередні): - нормативні(стандартні); - кошторисні, - планові; Звітні
Рівень узагальнення витрат	Галузеві Виробничі Внутрішньогосподарські Технологічні
Рівень охоплення витрат	Повні витрати Змінні витрати
Характер виробництва	На серійну продукцію – за процесами (переділами) На індивідуальну продукцію – за замовленнями
Одиниця калькулювання	Загальні Параметричні

У практиці управлінського обліку застосовують такі методичні прийоми (способи) калькулювання витрат:

- спосіб нагромадження (підсумовування) витрат;
- спосіб розподілу витрат;
- спосіб прямого розрахунку витрат;
- спосіб вилучення витрат

Сукупність способів аналітичного обліку витрат за об'єктами калькулювання і прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць складають метод обліку і калькулювання витрат. Вибір методу обліку і калькулювання витрат залежить від специфіки продукції та технології її виробництва.

У вітчизняній і зарубіжній науковій літературі виділяють такі системи і методи обліку і калькулювання витрат.

1. Калькулювання витрат за замовленнями.

Облік і калькулювання за замовленнями – це система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або окремою невеликою партією виробів (розглянуто в пит. 3.3). Систему калькулювання за замовленнями застосовують в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах (у кораблебудуванні, авіаційній промисловості, будівництві, поліграфії, виробництві меблів тощо).

2. Калькулювання витрат за процесами (переділами)

Облік і калькулювання за процесами (переділами) – це система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів чи сукупності процесів, результатом яких є напівфабрикати. Суть цієї системи полягає в тому, що витрати списують не на окремі вироби чи замовлення, а на окремі процеси або переділи (прямі – на основі первинних документів, а непрямі – через розподіл пропорційно до прийнятої бази розподілу – маш.-год., люд.-год., прямих витрат на оплату праці тощо). Цю систему калькулювання застосовують у масовому та серійному виробництві зі стійкою номенклатурою виробів (у целюлозно-паперовій, текстильній, хімічній, металургійній, вугільній промисловості тощо).

Складність системи калькулювання витрат за процесами залежить від кількості процесів, технології виробництва, обсягів незавершеного виробництва, Розрізняють простий і складний попроцесні методи калькулювання витрат.

3. Система обліку і калькулювання повних і неповних (змінних) витрат

Облік і калькулювання повних витрат (абзортпшен-костинг) передбачає включення у собівартість продукції всіх виробничих витрат на її виготовлення – прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих виробничих витрат, загальновиробничих (непрямих змінних і постійних) витрат.

Облік неповних (змінних) витрат (директ-костинг) ґрунтується на

визначенні неповної собівартості продукції.

4. Калькулювання на основі діяльності

Калькулювання на основі діяльності – це метод калькулювання, що передбачає групування накладних витрат за основними видами діяльності, з подальшим їх розподілом між видами продукції за критерієм необхідності окремих операцій та видів діяльності для виготовлення конкретної продукції. Для цього всі операції та види діяльності поділяють на чотири групи:

- ті, що можна віднести до певного виробу (свердління, зварювання тощо);
- ті, що можна віднести до певної партії виробів (налагодження устаткування, транспортування виробів тощо);
- ті, що можна віднести до певного виду продукції забезпечення технічних умов виробництва цієї продукції);
- операції та види діяльності на рівні підприємства (навчання персоналу, зв'язок).

Контрольні запитання та завдання

1. Основні проблеми обліку витрат на сучасному етапі.
2. Калькулювання як окрема наука.
3. Автоматизація роботи з калькулювання собівартості продукції.
4. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.
5. Способи калькулювання.
6. Сформулюйте суть понять «об'єкт обліку витрат», «об'єкт калькуляції» та «калькуляції одиниця».
7. Поясніть сутність методу калькулювання собівартості продукції.
8. Охарактеризуйте методи калькулювання собівартості продукції в різних галузях.
9. Назвіть недоліки та сфери застосування: позамовного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, попередільного методу обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.
10. Охарактеризуйте види, недоліки, галузі застосування та порядок визначення собівартості за процесним методом обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.
11. Опишіть порядок калькулювання собівартості з використанням методу FIFO.
12. Які особливості й порядок розрахунку еквівалентної одиниці продукції?
13. Поясніть суть обліку витрат при нормативному методі обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.
14. Опишіть найпоширеніші способи калькулювання собівартості

продукції.

15. Охарактеризуйте порядок розподілу витрат за різними способами.

16. Наведіть методи розподілу витрат між окремими видами суміжної продукції (продукції комплексного виробництва).

Індивідуальне завдання. ПП «Chescue» займається виготовленням і реалізацією кондитерських виробів. Інформацію про господарські операції підприємства наведено нижче:

1. Нараховано заробітну плату робітникам:

- а) карамельного цеху – 6000 грн;
- б) шоколадного цеху – 12 000 грн.

2. Нараховано доплату робітникам за керівництво бригадою – 450 грн.

3. Нараховано заробітну плату керівному персоналу

- а) карамельного цеху – 1300 грн;
- б) шоколадного цеху – 1350 грн;
- в) директорові та головному бухгалтеру – 1560 грн;
- г) прибиральниці офісу – 420 грн.

4. Нараховано відрахувань із заробітної плати:

- а) податок на доходи фізичних осіб – 18%;
- б) військовий збір – 1,5 %;
- в) єдиний соціальний внесок – 22%.

5. Відпущено у виробництво:

- а) цукру – 1425 грн (карамельний цех);
- б) масла – 12010 грн (шоколадний цех);
- в) какао – 1200 грн (шоколадний цех);
- г) молока – 1610 грн (карамельний цех);
- д) джему – 1200 грн (карамельний цех);

6. Видано канцтовари головному бухгалтерові – 200 грн.

7. Сплачено за використану воду – 280 грн.

8. Спожито електроенергію – 1500 грн:

- а) на технологічні цілі:
 - карамельного цеху – 370 грн;
 - шоколадного цеху – 420 грн;

- б) на освітлення цеху:

- карамельного цеху – 150 грн;
- шоколадного цеху – 180 грн;
- на освітлення офісу – 65 грн.

9. Зворотні відходи – 400 грн (карамельний цех, джем).

10. Амортизація обладнання:

- а) карамельного цеху – 800 грн;

б) шоколадного цеху – 1000 грн.

11. Оплачено за телефонні переговори бухгалтера – 100 грн.

12. Сплачено за сторожову охорону цехів 170 грн.

13. Сплачено банку відсотки за розрахунково-касове обслуговування – 250 грн.

14. Сплачено за розробку та друк рекламного листка – 150 грн.

15. Витрати на презентацію нових кондитерських виробів – 850 грн.

16. Нараховано і сплачено податок з власників транспортних засобів – 100 грн

17. Витрати на упаковку (матеріали) в коробки:

а) карамельних цукерок – 600 грн;

б) шоколадних цукерок – 900 грн.

18. Витрати на придбання нової конвеєрної лінії – 80000 грн.

19. Витрати на ремонт основних засобів карамельного цеху (заробітна плата) – 250 грн.

20. Сплачено страховий внесок за страхування майна цехів - 500 грн.

Необхідно:

1) згрупувати витрати за економічними елементами;

2) згрупувати витрати за статтями калькуляції. Виділити такі основні статті витрат:

а) статті виробничих витрат

- сировина та матеріали;

- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств;

- паливо та електроенергія на технологічні цілі;

- зворотні відходи;

- основна заробітна плата;

- додаткова заробітна плата;

- відрахування із заробітної плати;

- загальновиробничі витрати.

Разом виробнича собівартість.

б) статті операційних витрат: - адміністративні витрати;

- витрати на збут;

- інші операційні витрати.

Завдання 1. На підприємстві з одного виду сировини виготовляються водночас два види продукції: продукту А виготовлено 1600 кг, продукту Б – 2000 кг. Ціна кожного з них дорівнює відповідно 20 і 25 грн. Витрати – за місяць становили: на виробництво – 19000 грн, адміністративні – 7000 грн, на збут – 3000 грн. Визначити виробничу собівартість одиниці кожного виду продукції і собівартість залишків продукції на кінець місяця за умови, що продукту А продано 1000 кг, а продукту Б – 1200 кг.

Пояснення. Розподіл комплексних витрат між видами продукції здійснити пропорційно до обсягів випуску в ринкових цінах.

Завдання 2. Дати правильну відповідь:

№	Зміст твердження	Так	Ні
1.	За часом складання калькуляції поділяють на директивні та звітні		
2.	Планові калькуляції складають за плановими нормами витрат		
3.	Групування витрат на виконання замовлення за статтями є калькуляцією його собівартості		
4.	За рівнем охоплення витрат калькуляції поділяють на калькуляцію повних і калькуляцію змінних витрат		
5.	Калькуляція повних витрат включає тільки змінні загальновиробничі витрати		
6.	На основі системи калькулювання повних витрат визначають показник маржинального доходу		
7.	Маржинальний дохід – це різниця між виробничим маржинального доходом та змінними витратами		
8.	Операційний маржинальний дохід – це різниця між виробничим маржинальним доходом та змінними операційними витрати		
9.	Система калькулювання залежить від специфіки продукції та технології її виробництва		
10.	Витрати на виробництво продукції формують виробничу собівартість		
11.	Планова (нормативна) калькуляція – це розрахунок собівартості одиниці продукції		

Тести для самоконтролю

1. До прямих належать витрати, які:

- а) здійснюються регулярно;
- б) обчислюються за встановленими нормами;
- в) безпосередньо відносяться на окремі види продукції;
- г) покладені в основу технології виготовлення продукції.

2. Основні витрати — це:

- а) витрати, які здійснюються підприємством не залежно від обсягів виробництва;
- б) сукупність прямих витрат на виробництво продукції;
- в) вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової продукції і які можна віднести до певного виробу економічно доцільним шляхом;
- г) витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом.

3. Предмет чи сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат називається:

- а) виробом;
- б) об'єктом витрат;
- в) центром відповідальності;
- г) інвестиційним проектом.

4. Калькулювання за замовленнями — це:

- а) система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів;
- б) система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва;
- в) метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат;
- г) метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.

5. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання за змінними витратами:

- а) директ-костинг;
- б) абсорпшен-костинг;
- в) стандарт-костинг ;
- г) ABC-костинг.

6. Як називають калькуляцію, яку складають після закінчення звітного періоду:

- а) фактична;
- б) планова;
- в) нормативна ;
- г) очікувана.

7. Коефіцієнт маржинального доходу обчислюється як відношення останнього до:

- а) операційного прибутку;
- б) загальних (сукупних) витрат;
- в) змінних витрат;
- г) виручки від продажу продукції (доходу).

8. Що з наведеного є першим етапом для аналізу проблеми альтернативного вибору:

- а) визначення проблеми (постановка задачі);
- б) відбір можливих варіантів вирішення проблеми;
- в) вимірювання і оцінка наслідків впровадження кожного варіанта;
- г) аналіз прибутку.

9. Що з наведеного можна в управлінському обліку вважати недоліком децентралізації управління:

- а) можливість звільнити вище керівництво від вирішення оперативних питань;
- б) зростання витрат на управління;
- в) можливість вищому керівництву зосередитися на вирішенні стратегічних питань діяльності підприємства;
- г) підвищення оперативності прийняття поточних рішень на відповідних рівнях управління.

10. Розрахувати середні витрати на виробництво крісла, якщо на виробництво 1-го крісла витрачено 600 грн., а на виробництво 2-го крісла — 500 грн.

- а) - 550 грн;
- б) - 110 грн;
- в) - 500 грн;
- г) - усі відповіді вірні.

Тема 4

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

4.1. Класифікація сучасних систем калькулювання

4.2. Облік прямих і непрямих витрат

4.3. ABC-калькулювання

4.1. Класифікація сучасних систем калькулювання

Система як форма організації управлінського обліку повинна виражати взаємний зв'язок прийомів і способів узагальнення витрат за змістом, складом, призначенням, місцями виникнення та центрами відповідальності, за видами продукції (робіт, послуг), їх однорідних групах, напівфабрикатах і способів контролю за використанням виробничих ресурсів відповідно до діючих норм. Системи обліку витрат проектуються з урахуванням потреб менеджерів. Тому на підприємствах вони можуть бути різноманітними.

Ознаками класифікації сучасної системи обліку витрат на виробництво є такі:

- об'єкти групування (обліку);
- оперативність контролю та рівнем дієвості;
- повнота включення постійних виробничих витрат у собівартість;
- взаємозв'язок управлінського та фінансового обліку у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Групування за першою ознакою є базовим при проектуванні системи, оскільки воно зумовлено об'єктивними причинами (особливостями бізнесу, технологією виробництва). Різноманітність реальних умов господарювання потребує використання додаткових ознак групування. *Наприклад*, розрізняють напівфабрикатний і безнапівфабрикатний варіанти обліку витрат за процесами. Додаткові ознаки допомагають більш чітко розрізнити один вид системи від іншого з метою їх практичного застосування. У практичній діяльності застосовуються різні комбінації описаних варіантів. *Наприклад*, при масовому виробництві однорідної продукції хлібопекарного виробництва найчастіше застосовують попередільний безнапівфабрикатний метод обліку фактичних або нормативних витрат із застосуванням калькулювання повної чи неповної собівартості. Створення системи необхідно починати з визначення об'єкта витрат.

Другою ознакою класифікації є **оперативність та дієвість контролю**.

У першому випадку виділяємо облік фактичних (історичних, вже понесених, минулих) витрат. У другому — облік нормативних чи стандартних витрат (стандарт-кост). Обидва види мають місце у вітчизняній практиці. Більш поширеним є облік фактичних витрат, що, на нашу думку, зумовлено

недостатнім рівнем комп'ютеризації облікового процесу та інертністю мислення бухгалтерів і керівників підприємств.

Другий вид в Україні традиційно називають нормативним методом, а у зарубіжних підприємствах — «стандарт-кост», хоч між ними існують деякі розбіжності, доведені в економічній літературі вченими-економістами.

Принципово новою для вітчизняної теорії та практики є третя ознака групування – *підхід до постійних виробничих витрат*. Виділяють за цією ознакою систему обліку повних (повної собівартості, абзоршен-костінг) та неповних витрат («урізаної» собівартості, маржинальних витрат, верібл-кост, змінних витрат, прямих витрат («директ-кост»).

Четверту ознаку класифікації вводять у зв'язку з очевидністю того, що в практичній діяльності можна використовувати два Плани рахунків: для фінансового і управлінського обліку.

У зарубіжній практиці існує два варіанти взаємозв'язку між фінансовим та управлінським обліком в системі рахунків.

При першому з них застосовують контрольні рахунки, якими виступають рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії, з ними безпосередньо кореспондують рахунки управлінської бухгалтерії. Ця система носить назву інтегрованої.

При другому варіанті системи управлінського і фінансового обліку є автономними. Для взаємозв'язку використовують парні контрольні рахунки з однаковою назвою. Їх називають у різних країнах по-різному: рахунки-екрани, віддзеркалюючі рахунки. У більшості підприємств нашої країни ця система є інтегрованою. Вирішення проблем управлінського обліку на сьогодні частково здійснюється через механізм облікової політики саме завдяки інтегрованому характеру вітчизняного бухгалтерського обліку.

Між тим існують підприємства, на яких застосовуються два робочих плани рахунків: з метою фінансового та управлінського обліку, що забезпечує високий рівень конфіденційності аналітичної інформації.

4.2. Облік прямих і непрямих витрат

Потрібно пам'ятати, що використані матеріали та нарахована заробітна плата можуть включатися до собівартості конкретного об'єкта прямо (безпосередньо за первинними документами) чи непрямом (шляхом розподілу). Оскільки існує необхідність визначення повних витрат (якщо ціноутворення ґрунтується на витратах) та визначення собівартості запасів (ці витрати є складовою виробничої собівартості), то існує необхідність віднесення непрямих витрат до відповідних об'єктів. Щоб вміти розподіляти непрямі витрати, головне чітко знати, які є саме такими, вміти обґрунтовано обирати ставку

розподілу, і базу їх розподілу.

Процес калькулювання передбачає вибір: об'єкта калькулювання, *прямих* (матеріальних, трудових та інших прямих) *витрат* для простеження до об'єкта витрат, сукупностей непрямих витрат, що підлягають розподілу між об'єктами витрат, бази розподілу для кожної з обраних сукупностей.

Оскільки найчастіше *непрямі витрати* — це накладні, то для створення якісної інформації необхідно подолати всі проблеми, пов'язані з їх розподілом. Бази розподілу можуть бути умовними та науково-обґрунтованими, тобто визначеними з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між обраною базою розподілу та відповідними витратами на організацію, обслуговування та управління, тобто накладними витратами. Інформація про накладні витрати необхідна для цілей оцінки випущеної з виробництва готової продукції, оскільки загальновиробничі витрати включаються до собівартості виробленої продукції; для визначення собівартості реалізованої продукції, оскільки до алгоритму її розрахунку входить собівартість виробленої продукції; для визначення фінансового результату в цілях підготовки зовнішньої звітності, оскільки від виручки вираховується як собівартість реалізованої

Отже, *прямими витратами* називаються економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо у відповідності з обґрунтованими нормами та нормативами. До них відносяться витрати на сировину та основні матеріали, заробітна плата працівників сільського господарства, відрахування на соціальні заходи.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація та витрати на поточний ремонт автомобіля є прямими витратами на утримання та експлуатацію автопарку, але є непрямими витратами щодо підрозділів та видів продукції, яка виробляється.

Документування відпуску і використання запасів у виробництві

Отримувати запаси зі складів у виробництво можуть тільки ті особи, які на це *уповноважені*. Перелік осіб, яким надано право отримувати зі складів матеріали, погоджують з головним бухгалтером. Списки таких осіб, а також зразки їх підписів мають бути передані цехами (іншими структурними підрозділами) підприємства особам, які здійснюють відпуск матеріалів зі складів (комор).

Комірник несе відповідальність за відпуск запасів отримувачу, підпис якого не відповідає його зразку

Як правило, матеріали зі складів (комор) підприємства відпускають у виробництво (дільницям, бригадам, на робочі місця) на підставі попередньо

встановлених лімітів. Їх визначають заводські служби планування за участю відповідних технічних служб і відділу матеріально-технічного постачання на основі чинних норм витрати матеріалів і виробничої програми підрозділів підприємства. При цьому враховують залишки (перехідні запаси) матеріалів на початок і кінець планованого періоду. Установлені ліміти можуть **змінюватися у зв'язку з умовами виробництва.**

Понадлімітний відпуск запасів і заміна одних видів запасів іншими допускаються тільки з дозволу керівника підприємства (організації), головного інженера або інших уповноважених осіб

При цьому на документах зазначаються причини понадлімітного відпуску.

Порядок відпуску запасів зі складу (комори) цеху дільницям, бригадам, на робочі місця встановлює керівник відповідного підрозділу за погодженням з головним бухгалтером.

Для оформлення відпуску матеріальних цінностей у виробництво в основному використовують такі документи:

— **лімітно-забірні картки** (типові форми № М-8 і № М-9) — для оформлення відпуску згідно з установленими лімітами матеріалів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби;

— **акт-вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів** (типова форма № М-10) — для обліку відпуску матеріалів **понад установлений ліміт або при заміні матеріалів.** Нагадаємо: відпуск матеріалів понад ліміт здійснюють тільки за наявності дозволу керівника (або уповноважених ним осіб). При цьому на документах зазначають причини такого понадлімітного відпуску;

— **накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів** (типова форма № М-11) — для обліку руху матеріальних цінностей усередині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території, а також стороннім організаціям;

— **картки складського обліку матеріалів** (типова форма № М-12) — для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом і розміром. Їх використовують в окремих випадках для скорочення кількості первинних документів.

Зазначені форми затверджено *наказом № 193*. Зауважте: виходячи з конкретних умов діяльності підприємства воно може, крім затверджених, застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху виробничих запасів. Але врахуйте: зазначені форми **повинні містити обов'язкові реквізити**, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік і п. 2.4

Положення № 88.

Для розподілу вартості відпущених у виробництво і на інші цілі запасів за видами продукції, статтями витрат підприємство може щомісячно складати **відомість розподілу витрати запасів**.

На фактично витрачені запаси підрозділ-отримувач складає **акт витрат**. У цьому акті зазначають такі відомості про витрачені матеріальні цінності:

- найменування;
- кількість;
- облікову ціну та суму за кожним найменуванням;
- номер (шифр) та/або найменування замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого вони витрачені, або номер (шифр) та/або найменування витрат;
- кількість і суму за нормами витрат, кількість і суму витрат понад норми та причину відхилення від норм;
- кількість виготовленої продукції або обсяги виконаних робіт (за необхідності).

В акті дається пояснення перевитрати або економії за запасами.

Зазначений документ є підставою для списання запасів із підзвітної суми відповідного підрозділу підприємства і віднесення їх вартості на витрати виробництва (залежно від того, на які цілі витрачено матеріальні цінності).

Методи контролю за використанням запасів у виробництві

Використання запасів при виробництві продукції має перебувати під пильною увагою відповідальних осіб. Зокрема, їх завдання — контроль за дотриманням лімітів відпуску запасів для виробничих потреб.

Для контролю за використанням сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів і палива у виробництві та виявлення відхилень від норм застосовують такі **методи**:

- документування відхилень від норм;
- обліку розкрою за партіями;
- інвентарний.

Підприємство самостійно обирає один із зазначених вище методів організації обліку використання запасів залежно від характеру виробництва, видів виробничого обладнання, змінності роботи, порядку подання матеріальних цінностей на робочі місця (через комори або обминаючи їх) та інших виробничих факторів. Розповімо про можливі варіанти детальніше.

Метод документування відхилень від норм

Цей метод застосовують для виявлення відхилень, які виникли у зв'язку із заміною одного виду матеріальних ресурсів іншим, а також у результаті економії або наднормативного відпуску запасів. Застосування цього методу полягає в

оформленні відхилень відпуску запасів від норм **спеціальними (сигнальними) документами**:

— актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) — **при заміні та наднормативному відпуску запасів**;

— накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) — **при поверненні запасів у зв'язку з економією**.

Відпуск матеріальних цінностей за сигнальними документами здійснюють з дозволу керівника підприємства, головного інженера або інших уповноважених на це працівників

Метод обліку розкрою за партіями. Цей метод застосовують у разі розкрою листових сталей, кольорових металів, шкіряних, текстильних та інших дорогих і дефіцитних матеріалів. Він передбачає виявлення відхилень від норм за **кожною партією матеріалу, що розкроюється**. З метою підвищення коефіцієнта використання матеріалів і посилення контролю за їх витрачанням на виробництво доцільно організувати централізований розкрій матеріалів у заготівельних цехах підприємства.

Зазначений метод передбачає відкриття на кожну партію матеріалу, що розкроюється, **облікової картки**. У цій картці за даними технологічних карток розкрою зазначають, скільки та яких заготовок має бути отримано в результаті розкрою тієї чи іншої партії матеріалу, а також кількість відходів. Крім того, у ній відображають кількість матеріалу, поданого на робоче місце, кількість заготовок (деталей), фактично виготовлених з цієї партії, а також кількість отриманих відходів і невикористаного матеріалу, що підлягає поверненню на склад. Тут же зазначають виконавця, а також причини та винних у відхиленні від норм.

Результати розкрою визначають шляхом зіставлення фактично отриманої кількості заготовок з нормативною. Витрати матеріалу за нормами при цьому розраховують множенням кількості отриманих заготовок на встановлену норму витрати матеріалу. Порівнянням кількості фактично витраченого матеріалу з витратами за нормою визначають економію або перевитрату. Аналогічний контроль здійснюють і щодо відходів.

Перевага методу обліку розкрою за партіями – можливість визначати відхилення від норм за калькуляційними об'єктами у момент їх виникнення.

Інвентарний метод. При цьому методі відхилення виявляють для кожного виду запасів у розрізі окремих виконавців, бригад, дільниць або цеху в цілому за зміну, п'ятиденку, декаду чи місяць за допомогою інвентаризації шляхом зіставлення фактичної витрати сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів з нормативною на фактичний випуск.

Фактичну витрату матеріалів при цьому методі виявляють на початок

зміни, п'ятиденки, декади або перше число місяця шляхом **інвентаризації невикористаних запасів, які перебувають у виробництві**. На підставі даних цієї інвентаризації і даних про надходження запасів у виробництво визначають **фактичні витрати**. Потім їх зіставляють з **нормативними витратами** (на кількість виготовленої продукції) і визначають відхилення від норм.

Відпуск купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів на складальні дільниці здійснюють згідно із запланованим обсягом робіт, ступенем застосування їх у вузлах та кінцевій продукції.

Видачу напівфабрикатів на збірку (на робоче місце) оформляють специфікацією (комплектувальною відомістю)

У специфікаціях перераховують усі напівфабрикати (комплектуючі вироби), що відпускаються на виробництво, відповідно до технології збірки.

Коли задану роботу виконано, у специфікації підраховують витрату купівельних напівфабрикатів (комплектуючих виробів) за нормою витрачання на фактичну кількість зібраних вузлів (виготовленої продукції). Потім отриману витрату порівнюють із фактичними витратами і виявляють відхилення від норм. У разі виявлення нестач і браку складають **акт (повідомлення)**, в якому зазначають їх причини і винних осіб.

Істотним елементом виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на будь-якому підприємстві є витрати на оплату праці. Їх визначають виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, установлених на підприємстві, заохочувальних і компенсаційних виплат, систем преміювання робітників, керівників, фахівців, службовців за виробничі результати. При цьому **прямими витратами** вважаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, якщо вони **можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об'єкта витрат**.

Фактичні витрати на оплату праці, що прямо відносяться на собівартість продукції, включають до таких статей калькуляції, як «Основна заробітна плата робітників виробництва», «Додаткова заробітна плата робітників виробництва», або до загальної статті «Заробітна плата робітників виробництва».

Основна заробітна плата

На більшості промислових підприємств для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих виготовленням продукції (робіт, послуг), застосовують **відрядну форму оплати праці**. Її суть полягає в тому, що заробіток нараховують працівнику за заздалегідь установленими розцінками за кожну одиницю якісно виробленої продукції (виконаної роботи, наданої послуги). Таким чином, основним елементом відрядної оплати праці є **відрядна**

розцінка, яку встановлюють на кожну виконувану роботу (операцію) виходячи з тарифної ставки, що відповідає розряду роботи, і норми виробітку або норми часу на цю роботу.

Організація обліку виробітку робітників-відрядників, зайнятих у виробництві, залежить від характеру технології, організації праці, системи технічного контролю за якістю продукції, засобів механізації обліку, що застосовуються.

Заробітну плату при **почасовій формі оплати праці** нараховують за **фактично відпрацьований робочий час** відповідно до тарифної ставки (погодинної, денної, місячної), установлені з урахуванням кваліфікації робітника і характеру виконуваних робіт.

Таку форму оплати праці застосовують у поєднанні з установленням нормованих завдань, нормативів чисельності і норм обслуговування для відповідних категорій робітників

Її використовують, зокрема, на дільницях і видах робіт з регламентованим режимом виробництва, на потокових лініях, на операціях, де потрібна особлива точність виготовлення виробів, у дослідних виробництвах тощо.

Суму заробітної плати робітників виробництва при відрядній формі оплати праці, як правило, відносять **безпосередньо до складу виробничої собівартості продукції** (робіт, послуг) на підставі первинних документів. А ось при погодинній формі оплати праці зарплату неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта витрат. Така заробітна плата належатиме до непрямих виробничих витрат. Її слід урахувувати у складі **загальновиробничих витрат** з подальшим розподілом між об'єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою розподілу.

Документування виробітку та використання робочого часу

Залежно від особливостей роботи підприємства в цехах (на дільницях) для **обліку виробітку** продукції та витрат на заробітну плату застосовують різні варіанти обліку та форми первинних документів. Основними з них є:

— **рапорт про виробіток та приймання робіт** — застосовують в умовах потоково-масового виробництва на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом роботи і на потокових лініях з вільним ритмом за умови **закріплення операцій за кожним робітником**. Згідно з рапортом здійснюють **щоденний** прийом виробітку бригади (конвеєра) протягом звітного місяця. Розрахунок заробітної плати робітника (члена бригади) виконують на зворотній стороні рапорту. Майте на увазі: виробіток робітників (бригади) обліковується та оплачується тільки за якісно виготовленими деталями (виробами), прийнятими на кінцевій операції, за повною сумарною розцінкою всіх фактично виконаних операцій, закріплених за робітником (бригадою);

— **маршрутний лист (маршрутна карта)** — застосовують для продукції **серійного виробництва**, в якому рух деталей у процесі обробки здійснюється заздалегідь сформованими партіями. Цей документ супроводжує партію деталей у процесі виробництва за операціями їх обробки в цехах. Його виписують завчасно на партії деталей відповідно до графіка їх запуску у виробництво, технологічних карт тощо.

Операції в маршрутному листі перелічуються в тій самій послідовності, в якій вони передбачені в технологічних картах

У ньому зазначають кількість виданих для роботи матеріалів, деталей, напівфабрикатів.

Кожна партія деталей проходить усі операції згідно з маршрутним листом. Але в окремих випадках партію деталей у процесі роботи можна розподілити на дві — три дрібніші партії. На нововиділену партію виписують окремий (додатковий) маршрутний лист.

Залежно від умов роботи підприємства спільно з маршрутними листами можуть застосовувати рапорти про виробіток продукції за зміну. **Змінний рапорт** у цьому випадку виконує роль розрахункового документа, до якого щодня з маршрутних листів записують результати технічного приймання продукції за кожною операцією. Його застосування дозволяє здійснювати оперативний аналіз роботи кожного робітника та всієї дільниці в цілому відповідно до змінного виробничого завдання;

- **відомість про виробіток;**

- **наряд** – застосовують на підприємствах з **індивідуальним (одиничним) і дрібносерійним типами виробництва**, для обліку виконаних **ремонтних робіт та окремих разових замовлень**. Виписку нарядів на відрядну роботу проводять до її початку на основі технологічних карт або інших технічних документів і згідно з планованими обсягами виробництва. Виробничі завдання видають у вигляді наряду на відрядну роботу на одну зміну або на триваліший строк. У ньому зазначають обсяги роботи та норми часу на їх виконання.

Наряди на відрядну роботу можуть бути як індивідуальними (що видаються на одного робітника), так і колективними (що видаються на групу (бригаду) робітників)

Під час виконання завдання у наряді зазначають висновок технічного приймання роботи. Суму заробітку, належного робітнику, підраховують шляхом множення кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку.

З метою скорочення документації та підвищення контрольних функцій обліку можна застосовувати **накопичувальні наряди**, що діють протягом тривалого часу.

А як же обліковувати використання робочого часу при почасовій формі оплати праці? Для таких цілей використовують **табелі обліку використання робочого часу** (типова форма № П-5, затверджена *наказом № 489*). Цей документ є поіменним списком усіх працівників цеху (відділу), дільниці або іншого структурного підрозділу підприємства з відміткою навпроти кожного прізвища про використання робочого часу. Табелі складає та заповнює відповідальна особа, якій доручено ведення обліку робочого часу.

Працівників уключають до табеля та виключають з нього (у зв'язку зі звільненням або внутрішнім переміщенням) на підставі наказів про прийняття на роботу, переведення та звільнення.

Відмітки в таблиці про причини неявок на роботу або про фактично відпрацьований час, про роботу в наднормовий час або інші відхилення від нормальних умов роботи здійснюють тільки **на підставі належним чином оформлених документів** з обліку особового складу. До таких документів належать накази про направлення у службове відрядження, про надання відпустки, лікарняні листи тощо.

Наприкінці місяця після відповідного оформлення табелі передають до бухгалтерії

Облік заробітної плати, незалежно від методу обліку витрат на виробництво, що застосовується на підприємстві, та калькулювання собівартості продукції, необхідно вести в розрізі цехів (дільниць) з **виділенням витрат за поточними нормами та відхиленнями від норм**.

Витратами на оплату праці **в межах норм** вважають плату за фактично виконану роботу, відповідно до встановленого на підприємстві технологічного процесу, чинних норм та розцінок.

Відхиленнями від норм є оплата додатково виконаних операцій, не передбачених установленим технологічним процесом, а також доплати до основних відрядних розцінок, викликані тимчасовими відхиленнями від нормальних умов виробництва (наприклад, доплати за роботу понаднормово).

При розрахунку та виплаті доплат до заробітної плати застосовують такі документи:

- **лист на доплату** – у разі здійснення передбачених на підприємстві доплат;

- **наряди на відрядну роботу з відмітним знаком** (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланка наряду) – при оплаті додаткових операцій, не передбачених установленим технологічним процесом.

У цих документах зазначаються причини доплат і додаткових робіт, а також прізвища осіб, відповідальних за виконання робіт.

Додаткова заробітна плата

Крім основної заробітної плати, працівникам може виплачуватися додаткова зарплата у вигляді доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, а також премій за виконання виробничих завдань і функцій.

Додаткову зарплату робітників, зайнятих у виробництві, безпосередньо включають до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг)

Якщо ж такі виплати **не можна** прямо віднести на собівартість окремих видів продукції, їх ураховують у складі **загальноновиробничих витрат** з подальшим розподілом між об'єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою.

Додаткову заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві, нараховують на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про надання відпустки та відповідний розрахунок, наказ (розпорядження) на доплату за розширення зон обслуговування тощо.

Облік нарахування заробітної плати

Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогами тощо), а також про розрахунки за не отриманою персоналом в установленій строк сумою оплати праці (розрахунки з депонентами) узагальнюють на **рахунку 66** «Розрахунки за виплатами працівникам».

При нарахуванні заробітної плати, а також інших витрат на оплату праці, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта обліку, використовують такі проводки:

— якщо підприємство **використовує рахунки класу 8:**

1) Дт 81 (відповідні субрахунки) — Кт 661;

2) Дт 23 (відповідні субрахунки) — Кт 81 (відповідні субрахунки);

— якщо підприємство **не застосовує рахунки класу 8:**

Дт 23 (відповідні субрахунки) — Кт 661.

Крім того, до виробничої собівартості включають **суми забезпечень на оплату відпусток робітників виробництва** (резерв відпусток), що створюються відповідно до п. 13 П(С)БО 11. Щомісячну суму забезпечення визначають як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати та коефіцієнта, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Нарахування забезпечення на оплату відпусток робітників, зайнятих випуском продукції, здійснюють таким чином:

- якщо підприємство **використовує рахунки класу 8:**

1) Дт 814 — Кт 471;

2) Дт 23 (відповідні субрахунки) — Кт 814;

- якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 (відповідні субрахунки) — Кт 471.

Підприємства, що застосовують субрахунки класу 8, формування прямих витрат на оплату праці відображають у розрізі таких субрахунків (див. табл. 4.1):

Таблиця 4.1

Формування прямих витрат на оплату праці

Субрахунок рахунка 81 (дебет)	Кредит субрахунків	Об'єкт відображення
811 «Виплати за окладами й тарифами»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на виплату основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві, відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
812 «Премії та заохочення»		Витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) робітників виробництва відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
813 «Компенсаційні виплати»		Витрати на гарантійні та компенсаційні виплати, пов'язані з індексацією заробітної плати, із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством
814 «Оплата відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»	Витрати на щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток
	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на оплату відпусток, якщо забезпечення не створюється або сума відпускних більше його розміру
815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на виплати робітникам підприємства, зайнятим у виробництві, за невідпрацьований час, передбачені законодавством
816 «Інші витрати на оплату праці»		Інші витрати на оплату праці, що визнаються елементами витрат на оплату праці

Як ми вже зазначали, заробітну плату, яку неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта витрат, включають до складу загальновиробничих витрат з подальшим розподілом. В обліку нарахування такої зарплати відображають за дебетом рахунка 91 (замість рахунка 23) за відповідною статтею витрат, а саме:

- якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 81 (відповідні субрахунки) — Кт 661, 471;

2) Дт 91 — Кт 81 (відповідні субрахунки);

- якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 91 — Кт 661, 471.

4.3. ABC-калькулювання

В практичній діяльності підприємств, для виконання наміченої виробничої програми, заговляється багато видів ресурсів. Якщо порівнювати вартість окремих ресурсів з загальною вартістю всіх, то вони мають різну питому вагу. В моделі ABC всі ресурси поділяють на три класи: А, В, та С. До А класу відносять по черзі (в порядку зменшення питомої ваги) ресурси доти, доки загальна питома вага сукупності ресурсів не досягне 80%. До класу В відносять таким же чином наступні ресурси, доки їх загальна питома вага в загальній потребі ресурсів не досягне 15% і до класу С відносять види ресурсів не віднесені до класів А та В.

Проблему викривлення собівартості можна вирішити шляхом використання ставки накладних витрат за видами діяльності (і відповідно методу калькулювання за видами діяльності). Для цього необхідно обчислити ставку для кожного виду діяльності, що спричиняє накладні витрати, а потім використати її для віднесення (розподілу) накладних витрат.

Для того щоб віднести накладні витрати на продукт, слід обчислити необхідний обсяг діяльності для виробництва кожного продукту. *Наприклад*, ставка на налагодження визначається діленням витрат на налагодження на загальну кількість партій (виробничих циклів). Помноживши цю ставку на кількість партій по кожному продукту, одержимо суму накладних витрат на налагодження, яка припадає на відповідний продукт.

Тобто калькулювання на основі діяльності включає такі стадії:

- ідентифікацію і визначення видів діяльності (з визначенням по кожному з них чинників діяльності, тобто показників або вимірювачів результату діяльності);

- віднесення витрат до видів діяльності. При цьому, якщо ресурс (матеріали, робоча сила, обладнання) є унікальним для даного виду діяльності, то застосовується пряме простеження. Якщо ресурс є спільним для кількох видів діяльності, то для віднесення витрат до видів діяльності використовується простеження за допомогою чинників;

- віднесення витрат на продукти. Після того, як витрати основних видів діяльності визначено, вони відносяться на продукти пропорційно до використання ними діяльності або вимірюється за допомогою факторів діяльності. Витрати, віднесені на продукт, обчислюються таким чином:

- витрати на продукт = нормативна ставка × фактичне використання діяльності.

Сутність калькулювання за системою ABC наведена на рис.4.1.

Припущення, на якому ґрунтується система ABC, полягає в тому, що діяльність споживає ресурси, а продукти, у свою чергу, споживають діяльність. Отже, процес калькулювання за системою ABC так само складається з двох

стадій, як і за традиційних методів калькулювання.

Проте система ABC особливу увагу приділяє прямому простеженню витрат та простеженню за допомогою чинників (використовуючи причиннонаслідкові зв'язки), тоді як ФОК має тенденцію бути переважно розподільчою системою (значною мірою ігноруючи причинно-наслідкові зв'язки).

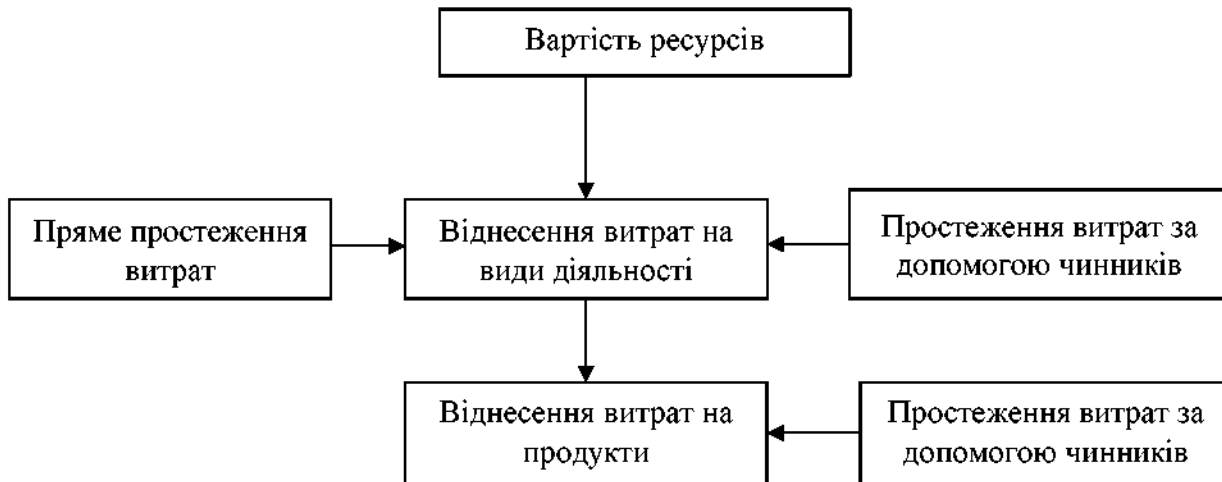


Рис 4.1. Процес калькулювання витрат на основі діяльності (система ABC)

В моделі ABC виявляють, який вид товарних запасів коштує більше. Після цього для ресурсів класу А розраховують ЕРЗ і точно контролюють та на основі контролю систематично регулюють величину запасів. По запасам класу В величини запасів переглядають один раз в квартал чи півріччя. По ресурсам класу С розмір повторного замовлення розраховують таким чином, щоб поставки здійснювались на протязі одного-двох років і перевірка наявних запасів проводиться один раз на рік.

Для управління виробничими запасами застосовують і більш складні математичні моделі, наприклад, математичні моделі виробничого процесу або моделі планування матеріальних потреб (ПМП). Вхідними даними для таких моделей є розмір торгових угод, витрати ресурсів на вироблювану продукцію, витрати на замовлення ресурсів та їх зберігання, інші витрати виробництва. ЕРЗ є складовою частиною моделі виробничого процесу. Для роботи з цими моделями використовують комп'ютери. При використанні моделей слід враховувати, що, якщо якісь вхідні параметри, на основі яких вирішується задача, непередбачувані або не введені, то необхідно бути уважним до результатів розрахунків. В таких випадках треба керуватись здоровим глуздом. У будь-якому випадку необхідно проводити логічний аналіз отриманих результатів.

Контрольні запитання та завдання

1. Мета і сутність калькулювання витрат.
2. Види калькуляцій.
3. Облік прямих витрат.
4. Облік і розподіл непрямих витрат.
5. Порівняльна оцінка вітчизняних і зарубіжних методів обліку повної собівартості продукції.
6. Види калькулювання витрат.
7. Мета і сутність калькулювання витрат.
8. Поняття собівартості та її види.
9. Система виробничого обліку.
10. Сутність калькулювання собівартості за процесами і калькулювання за замовленнями.
11. Особливості системи обліку та калькулювання собівартості продукції за повними витратами, переваги, недоліки.
12. Облік прямих витрат.
13. Облік непрямих витрат, порядок віднесення їх на собівартість продукції.
14. Визначення собівартості незавершеного виробництва.
15. Калькулювання витрат за видами діяльності (АВС-метод).

Завдання 1. ПрАТ “Пролісок” виготовляє чоловічі пальто. На кожному з трьох переділів використовується специфічне обладнання, найбільш механізованим є процес пошиття одягу. Після пошиття виявлено брак 1 виробу. Втрати від браку склали 50 грн.

Витрати	Переділи			Разом
	Розкрій	Пошиття	Оздоблення	
1. Основні матеріали	300	–	–	
2. Напівфабрикати власного виробництва				
3. Допоміжні матеріали	–	21	23	
4. Основна заробітна плата	115	160	85	
5. Додаткова заробітна плата				36
6. Відрахування на соціальні заходи				
8. Цехові витрати				900
Випуск продукції, шт.	12	11	11	

Необхідно: - скласти відомість обліку витрат на виробництво;

- визначити собівартість напівфабрикату по кожному переділу.

Завдання 2. На початок звітної місяця залишки незавершеного виробництва підприємства «Терек» склали 6200 од., на які матеріали витрачені повністю, а за витратами обробки готовність становила 50%.

Вартість незавершеного виробництва на початок місяця: за витратами матеріалів – 93000 грн, за витратами обробки – 62000 грн.

Протягом місяця почато виробництво 57500 виробів, з яких 5000 од. залишилися незакінченими на кінець місяця. Матеріали на всі вироби витрачено сповна, а обробку виконано на 45%. За місяць витрачено на виготовлення продукції: матеріалів – 862500 грн, витрат обробки – 1095000 грн.

Необхідно визначити:

1) кількість умовних еквівалентних одиниць готової продукції (за методом середньої собівартості):

а) за матеріальними витратами;

б) за витратами обробки;

2) собівартість умовної еталонної одиниці та всієї готової продукції;

3) собівартість незавершеного виробництва на кінець звітного місяця.

Завдання 3. Тзов «Меркурій», господарська діяльність якого полягає у виробництві устаткування для видобутку нафти. Протягом операційного циклу, що становить 1 місяць понесло наступні прямі витрати на виготовлення 230 од. устаткування:

№ з/п	Елементи виробничої собівартості	Сума, грн..
1	Прямі матеріальні витрати	560000,00
2	Прямі витрати на оплату праці	370000,00
3	Інші прямі витрати	230000,00

Примітка: незавершене виробництво на початок періоду склало 23000 грн., незавершене виробництво на кінець періоду – 5000 грн.

В Положенні про облікову політику Тзов «Меркурій» передбачено нормальну виробничу потужність за операційний цикл на рівні 210 од. Загальновиробничі витрати за нормальною виробничою потужністю складають 270000 грн., з них змінних – 200000, грн. Протягом місяця підприємство понесло загальновиробничих витрат на загальну суму 290000 грн., з них змінних 163000 грн.

Завдання: Відобразити розподіл загальновиробничих витрат у відомості розподілу за наступною формою:

№ з/п	Показники	Всього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат до	
				Витрат на виробництво	Собівартості реалізованої продукції
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-годин				
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн, з них:				
	Змінні				
	Постійні				
3	База розподілу за фактичною потужністю, машино-годин				
4	Фактичні загальновиробничі витрати, грн, з них:				
	Змінні				
	постійні, у т.ч.:				
	постійні розподілені				
	постійні нерозподілені				

Визначити фактичну виробничу собівартість одного верстату на підставі наведених даних, розрахунок оформити за статтями витрат.

Завдання 4. Виробництво велотренажерів на ПП “Алура” відбувається в декілька стадій– виготовлення комплектуючих та їх складання. Незавершене виробництво на кінець місяця складає по першому переділу – 30 %, по другому – 10 %. Передано для складання – 30 комплектів, виготовлено 20 велотренажерів.

Показники	Виробництво комплектуючих	Складання	Разом
Матеріали	7800	1200	?
Напівфабрикати власного виробництва	–	?	?
Основна заробітна плата	1200	800	?
Відрахування на соціальні заходи	?	?	?
Витрати на утримання обладнання	?	?	2600
Кількість машино-годин роботи обладнання	1880	300	?
Витрати на управління	?	?	3100

Необхідно: - скласти відомість обліку витрат виробництва по стадіях виробничого процесу;

- визначити собівартість виробів після кожного переділу, скласти бухгалтерські проводки.

Завдання 5. На основі бюджетних показників за останні три роки необхідно сформулювати бюджет підприємства на 2019 рік, за умови, що в бюджеті має бути закладено досягнення рівня рентабельності продукції 20 %, збільшення випуску продукції до 93250 т., підвищення ціни на продукцію на основі динаміки зростання протягом останніх 3-х років (метод коефіцієнтів), збільшення обсягу реалізації продукції шляхом застосування методу коефіцієнтів, збереження структур витрат у повній собівартості продукції за 2018 рік.

Завдання 6. Виробниче підприємство «Водограй» займається випуском пластикових пляшок для розливу газованих напоїв. Виробництво складається з двох переділів, а саме виробництво пресованих форм та видування пляшок. Вся сировина і матеріали відпускаються в I переділі, додаткові витрати розподіляються рівномірно.

Станом на 01.04. 2018 р. в незавершене виробництво по I переділу склало 8500 од. Ступінь завершеності по додатковим витратам – 70 %. За результатами інвентаризації вартість матеріалів в незавершеному виробництві склала 9214 грн., додаткових витрат – 7070 грн. (за результатами розрахунків).

В квітні розпочалось виробництво 122600 пресованих форм. У зв'язку з цим витрати I переділу склали: матеріальні витрати – 142862 грн., витрати на оплату праці основних виробничих працівників – 39520 грн. Загальновиробничі витрати списувалися на основне виробництво за ставкою 160 % від основної заробітної плати виробничих робітників.

Станом на 01.05.18 р. в незавершеному виробництві I переділу налічувалось

6800 пресованих форм. Ступінь завершеності за додатковими витратами становить 50 %.

Необхідно визначити собівартість виготовлених пресованих форм, що передані до II-го переділу у квітні та залишок незавершеного виробництва по I-му переділу станом на 01.05.18 р. на основі вихідних даних. При цьому слід врахувати те, що підприємство використовує метод ФІФО, відповідно до якого до виробництва нової продукції можна приступати лише після доведення до готовності незавершеного виробництва, що залишилося станом на 01.04.18 р.

Показники	Значення	
	грн.	шт.
Незавершене виробництво на початок періоду		8500
Основні матеріали в незавершеному виробництві	9214000	
Додаткові витрати в незавершеному виробництві	7070000	
Незавершене виробництво на початок періоду, разом	16284000	
	142862000	122600000
Відпущено у виробництво основних матеріалів в квітні (обробка розпочата в квітні)		6800
Оприбутковано з виробництва в квітні (8500 + 122600 – 6800)		124300
Додаткові витрати за квітень, всього	102752000	
В т.ч.:		
Пряма заробітна плата	39520000	
Загальновиробничі витрати (39520 x 1,6)	63232000	

Тести для самоконтролю

1. Залежно від вихідних даних та методики розрахунку калькуляції поділяють:

- а) на планові і звітні;
- б) місячні і квартальні;
- в) повні і неповні;
- г) цехові та загальногосподарські.

2. За періодом діяльності, витрати якого включені до собівартості, калькуляції поділяють:

- а) на планові і звітні;
- б) місячні і квартальні;
- в) повні і неповні;
- г) цехові та загальногосподарські.

3. За складом елементів витрат, що включені до собівартості, калькуляції поділяють:

- а) на планові і звітні;
- б) місячні і квартальні;
- в) повні і неповні;
- г) цехові та загальногосподарські.

4. Як називають калькуляцію, яку складають після закінчення звітного періоду:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана (провізорна);
- г) фактична?

5. Як називають калькуляцію, яку складають до закінчення звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних даних про витрати і вихід продукції до кінця звітного періоду:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана (провізорна);
- г) фактична?

6. Як називають калькуляцію, яку складають до початку звітного періоду:

- а) планова;
- б) нормативна;
- в) очікувана (провізорна);
- г) фактична?

7. Вид продукції, стадія виробництва, замовлення, програма, для яких організовують відокремлений облік витрат, - це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) немає правильної відповіді.

8. Вид продукції (робіт, послуг), замовлення, програма, собівартість яких визначають, - це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) немає правильної відповіді.

9. Одиниця вимірювання окремих видів продукції, собівартість яких визначається, - це:

- а) об'єкт обліку витрат;
- б) об'єкт калькуляції;
- в) калькуляційна одиниця;
- г) немає правильної відповіді.

10. Як оцінюється сукупність (побічна) продукція:

- а) за ціною можливого використання або реалізації;
- б) за вмістом корисних речовин;
- в) пропорційно вартості за цінами реалізації;
- г) за встановленими коефіцієнтами?

11. На які групи поділяють калькуляційні системи за ступенем поглинання постійних витрат:

- а) позамовне та попроцесне калькулювання;
- б) фактичне та змішане калькулювання;
- в) калькулювання повних та змінних витрат;
- г) усі відповіді правильні?

12. На які групи поділяють калькуляційні системи за об'єктом калькулювання:

- а) позамовне та попроцесне калькулювання;
- б) фактичне та змішане калькулювання;
- в) калькулювання повних та змінних витрат;
- г) усі відповіді правильні?

13. На які групи поділяють калькуляційні системи за характером витрат, що включаються до собівартості:

- а) позамовне та попроцесне калькулювання;

б) фактичне та змішане калькулювання;

в) калькулювання повних та змінних витрат;

г) усі відповіді правильні?

14. Яка база розподілу непрямих витрат використовується в умовах переважно ручних робіт:

- а) прямі витрати праці;
- б) відпрацьовані машино-години;
- в) прямі витрати сировини та матеріалів;
- г) усі основні витрати?

15. Яка база розподілу непрямих витрат використовується переважно в умовах автоматизації виробництва:

- а) прямі витрати праці;
- б) відпрацьовані машино-години;
- в) прямі витрати сировини та матеріалів;
- г) усі основні витрати?

16. Який з названих підрозділів підприємства не належить до допоміжного виробництва:

- а) ремонтне виробництво (цех);
- б) інструментальний цех;
- в) складальний цех;
- г) тарне виробництво?

17. Який метод розподілу витрат допоміжних виробництв передбачає ігнорування взаємних послуг між цими виробництвами:

- а) прямого розподілу;
- б) послідовного розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) врахування взаємних послуг?

18. Який метод розподілу витрат допоміжних виробництв передбачає використання системи алгебраїчних рівнянь:

- а) прямого розподілу;
- б) послідовного розподілу;
- в) одночасного розподілу;
- г) врахування взаємних послуг?

19. В якій з перелічених галузей використовують переважно позамовний метод калькулювання собівартості:

- а) видобувна промисловість;
- б) харчова промисловість;
- в) металургійна промисловість;
- г) будівництво, ремонтне виробництво?

20. В якій з перелічених галузей використовують переважно попередільне калькулювання собівартості:

- а) видобувна промисловість;
- б) харчова промисловість;
- в) металургійна промисловість;
- г) будівництво, ремонтне виробництво?

21. В якій з перелічених галузей використовують переважно однопередільне (просте) калькулювання собівартості:

- а) видобувна промисловість;
- б) харчова промисловість;
- в) металургійна промисловість;
- г) будівництво, ремонтне виробництво?

22. За яким показником позамовне калькулювання відрізняється від попроцесного:

- а) більш високим загальним рівнем кваліфікації робітників;
- б) меншою питомою вагою накладних виробничих витрат;
- в) відносно коротким і чітко визначеним виробничим періодом;

г) усі відповіді правильні?

23. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання повних витрат:

- а) директ-костинг;
- б) абсорбшен-костинг;
- в) стандарт-костинг;
- г) АВС-костинг?

24. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання змінних витрат:

- а) директ-костинг;
- б) абсорбшен-костинг;
- в) стандарт-костинг;
- г) АВС-костинг?

25. Як калькулювання змінних витрат зумовлює відхилення операційного прибутку:

- а) збільшення завжди;
- б) зменшення завжди;
- в) збільшення при певних умовах;
- г) зменшення при певних умовах?

Тема 5

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

5.1. Особливості системи обліку калькулювання за неповними витратами

5.2. Практичне застосування системи калькулювання неповних витрат

5.3. Простий та розвинутий директ-костинг

5.1. Особливості системи обліку калькулювання за неповними витратами

Тривалий час підприємства використовували методи, одним із суттєвих недоліків яких була умовність розподілу непрямих (накладних) витрат, що не давало точних даних про реальну собівартість продукції. Спроба подолати даний недолік привела до виникнення методів (систем) обліку та калькулювання собівартості продукції за неповними витратами.

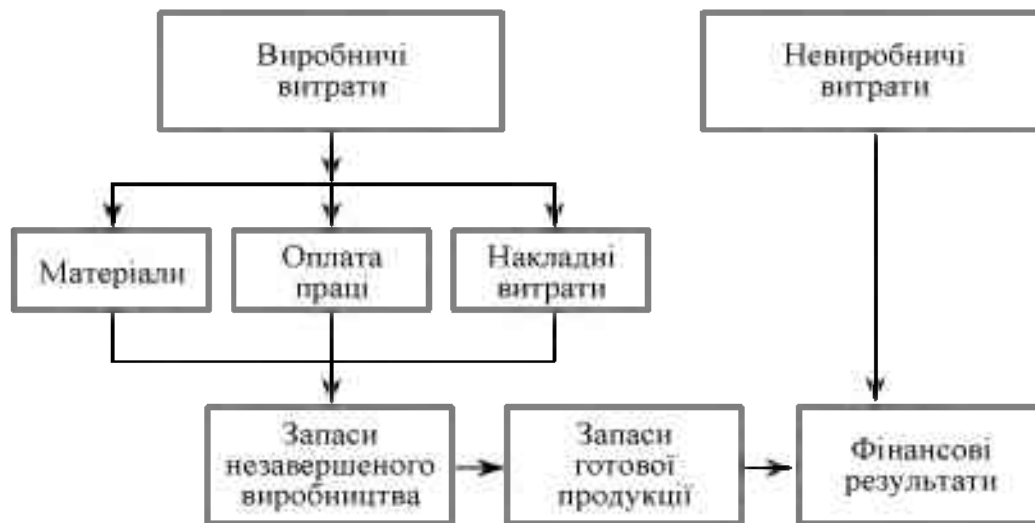
Калькулювання за змінними (неповними) витратами є одним із альтернативних підходів до калькулювання собівартості продукції. Облік виробничої діяльності за методом неповних витрат передбачає відображення абсолютно всіх витрат підприємства за певний час на етапі формування елементів витрат. Після відображення в системі рахунків цих витрат за економічними елементами, система калькулювання за змінними витратами дає можливість розрахунку неповної (зменшеної) собівартості продукції, тобто собівартості без частини непрямих загальних витрат. Тому цей метод і називають методом неповних витрат, оскільки до собівартості продукції не включають певну частину витрат.

Вітчизняна система обліку побудована виключно на калькулюванні за методом повних витрат. Ця система є звичною і зрозумілою, покладена в основу фінансової звітності. Навряд чи сучасний бухгалтер захоче змінити звичну систему обліку на альтернативну. Але в науковому світі не припиняються дебати щодо переваг згаданих вище двох систем калькулювання собівартості, особливо по відношенню до звітів для внутрішнього користування.

Менеджери як правило потребують звітів про прибуток місячних або квартальних. Але вони також хочуть отримувати окремі звіти про прибутки для кожної основної групи продукції чи сегменту власного бізнесу. Подібна інформація буде надзвичайно корисною при оцінці результативності роботи менеджерів підрозділів. Саме тому власне управлінський персонал повинен визначитися з перевагами і недоліками таких систем для власного бізнесу, вирішити яка система обліку і калькулювання надає їм найбільш корисну інформацію.

Відповідно залишки незавершеного виробництва оцінюються лише за змінними витратами. Порівняльна характеристика калькулювання собівартості продукції за повними і змінними витратами наведена на рис. 5.1.

Система обліку і калькулювання за повними витратами



Система обліку і калькулювання за неповними витратами

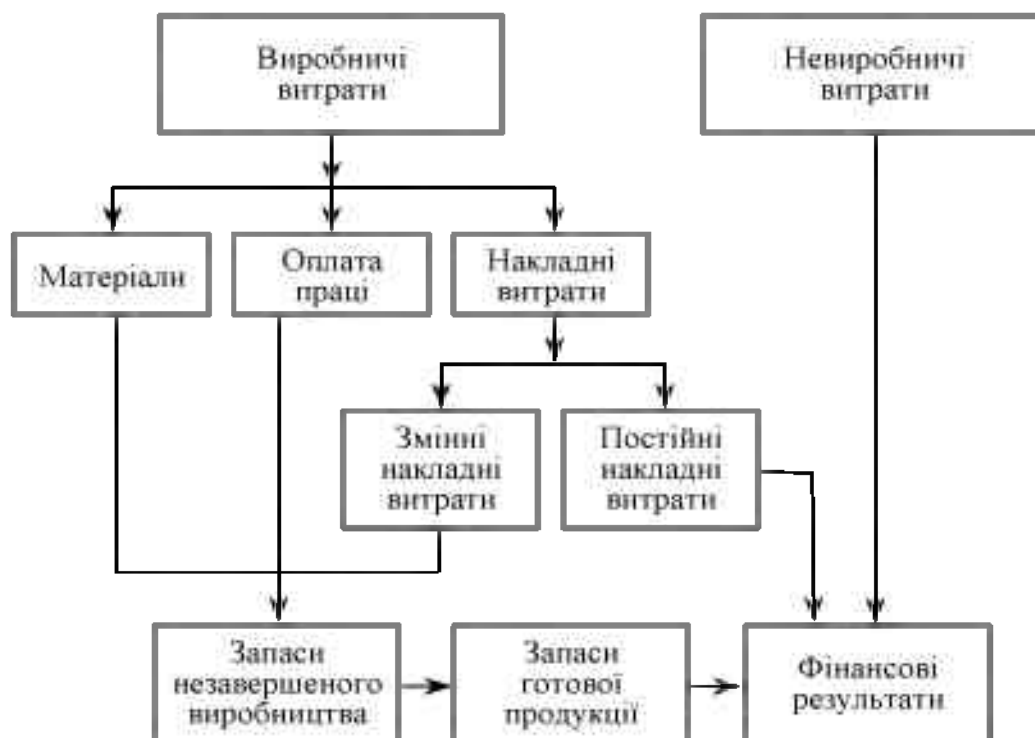


Рис. 5.1. Відмінності систем обліку і калькулювання за повними і неповними (змінними) витратами

Основними перевагами ринкових методів обліку є їх гнучкість та простота практичного застосування для короткострокового прогнозування.

Використання калькулювання собівартості продукції за неповними

витратами зумовлено такими недоліками системи обліку за повними витратами:

- неможливість точно оцінити непрямі затрати, спожиті в процесі виробництва продукції;
- неможливість простеження шляху конкретного елемента непрямих затрат у процесі виробництва окремого продукту;
- зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних затрат у структурі загальних затрат підприємства, що зумовлено впровадженням автоматизації виробничих процесів.

Загальна побудова обліку формування елементів витрат виробничої діяльності за методом неповних витрат аналогічна методів повних витрат, тобто основу побудови формують ті самі чинники: поділ витрат на прямі та непрямі; характер технології виробництва; характер організації виробництва; характер контролю за витратами; центри обліку витрат; центри відповідальності.

Що ж до поділу витрат, які належать до собівартості продукції або не належать до неї, то є два підходи:

- перший – на основі поділу витрат на прямі та непрямі;
- другий – на основі поділу витрат на залежні та незалежні від обсягу діяльності (виробництва тощо).

Тому за іншого підходу істотною відмінністю між методами повних та неповних витрат є додатковий поділ витрат на постійні та змінні. Прямі витрати – це завжди змінні витрати. Водночас непрямі витрати містять значну кількість змінних витрат щодо готового продукту. Метод неповних витрат поділяє витрати на три групи:

- прямі (змінні);
- непрямі змінні;
- непрямі постійні.

Отже, калькулювання за змінними (неповними) витратами є одним із альтернативних підходів до калькулювання собівартості продукції.

Використання калькулювання собівартості продукції за неповними витратами зумовлено такими недоліками системи обліку за повними витратами: неможливість точно оцінити непрямі затрати, спожиті в процесі виробництва продукції; неможливість простеження шляху конкретного елемента непрямих затрат у процесі виробництва окремого продукту; зменшення точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних затрат у структурі загальних затрат підприємства, що зумовлено впровадженням автоматизації виробничих процесів.

5.2. Практичне застосування системи калькулювання неповних витрат

Протягом тривалого часу підприємства використовували методи обліку повних витрат, які передбачали всебічне й точне відображення всіх витрат звітного періоду і групували їх за трьома напрямками:

- за елементами (статтями) витрат;
- за центрами відповідальності;
- за видами продукції.

Одним із суттєвих недоліків цих методів була умовність розподілу непрямих (накладних) витрат, що не давало точних даних про реальну собівартість продукції. Спроба подолати даний недолік привела до виникнення систем обліку і калькулювання собівартості продукції за неповними витратами. Відмінності між цими методами проілюстровані в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1

Основні риси повного та неповного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Облік повних витрат	Облік неповних (змінних) витрат
Орієнтований на повне покриття всіх витрат і наступну оптимізацію (максимізацію) чистого прибутку	Орієнтований на покриття прямих витрат і наступну оптимізацію (максимізацію) доходу
Ефективний для прийняття довготермінових управлінських рішень	Ефективний для прийняття короткотермінових управлінських рішень щодо цін
Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією на тривалу перспективу, але не придатний для короткотермінового періоду	Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом та реалізацією для короткотермінового періоду, дає змогу встановити нижню межу відпускнуої ціни
Забезпечує точний, але надто трудомісткий і складний контроль	Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання простої сигнальної інформації
Орієнтує адміністрацію на отримання найкращих результатів	Орієнтує адміністрацію на пошук оптимальних рішень шляхом адаптації виробничої програми до змінних умов ринку
Є основою довготермінової політики в галузі виробництва і збуту продукції	Є простим інструментом поточного управління господарською діяльністю підприємства
Використовують у перспективному плануванні та для прийняття внутрішньовиробничих управлінських рішень	Використовують у поточному та внутрішньовиробничому плануванні

Калькулювання неповних витрат використовують у нестандартних (нетипових) ситуаціях для підготовки внутрішньої звітності. Зрозуміти особливості цієї методики можна лише у порівнянні з калькулюванням неповних

витрат.

Розглянемо умовний приклад на матеріалах ПП «Імпульс» (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Вихідні дані по підприємству «Імпульс» за 1 квартал 20XX р.

№ п/п	Показник	Місяць		
		01	02	03
1	Вироблено, одиниць	1 000	1 000	1000
2	Реалізовано, одиниць	1 000	500	1500
3	Ціна за одиницю, грн	10	10	10
4	Змінні витрати на одиницю:			
	- виробничі	5	5	5
	- операційні	2	2	2
5	Постійні витрати:			
	- виробничі	800	800	800
	- операційні	400	400	400

Підготуємо Звіти про прибуток, використовуючи калькулювання повних і неповних витрат за формою:

Звіт про прибуток (калькулювання неповних витрат)

№ п/п	Показник	Місяць		
		01	02	03
1	Дохід (ціна x обсяг реалізації)	10 000	5 000	15 000
2	Собівартість реалізованої продукції (змінні виробничі x обсяг реалізації)	(5 000)	(2 500)	(7 500)
3	Виробничий маржинальний дохід (п. 1-п. 2)	5 000	2 500	7 500
4	Змінні операційні витрати (змінні операційні x обсяг реалізації)	(2 000)	(1 000)	(3000)
5	Загальний маржинальний дохід	3 000	1500	4 500
6	Постійні витрати (виробничі та невиробничі)	(1 200)	(1 200)	(1 200)
7	Операційний прибуток	1800	300	3 300

Особливістю цього Звіту є розкриття інформації про формування прибутку з ілюстрацією маржинального доходу (у верхній частині як різниці між доходом та змінними витратами, а у нижній частині як внеску в покриття постійних витрат та отримання прибутку). У дужках показано суми, які вираховуються з попередніх сум.

Звіт про прибуток (калькулювання повних витрат)

Показники	Місяць		
	01	02	03
1. Реалізація	10 000	5 000	15 000
2. Собівартість реалізованої продукції (змінні виробничі + постійні виробничі витрати / обсяг виробництва × обсяг реалізації)	$5 \cdot 1500 + \frac{800}{1000} \times 1000 = 8700$	$5 \cdot 500 + \frac{800}{1000} \times 1000 = 2900$	$5 \cdot 1500 + \frac{800}{1000} \times 1000 = 8700$
3. Валовий прибуток (п. 1 - п. 2)	4 200	2 100	6 300
4. Операційні витрати	$2 \cdot 1000 + 400 = 2400$	$2 \cdot 500 + 400 = 1400$	$2 \cdot 1500 + 400 = 3400$
5. Операційний прибуток	1 800	700	2 900

За назвою та змістом суттєво відрізняється інформація, наведена у третьому рядку цих звітів, оскільки по-різному визначено собівартість реалізованої продукції (маржинальний дохід не дорівнює валовому прибутку).

Маржинальний дохід – це різниця між виручкою та змінними витратами, понесеними для певного обсягу реалізації, а валовий прибуток є різницею між виручкою та всіма витратами, пов'язаними з випуском продукції та понесеними витратами для створення певного обсягу реалізації

При калькулюванні повних витрат змінна частина виробничих витрат збільшена на суму постійних виробничих витрат. Постійні виробничі витрати включено до собівартості за ставкою (800/1000). У січні обсяг виробництва та реалізації співпадають, тому варіант калькулювання на фінансовий результат не має впливу. У лютому та березні мають місце розбіжності в обсягах виробництва та реалізації, тобто наявність залишків впливає на величину прибутку у Звітах (рис. 5.2).

Якщо у лютому місяці мали місце залишки нереалізованої продукції у кількості 500 од., то їх можна було оцінити по-різному:

- за неповними витратами:
- 500 од. о 5 = 2 500 грн (змінні витрати);
- за повними витратами:

[500 од. о 5 = 2 500 грн (змінні витрати)] + (ставка розподілу постійних виробничих витрат) о 500 од.] = 2 900 грн.

Отже, різниця в оцінці запасів становить 400 грн (2 900 - 2 500), що дорівнює різниці у величині прибутку (700 - 300).



Рис. 5.2. Причини розбіжностей у величині прибутку

Порівняльний аналіз калькулювання повних і неповних витрат дозволяє зробити висновок про те, що кожний варіант крім особливостей має свої переваги та недоліки.

Аргументами на користь калькулювання повних витрат є такі:

- не перебільшується важливість постійних витрат;
- система дозволяє уникнути відображення фіктивних збитків, які будуть відображені у Звіті про прибуток;
- існує теоретична перевага: виробництво неможливе без постійних виробничих витрат;
- широкое коло застосування: прийняття рішень у нестандартних ситуаціях, планування, контроль та оцінка.

Аргументами на користь калькулювання неповних витрат є такі:

- можна швидко одержати корисну інформацію для прийняття рішень, оскільки не має потреби розподіляти накладні постійні витрати;
- система позбавляє величину прибутку від впливу зміни запасів;
- система дозволяє уникнути завищення оцінки неліквідних запасів.

Аналітикам важливо розуміти, що обидва способи калькулювання не мають абсолютних переваг. На практиці більш поширеним є калькулювання повних витрат, оскільки це зумовлено вимогами підготовки фінансової звітності. При калькулюванні неповних витрат виходять з того, що постійні

загальновиробничі витрати в основному пов'язані з часовим періодом, а не з обсягом випуску продукції, тому їх необхідно трактувати як витрати періоду. Отже, собівартість одиниці продукції при калькулюванні неповних витрат не включає постійні виробничі витрати.

У Звіті про прибуток, підготовленому на основі калькулювання повних витрат, усі витрати, пов'язані з випуском продукції та понесені для отримання доходу (змінні та постійні виробничі) для отримання валового прибутку, вираховуються з доходу. У Звіті про прибуток, підготовленому на основі калькулювання неповних витрат, усі змінні витрати, понесені для отримання доходу, для визначення внеску у покриття спочатку вираховуються з доходу, а потім з маржинального доходу вираховують постійні витрати для визначення величини прибутку.

Операційний прибуток при калькулюванні неповних витрат змінюється тільки під впливом обсягу реалізації, а при калькулюванні повних витрат - під впливом обсягу реалізації та запасів (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Порівняння операційного прибутку при калькулюванні повної та неповної собівартості

Співвідношення обсягів	Прибуток при калькулюванні повних витрат	Прибуток при калькулюванні неповних витрат
Виробництво дорівнює реалізації	однаковий	однаковий
Виробництво більше реалізації	більший	менший
Виробництво менше реалізації	менший	більший

Оскільки постійні витрати залишаються незмінними при зміні управлінських рішень, а отже, є нерелевантними, то при прийнятті рішень більш корисним є калькулювання неповних витрат, воно розширює межі аналізу через дослідження внеску в покриття постійних витрат та отримання прибутку певним сегментом діяльності.

Застосування калькулювання неповних витрат дозволяє проводити маржинальний аналіз з метою обґрунтування оперативних управлінських рішень; досліджувати взаємозв'язок між витратами, обсягом та прибутком, що використовується в оперативному та стратегічному управлінні

Отже, вибір системи обліку виробничих витрат залежить від мети, яку ставить керівництво, а отже, і бухгалтер-аналітик. Якщо має місце лише орієнтація на виробництво й основною метою своєї діяльності воно ставить удосконалення калькулювання та контролю витрат, то обирається метод обчислення повних витрат. Якщо головним є прийняття управлінських рішень,

орієнтація на ринок, то застосовують метод калькулювання неповних витрат.

Вибір і проектування системи обліку витрат і калькулювання собівартості здійснюється з урахуванням чотирьох принципів: ефективність, контроль, узгодженість, гнучкість.

Принцип ефективності полягає у тому, щоб ефективність нової системи обліку була вищою, ніж попередня, як за понесеними витратами, так і за результатами, які вона забезпечить.

Принцип контролю полягає в тому, що система повинна забезпечити механізм захисту інтересів власника, його майна, забезпечити інформацією для прийняття управлінських рішень.

Принцип узгодженості передбачає відповідність обраної системи організаційній структурі підприємства, його кадровому персоналу, рівню забезпеченості ПЕОМ.

Принцип гнучкості передбачає можливості системи задовольняти нестандартні проблеми бізнесу, допомагати вирішувати нові завдання, які постійно з'являються та потребують вирішення.

Система обліку витрат має відповідати цим принципам і бути доопрацьованою згідно з потребами менеджерів підприємства.

5.3. Простий та розвинутий директ-костинг

Одним із методів калькулювання собівартості продукції за неповними витратами є «директ-костинг», котрий визначають як систему управлінського обліку, ґрунтовану на класифікації витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції лише за змінними витратами, а також на аналізі різних рівнів собівартості продукції. Калькулювання собівартості продукції за змінними витратами передбачає, що не тільки операційні витрати (на управління, збут тощо), а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок фінансового результату. Таким чином, сума змінних витрат збігається зі сумою прямих витрат, що й відображено у назві системи калькулювання («директ-костинг»).

Директ-костинг — це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місцями виникнення й носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

Разом із тим, на певному етапі розвитку директ-костингу до собівартості продукції, крім прямих змінних витрат, почали відносити й непрямі змінні витрати і навіть частину розподілених постійних витрат загальновиробничого призначення. Тому спостерігається деяка умовність даної назви.

До того ж, у різних країнах застосовують інші назви цієї системи

управлінського обліку. Так, у Німеччині й Австрії її називають відповідно системою обліку часткових або граничних витрат та системою обліку суми покриття. У Великобританії директ-костинг іменують системою обліку маржинальних витрат, а у Франції – маржинальним обліком. У вітчизняній літературі часто використовують систему обліку часткової або скороченої, обмеженої собівартості.

Усі ці назви, незважаючи на деякі відмінності їх змісту, більше відповідають сутності системи «директ-костинг», головною особливістю якої є поділ витрат на змінні та постійні й калькулювання собівартості продукції лише за змінними витратами.

Калькулювання за повними витратами, яке є протилежною до системи «директ-костинг», передбачає включення у собівартість продукції всіх затрат, що пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Фактично цей метод калькулювання базований на формуванні повної собівартості продукції. Основними елементами повної собівартості є:

- виробнича собівартість: прямі матеріальні витрати; прямі трудові витрати з відрахуваннями; загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут.

У зв'язку з тим, що постійні витрати при калькулюванні за змінними витратами не вводять у собівартість продукції, а розглядають як витрати періоду та списують на рахунок фінансового результату, була розв'язана проблема неточного розподілу постійних витрат, власне, чому й виник директ-костинг. Саме тому лише за змінними витратами оцінюють також залишки готової продукції та незавершеного виробництва. Відповідно система директ-костингу орієнтує бухгалтерський облік переважно на процес реалізації, а принципи обліку, що становлять її основу, відповідають завданням аналізу ринку.

Визначивши основні ідеї директ-костингу, необхідно перейти до вивчення його варіантів.

Метод (система) директ-костинг має два варіанти:

- *простий директ-костинг*, заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати;
- *розвинутий директ-костинг*, при застосуванні якого до собівартості разом із змінними витратами включаються також прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Виникнення простого директ-костингу було пов'язано з негативними наслідками розподілу постійних витрат між виробами (не завжди можна було правильно обрати базу розподілу). Нова концепція управлінського обліку

дозволила розподілити витрати на постійні та змінні, що дало можливість подолати дві проблеми:

- усунути вплив зміни обсягу виробництва на собівартість продукції;
- вибір продукту до виробництва визначається не різницею між ціною та повною собівартістю, а тією частиною постійних витрат, яку він відшкодовує.

Простий директ-костинг базується на таких принципах:

- витрати розподіляються на постійні та змінні;
- собівартість продукції обчислюється лише за змінними витратами;
- визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця ціни реалізації та змінної собівартості.

Використання методу (системи) директ-костинг усуває необхідність розподілу накладних витрат, розширює аналітичні можливості обліку, спостерігається процес тісної інтеграції обліку й аналізу. Недаремно систему директ-костинг називають ще *«системою управління собівартістю»* або *«системою управління підприємством»*, чим підкреслюється єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень.

Отже, основними рисами простого директ-костингу є:

По-перше, класифікація витрат на змінні та постійні, що зумовлює облік та планування собівартості продукції тільки у частині змінних витрат. Постійні ж витрати списують безпосередньо на «Фінансові результати». За змінною собівартістю оцінюються також залишки готової продукції та незавершене виробництво.

По-друге – використання показника маржинального доходу.

Особливістю системи директ-костингу є також той факт, що вона вносить суттєві зміни у традиційну структуру побудови фінансових звітів. На відміну від системи калькулювання повних витрат, яка передбачає участь у формуванні собівартості реалізованої продукції всіх виробничих витрат звітного періоду й відповідно визначення операційного прибутку, система калькулювання змінних витрат передбачає введення у розрахунок собівартості реалізованої продукції лише змінних витрат і відповідно визначає не прибуток, а маржинальний дохід, який за сутністю є внеском на покриття постійних витрат та отримання прибутку. Таким чином, *маржинальний дохід (сума покриття)* – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами, тобто:

маржинальний дохід = виручка (дохід) від реалізації – змінні витрати

Такий дохід показує внесок сегмента діяльності (продукту, підрозділу) в покриття постійних витрат підприємства й формування прибутку, тобто стосовно одиниці продукції маржинальний дохід розраховують:

маржинальний дохід із одиниці продукції = ціна одиниці продукції – змінна собівартість одиниці.

Отже, звіт про фінансові результати за системою директ-костинг містить щонайменше два розділи: перший показує маржинальний дохід, а другий – прибуток (збиток) підприємства, що значно розширює аналітичні можливості системи директ-костинг.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід (французька модель).

Французька модель визначення чистого результату:

- | | | |
|--------------------------------------|---|---------|
| 1. Дохід від реалізації | } | I етап |
| 2. (-) Змінна собівартість продукції | | |
| 3. (=) Маржинальний дохід | | |
| 4. (-) Постійні витрати періоду | } | II етап |
| 5. (=) Результат (прибуток / збиток) | | |

Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде трирівневим. У цьому разі на першому етапі визначається *виробничий маржинальний дохід* як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (американська модель).

Американська модель визначення чистого результату:

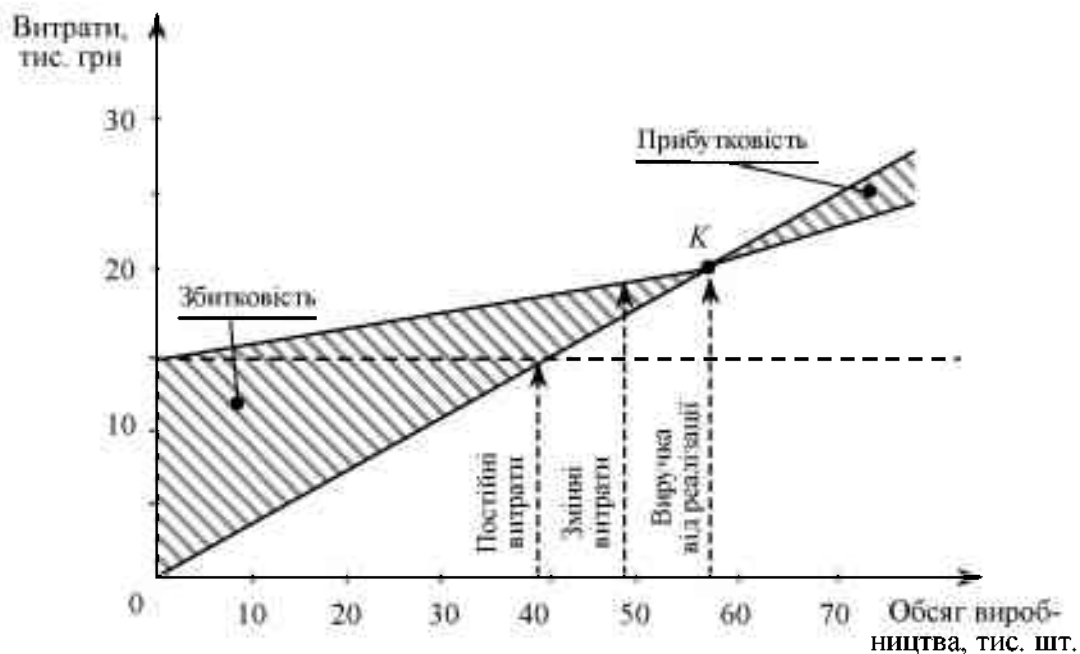
- | | | |
|---|---|----------|
| 1. Обсяг реалізації | } | I етап |
| 2. (-) Змінна виробнича собівартість проданих виробів | | |
| 3. Виробнича маржа | } | II етап |
| 4. (-) Змінні витрати на реалізацію | | |
| 5. Торговельна маржа | } | III етап |
| 6. (-) Постійні витрати | | |
| 7. Результат-нетто | | |

По-третє, облік і звітність організуються так, що виникає можливість регулярного контролю даних за такою схемою:

Витрати → Обсяг виробництва → Прибуток (рис. 5.3).

Незважаючи на простоту застосування простого директ-костингу та його аналітичні можливості, він має і певні недоліки, зокрема:

- в оцінці залишків незавершеного виробництва та готових виробів беруть участь лише змінні витрати, у зв'язку з цим залишки оцінюються не повністю, що суперечить бухгалтерським та податковим правилам більшості країн;
- у разі зниження цін з метою досягнення привілейованого положення на ринку за окремими виробами виникає загроза, що маса неподільних постійних витрат не може бути покритою маржою, бо підприємство потрапить в зону збитків;



K — точка критичного обсягу виробництва

Рис. 5.3. Взаємозв'язок обсягу виробництва, собівартості та прибутку

- серед постійних витрат є такі, що можуть бути прямо віднесені на окремі вироби. Наприклад, якщо для виробництва різних виробів використовується обладнання різних видів, то при директ-костингу вся амортизація вважається постійною, тоді як амортизаційні витрати можуть бути віднесені на певні вироби. Отже, з'являється категорія прямих постійних витрат.

Спроба подолання цих недоліків спричинила появу методу **розвинутого директ-костингу**, в основу якого покладено такий підхід до калькулювання собівартості продукції, за якого частина постійних витрат (специфічні постійні витрати) може бути віднесена прямо без умовного розподілу на відповідні вироби, їх групи, центри відповідальності, сегменти діяльності.

І якщо простий директ-костинг не давав можливості визначати результат діяльності підприємства за виробами, центрами відповідальності, а обмежувався тільки визначенням маржі за ними, то розвинутий директ-костинг дає змогу все більшу частину постійних витрат прямо відносити на собівартість цих центрів. Це зумовило появу системи напівмарж (маржинальних доходів різного рівня), а метод розвинутого директ-костингу дістав назву методу багатоступеневого покриття постійних витрат.

Відповідно змінилася і методика визначення чистого доходу підприємства, незмінним же залишається основний принцип директ-костингу: взаємозв'язок «витрати — обсяг — результати» в межах єдиної системи обліку.

Ознайомитися з етапами розрахунку чистого доходу підприємства за методом розвинутого директ-костингу можна за такою схемою:

I етап

Виручка від реалізації виробу – Змінна собівартість виробу =
= Напівмаржа за виробом (маржинальний дохід I).

II етап

(–) Постійні витрати на виріб = Напівмаржа групи виробів (маржинальний дохід II).

III етап

(–) Постійні витрати групи товарів = Напівмаржа місця виникнення витрат (маржинальний дохід III).

IV етап

(–) Постійні витрати місця виникнення витрат = Напівмаржа по підрозділу (маржинальний дохід IV).

V етап

(–) Постійні витрати підрозділу = Напівмаржа по підприємству (маржинальний дохід V).

VI етап

(–) Постійні витрати підприємства = Чистий результат.

Така методика визначення чистого доходу значно розширює аналітичні можливості методу директ-костинг, дає змогу чітко визначити, який «внесок» робить кожен сегмент діяльності в покриття постійних витрат підприємства та отримання прибутку, а також надає вичерпну інформацію щодо прийняття управлінських рішень стосовно формування та вибору асортименту продукції, що виготовляється.

Особливістю розвинутого директ-костингу, який дістав поширення в сучасних умовах, є його тісна інтеграція з елементами методу стандарт-кост, коли в управлінському обліку головною стає система нормативів, причому визначається не тільки нормативна собівартість, а й нормативна виручка, оскільки це єдиний спосіб порівняти витрати та доходи і визначити нормативну маржу, тобто забезпечити модель:

Витрати → Випуск → Прибуток.

Поява напівмарж дала змогу також поєднати значення контрольної функції в системі управлінського обліку, що привело до чіткого визначення відповідальності кожного сегмента діяльності за свої витрати та результати. У зв'язку з цим організація обліку в системі директ-костинг здійснюється за двома типами сегментів діяльності:

1) *внутрішніми* (вироби, групи виробів, замовлення, центри відповідальності);

2) *зовнішніми* (сектори покупців, класи клієнтів, географічні зони реалізації).

Виникнення в системі управлінського обліку зовнішніх сегментів діяльності уможливило його вихід за рамки внутрішнього виробничого обліку і перехід від маржинального етапу розвитку управлінського обліку до стратегічного.

Контрольні запитання та завдання:

1. Які види собівартості Вам відомі?
2. Які основні завдання поставлені перед калькулюванням?

3. Які види калькуляцій Вам відомі?
4. В чому полягає взаємозв'язок об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання?
5. Що таке калькуляційні одиниці, та які їх види Вам відомі?
6. Які принципи калькулювання Вам відомі?
7. Порядок застосування директ-костингу.
8. Калькулювання змінних витрат.
9. Поняття маржинального доходу.
10. Переваги та недоліки системи калькулювання змінних витрат.
11. Проста та розвинена моделі калькулювання змінних витрат.
12. Багатоступеневий розрахунок маржинального доходу в умовах багато продуктового виробництва.
13. Удосконалення простого директ-костингу
14. Порівняльна характеристика американського та французького підходів до підготовки інформації на основі калькулювання неповної собівартості.

Завдання 1. Скласти звіти про прибуток при калькулювання повної та неповної собівартості, якщо підприємство виробляє продукцію А і Б.

Витрати на одиницю становлять (грн):	Виріб А	Виріб Б
– прямі матеріали	1,20	2,30
– пряма зарплата	1,40	1,50
– змінні загальновиробничі витрати	0,70	0,80
– інші змінні операційні накладні витрати	0,15	0,20
Ціна реалізації становить:	5,55	6,00
Кількість виробленої продукції	1500	1000
Кількість реалізованої продукції	1000	1000
Витрати на обидва вироби становлять:		
– постійні загальновиробничі	110	110
– інші постійні операційні накладні витрати	50	50

Завдання 2. Використовуючи метод розвинутого директ-костингу, визначити:

- маржинальний дохід по виробу;
- маржинальний дохід по підприємству;
- чистий дохід підприємства.

Вихідні дані (грн):

Виручка від реалізації	- 205 250
Амортизація обладнання та приміщення цеху	- 5 196
Сировина та основні матеріали	- 35 800
Заробітна плата виробничих працівників	- 24 644
Витрати на освітлення та опалення цеху	- 11 363
Електроенергія на технологічні потреби	- 9090

Поточний ремонт обладнання	- 2727
Витрати на рекламу та реалізацію продукції	- 3200
Адміністративні витрати	- 4200

Для розв'язання потрібно скористатись методикою ступеневого покриття постійних витрат у сумі маржинального доходу.

Завдання 3. У гнучкому кошторисі виробничих накладних витрат підприємства «Афіна» передбачено 150 тис. грн постійних накладних витрат і 260 грн змінних витрат на одиницю продукції. Стандартний обсяг виробництва – 5000 од. продукції, фактичний – 6000 од. при загальній сумі фактичних накладних витрат – 280 тис. грн.

Необхідно визначити:

- 1) бюджетні виробничі накладні витрати на стандартний обсяг виробництва;
- 2) нормативну ставку розподілу виробничих накладних витрат (ставку поглинання);
- 3) розподілені і списані («поглинуті») накладні витрати у звітному періоді;
- 4) відхилення фактичних накладних витрат від нормативних всього і за рахунок зміни окремих факторів:
 - а) обсягу виробництва;
 - б) нормативної ставки накладних витрат при фактичному обсягу виробництва;
 - в) дотримання норм накладних витрат.

Завдання 4. Підприємство «RUBY» відносить на витрати виробництва накладні витрати за ставкою 0,75 грн з розрахунку на 1 грн прямої оплати праці. Відповідно до гнучкого бюджету виробничих накладних витрат при фонді прямої заробітної плати розміром 12000 грн загальновиробничі витрати складають 8400 грн, а при фонді зарплати 15000 грн – 9750 грн. Фактична сума загальновиробничих витрат у першому випадку становила 9000 грн, а у другому – 10000 грн.

Необхідно визначити:

- 1) формулу для розрахунку гнучкого бюджету виробничих накладних витрат;
- 2) нормативний фонд оплати праці, виходячи з якого розраховано ставку списання («поглинання») накладних витрат;
- 3) чисте відхилення фактичних витрат від нормативних та його складові для двох обсягів виробництва (12000 і 15000 грн оплати праці).

Тести для самоконтролю

1. Загальна система обліку щодо обліку витрат та запасів ґрунтується на:

- а) обліку витрат підприємства за видами діяльності та періодичному обліку запасів;
- б) обліку витрат підприємства за функціональною ознакою та безперервному обліку запасів;
- в) обліку витрат підприємства за елементами та періодичному обліку запасів;
- г) окремому веденні рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. Взаємозв'язок фінансового та виробничого обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

2. Головною проблемою віднесення витрат до відповідних об'єктів є непрямі витрати. Типовим прикладом непрямих витрат є:

- а) накладні витрати;
- б) контрольовані витрати;
- в) неконтрольовані витрати;
- г) виробничі витрати.

3. Одиниця вимірювання окремих видів продукції (робіт, послуг), собівартість яких визначається, — це:

- а) калькуляційна одиниця;
- б) об'єкт обліку витрат;
- в) об'єкт калькуляції;
- г) натуральні показники.

4. Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що застосовується у виробництвах, де технологічний процес не поділяється на стадії — це:

- а) позамовний метод;
- б) попередільний метод;
- в) попроцесний метод;
- г) попроцесно-нормативний.

5. Розвинений директ-костинг заснований на використанні в обліку даних:

- а) про прямі і непрямі витрати;
- б) про змінні і постійні витрати;
- в) тільки про змінні витрати;
- г) про змінні витрати та прямі постійні витрати на виробництво.

6. Реалістично визначені наперед витрати прямих матеріалів, прямої праці та загальновиробничих витрат на одиницю

продукції відомі як:

- а) змінні витрати;
- б) постійні витрати;
- в) нормативні витрати;
- г) періодичні витрати.

7. Точка беззбитковості — це:

- а) обсяг продажу (діяльності), необхідний для отримання бажаного прибутку;
- б) це різниця між доходом від реалізації і змінними витратами підприємства;
- в) обсяг продажу (діяльності), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам;
- г) обсяг діяльності за якого змінні витрати дорівнюють постійним.

8. Цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети, або вирішення певної проблеми називається:

- а) реалізацією рішення;
- б) постановкою проблеми;
- в) контролем за діяльністю;
- г) прийняттям рішення.

9. Який з наведених документів містить базову інформацію для планування прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат?

- а) бюджетний звіт про прибуток;
- б) прогноз продажу;
- в) бюджет капітальних вкладень;
- г) бюджет виробництва.

10. Центром відповідальності називають:

- а) підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за результати його діяльності;
- б) усі виробничі підрозділи підприємства;
- в) підрозділи управління, постачання та збуту;
- г) все підприємство в цілому.

11. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» містить таке визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку:

- а) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для

внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

б) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

в) система обліку, яка повинна задовольняти потреби адміністрації в інформації, необхідній для вирішення проблем управління;

г) це облік господарської діяльності підприємства, а також його активів, зобов'язань та власного капіталу, який полягає у спостереженні, вимірюванні та реєстрації.

12. Інформація управлінського обліку є:

а) відкритою для всіх зацікавлених;

б) як правило, комерційною таємницею;

в) відкритою для акціонерів та потенційних інвесторів;

г) відкритою для постачальників і підрядників.

13. Із наведеного переліку витратами за функціональним призначенням є:

а) матеріальні затрати;

б) витрати на збут;

в) витрати на оплату праці;

г) амортизаційні відрахування.

14. Метод одночасного розподілу – це:

а) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно з урахуванням взаємних послуг;

б) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого їхні витрати списують безпосередньо на витрати виробничих підрозділів;

в) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, за якого витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно щодо виробничих підрозділів та інших обслуговуючих підрозділів;

г) метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, що передбачає розподіл взаємних послуг шляхом розв'язання системи рівнянь.

15. Вибір методу обліку витрат та

калькулювання собівартості продукції:

а) регламентується Мінфіаном України;

б) визначається Міжнародною федерацією бухгалтерів;

в) описується податковим законодавством;

г) встановлюється самим підприємством.

16. Загальна система обліку щодо обліку витрат та запасів ґрунтується на:

а) обліку витрат підприємства за видами діяльності та періодичному обліку запасів;

б) обліку витрат підприємства за функціональною ознакою та безперервному обліку запасів;

в) обліку витрат підприємства за елементами та періодичному обліку запасів;

г) окремому веденні рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. Взаємозв'язок фінансового та виробничого обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

17. Головною проблемою віднесення витрат до відповідних об'єктів є непрямі витрати. Типовим прикладом непрямих витрат є:

а) накладні витрати;

б) контрольовані витрати;

в) неконтрольовані витрати;

г) виробничі витрати.

18. Одиниця вимірювання окремих видів продукції (робіт, послуг), собівартість яких визначається, – це:

а) калькуляційна одиниця;

б) об'єкт обліку витрат;

в) об'єкт калькуляції;

г) натуральні показники.

19. Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що застосовується у виробництвах, де технологічний процес не поділяється на стадії – це:

а) позамовний метод;

б) попередільний метод;

в) попроцесний метод;

г) попроцесно-нормативний.

Тема 6

СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

6.1. Суть та основні завдання організації обліку нормативних витрат

6.2. Оцінка відхилень фактичних витрат від нормативних

6.3. Порівняльна характеристика нормативного методу і системи стандарт-кост

6.1. Суть та основні завдання організації обліку нормативних витрат

Значення системи обліку та калькулювання собівартості за нормативними витратами полягає у можливостях оперативного впливу на процес формування собівартості. Суть нормативного методу розкривається на основі його особливостей, які дозволяють вважати нормативний метод ефективним інструментом планування, оперативного контролю та аналізу.

Система стандарт-костинг є дієвим інструментом для контролю витрат. На основі встановлених норм (стандартів) можна заздалегідь обчислити суму очікуваних витрат на виробництво і собівартість одиниці продукції для визначення цін, а також спрогнозувати очікувані доходи.

Нормативні витрати на виробництво продукту являють собою попередню оцінку витрат на виробництво одиниці певної продукції в заданих умовах роботи. Це в певному розумінні «ідеальна» оцінка витрат, яку одержують розробники продукту при нормальних умовах виробництва.

Система калькуляції собівартості за нормативними витратами найбільше підходить для підприємств, діяльність яких складається з низки загальних або повторюваних операцій, і для тих, де можна визначити кількість вхідних ресурсів, необхідних для виробництва кожної одиниці продукції. Тобто її доцільно застосовувати на підприємствах, де виробничі процеси часто повторюються і де існує чітко виражена залежність між вхідними ресурсами та виходом продукції.

Однак, як зазначає К. Друрі, ця система не може застосовуватися до видів діяльності, які за своєю природою не є повторюваними, оскільки в цьому випадку основа для спостереження за операціями відсутня і відповідно нормативи не можуть бути встановлені.

Сутність нормативного методу полягає в нормуванні витрат у розрізі статей для визначення нормативу на випуск одиниці продукції.

Нормативні витрати відображають заздалегідь визначені витрати для досягнення цілей бізнесу в умовах ефективного виробництва. Якщо показники бюджету відносяться до всієї діяльності, то норматив – до одиниці продукції.

Система обліку та калькулювання за нормативними витратами ґрунтується на розробці нормативних витрат на фактичний обсяг виробництва у розрізі центрів відповідальності, зіставленні нормативних і фактичних витрат, аналізі відхилень, з'ясуванні причин виникнення відхилень, коригувальних діях.

Фактична собівартість визначається за алгоритмом: «Нормативна собівартість \pm відхилення від норм \pm зміна норм»

Основними її елементами є облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм. Вона сприяє підвищенню рівня оперативного управління виробництвом, оскільки забезпечує вирішення *таких завдань*:

- створення системи діючих прогресивних норм та нормативів і на їх основі визначення нормативного рівня витрат (собівартості);
- одержання інформації про витрати за нормами на окремі об'єкти витрат за статтями калькуляції;
- реєстрацію та облік в оперативному порядку змін норм і нормативів, відхилень від норм за місцями і причинами виникнення та відповідальними службами;
- контроль та узагальнення даних про фактичні втрати і непродуктивні витрати;
- розрахунок фактичної собівартості на основі попередньо розрахованих витрат (нормативної калькуляції);
- збір даних про виробничі витрати для формування раціональної техніко-економічної політики на підприємстві;
- створення облікової бази для нормування, планування, бюджетування;
- постійне підвищення достовірності, точності, оперативності обліку;
- оцінка результатів роботи виробничих підрозділів і підприємства загалом.

Новизна сучасного підходу полягає в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення та об'єктами калькулювання, центрами відповідальності, щоб посилити контрольні функції в умовах поширення системи комп'ютеризації системи управління підприємством. Створення автоматизованого банку даних дозволить фіксувати в первинних облікових документах тільки обсяг виконаної роботи та відхилення від норм. Відпадає потреба у паперових носіях, використовуватимуться реєстратори та датчики. Зростає достовірність облікових даних. Вони уніфікуються, стають однаково корисними для всіх видів обліку.

Така система найкраще підходить для виробничих підприємств, чия діяльність складається з однакових операцій, які повторюються, тому

застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), коли здійснюється масове та серійне виробництво різноманітної і складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів.

Отже, *система обліку та калькулювання за нормативними витратами* включає:

- поточний облік витрат окремо за діючими нормами і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- системний облік зміни самих норм;
- складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм;
- формування звітів про витрати з деталізацією відхилень.

Норму можна розглядати як встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.

Нормативні витрати – це заздалегідь встановлені витрати з урахуванням нормальних рівнів використання матеріальних цінностей, праці, виробничих потужностей та чинних цін для досягнення цілей в умовах ефективного виробництва.

Нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Можна теж застосовувати фактичний рівень виробництва, якщо він наближається до нормальної потужності

Передумовою створення такої системи є розробка норм споживання ресурсів, цін (тарифів) на ці ресурси та підготовка нормативної калькуляції.

Розробка норм здійснюється:

- опираючись на попередній досвід;
- базуючись на експериментальних методах.

Розрізняють такі основні види норм – *ідеальні та практичні* (базові, досяжні).

Метою підготовки нормативної калькуляції є:

- оцінка вартості виготовленої продукції, незавершеного виробництва, браку у виробництві;
- планування та контроль.

Завдяки зазначеним вище особливостям система є ефективним інструментом для:

1) планування. Наявність норм спрощує планування потреб у виробничих ресурсах (обладнанні, матеріалах, персоналі) та фінансах для придбання цих ресурсів. Формування на базі норм витрат планових калькуляцій дає змогу планувати витрати, програму випуску, ціни та обсяги реалізації, а також виручку та майбутній прибуток.

2) оперативного контролю й прийняття управлінських рішень. У процесі виробництва внаслідок різноманітних причин виникають відхилення від нормального режиму технологічного процесу, а разом із ними і відхилення в споживанні виробничих ресурсів, що викликає, як правило, додаткові витрати на виробництво. Оперативним виявленням причин, що призвели до відхилень, можна відновити нормальний хід виробничого процесу та уникнути негативних відхилень у майбутньому;

3) аналізу. Внаслідок використання аналітичної класифікації виявлених відхилень за причинами та винуватцями, об'єктами обліку, реально ще до закінчення звітного періоду спрогнозувати результати діяльності підприємства в цілому, окремих місць виникнення витрат і центрів відповідальності.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, що є відхиленнями від норм.

Це досягається щоденним документуванням витрат за основними їх видами, викликаними відхиленнями від норм, або розрахунками за порівняно короткі періоди часу.

6.2. Оцінка відхилень фактичних витрат від нормативних

Відхилення мають одне із центральних місць у концепції управлінського обліку, що використовує нормативні (стандартні) витрати. Після того як узгоджені детальні плани організації, реєстрація фактичних результатів діяльності стає рутинною функцією, значимість мають лише відхилення від норм, оскільки вони є сигналами про наявність проблеми, яка може означати або дефект у функціонуванні системи, або у плануванні чи зміні умов, на яких засновані нормативи.

Під відхиленнями найчастіше розуміють абсолютні розбіжності від діючих норм використання матеріалів, напівфабрикатів, заробітної плати та інших прямих витрат і відносну величину розбіжностей фактичних і нормативних накладних витрат.

Розрізняють відхилення:

- 1) позитивні (економія) і негативні (перевитрати);
- 2) матеріальні (їх розподіляють між залишками матеріалів, незавершеного виробництва та готової продукції) і вартісні (їх відносять на собівартість

реалізованої продукції);

3) документовані (брак, природні та технологічні втрати) і не документовані (не враховані) (крадіжка), розраховані (наприклад, загальновиробничі витрати);

4) щодо виду бюджету — відхилення від загального статичного бюджету та від гнучкого бюджету;

5) сприятливі та несприятливі;

6) за факторами (щодо ціни та кількості, щодо комбінації продажу та кількості, щодо витрат та ціни, щодо розміру частки ринку та розміру ринку);

7) за статтями (у розрізі вище названих напрямів розщеплення загального відхилення).

Система аналізу відхилень передбачає елімінування (усунення) відхилень від нормативів.

У зв'язку з тим, що в зарубіжній практиці нормують в основному витрати матеріальні, на оплату праці та накладні, аналіз відхилень від норм за цими витратами здійснюється з певною їх деталізацією (рис. 6.1).



Рис. 6.1. Деталізація аналізу відхилень від норм

На підприємствах здійснюється чіткий контроль за додержанням норм витрат, з тим щоб не допускати необґрунтованих відступів від встановленої технології виготовлення виробів, нераціональної заміни сировини та матеріалів, перевищення встановлених норм витрат.

Майже усі випадки відхилення від норм оформляються відповідними документами й обліковуються. Облік відхилень проводиться з метою

забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією про розміри, причини і винуватців додаткових, не передбачених нормами, витрат і вжиття необхідних заходів для запобігання їм, а у разі економії — з метою поширення передового досвіду.

Для організації обліку відхилень розробляють класифікатори причин і винуватців відхилень від норм (матеріалів, праці, накладних витрат). Ознайомтеся з деякими прикладами (табл. 6.1, 6.2).

Таблиця 6.1

Класифікатор причин і винуватців відхилень від норм використання борошна, матеріалів та напівфабрикатів

Причини відхилень	Код	Винуватці відхилень	Код
1. Відхилення фактичної вологості від базисної	11	Постачальники	9
		Відділ постачання	8
		Лабораторія	2
		Адміністрація	1
		Технолог	6
2. Заміна матеріалів замість передбаченої рецептурою	12	Адміністрація	1
		Технолог	6
і т.д.			

Приклад 1. Підприємство витратило 80 тис. м тканини за фактичною ціною 32 грн за метр при стандартній ціні — 30 грн. Отже, відхилення від стандартної ціни становить 2 грн, а загальне негативне відхилення у гривнях — 160 000 (80000×2) грн. Відхилення було зі знаком (+) плюс, але його не можна назвати позитивним, оскільки фактична ціна вища, ніж стандартна (нормативна).

Таблиця 6.2

Класифікатор причин і винуватців відхилень від норм витрат на оплату праці

Причини відхилень	Код	Винуватці відхилень	Код
1. Невідповідність розряду виконуваної роботи розряду робітника	21	Адміністрація	1
2. Оплата простоїв не з вини робітника і т.д.	22	Адміністрація	1
		Інженер-механік	10

Приклад 2. У прикладі 1 показано відхилення за рахунок невідповідності цін. Розглянемо ситуацію щодо розбіжностей по використанню матеріалів. Нехай було вироблено 150 виробів. Фактично використано 65 000 м тканини при стандартній кількості 60 000 м. Отже, абсолютні перевитрати становлять 5 000 м, що за стандартною ціною може бути оцінено у 150 000 грн ($5\,000 \times 30$). Це сума негативних відхилень у використанні матеріалів.

У вітчизняній практиці заведено класифікувати відхилення від норм витрат за різними ознаками (рис. 6.2).

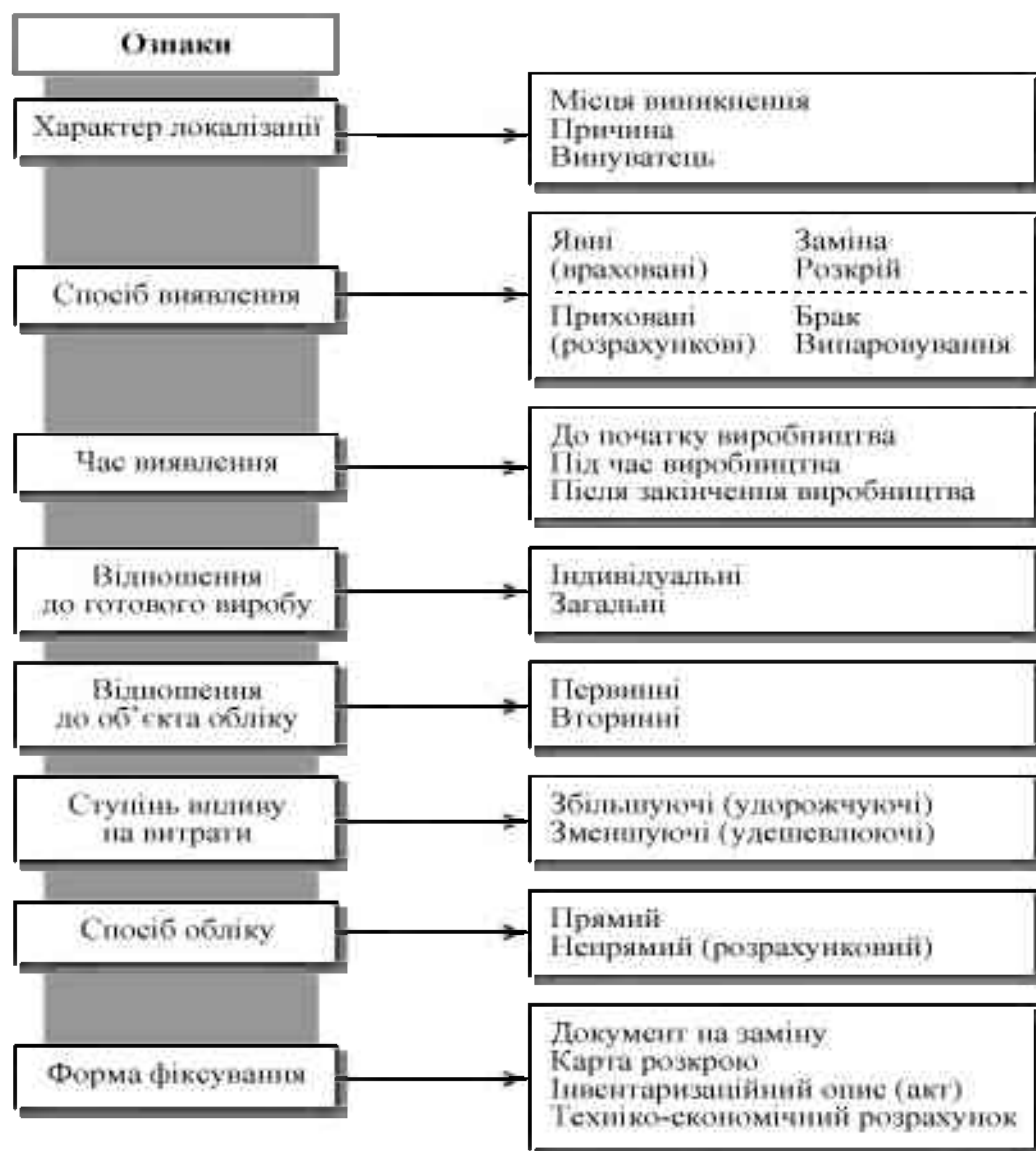


Рис. 6.2. Класифікація відхилень від норм витрат

Протягом місяця складають спеціальні повідомлення про зміни норм, які беруть до уваги в кінці місяця при коригуванні нормативної калькуляції. Нормативна калькуляція розробляється на всі вироби, що випускаються на підприємстві, за даними конструкторсько-технологічної та іншої документації на базі діючих на початок звітного періоду норм. Якщо окремі види виробів виготовляються у різних варіантів, їх нормативна собівартість визначається для кожного варіанта виготовлення окремо. Нормативна калькуляція використовується (крім визначення фактичної собівартості) для оцінки браку і залишків незавершеного виробництва, обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості та матеріаломісткості за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін.

Нормативна калькуляція складається послідовно на деталі, вузли, збірні з'єднання і виріб у цілому або на виріб у цілому. *Нормативна собівартість вузла* є сумою собівартості всіх деталей, які входять до складу даного вузла, з

додаванням до нього вартості матеріалів, що витрачаються на складання, суми заробітної плати робітників, зайнятих на складанні, та відповідних сум витрат на обслуговування й управління (виходячи з кошторису).

Собівартість окремих деталей включається до нормативної калькуляції вузла за нормативними калькуляціями деталей, а витрати на складання вузла – за технологічними картами складання.

Вихідними матеріалами для складання нормативної калькуляції є:

- конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством, і комплектуючі відомості на покупні деталі із зазначенням використання у вузлах і виробках;
- технологічні маршрути виготовлення деталей, складання вузлів і виробів;
- норми витрат основних матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, що витрачаються на виготовлення деталей, вузлів, виробів;
- подетально-поопераційні розрахунки трудових витрат основних робітників, зайнятих виготовленням деталей, вузлів і виробів;
- номенклатура матеріалів і покупних комплектуючих виробів;
- інші документи, які є основою для первинного складання нормативної калькуляції.

Для складання нормативної калькуляції не застосовуються технічні нормативи з укрупненими позиціями, норми на виріб-аналог з поправочними коефіцієнтами до них, або на виріб-представник, середньо зважені норми тощо.

На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві, незалежно від їх причин, виписуються повідомлення. Перелік причин зміни норм здійснюється за основними напрямками техніко-економічних факторів, що застосовуються для розрахунку завдань зі зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

Для обліку матеріальних витрат і відхилень фактичних витрат від нормативних застосовують методи сигнального документування, партійного розкрою та інвентарний. Для обліку витрат на оплату праці використовують методи обліку виробітку за кінцевою виробничою операцією, інвентарний, розрахунковий та метод обліку за кожною виробничою операцією.

Важливе місце в організації нормативного методу обліку займає *документальне оформлення відхилень від норм і зміни норм*. Відхилення від норм оформляють, в основному, *сигнальними документами*, які відрізняються від звичайних іншим кольором або червоною лінією, з метою акцентування уваги керівництва на їх наявність.

За характером оформлення відхилення від норм поділяють на *документально оформлені, розраховані та невраховані*.

Підсумкові дані відхилень від норм за видами продукції вносять у відомість обліку витрат виробництва.

Відхилення фактичної собівартості від нормативної виявляється окремо й щомісячно списується на фінансовий результат. Якщо фактична собівартість готової продукції менша від нормативної, то здійснюють сторнуючий запис (на суму економії):

Д-т 901 «Собівартість реалізації».

К-т 29 «Випуск продукції (робіт, послуг)».

Якщо фактична собівартість більша від нормативної, тоді відображається додатковий запис:

Д-т 901 «Собівартість реалізації».

К-т 29 «Випуск продукції (робіт, послуг)».

Аналітичний облік відхилень від норм здійснюють за місцями виникнення, видами продукції та причинами, які спричинили ці відхилення.

Ефективного контролю можна досягти лише шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними за кожним центром відповідальності, видом продукції та статтею.

Розрізняють *позитивні/негативні відхилення*.

В системі обліку за нормативними витратами застосовуються три показники: *витрати в межах норм, відхилення внаслідок зміни норм та внаслідок технічних, технологічних і організаційних причин, які існували в процесі діяльності*.

Залишок незавершеного виробництва на початок періоду + Витрати за місяць за нормою = Витрати на брак + Результати інвентаризації незавершеного виробництва + Собівартість готової продукції за нормою + Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця за нормою.

Нормативну собівартість готової продукції визначають на основі відповідних калькуляцій.

Можна використовувати два варіанти нормативного методу обліку витрат – калькулювання на основі повної та неповної собівартості залежно від поставленої мети.

6.3. Порівняльна характеристика нормативного методу і системи стандарт-кост

У зарубіжній економічній літературі застосовують поняття «стандарт-кост». Дослівно термін означає «стандартні витрати».

Проведемо порівняння нормативного методу і системи стандарт-кост (табл. 6.3).

Характеристика відмінностей нормативного методу і системи стандарт-кост

	Показник	Стандарт-кост	Нормативний метод
1	Норми витрат	Базисні, ідеальні, досяжні, полегшені	Планові (базисні), поточні
2	Поточний облік змін норм	Не ведеться	Ведеться у розрізі причин та винуватців
3	Відхилення від норм прямих матеріалів і зарплати	Документуються і відносяться на результати діяльності	Документуються і відносяться на собівартість продукції
4	Відхилення від норм накладних витрат	Виявляють з урахуванням обсягу виробництва (на витрати відносять в межах норм)	Виявляють в абсолютній сумі і відносять на собівартість разом із сумою понесених фактичних накладних витрат
5	Варіанти ведення обліку	В.1. За дебетом і кредитом рахунку «Виробництво» витрати, незавершене виробництво та готова продукція відповідно оцінюються за стандартною вартістю.	1. Незавершене виробництво і випуск продукції оцінюють за нормами, які діяли на початок року, а в поточному обліку виявляють відхилення від діючих норм.
		В.2. За дебетом витрати показують за фактичною вартістю, а за кредитом списують – за стандартною. Відповідно залишок незавершеного виробництва оцінюють за стандартною вартістю з урахуванням відхилень	2. Незавершене виробництво і випуск продукції оцінюють за нормами, які діяли на початок року, а в поточному обліку виявляють відхилення від норм, передбачених у планових калькуляціях
6	Регламентация	Не регламентується і не має загально встановлених стандартів, як щодо витрат так і щодо ведення реєстрів обліку та відображення операцій	Регламентується галузевими інструкціями та рекомендаціями. Існують галузеві, індивідуальні, зведені, загально галузеві норми

Виділимо спільні риси:

1. Мета — посилення контролю за формуванням витрат, виявлення сприятливих і несприятливих відхилень, вплив на негативні чинники діяльності.
2. Попередня розробка показників для досягнення норм чи стандартів.
3. Організація на окремих ділянках виробництва систематичного спостереження за відхиленнями.
4. Методика відображення витрат — у порівнянні зі стандартними (нормативними).
5. Відкриття окремих рахунків для обліку відхилень (за статтями).

6. Обидва можуть застосовуватися при калькулюванні повної та неповної собівартості, при позамовному та попроцесному калькулюванні.

7. Використання результатів системи контролю керівниками відповідних рівнів для постановки виробничих завдань та термінів їх доведення до виконавців, коригування прийнятих управлінських рішень, оцінки діяльності центрів відповідальності.

Стандарти, норми — це проектні витрати на одиницю продукції, а бюджетні витрати — на всю продукцію. Термін «Стандартні витрати» — відноситься до собівартості закінченої виробництвом продукції, «Бюджетні витрати» — до загальної суми витрат.

Контрольні запитання та завдання:

1. Сутність і можливості нормативного методу.
2. Організація обліку відхилень від норм і складання нормативної калькуляції.
3. Розкривати сутність системи «стандарт-кост» та переваги її використання для оперативного управління
4. Порівняльна характеристика нормативного методу і системи «стандарт-кост».
5. Поняття про аналіз відхилень.
6. Наведіть приклади дослідження відхилень.
7. Облік відхилень від стандартних витрат у різних системах калькулювання.
8. Історія виникнення та застосування системи «стандарт-кост».
9. Характеристика стандартів, які використовуються у системі «стандарт-кост».

Завдання 1. Стандарти на робочу силу складаються з двох елементів: стандартних витрат робочої сили на 1 годину і стандартного тарифу на погодинну оплату. Як визначити відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів?

Завдання 2. ПП «Ясень» виготовляє вироби з деревини, в тому числі кухонні дощечки. Бухгалтер планує запровадити систему стандарт-кост. Для виробництва однієї дощечки необхідно (стандартні матеріальні і трудові витрати):

- 1,25 дм³ деревини (по 3 грн за дм³) та 12 хв часу основних виробничих працівників (підготовка та розпилювання дошки);
- 4 резинові ніжки (по 5 коп.) та 15 хв для їх закріплення.

Поміркуйте, яка інформація ще необхідна для визначення стандартних витрат на одиницю?

Завдання 3. За березень було придбано 5000 кг матеріалів за ціною 3,25 на суму 16260 грн. Використано матеріалів 3600 кг. Виготовлено 1100 од. продукції А. Стандартні витрати на прямі матеріали (ПМ) становлять 3 грн за кг, на працю (ПЗ) на одиницю готової продукції — 7,6 грн. На виробництво одиниці готової продукції передбачено витратити 2 години.

Фактичні витрати на працю за місяць за 2 450 год становили 9 800 грн.

Необхідно підготувати записи:

- а) за традиційною методикою;
- б) за системою стандарт-кост.

Завдання 4. Розрахувати нормативну ціну за 1 кг матеріалів, якщо підприємством закуплено 7 800 кг матеріалів загальною вартістю 16 380 грн, запаси матеріалів на складі оцінюються за нормативною ціною закупівлі. Відхилення по ціні матеріалів склало 1 170 грн.

Завдання 5. Розрахувати нормативну кількість відпрацьованих годин, якщо протягом звітного періоду працівниками підприємства було відпрацьовано 17 500 годин при нормативній ставці 6,50 грн за годину. Позитивне відхилення по продуктивності праці склало 7 800 грн.

Завдання 6. Розрахувати кошторисну річну кількість годин роботи обладнання, якщо підприємство використовує метод розподілу накладних витрат пропорційно до годин роботи обладнання. Кошторисні загальновиробничі витрати на рік становлять 720 000 грн, фактичні — 738 000 грн, за рік компанія розподілила 714 000 грн витрат.

Завдання 7. Розрахувати фактичну кількість виготовленої продукції, якщо нормативні постійні виробничі накладні витрати підприємства за період склали 48000 грн, нормативна кількість виробленої продукції — 4 800 одиниць. За звітний період нараховані постійні виробничі витрати були занижені на 8 000 грн, а фактичні витрати по цій статті завищені на 2 000 грн в порівнянні з нормативом.

Тести для самоконтролю

1. Для яких цілей використовують стандартні витрати в системі «стандарт-кост»:

- а) контроль витрат;
- б) оцінка виконання бюджетів;
- в) управління за відхиленнями;
- г) усе з переліченого?

2. Довгострокові стандарти витрат, призначені для вивчення динаміки цін та продуктивності праці, - це:

- а) базисні стандарти;
- б) теоретичні стандарти;

в) поточні стандарти;

г) галузеві стандарти.

3. Стандарти витрат, які можуть бути досягнуті за ідеальних умов діяльності, - це:

- а) базисні стандарти;
- б) теоретичні стандарти;
- в) поточні стандарти;
- г) галузеві стандарти.

4. Стандарти витрат, необхідних для виготовлення продукції у плановому періоді за наявних умов діяльності, - це:

- а) базисні стандарти;
- б) теоретичні стандарти;
- в) поточні стандарти;
- г) галузеві стандарти.

5. Який з наведених підрозділів відповідає за розробку стандартів витрачання матеріалів:

- а) технологічний;
- б) постачання;
- в) по роботі з персоналом;
- г) бухгалтерія?

6. Який з наведених підрозділів відповідає за розробку стандартів витрат праці:

- а) фінансовий;
- б) постачання;
- в) виробничий;
- г) по роботі з персоналом?

7. Який з наведених підрозділів відповідає за розробку стандартів накладних витрат:

- а) виробничий;
- б) фінансовий;
- в) бухгалтерія;
- г) постачання?

8. Який з наведених підрозділів відповідає за визначення стандартної ціни на матеріали:

- а) технологічний;
- б) постачання;
- в) бухгалтерія;
- г) по роботі з персоналом?

9. Що з наведеного включає система обліку і контролю стандартних витрат:

- а) встановлення стандартів витрат;
- б) облік фактичних витрат;
- в) аналіз відхилень фактичних витрат від стандартних;
- г) усе з наведеного?

10. На який рахунок відносять відхилення від стандартних витрат, якщо їх рівень незначний:

- а) «Незавершене виробництво»;
- б) «Готова продукція»;
- в) «Собівартість реалізації»;
- г) на всі наведені рахунки шляхом розподілу?

11. На який рахунок відносять відхилення від стандартних витрат, якщо їх розмір досить значний:

- а) «Незавершене виробництво»;
- б) «Готова продукція»;

- в) «Собівартість реалізації»;
- г) на всі наведені рахунки шляхом розподілу?

12. Хто з відомих діячів у галузі управлінського обліку першим оприлюднив концепцію обліку, що дістала назву «стандарт-кост»:

- а) Чартер Гаррісон;
- б) Джон Кларк;
- в) Джон А. Хіггінс;
- г) Спенсер А. Такер?

13. Система обліку та калькулювання за нормативними витратами використовується:

- а) Для складання кошторисів, спрощення оцінки матеріально-виробничих запасів, прогнозування витрат майбутніх періодів, прийняття рішень, а також для контролю за ефективним використанням ресурсів та оцінки діяльності підприємства в цілому;
- б) Для удосконалення методики прийняття управлінських рішень;
- в) Для калькулювання змінних витрат;
- г) Усі відповіді вірні.

- б) Для удосконалення методики прийняття управлінських рішень;

- в) Для калькулювання змінних витрат;

- г) Усі відповіді вірні.

14. Базові норми – це:

- а) Норми, які не змінюються протягом тривалого періоду;
- б) Норми, які розробляються відповідно до певних умов;
- в) Норми, які розробляють відповідно до ідеальних умов;
- г) Усі відповіді вірні.

- б) Норми, які розробляються відповідно до певних умов;

- в) Норми, які розробляють відповідно до ідеальних умов;

- г) Усі відповіді вірні.

15. Ідеальні норми – це:

- а) Норми, які розробляються з врахуванням спеціальних умов функціонування підприємства;
- б) Норми, які розробляють відповідно до ідеальних умов(не включають непродуктивні витрати);
- в) Норми, які не змінюються протягом тривалого періоду;
- г) Усі відповіді не вірні.

- б) Норми, які розробляють відповідно до ідеальних умов(не включають непродуктивні витрати);

- в) Норми, які не змінюються протягом тривалого періоду;

- г) Усі відповіді не вірні.

16. Мотивуючі стандарти – це:

- а) Нормативи витрат, які можна витримувати, докладаючи розумних зусиль в нормальних виробничих умовах;
- б) Нормативи витрат, які встановлюються на строк від двох до п'яти років, щоб вивчити динаміку цін та продуктивності праці;

- б) Нормативи витрат, які встановлюються на строк від двох до п'яти років, щоб вивчити динаміку цін та продуктивності праці;

- а) Нормативи витрат, які можна витримувати, докладаючи розумних зусиль в нормальних виробничих умовах;

в) Стандарти витрат, які можуть бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності;

г) Стандарти, які відображають рівень витрат, що його можна досягти за наявних умов діяльності.

17. Реальні стандарти – це:

а) Стандарти витрат, які можуть бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності;

б) Нормативні витрати, які можна витримувати, докладаючи розумних зусиль в нормальних виробничих умовах;

в) Нормативні витрати, яких можна очікувати при даних ймовірних умовах функціонування виробництва;

г) Нормативи витрат, які встановлюються на строк від двох до п'яти років, щоб вивчити динаміку цін та продуктивності праці.

18. Відхилення від норм витрат матеріалів за рахунок цін – це:

а) Різниця між фактичною і стандартною ціною, помноженою на фактичну кількість витрачених на виробництво матеріалів;

б) Сума (різниця) нормативної собівартості та відповідної питомої ваги

відхилень від норм за кожною статтею;

в) Відхилення фактичної собівартості від нормативної;

г) Стандарти витрати, які можуть бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності.

19. Теоретичні стандарти – це:

а) Стандарти, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді;

б) Стандарти, які відображають рівень, що його можна досягти за наявних умов діяльності;

в) Стандарти витрат, які можуть бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності;

г) Стандарти, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді за наявних умов діяльності.

20. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання повних витрат:

а) директ-костинг;

б) абсорбшен-костинг;

в) стандарт-костинг;

г) АВС-костинг.

Тема 7

АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

7.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку „витрати – обсяг – прибуток”

7.2. Концепція маржинального доходу. Критична точка та методи її визначення

7.3. Аналітичні залежності, які використовуються в CVP-аналізі

7.4. Запас міцності та його показники

7.1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток»

Основною метою ВОП-аналізу є встановлення змін, які відбудуться з прибутком, якщо зміняться певний рівень продуктивності чи обсягів виробництва. Ця інформація має суттєве значення, оскільки найбільш суттєвою змінною величиною, яка впливає на дохід (виручку) є обсяг виробництва.

У процесі такого аналізу постійно відслідковується і вивчається залежність між зміною обсягів виробництва і доходами від реалізації, витратами та чистим прибутком.

Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку зазвичай називають **аналізом чутливості**. Він спрямований на дослідження змін, які відбуваються з операційним прибутком підприємства під впливом змін певних параметрів його діяльності. Такими чинниками насамперед є ціна реалізації продукції, обсяг продажу та витрати підприємства. Взаємозв'язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком формує основну модель фінансової діяльності суб'єкта господарювання. За його допомогою можна дістати відповіді на такі питання:

- який прибуток отримає підприємство за певного обсягу діяльності;
- скільки продукції необхідно реалізувати для отримання запланованої величини прибутку;
- який має бути обсяг діяльності для покриття всіх витрат і отримання прибутку;
- яку величину витрат за існуючого обсягу продажу може дозволити підприємство, щоб не потрапити в зону збитків тощо.

Отже, можна вважати, що призначення цього аналізу полягає у визначенні певних показників (витрат, обсягу реалізації, прибутку) при заданих параметрах інших показників.

Отриманню прибутку та його максимізації сприяють різноманітні поточні управлінські рішення (наприклад, прийняття нового замовлення, припинення випуску певної продукції, оптимізація структури випуску, визначення

мінімально можливої ціни реалізації тощо). Вони передбачають здійснення аналізу витрат за певним обраним напрямом дій. Тому розуміння залежності між витратами, обсягом діяльності та прибутком є необхідною умовою для планування майбутніх операцій підприємства і прийняття управлінських рішень на короткострокову перспективу. Завдання керівництва полягає в тому, щоб здійснювати управління кожним чинником, який впливає на прибуток, для збільшення рентабельності підприємства в цілому.

Слід зазначити, що аналіз «витрати – обсяг – прибуток» дещо спрощує реальну картину бізнесу. Тому необхідно звернути увагу на низку припущень, які покладені в основу цього аналізу і обмежують сферу його застосування. Це такі **припущення**:

- ціна реалізації продукції не залежить від обсягу її продажу;
- всі витрати підприємства слід розглядати як змінні або як постійні;
- протягом періоду, що аналізується, поведінку витрат та доходів можна описати лінійною функцією (змінні витрати прямо залежать від обсягів діяльності підприємства, а постійні витрати залишаються незмінними);
- єдиним чинником, що впливає на витрати та доходи, є обсяг продажу;
- обсяги виробництва та продажу однакові;
- підприємство виготовляє і реалізує один вид продукції або в нього стабільна номенклатура випуску.

Якщо одне або більше припущень не дотримуються, то застосування розглядуваного аналізу може призвести до некоректних результатів, і, як наслідок, прийняття на їх основі неправильних рішень.

Аналіз «витрати – обсяг – прибуток» заснований на принципах калькулювання за змінними витратами (метод директ-костинг). Тому для його здійснення усі витрати підприємства поділяють на *змінні* та *постійні*. У цьому зв'язку доцільно згадати класифікацію витрат з метою прийняття рішень. Основну увагу слід зосередити на визначенні їх поведінки, оскільки це зробить зрозумілим вплив зміни обсягу діяльності на прибуток підприємства.

Зв'язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком можна відобразити за допомогою формул або у вигляді графіків.

У найпростішому вигляді залежність прибутку від величини витрат та обсягу діяльності звичайно подають так:

Операційний прибуток = Загальні доходи – Загальні витрати.

Якщо взяти до уваги рівень діяльності, а саме обсяг продажу і поведінку витрат, то це рівняння можна трансформувати у такий спосіб:

$$\text{Операційний прибуток} = (\text{Ціна продажу} \times \text{Кількість продажу}) - [(\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість продажу}) + \text{Постійні витрати}]$$

або

$$\text{Операційний прибуток} = \frac{\text{Кількість продажу} \times (\text{Ціна продажу} - \text{Змінні витрати на одиницю}) - \text{Постійні витрати}}{\quad} \quad (7.1)$$

Приклад 1. Ціна продажу одиниці продукції підприємства «Марія» становить 1000 грн, змінні на одиницю – 600 грн. Загальні постійні витрати дорівнюють 200 000 грн. Поточний обсяг діяльності – 700 одиниць. Прибуток за таких умов становитиме 80 000 грн. $[700 \times (1\,000 - 600) - 200\,000]$.

На підставі рівняння (7.1) можна виділити такі основні способи збільшення прибутку підприємства:

- збільшити ціну продажу за одиницю продукції;
- знизити змінні витрати на одиницю продукції;
- знизити постійні витрати;
- збільшити кількість реалізованих одиниць продукції.

Розглянемо застосування аналізу «витрати – обсяг – прибуток» для вирішення деяких питань, які виникають у ході поточної діяльності підприємства, застосовуючи формулу 7.1.

Визначення обсягу реалізації для отримання запланованої величини операційного прибутку. Для відповіді на питання, скільки продукції необхідно реалізувати підприємству для отримання запланованої величини прибутку, застосовують такі формули:

$$\text{Обсяг реалізації в одиницях} = \frac{\text{Обсяг реалізації в гривнях}}{\text{Ціна продажу одиниці продукції}};$$

$$\text{Обсяг реалізації в гривнях} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Запланований прибуток}}{\frac{\text{Ціна продажу} - \text{Змінні витрати на одиницю}}{\text{Ціна продажу}}} \quad (7.2)$$

Указана знаменник формули (7.2) величина має назву «коефіцієнт маржинального доходу». Слід зазначити, що поняття «маржинальний дохід» і «коефіцієнт маржинального доходу» є інструментами аналізу «витрати — обсяг — прибуток» і часто застосовуються для прийняття поточних управлінських рішень.

Нагадаємо, що *маржинальний дохід* – це різниця між доходом від реалізації та змінними витратами підприємства. Цей показник являє собою так званий резерв, який формується в ході поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства для покриття постійних витрат і формування прибутку. Звідси приріст маржинального доходу завжди означає приріст прибутку. Внаслідок прийняття управлінських рішень величину цього показника можна

скоригувати на короткий період часу. Тому маржинальний дохід — основний об'єкт управління та уваги керівництва підприємства.

Коефіцієнт маржинального доходу означає, яку величину маржинального доходу приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку. Він характеризує величину, на яку змінюється прибуток за зміни обсягу реалізації:

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Ціна реалізації}} = \frac{\text{Ціна реалізації} - \text{Змінні витрати на одиницю}}{\text{Ціна реалізації}}$$

Отже, його можна використовувати для розрахунку впливу зміни обсягу діяльності на величину прибутку. Цей показник не залежить від обсягу випуску або продажу продукції. Тому він краще характеризує ефективність виробництва того чи іншого виду продукції в короткостроковій перспективі, ніж рентабельність.

За даними прикладу 5.1 величина маржинального доходу підприємства «Мрія» на одиницю продукції становить 400 грн (1000 – 600), а коефіцієнт маржинального доходу — 40 % (400 / 1000).

Застосовуючи коефіцієнт маржинального доходу, формулу (7.2) можна подати у такому вигляді:

$$\text{Обсяг реалізації в гривнях} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Запланований прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Приклад 2. Якщо припустити, що підприємство «Мрія» бажає отримати прибуток у розмірі 100 000 грн, то обсяг реалізації становитиме:

- у грошових одиницях — 750 000 грн [(200 000 + 100 000) / 0,4];
- у натуральному вимірі — 750 одиниць (750 000 / 1000).

Визначення величини прибутку у разі запланованого обсягу реалізації. Трансформуючи форму (5.1), одержуємо формулу для розрахунку прибутку підприємства у разі запланованого обсягу реалізації продукції:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Дохід від запланованого обсягу продажу} \times \text{Коефіцієнт маржинального доходу} - \text{Постійні витрати}$$

Якщо величина операційного прибутку, визначеного за бухгалтерськими принципами, дорівнює прибутку, що є базою оподаткування відповідно до податкового законодавства, то чистий прибуток підприємства визначають так:

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} \times \left(1 - \frac{\text{Ставка податку на прибуток}}{100}\right)$$

Приклад 3. Підприємство «Мрія» розглядає можливість збільшення обсягу продажу на 150 одиниць. Операційний прибуток за таких умов становитиме 140 000 грн [(850 · 1000) · 0,4 – 200 000]. У свою чергу, чистий прибуток за ставки оподаткування прибутку 30 % дорівнюватиме 98 000 грн [140 000 · (1 – 0,3)].

7.2. Концепція маржинального доходу. Критична точка та методи її визначення. Запас міцності.

Середньозважений маржинальний дохід – це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу. Якщо питома вага окремих продуктів у загальному обсязі реалізації змінюватиметься, то змінюватимуться і результати аналізу. Таким чином, середньозважений маржинальний дохід можна подати за формулою:

$$WCM = \sum CM_i \times SM_i,$$

де WCM – середньозважений маржинальний дохід;

CM_i – маржинальний дохід на одиницю i -то виробу;

SM_i – комбінація продажу.

Припущення аналізу: всі постійні витрати є непрямими щодо конкретних виробів. Якщо окремі види постійних витрат пов'язані з виробництвом певного виду (амортизація спеціального обладнання), то необхідно застосовувати аналіз щодо кожної виробничої лінії, а не для виробництва загалом.

Розрахунок точки беззбитковості при багатoproфільному виробництві передбачає послідовне визначення:

- маржинального доходу за видами продуктів;
- комбінації продажу кожного продукту;
- середньозваженого маржинального доходу;
- умовного значення точки беззбитковості (ТБ ум.);
- точки беззбитковості для кожного продукту.

Метод маржинального доходу

$$\text{ТБ нат.} = FC / cm,$$

де cm – маржинальний дохід
на одиницю

$$\text{ТБ грн} = FC / k_{cm}$$

де k_{cm} – коефіцієнт
маржинального доходу

Інтерпретуємо рівняння:

Дохід = ТБ = Змінні витрати + Постійні витрати і подамо його у наступному вигляді:

$$(Ціна \times Обсяг) = \text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Обсяг} + \text{Постійні витрати}$$

Звідси:

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Сукупні постійні витрати (FC)}}{\text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати на одиницю}}$$

Оскільки знаменник – це маржинальний дохід на одиницю, то:

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Сукупні постійні витрати (FC)}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю (cm)}}$$

Застосувавши наведену формулу, отримаємо: $360\,000 : 60 = 6\,000$ одиниць.

Для обчислення точки беззбитковості у грошових одиницях можна використати коефіцієнт маржинального доходу.

Визначимо коефіцієнт маржинального доходу ПП «Квест»

$$(Км) = 60:100 = 0,6.$$

Точку беззбитковості в грошових одиницях обчислюють за формулою:

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Сукупні постійні витрати (FC)}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Виходячи з цього, точка беззбитковості ПП «Квест» дорівнює:

$$360\,000/0,3 = 1\,200\,000 \text{ (грн).}$$

Графік маржинального доходу.

Він ілюструє залежність маржинального доходу від обсягу продажу і витрат.

Спочатку проводять лінію змінних витрат, до яких додають постійні. Це робить можливим ілюстрацію маржинального доходу, зона якого розташована між лінією виручки (доходу) та змінних витрат.

При обсязі продажу у 1 200 000 грн маржинальний дохід дорівнює сумі постійних витрат (МД - С), а при збільшенні обсягу на графіку відслідковується прибуток.

Використання методу критичної точки

Аналіз взаємозв'язку обсягу продаж, затрат і прибутку дуже важливий в плануванні бізнесу. Для цього аналізу часто застосовують метод критичної точки, суть якого в тому, що елементи затрат розділяють на постійні і змінні, а собівартість продукції визначають по змінним витратам, постійні витрати у період їх виникнення списуються на рахунок прибутків та збитків і виключаються з загального рахунку прибутків в період реалізації продукції. Різницю між реалізаційною ціною і собівартістю, визначеною по змінним витратам називають маржинальним доходом. Цю управлінську модель розуміють як знаходження так званої «критичної» точки (точки «перелому», точки «беззбитковості»).

Отже,

Маржинальний дохід = виручка - змінні витрати;

Виручка = витрати + прибуток;

Виручка = змінні витрати + постійні витрати + прибуток;

Під критичною точкою розуміють той рівень обсягу продаж, при якому витрати дорівнюють виручці від реалізації, тобто, немає ні прибутку, ні збитку. Вирахування точки беззбитковості проводять одним з двох способів складання рівняння, з використанням модифікованих даних звіту про фінансові результати. Після проведення розрахунків застосовують і графічну ілюстрацію.

Розглянемо сказане на наступному (спрощеному для наочності) прикладі. Допустимо, що тільки що зареєстроване МП «ВСА» планує розпочати свою діяльність з продажу партії письмових столів у взятому в оренду вже обладнаному під магазин приміщенні. Столи МП може придбати у оптового постачальника по ціні 300 грн за одиницю, а передбачувана продажна ціна складе 500 грн за одиницю. Відомо, що місячна орендна плата за приміщення дорівнює 5000 грн. Інші витрати не враховуємо, так як допускаємо, що торгівлю будуть вести самі власники підприємства. Податок на прибуток введемо пізніше, тому що на визначення точки беззбитковості він не впливає. В такій ситуації перед директором МП стоїть питання: яку мінімальну кількість столів підприємство повинно продати за місяць, щоб не понести збитків, тобто визначити критичну точку.

1-й спосіб. Всякий звіт про фінансові результати може бути представлений у вигляді наступного рівняння:

$$\text{Прибуток} = \text{виручка} - \text{змінні витрати} - \text{постійні витрати}$$

Далі це рівняння представляється наступним чином:

$$\text{Прибуток} = (\text{продажна ціна 1-го стола}) \times (\text{кількість столів}) - (\text{покупна ціна 1-го стола} (\text{итомі змінні витрати}) \times (\text{кількість столів}) \text{ мінус постійні витрати.}$$

Означимо через X шукану мінімальну кількість столів. Після підстановки X у вказане рівняння одержимо такий вираз:

$$500X - 300X - 5000 = 0 \quad (0 - \text{це відсутність прибутку і збитку})$$

$$200X = 5000, \quad X = 25 \text{ столів.}$$

2-й спосіб. В ньому вводиться поняття «маржинального доходу», який дорівнює різниці між виручкою від реалізації і змінними витратами (в нашому прикладі це покупна вартість партії столів, яка змінюється із зміною обсягу партії). Маржинальний доход на одиницю дорівнює ціні 1-го стола мінус змінні витрати на 1 стіл, тобто 500 грн - 300 грн = 200 грн. Це виглядає в спрощеному вигляді як торгова надбавка.

$$\text{Прибуток} = \text{Маржинальний доход} * \text{кількість одиниць} - \text{постійні витрати.} \quad 0 = 200 * X - 5000; \quad 200X = 5000; \quad X = 25 \text{ столів.}$$

Визначення точки беззбитковості.

За певних умов метою суб'єкта господарювання є досягнення точки беззбитковості, яку також часто називають критичним обсягом діяльності або порогом рентабельності. Точка беззбитковості являє собою такий обсяг діяльності підприємства, коли доходи дорівнюють витратам. Відповідно фінансовий результат дорівнює нулю. Тобто це обсяг реалізації, по досягненні якого підприємство починає отримувати прибуток.

$$\text{Точка безбитковості} = \frac{\text{Змінні витрати на одиницю}}{\times} \text{Кількість продажу} + \text{Постійні витрати}$$

Точку безбитковості можна розглядати як безбитковий обсяг продажу у натуральних одиницях або у грошовому вимірі, а також як безбиткову виробничу потужність. Виробнича потужність – це обсяг виробництва продукції, якого підприємство може досягти в даний період часу, маючи реальну кількість виробничих ресурсів. Таким чином, визначити критичний обсяг діяльності можна за допомогою формул, отриманих шляхом трансформування формули (7.1):

$$\text{Точка безбитковості у натуральному вимірі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна реалізації} - \frac{\text{Змінні витрати на одиницю}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}}$$

$$\text{Точка безбитковості у грошовому вимірі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\left(\frac{\text{Ціна продажу} - \text{Змінні витрати на одиницю}}{\text{Ціна продажу}} \right)}$$

$$\text{або Точка безбитковості у грошовому вимірі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}};$$

$$\text{Точка безбитковості у відсотках (безбиткова виробнича потужність)} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\left(\frac{\text{Дохід від реалізації} - \text{Загальні змінні витрати}}{\text{Відсоток поточного завантаження виробничих потужностей}} \right)}$$

$$\text{або Точка безбитковості у відсотках} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\left(\frac{\text{Коефіцієнт маржинального доходу} \times 100}{\text{Дохід від реалізації}} \right)}$$

Як бачимо з наведених вище формул, досягнення точки безбитковості залежить від двох ключових чинників:

1) обсягу постійних витрат, тобто величини витрат, які не залежать від обсягів діяльності, але мають бути покриті результатами поточної діяльності;

2) коефіцієнта маржинального доходу, тобто відносної ефективності поточної діяльності, що виявляється у швидкості зростання маржинального доходу і відповідно прибутку підприємства.

Зверніть увагу, що за умови досягнення підприємством безбиткового стану діяльності маржинальний дохід дорівнює постійним витратам підприємства. Отже, у разі перевищення критичного обсягу реалізації маржинальний дохід від кожної проданої одиниці продукції формуватиме прибуток підприємства. Інакше кажучи, сума маржинального доходу від кожної проданої одиниці продукції складатиме величину прибутку підприємства за заданого обсягу реалізації.

Визначення зони безпеки діяльності підприємства. Визначення так званої зони безпеки підприємства пов'язано з розрахунком запасу міцності.

Запас міцності являє собою максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток. Тобто, запас міцності – це

рівень поточної діяльності суб'єкта господарювання, що перевищує точку безбитковості. Цей показник можна розраховувати як в грошовому, так і в натуральному вимірі, а також порівнюючи фактичне та безбиткове завантаження виробничих потужностей.

Запас міцності = *Фактичний обсяг продажу* – *Точка безбитковості*.

Відповідно коефіцієнт запасу міцності – це відносне падіння обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки безбитковості

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Фактичний обсяг продажу}}$$

Приклад 1. Припустимо, що поточний обсяг реалізації підприємства «Мрія» дорівнює 900 одиниць продукції. За умов збереження значення інших параметрів діяльності визначимо точку безбитковості підприємства та запас міцності.

Застосовуючи формули для розрахунку точки безбитковості, спочатку ви-значимо критичний обсяг діяльності у натуральних одиницях. Він дорівнює 500 одиниць $[200\ 000 / (1000 - 600)]$. У свою чергу, точка безбитковості у грошовому вимірі становить 500 000 грн $[500 \times 1000]$. Запас міцності для вказаного обсягу діяльності дорівнює 400 одиницям $[900 - 500]$, або 400 000 грн $[400 \times 1000]$.

Зауважте, що запас міцності буде змінюватися відповідно до коливань обсягу продажу, величини постійних витрат і значення коефіцієнта маржинального доходу, оскільки критичний обсяг діяльності визначається рівнем постійних витрат і коефіцієнтом маржинального доходу. Звідси, збільшення запасу міцності за незмінних обсягів діяльності та коефіцієнта маржинального доходу можна досягти лише шляхом зменшення рівня постійних витрат.

Отже, основне призначення аналізу «витрати – обсяг – прибуток» полягає у можливості визначити значення кожної зі складових цього аналізу за умови внесення змін у діяльність підприємства.

Другим шляхом для відображення взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та прибутком є побудова графіків.

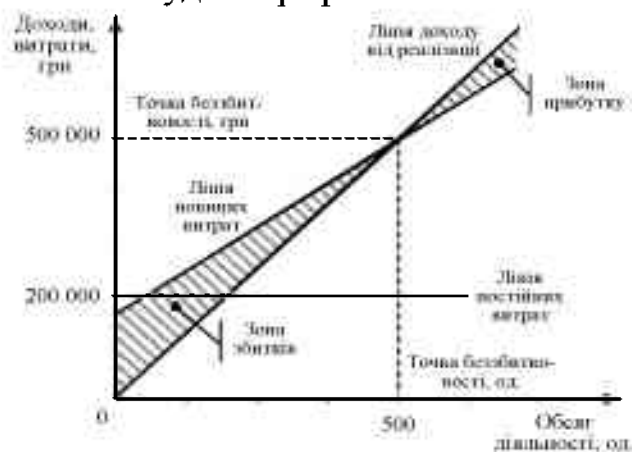


Рис. 7.1. Графік безбитковості

Графік беззбитковості демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від продажу за різних обсягів діяльності підприємства.

Значення цього методу аналізу полягає в тому, що він дає змогу виявити і наочно відобразити залежності між доходами та витратами підприємства і відповідно динаміку зміни величини прибутку.

У ході його побудови лінія повних витрат формується шляхом додавання до величини постійних витрат змінної складової. Лінія доходу від реалізації будується з точки з нульового значення. Обидві лінії (доходу та повних витрат) перетинаються в точці беззбитковості.

Інший спосіб графічного аналізу беззбитковості — побудова графіку маржинального доходу (рис.7.2). Цей графік дає можливість виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу. Для його побудови спочатку відображають лінію змінних витрат, а потім постійних. Як бачимо, загальний маржинальний дохід збільшується прямо пропорційно обсягу продажу.

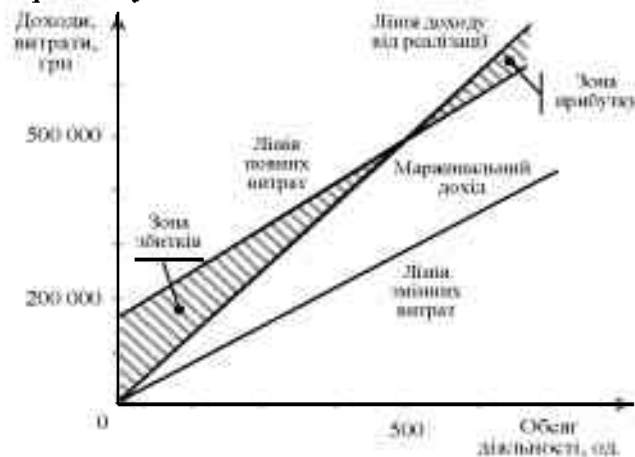


Рис. 7.2. Графік маржинального доходу

Зверніть увагу, що на обох графіках величина прибутку характеризується відстанню між лінією доходу від продажу та лінією повних витрат.

Графік прибутку описує залежність прибутку від зростання обсягу діяльності. Як видно з рис. 7.3, різниця між обсягом продажу і змінними витратами (тобто маржинальний дохід) зрівнюється з постійними витратами в точці беззбитковості. Праворуч від точки беззбитковості маржинальний дохід перевищує постійні витрати і формує прибуток. Коефіцієнт маржинального доходу являє собою кут лінії прибутку. Чим більше цей коефіцієнт, тим ближче до початку координат розташована точка беззбитковості. Використовуючи цей графік, можна визначити ступінь впливу зміни обсягу випуску на величину прибутку, якщо всі інші чинники залишаються незмінними.

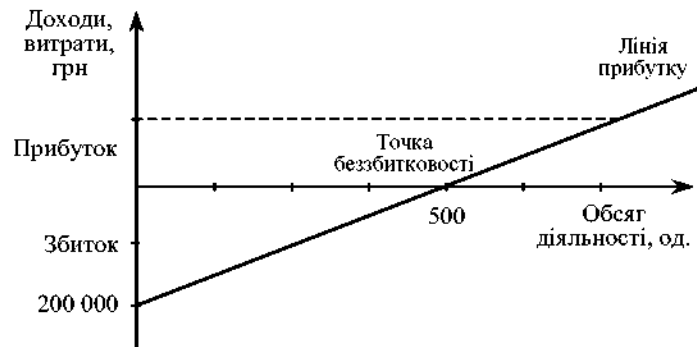


Рис. 7.3. Графік прибутку

Застосування аналізу «витрати – обсяг – прибуток» дещо ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє та реалізує два або більше видів продукції. Основна проблема полягає в тому, як визначити точку беззбитковості кожного виду продукції. Типова помилка під час розв’язання цієї проблеми – здійснення розподілу постійних витрат між видами продукції.

7.3. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв’язку «витрати – обсяг – прибуток»

Ними є такі:

1. Фактором витрат і доходів є лише обсяг діяльності (продажу), всі інші фактори є постійними.

2. Аналіз можна застосовувати за умов моновиробництва або при постійному співвідношенні кількох продуктів у комбінації їх продажу.

3. Прибуток визначають на основі калькулювання неповної собівартості.

Якщо обсяги виробництва і реалізації не збігаються, то точка беззбитковості за умов використання повної собівартості залежатиме від трьох факторів:

- фактичного обсягу продажу;
- фактичного обсягу виробництва;
- обсягу виробництва, на підставі якого встановлено ставки розподілу постійних виробничих накладних витрат.

Для розрахунку точки беззбитковості (ТБ) за умов калькулювання повної собівартості використовують іншу формулу:

$$ТБ_{нат.} = \frac{\text{Загальні постійні витрати} + [\text{Ставка розподілу постійних виробничих витрат (ТБ — обсяг виробництва)}]}{\text{маржинальний дохід на од.}}$$

Отже, є певні особливості визначення точки беззбитковості при калькулюванні повної собівартості.

Розглянемо наступний приклад (табл. 7.1).

Рух продукції підприємства «СТРІМ»

Показник	Січень	Лютий
Запаси на початок	-	1500
Вироблено	4500	4875
Реалізовано	3000	5625
Запаси на кінець	1500	750

Ціна на одиницю продукту становить 10 грн. Змінні виробничі витрати — 2 грн. Змінні адміністративні та збутові витрати — 0,8 грн. Постійні загальновиробничі витрати 9 600 грн. Постійні адміністративні та збутові витрати — 8 400 грн. Бюджетний обсяг виробництва, який використовувався для визначення ставки розподілу накладних витрат становить 6 000 од.

Звідси, ставка = $9\,600/6\,000 = 1,6$ грн на од.

У разі застосування:

– неповної собівартості точка беззбитковості дорівнює:

$TБ = 9\,600 + 8\,400/10 - 2 - 0,8 = 52\,500$ од.

– повної собівартості точка беззбитковості дорівнює:

$TБ = X = 9\,600 + 8\,400 + [1,6(X - 4\,875)]/7,2 + 1\,821$ од.

Отже, у лютому діяльність підприємства буде беззбитковою, якщо воно продасть 1 821 од. при обсязі виробництва 4 875 од. і бюджетному, для ставки розподілу, обсягу у 6 000 од.

До чого може призвести зміна комбінації цих трьох чинників?

Відповідь очевидна: наявність декількох точок беззбитковості при калькулюванні повної собівартості і беззбитковість може мати місце навіть тоді, коли обсяг продажу дорівнює нулю:

$$0 = 18\,000 + 1,6(0 - X)/7,2 \quad X = 11\,250.$$

Отже, коли буде виготовлено 11 250 од. і нічого не продано, ґрунтуючись на калькулюванні повних витрат, діяльність доцільно визнати беззбитковою. Разом з тим, при калькулюванні неповної собівартості збиток дорівнює постійним накладним витратам (18 000 грн).

4. Сукупні витрати та дохід є лінійною функцією випуску (за умов релевантного діапазону та короткого проміжку часу).

5. Витрати можна точно розподілити на змінні та постійні (що залежить від надійності функції витрат).

Припущення обмежують поле застосування аналізу, але обережне застосування дозволяє отримувати необхідну інформацію для планування, ціноутворення та прийняття рішень.

7.4. Аналітичні залежності, які використовуються в CVP-аналізі. Умови надійності CVP-аналізу

Перспективним напрямком в управлінні формуванням собівартості є контроль динаміки затрат. Він дає змогу виявити тенденції в управлінні формуванням собівартості, оскільки є змога простежити поведінку затрат як в цілому по підприємству чи організації, так і в розрізі окремих структурних підрозділів та статей затрат.

Останній являє собою інструмент управління формуванням прибутку за принципом аналіз системи «витрати – випуск – прибуток» (CostVolume-Profit Relationships, або CVP).

Базові елементи CVP аналізу:

- ціна продукції (prices of products);
- обсяг продажу продукції (unit volume);
- змінні витрати на одиницю продукції (per unit variable costs);
- постійні витрати за певний проміжок часу (total fixed cost).

Ця формула управління вимагає наявності інформації щодо витрат, нормативів, відхилень від стандартних норм і кошторисів, даних калькуляції собівартості окремих видів продукції, обліку результатів реалізації за видами виробів.

За своєю сутністю CVP-аналіз є досить простим, базується на легко обчислюваних показниках і дає змогу:

- оперативно оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток;
- аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва;
- оптимізувати пропорції між ціною і обсягами реалізації;
- оптимізувати пропорції між змінними і постійними витратами;
- мінімізувати підприємницький ризик;
- виявляти резерви та забезпечувати достатній запас фінансової стійкості;
- обґрунтовувати маркетингову стратегію;
- обґрунтовувати рекомендації по покращенню роботи підприємства.

CVP-аналіз з'ясовує зв'язок між витратами, рівнем операційної активності та прибутком.

Термін «операційна активність» характеризує результативність діяльності підприємства. Для виробничого підприємства вона визначається обсягом виготовленої продукції. При цьому мається на увазі, що всю виготовлену продукцію продано, тобто обсяги виробництва і продажу продукції за певний період збігаються. Оскільки прибуток – основний результативний показник діяльності підприємства, важливо знати його залежність від двох попередніх показників – витрат й обсягу продукції. Ця залежність ускладнюється тим, що

витрати поділяються на змінні й постійні, а обсяги виробництва і продажу продукції мають непрості зв'язки з цінами на окремі вироби. Крім цього, як відомо, не всі змінні витрати є пропорційними, а постійні витрати включають деякі елементи дегресуючих змінних витрат. Це все створює певні труднощі в моделюванні зазначеної залежності.

За CVP-аналізу співвідношення «витрати – випуск – прибуток» спрощується і припускається, що в його основі лежать лінійні залежності.

Тобто аналіз базується на таких передумовах:

- усі витрати можна чітко поділити на змінні та постійні;
- усі змінні витрати є пропорційними, а постійні не містять елементів деградуєчих витрат і є лише функцією часу;
- ціни на вироби не залежать від обсягу виробництва і в межах розрахункового періоду стабільні.

Ці обмеження означають, що CVP-аналіз здійснюється в межах даної виробничої та організаційної структури підприємства, тобто стосується короткострокового періоду. За цих умов функції витрат та обсягу виробництва (продажу) є лійними.

У процесі CVP-аналізу обчислюються та аналізуються рівноважний обсяг операційної (виробничої) діяльності (точка беззбитковості), тому цей аналіз на практиці часто називають аналізом точки беззбитковості.

Точка беззбитковості — це обсяг виробництва, за якого сукупні операційні витрати дорівнюють доходу (виручці) від продажу продукції.

Точку беззбитковості також називають «критичною» або «мертвою», або «рівноваги», або «поріг рентабельності» (BER – «break – even point»).

Операційна діяльність з виготовлення продукції або надання послуг вважається врівноваженою, коли виручка від продажу цієї продукції/послуг (дохід) дорівнює сукупним витратам.

В точці беззбитковості виручка дорівнює сукупним витратам, при цьому прибуток дорівнює нуль. Виручка, що відповідає точці беззбитковості є граничною виручкою. Обсяг виробництва (продажу) у точці беззбитковості є граничним обсягом виробництва (продажу).

Зазначений обсяг виробництва – точка беззбитковості – розмежує сфери збиткового (зона збитку) і прибуткового (зона прибутку) виробництва.

Унаслідок наявності постійних витрат виробництво продукції до певного її обсягу є збитковим, оскільки загальні витрати в сумі змінних і постійних більші за виручку. Зі зростанням обсягу виробництва за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менші за ціну, збитки зменшуються і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю.

На основі беззбиткового обсягу виробництва визначається рівень безпеки

операційної діяльності. Критерієм такої безпеки є ступінь перевищення фактичного (планового) обсягу вироблюваної продукції над беззбитковим обсягом виробництва.

Для успішної роботи підприємства, потрібно регулярно проводити аналіз порогу рентабельності і планування прибутку. При цьому доцільно виконувати декілька етапів:

- розрахунок мінімально допустимого обсягу продаж – порогу рентабельності – в цілому по підприємству і за кожним видом продукції;
- визначення стабільності прибутку до змін обсягів продажу (розрахунок операційного левериджу);
- планування обсягів продажу;
- розрахунок запасу фінансової стійкості.

Хоча для вітчизняних підприємств CVP-аналіз ще не досить широко використовується, він має значні переваги в процесі управління.

Можливості CVP-аналізу дозволяють ефективно управляти витратами, знаходити оптимальне співвідношення між постійними і змінними витратами, ціною та обсягами виробництва продукції, ефективно прогнозувати та планувати прибуток підприємства. Все це дає можливість підприємству в умовах реального ринкового господарювання збільшувати потенціал формування прибутку.

Для проведення CVP-аналізу використовують три методи: графічний, рівняння і маржинального доходу.

Обов'язкова умова для всіх методів – поділ витрат на змінні і умовно-постійні. У цьому випадку, особливі труднощі, що обмежують застосування такого методу, пов'язані саме з розподілом постійних витрат в умовах випуску декількох видів продукції. Саме ці умови приводять до різної ефективності від використання моделі «CVP-аналіз» на кожному окремому підприємстві.

Окрім традиційного підходу до проведення CVP-аналізу, у міжнародній практиці застосовується управлінський підхід до розподілу постійних витрат в CVP-аналізі, який забезпечує більш об'єктивну оцінку результатів діяльності підприємства і дає можливість ефективно планувати, прогнозувати і управляти витратами та результатами.

Контрольні запитання та завдання:

1. Мета і методи аналізу взаємозв'язку „витрати – обсяг – прибуток”.
2. Аналіз чутливості прибутку.
3. Аналіз взаємозв'язку „витрати – обсяг – прибуток” за умов асортименту.
3. Припущення аналізу «витрати - обсяг - прибуток».
4. Заходи підвищення прибутковості підприємства.
5. Побудуйте графічне зображення точки беззбитковості (з нескладним

цифровим прикладом).

6. Графік взаємозв'язку «прибуток-обсяг».

7. Графік маржинального доходу.

8. Аналіз чутливості прибутку: ситуація зміни обсягу продажу та постійних витрат.

9. Аналіз чутливості прибутку: ситуація зміни ціни та обсягу продажу.

10. Аналіз чутливості прибутку: ситуація зміни величини змінних витрат.

11. Особливості застосування ВОП-аналізу в діяльності торговельних підприємств.

12. Типи управлінських рішень, інформація для яких готується із застосуванням методики ВОП-аналізу.

13. Диференціальний аналіз: сутність та практичні ситуації.

14. Особливості ВОП-аналізу при калькулюванні повної та неповної собівартості

15. Огляд підходів до аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» в економічній теорії, економіці та обліку.

Завдання 1. Розрахувати точку беззбитковості в натуральних і грошових показниках, якщо річні постійні витрати підприємства становить 60 000 грн, ціна реалізації одиниці продукції — 20 грн. Маржинальний дохід становить 40%.

Завдання 2. Розрахувати маржинальний дохід за умови підвищення ціни реалізації на 10%, якщо нормативні змінні витрати встановлені підприємством у розмірі 60%, а ціна реалізації дорівнює 100 грн.

Обсяг реалізація становить 1 000 од.

Завдання 3. Використовуючи дані завдання 4, визначити прибуток за умови зниження ціни на 3% та збільшення обсягу реалізації на 10%.

Завдання 4. Використовуючи дані завдання 4, визначити прибуток за умови збільшення ціни на 2% та зниження обсягу реалізації на 5%.

Тести для самоконтролю

1. *Маржинальний дохід* — це:

а) виручка (дохід від продажу товарів, робіт, послуг);

б) різниця між виручкою і сумою змінних витрат;

в) різниця між виручкою і сумою постійних витрат;

г) різниця між виручкою і загальною сумою всіх витрат (змінних і постійних).

2. *Якщо загальний маржинальний дохід зменшується на певну величину, то операційний прибуток підприємства:*

а) зменшується у такому самому

розмірі;

б) зменшується на величину більшу, ніж зменшення маржинального доходу;

в) збільшується у такому самому розмірі;

г) залишається без змін;

д) жодний з наведених вище варіантів;

3. *Коефіцієнт маржинального доходу* — це:

а) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до суми постійних витрат;

б) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до суми змінних витрат;

в) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до ціни одиниці продукції;

г) відношення маржинального доходу з одиниці продукції до виручки від реалізації продукції.

4. Виробництво продукції певного виду в короткому періоді є доцільним, якщо показник маржинального доходу для неї:

- а) дорівнює нулю;
- б) перевищує постійні витрати;
- в) перевищує змінні витрати;
- г) перевищує сумарні витрати.

5. Підприємство досягає критичної точки, коли:

а) результат від реалізації дорівнює нулю;

б) виручка від реалізації дорівнює загальній сумі сукупних витрат;

в) маржа зі змінних витрат дорівнює сумі постійних витрат;

г) виручка від реалізації дорівнює сумі постійних витрат.

6. У точці беззбитковості маржинальний дохід дорівнює:

- а) нулю;
- б) змінним витратам;
- в) постійним витратам;
- г) виручці від реалізації.

7. Точка беззбитковості підприємства зростатиме в результаті:

- а) зменшення постійних витрат;
- б) збільшення коефіцієнта маржинального доходу;
- в) збільшення змінних витрат;
- г) зменшення змінних витрат;
- д) жодного з наведених вище варіантів.

8. Точка беззбитковості — це обсяг випуску (продажів), за якого:

а) прибуток від реалізації дорівнює нулю;

б) збиток від реалізації дорівнює нулю;

в) виручка від реалізації дорівнює сумарним витратам;

г) виручка від реалізації дорівнює постійним витратам.

9. Точка беззбитковості в грошових одиницях визначається:

а) діленням постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;

б) множенням постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;

в) діленням постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції;

г) множенням постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції.

10. Точка беззбитковості в натуральних одиницях визначається:

а) діленням постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;

б) множенням постійних витрат на коефіцієнт маржинального доходу;

в) діленням постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції;

г) множенням постійних витрат на маржинальний дохід з одиниці продукції.

11. Розрахунок обсягу діяльності, необхідного для отримання бажаного прибутку, визначається за формулою:

а) Виручка від реалізації = Змінні витрати + Бажаний прибуток;

б) Виручка від реалізації = Постійні витрати + Бажаний прибуток;

в) Виручка від реалізації = Змінні витрати + Постійні витрати + Бажаний прибуток;

г) Виручка від реалізації = Бажаний прибуток.

12. Визначення (планування) прибутку за певного обсягу реалізації здійснюється за формулою:

а) Прибуток = Виручка від реалізації – Змінні витрати;

б) Прибуток = Виручка від реалізації – Постійні витрати;

в) Прибуток = Виручка від реалізації – Змінні витрати – Постійні витрати;

г) Прибуток = Виручка від реалізації – (Змінні витрати + Постійні витрати).

13. Нижньою межею ціни на продукцію підприємства може бути:

а) виробнича собівартість;

б) повна собівартість;

в) собівартість за змінними витратами;

г) собівартість за постійними

витратами.

14. Межа безпеки визначається як різниця:

а) між фактичним і критичним обсягами реалізації у натуральному вимірі;

б) між плановим і критичним обсягами реалізації у вартісному вимірі;

в) між фактичним і критичним обсягами реалізації у вартісному вимірі;

г) між плановим і критичним обсягами реалізації у натуральному вимірі.

15. Запас фінансової міцності визначається як різниця:

а) між фактичним і критичним обсягами реалізації у натуральному вимірі;

б) між плановим і критичним обсягами реалізації у вартісному вимірі;

в) між фактичним і критичним обсягами реалізації у вартісному вимірі;

г) між плановим і критичним обсягами реалізації у натуральному вимірі.

16. Яка з економічних категорій не відповідає визначенню директ-костинг:

а) облік змінної собівартості;

б) облік часткової собівартості;

в) облік виробничої собівартості;

г) облік маржинальної собівартості?

17. Як розраховується маржинальний дохід:

а) як різниця виручки від реалізації та постійних витрат;

б) як сума чистого результату підприємства та його постійних витрат;

в) як різниця виручки від реалізації та змінної собівартості продукції;

г) як сума постійних та змінних витрат?

18. У чому полягає основна особливість методу директ-костинг:

а) калькулюванні виробничої собівартості продукції;

б) класифікації витрат на змінні та постійні;

в) нормуванні витрат виробництва;

г) обліку доходів і витрат за центрами відповідальності?

19. Що є основною передумовою

виникнення методу розвинутого директ-костингу:

а) поява категорії специфічних (прямих) постійних витрат;

б) виникнення категорії «однорідних секцій»;

в) поява категорії «маржинальний дохід»;

г) поява категорії «точка безбитковості»?

20. Що спричинило появу стратегічного управлінського обліку:

а) існування напівмарж за різними сегментами діяльності;

б) нормування доходів і витрат усередині виробничого процесу;

в) використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку;

г) існування концепції обліку витрат і доходів за центрами відповідальності?

21. У чому основні переваги методу директ-костинг:

а) найвища аналітичність витрат і доходів;

б) найбільша підпорядкованість нормуванню;

в) найповніші калькуляційні розрахунки;

г) надання інформації для прийняття внутрішніх управлінських рішень?

22. Як розраховується маржинальний дохід на зведену одиницю продукції:

а) шляхом підсумку маржинальних доходів за всіма виробами, що виготовляються;

б) шляхом ділення загального маржинального доходу на загальну кількість продукції, що виготовляється;

в) шляхом множення маржинального доходу певного виробу на питому вагу цього виробу в загальному доході підприємства від реалізації продукції;

г) шляхом порівняння суми виручки від реалізації продукції та суми загальних постійних витрат підприємства?

Тема 8

АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

8.1. Релевантний підхід та диференційний аналіз при прийнятті управлінських рішень

8.2. Аналіз інформації при прийнятті операційних управлінських рішень

8.3. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень

8.1. Релевантний підхід та диференційний аналіз при прийнятті управлінських рішень

З метою досягнення поставлених перед підприємством цілей керівництву слід ухвалювати певні рішення, що стосуються насамперед поточної діяльності.

У свою чергу, процес прийняття рішень розглядається насамперед як процедура вибору між різними альтернативами. Термін «альтернатива» являє собою один з існуючих варіантів дій для одержання запланованого результату найоптимальнішим шляхом. Тому процес прийняття рішень можна розглядати у вузькому значенні як вибір найкращої з можливих альтернатив та у широкому розумінні як упорядкування існуючих альтернатив.

Прийняття стратегічних рішень передбачає вибір стратегії, що забезпечить установавання довгострокових конкурентних переваг підприємства. Такі рішення пов'язані передусім з капітальними вкладеннями та поширюються на значний період часу (понад п'ять років).

Прийняття тактичних та операційних рішень пов'язано з вибором альтернативи, наслідки впровадження якої проявляються негайно або через короткий проміжок часу. В подальшому обмежимося аналізом операційних рішень, оскільки прийняття тактичних і стратегічних рішень вимагає спеціальних методів та процедур.

Операційні рішення часто називають поточними або короткостроковими. Але незважаючи на досить обмежений строк їх дії (до року або в межах операційного циклу), їх обов'язково слід узгоджувати зі стратегічними цілями підприємства.

Загальна класифікація поточних (оперативних) рішень подана на рис. 8.1. Найпоширенішими серед них є рішення щодо:

- спеціального замовлення;
- розширення чи скорочення діяльності;
- виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні;
- методу визначення ціни продукту (послуги).



Рис. 8.1. Класифікація поточних управлінських рішень

Рішення щодо спеціального замовлення означає прийняття або відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), яке передбачає використання вільних виробничих потужностей підприємства, але ціна, за яку вироблена при цьому продукція (виконані послуги) буде реалізована, є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг).

Рішення щодо розширення чи скорочення діяльності передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності. Сегментом може виступати продукція, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства.

Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.

Рішення щодо ціноутворення є необхідною умовою здійснення підприємницької діяльності, оскільки прибутковість бізнесу безпосередньо залежить від встановлення оптимальної ціни продажу за існуючих величини витрат, комбінації та обсягу продажу. Тому одне з основних питань управління діяльністю підприємства – встановлення ціни, яка б забезпечила задовільний рівень рентабельності.

З метою прийняття оптимального рішення щодо поставленої проблеми підприємство має розглянути принаймні два альтернативних варіанти її

вирішення і зробити між ними вибір на підставі аналізу доходів та витрат, пов'язаних з кожним із них.

Під технологією прийняття рішень в економічній літературі розуміють певну послідовність етапів. Рациональна технологія повинна перевести всі потрібні для досягнення мети дії в чітку й зрозумілу форму з метою як мінімізації можливих помилок, так і застосування спеціально створених прийомів для одержання найкращого результату. В найпростішому вигляді технологію прийняття рішення подають у вигляді таких трьох кроків.

Одним із найвідповідальніших етапів підготовки та прийняття рішень є правильне розуміння проблеми і чітка постановка завдання, тому що на всі подальші дії особи, приймаючої рішення, суттєво впливає форма, в якій сформульовано питання або проблеми.

При визначенні можливих варіантів подальших дій можуть виникнути такі типові ситуації:

- існування двох альтернатив, з яких одна передбачає збереження існуючої ситуації, тоді як друга спрямована на її зміну;

- здійснення вибору з кількох альтернатив, відмінних від існуючого стану речей, одного варіанта, який дозволяє досягти поставленої мети;

- рішення, яке передбачає вибір понад двох альтернативних шляхів дій, що одночасно відповідають вихідним умовам.

Тому збирається та аналізується вся інформація, яка має відношення до справи.

Ухвалення поточних (оперативних) рішень базується на концепції диференційного аналізу.

Диференційний аналіз являє собою процес оцінки наслідків упровадження тієї чи іншої альтернативи. Цей підхід передбачає виділення диференційних доходів та диференційних витрат, тобто таких показників, величина яких за певних умов може відрізнитися від тієї величини, яка виникла б за інших умов.

Диференційні доходи являють собою додаткові доходи, отримані внаслідок зростання обсягу продажу.

Диференційні витрати – додаткові витрати, що пов'язані з додатковим виготовленням або реалізацією продукції.

Диференційний аналіз ураховує всі витрати (як змінні, так і постійні), що змінюються під впливом конкретного рішення. Отже, диференційні дані являють собою різницю між альтернативними рішеннями. Зазначений підхід спрямований на виокремлення та оцінку серед усіх даних тільки релевантних показників.

Таким чином, процес прийняття рішень є настільки складним та багатofакторним, що його можна розглядати як особливий вид діяльності,

близький до мистецтва, який вимагає високої кваліфікації, практичного досвіду, розвинутої інтуїції. Саме тому за переконанням канадських авторів, для здійснення правильного вибору необхідне розуміння фундаментальних основ теорії прийняття рішень, зокрема доречно пам'ятати наступні припущення та правила:

1. Альтернативу обирають, зважаючи на її прибутковість.
2. Рішення приймають, виходячи з наявного кращого варіанта, (підхід «великого пальця»).
3. Те, що є позитивним для окремого підрозділу, є позитивним для підприємства у цілому.

Отже, економічна оцінка існуючих альтернатив має проводитися за обома вказаними напрямками, навіть якщо відомо, що врахування якісних чинників призведе до зростання загальних витрат на шляху до поставленої мети.

Порівняння та вибір варіанта рішення обов'язково має відбуватися за участю осіб, які виконуватимуть рішення, а не тільки учасниками аналітичної групи.

8.2. Аналіз інформації при прийнятті операційних управлінських рішень

Процес прийняття рішень здійснюється за участю бухгалтера, оскільки саме він забезпечує менеджерів достовірною і релевантною інформацією. При цьому сучасний бухгалтер розуміє, що для аналізу необхідна інформація тільки про релевантні витрати та доходи. Нагадаємо, що *релевантні витрати* – це витрати майбутніх періодів, що залежать від управлінського рішення. Вони пов'язані зі зміною майбутнього грошового потоку.

Не релевантні витрати не беруть до уваги.

Нерелевантні витрати:

- минулі (незворотні) витрати;
- майбутні витрати як результат раніше прийнятих рішень;
- витрати немонетарного характеру (амортизація).

Менеджерам необхідна лише корисна інформація.

Корисна інформація для керівництва повинна бути:

- стислою: викладеною чітко без зайвих деталей;
- точною: користувач повинен бути впевнений в тому, що інформація не містить ніяких помилок чи упущень;
- інформація не повинна містити ніяких підтасовок;
- вчасною: повинна бути отримана вчасно для проведення заходів з використання цієї інформації;
- послідовною: має бути придатною для порівняння з плином часу та

різними відділами чи підрозділами.

Корисна інформація для керівництва повинна:

– відповідати певним вимогам: повинна бути придатною для проведення відповідних заходів;

– бути ефективною з точки зору витрат: інформація не повинна коштувати більше ніж результати, яких від неї очікують;

– бути неупередженою: в способі здобуття чи викладення інформації не повинно бути ніякого упередження;

– бути правильно адресованою: інформацію необхідно надавати особі, яка відповідає за проведення необхідних заходів; слід також враховувати моменти конфіденційності.

Отже, під час оцінювання існуючих альтернатив ті доходи та витрати, які зростатимуть або зменшуватимуться в результаті прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Відповідно, показники, на які прийняте рішення не впливає, вважаються нерелевантними і до уваги не беруться. Тому для прийняття поточних рішень важливо змінити традиційний підхід до аналізу інформації, який звичайно застосовують у фінансовому обліку. Наприклад, нарахування амортизації основних засобів у фінансовому обліку розглядаються як витрати звітного періоду. Проте з метою прийняття рішення про можливість реалізації об'єкта основних засобів (планування майбутніх операцій) такі витрати в подальших розрахунках участі не беруть, оскільки вони є витратами минулих періодів, які вже неможливо змінити будь-якими діями.

У процесі прийняття поточних рішень доречно скористатися такими правилами:

1. Якщо альтернативний вибір впливає на величину витрат, але доходи при цьому залишаються незмінними, то найкращий з альтернативних варіантів є той, що веде до найменших диференційних витрат.

2. Якщо альтернативний вибір впливає водночас на величину витрат і на величину доходів, то найкращим вважається той альтернативний варіант, який забезпечує більший диференційний прибуток.

3. Для обґрунтування вибору тієї чи іншої альтернативи необхідно порівнювати загальні величини доходів і витрат, оскільки значення окремих показників на одиницю продукції може залежати від обсягу діяльності.

У загальному вигляді процес прийняття рішень проілюстровано на рис. 8.2.

Рішення мають ухвалюватися з урахуванням не тільки кількісних, але й якісних показників.

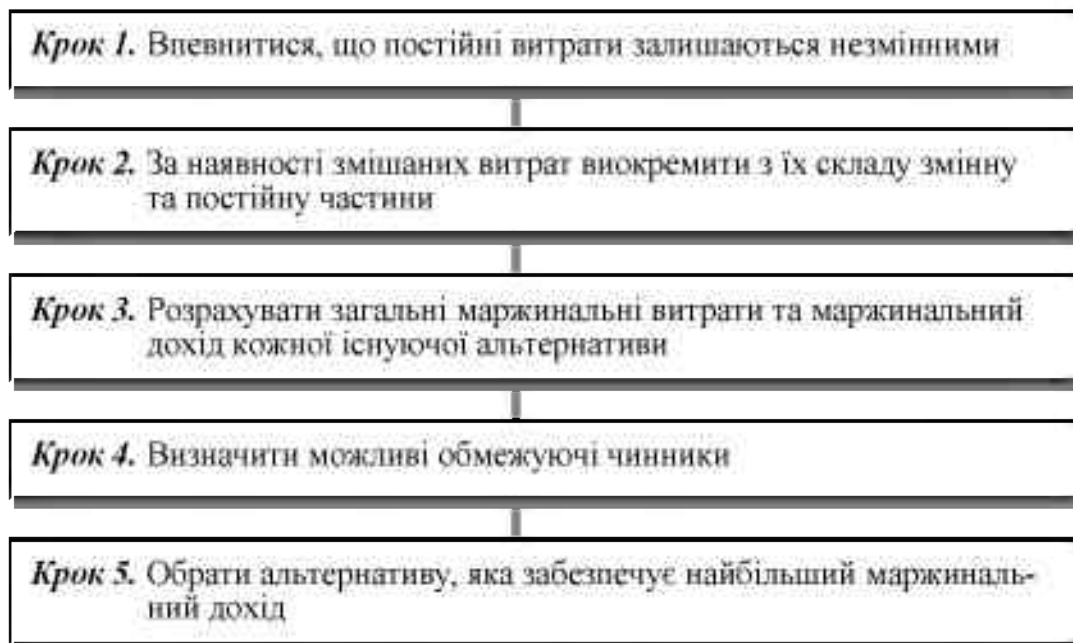


Рис. 8.2. Послідовність дій у процесі прийняття оперативних (поточних) управлінських рішень

Наприклад, такі чинники, як престиж підприємства, моральні обов'язки тощо, не можуть бути виміряні у кількісному виразі, але справляють значний вплив на рішення керівника. Тому економічна оцінка існуючих альтернатив має проводитися за обома вказаними напрямками, навіть якщо відомо, що врахування якісних чинників спричинить зростання величини загальних витрат з метою досягнення поставленої мети.

Регулярні та ретельно підготовлені внутрішні звіти надають менеджерам підприємства інформацію, необхідну для прийняття рішень, а отже, забезпечать виживання та розвиток їхнього бізнесу.

Зміст, форма та час подання управлінської звітності залежать від рівня управління. Чим вищий рівень, тим змістовнішою та сублімованішою має бути подана інформація.

8.3. Аналіз типових варіантів альтернативних рішень

Рішення щодо спеціального замовлення. Для прийняття рішення щодо спеціального замовлення необхідно визначити собівартість виробництва одиниці продукції, яка базується на релевантних витратах, та порівняти її з ціною, що пропонується. При цьому релевантними можуть бути як постійні, так і змінні витрати. У разі, якщо ціна спеціального замовлення більша, ніж релевантні виробничі витрати на одиницю продукції, спеціальне замовлення слід прийняти.

Приклад. Підприємство «Чародій» виготовляє напій для схуднення, ціна якого 2 грн за склянку, а річний обсяг виробництва та продажу — 40 000 склянок. При цьому постійні витрати становлять 16 000 грн, а загальна величина всіх

витрат – 66 000 грн. Підприємство розглядає можливість виконання додаткового одноразового замовлення на 5000 склянок, оскільки у процесі виробництва задіяно лише 80 % виробничих потужностей. Відповідно до умов цієї пропозиції ціна реалізації однієї склянки напою має дорівнювати 1,3 грн.

Розв'язання прикладу.

За умовами завдання, прийняття додаткового замовлення не призведе до зростання постійних витрат, оскільки у підприємства є вільні виробничі потужності. В той же час загальні змінні витрати збільшаться із зростанням обсягів виробництва. Отже, релевантними є тільки змінні витрати, оскільки їх величина залежить від прийнятого рішення. Звідси, релевантні витрати на виробництво кожної додаткової одиниці продукції становитимуть 1,25 грн $[(66\ 000 - 16\ 000)/40\ 000]$. Запропонована замовником ціна (1,3 грн) дає змогу не тільки покрити всі витрати, але й отримати додатковий прибуток у розмірі 250 грн $[(1,3 - 1,25) \times 5000]$.

Рішення щодо скорочення діяльності. Необхідність рішення стосовно скорочення діяльності найчастіше виникає за наявності у підприємства збиткового сегмента, оскільки традиційно вважається, що ліквідування такого сегмента та (або) заміна його іншим сегментом збільшить прибуток підприємства в цілому. Проте для прийняття зазначеного типу рішення необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий сегмент свої власні витрати. При цьому «критичним» кількісним показником, який обґрунтовує необхідність його ліквідації, можна вважати відсутність у нього маржинального доходу. Звідси, релевантними будуть дані про всі прямі витрати сегмента, тобто як змінні, так і постійні, які безпосередньо пов'язані з ним.

Приклад. Підприємство «Пумба» виготовляє три види продукції, дані про які подані нижче (табл. 8.1). При цьому постійні накладні витрати розподіляються пропорційно прямій заробітній платі.

Керівник підприємства вважає, що збитковий сегмент (виробництво продукту Б) слід ліквідувати, оскільки, на його думку, це призведе до зростання прибутку в цілому по підприємству.

Таблиця 8.1

Звіт про фінансові результати, грн

Показник	Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Сума
Продаж	60 000	25 000	15 000	100 000
Прямі матеріали	23 000	10 000	9000	42 000
Пряма заробітна плата	10 000	8000	2000	20 000
Змінні накладні витрати	4000	5000	1500	10 500
Постійні накладні витрати	7500	6000	1500	15 000
Разом витрат	44 500	29 000	14 000	87 500
Прибуток (збиток)	15 500	(4 000)	1000	12 500

Зверніть увагу на те, що величина постійних накладних витрат, які забезпечують роботу всіх виробничих підрозділів, залишається незмінною за будь-яких умов. За ліквідації цеху, що виготовляє продукт Б, підприємство дістає можливість зекономити лише на змінних витратах (як прямих, так і непрямих). Але водночас втрачається можливість отримати дохід, пов'язаний із продажем указанного продукту. Диференційний аналіз наслідків ліквідації сегмента подано нижче (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Вплив рішення щодо ліквідації сегмента діяльності на фінансовий результат підприємства, грн

Показник	Результат рішення
Доходи від реалізації (диференційні витрати)	Зменшення на 25 000
Витрати діяльності (диференційні доходи)	Зменшення на 23 000 (10 000 + 8000 + 5000)
Маржинальний дохід	Зменшення на 2000 (25 000 – 23000)
Прибуток	Зменшення на 2000

Відтак, за умови ліквідації цеху, що виробляє продукт Б, підприємство втратить маржинальний дохід у розмірі 2000 грн (25 000 – 23 000), який частково покривав загальні постійні накладні витрати підприємства. Це, у свою чергу, зумовить зменшення прибутку підприємства на 2000 грн, оскільки величина загальних постійних витрат залишається незмінною.

Рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні. Для прийняття рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні необхідно порівняти ціну придбання одного напівфабрикату з витратами на його виготовлення власними силами. При цьому релевантними даними будуть: купівельна ціна за одиницю, змінні витрати на виробництво одиниці та частка постійних виробничих витрат, якої можна уникнути. Крім того, слід враховувати можливі витрати, наприклад, дохід від передачі вільних виробничих потужностей в оренду, який буде втрачено у разі продовження власного виробництва. Якщо підприємство розглядає можливість відмовитися від закупівлі необхідних компонентів і розпочати власне виробництво, крім виробничих витрат можуть зрости також адміністративні та інші витрати.

Приклад. Підприємство «Мотокар» виготовляє електричні двигуни, для складання яких у субпідрядника придбається оригінальна деталь «Х». Ціна однієї деталі – 20 грн. Для забезпечення запланованого обсягу виробництва двигунів у рік необхідно придбавати 30 000 деталей «Х». Підприємство «Моторолер» розглядає можливість виготовлення зазначеної деталі власними силами, оскільки існуючі виробничі умови дають змогу це зробити без додаткових капітальних інвестицій. Витрати на виготовлення однієї деталі «Х» згідно з розрахунками становитимуть (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Показник	На одиницю, грн
Прямі матеріали	6
Пряма заробітна плата	5
Змінні накладні виробничі витрати	4
Прямі постійні накладні виробничі витрати	3
Постійні накладні витрати загальновиробничого характеру	7
Разом	25

Чи слід продовжувати закупати деталь «Х» у субпідрядника?

Визначимо релевантні витрати щодо кожної альтернативи виходячи з розрахунку на одну деталь «Х» (табл. 8.4).

Отже, витрати, безпосередньо пов'язані з самостійним виготовленням деталі «Х» підприємством «Моторолер», дорівнюють 18 грн, у той час як нині підприємство сплачує за кожну деталь 20 грн. Тому для підприємства вигідніше виготовляти деталь власними силами, якщо немає інших пропозицій. У разі прийняття рішення на користь власного виробництва економія витрат становитиме 60 000 грн $[(20 - 18) \times 30\ 000]$.

Таблиця 8.4

Альтернатива 1 «продовжувати придбавати деталь «Х» у субпідрядника»		Альтернатива 1 «виготовляти деталь «Х» самостійно»	
Показник	Сума, грн	Показник	Сума, грн
Ціна придбання	20	Прямі матеріали	6
		Пряма заробітна плата	5
		Змінні накладні виробничі витрати	4
		Прямі постійні накладні виробничі витрати	3
Разом	20		18

Зверніть увагу, що за відсутності у підприємства вільних виробничих потужностей рішення могло б бути іншим. Так, якщо підприємство вирішує розпочати власне виробництво компонента і за рахунок цього зменшити виробництво інших продуктів, то втрачений через це маржинальний дохід буде розглядатися як можливі витрати.

Під час прийняття усіх розглянутих вище рішень слід також брати до уваги чинники якості, такі як надійність постачальника, дії конкурентів, можливість швидко відновити власне виробництво, реакція профспілок тощо.

Рішення щодо ціноутворення. Процес ціноутворення складається з кількох етапів, одним із яких є встановлення кінцевої ціни продажу. Цей етап містить кілька варіантів розрахунку ціни для зовнішніх покупців (рис. 8.3).

Використовувані методи, орієнтовані на витрати, визначають витрати, до яких додають націнку або розрахункову норму прибутку, і тим самим

встановлюють ціну.

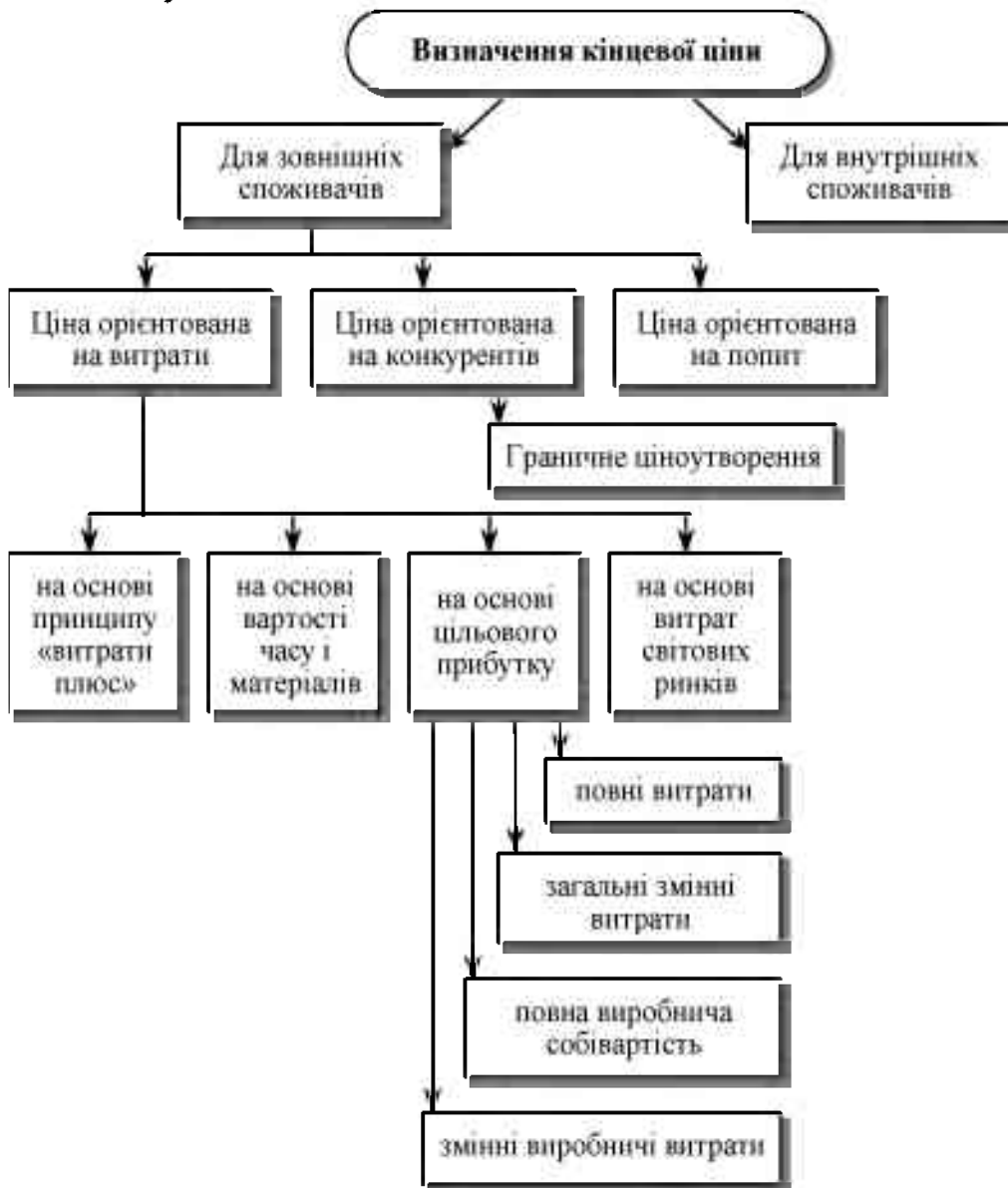


Рис. 8.3. Варіанти розрахунку кінцевої ціни

Методи, за якими ціна орієнтована на попит, передбачають вивчення споживчого попиту на продукцію (товари) за різних рівнів цін і встановлення ціни на рівні, що оптимізує прибуток підприємства. Використання методів, за якими ціна орієнтована на конкурентів, зумовлює необхідність вивчення цінових стратегій конкурентів і встановлення величини ціни на певний відсоток вище чи нижче їх цін.

Приблизно 50 % підприємств віддають перевагу застосуванню методів, орієнтованих на витрати. Серед них найпоширенішими є визначення кінцевої ціни на основі принципу «витрати плюс» та ціноутворення на основі цільового прибутку. В загальному вигляді ціна продажу розраховується за формулою:

$$\text{Ціна} = \text{Витрати} + \text{Націнка}. \quad (8.1)$$

У разі встановлення ціни за принципом «витрати плюс» ціна продажу

встановлюється на основі витрат підприємства, збільшених на певну величину націнки, яка відповідає запланованій нормі прибутковості. Обсяг продажу при цьому до уваги не береться.

Приклад. Є такі дані про діяльність підприємства: змінні витрати на одиницю продукції — 1,5 грн; постійні витрати на одиницю продукції — 0,6 грн; бажана норма прибутковості — 30 %. Звідси ціна продажу дорівнюватиме 2,6 грн $[1,5 + 0,5 + (1,5 + 0,5) \cdot 0,3]$.

У разі ціноутворення на основі цільового прибутку встановлення ціни продажу має забезпечити отримання запланованої величини прибутку за певного обсягу реалізації. Величину націнки та значення відсотка націнки розраховують у такий спосіб:

$$\text{Націнка} = \text{Витрати} \times \% \text{ націнки}, \quad (8.2)$$

$$\% \text{ націнки} = \frac{\text{Запланований прибуток} + \text{Витрати, що не включаються до базових}}{\text{Річний обсяг реалізації} \times \text{Базові витрати на одиницю продукції}}$$

Приклад. Нижче подані показники діяльності підприємства, заплановані на наступний рік (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

Дані про діяльність підприємства відповідно до плану

Показник	Сума, грн
Загальні виробничі витрати, у т. ч. змінні витрати 8000 грн	13 000
Загальні невиробничі витрати, у т. ч. змінні витрати 200 грн	1000
Запланований прибуток, грн	7500
Річний обсяг реалізації, од.	10 000

Розрахуємо величину ціни реалізації за кожним з підходів, передбачених цим методом (рис. 8.3). Для цього на першому етапі слід визначити значення змінних, постійних, виробничих та повних витрат з розрахунку на одиницю продукції, оскільки кожний із зазначених видів витрат може виступати базовими витратами (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Величина витрат на одиницю продукції

Витрати	Сума, грн.
Виробничі змінні витрати	$8000/10\ 000 = 0,8$
Виробничі постійні витрати	$5000/10\ 000 = 0,5$
Невиробничі змінні витрати	$200/10\ 000 = 0,02$
Невиробничі постійні витрати	$800/10\ 000 = 0,08$
Загальні витрати	$0,8 + 0,5 + 0,02 + 0,08 = 1,4$
Загальні змінні витрати	$0,8 + 0,02 = 0,82$
Загальні виробничі витрати	$0,8 + 0,5 = 1,3$

Розрахунок ціни за різними методами подано в табл. 8.7.

Таблиця 7.7

Визначення ціни продажу за допомогою методів на основі цільового прибутку

Метод	Базові витрати	Витрати, що не входять до базових	Розрахунок % націнки	Розрахунок величини націнки, грн	Розрахунок ціни, грн
На основі повних витрат	всі витрати підприємства	—	$\frac{7500 + 0}{10\ 000 \cdot 1,4} = 0,536$	$1,4 \cdot 0,536 = 0,75$	$1,4 + 0,75 = 2,15$
На основі загальних змінних витрат	загальні змінні витрати	загальні постійні витрати	$\frac{7500 + 5800}{10\ 000 \cdot 0,82} = 1,62$	$0,82 \cdot 1,62 = 1,33$	$0,82 + 1,33 = 2,15$
На основі повної виробничої собівартості	загальні виробничі витрати	загальні невиробничі витрати	$\frac{7500 + 1000}{10\ 000 \cdot 1,3} = 0,654$	$1,3 \times 0,654 = 0,85$	$1,3 + 0,85 = 2,15$
На основі змінних виробничих витрат	загальні змінні виробничі витрати	загальні постійні та невиробничі змінні витрати	$\frac{7500 + 6000}{10\ 000 \cdot 0,8} = 1,687$	$0,8 \cdot 1,687 = 1,35$	$0,8 + 1,35 = 2,15$

Отже, за будь-яким підходом ціна реалізації одиниці продукції однакова.

Контрольні запитання та завдання:

1. Визначення оптимального економічного розміру замовлення (оптимальної партії) табличним та графічним методом.
2. Сутність стратегії максимізації максимальних результатів.
3. Сутність стратегії максимізації мінімальних результатів.
4. Сутність стратегії мінімізації максимального жалю.
5. Вирішення моделі лінійного програмування.
6. Концепція релевантності в економічній літературі.
7. Використання критерію релевантності в аналізі альтернатив.
8. Короткострокові управлінські рішення та інформація, необхідна для їх реалізації.
9. Прийняття рішень в умовах наявності обмежень: теоретикопрактичний аспект.
10. Обґрунтування рішення про «ефективного» партнера.
11. Процес прийняття рішення і релевантність облікової інформації.
12. Аналіз варіантів альтернативних рішень.
13. Рішення стосовно запасів.
14. Використання аналізу «витрати – обсяг – прибуток» в процесі прийняття рішень.
15. Види ресурсозабезпечення при різних формах виробництва.
16. Оптимальне використання ресурсів за умов обмежень.

Індивідуальне завдання. Розрахувати, якою повинна бути найнижча ціна для виконання замовлення. Рішення оформити в таблиці 1.

ТОВ «Крук» виробляє один вид продукції у трьох модифікаціях: модель №1, модель № 2 і модель № 3.

Виробництво складається з двох стадій:

I – виготовлення базового продукту (змінні витрати становлять 5 грн),

II – фінішна обробка і пакування, відповідно 5 грн, 3 грн, 2 грн.

Отже, ціна реалізації на них буде різною.

З покупцями вже укладено угоди на виробництво відповідної модифікації у розмірі 200, 300, 400 одиниць. Попит на дану продукцію може становити 200 од., 300 од., 400 од. відповідно.

Постійні витрати на рік становлять 1 000 грн. Розмір очікуваного (бажаного) за рік прибутку до сплати податку — 3 000 грн. Виробничі потужності дозволяють виробляти 1 500 одиниць продукції.

ТОВ «Крук» одержало пропозицію від покупця на придбання 200 одиниць продукції, але не готової, а напівфабрикату (результат виробництва на першій стадії). Завершити розрахунки і дооформити таблицю.

Таблиця 1

Розрахунок покриття постійних витрат і отримання прибутку (маржинального доходу)

Моделі	Витрати на виробництво		Ціна, грн	Попит, од.	Маржинальний дохід	
	I стадія	II стадія			на одиницю продукції	на очікуваний обсяг
	базового продукту	готової продукції				
Модель № 1			18			
Модель № 2			10			
Модель № 3			9			
Разом			x	900		
Постійні витрати						1000
Прибуток (відповідно до укладених угод)						?
Прибуток очікуваний						300
Прибуток, який повинен принести нове замовлення						?

Завдання 1. Виробниче підприємство «Рapid» прийняло рішення про початок виробництва нового виробу, для чого необхідні одноразові капіталовкладення на придбання обладнання 100000 грн. Продукція буде вироблятися протягом п'яти років, після чого обладнання, як очікується, буде продане за 20000 грн (за залишковою вартістю). Обсяг виробництва і продажів нового виробу за 5 років складе:

- 1-й рік - 5000 од.,
- 2-й - 10000 од.,
- 3-й - 15000 од.,
- 4-й - 15000 од.,
- 5-й - 5000 од.

Ціна реалізації продукції очікується незмінною протягом усього періоду – 12 грн за одиницю. Виробничі витрати – 8 грн на одиницю (без суми амортизації обладнання).

Необхідно визначити:

- 1) облікову норму прибутку;
- 2) період окупності первісних інвестицій;
- 3) чисту приведену вартість грошових потоків.

Завдання 2. Фірма «Будівельник» вивчає можливості участі в аукціоні з метою придбання аварійної будівлі для подальшої її реставрації, облаштування в ній елітних квартир та їх продажу. Очікується, що будівля може бути придбана не дорожче 450 тис. грн. На її реставрацію планується два роки, про що є домовленість з відповідними будівельними підприємствами. Вартість реставрації:

- 1-й рік - 500 тис. грн,
- 2-й рік - 300 тис. грн.

За перший рік планується обладнати 6 елітних квартир і продати їх за 900 тис. грн, за другий рік – відповідно 3 квартири за 450 тис. грн.

Витрати на капітал для фірми «Будівельник» складають 12% річних.

Необхідно визначити:

- 1) чисту приведену (теперішню) вартість запропонованого проекту;
- 2) при якій ціні придбання аварійної будівлі ЧТВ буде дорівнювати нулю; «запас міцності» для ціни;
- 3) при якій середній вартості капіталу (дисконтній ставці) ЧТВ буде дорівнювати нулю; «запас міцності» суми первинних інвестицій;
- 4) при якій ціні продажу квартир ЧТВ буде дорівнювати нулю; «запас міцності» для ціни реалізації квартир;
- 5) дати оцінку рівня ризику даного проекту.

Тести для самоконтролю:

1. Що з наведеного входить до складу грошових надходжень від об'єкта інвестування:

- а) сума чистого прибутку від об'єкта інвестування;
- б) амортизація об'єкта капітальних вкладень;
- в) ліквідаційна вартість об'єкта на час вибуття;
- г) усе перелічене?

2. Складний відсоток - це відсоток:

- а) на суму первинних інвестицій;
- б) на суму раніше нарахованих

відсотків;

- в) на суму первинних інвестицій та суму раніше нарахованих відсотків;
- г) усе перелічене.

3. Теперішня (приведена) вартість майбутніх грошових надходжень - це:

- а) дисконтована вартість майбутніх грошових надходжень;
- б) майбутня вартість, помножена на ставку дисконтування;
- в) майбутня вартість, поділена на ставку дисконтування;
- г) немає правильної відповіді.

4. Найбільш повне визначення ануїтету - це:

- а) очікувані грошові надходження рівними сумами;
- б) очікувані грошові надходження через рівні проміжки часу;
- в) очікувані грошові надходження рівними сумами через рівні проміжки часу впродовж певного періоду;
- г) усе перелічене.

5. Що з переліченого може бути використано як база для визначення ставки дисконтування:

- а) кредитна ставка банку;
- б) середньозважена вартість капіталу підприємства;
- в) ставка відсотка з абсолютно надійних інвестицій;
- г) усе перелічене?

6. Чи може бути ставка дисконту нижчою за середню вартість капіталу:

- а) так, завжди;
- б) ні, ніколи;
- в) інколи;
- г) немає правильної відповіді?

7. Які з наведених методів оцінки проектів капітальних вкладень є найбільш доцільними і обґрунтованими:

- а) метод чистої теперішньої (приведеної, дисконтованої) вартості;
- б) розрахунок внутрішньої норми

рентабельності;

- в) термін дисконтованої самоокупності інвестицій;
- г) усе перелічене?

8. Який з проектів капітальних вкладень, значення чистої теперішньої вартості яких наведено нижче, можна вважати найбільш ефективним:

- а) нуль (ЧТВ = 0);
- б) менше нуля (ЧТВ < 0);
- в) більше нуля (ЧТВ > 0);
- г) усе перелічене.

9. Який з наведених нижче показників використовують для оцінки рівня ризику інвестиційних проектів:

- а) чутливість ціни продажу;
- б) чутливість обсягу продажів;
- в) чутливість середньої вартості капіталу (ставки дисконтування);
- г) усе перелічене?

10. Що характеризують табличні дані приведеної вартості майбутніх грошових потоків:

- а) значення фактора теперішньої вартості $(1 + i)^{-n}$;
- б) значення фактора майбутньої вартості $(1 + i)^n$;
- в) значення дисконтної ставки за різні часові періоди;
- г) немає правильної відповіді?

Тема 9

БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ

9.1. Бюджет як інструмент системи управлінського контролю, його сутність, організаційні аспекти та функції.

9.2. Методика складання та взаємоузгодження бюджетів

9.3. Організація контролю за виконанням бюджету

9.4. Особливості бюджетування в умовах калькулювання за видами діяльності

9.1. Бюджет як інструмент системи управлінського контролю, його сутність, організаційні аспекти та функції.

Для досягнення визначених підприємством цілей необхідно, щоб усі його ланки (виробництво, маркетинг, управління тощо) працювали за єдиним планом. Такий план дає змогу забезпечити узгодженість роботи кожного підрозділу підприємства. Він має бути достатньо деталізованим та містити заходи, спрямовані на поліпшення результатів роботи підприємства в цілому.

В системі управління використовують спеціальні методи, які дозволяють успішно реалізувати всі функції управління, наприклад, функцію контролю забезпечують нормальний метод обліку та бюджетування, підготовка і аналіз внутрішніх звітів тощо. Контроль повинен здійснюватися, якщо виявлені відхилення виходять за межі заздалегідь визначених допусків. Для здійснення контролю необхідно мати еталон для порівняння – план (бюджет). Звідси бюджетний контроль – це зіставлення фактичних показників із запланованими.

В управлінському обліку поняттю план відповідає термін «бюджет».

Бюджет – це кількісний план у грошовому вимірі, заздалегідь підготовлений і прийнятий до певного періоду часу, який зазвичай відображує заплановані на цей період величини доходів, витрат і капіталу, необхідні для досягнення запланованої мети. Тобто бюджет являє собою фінансовий план, який пояснює майбутні операції й оцінює очікуваний напрям дій для досягнення фінансових і оперативних цілей підприємства. Отже, бюджет можна вважати інструментом фінансового менеджменту.

В свою чергу, процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями отримав назву **бюджетування**.

Бюджети розробляються як в цілому для підприємства, так і для окремих структурних підрозділів або функціональних сфер діяльності суб'єкта господарювання. Тому бюджетування звичайно розглядають як двосторонній потік інформації:

- **низхідний** – визначення цілей та завдань для кожного підрозділу

підприємства виходячи із загальних цілей;

- висхідний – інтеграція бюджетів окремих підрозділів у єдиний бюджет.

Таким чином, *бюджетування* – динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання (рис. 9.1). Він є невід'ємною рисою ефективного фінансового планування, оскільки, за оцінками західних спеціалістів, підприємства, що не складають річні бюджети, втрачають за рік до 20 % своїх доходів.

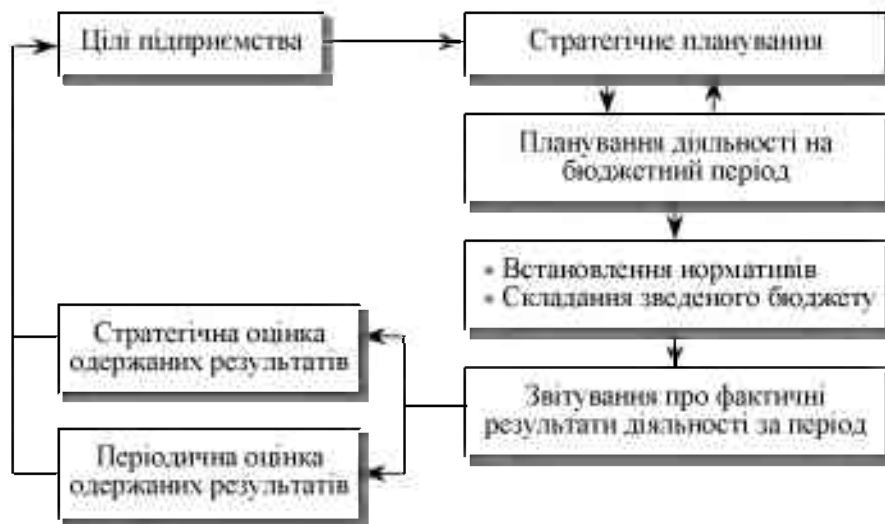


Рис. 9.1. Організаційні аспекти процесу бюджетування

Функції бюджету можна окреслити так:

- збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища, оскільки під час підготовки бюджету необхідно зробити оцінку майбутніх умов діяльності, включаючи внутрішні витрати, відсоткові ставки, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо;

- попередження про можливі проблеми в майбутньому. Наприклад, отримавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом певного періоду (наприклад, літніх місяців), для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету керівництво заздалегідь має можливість запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування;

- координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства. Так, складений у письмовій формі бюджет надає інформацію директору з виробничих питань у кількісному та грошовому вимірі, що необхідно зробити для забезпечення рівня продажу, встановленого начальнику відділу збуту;

- оцінка отриманих результатів. Бюджети містять інформацію як про очікувані витрати кожного підрозділу, так і про передбачуваний випуск продукції та доходи від її реалізації. Тому вони мають певні критерії, з якими

слід порівнювати фактичні результати діяльності. Отже, бюджет є засобом, за допомогою якого можна оцінити ефективність роботи підприємства (підрозділу);

- здійснення контролю. У ході проведення регулярної оцінки результатів діяльності можна визначити ланки, де фактичні наслідки дії не збігаються з тим, що планувалося. Тому можуть бути своєчасно прийняті заходи, спрямовані на усунення цих розбіжностей, що поліпшить показники роботи в цілому по підприємству.

В економічній літературі *бюджети класифікують* за кількома ознаками (рис. 8.2).

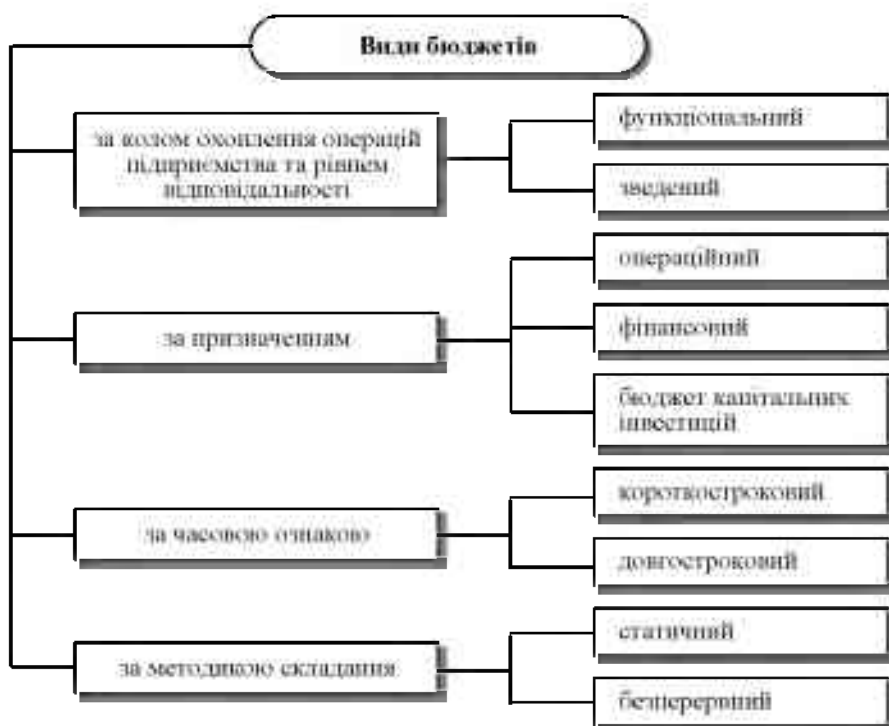


Рис. 9.2. Класифікація бюджетів

Функціональні бюджети являють собою окремі складові зведеного бюджету, які стосуються відповідальності окремого менеджера.

Зведений бюджет – це узагальнюючий план роботи підприємства, який відображує майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру його діяльності. Зведений бюджет – це деталізований план на майбутнє. Звичайно процес його формування здійснюється протягом шести місяців до початку бюджетного року.

Операційні бюджети являють собою сукупність бюджетів, які відображують доходи та витрати підприємства.

Фінансові бюджети – це сукупність бюджетів, які містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Бюджет капітальних інвестицій відображує потреби підприємства у

капітальних інвестиціях (модернізація існуючих та створення нових засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, який охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії

Склад оперативних та фінансових бюджетів подано на рис. 9.3.

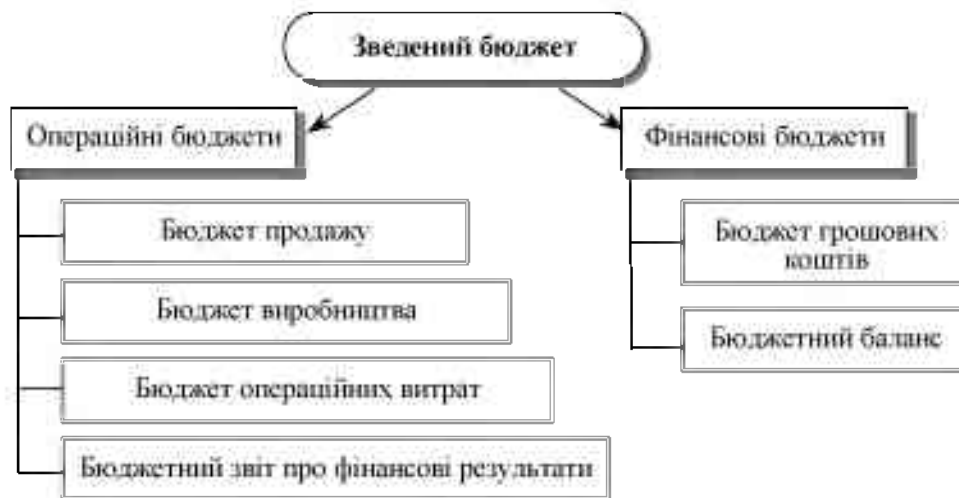


Рис. 9.3. Основні складові зведеного бюджету

Термін часу, який охоплює бюджет, називають бюджетним періодом. Звичайно бюджет складають на досить тривалий період, щоб мати можливість показати ефект обраної керівництвом господарської політики, але водночас досить короткий, щоб оцінки були зроблені з достатньою точністю. Це правило передбачає складання кількох видів бюджетів, які охоплюють різні проміжки часу. Операційний і фінансові бюджети найчастіше складають на рік з подальшою їх деталізацією на менш тривалі періоди: квартал, місяць, два тижні або декаду. Зверніть увагу, що чим коротший бюджетний період, тим складніше сформувавши бюджет, оскільки зростає роль непередбачуваних чинників. Наприклад, визначити обсяг продажу за кожний тиждень набагато складніше, ніж встановити його величину в цілому на місяць. У свою чергу, бюджети капітальних інвестицій звичайно розраховані на період від 5 до 10 років.

У процесі складання бюджетів підприємства застосовують різні підходи.

На більшості успішних підприємств України постійно готують систему бюджетів, оскільки бюджетування дозволяє вирішити низку конкретних практичних завдань. Метою бюджетування є:

- 1 — підготовка досяжного плану розвитку підприємства;
- 2 — забезпечення злагодженої роботи всіх підрозділів:
 - відділ закупок повинен закупати те, що необхідно для виробництва;
 - виробничий відділ повинен виробляти те, що планує реалізувати відділ збуту;
 - відділ збуту повинен працювати з тими замовниками, які можуть

оплатити свої замовлення;

– жоден підрозділ не повинен нести витрат більше, ніж організація може оплатити (забезпечення усвідомлення витрат на діяльність).

3 — змусити менеджерів:

– кількісно обґрунтовувати свої плани; визначати, у який час ресурсів підприємству не вистачатиме для задоволення виробничих потреб, щоб своєчасно забезпечити надходження додаткових ресурсів;

– створювати запаси готової продукції тоді, коли попит перевищує пропозицію (дефіцитом ресурсів може стати готова продукція);

– організовувати набір та навчання виробничого персоналу, щоб бути готовим до збільшення обсягів реалізації при підвищенні попиту;

– організовувати придбання додаткових виробничих потужностей (площ, обладнання);

– організовувати надходження додаткових коштів у той час, коли витрати перевищують наявні кошти (дефіцитним ресурсом стануть гроші);

4 — підготувати основу для порівняння з фактичними результатами (еталон). Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначати ефективність і результативність діяльності.

5 — встановити пріоритети, щоб сприяти здійсненню «вигідних» витрат та протистояти неекономному використанню коштів;

6 — мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети підприємства; (бюджети стають мірою для оцінки діяльності менеджерів).

При цьому виконавці повинні вважати поставлені цілі доречними, розумними.

7 — виконання вимог законів та контрактів.

Підходи до організації бюджетування:

– згори — вниз, /в жорстко централізованих або невеликих підприємствах/;

– знизу вгору, /структура підприємства забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні складати релевантні бюджети і є довіреними особами вищого керівництва;

– знизу — вгору/згори вниз.

Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер-аналітик: визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів, надає необхідні консультації.

Процес розробки альтернативного плану може включати такі етапи:

- розробку методики формування альтернативних планів;
- ідентифікацію можливих подій, що вплинуть на зміст і часові характеристики плану;
- розрахунки техніко-економічних показників, які характеризували б

параметри можливих подій для кожного з випадків, що мають високу ймовірність;

- моніторинг ситуацій, контроль діючих планів та в разі потреби введення альтернативного плану.

Ефективна організація бюджетного процесу безпосередньо залежить від роботи бюджетного комітету, який являє собою консультативну групу, сформовану із представників вищої ланки керівництва, а також зовнішніх консультантів. Цьому постійно діючому органу делегують виконання таких функцій:

- перевірку стратегічних планів;
- формування операційних бюджетів на базі стратегічних планів;
- формування функціональних бюджетів;
- складання зведеного бюджету;
- аналіз суттєвих відхилень;
- здійснення необхідних коригувань щодо діяльності підприємства;
- консультування виконавців бюджетів;
- вирішення конфліктів інтересів;
- розробку й оновлення порадики бюджетування щодо строків, порядку подачі та затвердження бюджетів;
- встановлення сфери відповідальності керівників підрозділів тощо.

Порадник бюджетування – це сукупність інструктивного матеріалу, який включає правила та рекомендації для складання бюджетів, інформацію про те, хто, коли, що і як має робити для забезпечення виконання бюджету, а також права виконавця й рівень його відповідальності.

Бюджети відіграють вирішальну роль у діяльності керівництва підприємства.

9.2. Методика складання та взаємоузгодження бюджетів

Розкриємо сутність методики, виділивши окремі етапи, які вимагають підбору певної інформації, аналітичних процедур. Розглянемо *методику складання зведеного бюджету*. Етапи цього процесу подано на рис. 9.4. Зазначена послідовність має певне логічне пояснення. Так, виокремлення першим кроком складання бюджету продажу пояснюється тим, що рівень виробництва, обсяги закупівлі запасів і величина операційних витрат безпосередньо визначаються обсягом реалізації.

Зауважте, що крім системи операційних бюджетів складають три фінансові бюджети:

- бюджет інвестицій (капітальних вкладень);
- бюджет грошових коштів (відображає очікувані платежі та надходження,

особливо потрібен для контролю надлишку чи нестачі грошових коштів);

– бюджетний баланс (прогнозний баланс) – проформа фінансової звітності.

Складають на підставі балансу на початок бюджетного періоду, бюджетів операційних витрат та бюджету грошових коштів. Нерозподілений прибуток у бюджетному балансі дорівнює сумі нерозподіленого прибутку на початок та очікуваного чистого прибутку за мінусом дивідендів, що підлягають сплаті.

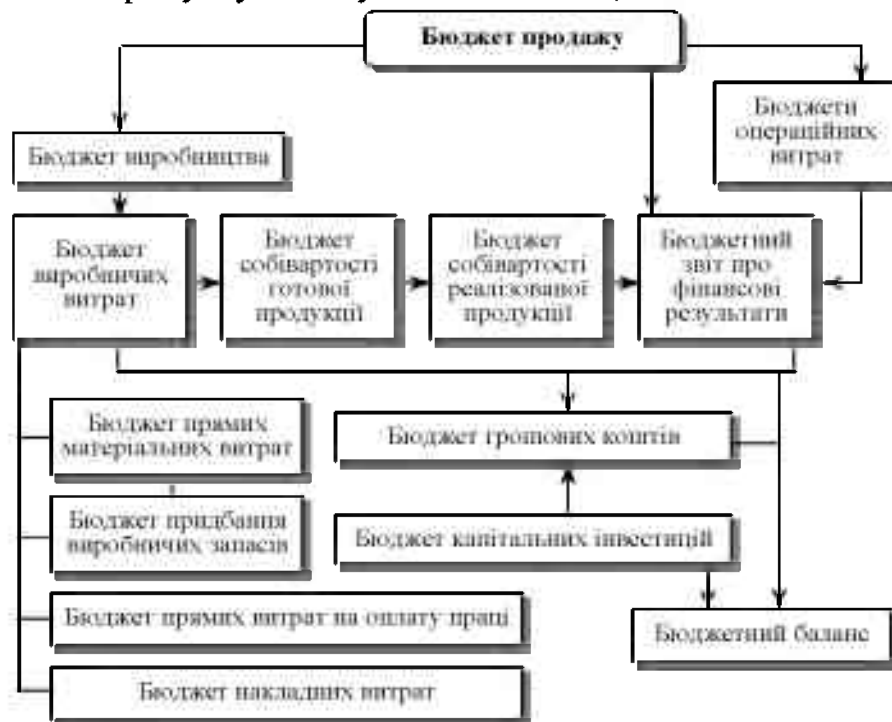


Рис. 9.4. Послідовність складання окремих бюджетів для формування зведеного бюджету

Слід зазначити, що обов'язковою умовою бюджетування є поділ всіх витрат підприємства на змінну та постійну частину. Таке розмежування дасть змогу контролювати рівень витрат звітного періоду і зіставляти їх з фактичними даними.

Бюджет продажу. Найбільш складний аспект бюджетування, оскільки містить значну частку суб'єктивізму. Бюджет продажу має відображувати обсяг реалізації продукції в натуральних і вартісних показниках за рік (місяць, квартал тощо). Для визначення можливого рівня продажу використовують експертні або статистичні методи (індикативний метод, історичний аналіз, функціональний метод тощо). При цьому необхідно врахувати рівень попиту на продукцію, географію збуту, категорії покупців, сезонні коливання у виробництві тощо. Слід зауважити, що навіть незначні відхилення фактичного обсягу продажу від запланованого можуть призвести до суттєвих змін більшості показників зведеного бюджету порівняно з їх фактичними величинами.

Бюджет виробництва. Для своєчасного реагування на запити ринку

підприємству необхідна скоординованість дій виробничого підрозділу і відділу збуту. Бюджет виробництва – це план випуску продукції в натуральних одиницях на бюджетний період. Він визначає обсяг ресурсів, необхідних для забезпечення безперервного процесу виготовлення продукції відповідно до запланованого обсягу її продажу. Для формування цього бюджету необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією на бюджетний період та розробити графік виробництва на проміжні інтервали часу.

Бюджет виробництва формується на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків готової продукції за формулою:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Необхідний} & & \text{Запланований} & & \text{Залишки} & & \text{Залишки} \\ \text{обсяг} & & \text{обсяг продажу} & & \text{готової} & & \text{готової} \\ \text{виробництва} & = & \text{за період} & + & \text{продукції} & - & \text{продукції} \\ \text{продукції} & & \text{в одиницях} & & \text{на кінець} & & \text{на початок} \\ & & & & \text{періоду} & & \text{періоду} \end{array}$$

Виявлення розбіжностей між прогнозом продажу і виробничими можливостями підприємства дає змогу заздалегідь вжити відповідні коригуючі заходи. У такий спосіб можна уникнути можливих втрат, коли рівень виробництва не дає змоги реалізувати заплановану кількість продукції.

Невід’ємними компонентами бюджету виробництва є:

- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет накладних витрат.

Бюджет прямих матеріальних витрат показує, скільки сировини та інших виробничих запасів необхідно для виготовлення запланованої кількості продукції. Водночас з ним складається бюджет придбання виробничих запасів. Для визначення кількості матеріалів, що необхідно придбати за період, доцільно скористатися формулою:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Необхідна} & & \text{Кількість} & & \text{Кількість} & & \text{Кількість} \\ \text{кількість} & & \text{виробничих} & & \text{виробничих} & & \text{виробничих} \\ \text{придбання} & = & \text{запасів,} & + & \text{запасів у} & - & \text{запасів у за-} \\ \text{виробничих} & & \text{необхідна для} & & \text{залишку на} & & \text{лишку на} \\ \text{запасів} & & \text{виготовлення} & & \text{кінець} & & \text{початок} \\ & & \text{продукції} & & \text{періоду} & & \text{періоду} \end{array}$$

Бюджет прямих витрат на оплату праці складається, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці і ставок оплати праці основного виробничого персоналу. Для оцінки прямих витрат на оплату праці слід скористатися інформацією, що міститься в технічній документації на виготовлення продукції, оскільки там зазначаються кількість годин праці для виготовлення одиниці продукції та відповідні розцінки оплати праці.

Бюджет накладних виробничих витрат відображує обсяг усіх витрат,

пов'язаних із виготовленням продукції, за виключенням прямих витрат. На відміну від прямих витрат, відомості про які можна отримати із технологічних специфікацій на продукцію, накладні виробничі витрати складаються з кількох статей і містять як змінну, так і постійну частину. Для їх розмежування використовують метод вищої-нижчої точки, метод регресії тощо. Бюджетування і контроль цієї частини виробничих витрат є одними з найскладніших завдань менеджменту, оскільки відсутня пряма залежність їх величини від обсягу діяльності. Проте такі кроки можуть принести підприємству значні додаткові вигоди. Тому кожне підприємство має самостійно розробити засоби оптимізації накладних виробничих витрат. З цією метою бюджетування накладних витрат вимагає здійснення оцінок на базі як внутрішніх економічних умов (запланований рівень виробництва, виробничі можливості тощо), так і зовнішніх чинників (зростання податків тощо).

Бюджет собівартості готової продукції. Після узгодження бюджетів продажу і виробництва та визначення величини виробничих витрат переходять до складання бюджету собівартості виготовленої за період продукції виробництва. З цією метою враховують зміну залишків незавершеного виробництва за період:

$$\begin{array}{rcccl} & & \text{Залишок} & & \text{Залишок} \\ & & \text{незавершеного} & & \text{незавершеного} \\ \text{Собівартість} & = & \text{виробництва} & + & \text{виробництва} \\ \text{виготовлено} & & \text{на початок} & + & \text{на кінець} \\ \text{ї продукції} & & \text{періоду} & & \text{періоду} \end{array}$$

Бюджет собівартості реалізованої продукції. Собівартість реалізованої за період продукції визначають за формулою:

$$\begin{array}{rcccl} & & \text{Залишок} & & \text{Залишок} \\ & & \text{готової про-} & & \text{готової} \\ \text{Собівартість} & = & \text{дукції на} & + & \text{готової} \\ \text{реалізованої} & & \text{початок} & + & \text{продукції на} \\ \text{продукції} & & \text{періоду} & & \text{кінець} \\ & & & & \text{періоду} \end{array}$$

Бюджети операційних витрат. Ці бюджети охоплюють витрати, пов'язані з управлінням та збутовою діяльністю. Мета бюджетування таких витрат – оцінити їх величину відповідно до запланованого рівня виробництва і продажу для досягнення стратегічних цілей підприємства. Наприклад, дані бюджету продажу можуть враховувати можливий вихід на ринок з новим продуктом. Якщо планується збільшення обсягу продажу, то очевидно, що зростання витрат може відбутися як у виробничих, так і у невиробничих підрозділах. Найпростіший шлях для складання бюджету таких витрат полягає у використанні фактичних даних попереднього періоду і коригуванні їх, враховуючи заплановані зміни умов діяльності підприємства. Зверніть увагу, що не варто очікувати зростання обсягу реалізації, одночасно прогнозуючи зменшення фінансування заходів,

спрямованих на стимулювання збуту.

Бюджетний звіт про фінансові результати. Цей бюджет показує, які доходи заробить підприємство за бюджетний період і які витрати передбачаються для забезпечення запланованого рівня діяльності. Зовнішній вигляд зазначеного документа нагадує форму звіту про фінансові результати, затверджену П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Бюджет капітальних інвестицій. Такі бюджети звичайно плануються на строк, який перевищує один рік. Проте під час складання зведеного бюджету необхідно виокремити ту частину капітальних інвестицій, здійснення яких передбачено у бюджетному періоді. Основний їх вплив на зведений бюджет полягає в плануванні відповідних грошових потоків.

Бюджет грошових коштів. Цей бюджет визначає грошові потоки підприємства протягом бюджетного періоду. Він необхідний для забезпечення платоспроможності та ліквідності підприємства, а також для визначення, чи достатньо грошових надходжень для забезпечення поточної і майбутньої діяльності. Зверніть увагу, що бюджет грошових коштів необхідно складати прямим методом, тобто окремо розкривати всі надходження та видатки за всіма операціями. Заплановані грошові надходження визначаються на базі погашення дебіторської заборгованості, продажу за готівку, реалізації інших активів, отримання кредитів та інших видів надходжень. Грошові видатки в бюджеті плануються на підставі сплати кредиторам за придбані товари, надані послуги та виконані роботи, сплату податків, дивідендів, здійснення капітальних і фінансових інвестицій, повернення отриманих кредитів і сплату відсотків по них тощо. Отже, базою для складання цього бюджету є бюджет продажу, а також дані інших бюджетів. Для розуміння його побудови корисно пригадати такий взаємозв'язок між фінансовими показниками, що впливає на грошові потоки:



Наприклад, для визначення величини платежів за бюджетний період можна скористатися залежністю:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Сума} & & \text{Залишок} & & \text{Вартість} & & \text{Залишок} \\
 \text{платежів} & & \text{кредиторсько} & & \text{придбаних} & & \text{кредиторської} \\
 \text{постачаль} & = & \text{і} & + & \text{за період} & - & \text{заборгованості} \\
 \text{никам} & & \text{заборгованос} & & \text{виробничих} & & \text{на кінець року} \\
 & & \text{ті на початок} & & \text{запасів} & & \\
 & & \text{року} & & & &
 \end{array}$$

Отримана величина характеризує видаток грошових коштів для оплати придбаних за період виробничих запасів. Часто такий розрахунок називають

графіком погашення зобов'язань перед постачальниками і складають одночасно з формуванням бюджету прямих матеріальних витрат.

Слід зазначити, що нездатність підприємства ретельно спланувати свої грошові потоки може призвести до серйозних проблем, оскільки низька ліквідність виявиться обмежуючим чинником, що спричинить необхідність перегляду всіх бюджетів.

Бюджетний баланс. Форма бюджетного балансу аналогічна формі балансу, що передбачена П(С)БО 2 «Баланс». Цей бюджет характеризує фінансовий стан підприємства на певну дату. Він складається на підставі запланованих показників на початок бюджетного періоду, очікуваних результатів за цей період та прогнозованих змін у величині активів і зобов'язань.

Отже, складання зведеного бюджету – це складний процес, який вимагає ретельного координування дій усіх підрозділів підприємства для досягнення поставленої мети.

Як вже зазначалося, з метою оцінки результатів діяльності окремого підрозділу необхідно порівняти фактичні показники з бюджетними даними. Інформація про фактичні значення показників накопичується у так званому *звіті про виконання бюджету*. Різниця, що виникає у процесі оцінки, називають відхиленнями. Зауважте, що для отримання вірогідних оцінок досягнень підрозділу слід дотримуватися двох основних умов:

1) порівнюються тільки такі доходи і витрати, які контролюються менеджером цього підрозділу;

2) фактичні та бюджетні дані порівнюються на основі однакового рівня діяльності, тобто оцінка діяльності підрозділу відбувається виходячи з фактично досягнутого рівня виробництва.

Недотримання зазначених умов може призвести до помилкових висновків.

9.3. Організація контролю за виконанням бюджету

Розглянемо можливості застосування бюджетів для здійснення контролю, який, являє собою вимірювання та інформацію. В узагальненому вигляді бюджетний контроль як продовження планування містить три взаємопов'язані стадії:

- реєстрацію фактичних даних і складання звіту про виконання бюджету,
- зіставлення фактичних результатів з бюджетними й аналіз відхилень;
- забезпечення зворотного зв'язку і за необхідності перегляд бюджетів (рис. 9.5).

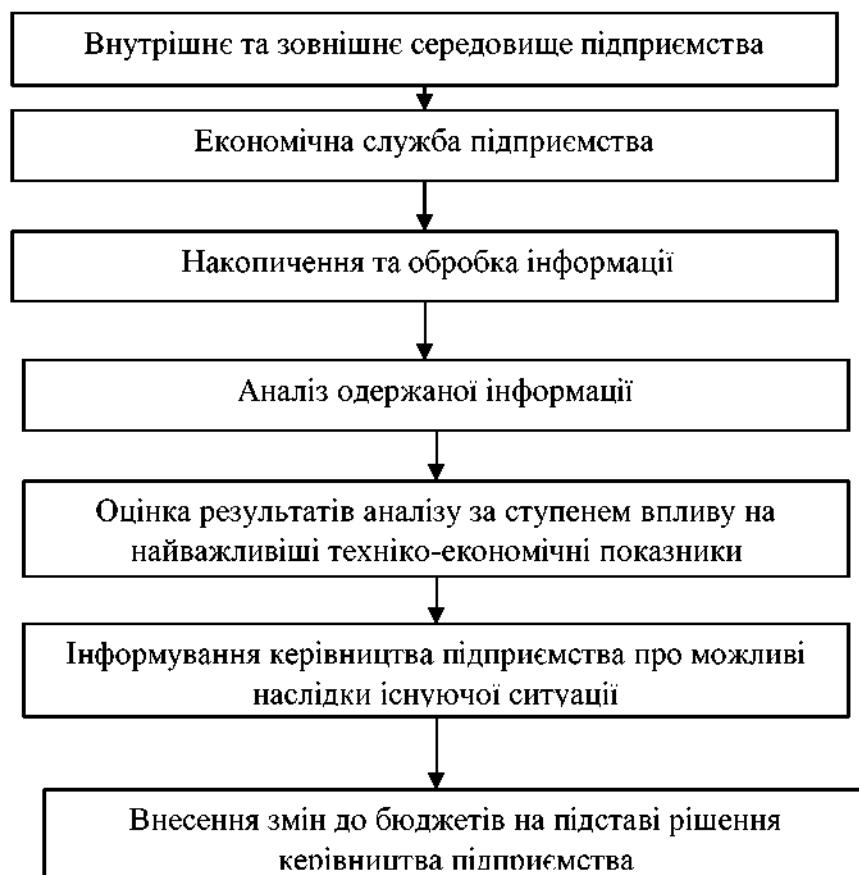


Рис. 9.5. Схема здійснення контролю в межах бюджетування

За переконанням багатьох авторів, більш об'єктивною оцінкою успіхів підприємства є порівняння одержаних показників не з даними минулих періодів, а з бюджетними даними: бюджет являє собою оцінку запланованих цілей, тоді як фактичні результати означають досягнення. Використання інформації минулого як бази для оцінки поточного стану речей може викривити аналіз, оскільки не враховуються зміни в умовах діяльності, наприклад, такі як оновлення технології, зміни в складі працюючих, номенклатурі продукції тощо. Крім того, порівняння з минулими періодами не може показати, чи дійсно фактично одержані результати є позитивними саме на стільки, наскільки це очікувалося. Звичайно, поліпшення економічних показників підприємства протягом кількох періодів становить бажану тенденцію розвитку. Проте більш важливим є знання того, що зростання відбувається саме в тих масштабах, які планувалися.

В зв'язку з цим підкреслимо два підходи стосовно контролю:

- контроль зі зворотним зв'язком (ретроспективне порівняння фактичних і бюджетних даних);
- контроль з прямим (випереджаючим) зв'язком, який має перспективний характер і спрямований на порівняння цілей підприємства з бюджетними показниками.

Порівняння бюджету й фактичних результатів – це не тільки база для оцінки результатів виконання. Бюджет також виступає засобом зворотного зв'язку, коли менеджери одержують інформацію про проблемні місця і виправляють ті з них, робота яких знаходиться в зоні їх відповідальності.

Для створення на підприємстві системи контролю необхідна наявність чотирьох умов:

- дія або процес, які підлягають контролю, повинні мати певну спрямованість;

- результат підконтрольного процесу має вимірюватися в показниках, які характеризують цей процес;

- створення прогнозної моделі підконтрольного процесу, що дозволить виявити відхилення фактичного результату від запланованого, з'ясувати причини їх виникнення та внести пропозиції щодо їх усунення;

- існування можливостей упровадження розроблених коригуючих заходів.

Таким чином, контроль — це інструмент управління, який охоплює всю діяльність підприємства і сприяє досягненню встановленої мети.

Контроль за виконанням бюджету відбувається як після завершення бюджетного циклу, так і протягом фінансового року. Для виявлення відхилень проводиться оперативний та періодичний контроль фінансово господарської діяльності підприємства.

Контроль і коригування бюджетів здійснюються за допомогою багаторівневого аналізу відхилень.

Відхилення – це різниці між фактичними та бюджетними даними. Кожний рівень аналізу характеризується ступенем деталізації показників.

1й рівень — визначення загальних відхилень між фактичними й бюджетними даними, тобто будь-які зміни в умовах діяльності не враховуються;

2й рівень — складання гнучкого бюджету;

3й рівень — здійснення факторного аналізу.

Одержані за результатами порівняння відхилення поділяються на позитивні (сприятливі) та негативні (несприятливі). Їх трактування здійснюється залежно від того, яка стаття — доходи чи витрати — аналізується. Так, якщо розглядаються відхилення у величині доходів, то їх фактичне перевищення порівняно з плановими показниками означатиме позитивне відхилення, а в умовах виникнення такої самої ситуації стосовно витрат відхилення вважатиметься негативним унаслідок перевитрати ресурсів. Звичайно для розрахунку відхилень від фактичного значення показника віднімають його бюджетну величину.

На першому рівні аналізу опрацьовують відхилення між фактичними результатами та даними виконаного бюджету. Оскільки всі показники

останнього чітко визначені для певного рівня діяльності, то такий бюджет називається статичним. Якщо умови господарювання (зокрема обсяг продажу) від моменту планування до моменту впровадження плану не змінилися, то за одержаними відхиленнями можна здійснювати факторний аналіз. Але звичайно фактичний обсяг випуску й продажу продукції відрізняється від запланованого. Якщо фактичний рівень діяльності перевищує бюджетний, то частина витрат, яка належить до змінних витрат, буде перевищувати заплановану величину просто внаслідок зростання обсягу діяльності. Тому неправильно порівнювати реально понесені витрати за одного рівня діяльності з бюджетними, при розрахунках якого орієнтувалися на інший рівень.

9.4. Особливості бюджетування в умовах калькулювання за видами діяльності

Деякі автори розглядають організацію та методологію бюджетного процесу також в умовах калькулювання за видами діяльності, оскільки така система може стати корисним інструментом забезпечення постійного вдосконалення та підтримки управління у цілому.

При такому підході основне призначення бюджетів полягає у визначенні величини ресурсів, необхідних для виконання запланованих видів діяльності та досягнення бюджетного обсягу реалізації.

Формування функціональних бюджетів при застосуванні калькулювання за видами діяльності передбачає здійснення таких кроків:

- визначення видів діяльності в межах організації;
- оцінка обсягу виробництва й продажу по окремих видах продукції та замовниках;
- оцінка попиту на результат (випуск) кожного виду продукції і на види діяльності;
- оцінка кількості та вартості кожного виду ресурсів, потрібних для забезпечення здійснення запланованих видів діяльності в повному обсязі;
- проведення заходів усунення розбіжностей між фактичною
- запланованою кількістю ресурсів.

Особливості формування функціональних бюджетів при застосуванні калькулювання за видами діяльності стосуються постійних витрат як виробничого, так і невиробничого характеру. Принципова відмінність бюджетного процесу за таких умов від традиційного полягає в тому, що створюється детальний перелік видів діяльності й очікуваних для постійних витрат у межах категорій виробничих, адміністративних і збутових витрат. Наприклад, витрати, пов'язані зі збутом, традиційно нагромаджуються та відображаються щодо кожного підрозділу, тоді як при бюджетуванні на основі

видів діяльності вони визначаються для кожного виду діяльності, виходячи з величини ресурсів, необхідних для забезпечення певного рівня кожного з них. Складені за таким підходом бюджети є більш наочними, оскільки дозволяють відобразити майбутні результати залежно від використаних ресурсів, передбачених бюджетом. Крім того, бюджетування за видами діяльності може дати точніший результат з точки зору ефективності планування, оскільки воно концентрує увагу менеджера на показниках випуску кожного виду діяльності і тому дає можливість з'ясувати поведінку витрат на більш деталізованому рівні.

У калькулюванні за видами діяльності також передбачається складання гнучких бюджетів, які передбачають величину витрат діяльності при зміні її випуску. При цьому такі бюджети будуються з використанням кількох факторів як бази для перерахунку фактичних показників. Гнучке бюджетування за таких умов дає точніші результати, оскільки воно виявляє залежність витрат від виду діяльності.

Нині процес бюджетування в західних країнах – це цілісна, чітко працююча система постійного планування, яка охоплює всі основні питання від обґрунтування цілей та завдань до контролю за їх виконанням на всіх стадіях.

Отже, наявність процесу бюджетування на підприємстві свідчить про досить високий рівень управління і раціональність економічної поведінки підприємства. Для його успішної розробки, впровадження та функціонування на українських підприємствах необхідне виконання таких умов:

- удосконалення організаційної структури підприємства і бізнеспроцесів, оскільки від ступеня її раціональності й прозорості залежать швидкість та якість планування;
- удосконалення організації облікової системи підприємства її методологічної бази, тому що вона забезпечує інформацією про фактичні результати виконання бюджетів;
- інтеграція бюджетного процесу з організаційною та інформаційною структурами підприємства й схемами виконання бізнеспроцесів, що дозволить у кілька разів підвищити ефективність бюджетування та всієї системи управління;
- стандартизація вхідних і вихідних даних для їх спільного використання всіма структурними підрозділами;
- структурування всіх процесів, розподіл функцій та визначення осіб, відповідальних за певні процеси, що дозволить автоматизувати і тим самим значно спростити процес бюджетування.

Контрольні запитання та завдання:

1. Сутність бюджетування та його організація.
2. Складання та взаємоузгодження бюджетів.
3. Контроль виконання бюджетів.
4. Призначення і порядок складання гнучких бюджетів.
5. Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету.
6. Вплив бюджетування на діяльність підприємства
7. Опрацювати теоретичне питання: Методика підготовки фінансових бюджетів.
8. Доповнити термінологічний словник поняттями:
 - відхилення від гнучкого бюджету;
 - відхилення від статистичного гнучкого бюджету;
 - ефективність;
 - результативність.
9. Продовжити речення та доповнити термінологічний словник:
 - відхилення за обсягом реалізації (в системі повних затрат), це...;
 - відхилення внаслідок ефективного використання матеріалів – це...;
 - відхилення внаслідок підвищення активності використання матеріалів це...;
 - відхилення доходу внаслідок зміни попиту на продукцію, це...;
 - відхилення за кількістю (обсягом) використаних матеріалів, це...;
 - відхилення за ефективністю використання праці, це...
10. Прогнозування руху грошових потоків.
11. Бюджетний контроль: підготовка до планування, власне планування, контроль.

Завдання 1. Методика розробки бюджетів торговельного підприємства.

Розрахувати:

- 1) бюджети виробництва на квітень, травень та червень;
- 2) бюджет витрат праці робітників на три місяці;
- 3) бюджет виробничих накладних витрат на три місяці, якщо бюджет продажу компанії «Дальбек» містить такі дані, одиниць:

Квітень 1 600

Червень 1 400

Травень 1 200

Липень 1 000

На 1 квітня запас готової продукції становив 300 одиниць.

Необхідний запас продукції на кінець кожного місяця дорівнює 30 % обсягу продажу, очікуваного в наступному місяці. Виготовлення одиниці продукції потребує 6 годин праці робітника.

Нижче наведені змінні виробничі накладні витрати з розрахунку на одну годину праці, грн:

Непрямі матеріали 0,40

Непряма зарплата 1,20
Додаткові виплати 1,80
Податки на зарплату 0,60
Інші 1,00

Постійні річні витрати в сумі 357 000 грн розподіляються рівномірно на кожен місяць.

Завдання 2. Підприємство «Галичина» склало бюджет продаж основного виду продукції на перше півріччя наступного року у помісячному розрізі (одиниць): I - 9000; II - 16000; III - 24000; IV - 19000; V - 22000; VI - 20000.

Запаси готової продукції на складі плануються і підтримуються у розмірі 25% обсягу реалізації наступного місяця, а сировини - 20% потреби наступного місяця. Норматив витрачання сировини на одиницю продукції – 10 кг, нормативна ціна сировини 0,50 грн за 1 кг, собівартість готової продукції – 25 грн за одиницю.

Необхідно скласти бюджети:

- 1) виробництва продукції;
- 2) потреби в основній сировині та вартості матеріальних витрат на виробництво;
- 3) придбання сировини;
- 4) вартості запасів готової продукції та сировини на початок і кінець першого кварталу.

Завдання 3. Фірма «Наталка» планує на найближчий час такі показники діяльності:

Обсяг реалізації товарів: у вересні - 400 шт., жовтні - 600 шт., листопаді – 800 шт., грудні - 500 шт. Середня ціна реалізації товару - 16 грн за одиницю. З досвіду відомо, що 60% вартості реалізованого товару оплачується покупцем у місяці реалізації, 30% - у наступному місяці, 8 - через два місяці, а 2% - не будуть оплачені взагалі (сумнівні борги).

Фірма купує товари по 10 грн за одиницю. Половину їх оплачує в поточному місяці, а решту – в наступному. Залишки товарів наприкінці місяця плануються на рівні 20 шт. плюс 10% від обсягу реалізації у наступному місяці.

Планові витрати обігу щомісячно: змінні – 1 грн на одиницю товару; постійні - 500 грн за місяць, з них амортизація необоротних активів - 240 грн. У листопаді фірма планує продати повністю зношене обладнання за 200 грн, погасити вексель на суму 800 грн, податок на прибуток за жовтень та кредиторську заборгованість постачальникам за минулі періоди - 1550 грн.

Залишок коштів на 1 листопада планується у розмірі 400 грн.

Необхідно виконати попередні розрахунки та скласти бюджет коштів на листопад.

Тести для самоконтролю:

1. Який з наведених бюджетів є базовим для планування прямих витрат праці, прямих матеріальних витрат та виробничих накладних витрат:

- а) бюджет продаж;
- б) бюджет виробництва;
- в) бюджет коштів;
- г) бюджет собівартості готової продукції?

2. Бюджет витрат на збут зазвичай не включає витрати:

- а) на рекламу;
- б) страхування готової продукції;
- в) участь у ярмарках і виставках;
- г) амортизацію виробничого

устаткування.

3. Непрямі витрати матеріалів і зарплати є складовою бюджету:

- а) адміністративних витрат;
- б) витрат на збут;
- в) загальновиробничих (накладних) витрат;
- г) виробництва.

4. Яке з наведених тверджень є помилковим:

- а) гнучкий бюджет є тотожним статичному;
- б) гнучкий бюджет допомагає підприємству контролювати відхилення накладних витрат;
- в) гнучкий бюджет забезпечує основу для порівняння фактичних витрат з очікуваними;
- г) гнучкий бюджет охоплює інтервал можливих обсягів діяльності підприємства?

5. Що з наведеного не може бути метою бюджетування:

- а) визначення доцільності фінансових інвестицій;
- б) створення бази для контролю діяльності та оцінки її результатів;
- в) забезпечення виконання вимог законодавства, контрактів, угод і т. ін.;
- г) здійснення періодичного планування?

6. Який з перелічених бюджетів не належить до операційних:

- а) бюджет продажів;
- б) бюджет коштів;

в) бюджет собівартості реалізованої продукції;

г) бюджетний звіт про фінансові результати?

7. Який з перелічених бюджетів не належить до фінансових:

- а) бюджет капітальних вкладень;
- б) бюджет коштів;
- в) бюджетний звіт про прибутки та збитки;
- г) бюджетний баланс?

8. Що з переліченого не можна вважати функцією бюджетного комітету:

- а) вивчення і схвалення бюджетних оцінок, наданих підрозділами;
- б) складання функціональних бюджетів;
- в) аналіз поданих бюджетів і підготовка рекомендацій керівництву;
- г) визначення бюджетної політики та обмежувальних чинників?

9. Бюджет продажів не може складатися з деталізацією:

- а) за видами продукції;
- б) видами обладнання і устаткування;
- в) географічними зонами, регіонами;
- г) каналами реалізації, покупцями.

10. Графік очікуваних грошових надходжень складають на підставі бюджету:

- а) продажів;
- б) закупівель сировини та матеріалів;
- в) фінансових результатів;
- г) бюджетного балансу.

11. Який з наведених бюджетів є завершальним у системі внутрішньогосподарського бюджетування:

- а) бюджетний звіт про прибутки і збитки;
- б) бюджет капітальних вкладень;
- в) бюджетний баланс;
- г) бюджет коштів?

12. Який з наведених бюджетів не може бути підставою для складання бюджету собівартості виготовленої

продукції:

- а) бюджет прямих витрат на оплату праці;
- б) бюджет прямих матеріальних витрат;
- в) бюджет виробничих накладних витрат;
- г) бюджет загальногосподарських та адміністративних витрат?

13. Бюджет собівартості реалізованої готової продукції включає зміну залишків:

- а) сировини і матеріалів на складі;
- б) готової продукції для реалізації;
- в) незавершеного виробництва;
- г) немає правильної відповіді.

14.3 якою метою складають бюджетний звіт про прибутки і збитки:

- а) для визначення очікуваного фінансового результату;
- б) для розрахунку очікуваних платежів податків з прибутку;
- в) для розрахунку можливих виплат дивідендів;
- г) усі відповіді правильні?

15.3 якою метою складають

бюджетний баланс:

- а) для визначення фінансових результатів діяльності;
- б) для оцінки фінансового стану підприємства за бюджетний період;
- в) для оцінки фінансового стану підприємства на кінець планового періоду;
- г) усі відповіді правильні?

16. Який документ складають для контролю за виконанням бюджетів:

- а) звіт про виконання бюджету;
- б) розрахунок відхилень фактичних показників від бюджетних;
- в) пояснювальну записку керівника підрозділу;
- г) заходи для попередження негативних відхилень від бюджету?

17. Відхилення доходу за рахунок зміни обсягу продажів визначають:

- а) порівнянням гнучкого бюджету продаж зі статичним бюджетом продажів;
- б) порівнянням бюджетної і фактичної ціни реалізації продукції;
- в) порівнянням фактичного і бюджетного обсягу продажів;
- г) усі відповіді правильні.

Тема 10

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

10.1. *Поняття і класифікація центрів відповідальності: принципи обліку, звітності та оцінки діяльності*

10.2. *Облік і оцінка діяльності центрів витрат*

10.3. *Облік і оцінка діяльності центрів доходу*

10.4. *Облік і оцінка діяльності центрів інвестицій*

10.1. *Поняття і класифікація центрів відповідальності: принципи обліку, звітності та оцінки діяльності*

Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на сучасному підприємстві, не дають можливості менеджерам вищого рівня безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити організацію на окремі сегменти або підрозділи й дозволити менеджерам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень.

Практично в усіх організаціях, крім найдрібніших, прийняття рішень здійснюється через делегування повноважень. Пов'язаний з цим принцип обліку за центрами відповідальності означає, що процедури фінансового контролю повинні бути побудовані таким чином, щоб відображати структуру розподілу відповідальності між керівниками. Іншими словами, владні повноваження разом з необхідністю прийняття рішень тягнуть за собою відповідальність менеджерів за фінансові наслідки цих рішень.

Залежно від повноважень, якими наділяються менеджери відповідних підрозділів, розрізняють такі типи центрів відповідальності: *центри витрат, центри доходів, центри прибутку і центри інвестицій*. Відповідно *центр витрат* визначають як центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає лише за витрати; *центр доходів* – центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідає тільки за продаж; *центр прибутку* – центр відповідальності, в якому менеджер фінансово відповідає як за дохід, так і за витрати; *центр інвестицій* – центр відповідальності, де менеджер фінансово відповідальний за дохід, витрати й інвестиції.

Центр відповідальності — сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює.

Наведені характеристики свідчать, про те, що центр відповідальності відображає не тільки ступінь повноважень, а й тип доступної для менеджера інформації (табл.10.1).

Відповідальність тягне за собою підзвітність. Підзвітність передбачає

оцінку виконання, а це означає, що фактичні результати порівнюються з очікуваними. Таку систему відповідальності, підзвітності й оцінки виконання часто називають обліком відповідальності через ключову роль, яку відіграють показники обліку та звіти у цьому процесі.

Таблиця 10.1

Типи центрів відповідальності та облікова інформація, що використовується для оцінки результатів діяльності

Типи центрів відповідальності	Витрати	Доходи	Інвестиції	Інше
Центр витрат	х			
Центр доходів	Лише власні	х		
Центр прибутку	х	х		
Центр інвестицій	х	х	х	х

У системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати діяльність менеджера нижчого рівня, а вони здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю існує система обліку відповідальності.

Іншими словами, *облік відповідальності* – це система, яка вимірює результати діяльності кожного центру відповідальності і формує інформацію, необхідну менеджерам для управління своїми центрами.

Облік відповідальності здійснюється таким чином, щоб можна було виявити відхилення від цільових показників діяльності (як правило, кошторисних) і знати, який з центрів це допустив. Для кожного центру відповідальності даний процес передбачає завдання цільового показника діяльності, його вимірювання, порівняння фактичного показника з цільовим, аналіз відхилень і прийняття коригуючих дій, якщо відхилення стають значними.

Цільові показники для центрів витрат задаються у вигляді кошторисів витрат, а цільові показники для центрів прибутку й інвестицій виражаються в показниках прибутку або надходжень на інвестиції.

Основними принципами організації системи обліку за центрами відповідальності є:

- визначення контрольованих статей витрат і доходів за умови, що менеджер (керівник) повинен відповідати тільки за ті витрати і доходи, які він може контролювати і на величину яких може впливати;
- персоніфікація облікових документів, тобто зазначення в документах керівника, який відповідає за конкретні статті витрат і доходів;
- обов'язок керівника центру складати кошториси (бюджети) на певний період і подавати звітність про фактичні витрати та результати в розрізі цих кошторисів (бюджетів).

Така звітність має відповідати певним вимогам:

- бути оперативною;
- містити інформацію про відхилення від плану (кошторису);
- зміст звітності має відповідати можливостям керівника приймати рішення в конкретній сфері діяльності.

Конкретний зміст звітності, специфіка інструментів і методів, які застосовуються у системі обліку і звітності за центрами відповідальності, залежать від того, який статус має даний центр відповідальності.

При встановленні задач підрозділів керівництво повинно прагнути до повного узгодження цілей. На практиці це означає, що особисті інтереси окремих менеджерів повинні збігатися з інтересами їх бізнес-одиниць, а також сприяти виконанню загальних завдань організації.

Існують два життєвоважливих аспекти постановки фінансових задач перед структурними підрозділами:

- по-перше, менеджери повинні мати конкретні цілі, які відповідають загальним цілям організації, що необхідно для узгодження цілей окремих осіб, підрозділів і організації в цілому;

- по-друге, менеджери повинні нести відповідальність лише за ті ділянки роботи, які знаходяться під їх контролем. На рівні підрозділів це залежить від ступеня децентралізації процесу прийняття рішень в організації.

При цьому вибір фінансових показників для підрозділу залежить переважно від того, що є метою оцінювання – діяльність підрозділу чи менеджера, який ним управляє. Зокрема, якщо ставиться мета оцінити роботу менеджера підрозділу, то в показники ефективності його роботи повинні включатися лише ті статті, які він безпосередньо контролює. У зв'язку з цим усі нарахування непрямих витрат, такі як витрати центральних обслуговуючих і адміністративних підрозділів, що не контролюються менеджерами підрозділів, в такі показники не повинні входити, оскільки вони можуть контролюватися тільки там, де вони дійсно мають місце, тобто там, де вони виникають.

Однак керівництво організації також заінтересовано в оцінюванні й економічних показників діяльності підрозділів. Це необхідно їм для прийняття рішень щодо розширення або скорочення виробництва чи виведення частини коштів з інвестування. В такій ситуації показник, який включає лише ті статті, що безпосередньо контролюються менеджером підрозділу, спричинить завищення економічних показників діяльності підрозділів.

10.2. Облік і оцінка діяльності центрів витрат

Звітність центрів витрат, менеджери яких, як правило, відповідають за ті витрати, що знаходяться під їх контролем, залежить від категорій центрів витрат:

- центру нормативних (технологічних) витрат;

- центру дискреційних витрат.

Для центрів нормативних витрат характерний той факт, що результат їх діяльності може бути вимірний і можна визначити ресурси, потрібні для випуску кожної одиниці продукції. До них відносяться виробничі підрозділи підприємства (цехи основного й допоміжного виробництва). Оцінка діяльності таких центрів ґрунтується на попередньому нормуванні їх витрат. При цьому контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних витрат з фактичними витратами центру. Різниця між фактичними і нормативними витратами визначає відхилення, які підлягають детальному аналізу.

Центри дискреційних витрат – це такі центри відповідальності, в яких результат не може бути вимірний відповідним фінансовим показником і немає чіткої залежності між ресурсами та результатами. Тут управління виступає у вигляді забезпечення того, щоб фактичні витрати по кожній категорії витрат відповідали кошторисним, і завдання, покладені на центр, успішно виконувалися. Прикладами дискреційних центрів можуть бути відділи реклами, відділи досліджень і розробок, адміністративні відділи тощо. Однак, слід мати на увазі, що в дискреційних центрах менші витрати коштів порівняно з кошторисними показниками не обов'язково є позитивним фактором, оскільки це може свідчити про нижчий рівень виконання планових завдань або обслуговування споживачів (клієнтів), ніж попередньо планувалося керівництвом. Тобто суттєва проблема дискреційних центрів – це вимірювання ефективності витрачання ними виділених коштів.

Висновок про ефективну роботу певного підрозділу слід робити з урахуванням досягнення запланованої мети. Наприклад, якщо відділ досліджень і розробки нових продуктів має економію витрат, але при цьому дослідження і розробка виконані не повністю, то він не заслуговує на винагороду.

У жодному центрі витрат від менеджерів не вимагають, щоб вони просто витрачали кошторисні кошти. Від них чекають розумного підходу до витрачання ресурсів з метою виконання різних, раніше узгоджених завдань. Для цього необхідно застосовувати методи контролю результатів, за допомогою яких можна здійснювати моніторинг доцільності витрат, а також їх ефективність. Таким методом виступає складання періодичних (щомісячних) звітів про виконання кошторису витрат підрозділу.

А. Апчерч зазначає, що джерелом проблем у питанні контрольованості витрат є розподіл витрат, наприклад, у випадку, коли первинні центри одержують «рахунки» за централізовані послуги (адміністрування, охорону, комп'ютерне обслуговування тощо). Може статися так, що віднесені подібним чином на центри відповідальності витрати дійсно будуть базуватися на фактичному споживанні, але більш імовірною є присутність елемента довільного

розподілу витрат. Відображення таких витрат у контрольних звітах центрів відповідальності (навіть віднесених шляхом розподілу) може бути виправдано тим, що воно дає певне уявлення про вартість обслуговування або підтримку первинних центрів відповідальності з боку центрального апарату і не дозволяє забути про те, що централізовані послуги не є безкоштовними. Навіть коли керівники первинних центрів відповідальності не можуть безпосередньо контролювати витрати обслуговуючих відділів, вони можуть чинити тиск на керівників останніх у випадку, коли розподілені витрати переходять межі розумного. З іншого боку, можна заперечити, що розподілені витрати не піддаються прямому контролю, і тому включення їх у звіти є безпідставним.

Якщо ж розподілені витрати все ж включаються у звіти про виконання бюджетів, необхідно чітко вказати, які дані включені на підставі розподілу. Контрольовані й неконтрольовані чинники можуть встановлюватися також відокремленням тих статей у кошторисі, що класифікуються як контрольовані і неконтрольовані. Неконтрольовані статті можуть виключатися зі звітів про показники діяльності або розміщуватися в окремому розділі цього звіту і тим самим не змішуватися з контрольованими статтями. Останній підхід є ефективнішим, оскільки дозволяє привертати увагу менеджерів до тих витрат, які організація несе для забезпечення всіх своїх видів діяльності.

10.3. Облік і оцінка діяльності центрів доходу

Оцінку діяльності центрів прибутку здійснюють на підставі управлінської звітності – сегментного звіту про прибуток, який відображає доходи, витрати та фінансовий результат діяльності підприємства в цілому та за його основними сегментами. Він може бути складений на основі калькулювання повних і неповних виробничих витрат. Залежно від цього застосовується відповідна методика аналізу відхилень фактичного прибутку від запланованого.

Коли менеджери наділяються відповідальністю як за виробництво, так і за реалізацію, то виникає суттєве підвищення автономності їх діяльності. У цьому випадку вони можуть самі встановлювати ціни на реалізацію продукції, вибирати ринки збуту, визначати асортимент продукції та її обсяг, обирати постачальників тощо. Відповідно ті підрозділи підприємства, менеджери яких відповідають і за надходження і за витрати, називаються центрами прибутку.

Якщо відповідний підрозділ організації контролює як виручку від продаж, так і відповідні витрати, то, безумовно, можна вважати, що він здійснює контроль над рівнем прибутку, який у свою чергу, може використовуватися як засіб фінансового контролю.

Оскільки основною метою організації є отримання задовільного прибутку, концепція центрів прибутку набула значного поширення, оскільки її

використання вважається відносно легким способом досягнення узгодженості цілей організації та її операційних підрозділів.

Водночас використання центрів прибутку само по собі може являти небезпеку, якщо відсутні ретельно розроблені в контексті загальної цілі організації планові показники, за якими оцінюються результати роботи підрозділів.

Використання менеджерами неправильних методів оцінки результатів може призвести до того, що вони стануть управляти своїми ділянками бізнесу заради досягнення особистих цілей (навіть якщо це і не відповідатиме довгостроковим інтересам організації).

Розглядаючи питання про показники прибутку, якими можна скористатися для оцінки діяльності центра прибутку, К. Друрі наводить таблицю альтернативних показників вимірювання прибутку підрозділу (табл.10.2).

Таблиця 10.2

Альтернативні показники вимірювання прибутку підрозділу

Реалізація зовнішнім замовникам (+)	XXX
Трансферти іншим підрозділам (+)	XXX
Загальні надходження від реалізації	XXX
Змінні витрати (-)	XXX
1) Змінна короткострокова маржа внеску в прибуток	XXX
Контрольовані постійні витрати (-)	XXX
2) Контрольований внесок у прибуток	XXX
Неконтрольовані виправні витрати (-)	XXX
3) Внесок у прибуток підрозділу	XXX
Нараховані на підрозділ корпоративні витрати (-)	XXX
4) Чистий прибуток підрозділу до сплати податку	XXX

Як видно з таблиці, кожний з чотирьох показників прибутку відрізняється від попереднього певною категорією витрат, що враховуються при його визначенні. Кожним з них можна скористатися для оцінки діяльності підрозділу. Але не всі показники підходять для оцінки роботи менеджера. Зокрема, перший з них (*змінна короткострокова маржа внеску у прибуток*) не включає постійні витрати, якими менеджер може управляти. Тобто якщо скористатися цим показником, то менеджер може не одержати мотивації контролю незмінної складової витрат на оплату праці, на оренду устаткування або витрат на комунальні послуги, оскільки вони знижують значення змінної складової короткострокової маржі внеску в прибуток. Другий показник (*контрольований внесок у прибуток*) обчислюється відніманням від загальних надходжень підрозділу тих витрат, якими менеджер підрозділу може управляти. Отже, цей

показник включає контрольовані постійні витрати, такі як незмінні складові з оплати праці, оренди устаткування і витрат на комунальні послуги. В короткостроковому плані ці витрати є постійними, однак у довгостроковому плані менеджер підрозділу має можливість їх знизити при скороченні обсягів операцій або зменшити складність чи різноманітність товарних серій, що випускаються.

Контрольований внесок у прибуток є неповним показником економічної діяльності підрозділу, оскільки не включає тих витрат, що розподіляються на підрозділи, але які менеджер підрозділу не контролює. Наприклад, у цю категорію попадає амортизація активів підрозділу, фінансування діяльності головного офісу в тій частині, яка відноситься на підрозділ. Ці витрати можна віднести до категорії виправних витрат, що мали б місце навіть у випадку, якби було прийнято рішення закрити підрозділ.

Тобто неконтрольовані витрати, які відносяться на підрозділ, віднімаються від контрольованого внеску в прибуток, щоб одержати наступну величину — *внесок у прибуток підрозділу*, який К. Друрі вважає найпридатнішим для оцінювання діяльності центра прибутку. Це тому, що він враховує не тільки власні витрати підрозділу, а й частину накладних витрат організації, які стосуються діяльності даного підрозділу. Даний показник характеризує той внесок, який підрозділ вносить у загальний прибуток і покриття накладних витрат організації.

Однак для оцінювання роботи менеджера внесок у прибуток підрозділу використовуватися не повинен, оскільки він включає витрати, які той контролювати не може.

Багато організацій розподіляють усі загальні й адміністративні витрати по підрозділах, щоб одержати значення чистого прибутку до сплати податку.

З теоретичної точки зору, обґрунтувати такий розподіл важко, оскільки він, як правило, є умовним і не відображає зв'язку з тим, як види діяльності підрозділу впливають на величину цих витрат.

Показник чистого прибутку не можна вважати задовільним показником і для оцінювання роботи менеджера. Однак практика свідчить, що він широко застосовується для оцінювання не тільки економічної діяльності підрозділу, але й роботи менеджера, який відповідає за цей підрозділ.

Найважливішою причиною того, що на підрозділи нараховують непрямі загальні витрати, називають необхідність нагадування менеджерам центрів прибутку, що непрямі (накладні) витрати існують і що доходи центрів прибутку повинні бути достатніми, щоб покрити й ці витрати.

Існують також докази того, що організації зобов'язують менеджерів відповідати за розмір чистого прибутку підрозділів, адже це еквівалентно тому,

що фінансові ринки фокусуються на оцінці показників функціонування організації в цілому. Отже, менеджери вищої ланки вимагають від менеджерів підрозділів будувати свою діяльність на основі тих же показників, які використовуються для оцінки на фінансових ринках.

Залежно від обраного показника формується відповідний звіт про прибутки підрозділу. Сегментний Звіт про прибуток на підставі калькулювання повних витрат може бути застосований за наявності лише одного центру прибутку. Такий звіт не показує внесок кожного сегменту у загальний чистий прибуток. Доцільно використовувати Звіт, складений на основі розвинутої моделі калькулювання неповних (змінних) витрат.

Таблиця 10.3

**Сегментний Звіт про прибуток ТОВ «Паняночка»
(на підставі калькулювання змінних витрат)**

Показник	Виріб		Разом
	А	Б	
Обсяг продажу, од	55500	50100	105600
Ціна за одиницю, грн	65	57	х
Дохід від продажу, грн	3607500	2855700	6463200
Змінні витрати:	2690550	2456200	5146750
– виробничі	2560050	2346000	4906050
– операційні	130500	10200	240700
Маржинальний дохід:			
– загальний	916950	399500	1316450
– на одиницю	16,52	7,97	12,47
– відсоток	25,42	13,99	20,37
Постійні витрати:	х	х	1227500
– виробничі	х	х	542300
– операційні	х	х	685200
Операційний прибуток	х	х	88950

Якщо до центрів прибутку доводяться операційні витрати (шляхом розподілу загальних витрат підприємства), то відповідальність центра прибутку може бути розширена до операційного прибутку.

При оцінці діяльності центрів прибутку широко використовують показник маржинального доходу.

При використанні підприємством системи директ-костинг звіти складаються у формі звітів про маржинальний дохід.

Менеджери (керівники) центрів прибутку також можуть нести відповідальність за нефінансові показники, до яких відносяться частка завойованого ринку, рівень задоволеності споживача і т.д.

Розподіл підприємства на окремі центри прибутку звичайно застосовується при дивізійній організаційній структурі, тобто організаційній структурі, при якій підрозділи фірми користуються широкою самостійністю в

ухваленні оперативних рішень, а вище керівництво здійснює тільки загальний контроль стратегії і фінансових потоків.

10.4. Облік і оцінка діяльності центрів інвестицій

Зважаючи на те, що центрами інвестицій є, як правило, організація в цілому або її дочірні структури, що складають повну фінансову звітність (у тому числі Звіт про фінансові результати), можна було б оцінити результативність діяльності таких центрів шляхом порівняння їх прибутків. Однак таке оцінювання не буде коректним, якщо не врахувати обсяг активів, задіяних для отримання цих прибутків.

У зв'язку з цим найпоширенішим показником результативності для інвестиційного центру є показник прибутковості інвестицій ROI, який визначається за формулою:

ROI – операційний прибуток / середні операційні активи, де операційний прибуток — це прибуток до сплати відсотка за кредит і податку на прибуток, а операційні активи — це всі активи, інвестовані для отримання операційного прибутку, в тому числі грошові кошти, дебіторська заборгованість, товарноматеріальні запаси, земля, будівлі й обладнання.

Зміст ROI полягає в тому, що він характеризує суму заробленого прибутку на одиницю інвестицій, тобто показує віддачу від інвестованого капіталу. Однак використання ROI має деякі проблеми стосовно того, як оцінювати необоротні активи: за валовою балансовою вартістю активів чи за їх чистою балансовою вартістю або за історичною вартістю чи поточною вартістю. Використовують переважно історичну вартість і чисту балансову вартість активів.

Разом з тим, якщо показник ROI розкласти на коефіцієнти маржі й оборотності активів, то він стає більш інформативним. На основі того, що коефіцієнт маржі (або рентабельність продажу) — це відношення операційного прибутку до обсягу продаж, а оборотність активів обчислюється діленням обсягу продаж на середні операційні активи, друга формула ROI являє собою добуток маржі та оборотності активів, тобто

$ROI = \text{маржа} \times \text{оборотність активів} = (\text{операційний прибуток} / \text{обсяг продаж}) \times (\text{обсяг продаж} / \text{середні операційні активи}).$

Застосування коефіцієнта рентабельності інвестицій (ROI) має свої переваги і недоліки. Переваги полягають у тому, що він:

- по-перше, заохочує менеджерів зосередитися на співвідношенні між обсягами продажу, витратами та інвестиціями, що і має здійснювати менеджер інвестиційного центру;
- по-друге, підтримує зусилля менеджерів сконцентруватися на

ефективності витрат;

- по-третє, націлює менеджерів зосередитися на ефективності операційних активів.

Проте надмірний акцент на ROI може стати причиною короткозорої поведінки. Часто згадують *два негативні аспекти, що асоціюються з ROI*:

1. ROI може спричинити вузьке фокусування на прибутковості підрозділу за рахунок прибутковості всієї організації, тобто менеджер підрозділу обирає лише ті інвестиційні проекти, які збільшують ROI його підрозділу, не звертаючи увагу на загальну прибутковість проекту.

2. ROI заохочує менеджерів концентруватися на короткотерміновому періоді за рахунок перспективи.

Одним із головних недоліків показника ROI називають, той факт, що він вимірюється в процентах. Тому менеджери можуть маніпулювати цією пропорцією за рахунок зменшення рівня інвестицій, а не збільшення прибутку.

Для того щоб нейтралізувати тенденцію показника ROI спричиняти відмову від інвестицій, що є прибутковими для організації, проте знижують ROI для підрозділу, деякі компанії застосовують альтернативні критерії для оцінки виконання, відомі як залишковий дохід та економічна додана вартість (ЕДВ).

Залишковий дохід визначається як різниця між фактичним і мінімально необхідним прибутком центру інвестицій. Він трохи згладжує недоліки ROI, тому що мінімально необхідний прибуток визначають як добуток інвестованого капіталу й мінімальної норми прибутку, тобто враховують для оцінки не тільки величину капіталу, але і його вартість (так звану плату за капітал). Останнім часом на Заході для оцінки результатів діяльності та нагородження менеджерів центрів інвестицій почали застосовувати показник економічної доданої вартості.

Економічна додана вартість (ЕДВ) – це операційний прибуток після оподаткування мінус загальна річна вартість задіяного капіталу. Якщо ЕДВ позитивна, то компанія заробляє гроші, тобто нарощує прибуток; якщо вона негативна, то фірма «проїдає» капітал. Перевагою ЕДВ є її грошовий вимір, а не у відсотках, як коефіцієнт рентабельності. Разом з тим економічна додана вартість має подібність до коефіцієнтів рентабельності, таких як ROI, бо вона поєднує чистий прибуток (віддачу) із задіяним (операційним) капіталом.

Контрольні запитання та завдання:

1. Оцінка діяльності центрів відповідальності.
2. Подвійна трансфертна ціна.
3. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності.
4. Аналіз витрат для управління на основі діяльності.
5. Управлінський облік нефінансових показників діяльності.
6. Управлінський облік і ключові фактори успіху.
7. Поняття і класифікація центрів відповідальності.
8. Принципи обліку, звітності та оцінки діяльності центрів відповідальності.
9. Облік і оцінка діяльності центрів витрат.
10. Облік і оцінка діяльності центрів прибутку.
11. Облік і оцінка діяльності центру інвестицій.
12. Особливості обліку і звітності по сегментах бізнесу.
13. Поняття про трансфертні ціни та їх застосування, їх функції та методи визначення.

Завдання 1. Довести правдивість формули:

$$ТЦ = ДВ + АВ,$$

де ТЦ — трансфертна ціна;

ДВ — дійсні витрати;

АВ — альтернативні витрати.

Завдання 2. Визначити найвищу та найнижчу трансфертну ціну комп'ютерного чіпа.

Визначити, якою буде мінімальна трансфертна ціна, якщо підрозділ електроніки має можливість продавати всі чіпи зовнішнім покупцям.

Підрозділ електроніки, який є автономним сегментом компанії, розглядає питання визначення трансфертної ціни комп'ютерних чіпів для продажу підрозділу моторів. Є такі дані про собівартість комп'ютерного чіпа, грн:

- прямі матеріальні витрати – 7;
 - прямі витрати на оплату праці – 19,75;
 - змінні загальновиробничі витрати – 8;
 - постійні загальновиробничі витрати – 12;
- Разом – 46,75.

Підрозділ електроніки продає чіпи на зовнішньому ринку за ціною 107,5 грн за одиницю.

Підрозділ моторів отримав пропозиції зовнішніх постачальників, які пропонують аналогічні чіпи за цінами від 75 до 115 грн.

Завдання 3. Виробничий підрозділ підприємства «Чиж» має такі показники роботи за звітний місяць:

Показник	За планом	Фактично
Обсяг виробництва і реалізації продукції, шт.	1500	2000
Ціна реалізації, грн за одиницю продукції	200	198
Собівартість одиниці продукції, грн за одиницю продукції	180	182

Необхідно визначити:

- 1) валовий прибуток підрозділу за звітний період (за планом і фактично);
- 2) відхилення валового прибутку в цілому та під впливом окремих факторів:
 - обсягу продажів;
 - ціни реалізації;
 - собівартості продукції.

Завдання 4. Виробничий підрозділ компанії «Посейдон» має такі показники бюджету на наступний рік (тис. грн):

Обсяг продаж (50000 од. • 8 грн/од.)	400
Змінні витрати (50000 од. • 6 грн/од.)	300
Маржинальний доход	100
Постійні витрати	75
Прибуток підрозділу	25
Інвестований капітал у підрозділ	150

Мінімальна бажана норма прибутку на капітал дорівнює витратам на фінансування - 20%.

Необхідно визначити:

- 1) очікуваний показник ППК підрозділу;
- 2) очікуваний показник залишкового прибутку підрозділу;
- 3) як зміниться показник залишкового прибутку (ЗП) якщо менеджер використовує можливість продати 10000 од. продукції по 7,50 грн/од., враховуючи, що змінні витрати залишаються на рівні бюджетних, постійні збільшаться на 5 тис. грн, а додаткові інвестиції в капітал становитимуть 20 тис. грн;
- 4) як зміниться показник прибутку підрозділу, якщо його менеджер прийме рішення про продаж частини запланованої в бюджеті продукції в обсязі 10000 од. другому підрозділу компанії «Посейдон» за ринковою ціною 7,20 грн/од., і як зміниться сумарний прибуток компанії в цілому;
- 5) як зміниться сумарний показник прибутку компанії «Посейдон», якщо менеджер не згодиться продати продукцію за ціною 7,20 грн/од. і замовлення надійде зовнішньому постачальнику і при цьому підрозділ не доб'ється економії постійних витрат.

Тести для самоконтролю

1. Що з наведеного можна зарахувати до переваг децентралізації управління:

а) підвищення кваліфікаційного рівня управління за рахунок спеціалізації менеджерів;

б) можливості кваліфікаційного зростання менеджерів;

в) підвищення оперативності прийняття поточних рішень на всіх рівнях управління;

г) усе з наведеного?

2. Що з наведеного можна вважати недоліком децентралізації управління:

а) можливість звільнити вище керівництво від вирішення оперативних питань;

б) зростання витрат на управління;

в) можливість вищому керівництву зосередитися на вирішенні стратегічних питань діяльності підприємства;

г) немає правильної відповіді?

3. Центром відповідальності називають:

а) підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за результати його діяльності;

б) усі виробничі підрозділи підприємства;

в) підрозділи управління, постачання та збуту;

г) немає правильної відповіді.

4. Що з наведеного належить до принципів організації обліку за центрами відповідальності:

а) менеджер відповідає тільки за ту діяльність, яка перебуває під його контролем;

б) звіти про роботу підрозділів повинні складатися регулярно;

в) менеджер бере участь у визначенні цілей, за якими оцінюють його діяльність;

г) усе з наведеного?

5. Система обліку за центрами відповідальності передбачає:

а) складання бюджету для кожного підрозділу;

б) регулярне складання звітів про виконання бюджетів;

в) аналіз та оцінка діяльності

кожного центру відповідальності;

г) усе з наведеного.

6. Скільки виділяють основних типів центрів відповідальності:

а) один;

б) два;

в) три;

г) чотири?

7. Підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за доходи і витрати підрозділу, називають центром:

а) доходів;

б) витрат;

в) прибутку;

г) інвестицій.

8. Підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за доходи, витрати і використання прибутку, називають центром:

а) доходів;

б) витрат;

в) прибутку;

г) інвестицій.

9. Якщо виробничий підрозділ досяг запланованого обсягу виробництва і при цьому не допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:

а) результативну і ефективну;

б) результативну, але неефективну;

в) нерезультативну і неефективну;

г) ефективну, але нерезультативну.

10. Якщо виробничий підрозділ перевиконав запланований обсяг виробництва, але при цьому допустив значні перевитрати ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:

а) результативну і ефективну;

б) результативну, але неефективну;

в) нерезультативну і неефективну;

г) ефективну, але нерезультативну.

11. Якщо виробничий підрозділ не досяг запланованого обсягу діяльності, але при цьому не допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:

а) результативну і ефективну;

б) результативну, але неефективну;

в) нерезультативну і неефективну;

г) ефективна, але нерезультативна.

12. Якщо виробничий підрозділ не

досяг запланованого обсягу діяльності і при цьому допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність варто оцінити як:

- а) результативну і ефективну;
- б) результативну, але неефективну;
- в) нерезультативну і неефективну;
- г) ефективну, але нерезультативну.

13. Що з наведеного не впливає на відхилення доходу від реалізації:

- а) обсяг реалізованої продукції;
- б) ціна реалізації;
- в) собівартість реалізованої продукції;
- г) немає правильної відповіді?

14. Що з наведеного не впливає на відхилення середньої ціни реалізації:

- а) структура товарної продукції;
- б) рівень товарності продукції;
- в) якість продукції;
- г) канали (напрямки) реалізації продукції?

15. Який з наведених підрозділів може бути визначений як центр доходу:

- а) сектор або відділ магазину;
- б) підрозділ на самостійному балансі;
- в) дочірнє підприємство;
- г) виробничий підрозділ?

16. Який з наведених підрозділів може бути визначений як центр інвестицій:

- а) сектор або відділ магазину;
- б) підрозділ на самостійному балансі;
- в) дочірнє підприємство;
- г) виробничий підрозділ?

17. Який з наведених підрозділів може бути визначений як центр прибутку:

- а) сектор або відділ магазину;
- б) підрозділ на самостійному балансі;
- в) дочірнє підприємство;
- г) виробничий підрозділ?

18. Для оцінки діяльності якого типу центрів відповідальності використовують контроль за методом «тариф-година-

машина»:

- а) доходу;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) інвестицій?

19. Для оцінки діяльності якого типу центрів відповідальності використовують показник рентабельності та прибутковості капіталу:

- а) доходу;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) інвестицій?

20. Діяльність якого типу центрів відповідальності оцінюють за даними звіту про фінансові результати:

- а) доходу;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) інвестицій?

21. Діяльність якого типу центрів відповідальності оцінюють з використанням «Піраміди Дюпона»:

- а) доходу;
- б) витрат;
- в) прибутку;
- г) інвестицій?

22.

23. Хто з відомих діячів у галузі управлінського обліку першим сформулював концепцію центрів відповідальності та обліку за центрами відповідальності:

- а) Спенсер А. Такер;
- б) Джон Хіггінс;
- в) Колін Друрі;
- г) Р. Купер та Р. Каплан?

24. Хто з відомих діячів у галузі управлінського обліку першим сформулював ідею обліку відповідальності за методом «тариф-година-машина»:

- а) Спенсер А. Такер;
- б) Джон Хіггінс;
- в) Колін Друрі;
- г) Р. Купер та Р. Каплан?

Тема 11

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

11.1. Поняття стратегічного управління та стратегічного управлінського обліку.

11.2. Особливості організації стратегічного обліку та його місце в системі управління підприємством

11.3. Планування стратегій та цілей підприємства

11.4. Сутність концепції «7R», виробнича стратегія

11.1. Поняття стратегічного управління та стратегічного управлінського обліку.

Офіційне визначення наведено Сертифікованим інститутом фахівців з управлінського обліку (англ. Chartered Institute of Management Accountants), в якому зазначається, що «стратегічний управлінський облік – це форма управлінського обліку, при якій основний акцент робиться на інформації, пов'язаної із зовнішніми факторами, впливають на фірму. Однак поряд з цим належну увагу приділяється і внутрішньої інформації (у тому числі і не фінансовій)»

В нашій країні прийнятно вважати, що СУО – це система управлінського обліку спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень, однак між ними існують певні відмінності, які представлено в таблиці 11.1.

У той же час, в нашій літературі різняться підходи до визначення СУО, які можливо згрупувати за наступними розділами:

- облікова система, яка включає фінансовий, управлінський облік, моніторинг зовнішнього середовища, стратегічне планування, що дозволяє внутрішнім, зовнішнім користувачам приймати стратегічні рішення

- глобальна модель інформаційної технології, об'єднуючою в рамках єдиної системи фінансовий та управлінський облік і забезпечує керівників і спеціалістів підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інвесторів інформацією діяльності підприємства. Стратегічний облік використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, сформовані маркетинговими службами, відділами управління ризиком;

- як інформацію, що забезпечує підтримку прийняття в організації стратегічних рішень. Зазвичай стратегічні рішення мають довгостроковий характер, вони впливають на всі сторони життя і діяльності організації і, хоча можуть і не мати внутрішньої складової, як правило, мають зовнішню спрямованість.

Таблиця 11.1.

Відмінності стратегічного обліку від традиційного управлінського обліку

Признак порівняння	Традиційний управлінський облік	Стратегічний управлінський облік
1. Облік і аналіз внутрішніх факторів і процесів	Здійснюється надмірна концентрація на внутрішніх чинниках	Проводиться облік і аналіз зміни внутрішніх факторів
2. Облік і аналіз зовнішніх факторів і процесів	Облік і аналіз зовнішніх факторів і процесів не виробляється	Облік і аналіз зовнішніх факторів і процесів проводиться, причому багато зовнішні фактори виносяться на перший план
3. Облік і аналіз не фінансових факторів і показників	Не фінансові фактори, як правило, не враховуються	Здійснюється систематизований облік і оцінка не фінансових факторів і показників
4. Придатність до умов динамічного мінливого середовища	Не завжди придатний, оскільки враховуються лише внутрішні чинники	Придатний до умов динамічного, постійно мінливого і еволюціонуючого зовнішнього середовища
5. Ставлення до аналізу витрат	Єдиним чинником, що визначає динаміку витрат, визнається обсяг виробленої продукції. На цій підставі витрати поділяються на змінні і постійні	Для стратегічного аналізу обсяг виробленої продукції не є найбільш істотним фактором, який пояснює динаміку витрат. Не всі фактори є однаково важливими в будь-який момент часу, але деякі (більше, ніж один), ймовірно, дуже важливі в кожному конкретному випадку. Для кожного фактора витрат існує своя система аналізу
6. Характер показників	Використовуються абсолютні показники	Акцент робиться на відносних показниках, таких як рентабельність продукції, фондовіддача, фондомісткість і т.п.
7. Фокус уваги	Акцентує увагу на результатах підприємств холдингу в цілому	Розділяє весь бізнес підприємств холдингу на основні компоненти і дозволяє обробляти інформацію про конкретні підгрупах
8. Ставлення і роль в стратегічних управлінських рішеннях	Не спрямований на впровадження, підтримку стратегічних управлінських рішень	Спрямований на впровадження, підтримання та розвиток стратегічних управлінських рішень. Своєчасно забезпечує керівництво необхідною інформацією

- як управлінський облік в контексті бізнес-стратегій, планованих до впровадження або вже впроваджених в організації, який повинен відображати відносні фінансові результати, досягнуті бізнесом в порівнянні з конкурентами, постачальниками і, можливо, споживачами.

- спосіб аналізу власного бізнесу і бізнесу суперників, який застосовується при розробці та моніторингу стратегії власного бізнесу.

- стратегічний облік відноситься до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з чотирма чинниками – 4C (від англ. Commitment, control, cash, capability): зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом. Б. Район розробив теорему стратегічного обліку, представлені в моделі «С – циклу».

Функції стратегічного управлінського обліку:

- забезпечення контролю і оцінки реального стану підприємства, а також показників економічної безпеки підприємства;

- контроль оперативної діяльності підприємства;

- розробка та контроль виконання стратегічних рішень підприємства;

- розробка конкурентоспроможної стратегії;

- планування стратегічної діяльності підприємства;

Завдання СУО:

• стратегічне планування;

• визначення критичних показників стратегічних планів;

• визначення вузьких і пошук слабких місць управлінських рішень;

• визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей;

• порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин і наслідків цих відхилень;

• аналіз впливу відхилень на виконання стратегічних планів затвердженими стратегічним планам і заходам, станом бізнесу в цілому.

Принципи СУО:

1) цілеспрямованість – необхідна для забезпечення місії підприємства, яка є призначенням і головною причиною існування підприємства. Наявність та розуміння головної загальної цілі консолідує зусилля працівників підприємства для досягнення результату;

2) системність – передбачає цілісний і всебічний підхід до запровадження системи стратегічного обліку на підприємстві. Полягає в ініціативі та підтримці вищого керівництва, розробленні чіткого переліку завдань, делегуванні відповідних повноважень щодо організації стратегічного обліку і аналізу певним працівникам;

3) систематичність – довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного обліку і аналізу, що повинно стати органічним елементом

корпоративної культури підприємства;

4) своєчасність – полягає у негайному реагуванні на зміни у зовнішньому середовищі, які можуть становити небезпеку для функціонування підприємства, з метою ймовірного коригування стратегії;

5) оптимальність – передбачає, що очікуваний економічний ефект від впровадження системи стратегічного обліку і аналізу має бути позитивним

11.2. Особливості організації стратегічного обліку та його місце в системі управління підприємством

Виникнення стратегічного управлінського обліку тісно пов'язане зі стратегічним управлінням. Стратегічне управління, як правило, розглядають як динамічну сукупність п'яти взаємопов'язаних управлінських процесів:

1. Визначення сфери діяльності і формулювання стратегічних напрямів.
2. Постановка стратегічних цілей та задач для їх досягнення.
3. Формулювання стратегії для досягнення визначених цілей і результатів діяльності.
4. Реалізація стратегічного плану.
5. Оцінка результатів діяльності та зміна стратегічного плану або методів його реалізації.

Особливість СУО:

- інформаційне забезпечення розробки декількох варіантів стратегії розвитку підприємства і вибору найбільш оптимального з них;
- оцінку досягнення оперативних і стратегічних цілей, фінансового стану та виробничого потенціалу підприємства;
- інтеграцію прогнозних, планових, нормативних і фактичних даних фінансово-виробничої діяльності та їх обчислення в довгостроковій перспективі;
- облік факторів зовнішнього середовища, часу, капіталу, прибутковості, ризику та ін.

Значення стратегічного управлінського обліку у формулюванні стратегії підприємства є прозорішим і полягає у розробленні форм стратегічної звітності (про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів тощо).

Стратегічну звітність розробляють враховуючи події, що відбуваються як усередині, так і за межами підприємства. До цієї стратегічної звітності, якщо є потреба, повинні вноситися поправки з метою адаптації до нової ринкової ситуації.

До етапів впровадження системи СУО відносять:

- калькулювання та аналіз собівартості; планування і контроль за рухом матеріальних запасів і готової продукції;
- розподіл підрозділів за центрами відповідальності;

- впровадження системи б
- проведення організаційних змін на підприємстві.

До основних функцій системи СУО належать:

- *інформаційна* – забезпечення менеджерів всіх рівнів інформацією, необхідною для ефективного планування, організації та контролю;
- *комунікаційна* – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами. Сприяючи підвищенню якості процесу обміну інформацією, управлінський облік забезпечує ефективність функціонування всієї системи;
- *контрольно-аналітична* – здійснення контролю за виконанням планових показників та бюджетів, досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства, результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; дослідження поведінки витрат та встановлення причин відхилень фактичних виробничих витрат від кошторисних;
- *прогнозна* – забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей.
- *планування* – складання кошторисів і підготовку бюджетів на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях;
- *організації* – виділення центрів відповідальності, доходів і витрат,
- *забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями, організацію оперативного обліку й аналізу;*
- *мотивації* – встановлюючи внесок кожного працівника у загальний результат діяльності підприємства, сприяє підвищенню мотивації праці.

11.3. Планування стратегій та цілей підприємства

Правильне визначення цілей є важливим чинником для досягнення успіху в будь-якій діяльності.

Постійна мінливість ринкового середовища зумовила необхідність застосування стратегічного підходу до системи господарювання на підприємстві.

Стратегія – це генеральна комплексна програма дій, яка визначає пріоритетні для підприємства проблеми, його місію, головні цілі та розподіл ресурсів для їхнього досягнення. Вона формулює цілі та способи їхнього досягнення так, щоб указати підприємству певний (такий, що об'єднує всі його підрозділи) напрямок розвитку. За своїм змістом стратегія є довгостроковим плановим документом, результатом стратегічного планування.

Стратегія – це набір політик, процедур і підходів до бізнесу для

забезпечення довгострокового успіху.

Стратегічне планування – процес здійснення сукупності систематизованих та взаємоузгоджених робіт із визначення довгострокових (на певний період) цілей та напрямків діяльності підприємства.

Стратегічний менеджмент – це розробка стійкої конкурентної позиції, в якій переваги компанії забезпечують постійний успіх.

В процесі обґрунтування перспективних напрямків функціонування підприємства можуть формуватися різноманітні типи стратегій, які можна класифікувати за наступними ознаками:

1. Залежно від масштабу розробки:

- загальна (генеральна) стратегія;
- допоміжні (підтримуючі) стратегії.

2. За напрямками діяльності розробляють такі види допоміжних стратегій – маркетингова, виробнича (операційна), фінансова, інвестиційна, стратегія здійснення інших напрямків та видів діяльності.

3. Залежно від виду ресурсів, управління якими здійснюється, розробляються допоміжні стратегії формування та використання трудових ресурсів, основних фондів та матеріально-технічної бази, формування власного капіталу, залучення позикового капіталу та інших необхідних підприємству ресурсів.

4. Залежно від темпів розвитку розрізняють стратегії:

- стратегія прискореного зростання – передбачає значне підвищення рівня коротко- та довгострокових цілей над досягнутими показниками. Така стратегія характерна для підприємств, що розвиваються, та пов'язана з високим ризиком;

- стратегія обмеженого зростання – характерне встановлення цілей від досягнутого. Така стратегія характерна для підприємств, що в основному задоволені своїм становищем, прибуткові та ефективні;

- стратегія збереження становища – орієнтована на забезпечення стабільного становища підприємства на ринку, зміцнення його ринкових позицій. Показники діяльності підприємства визначаються, виходячи з темпів, що прогнозуються, та характеру зміни ринку діяльності підприємства;

- стратегія скорочення – приймається тоді, коли показники діяльності підприємства продовжують погіршуватися, при економічному спаді та при загрозі банкрутства.

В межах даної стратегії можливі наступні альтернативи:

- ліквідація підприємства;
- “відсічення зайвого”, тобто реорганізація або ліквідація окремих підрозділів підприємства;
- скорочення обсягів діяльності та її переорієнтація (диверсифікація).

5. Залежно від способів забезпечення розвитку розрізняють такі види стратегії:

- стратегія концентрованого розвитку – подальший розвиток підприємства забезпечується за рахунок удосконалення діяльності в межах освоєного ринку функціонування (ринкової ніші);

- стратегія диверсифікованого розвитку – за рахунок диверсифікації діяльності та освоєння нових ринків збуту;

- стратегія інтегрованого розвитку – за рахунок утворення нових структурних підрозділів, розвитку нових видів діяльності, застосування різноманітних форм інтеграції із своїми контрагентами.

6. Залежно від стратегії управління підприємством:

- стратегія наступу – характерна для фірм, які базують свою діяльність на принципах підприємницької конкуренції. Вона пов'язана з прагненням фірм досягти технічного та ринкового лідерства шляхом створення та впровадження нових продуктів.

- стратегія захисту – спрямована на те, щоб утримати конкурентні позиції фірми на вже існуючих ринках. Даній стратегії дотримуються більшість середньостатистичних фірм, які уникають надмірного ризику. Такі фірми прагнуть йти на крок позаду від “піонерів” і впроваджують новацію, тільки впевнившись у її перспективності. Головна функція такої стратегії – оптимізувати співвідношення “витрати-випуск” у виробничому процесі.

- імітаційна стратегія – використовується фірмами, які не є піонерами у випуску на ринок тих або інших нововведень, але залучилися до їх виробництва, придбавши у фірми-піонера ліцензію. Деколи імітація може відбуватися і без дозволу фірм-лідерів, піратським способом. При цьому фірмою-імітатором не тільки копіюються основні споживчі властивості нововведень, але і досягаються при її виробництві певні переваги.

Формування стратегії підприємства є процесом, який проходить певні етапи. Причому він є безперервним, оскільки середовище, а, значить, і умови діяльності підприємства постійно змінюються, стратегічний план регулярно коригується.

Отже для кожного виду стратегії буде характерний специфічний набір обліково-аналітичної інформації, яка має бути отримана у циклі стратегічного управління.

Таким чином, метою системи обліку для стратегічного управління є інформаційне забезпечення функціонування підприємства в умовах невизначеності, кризи, ризику, зниження виробничого потенціалу.

Завданнями такої підсистеми є: створення інформації для побудови та реалізації стратегій підприємства, стратегічне планування, розроблення

альтернативних стратегій, вивчення зовнішніх та внутрішніх умов функціонування підприємства, виявлення «вузьких» місць у його діяльності, визначення підконтрольних показників для стратегічного планування, вивчення та прогноз економічної ефективності основної, фінансової, інноваційної та інвестиційної діяльності

Першим, найбільш суттєвим і визначальним рішенням за стратегічного планування є вибір цілей. Основну ціль підприємства заведено називати місією. Вибір місії підприємства здійснюється з урахуванням дії чинників зовнішнього середовища.

Виходячи із загальної місії підприємства формулюють його інші стратегічні цілі. Реальність та ефективність стратегії підприємства буде забезпечено, якщо стратегічні цілі будуть: конкретними та вимірюваними; чітко зорієнтованими у часі (коли і якої цілі треба досягнути); досяжними, збалансованими, ресурсне забезпеченими; однонапрямленими та такими, що взаємно підтримують одна одну. При цьому бажано встановлювати цілі для кожного напрямку діяльності підприємства.

Після визначення місії та цілей починається діагностичний етап стратегічного планування. Першим важливим кроком є вивчення зовнішнього середовища. Аналіз зовнішнього середовища – це безперервний процес спостереження, вивчення та контролю дії зовнішніх щодо підприємства чинників із тим, щоб своєчасно та вичерпно визначити можливості й загрози для підприємства, тобто позитивну й негативну дію зовнішніх чинників – політичних, економічних, науково-технічних, соціальних, міжнародних тощо.

Для розробки та здійснення стратегії велике значення має аналіз ринкових чинників, які через свою постійну й високу мінливість можуть безпосередньо вплинути на успіх або крах підприємства. Ідеться передовсім про мікроекономічний аналіз попиту, пропонування та рівня конкуренції..

Методи вибору генеральної стратегії можна розділити на дві групи:

- перша – за монопрофільної діяльності або за вузької номенклатури продуктів та послуг, що пропонуються підприємством (методи однопродуктового аналізу);

- друга – за диверсифікованого виробництва (методи «портфельного» аналізу).

Перед прийняттям стратегічного рішення щодо конкретного виробу проводиться ідентифікація стадії його життєвого циклу.

Для кожної стадії визначаються пріоритетні стратегічні напрямки та дії.

Контрольні запитання та завдання:

1. Розкрийте основні поняття та принципи калькулювання за видами діяльності
2. Передумови виникнення системи калькулювання за видами діяльності та перспективи подальшого розвитку
3. Розкрийте основні принципи управління собівартістю продукту за етапи життєвого циклу
4. Передумови виникнення та принципи цільового калькулювання
5. Охарактеризуйте систему функціонально – вартісного аналізу та принципи її застосування на сучасному підприємстві
6. Передумови виникнення та принципи застосування системи тотального управління якістю (TQM)
7. Передумови виникнення та принципи застосування системи «якраз вчасно»

Завдання 1. Підприємство «Океан» виробляє один вид продукції.

Показники його роботи за останні три місяці складали:

а) час роботи обладнання, год.

- 1 міс – 17000; - 2 міс – 18500; - 3 міс – 20000.

б) накладні витрати, грн.

- 1 міс – 246500; - 2 міс – 251750; - 3 міс – 257000.

Необхідно визначити:

- 1) ставку змінних накладних витрат на 1 год. роботи обладнання;
- 2) загальну суму змінних витрат за кожен місяць;
- 3) суму постійних витрат підприємства.

Завдання 2. Підприємство «Зірка» у звітному році мало такий склад витрат:

- орендна плата;
- платежі за комунальні послуги;
- оплата за телефон;
- оплата електроенергії на технологічні потреби;
- основні матеріали;
- витрати на рекламу;
- відсотки за позики банку;
- амортизація основних засобів (прямолінійна);
- оплата праці основного виробничого персоналу (робітників);
- оплата праці службовців та спеціалістів;
- комісійні реалізаторам продукції;
- ремонт обладнання;
- технічне обслуговування обладнання.

Необхідно вказати, які з цих витрат будуть переважно постійними, а які –

змінними і пояснити свої рішення.

Завдання 3. Підприємство «Прилуки» виробляє один вид продукції і реалізує за середньою ціною 56 грн. за одиницю. Змінні витрати на виробництво одиниці продукції складають 20 грн, постійні витрати – 16200 грн за місяць. Проектна потужність підприємства – 1000 одиниць продукції, ставка оподаткування прибутку – 25%.

Необхідно визначити:

1) точку беззбитковості у натуральному та грошовому вимірниках і у відсотках до проектної потужності;

2) суму чистого прибутку (збитку), який отримає підприємство при досягненні проектної потужності;

3) яку кількість продукції необхідно реалізувати, щоб отримати чистий прибуток:

а) 8100 грн;

б) 9 грн на одиницю реалізованої продукції;

в) 20% від обсягу реалізації;

4) яку необхідно встановити ціну за одиницю продукції, щоб підприємство при досягненні проектної потужності могло одержати 9000 грн чистого прибутку.

Завдання 4. Фірма «Аудит-Гром» організовує періодичні семінари бухгалтерів з питань оподаткування та складання звітності. На організацію чергового семінару вона понесла витрати на друкування та розсилання потенційним слухачам програми семінару і запрошення та інші рекламні заходи – 600 грн. Одночасно фірма уклала договір на оренду приміщення для проведення семінару за 300 грн з умовою, що в разі відмови від оренди приміщення не пізніше ніж за тиждень до дати семінару, вона сплачує штраф орендодавцю в розмірі 25% суми договору оренди. Менше ніж за тиждень до початку семінару договір не може бути анульований. Оплата лекторам передбачена в розмірі 400 грн. Якщо семінар не відбудеться, оплата лекторам не нараховується.

Кожен учасник сплачує за участь у семінарі 150 грн. У вартість семінару включені витрати на обід з розрахунку 15 грн на одного учасника і вартість роздаткового матеріалу – 5 грн. Визначити доцільність проведення семінару або відмови від нього, якщо за тиждень до його початку надійшли замовлення на участь у семінарі лише від 6 бажаючих.

Розрахувати:

1) яка кількість учасників семінару забезпечить його беззбитковість для фірми;

2) який прибуток одержить фірма, якщо у семінарі приймуть участь 30

бажаючих;

3) при якій кількості учасників семінару фірма одержить 6500 грн прибутку від його проведення.

Тести для самоконтролю:

1. *Мета стратегічного управлінського обліку:*

- а) складання фінансової звітності;
- б) допомога керівникам всередині підприємства при підготовці управлінських рішень;
- в) інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства;
- г) забезпечення інформацією податкових органів.

2. *Стратегічний управлінський облік – це:*

- а) облік для всіх зацікавлених;
- б) внутрішньогосподарський облік;
- в) виробничий облік;
- г) аналітичний облік.

3. *Користувачами даних управлінського обліку є:*

- а) інвестори, акціонери;
- б) податкові органи;
- в) фінансові та кредитні установи;
- г) керівники всередині господарства.

4. *Нормативна база управлінського обліку:*

- а) внутрішньогосподарські нормативні документи;
- б) П(С)БО;
- в) МСБО;
- г) нормативні документи центральних органів виконавчої влади та галузевих міністерств і відомств.

5. *Вимірники, характерні для управлінського обліку:*

- а) натуральні, кількісні;
- б) грошові, вартісні;
- в) якісні;
- г) будь-які

6. *Які з перелічених груп витрат використовують для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:*

- а) релевантні і нерелевантні;

- б) контрольовані і неконтрольовані;
- в) витрати на продукцію і витрати періоду;
- г) постійні та змінні?

7. *Які з перелічених груп витрат використовують при підготовці управлінських рішень:*

- а) релевантні і нерелевантні;
- б) контрольовані і неконтрольовані;
- в) основні та накладні;
- г) вичерпані та невичерпані?

8. *Для цілей управлінського обліку витрати класифікують:*

- а) за економічним змістом;
- б) місцем вкладання;
- в) відношенням до обсягу виробництва;
- г) принципом: «для різних цілей – різні витрати».

9. *Постійними називають витрати, які:*

- а) пов'язані з постійним асортиментом продукції;
- б) зростають зі зростанням обсягу діяльності;
- в) не змінюються в межах релевантного діапазону обсягу діяльності;
- г) повторюються у кожному звітному періоді.

10. *Змінними є витрати, які змінюються при зміні:*

- а) технології виробництва;
- б) обсягу діяльності;
- в) організаційної структури підприємства;
- г) структури управління.

11. *Ведення стратегічного управлінського обліку на підприємстві є:*

- а) обов'язковим за законодавством;
- б) обов'язковим за вимогою

- податкових органів;
- в) необов'язковим (за рішенням адміністрації підприємства);
- г) необов'язковим з окремих питань.
12. *Управлінський облік орієнтований на аналіз:*
- а) минулих подій;
- б) випадкових подій;
- в) майбутніх подій;
- г) детермінованих явищ і подій.
13. *Періодичність складання звітності в управлінському обліку:*
- а) місячна;
- б) квартальна;
- в) річна;
- г) без регламентованого інтервалу.
14. *Терміни подання звітності в управлінському обліку:*
- а) оперативно після закінчення звітного періоду;
- б) у тижневий термін після закінчення звітного періоду;
- в) до 25 числа наступного за звітним періодом місяця;
- г) одночасно з фінансовою звітністю.
15. *Інформація управлінського обліку є:*
- а) відкритою для всіх зацікавлених;
- б) як правило, комерційною таємницею;
- в) відкритою для акціонерів та потенційних інвесторів;
- г) відкритою для постачальників і підрядників.
16. *Релевантний діапазон (область релевантності) – це інтервал обсягудіяльності, в межах якого:*
- а) загальна сума постійних витрат не змінюється;
- б) сума постійних витрат з розрахунку на одиницю продукції не змінюється;
- в) сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції не змінюється;
- г) загальна сума виробничих витрат не змінюється.
17. *Витрати на продукцію – це:*
- а) повна виробнича собівартість продукції;
- б) повна комерційна собівартість продукції;
- в) змінні витрати;
- г) прямі витрати.
18. *Витрати періоду – це:*
- а) прямі виробничі витрати;
- б) загальновиробничі витрати;
- в) адміністративні та загальногосподарські витрати;
- г) усе з переліченого.
19. *При перетині межі релевантності загальна сума постійних витрат:*
- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється;
- г) змінюється залежно від виду діяльності.
20. *При збільшенні обсягу діяльності постійні витрати з розрахунку на одиницю продукції:*
- а) збільшуються;
- б) зменшуються;
- в) не змінюються;
- г) змінюються залежно від виду діяльності

Завдання для виконання індивідуальної роботи

Необхідно уявити віртуальне підприємство, або використати для цього будь-яке інформаційне джерело. Підготувати повідомлення на виробничу нараду для обговорення питання про функціонування нового структурного підрозділу на підприємстві, метою якого є створення найсучаснішого ресурсу — інформації для менеджерів. Для аргументованості ваших пропозицій необхідно виконати (знати) наступне:

1. Описати організаційну структуру підприємства зі схематичною ілюстрацією, основні сегменти діяльності.

2. Описати структуру бухгалтерії.

3. Перебачити варіант організації підрозділу, у якому б здійснювався управлінський облік (якщо такий вже існує, то з'ясувати посадові обов'язки працівників). Яку назву матиме (має) ця структура?

4. Які організаційні, технологічні та інші галузеві особливості впливають на побудову системи обліку на підприємстві?

5. Якою має бути номенклатура статей витрат для організації аналітичного обліку на цьому підприємстві?

6. З якою метою ви передбачаєте той, чи інший варіант деталізації інформації за окремими статтями? Аргументуйте.

7. Що Ви обираєте об'єктом витрат для організації планування, обліку та контролю? Аргументуйте.

9. Які рівні деталізації інформації ви передбачаєте на рахунках 23, 91, 93, 70, 79?

10. Які методи обліку витрат ви плануєте застосовувати для калькулювання собівартості виготовленої продукції (роботи, послуги)?

11. У чому полягають особливості обліку витрат і калькулювання собівартості на обраному вами підприємстві?

12. Які ви можете виділити центри відповідальності?

13. Наведіть приклади показників, які використовуватимуться для оцінки діяльності у таких центрах відповідальності.

14. Які типи управлінських рішень найчастіше приймаються на підприємстві?

15. Розробити макети управлінських звітів для типових бізнес-ситуацій, господарських сегментів підприємства.

Термінологічний словник

Багатоступеневий облік витрат — процес ступеневого нагромадження маржинального доходу, що дає можливість визначити тенденції розширення виробництва окремих видів продукції, рентабельність окремих підрозділів підприємства, нижню межу відпускної ціни за окремими видами продукції тощо.

Бюджет — план майбутніх операцій, що виражені у кількісних (здебільшого грошовому) вимірах.

Бюджет використання матеріалів — плановий документ, який визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Бюджет виробництва — виробнича програма, яка визначає заплановані номенклатуру і обсяг виробництва продукції у бюджетному періоді.

Бюджет виробничих накладних витрат — плановий документ, який відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді.

Бюджет витрат на збут — плановий документ, у якому наведено постійні та змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції у бюджетному періоді.

Бюджет грошових коштів — плановий документ, який відображає майбутні виплати та надходження коштів.

Бюджет загальногосподарських витрат — плановий документ, який відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства загалом.

Бюджет придбання матеріалів — плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді.

Бюджет продажу — операційний бюджет, який містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну та очікуваний доход від реалізації кожного виду продукції (товарів, послуг).

Бюджет прямих витрат на оплату праці — плановий документ, у якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді.

Бюджет собівартості виготовленої продукції — плановий документ, у якому наведено розрахунок собівартості продукції, що її передбачається виготовити у бюджетному періоді.

Бюджет собівартості реалізованої продукції — плановий документ, котрий містить розрахунок собівартості продукції, яку буде реалізовано в бюджетному періоді.

Бюджетний баланс — проформа фінансової звітності, котра містить

інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій.

Бюджетний звіт про прибуток — проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат діяльності що передбачається.

Бюджетний комітет — робочий орган, який забезпечує розробку і погодження бюджетів.

Бюджетний період — період, для якого підготовлено й використовується бюджет.

Бюджетний центр — підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль його виконання.

Бюджетний, контроль — процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів

Бюджетування — процес планування майбутніх операцій фірми та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Бюджетування «з нуля» — метод бюджетування, при якому менеджери щоразу повинні обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

Бюджетування через приращення — складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

Виробничий облік — складова частина системи бухгалтерського обліку, в межах якої акумулюються та систематизуються витрати та визначається собівартість.

Виробничі накладні витрати (загальновиробничі) — витрати, пов'язані з процесом виробничої діяльності, які не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом.

Витрати на продукцію — витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації, синонім виробничої собівартості чи первісної вартості придбаних товарів.

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками).

Витрати діяльності — виражені у грошовій формі витрати живої та уречевленої праці, необхідні для здійснення діяльності, задля якої створено підприємство.

Витрати періоду — витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядаються, як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Вичерпані (спожиті) витрати — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Відхилення маржинального доходу за рахунок кількості продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним маржинальним доходом на одиницю цього виробу і середнім маржинальним доходом.

Відхилення маржинального доходу за рахунок комбінації продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним обсягом продажу на одиницю цього виробу і бюджетним середнім маржинальним доходом.

Відхилення маржинального доходу за рахунок обсягу продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним обсягом продажу виробу та бюджетним маржинальним доходом на одиницю цього виробу.

Відхилення маржинального доходу за рахунок розміру ринку — це добуток різниці між фактичним і бюджетним розміром ринку, бюджетної часткою ринку та бюджетним середнім маржинальним доходом.

Відхилення маржинального доходу за рахунок ціни продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним маржинальним доходом на одиницю виробу та фактичним обсягом продажу цього виробу.

Відхилення маржинального доходу за рахунок частки ринку — це добуток різниці між фактичним і бюджетним відсотком частки ринку, фактичним розміром ринку та бюджетним середнім маржинальним доходом.

ВОП аналіз — синонім терміну аналіз взаємозв'язку «Витрати обсяг — прибуток».

Директ-костинг — це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні і постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місцями виникнення й носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

Дискреційні витрати — витрати, розмір яких визначається керівництвом підприємства і не пов'язаний зі змінами в його діяльності.

Диференціальний аналіз — визначення і зіставлення диференціальних витрат і доходів для прийняття рішень.

Диференціальний дохід — дохід, який складає різницю між альтернативними рішеннями.

Диференціальний прибуток — різниця між диференціальним доходом та диференціальними витратами.

Диференціальні витрати — витрати, що складають різницю між альтернативними рішеннями.

Дійсні витрати — витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів.

Еквівалентна одиниця готової продукції — продукція, виміряна з урахуванням ступеня готовності.

Життєвий цикл виробу — період часу від початку розробки продукту до моменту зникнення попиту на нього з боку покупців.

Запас міцності — перевищення фактичного чи планового обсягу діяльності над точкою беззбитковості.

ЗВСПНВ — заздалегідь встановлені ставки розподілу непрямих витрат.

Змінні витрати – витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Змішані витрати – витрати, які містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

Зона можливих рішень — площа графіка лінійного програмування, окреслена лініями рівнянь наявних обмежень.

Інститут обліку – сукупність формальних і неформальних правил, норм та положень, котрі формують як нормативну, так і реальну модель обліку.

Калькулювання — процес визначення собівартості певного об'єкта та витрат.

Калькулювання за замовленнями — система калькулювання продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або по окремій партії виробів.

Калькулювання за процесами — система калькулювання продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва.

Калькулювання на основі діяльності — це метод калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Калькулювання повних витрат — метод калькулювання, який передбачає включення у собівартість продукції змінних і постійних виробничих витрат.

Калькулювання повних витрат — метод калькулювання, який передбачає включення у собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих витрат.

Коефіцієнт запасу міцності — відношення запасу міцності до обсягу реалізації (доходу, виручки).

Компетентність, конфіденційність, чесність, об'єктивність – це етичні норми поведінки бухгалтера з управлінського обліку.

Конверсійні витрати (витрати на обробку) – сума прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат.

Контролінг – система управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному сенсі з певною умовністю, система управління прибутком підприємства – система управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному сенсі з певною умовністю, система управління прибутком підприємства, орієнтована на життєздатність підприємства.

Контрольовані витрати – витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може здійснювати на них значний вплив.

Лінійне програмування — математичний метод, що використовується для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь наявних обмежень.

Маржинальний дохід (брutto-прибуток) – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

Маржинальний дохід – різниця між доходом (виручкою) та сукупними змінними витратами.

Маржинальний дохід на одиницю обмежувального чинника — маржинальний дохід на одиницю продукції, що виражена у вимірі обмежувального чинника (машино-годинах, людино-годинах тощо).

Маржинальні витрати – витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Метод аналізу, бухгалтерських рахунків – метод визначення функції витрат шляхом групування їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з аналітичних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод вищої-нижчої точки – метод визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати — це різниця між загальними витратами при найвищому та при найнижчому рівні діяльності та постійних витрат.

Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Метод найменших квадратів – статистичний метод, який дозволяє розрахувати елементи функції витрат (a і b) таким чином, що квадрат відстані від усіх точок сукупності, яка вивчається, до лінії регресії є найменшим.

Метод прямого розподілу — метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, при якому їх витрати списують безпосередньо на витрати виробничих підрозділів.

Напівзмінні витрати – витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівпостійні витрати – витрати, що змінюються ступінчасте при зміні обсягу діяльності.

Невичерпані (неспожиті) витрати – збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу майбутнього періоду.

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

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо

до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Нерелевантні витрати – витрати, які не залежать від прийняття рішення.

Нерозподілені накладні витрати — сума, на яку фактичні накладні витрати перевищують величину фактичних накладних витрат.

Номенклатура витрат – певний перелік витрат, що за складом не суперечить ПСБО 16 «Витрати» та розкриває галузеві особливості діяльності та використовується для організації аналітичного обліку, планування, ціноутворення та контролю.

Об'єкт витрат – сегмент, що потребує вимірювання пов'язаних з ним витрат.

Облік витрат – складова системи обліку, яка дозволяє акумулювати й систематизувати інформацію про витрати для оцінки запасів, визначення фінансового результату, прийняття рішень, контролю.

Обов'язкові витрати – витрати, що визначаються потужністю підприємства.

Операційний важіль — співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

Оптимальна комбінація виробів — комбінація виробів, яка дозволяє компанії досягти мети, вираженої рівнянням цільової функції.

Оптимальне використання обмежених ресурсів — рішення, метою якого є складання виробничої програми, що забезпечить максимізацію прибутку в умовах наявних обмежень.

Основні витрати – основа створюваного продукту, досить часто це співпадають з сумою прямих виробничих витрат

Основні витрати – сукупність витрат, які є основою створюваного продукту.

Оцінка витрат – процес обрахунку поведінки витрат.

Поведінка витрат – характер реагування витрат на зміни в діяльності компанії.

Постійні витрати – витрати, що зачинаються незмін ними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Прийняття рішення – цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів дії, такого, що забезпечить досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми.

Процес виробництва – це споживання ресурсів та виготовлення нового продукту.

Прямі витрати — витрати, які можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Прямі витрати на оплату праці – заробітна плата працівників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно можливим шляхом.

Прямі витрати на оплату праці — заробітна плата працівників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно можливим шляхом.

Прямі матеріальні витрати – вартість витрачених матеріалів, що стають часткою готової продукції і можуть бути віднесені до собівартості певного виробу без соціального розподілу.

Прямі матеріальні витрати — вартість витрачених матеріалів, що стають часткою готової продукції і можуть бути віднесені до певного виробу економічно можливим шляхом

Регресійний аналіз – статистична модель, що використовується для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин.

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

Релевантні витрати – майбутні витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Саме їх беруть до уваги при прийнятті управлінського рішення.

Рівняння обмеження — алгебраїчний показ одного з обмежувальних чинників.

Рівняння цільової функції — алгебраїчний показ мети, якої намагається досягти менеджер у процесі лінійного програмування.

Рішення «виробляти чи купувати» — рішення, пов'язане з розглядом існуючої альтернативи – виробляти самостійно окремі компоненти продукції (комплектуючі вироби, деталі) чи купувати їх у зовнішніх постачальників.

Рішення щодо спеціального замовлення – рішення, пов'язане з розглядом отриманої пропозиції про разовий продаж продукції або послуг за ціною, нижчою, ніж звичайна ціна, або навіть нижчою, ніж собівартість.

Розширення або скорочення сегменту – рішення про розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на основі аналізу їхньої прибутковості.

Сегмент – структурний підрозділ, вид продукції, канал збуту; інше, у розрізі чого потрібна інформація керівництву.

Система виробничого обліку – система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат.

Спрощений статистичний аналіз – метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення фактора витрат, і розрахунок постійних витрат на основі середніх значень витрат та їх фактора.

Ставка розподілу – це відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази їх розподілу.

Ставка розподілу накладних витрат — відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу

Структура витрат – співвідношення постійних і змінних витрат.

Технологічний аналіз – системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між затратами ресурсів та результатом діяльності.

Тіньова ціна – величина зниження маржинального доходу внаслідок зменшення значення відповідного обмежувального чинника на одну одиницю.

Точка беззбитковості – це такий обсяг діяльності, при якому доходи дорівнюють витратам, а прибуток дорівнює нулю.

Управлінський облік – процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Фактор витрат – діяльність, що впливає на витрати.

Функція витрат – математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами.

Центр інвестицій — існують прямий зв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком.

Центр прибутку — бізнес-одиниці у мережі діяльності компанії, в т. ч. торгівельні точки, окремі департаменти у банках, факультети в університеті.

Центри витрат (дискреційних) — це структурні підрозділи бізнес-одиниць, наприклад: підрозділи основного та допоміжного виробництва; (центр технологічних витрат), науково дослідницькі лабораторії, адміністративні підрозділи (центр дискреційних витрат).

Цільова функція — мета, якої намагається досягнути менеджер.

Цільове калькулювання — сучасна виробнича стратегія, за якою компанія спершу визначає ціну реалізації нового виробу, а потім проектує сам виріб, виробництво якого забезпечить рівень витрат, необхідний для досягнення певної мети.

Ціноутворення за принципом «витрати плюс» — метод ціноутворення, при якому ціна реалізації визначається на підставі собівартості продукції (товарів, послуг) шляхом додавання до неї певної частки прибутку (націнки).

Список рекомендованих джерел

1. Асоціація експортерів і імпортерів «ЗЕД». URL: <http://www.zed.com.ua/ua/index.html> (дата звернення 15.02.19)
2. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб.. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
3. Бондаренко Н. М., Безкоморна О. Д. Сутність та класифікація витрат підприємства. Вісник Дніпропетровського університету. URL:<http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201482/111.html> (дата звернення 10.02.19)
4. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Сер. «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*, 2012. № 1 (22). С. 11–18.
5. Бухгалтерский учет и налоги. URL:http://www.businessuchet.ru/content/document_r_D80F6CB0_3C7C_4AE4_800F_5A6A01B3324B.html. (дата звернення 25.12.18)
6. Гаррисон Дж.Ч. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости / Дж.Ч. Гаррисон; пер. с англ. Москва: Союзоргучет,1933. 204 с.
7. Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ: Автосервіс, 1996. 543 с.
8. Голов С. Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 11. С. 15–23.
9. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154–160.
10. Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / за ред. В. М. Добровського. Київ: КНЕУ, 2003. 235 с.
11. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. *Вісник*. 2012. № 2. URL:<http://dev.pdaa.edu.ua/sites/default/files/visnyk/2012/02/174.pdf>.
12. Вігуржинська С. Ю. Економіка підприємства. URL: <http://www.inpos.com.ua/79> (дата звернення 25.12.2018)
13. Козак В. Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. *Реформування економіки України: стан та перспективи* : зб. мат. IV міжнар. наук.-практ. конф. Київ: МІБО КНЕУ, 2009. С. 129 – 131.
14. Королович О. Управлінський облік в Україні та питання становлення його на промислових підприємствах. *Економічний аналіз*. 2012. № 11(4). URL: <http://dspace.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/930/1/Королович%20О.%20>

0%20%287%29.pdf. (дата звернення 22.12.2018)

15. Костенко О. М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень. *Агросвіт*. 2013. №1. С. 26 – 30. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/1_2013/8.pdf. (дата звернення 26.12.2018)
16. Крушельницька Т. А. Павлова Г. Є. Управлінський облік та його складові. *Економіка АПК*. 2009. № 20. URL:http://www.agrosvit.info/pdf/20_2009/6.pdf. (дата звернення 23.12.2018)
17. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Бюджетування в системі управління організацією: теоретичні та прикладні засади: Монографія. Київ: Кондор, 2007. 234 с.
18. Купріна Н. М. Стратегічний управлінський облік як інструмент забезпечення конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства. *Економіка харчової промисловості*. 2017. Т. 9. № 3. С. 45 – 51. URL:<http://oaji.net/articles/2017/3396-1508483380.pdf> (дата звернення 25.12.2018)
19. Митно-брокерська. Транспортно-експедиторська компанія «Пактум СЕРВІС Україна». URL: <http://www.pact.com.ua/incoterms.html>. (дата звернення 25.12.2018)
20. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS)18 Виручка URL:http://prou4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias18_www.pro-u4ot.info.pdf. (дата звернення 25.12.2018)
21. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством : подальший розвиток і шляхи вдосконалення. *Вісник Житомирського держ. тех. ун-ту. Сер. «Економічні науки»*. 2009. № 3 (49). С. 85–88.
22. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для студентів вищих навч. закладів. Київ: Книга, 2004. 544 с.
23. Обермейстер А. Расходы в US GAAP. URL:<http://www.gAAP.ru/articles/49438>. (дата звернення 22.12.2018)
24. Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. Економічний словник Київ: Кондор, 2007. 358 с.
25. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення: 03.08.2018. URL: <http://www.pro-u4ot.info/index.php> (дата звернення 15.01.2019)
26. П(С)БО 16 «Витрати» із змінами і доповненнями від 18.03.2011 р. №z0027-00. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення 15.01.2019)
27. Панков В.В., Несветайлов В.Ф. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета. *Международный бухгалтерский*

- учет. 2012. №7. С. 3–24.
28. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І. *Управлінський облік: Навч. метод. посіб.* Київ: Знання, 2006. 235с.
 29. Податковий кодекс України. Спеціальний випуск бухгалтерського тижневика «Дебет-Кредит» від 27.12.2010 р. №52/2010.
 30. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV із змінами від 16.11.2018 URL: zakon1.rada.gov.ua. (дата звернення 15.01.2019)
 31. Проданчук М.А. Роль та місце управлінського та фінансового обліку в інформаційній системі управління підприємством. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту.* 2012. №4. URL: http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/Vviem/2012_4/17.pdf. (дата звернення 20.01.2019)
 32. Професійна юридична система Мега-Нау. URL: <http://www.nau.Kiev.ua/druk.php>. (дата звернення 15.01.2019)
 33. Радецька Л. П., Овод Л. В. *Управлінський облік : навчальний посібник* : Київ: Академія, 2007. 350с.
 34. Семанюк В.З. Формування підсистеми стратегічного обліку в умовах ринкових відносин. *Формування ринкових відносин в Україні* : зб. наук. праць. 2010. Вип. 11(114). С. 59–64.
 35. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. зб. наук. пр.* 2009. Вип. 1 (13). С. 163 – 165.
 36. Тігова Т. М., Селіверстова Л. С., Процюк Т. Б. *Аналіз фінансової звітності* : навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2012. 268 с.
 37. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. *Управління витратами підприємства: навч. посіб.* Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
 38. Череп А. В. *Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання* : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.04. Київ, 2008. 38 с.
 39. Шило В. П., Ільїна С. Б., Шепелюк В. А., Криштопа І. І. *Управлінський облік: навч.-практичний посібник.* Київ : Кондор, 2012. 301 с.
 40. Юхименко П. І. *Теорія фінансів: підруч.* / [за ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія]. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 576 с.
 41. Ivanov V.V., Han O.K. *Upravlencheskij uchet dlja jeffektivnogo menedzhmenta.* М.: INFRA–М, 2009. 208 р.
 42. Simmonds K. The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing, Organization and Society.* 1986. № 12(4). P. 357–374.

Управлінський облік

Навчальний посібник

Видається в авторській редакції

Підписано до друку 19.04.2019 р. Формат 60x84/16.

Папір офсетний. Ум. друк. арк. 11,0

Тираж 300 прим. Замовлення № 111

Видавничо-поліграфічний центр «Візаві»

20300, м. Умань, вул. Тищика, 18/19

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи

ДК № 2521 від 08.06.2006.

тел. (04744) 4-64-88, 4-67-77, (067) 104-64-88

vizavi-print.jimdo.com

e-mail: vizavi008@gmail.com