

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ**

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Практикум

**для студентів спеціальності
071 "Облік і оподаткування"
першого (бакалаврського) рівня**

**Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2017**

УДК 657.1(07)
ББК 65.052.2р
У 67

Затверджено на засіданні кафедри бухгалтерського обліку.
Протокол № 6 від 23.12.2016 р.

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Укладачі: С. В. Лабунська
Л. В. Безкоровайна
Н. В. Курган

Управлінський облік : практикум для студентів спеціально-
У 67 сті 071 "Облік і оподаткування" першого (бакалаврського) рівня :
[Електронне видання] / уклад. С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна,
Н. В. Курган. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. – 79 с.

Подано практичні завдання для виконання студентами та методичні рекомендації з метою поглиблення теоретичних знань та здобуття конкретних навичок організації управлінського обліку, побудови функції витрат, аналізу витрат підприємства, обсягу діяльності та прибутку, бюджетування й управління витратами.

Рекомендовано для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей.

УДК 657.1(07)
ББК 65.052.2р

© Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця, 2017

Вступ

Сучасні умови господарювання вимагають від суб'єктів господарювання створення такої системи бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала менеджерів всією необхідною інформацією для оперативного управління та аналізу. Інформацію, необхідну для оперативного управління підприємством, формує система управлінського обліку, який вважають одним з перспективних напрямів бухгалтерської практики, оскільки на певному етапі економічного розвитку традиційний бухгалтерський облік перестає задовольняти ускладнені потреби керівної ланки.

Оскільки кожне підприємство самостійно обирає напрям розвитку, види продукції, що виготовляється, обсяги виробництва і збуту продукції, соціальну й інвестиційну політику та інше, то виникає потреба за цими параметрами накопичувати інформацію, отримувати необхідні облікові дані.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не лише виробництва, але і маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання інформації про вирішальні фактори успіху: якість і конкурентоздатність продукції, ефективність інвестиційної діяльності та ін.

Освітньо-професійною програмою підготовки бакалаврів галузі знань 07 "Управління та адміністрування" спеціальності 071 "Облік і оподаткування" навчальну дисципліну "Управлінський облік" віднесено до базових дисциплін професійної підготовки студентів.

Метою запропонованих завдань практикуму є надбання певних навичок організації та ведення управлінського обліку, засвоєння методики вирішення завдань.

Структура практикуму подана одним змістовим модулем "Організація системи управлінського обліку та її ефективне використання на підприємстві", який містить 10 тем, що відповідають робочій програмі навчальної дисципліни.

Під час вивчення навчальної дисципліни "Управлінський облік" розглядаються основні етапи розвитку управлінського обліку, відмінності його від фінансового обліку, класифікація витрат для прийняття рішень, методи побудови функції витрат підприємства, методи розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, методи та системи калькулювання витрат, принципи побудови систем управління витратами, бюджетне планування і контроль. Завдання, наведені у цьому практикумі, охоплюють усі ці питання, а методичні рекомендації до їх виконання допоможуть студентам закріпити отримані теоретичні знання з навчальної дисципліни.

Практичні завдання базуються на підручниках С. Ф. Голова, Ф. Ф. Бутинця, О. Є. Ніколаєвої, П. Й. Атамаса. Для кращого теоретичного обґрунтування висновків запропонованих завдань студентам рекомендується звернутися до підручників, монографій та періодичних видань, що вказані в переліку рекомендованої літератури.

Змістовий модуль 1. Організація системи управлінського обліку та її ефективне використання на підприємстві

Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку

Управлінський облік – це складова та підсистема системи бухгалтерського обліку та загальної системи менеджменту підприємства.

Особливості управлінського обліку:

управлінський облік спрямований на майбутні результати, у зв'язку з чим поєднується із плануванням і прогнозуванням, використовує методи математичної та загальної статистики. Фінансовий облік реєструє факти та господарські операції, які вже відбулися, тобто спрямований на правдиве відображення подій, що відбулися в минулому;

управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими схемами та формами надання даних. Фінансовий облік має чітко регламентовані форми подання даних (форми звітності);

в управлінському обліку увага зосереджена на конкретних сегментах господарської діяльності, а не на підприємстві в цілому, як у фінансовому обліку;

управлінський облік, на відміну від фінансового, не є обов'язковим, підприємство самостійно приймає рішення щодо доцільності його ведення;

управлінський облік може вестися як централізовано, так і децентралізовано, тоді як фінансовий облік здійснюється загальною бухгалтерією підприємства.

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

загальна система обліку;

інтегрована система обліку;

переплетена система обліку.

У рамках загальної системи обліку собівартість виготовленої протягом періоду продукції розраховується за формулою:

$$ГП_n = НЗВ_0 + \text{Виробничі витрати} - НЗВ_k, \quad (1)$$

де $ГП_n$ – собівартість виготовленої у періоді продукції;

$НЗВ_0$, $НЗВ_k$ – залишки незавершеного виробництва на початок та кінець періоду, відповідно, у грошовому вимірнику.

Собівартість реалізованої продукції (РП) може бути визначена за формулою:

$$РП = ГП_о + ГП_п - ГП_к, \quad (2)$$

де $ГП_о$, $ГП_к$ – залишки готової продукції на складі підприємства на початок і кінець періоду, відповідно, у грошовому вимірнику.

Валовий прибуток (ВП) визначається за формулою:

$$ВП = \text{Дохід} - РП. \quad (3)$$

Операційний прибуток (ОП) можна розрахувати, використовуючи формулу (4):

$$ОП = ВП - ОВ, \quad (4)$$

де ОВ – операційні витрати.

Практичні завдання

Завдання 1.1. У табл. 1 необхідно знайти відповідність між назвою терміна, наведеного в колонці 1, та його визначенням (розкриттям сутності), наведеного в колонці 2.

Таблиця 1

Терміни, що використовуються в управлінському обліку та їх зміст

Терміни	Зміст термінів
1	2
1. Управлінський облік	А. Широке коло внутрішніх і зовнішніх користувачів
2. Бухгалтерський облік	Б. Загальноприйняті принципи обліку
3. Предмет управлінського обліку	В. Підприємство в цілому
4. Об'єкт управлінського обліку	Г. Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів

1	2
5. Інформаційна функція управлінського обліку	Д. Центри відповідальності, окремі продукти
6. Комунікаційна функція управлінського обліку	Е. Обмежене коло працівників управлінського персоналу
7. Інтегрована система обліку	Є. Формування інформації, яка є засобом комунікаційного зв'язку
8. Автономна система обліку	Ж. Корисність інформації для прийняття управлінських рішень
9. Облік фактичних витрат	З. Окрема організація систематичного і проблемного обліку
10. Облік повних витрат	И. Забезпечення керівників інформацією, необхідною для поточного планування, контролю і прийняття рішень
11. Облік часткових витрат	І. Процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінювання та контролю в середні підприємства
12. Користувачі інформації управлінського обліку	К. Надання інформації для планування, організації і контролю
13. Мета управлінського обліку	Л. Традиційний облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості з розподілом витрат на прямі та накладні
14. Користувачі інформації фінансового обліку	М. Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, збереження та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень
15. Мета фінансового обліку	Н. Підбір окремих елементів витрат, які мають прямий характер і включаються у собівартість окремих видів продукції
16. Об'єкт звітності в управлінському обліку	О. Сукупність господарських процесів, їх результатів і виробничих ресурсів
17. Об'єкт звітності у фінансовому обліку	П. Формування витрат для визначення фактичної собівартості та прибутку від реалізації
18. Принципи управлінського обліку	Р. Система, що поєднує систематичний і проблемний облік на основі прямого та зворотного зв'язку на рахунках бухгалтерського обліку
19. Принципи фінансового обліку	С. Сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом

Завдання 1.2. На підприємстві "Флінт", що застосовує переплетену систему обліку, за звітний період відбулися господарські операції, наведені в табл. 2.

Таблиця 2

Господарські операції підприємства "Флінт"

Зміст господарських операцій	Суми, грн
1	2
Одержані матеріали від постачальника (в кредит)	52 000
Витрачені матеріали на	
основне виробництво	36 000
загальновиробничі цілі	8 000
загальногосподарські та адміністративні цілі	4 000
реалізацію продукції	1 000
Нарахована заробітна плата	
працівникам основного виробництва (пряма)	48 000
загальновиробничому персоналу	32 000
адміністративному і загальногосподарському персоналу	8 000
працівникам відділу збуту	4 000
Відображені утримання із заробітної плати податків та інших обов'язкових платежів	17 900
Відображені нарахування єдиного соціального внеску	
працівникам основного виробництва (пряма)	10 560
загальновиробничому персоналу	7 040
адміністративному і загальногосподарському персоналу	1 760
працівникам відділу збуту	880
Надійшли у касу кошти від покупців	90 000
Видана заробітна плата готівкою	74 100
Нарахована амортизація основних засобів	
загальновиробничого призначення	12 000
адміністративного призначення	4 000
збутового призначення	1 000
Списуються на виробництво загальновиробничі витрати (всі витрати розподілені)	59 040
Одержана з виробництва готова продукція за фактичною собівартістю	128 000
Списується собівартість реалізованої продукції	114 000
Відображається сума доходу від реалізації продукції	168 000

1	2
Відображається сума непрямих податків та зборів	28 000
На фінансові результати виробничого обліку списуються	
собівартість реалізації	?
дохід від реалізації	?
адміністративні та загальногосподарські витрати	?
витрати на реалізацію	?
Визначено і списано фінансовий результат від основної діяльності	?

Необхідно: відобразити операції бухгалтерськими проводками; відкрити рахунки фінансового та виробничого обліку, рознести в них обороти та підрахувати сальдо кінцеве (за умови, що сальдо початкове дорівнює нулю).

Завдання 1.3. Підприємство "Трюк" за даними виробничого обліку за звітний період отримало операційний прибуток у сумі 96 892 грн. За даними фінансового обліку підприємство одержало також фінансові доходи від операцій з цінними паперами – 4 800 грн, дивіденди та відсотки від інвестицій – 17 200 грн, збитки від списання основних засобів – 8 000 грн.

Відомо, що у виробничій бухгалтерії для оцінювання запасів використовується метод середньозваженої собівартості, а у фінансовій – метод FIFO, що зумовило різну оцінку запасів на початок і кінець року (табл. 3).

Таблиця 3

Інформація про залишки запасів

Показники	Виробничий облік	Фінансовий облік	Відхилення (+, -)
Залишки матеріалів			
на початок року	29 700	30 680	+980
на кінець року	22 000	21 000	-1 000
Залишки продукції			
на початок року	52 000	51 400	-600
на кінець року	46 000	44 800	-1 200

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

Завдання 1.4. У табл. 4 наведені дані про господарську діяльність підприємства "Гарлінг" за вересень поточного року.

Таблиця 4

Показники діяльності за вересень, грн

Показники	Суми
Дохід від реалізації продукції	240 000
Залишок готової продукції на початок місяця	28 000
Залишок незавершеного виробництва на початок місяця	20 000
Прямі матеріальні витрати	64 000
Прямі витрати на оплату праці	84 000
Виробничі накладні витрати	76 000
Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця	36 000
Собівартість готової продукції	?
Залишок готової продукції на кінець місяця	?
Собівартість реалізованої продукції	156 000
Валовий прибуток	?
Операційні витрати	76 000
Прибуток (збиток)	?

Необхідно: визначити невідомі показники в табл. 4.

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає зміст та мета управлінського обліку?
2. Які стадії історичної еволюції управлінського обліку можна виділити? Дайте стислу характеристику кожної з них.
3. Як організовується управлінський облік на підприємствах?
4. Які існують підходи до побудови системи рахунків управлінського обліку?
5. Які варіанти ведення управлінського обліку можливі в Плані рахунків?

6. У чому полягає відмінність і взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку?

7. Хто є користувачами інформації фінансового та управлінського обліку?

8. Які особливості застосування первинних документів у фінансовому та управлінському обліках?

Тема 2. Склад витрат виробництва. Їх загальна класифікація і поведінка

У класифікації витрат виділяють три напрями (табл. 5).

Таблиця 5

Класифікація витрат в управлінському обліку

Напрямок класифікації	Види витрат	Сутність витрат
1	2	3
З метою оцінювання запасів і визначення фінансового результату	вичерпані	витрати, які зафіксовані (спожиті) для отримання доходу у звітному періоді або ухвалені рішенням як непридатні для використання з метою отримання доходу (не спожиті, але втратили вартість)
	невичерпані	витрати, уречевлені в запасах (активах) підприємства
	економічні елементи витрат	матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати
	статті калькуляції	згруповані витрати за ознакою місця їх виникнення й призначення
	виробничі	прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати
	невиробничі	витрати на збут, адміністративні витрати, інші витрати

1	2	3
З метою оцінювання запасів і визначення фінансового результату	одноеlementні	складаються з одного елемента
	комплексні	складаються з декількох економічних елементів
	витрати на продукцію	витрати, пов'язані з виробництвом готової продукції, виконанням робіт (послуг) або із придбанням товарів для реалізації
	витрати періоду	витрати, які не включаються в собівартість продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені
	прямі	витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом
	непрямі	витрати, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом
	основні	сукупність прямих витрат на виробництво продукції
	накладні	витрати, пов'язані із процесом виробництва, які не можуть бути віднесені у вартість певного виробу (калькуляційної одиниці) економічно доцільним способом
З метою управління витратами на підставі їх аналізу, для прогнозування їх рівня та поведінки	релевантні	витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення
	нерелевантні	витрати, які не залежать від прийняття рішення
	постійні	витрати, які практично не змінюються зі зміною обсягу діяльності
	змінні	витрати, загальний обсяг яких збільшується або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу діяльності
	маржинальні	витрати на виробництво додаткової одиниці продукції
	середні	визначені шляхом ділення загальної суми витрат на кількість продукції
	дійсні	витрати, які вимагають фактичного витрачання грошових ресурсів або інших активів, що має бути відображено в бухгалтерських регістрах
	можливі	втрачена вигода, якщо вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення

1	2	3
З метою організації та контролю за процесом управління	контрольовані	витрати, рівень яких керівник відповідного рівня менеджменту може безпосередньо контролювати та значно впливати на їх величину шляхом прийняття певного управлінського рішення
	неконтрольовані	витрати, на рівень яких керівник відповідного рівня не має змоги вплинути

Для того щоб управляти витратами, необхідно вивчити їх поведження та побудувати їх функцію.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язку витрат і їх фактора.

У загальному вигляді функція витрат може бути записана, як:

$$Y = a + bx, \quad (5)$$

де Y – рівень витрат;

a – постійні витрати;

b – змінні витрати, що доводяться на одиницю фактора витрат;

x – кількісно описаний фактор витрат.

Найпоширеніші такі методи побудови функції витрат:

метод аналізу облікових даних (бухгалтерський);

кваліфікаційний (технологічний);

метод вищої-нижчої точки;

метод візуального пристосування;

методи математичної статистики (кореляційний аналіз).

Метод аналізу облікових даних (метод аналізу бухгалтерських рахунків) передбачає розподіл витрат у бухгалтерському обліку на змінні та постійні щодо обраного фактора на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку.

Кваліфікаційний (технологічний) аналіз – це системний аналіз витрат на здійснення окремих функціональних ознак.

Метод вищої-нижчої точки передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами на вищій та нижчій точках спостереження за динамікою зміни фактора витрат.

Метод візуального пристосування – це графічний підхід до визначення функції витрат. За цим методом аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат таким чином, щоб сумарне значення відстаней точок, розташованих зверху та знизу від проведеної точки витрат, було мінімальним.

Практичні завдання

Завдання 2.1. У табл. 6 наведено перелік витрат підприємства.

Таблиця 6

Витрати підприємства

Витрати	Постійні	Змінні	Прямі	Непрямі	Примітки
Освітлення виробничого приміщення					
Основна сировина, використана у виробництві					
Амортизація виробничого устаткування					
Витрати на спецодяг для працівників підприємства					
Заробітна плата виробничих працівників					
Допоміжна сировина, використана у виробництві					
Орендна плата за виробниче приміщення					
Електроенергія, використана для роботи устаткування					
Витрати щодо відрядження начальника цеху					
Єдиний соціальний внесок, нарахований на зарплату адміністрації підприємства					
Витрати на оплату послуг зв'язку					
Заробітна плата обслуговуючого персоналу цеху					
Витрати на рекламу продукції підприємства					

Необхідно визначити, до якої з класифікаційних груп відноситься кожна стаття витрат.

Завдання 2.2. Необхідно визначити, до якої групи відносяться витрати, наведені в табл. 7.

Таблиця 7

Витрати підприємства

Витрати	На продукцію	Періоду	Примітки
Комісійні продавцям продукції підприємства			
Амортизація виробничого устаткування			
Прямі матеріальні витрати			
Витрати на обслуговування устаткування			
Зарплата керівника підприємства			
Електроенергія для виробничого устаткування			
Витрати на опалення цеху			
Зарплата виробничих робітників			
Зарплата керівника цеху			
Страхування будівель від пожежі			
Витрати на транспортування готової продукції з цеху на склад			
Амортизація торговельного обладнання			
Єдиний соціальний внесок на зарплату виробничих робітників			
Витрати на відрядження керівника підприємства			
Витрати на оплату аудиторських послуг			
Витрати пакувальних матеріалів, використаних під час відвантаження продукції покупцю			

Завдання 2.3. Підприємство "Титул" як база розподілу загальнови-робничих витрат (ЗВВ) вибрало обсяг виробництва в натуральних одини-цях. Планом виробництва на звітний рік передбачається обсяг виробництва 108 000 виробів за умов нормальної потужності (щомісячно – 9 000 од.).

Загальновиробничі витрати за планом на рік складають 648 000 грн (витрати розподіляються рівномірно протягом року). Щомісячно сума постійних витрат складає 18 000 грн, змінних – 36 000 грн. Фактичні показники діяльності наведено в табл. 8.

Таблиця 8

Показники діяльності підприємства

Звітний місяць	Фактичний обсяг виробництва, од.	Фактична сума загальновиробничих витрат, грн		
		змінні ЗВВ	постійні ЗВВ	разом
Жовтень	6 750	33 000	26 400	59 400
Листопад	9 300	41 100	20 400	61 500
Грудень	9 150	39 300	17 070	41 370
Усього	25 200	113 400	63 870	162 270

Необхідно: визначити суму розподілених та нерозподілених загальновиробничих витрат, використовуючи П(С)БО 16 "Витрати".

Завдання 2.4. Необхідно доопрацювати й оновити такі незавершені рахунки підприємства "Макс" за минулий місяць. Розгляньте також додаткову інформацію, яку наведено на рахунках підприємства (табл. 9). Визначте сальдо й обороти за рахунками; складіть Звіт про виробничу діяльність (у довільній формі); складіть Звіт про прибутки та збитки підприємства (у довільній формі).

Таблиця 9

Інформація на рахунках підприємства, грн

Назви рахунків	Сальдо початкове	Оборот дебетовий	Оборот кредитовий	Сальдо кінцеве
1	2	3	4	5
Сировина й матеріали (основні)	20 000	?	?	43 000
Розрахунки за заробітною платою (субрахунок основних виробничих робітників)	–	?	?	–

1	2	3	4	5
Розрахунки за страхуванням (субрахунок нарахування ЄСВ на заробітну плату основних виробничих робітників)	–	?	?	–
Виробництво	?	?	?	230 000
Готова продукція	?	?	?	90 000
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	?	?	?	130 040
Розподілені виробничі накладні витрати	–	?	?	–
Собівартість реалізованої продукції	?	?	?	?
Розрахунки з покупцями та замовниками (використовують лише для розрахунків за готову реалізовану продукцію)	64 000	?	600 000	124 000
Адміністративні витрати підприємства	–	130 000	?	–
Витрати на збут	–	32 500	?	–
Інші витрати операційної діяльності	–	17 500	?	–

Додаткова інформація:

1. Виробничі накладні витрати відносяться на собівартість продукції за допомогою нормативної ставки розподілу. За базу розподілу обрано фонд оплати праці основних виробничих робітників. Ставка розподілу становила 3,3 грн на 1 грн нарахованої заробітної плати.

2. Рахунок "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" використовують тільки для оплати закупок основних матеріалів і сировини. Сальдо на 1-ше число місяця за рахунком було 43 000 грн (усі постачальники – платники ПДВ). Протягом місяця було сплачено рахунків на суму 120 000 грн, у тому числі ПДВ.

3. Запас готової продукції на 1-ше число місяця дорівнював 155 000 грн. До того ж за місяць 5 % продукції було забраковано в ході приймання на склад і визнано невірним браком зі списанням до складу витрат.

4. Собівартість оприбуткованої на склад готової продукції протягом місяця дорівнювала 324 000 грн.

5. Сальдо рахунка "Виробництво" на кінець місяця містить 134 505 грн матеріальних запасів (замовлення виконують декілька місяців), за даними інвентаризації в незакритих карточках обліку витрат на замовлення містилась нарахована заробітна плата за роботу основних виробничих робітників обсягом 1 187 год, виробничі витрати на незакрите замовлення відносять до залишків незавершеного виробництва.

6. Усього 5 625 год (враховуючи незакінчені замовлення) основної праці було відпрацьовано протягом місяця. Усі основні робітники на заводі мають однакову ставку заробітної плати.

Завдання 2.5. Протягом звітного періоду підприємство понесло витрати, наведені в табл. 10.

Таблиця 10

Витрати підприємства

Види витрат	Суми, грн
1	2
Матеріальні витрати, у тому числі	
сталь	40 000
запасні частини	6 000
мастильні матеріали	400
Витрати на оплату праці та нарахування єдиного соціального внеску, у тому числі	
токарів	16 000
фрезерувальників	8 000
наладчиків	4 000
майстра цеху	1 800
головного бухгалтера	2 000
працівників збуту	4 400
директора	3 600
Амортизація виробничого устаткування	20 000
Амортизація будівлі цеху	14 000
Амортизація торговельного обладнання	2 500

1	2
Витрати на техніку безпеки	3 400
Витрати на охорону підприємства	1 700
Витрати на ремонт виробничого обладнання	3 200
Витрати на службове відрядження бухгалтера	1 750
Плата за розрахунково-касове обслуговування банку	300
Витрати на зв'язок	1 000
Витрати на списання тари	200
Витрати на транспортування продукції покупцю	700
Визнані штрафи	300

Необхідно визначити: 1) прямі витрати; 2) загальновиробничі витрати; 3) адміністративні витрати; 4) витрати на збут; 5) витрати періоду.

Завдання 2.6. На основі даних про витрати підприємства, наведених у табл. 11, необхідно визначити: 1) виробничу собівартість (з огляду на те, що залишків з НЗВ на початок періоду підприємство не мало); 2) собівартість реалізованої продукції (допускаючи, що вся вироблена продукція була реалізована в цьому ж звітному періоді); 3) адміністративні витрати; 4) витрати на збут; 5) інші операційні витрати.

Таблиця 11

Витрати підприємства

Стаття витрат	Сума, грн
1	2
Витрати основної сировини	90 000
Витрати пакувальних матеріалів	10 800
Нестачі інструменту в цехах	500
Витрати на виправлення браку	320
Витрати на охорону навколишнього середовища	960
Зарплата виробничого персоналу і єдиний соціальний внесок	68 000
Зарплата наладчиків устаткування і єдиний соціальний внесок	22 000
Зарплата працівників відділу збуту і єдиний соціальний внесок	26 000
Зарплата водіїв легкового автотранспорту і єдиний соціальний внесок	8 900

1	2
Амортизація виробничого устаткування	12 650
Амортизація офісного приміщення	5 720
Амортизація торговельного обладнання	3 900
Витрати на розрахунково-касове обслуговування	400
Витрати на службове відрядження головного технолога	1 340
Витрати на телефонний зв'язок	600
Собівартість реалізованих виробничих запасів	3 000
Сума безнадійної дебіторської заборгованості	2 400
Витрати за нарахованими відсотками за користування банківським кредитом	1 360
Витрати на передпродажну підготовку товарів	6 000
Витрати на охорону підприємства	3 200
Оплата рахунків за виконання науково-дослідних робіт	22 000
Представницькі витрати	6 000
Витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів	800
Транспортно-експедиторські витрати під час реалізації товару нерезидента	4 780

Завдання 2.7. У звітному періоді обсяг виробництва продукції підприємством склав 700 од. На їх виробництво були здійснені такі витрати:

- основні матеріали – 120 500 грн;
- оплата праці основного персоналу – 201 200 грн;
- амортизація виробничого устаткування прямолінійним методом – 96 000 грн;
- загальновиробничі витрати (постійні) – 21 000 грн;
- адміністративні витрати – 22 000 грн;
- витрати на збут – 14 000 грн.

Необхідно: визначити функцію витрат підприємства, якщо обсяг виробництва збільшиться до 750 од., а витрати на збут – на 8 000 грн.

Завдання 2.8. Витрати відділу копіювання містять такі статті витрат: амортизація та обслуговування копіювальних машин; зарплата персоналу; утримання приміщення; витрати паперу і тонера та ін. У табл. 12 наведені дані про витрати та обсяг діяльності відділу за останні 6 місяців.

Вихідні дані

Місяць	Обсяг загальних витрат, грн	Кількість копій, шт.
Липень	900 000	178 000
Серпень	606 000	206 000
Вересень	536 000	170 000
Жовтень	522 000	174 000
Листопад	592 000	186 000
Грудень	564 000	190 000

Необхідно: визначити функцію витрат відділу копіювання методом вищої-нижчої точки та методом візуального пристосування, порівняти отримані функції та зробити висновки; розрахувати величину витрат відділу копіювання, якщо кількість копій складе 210 000 шт.

Запитання для самоконтролю

1. Як класифікують витрати підприємства?
2. Що таке вичерпані та невичерпані витрати?
3. Що таке витрати періоду та витрати на продукцію? Наведіть кілька прикладів цих витрат.
4. Що таке прямі та непрямі витрати? Наведіть приклади.
5. Що таке релевантні та нерелевантні витрати? Наведіть приклади.
6. Що таке середні та маржинальні витрати? Для чого їх обчислюють? Наведіть приклади.
7. Що таке альтернативні витрати? Наведіть приклад.
8. Що таке контрольовані та неконтрольовані витрати?
9. Поняття функції витрат. Необхідність її визначення.
10. Поясніть сутність методу аналізу облікових даних.
11. У чому полягає метод вищої-нижчої точки? Назвіть переваги та недоліки.
12. У чому полягає сутність методу візуального пристосування та його відмінності від інших методів?
13. Інші методи, що можуть застосовуватися для побудови функції витрат.
14. Показники, що характеризують надійність функції витрат.

Тема 3. Облік і контроль за центрами відповідальності

Центр відповідальності – сфера діяльності або підрозділ, у межах якого встановлена особиста відповідальність керівника за результати його роботи.

Центр витрат – підрозділ, керівник якого контролює лише витрати на його діяльність і не контролює доходи та інвестиції.

Центр доходів – підрозділ, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати та інвестиції.

Центр прибутку – підрозділ, керівник якого контролює витрати і доходи підрозділу, але не контролює інвестиції у власні активи.

Центр інвестицій – підрозділ, керівник якого контролює витрати, доходи та розподіл і використання прибутку.

До центрів виробничих витрат належать виробничі підрозділи підприємства, результат роботи яких може бути вимірний і оцінений прямо або опосередковано залежно від реалізації виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Витрати, що виникають під час діяльності підприємства у виробничому процесі, можуть бути розмежовані, згідно з концепцією центрів витрат, на витрати основних і допоміжних підрозділів.

Основний виробничий підрозділ – той, діяльність якого пов'язана технологічним процесом виробництва продукції або виконанням робіт, наданням послуг для замовника.

Обслуговуючий (допоміжний) підрозділ – той, діяльність якого пов'язана не з випуском кінцевого продукту, а з наданням послуг іншим підрозділам – як основним, так і допоміжним – і забезпечує виробничу діяльність у цілому.

Для розподілу витрат допоміжних виробництв можуть бути використані такі методи:

- 1) метод прямого розподілу;
- 2) метод послідовного розподілу;
- 3) метод розподілу взаємних послуг;
- 4) метод одночасного розподілу.

Метод прямого розподілу базується на припущенні, що взаємні послуги допоміжних підрозділів не беруться до уваги, а витрати допоміжних підрозділу розподіляються безпосередньо на діяльність основних.

Відповідно до методу послідовного розподілу витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно з урахуванням того,

що підрозділи надають послуги один одному. У зв'язку із цим першим підрозділом, витрати якого розподіляються, є підрозділ, що найменше обслуговується іншими допоміжними підрозділами. Якщо таких підрозділів декілька, то починати розподіл витрат необхідно з підрозділу, у якого більше накладних витрат.

Метод розподілу взаємних послуг базується на розподілі послуг допоміжних виробництв послідовним методом, за яким спочатку розглядаються тільки взаємні послуги. Потім скориговані накладні витрати розподіляються на витрати основного виробництва прямим методом.

Метод одночасного розподілу полягає в рішенні системи рівнянь. Далі використовується прямий метод розподілу витрат (але без "відкидання" взаємних послуг допоміжних підрозділів).

Практичні завдання

Завдання 3.1. Підприємство "Квадра" має показники роботи за звітний місяць, наведені в табл. 13.

Таблиця 13

Показники роботи підприємства

Показники	За планом	Фактично
Обсяг виробництва і реалізації продукції, шт.	3 000	4 000
Ціна реалізації, грн за одиницю продукції	400	396
Собівартість одиниці продукції, грн	340	334

Необхідно визначити:

- 1) валовий прибуток підприємства 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 3.2. Підприємство "Лот" має такі показники бюджету на наступний місяць:

обсяг продажів (5 000 од. × 80 грн/од.) – 400 000 грн;

змінні витрати (5 000 од. × 60 грн/од.) – 300 000 грн;

маржинальний дохід – 100 000 грн;

постійні витрати – 75 000 грн;

прибуток підрозділу – 25 000 грн;

інвестований капітал у підрозділ – 150 000 грн.

Мінімальна бажана норма прибутку на капітал дорівнює витратам на фінансування – 20 %.

Необхідно визначити:

1) очікуваний показник прибутковості інвестицій підприємства;

2) очікуваний показник залишкового прибутку підприємства;

3) як зміниться показник залишкового прибутку, якщо менеджер використовує можливість продати 10 000 од. продукції по 75 грн/од., враховуючи, що змінні витрати залишаються на рівні бюджетних, постійні збільшаться на 5 000 грн, а додаткові інвестиції в капітал становитимуть 20 000 грн.

Завдання 3.3. Підприємство, що виготовляє три номенклатурні позиції продукції, за минулий звітний період має такі показники за виробничим підрозділом (табл. 14).

Таблиця 14

Показники виробничого підрозділу

Показники	Значення показників
1	2
Прямі матеріальні витрати, грн	3 063 000
Прямі витрати на оплату праці, грн	1 350 000
Фонд праці основних виробничих робітників, год, у тому числі	180 000
продукція № 1	48 600
продукція № 2	68 100
продукція № 3	63 300

1	2
Ефективний фонд часу роботи устаткування, маш.-год, у тому числі	135 000
продукція № 1	46 800
продукція № 2	63 000
продукція № 3	25 200
Обсяг виробництва (нормальна потужність), од., у тому числі	75 000
продукція № 1	18 000
продукція № 2	30 000
продукція № 3	27 000
Накладні (загальновиробничі) витрати, грн, з них	3 000 000
змінні	975 000
постійні	2 025 000

Необхідно: визначити ставки розподілу загальновиробничих постійних та змінних витрат і скласти планову калькуляцію на наступний рік на одиницю виробу, використовуючи дані табл. 15.

Таблиця 15

Дані про формування витрат підрозділу за видами продукції

Вид витрат	Сума витрат, грн			Загальна сума витрат підрозділу, грн
	продукція № 1	продукція № 2	продукція № 3	
Прямі матеріальні витрати	720 000	1 290 000	1 053 000	3 063 000
Прямі витрати на оплату праці (включаючи нарахування ЄСВ)	378 000	540 000	432 000	1 350 000
Загальні прямі витрати	1 098 000	1 830 000	1 485 000	4 413 000
Загальновиробничі змінні витрати	180 000	255 000	540 000	975 000
Загальновиробничі постійні витрати				2 025 000

Завдання 3.4. На основі даних, наведених у табл. 16, розподіліть витрати обслуговуючих підрозділів методами прямого, послідовного, одночасного розподілу та методом розподілу взаємних послуг.

Таблиця 16

Вихідні дані

Показники	Ковально-штамповий цех	Механічний цех	Інструментальний цех	Збиральний цех	Ремонтний цех	Склад	Усього
Чисельність працівників, осіб	150	180	50	350	120	15	865
Вартість замовлених матеріалів, грн	320 712	181 272	48 804	104 580	41 832	0	697 200
Обсяг ремонтних робіт, год	25 085	30 275	0	29 410	0	1730	86 500
Вартість отриманих інструментів, грн	23 400	107 640	0	58 500	44 460	0	234 000
Накладні витрати, грн	540 000	250 000	180 000	100 000	89 000	98 000	1 257 000

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність центру відповідальності та організація його роботи?
2. Які існують види центрів відповідальності?
3. Які є особливості обліку й оцінювання діяльності центрів витрат?
4. Назвіть особливості обліку й оцінювання діяльності центрів доходів.
5. Назвіть особливості обліку й оцінювання діяльності центрів прибутку.

6. Які є особливості прямого розподілу витрат.
7. Опишіть особливості послідовного розподілу витрат.
8. Укажіть особливості розподілу взаємних послуг.
9. Назвіть особливості одночасного розподілу витрат.

Тема 4. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Аналіз "витрати – обсяг діяльності – прибуток" – це метод системного дослідження витрат, обсягу діяльності та прибутку компанії для визначення такого: обсягу реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку; величини прибутку за певного обсягу реалізації; впливу змін величини витрат, обсягу і цін реалізації на прибуток підприємства; оптимальної структури витрат.

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" здійснюється за допомогою: визначення точки беззбитковості та маржинального доходу; побудови графіка беззбитковості; встановлення взаємозв'язку "прибуток – обсяг діяльності".

Точка беззбитковості – це такий обсяг виробництва та реалізації продукції, за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам. Визначити точку беззбитковості можна двома шляхами: за допомогою складання рівняння або за допомогою формул. У першому випадку метод базується на тому, що дохід від діяльності підприємства дорівнює сумі постійних витрат, змінних витрат і операційного прибутку. Оскільки в точці беззбитковості прибуток нульовий, то точка беззбитковості визначається як дохід, який дорівнює сумі постійних і змінних витрат. У другому випадку для визначення точки беззбитковості в натуральному показнику необхідно постійні витрати поділити на різницю ціни (без ПДВ) та змінних витрат на одиницю.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації товарів та змінними витратами на випуск продукції, або це сума постійних витрат і прибутку. Коефіцієнт маржинального доходу визначається як відношення маржинального доходу до чистого доходу від реалізації.

Точку беззбитковості можна розрахувати як відношення постійних витрат до величини коефіцієнта маржинального доходу.

Для оцінювання взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" використовують такі методи: математичні (метод рівності, метод маржинального доходу) та графічні (побудова графіка беззбитковості, графіка взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності, прибутку, графіка маржинального доходу).

Графік беззбитковості дозволяє визначити суму збитку або прибутку, яке підприємство отримає за певних витрат. Графік беззбитковості будується в такому порядку:

- 1) побудова осей графіка (за вісь X приймається обсяг діяльності в натуральних одиницях, за віссю Y відкладають значення у вартісному вираженні);
- 2) нанесення лінії постійних витрат;
- 3) нанесення лінії змінних витрат;
- 4) побудова лінії загальних витрат;
- 5) креслення лінії доходу від реалізації. Точка перетину лінії загальних витрат і лінії доходу від реалізації є точкою беззбитковості.

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажів використовують такі показники: коефіцієнт маржинального доходу; запас міцності; операційний множник.

Запас міцності – це величина, на яку фактичний або запланований обсяг реалізації перевищує беззбитковий обсяг реалізації. Визначається як у грошових, так і в натуральних одиницях. Коефіцієнт запасу міцності є співвідношенням запасу міцності та фактичного обсягу реалізації. Його значення знаходиться в інтервалі $[-\infty; 1]$. Чим більше значення коефіцієнта запасу міцності має підприємство, тим менша ймовірність збитків у разі зменшення обсягів реалізації.

Операційним важелем називають структуру витрат, яка забезпечує більший відсоток приросту прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації. Цей показник характеризує міру використання постійних витрат в загальній структурі витрат. Кількісним показником операційного важеля є операційний множник, який розраховується як відношення маржинального доходу до операційного прибутку. Операційний множник показує відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу реалізації. Помноживши відсоток зміни обсягу реалізації на операційний множник, отримаємо відсоток зміни величини прибутку.

Комбінація продажів – це співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації. Це співвідношення може бути показано

у відсотках до загального обсягу або в пропорціях одного виробу до іншого. Середньозважений маржинальний дохід – це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації продажів. Середньозважений маржинальний дохід може бути отриманий як частка від ділення загального маржинального доходу на загальну кількість продукції.

Практичні завдання

Завдання 4.1. Підприємство виробляє і реалізує 1 вид продукції. У звітному періоді постійні витрати склали 47 600 грн, змінні – 26 грн/од., ціна реалізації – 48 грн/од., у тому числі ПДВ. Максимальна виробнича потужність дорівнює 12 000 од. У звітному період виготовлено та реалізовано 9 720 од. готової продукції.

Необхідно: визначити точку беззбитковості, операційний і максимальний прибуток за звітний період.

Завдання 4.2. Підприємство займається виробництвом і реалізацією товарів. Зі звітності підприємства за рік відомо, що постійні витрати за період склали 322 560 грн за обсягу реалізації 12 000 шт. Ціна за одиницю реалізованої продукції склала 140 грн без ПДВ, змінні витрати – 84 грн/шт. Для цього підприємства прийнятним вважають обсяг реалізації від 5 000 до 24 000 од.

Необхідно визначити: а) точку беззбитковості; б) додатковий обсяг реалізації для отримання додаткового прибутку в розмірі 50 000 грн; в) ціну реалізації, необхідну для отримання прибутку в розмірі 95 000 грн, під час реалізації 9 000 од.; г) додатковий обсяг реалізації для покриття додаткових постійних витрат у розмірі 14 000 грн.

Завдання 4.3. Підприємство випускає 7 000 од. продукції, при цьому чистий дохід від реалізації склав 4 200 000 грн, постійні витрати – 2 400 000 грн, змінні – 1 050 000 грн.

Необхідно: а) визначити операційний прибуток, маржинальний дохід, коефіцієнт маржинального доходу; б) побудувати функцію витрат; в) знайти точку беззбитковості в натуральному і грошовому вимірнику, побудувати графік беззбитковості.

Завдання 4.4. Для одержання запланованого прибутку в розмірі 65 000 грн керівництво підприємства розглядає два варіанти здійснення виробничого процесу. За першого варіанта змінні витрати складають 210 грн на один виріб, постійні – 58 860 грн. За другого варіанта змінні – 190 грн/шт., постійні – 62 150 грн. Незалежно від способу виробництва ринкова ціна виробу дорівнює 360 грн/шт. (у тому числі ПДВ).

Необхідно: а) розрахувати для двох варіантів точку беззбитковості, запас міцності та коефіцієнт запасу міцності; б) на основі проведених розрахунків дати рекомендацію керівництву щодо найкращого варіанта.

Завдання 4.5. Підприємство виготовляє один вид продукції. Відповідно до річного кошторису сукупні постійні витрати склали 750 200 грн, а змінні – 126 грн/од. Ціна реалізації дорівнює 250 грн/од., у звітному періоді підприємство отримало операційний прибуток у розмірі 420 000 грн. Такий рівень прибутку керівництво вважає неприйнятним і розглядає дві альтернативні пропозиції: а) знизити ціну на 15 %, що дозволить збільшити обсяг реалізації на 7 %; б) підвищити ціну на 12 %, при цьому обсяг реалізації скоротиться на 9 %.

Необхідно: визначивши розмір річного прибутку за кожного з варіантів, обрати найкращу пропозицію.

Завдання 4.6. Підприємство виготовляє за рік 400 од. продукції й реалізує її за ціною 2 220 грн за одиницю (у тому числі ПДВ). Змінні витрати на виробництво одиниці продукції становлять 900 грн. Постійні витрати підприємства – 237 500 грн за рік.

Необхідно визначити: а) суму прибутку, який отримує підприємство за цих умов; б) критичний рівень виробництва (точку беззбитковості); в) як зміниться прибуток, якщо витрати на рекламу зростуть на 25 000 грн за рік, що дасть можливість збільшити річний чистий дохід на 60 000 грн (за незмінних інших показників); г) як зміниться прибуток, якщо змінні витрати зростуть на 70 грн на одиницю продукції, але одночасно зросте й обсяг реалізації до 500 од.; д) як зміниться прибуток, якщо ціну знизити на 250 грн за одиницю, а витрати на рекламу збільшити на 30 000 грн і це сприятиме зростанню обсягу реалізації на 35 % за кількістю; е) як зміниться прибуток, якщо, замість витрат на рекламу (40 000 грн) сплачувати комісійні реалізаторам по 85 грн за кожну одиницю проданої продукції й це зумовить зростання обсягу продажів на 16 % за кількістю.

Завдання 4.7. Підприємства "Альфа" і "Бета" випускають одну й ту саму продукцію за однаковою ціною. Обидва підприємства одержали однаковий дохід від реалізації в розмірі 600 000 грн і чистий прибуток у розмірі 15 % виручки. Однак підприємства мають різну структуру витрат. Для фірми "Альфа" змінні витрати складають 60 % виручки, а постійні – тільки 25 % виручки, для фірми "Бета": змінні витрати – 25 %, а постійні – 60 % виручки.

Необхідно охарактеризувати динаміку прибутковості фірм "Альфа" і "Бета" за тенденцій скорочення і розширення ринку збуту, а також на основі розрахунку фактора операційного важеля зробити прогноз щодо змін прибутку кожної фірми у разі збільшення обсягу реалізації на 12 %.

Завдання 4.8. У минулому році підприємство реалізувало 260 000 од. продукції за ціною 350 грн за одиницю. При цьому змінні витрати на одиницю склали 190 грн, а постійні – 2 400 000 грн за звітний період. У поточному році був збільшений обсяг реалізації на 14 %, що потребувало додаткових витрат на проведення рекламної акції в мас-медіа в розмірі 75 000 грн і збільшення зарплати адміністративному персоналу на 820 000 грн. Змінні витрати зросли прямо пропорційно обсягу реалізації.

Необхідно: розрахувати показники маржинального доходу, запасу міцності, коефіцієнти маржинального доходу і запасу міцності за минулий і поточний роки; дати оцінку змінам, що відбулися.

Завдання 4.9. Підприємство виготовляє 2 види виробів, постійні витрати склали 1 269 000 грн. Показники діяльності за звітний період наведені в табл. 17.

Таблиця 17

Показники діяльності підприємства

Показники	Виріб А	Виріб Б
Обсяг реалізації, шт.	36 750	68 250
Ціна за одиницю, грн/шт.	80	64
Змінні витрати, грн/шт.	56	48

Необхідно: визначивши комбінацію продажів, знайти точку беззбитковості для підприємства в цілому і для кожного виробу.

Завдання 4.10. Підприємство виготовляє три види продукції в одному виробничому процесі й реалізує їх із показниками, наведеними в табл. 18.

Таблиця 18

Показники діяльності підприємства

Показники	Виріб А	Виріб Б	Виріб В
Ціна реалізації, грн за од. продукції	7,8	9,25	12,5
Змінні витрати на од. продукції, грн	6	7,5	10
Питома вага окремих видів продукції в загальному обсязі виробництва, %	40	30	20

Постійні витрати підприємства за місяць становлять 465 915 грн, фактичний обсяг виробництва всіх видів продукції разом – 320 000 од.

Необхідно визначити: а) точку беззбитковості, запас міцності та коефіцієнт запасу міцності; б) обсяг реалізації кожного виду продукції для отримання загальної суми операційного прибутку 27 750 грн.

Запитання для самоконтролю

1. Яким чином можна обчислити точку беззбитковості? Наведіть приклади формул розрахунку.
2. Поясніть економічний зміст коефіцієнта маржинального доходу.
3. Назвіть етапи побудови графіка беззбитковості.
4. Які допущення мають бути прийняті для проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку?
5. Чому запас міцності доцільно визначати як у натуральному, так і в грошовому вимірюванні? Поясніть зміст цього показника в обох випадках.
6. Яким чином визначають точку беззбитковості у разі виробництва і продажу кількох видів продукції?

7. За допомогою якого показника можна визначити відсоток зміни величини прибутку, якщо відомо відсоток зміни обсягу реалізації?
8. Як зміна постійних витрат впливає на маржинальний дохід?

Тема 5. Способи й методи обліку витрат. Системи калькулювання та управління витратами

Калькулювання собівартості – це сукупність прийомів і способів, що забезпечують розрахунок собівартості одиниці окремих видів виробленої продукції (робіт, послуг) в аспекті статей витрат. Результатом калькулювання є складання калькуляції собівартості, що показує, якого виду витрати і в якому обсязі було віднесено на собівартість одиниці виробу.

Виробничі підприємства обчислюють собівартість всієї продукції і одиниці конкретного виробу за калькуляційними статтями витрат. Перелік і склад статей калькулювання підприємство встановлює самостійно, беручи до уваги галузеву приналежність, особливості продукції, яка виготовляється, специфіку технологічного процесу.

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості – це сукупність прийомів, за допомогою яких організовують документування й облік виробничих витрат з метою визначення собівартості продукції та контролю за її рівнем. До таких основних методів належать: позамовний, попередільний (попроцесний), нормативний.

За позамовного методу об'єктом калькулювання є виробниче замовлення, яке відкривається на виріб (або на невелику групу виробів, частину виробу, окрему роботу чи послугу). Витрати на виробництво обліковують за окремими замовленнями. Позамовний метод використовують на підприємствах, які виробляють одиничні екземпляри або невеликі партії виробів одного виду, а також під час виконання спеціального замовлення. Фактичну собівартість одиниці випущених виробів, виконаних робіт визначають після виконання замовлення, поділивши суму витрат за замовленням на кількість виготовлених за цим замовленням виробів.

За попередільного (попроцесного) методу об'єктом калькулювання є переділ, а в середині переділу – види продукції, об'єднані в калькуляційні групи. Переділ – це завершена частина технологічного процесу або сукупність виробничих операцій, внаслідок яких із сировини і матеріалів отримують проміжний продукт (напівфабрикат) або готовий виріб. Попередільний

метод обліку витрат на виробництво застосовують виробничі підприємства з однорідною масовою продукцією, яку виготовляють в умовах стандартизованого і безперервного технологічного процесу. Фактичну собівартість одиниці продукції переділу визначають щомісяця як результат ділення накопиченої за час виконання переділу суми витрат на кількість одиниць продукції, виготовленої на цьому переділі.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання дозволяє за даними бухгалтерського обліку визначати резерви зменшення собівартості продукції. За кожним видом виробів складається нормативна калькуляція собівартості, розроблена на основі норм витрат матеріальних і трудових ресурсів, що діють на початок звітного місяця. Облік виробничих витрат ведеться таким чином, щоб усі фактичні витрати розділити на витрати за нормами, відхилення від норм і зміни норм витрат. Щоденно виявляють відхилення від встановлених норм витрат на виробництво. Негативні відхилення від норм означають перевитрату і свідчать про порушення технологічного процесу. Позитивні відхилення від норм є економією ресурсів і свідчать про успішно проведені заходи з мінімізації витрат.

Способи обліку витрат і калькулювання собівартості одиниці продукції є такими:

1) спосіб прямого розрахунку (собівартість продукції визначають на основі прямого обліку витрат, а собівартість одиниці розраховують діленням загальної величини витрат за цією продукцією на її кількість);

2) спосіб підсумовування витрат (фактична собівартість визначається шляхом підсумовування витрат за складовими виробів або за технологічними процесами в аналітиці калькуляційних статей, потім отриману суму ділять на фактичну кількість виготовленої продукції);

3) спосіб виключення витрат на попутну продукцію (основою способу є поділ виготовлених продуктів на основні та попутні; на попутні продукти калькуляції не складають, а витрати за ними виключають із загальних витрат і таким чином визначають собівартість основної продукції);

4) нормативний спосіб (застосовується разом із нормативним методом обліку витрат і калькулювання; передбачає затвердження норм, складання калькуляції нормативної собівартості одиниці продукції, ведення обліку відхилень від чинних норм);

5) пропорційний спосіб (використовується в умовах одночасного виробництва кількох видів продукції; собівартість сукупного випуску розподіляється між видами продукції пропорційно обраній базі розподілу, а собівартість одиниці продукції розраховується за кожним видом прямим способом);

6) коефіцієнтний спосіб (застосовують для калькулювання собівартості продукції в умовах виробництва пов'язаних продуктів, коли в одному технологічному циклі одночасно отримують декілька видів продукції, і при цьому попутна продукція відсутня);

7) комбінований спосіб (використовують на підприємствах, які виробляють кілька видів основної і попутної продукції, якщо використання кожного з наведених раніше способів окремо неможливо або не забезпечує обґрунтованого обчислення собівартості; у такому випадку комбінують елементи кількох способів).

Управління витратами – це система, у якій суб'єкт управління (керівники та фахівці підприємства) спрямовує свій вплив на об'єкт управління (витрати) з метою забезпечення оптимального рівня, структури і динаміки витрат, виконуючи при цьому такі управлінські функції: регулювання, прогнозування, планування, бюджетування, нормування, облік, розподіл, контроль витрат, калькулювання, економічний аналіз.

У наш час є затребуваними такі системи обліку, калькулювання та управління: за повними витратами (Absorption costing), за змінними витратами (Direct costing), за нормативними витратами.

Практичні завдання

Завдання 5.1. Фірма, що виготовляє меблі на замовлення покупців, займається ціноутворенням замовлень № 7 та № 8, які були отримані від клієнтів протягом місяця. Підприємство використовує позаомовну систему калькулювання. Прямі витрати на виріб відносяться за фактичною вартістю, а накладні – за нормативною. Дані про нормативні загальні постійні витрати підприємства мають значення та розподіляються за такими базами, зазначеними в табл. 19.

Столярний, збиральний та лакофарбувальний цехи є основними виробничими підрозділами підприємства. Транспортний цех і склад – допоміжні виробничі підрозділи. Характеристика підрозділів та змінні виробничі витрати за кожним з них наведені в табл. 20.

Значення та бази розподілу нормативних постійних витрат

Стаття виробничих накладних витрат	Сума, грн	База розподілу
Страховання виробничого обладнання	23 000	Первісна вартість обладнання
Амортизація виробничого обладнання	43 250	Первісна вартість обладнання
Оплата праці допоміжних робітників (включаючи нарахування ЄСВ)	68 750	Кількість людино-годин, відпрацьованих основними робітниками
Оренда виробничих приміщень	61 500	Площа приміщень
Опалення та освітлення виробничих приміщень	11 000	Площа приміщень

Характеристика діяльності основних та допоміжних підрозділів підприємства

Показники	Столярний цех	Збиральний цех	Лакофар-бувальний цех	Транспортний цех	Склад
Площа приміщень, кв. м	10 000	4 500	6 500	4 250	5 500
Первісна вартість обладнання, тис. грн	80 000	30 000	46 250	10 000	3 750
Час, відпрацьований основними робітниками, люд.-год	10 500	7 000	4 375	–	–
Часові тарифні ставки, грн/год	34,5	32,25	35,5	33,75	27,75
Змінні накладні виробничі витрати, грн	66 250	38 750	31 250	20 500	19 375
Ставка розподілу витрат транспортного цеху, %	35	35	30	–	–
Ставка розподілу витрат складу, %	55	20	25	–	–

Згідно з обліковою політикою підприємства накладні виробничі витрати підприємства розподіляються за прямим методом розподілу. Дані про прямі витрати наведені в табл. 21.

Таблиця 21

Прямі витрати на замовлення

Прямі витрати	Замовлення № 7			Замовлення № 8		
	Столярний цех	Збиральний цех	Лакофар-бувальний цех	Столярний цех	Збиральний цех	Лакофар-бувальний цех
Прямі матеріальні витрати, грн	26 350			24 500		
Витрати робочого часу, год	62	83	12	74	52	23

Необхідно: розрахувати виробничу собівартість замовлень та встановити ціну на кожне з них, якщо прибуток має дорівнювати не менш ніж 20 % від ціни реалізації.

Завдання 5.2. Підприємство проводить калькулювання за процесами. У табл. 22 наведені дані про витрати підприємства.

Таблиця 22

Вихідні дані

Показники	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці та нарахування ЄСВ	Загально-виробничі витрати
НЗВ на початок періоду, грн	37 500	18 750	8 125
Витрати за період, грн	115 200	57 300	25 760

На початок періоду залишок незавершеного виробництва склав 20 000 од. (ступінь завершеності: матеріальні витрати – 100 %, оброблення – 75 %); на кінець періоду – 9 100 од. (ступінь завершеності: матеріальні

витрати – 100 %, оброблення – 62 %). За період розпочато виробництво 58 000 од.

Необхідно: оцінити собівартість виготовленої продукції та вартість залишку НЗВ на кінець місяця, використовуючи: а) метод FIFO; б) метод середньозваженої собівартості.

Завдання 5.3. На підприємстві ВАТ "Садівник" є один виробничий підрозділ, що займається виготовленням столярних виробів (садові лавки). Основні виробничі матеріали відпускаються у виробництво на початку процесу. Додані витрати розподіляються на виріб поступово за виробничим процесом. Для оцінювання загальних витрат на ВАТ "Садівник" використовується два основних пули витрат: матеріальні та додані витрати. Для оцінювання вибуття матеріалів під час розподілу матеріальних витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом використовується метод FIFO. На початок і кінець місяця підприємство мало показники діяльності, що подані в табл. 23, 24.

Таблиця 23

Рух виробів у фізичних одиницях

Показники	Кількість одиниць
Незавершене виробництво на початок місяця (ступінь завершеності обробленням – 65 %)	800
Розпочато виробництво протягом місяця	2 000
Готова продукція	1 900

Таблиця 24

Дані щодо витрат, понесених підприємством

Показники	Основні матеріальні витрати, грн	Додані витрати, грн
Незавершене виробництво на початок місяця	98 950	107 300
Виробничі витрати протягом місяця	214 700	315 800

Необхідно визначити: а) кількість умовних одиниць за пулами витрат; б) собівартість готової продукції і незавершеного виробництва на кінець місяця (незавершене виробництво завершено обробленням на 72 %); в) собівартість готової продукції.

Завдання 5.4. На підприємстві "Флористика" існує один виробничий підрозділ, що займається виготовленням садових гойдалок. Основні виробничі матеріали відпускаються у виробництво на початку процесу. Додані витрати розподіляються на виріб поступово за виробничим процесом. Підприємство оцінює загальні виробничі витрати за двома пулами (матеріальні та додані витрати) та використовує метод FIFO під час розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

ТОВ "Флористика" за червень мало такі показники діяльності. Незавершене виробництво на початок червня складало 300 од., ступінь завершеності якого обробленням оцінено у 58 %. Вартісна оцінка незавершеного виробництва на початок червня була такою: матеріальні витрати – 50 800 грн, додані витрати – 65 000 грн.

Виробничі витрати протягом червня склалися таким чином: матеріальні витрати – 464 800 грн, додані витрати – 545 000 грн. При цьому протягом місяця було введено у виробництво 2 490 од. У виробничому процесі відсутні відходи та невиробничі витрати. Загальний вихід готової продукції протягом періоду склав 2 200 од. На кінець червня ступінь закінченості обробленням незавершеного виробництва – 75 %.

Необхідно: а) визначити кількість умовних одиниць за пулами витрат; б) визначити собівартість готової продукції та незавершеного виробництва на кінець періоду; в) визначити вартість готової продукції.

Завдання 5.6. Машинобудівна компанія ВАТ "Деталь" виробляє запасні частини для устаткування підприємств галузі. Готова продукція (підшипники) виготовляється у ході двох виробничих процесів у механічному та збиральному цехах. Продукція механічного цеху (виріб А) є напівфабрикатом, що потрапляє та обробляється у збиральному цеху та стає готовою продукцією (виріб В).

Незавершене виробництво механічного цеху на початок звітної періоду характеризується такими показниками: кількість підшипників в обробленні – 4 000 натуральних од.; матеріальні витрати – 210 000 грн;

додані витрати – 72 000 грн. Протягом періоду в механічному цеху розпочато виробництво 28 000 одиниць та передано до збирального цеху 23 500 од. виробу А (брак відсутній). Протягом звітної періоду витрати механічного цеху склали: матеріальні – 1 400 000 грн, додані – 970 000 грн. У механічному цеху витрати на матеріали здійснюються на початку процесу, вартість оброблення зростає поступово. Ступінь готовності незавершеного виробництва – 65 %. Витрати оцінюються за методом середньозваженої собівартості.

Діяльність збирального цеху за звітний період характеризується таким чином. Незавершене виробництво на початок періоду відсутнє, на кінець періоду складає 1 000 од. Протягом періоду до цеху надходили тільки вироби А з механічного цеху; зі збирального цеху на склад надходила готова продукція (виріб В). Витрати періоду у збиральному цеху склали: матеріальні (за виключенням вартості напівфабрикату А) – 1 800 000 грн, додані – 93 000 грн. У збиральному цеху витрати на матеріали здійснюються наприкінці процесу, вартість оброблення додається поступово. Ступінь готовності незавершеного виробництва – 85 %. Витрати оцінюються за методом середньозваженої собівартості.

Необхідно: а) розрахувати вартість виробу А та готової продукції підприємства (виріб В); б) оцінити незавершене виробництво у механічному та збиральному цехах.

Запитання для самоконтролю

1. Сформулюйте визначення поняття "калькулювання".
2. Перелічіть способи, за допомогою яких здійснюється калькулювання собівартості одиниці продукції.
3. Поясніть відмінності понять: "об'єкт калькулювання" та "калькуляційна одиниця". Наведіть приклади.
4. Назвіть особливості позамовного методу калькулювання. За яких умов його доцільно застосовувати на виробничому підприємстві?
5. Підприємства яких галузей застосовують попроцесний метод калькулювання? Поясніть сутність попроцесного методу.
6. Поясніть сутність поняття "еквівалент готової продукції". Під час використання якого методу калькулювання розраховується цей показник?

7. Поясніть, чим управління витратами відрізняється від обліку витрат?

Тема 6. Система обліку, калькулювання та управління за повними витратами

Система обліку, калькулювання та управління за повними витратами, яка відома у світі як Absorption costing, передбачає калькулювання повної собівартості одиниці продукції. Усі виробничі витрати обліковують на рахунку 23 "Виробництво", а потім розподіляють у два етапи: першим етапом витрати розподіляють між незавершеним виробництвом і готовою продукцією, а другим етапом витрати, що віднесені на готову продукцію, розподіляють між реалізованою продукцією та залишками готової продукції на складі.

Для застосування системи Absorption costing витрати класифікують за відношенням до процесу виробництва на основні та накладні. Основними є витрати, які безпосередньо пов'язані з технологічними процесами виробництва. Накладні ж витрати обумовлені управлінням і обслуговуванням виробництва. Так, заробітна плата робітників основного виробництва безпосередньо пов'язана з технологічними процесами виготовлення продукції. Натомість заробітна плата допоміжних робітників пов'язана з обслуговуванням виробництва. Тому першу групу витрат відносять до основних, а другу – до накладних.

Також для використання Absorption costing виробничі витрати за способом віднесення на собівартість поділяють прямі та непрямі. Прямі витрати пов'язані з виробництвом окремих видів продукції або виконанням конкретних робіт і можуть бути віднесені на їх собівартість безпосередньо, без розподілу, за даними первинних документів. Це витрати сировини, основних матеріалів, покупних виробів і напівфабрикатів, заробітної плати робітників основного виробництва.

Непрямі витрати не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом та повинні бути розподілені за видами продукції виходячи з обраної бази розподілу. База розподілу – це вартісний або натуральний показник, пропорційно якому розподіляють непрямі витрати.

Absorption costing доцільний у випадку, коли підприємство застосовує позамовний метод калькулювання, а ціна продукції встановлюється на основі визначення повних витрат.

У світовій спільноті оцінка собівартості за системою Absorption costing вважається найбільш об'єктивною, що виражається у вимогах європейських банків та державних органів до компаній складати фінансову звітність за Absorption costing. Тому дотримання Міжнародних стандартів фінансової звітності означає калькулювання за повними витратами.

Звіт про прибутки та збитки за системою обліку, калькулювання та управління за повними витратами (за Absorption costing) є таким:

1. Чистий дохід від реалізації продукції.
2. Залишок готової продукції на початок періоду.
3. Собівартість виготовленої продукції (за повними виробничими витратами, прямими та накладними).
4. Залишок готової продукції на кінець періоду.
5. Собівартість реалізованої продукції до корегування.
6. Недорозподілені виробничі накладні витрати (додаються).
7. Надлишково розподілені виробничі накладні витрати (віднімаються).
8. Собівартість реалізованої продукції після корегування.
9. Валовий прибуток.
10. Невиробничі витрати (адміністративні та збутові).
11. Операційний прибуток.

Перевагою системи Absorption costing є те, що постійним виробничим витратам приділяється належна увага. Вони включаються до собівартості продукції та до вартості залишків запасів, а не списуються на фінансовий результат, як у системі калькулювання за змінними витратами. Це дозволяє уникнути відображення надмірних прибутків або збитків у звітності. Під час використання Absorption costing динаміка фінансового результату узгоджена зі зміною як обсягів виробництва, так і обсягів реалізації.

Практичні завдання

Завдання 6.1. ТОВ "Агротехніка" виготовляє виріб Y на замовлення, який складається з двох деталей (A і B). На підприємстві діє три основні підрозділи (Цех № 1 – виготовляє деталь A; Цех № 2 – виготовляє деталь B; Цех № 3 – збиральний) та два допоміжні підрозділи (склад, відділ технічного обслуговування – ВТО). У табл. 25 подано інформацію по підприємству за кожним підрозділом.

Дані по підприємству

Показники	Цех № 1	Цех № 2	Цех № 3	Склад	ВТО
Вартість обладнання, грн	1 200 000	750 000	150 000	75 000	75 000
Площа, кв. м	15 000	7 500	22 500	22 500	7 500
Кількість робітників, осіб	450	300	450	75	75
Години праці робітників, год	75 000	45 000	75 000	–	–
Години роботи обладнання, маш.-год	45 000	75 000	–	–	–

У табл. 26 містяться дані щодо виробничих накладних витрат, які було понесено кожним із підрозділів за період виготовлення виробу Y.

Таблиця 26

Виробничі накладні витрати за підрозділами

Статті витрат, грн	Цех № 1	Цех № 2	Цех № 3	Склад	ВТО
Заробітна плата допоміжних працівників	150 000	149 250	138 750	15 000	90 000
Допоміжні матеріали	150 000	150 000	60 000	6 000	13 500

Окрім зазначених у табл. 26 виробничих накладних витрат, ТОВ "Агро-техніка" здійснило такі: а) оренда – 150 000 грн; б) вартість опалення, освітлення – 75 000 грн; в) амортизація обладнання – 27 000 грн; г) страхування обладнання – 210 000 грн; д) заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу – 135 000 грн. Ці витрати розподіляють між підрозділами за базами розподілу, дані щодо яких подано в табл. 25.

У табл. 27 подано дані допоміжних підрозділів щодо надання ними послуг протягом періоду виконання замовлення Y.

Щоб виготовити деталь А, необхідно 2,5 маш.-год; деталь В – 3 маш.-год. Збирання виробу Y виконується за 4,5 люд.-год.

**Дані допоміжних підрозділів
про надання виробничих послуг цехам**

Підрозділ-користувач послуги	Склад: вартість виданих матеріалів, грн	ВТО: час технічного обслуговування, год
Цех № 1	400 000	12 000
Цех № 2	300 000	8 000
Цех № 3	100 000	5 000

На ТОВ "Агротехніка" калькулювання собівартості продукції здійснюється за повними виробничими витратами. Обґрунтуйте, які показники з табл. 25 є доцільними як бази розподілу окремих статей виробничих накладних витрат.

Необхідно: визначити суму виробничих накладних витрат, які необхідно віднести на замовлений виріб Y.

Завдання 6.2. ТОВ "Чемпіон" виготовляє два види продукції: дитячі санчата та лижі, інформація щодо яких наведена в табл. 28.

Показники за видами продукції

Показники	Санчата	Лижі
Обсяг реалізації, шт.	15 000	12 000
Ціна реалізації, у тому числі ПДВ, грн	420	354
Змінні виробничі витрати за період, грн/шт.	135	150
Витрати машинного часу, маш.-год/шт.	0,85	0,92

Залишки готової продукції на складі підприємства відсутні. Залишки незавершеного виробництва на початок та кінець періоду склали 20 000 грн. За період виготовлено 56 000 од. готової продукції, комбінація виробництва санчата-лижі: 4:6 є незмінною на початок та кінець періоду.

Фактичні постійні загальновиробничі витрати підприємства складають 795 000 грн за звітний період, нормативні витрати розподілені за ставкою

18 грн на 1 маш.-год. Адміністративні витрати підприємства є постійними та складають 318 000 грн. Витрати на збут становлять: постійні – 245 000 грн та змінні – 48 грн на од. будь-якого виробу.

Необхідно: скласти Звіт про прибутки та збитки ТОВ "Чемпіон" і оцінити залишки готової продукції в системі калькулювання та управління витратами Absorption costing.

Завдання 6.3. Підприємство ТОВ "Технометр" виробляє три види продукції (А, Б, В) у трьох виробничих підрозділах (цех розкрою, машинний цех, цех пресів). Підприємство має два допоміжні підрозділи – інженерний та кадровий відділи.

Труд кваліфікованих робітників, які працюють у цеху розкрою, оплачується за ставкою 38 грн/год, некваліфікованих – 30 грн/год. Труд усіх робітників у машинному цеху і у цеху пресів оплачується за ставкою 34 грн/год.

ТОВ "Технометр" застосовує систему калькулювання собівартості з повним розподілом виробничих накладних витрат.

У табл. 29 і табл. 30 подано інформацію щодо виробництва усіх трьох видів продукції у травні.

Таблиця 29

Облікові дані ТОВ "Технометр" щодо матеріальних витрат і витрат праці у травні

Показники	Продукт А	Продукт Б	Продукт В
1. Обсяг виробництва	3 000 шт.	2 500 шт.	7 000 шт.
2. Прямі матеріальні витрати	37 грн/шт.	24 грн/шт.	29 грн/шт.
3. Потреба у прямому труді			
3.1. Цех розкрою			
кваліфіковані робітники	3 год/шт.	5 год/шт.	2 год/шт.
некваліфіковані робітники	6 год/шт.	1 год/шт.	3 год/шт.
3.2. Машинний цех	0,5 год/шт.	0,35 год/шт.	0,35 год/шт.
3.3. Цех пресів	2 год/шт.	3 год/шт.	4 год/шт.
4. Потреба в устаткуванні			
4.1. Машинний цех	2 год/шт.	0,6 год/шт.	2,5 год/шт.

Облікові дані ТОВ "Технометр" за травень щодо накладних витрат

Показники	Виробничі підрозділи			Допоміжні підрозділи	
	Цех розкрою	Машинний цех	Цех пресів	Інженерний відділ	Відділ кадрів
Планова сума накладних витрат, грн	386 205	160 790	146130	140 000	85 000
Витрати допоміжних відділів, понесені для обслуговування інших підрозділів					
інженерне обслуговування	45 %	20 %	35 %	–	–
кадрове обслуговування	55 %	15 %	20 %	10 %	–

Необхідно: розрахувати витрати ТОВ "Технометр", понесені у травні:
а) на виробництво одиниці готової продукції А, Б, В; б) на виготовлення одиниці незавершеної продукції Б, яка пройшла оброблення в цеху розкрою і в машинному цеху, але ще не дійшла до цеху пресів.

Завдання 6.4. Українська компанія "Технопостач" спеціалізується на виробництві спецодягу. Однією з номенклатурних позицій є виготовлення захисних рукавиць, річні витрати на випуск яких подано в табл. 31.

Таблиця 31

Витрати на виробництво та реалізацію захисних рукавиць

Види витрат	Суми, грн
Основні матеріальні витрати	75 000
Заробітна плата основних виробничих робітників, включаючи відрахування на соціальні заходи	123 000
Виробничі накладні витрати	186 000
Змінні збутові витрати, що віднесено на рукавиці	19 500
Постійні адміністративні витрати, що віднесено на рукавиці	72 750

Виробничі накладні витрати розподіляються з планового обсягу виробництва 7 000 шт. на рік.

За попередній та поточний роки, які аналізуються, було виготовлено 7 280 пар та 7 120 пар відповідно. Фактично реалізовано за ці роки – 7 000 пар та 7 200 пар відповідно. Ціна реалізації протягом цих років залишалася незмінною та склала 114 грн (у тому числі ПДВ).

На перше січня попереднього року запас готової продукції на складі компанії "Технопостач" складав 650 пар, незавершеного виробництва не було.

Необхідно розрахувати собівартість пари рукавиць за повними виробничими витратами, оцінити залишки готової продукції на складі у попередньому та поточному роках, скласти звіти про прибутки та збитки за обидва роки за системою Absorption costing.

Завдання 6.5. Компанія "Малюк" виготовляє два види продукції: дитячі стільці та крісла, інформація щодо яких наведена в табл. 32.

Таблиця 32

Показники за видами продукції

Показники	Дитячі стільці	Дитячі крісла
Обсяг реалізації, од.	18 000	12 500
Ціна реалізації, у тому числі ПДВ, грн	135	180
Змінні виробничі витрати за період, грн/од.	95	108
Витрати машинного часу, маш.-год/од.	1,5	2

Залишки готової продукції на складі підприємства відсутні. Залишки незавершеного виробництва на початок та кінець періоду складали 50 000 грн. За період виготовлено 50 000 од. готової продукції, комбінація виробництва крісла-стільці: 2:3 є незмінною на початок та кінець періоду.

Фактичні постійні виробничі накладні витрати підприємства склали 590 400 грн за звітний період, нормативні розподілені за ставкою 7 грн на 1 маш.-год. Адміністративні витрати підприємства є постійними та складають 42 000 грн. Витрати на збут становлять: постійні – 25 000 грн та змінні – 3 грн на одиницю будь-якого виробу.

Необхідно: скласти звіт про прибутки та збитки і оцінити залишки готової продукції в системі калькулювання та управління витратами Absorption costing.

Запитання для самоконтролю

1. Які витрати виробничого підприємства включаються до собівартості продукції за Міжнародними стандартами фінансової звітності?
2. Які показники можуть застосовуватися як база розподілу виробничих накладних витрат?
3. Як розрахувати ставку розподілу виробничих накладних витрат? Які первинні дані для цього необхідні?
4. Поясніть, чим зумовлена необхідність корегування собівартості реалізованої продукції у Звіті про прибутки та збитки, складеному за системою Absorption costing?
5. Наведіть приклади основних і накладних витрат. Чи можна стверджувати, що переважна частина основних витрат є прямими?
6. У якому випадку виникають надлишково розподілені виробничі накладні витрати?
7. Порівняйте підхід до розподілу виробничих накладних витрат, згідно з системою Absorption costing, та підхід до розподілу загальновиробничих витрат, викладений в українському П(С)БО 16 "Витрати".

Тема 7. Система обліку, калькулювання та управління за змінними витратами

Система обліку, калькулювання та управління за змінними витратами (Direct costing) побудована на класифікації витрат, які поділяються на змінні та постійні. Direct costing трактує як витрати на продукт виключно змінні виробничі витрати. Розрахунок собівартості здійснюють за змінними виробничими витратами, які змінюються прямо пропорційно динаміці обсягу виробництва та не потребують розподілу. Натомість постійні виробничі витрати відносять до витрат періоду і безпосередньо списують на фінансовий результат.

Застосування Direct costing відкриває можливість здійснення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, що дозволяє приймати оперативні рішення. Система є гнучкою, мобільною, дозволяє своєчасно реагувати на зміни зовнішнього середовища, оперативно управляти структурою витрат, обсягом та асортиментом продукції, провадити зважену цінову політику.

Особливістю Звіту про прибутки і збитки, складеного за системою Direct costing, є визначення маржинального доходу, який розраховується як різниця між чистим доходом і змінними витратами. Послідовність складання Звіту про прибутки і збитки із використанням Direct costing є такою:

1. Чистий дохід від реалізації продукції.
2. Залишок готової продукції на початок періоду.
3. Собівартість виготовленої продукції (за змінними виробничими витратами).
4. Залишок готової продукції на кінець періоду.
5. Собівартість реалізованої продукції (змінна).
6. Виробничий маржинальний дохід.
7. Змінні невиробничі витрати (адміністративні та збутові).
8. Загальний маржинальний дохід.
9. Постійні виробничі витрати.
10. Постійні невиробничі витрати (адміністративні та збутові).
11. Операційний прибуток.

Система обліку, калькулювання та управління за змінними витратами забезпечує корисну інформацію для прийняття керівних рішень. Відокремлення змінних і постійних витрат дозволяє своєчасно отримати значущу та актуальну інформацію щодо виробництва та продажів.

Недоліком Direct costing є залежність фінансового результату від обсягу продажів та одночасне неврахування впливу зміни запасів. Через списання постійних виробничих витрат на витрати періоду підприємство в період нагромадження запасів матиме великі збитки, а в період розпродажів залишків – величезні прибутки.

Іноземні компанії часто застосовують одночасно Direct costing та Absorption costing, розраховуючи показник собівартості паралельно у двох системах і використовуючи його для різних цілей управління: інформацію Absorption costing – для прийняття стратегічних рішень, а дані Direct costing – для оперативних.

Практичні завдання

Завдання 7.1. Компанія "Технопостач" виробляє і реалізує один вид продукції. Показники його роботи за перші два місяці нового року такі (табл. 33).

Показники роботи підприємства

Показники	Січень	Лютий
Обсяг виробництва, од.	2 250	1 300
Обсяг реалізації, од.	1 500	1 800
Ціна реалізації (без ПДВ), грн/од.	195	200
Змінні виробничі витрати на одиницю продукції, грн	105	110
Постійні виробничі накладні витрати, грн	65 000	68 000
Постійні адміністративні витрати, грн	32 000	28 000

Залишків готової продукції на початок року не було. Реалізована продукція оцінюється під час вибуття за методом FIFO.

Необхідно: скласти Звіт про прибутки та збитки підприємства за кожен місяць, використовуючи: а) систему Absorption costing; б) систему маржинального калькулювання змінних витрат (Direct costing). Порівняйте і поясніть одержані показники.

Завдання 7.2. Підприємство "Фаворит" виробляє один продукт. У табл. 34 подана інформація щодо обсягів виробництва і продажів за три періоди.

Таблиця 34

Обсяги виробництва і продажів підприємства "Фаворит"

Показники	Період 1	Період 2	Період 3
Виробництво, шт.	240	288	256
Продажі, шт.	240	256	272

Запаси на початок першого періоду склали 20 шт. на суму 1 420 грн. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на продукт з планового обсягу 250 шт.

У табл. 35 містяться дані щодо діяльності компанії "Фаворит" у кожному з трьох досліджуваних періодів.

Показники діяльності підприємства "Фаворит"

Показники	Суми, грн
Ціна реалізації (без ПДВ)	150
Змінні виробничі витрати на одиницю	18
Постійні виробничі накладні витрати за період	15 000
Невиробничі витрати, у тому числі	
постійні невивробничі витрати	7 500
змінні невивробничі витрати	2 500

Необхідно: скласти звіти про прибутки і збитки підприємства у системах Direct costing і Absorption costing, порівняти отримані результати.

Завдання 7.3. Підприємство "Зміна" виробляє і реалізує два види продукції (А і Б). Облік запасів ведеться на підприємстві за методом FIFO.

Сума постійних накладних витрат у січні становила 4 620 грн, у лютому – 4 200 грн; їх прийнято розподіляти пропорційно прямим витратам на оплату праці.

Залишків готової продукції на початок року не було. Результати діяльності за січень і лютий наведено в табл. 36.

Результати діяльності підприємства

Показники	Вид продукції	
	А	Б
1	2	3
Обсяг виробництва, од.		
січень	200	300
лютий	250	500
Обсяг реалізації, од.		
січень	150	220
лютий	280	520

1	2	3
Ціна реалізації (у тому числі ПДВ), грн/од.	108	90
Змінні витрати на одиницю продукції, грн		
пряма оплата праці	12	15
прямі витрати матеріалів	30	21
змінні виробничі накладні витрати	15	9
Разом змінних витрат на одиницю продукції, грн	57	45

Необхідно: а) скласти звіти за січень і лютий про фінансові результати діяльності підприємства з повним розподілом витрат і з калькулюванням змінних витрат та оцінити залишки готової продукції на кінець місяця; б) порівняти звіти і дати економічну оцінку одержаних результатів.

Завдання 7.4. Підприємство "Промтовари" спеціалізується на виробництві побутових пластикових контейнерів, річні витрати на випуск яких подано в табл. 37.

Таблиця 37

Витрати на виробництво та реалізацію пластикових контейнерів

Види витрат	Суми, грн
Основні матеріальні витрати	152 700
Заробітна плата основних виробничих робітників, включаючи нарахування ЄСВ	84 000
Виробничі накладні витрати	132 900
Змінні збутові витрати, що віднесено на контейнери	16 000
Постійні адміністративні витрати, що віднесено на контейнери	58 300

На перше січня попереднього року на складі підприємства запас готової продукції складав 12 600 шт., незавершеного виробництва не було. За попередній та поточний роки, які аналізуються, було виготовлено 170 000 шт. та 135 000 шт. відповідно. Фактично реалізовано за ці роки – 185 000 шт. та 130 000 шт. відповідно.

Виробничі накладні витрати розподіляються з планового обсягу виробництва 150 000 шт. на рік. Ціна реалізації протягом цих років залишалася незмінною та складала 4,80 грн (у тому числі ПДВ).

Необхідно розрахувати собівартість побутового пластикового контейнера, оцінити залишки готової продукції на складі у попередньому та поточному роках, скласти Звіт про прибутки та збитки: а) в системі Direct costing; б) в системі Absorption costing. Порівняйте отримані результати.

Завдання 7.5. Розгляньте Звіт про прибутки і збитки виробничої компанії "Норд" (табл. 38). Комісійні обчислюються на основі обсягу продажів у грошовому визначенні, усі інші змінні витрати – на основі кількості проданих одиниць продукції.

Таблиця 38

Звіт про прибутки та збитки компанії "Норд" за минулий рік, грн

Показники	Суми, грн		
Чистий дохід від реалізації продукції			408 000
Собівартість реалізованої продукції, у тому числі			306 360
основні матеріали		102 720	
основний труд		94 680	
виробничі накладні витрати (ВНВ), у тому числі		108 960	
змінні ВНВ	18 960		
постійні ВНВ	90 000		
Валовий прибуток			101 640
Торговельні витрати, у тому числі			73 320
змінні торговельні витрати, у тому числі		27 720	
комісійні	22 800		
транспортні	4 920		
постійні торговельні витрати, у тому числі		45 600	
реклама	45 600		
Адміністративні витрати, у тому числі			36 600
змінні адміністративні витрати		11 400	
постійні адміністративні витрати		25 200	
Усього невиробничі витрати (торговельні та адміністративні)			109 920
Чистий збиток			(8 280)

Компанія здатна виробляти 150 000 од. продукції на рік. Минулого року було вироблено і реалізовано 110 000 од. продукції за ціною 4 грн за одиницю без ПДВ.

Результати за минулий рік виявилися незадовільними. Керівництво компанії розглядає можливі шляхи забезпечення прибутковості виробництва в поточному році.

Необхідно розглянути окремо кожну ситуацію:

1. Переробіть Звіт про прибутки і збитки, використовуючи маржинальний підхід. Він повинен містити 3 основні частини: продажі, змінні витрати і постійні витрати. Поруч в окремій колонці вкажіть витрати в розрахунку на одиницю.

2. Менеджер зі збуту розглядає дві альтернативи: а) зниження ціни на 10 % дозволить заводу вийти на повну потужність; б) якщо підняти ціну на 15 %, збільшити витрати на рекламу на 18 000 грн і встановити комісійні з продажу 9,5 %, то обсяг виробництва в натуральному вираженні зросте на 35 %.

Підготуйте планований Звіт про прибутки, використовуючи маржинальний підхід. Помістіть дані у дві колонки. Яким буде чистий прибуток (збиток) за кожної з двох альтернатив? Припустіть, що постійні витрати (за винятком витрат на рекламу) залишаються незмінними.

3. На скільки можна збільшити витрати на рекламу, щоб обсяг виробництва і продажів зріс до 120 000 од., а прибуток дорівнював 5 % від обсягу продажів?

4. Фірма "Сяйво" готова придбати 45 000 од. продукції за умови, що "ціна буде прийнятною". Припустимо, що це замовлення не вплине на наявний обсяг продажів у 110 000 од. за ціною 4 грн. Компанія "Норд" не платитиме комісійні на ці 45 000 од. Фірма "Сяйво" забере товар безпосередньо з заводу. Однак компанія "Норд" повинна буде відшкодувати фірмі "Сяйво" 28 500 грн із загальної суми угоди за рекламу і просування товару. Крім того, спеціальна упаковка збільшить витрати на виробництво цих 45 000 од. на 0,35 грн за одиницю. Яку ціну для фірми "Сяйво" повинна призначити компанія "Норд", щоб досягти загальної беззбитковості в поточному році?

Запитання для самоконтролю

1. Поміркуйте, в чому полягають недоліки застосування системи калькулювання за змінними витратами на підприємствах сільськогосподарської галузі?

2. Проаналізуйте, як зміниться фінансовий результат підприємства, обчислений за системою Direct costing, у разі збільшення чистого доходу від реалізації продукції. А в разі зменшення?

3. Яка система обліку витрат і калькулювання (Absorption costing або Direct costing) є більш доцільною для підприємств із сезонним характером виробництва?

4. Які фінансові показники розраховуються під час використання системи обліку, калькулювання та управління за змінними витратами?

5. Наведіть приклади постійних і змінних витрат на збут.

6. Чому, на вашу думку, Міжнародні стандарти фінансового обліку рекомендують складати Звіт про прибутки та збитки для зовнішніх користувачів за системою Absorption costing, а не за Direct costing?

7. Які елементи Absorption costing та Direct costing містить викладений у П(С)БО 16 "Витрати" підхід до обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості?

Тема 8. Система обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами

Система обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами передбачає застосування нормативного методу обліку витрат і калькулювання, моніторинг відхилень від норм та нормативів, а також складання нормативних калькуляцій.

Нормативна собівартість визначає величину витрат на виріб в аспекті встановлених на підприємстві статей за чинними поточними нормами, нормативами і кошторисами (нормами витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії, нормами і розцінками заробітної плати). Фактична (звітна) собівартість розраховується на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і свідчить про розмір фактичних витрат, які здійснило підприємство під час виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг.

Нормативна калькуляція становить розрахунок собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) на основі чинних на початок періоду норм і нормативів витрат, які відображають досягнутий рівень техніки, технології, організації виробництва і праці. Нормативна калькуляція є базою нормативного обліку витрат виробництва.

Фактична (звітна) калькуляція – це розрахунок фактичної собівартості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) після закінчення

звітнього періоду, виходячи з даних бухгалтерського обліку в аналітиці калькуляційних статей витрат. У такій калькуляції відображають також витрати і втрати, які не були заплановані.

Відмінністю нормативного методу обліку виробничих витрат є складання нормативної калькуляції за кожною асортиментною позицією продукції на основі чинних на початок періоду норм і кошторисів витрат. На підставі нормативної калькуляції визначають фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), оцінюють брак, розміри незавершеного виробництва, встановлюють відхилення від норм та їх причини.

Облік фактичних витрат за нормативним методом здійснюють окремо в частині витрат за нормами і в частині відхилень від норм шляхом щоденного документування основних витрат за їх видами. Це сприяє своєчасному встановленню розмірів і причин виникнення відхилень фактичних витрат від нормативних.

Виявлення відхилень від встановлених норм ведуть за такими основними статтями калькуляції: сировина і матеріали, напівфабрикати, паливо і енергія на технологічні цілі, заробітна плата робітників основного виробництва. Позитивні відхилення свідчать про економію, досягнуту завдяки заходам, спрямованим на мінімізацію витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Позитивні відхилення можуть бути отримані, наприклад, внаслідок більш раціонального розкрою матеріалів, використання зворотних відходів, застосування більш продуктивного обладнання. Негативні відхилення (перевитрата) вказують на певні порушення в технології, організації або управлінні виробництвом. Як приклад, це може бути перевитрата сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів унаслідок поломок обладнання, доплати у разі недотримання нормальних умов праці, оплати не передбачених технологічним процесом робіт. Системне виявлення та документування відхилень від норм дозволяє регулярно аналізувати причини відхилень, виявляти їх винуватців, приймати управлінські рішення для запобігання негативним відхиленням.

Практичні завдання

Завдання 8.1. Підприємство "Смарагд" застосовує нормативну систему обліку. За одним із продуктів у звітному місяці було одержано такі показники:

1. Нормативні витрати основного матеріалу – 3 кг на одиницю продукції; нормативна вартість 1 кг матеріалу – 6,4 грн.

2. Нормативні витрати прямої праці – 1 год на одиницю продукції за нормативної оплати 36 грн/год.

3. Фактично придбано матеріалів у звітному місяці 24 000 кг на суму 75 840 грн; витрачено матеріалів у виробництві – 22 000 кг.

4. Фактичні витрати прямої праці – 7 680 год; сума оплати праці – 127 602 грн; нормативний обсяг прямих витрат праці – 6 800 люд.-год.

5. Формула гнучкого кошторису загальновиробничих витрат на місяць 30 000 грн + 5,20 грн на 1 год прямих витрат праці; фактична сума загальновиробничих витрат – 57 620 грн.

6. Фактичний обсяг виробництва у звітному місяці – 7 000 од. продукції.

Необхідно: визначити і проаналізувати відхилення фактичних витрат від нормативних за матеріалами, оплатою праці та загальновиробничими витратами.

Завдання 8.2. ТОВ "Фаворит" використовує систему обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами. Цінові відхилення за матеріалами визнаються в обліку в момент покупки матеріалів. Далі подано інформацію за місяць щодо виробленої підприємством продукції:

фактичні постійні виробничі накладні витрати – 61 500 грн;

розподілені змінні виробничі накладні – 9,20 грн на год;

нормативний тариф за працею – 64 грн за год;

нормативна ціна за основними матеріалами – 32 грн за кг;

нормативна кількість матеріалу на одиницю готової продукції – 4 кг;

базовий обсяг на місяць – 3 500 од.;

нормативне число люд.-год на одиницю готової продукції – 7;

закуплено матеріалів – 15 000 кг на суму 491 600 грн;

використано матеріалів – 12 500 кг;

фактичні витрати з оплати праці – 20 000 год – 1 251 200 грн;

фактичні змінні виробничі накладні – 189 900 грн;

відхилення від бюджету постійних виробничих накладних 700 грн (сприятливе);

кількість виробленої продукції – 3 100 од.;

Підготуйте журнальні проведення в системі нормативного калькулювання, підтвердивши ці проведення детальним аналізом відхилень.

Завдання 8.3. Підприємство "Лан" застосовує нормативний облік витрат. За звітний місяць є такі дані про витрати на виробництво (табл. 39) (матеріали використовуються одного виду).

Дані про витрати на виробництво

Види продукції	Нормативні витрати на одиницю продукції		Обсяг виробництва, од.	
	матеріалів, кг	праці, люд.-год	за планом	фактично
1	18	14	1 200	1 000
2	22	18	1 400	1 200
3	30	20	2 000	2 400

Нормативна ціна матеріалів – 12 грн/кг, нормативний рівень оплати праці – 38 грн/год. Фактично у звітному періоді було витрачено матеріалів 118 000 кг на суму 1 439 600 грн і прямих витрат праці 83 200 люд.-год на суму 3 111 680 грн.

Необхідно визначити: а) відхилення фактичних витрат від нормативних за кожним елементом витрат; б) вплив окремих факторів на суму відхилень фактичних витрат від нормативних.

Завдання 8.4. Підприємство "Фенікс", яке використовує систему обліку і калькулювання за нормативними витратами, затвердило такий бюджет на поточний рік:

постійні накладні витрати – 140 000 грн;

змінні накладні витрати – 52 грн на годину основної праці;

базова кількість часу праці в розрахунку на бюджетний випуск – 2 700 год.

Згідно планів керівництва, на виробництво фактично виготовленої в 20XX році продукції слід було використати 4 600 стандартних труд.-год. Однак фактично було використано 4 410 год. Фактичні накладні витрати склали: змінні – 219 510 грн; постійні – 138 150 грн.

Необхідно розрахувати відхилення постійних і змінних накладних витрат.

Завдання 8.5. Один з виробничих підрозділів підприємства "Ліга" має такі показники діяльності за звітний період (табл. 40).

Показники діяльності підприємства

Показники	За планом (нормативом)	Фактично
Обсяг виробництва, од.	5 000	5 250
Витрати виробництва		
прямі витрати праці, люд.-год	300	345
оплата праці, грн	18 000	19 855
прямі витрати матеріалів, кг	790	805
вартість матеріалів, грн	31 500	32 200
виробничі накладні витрати, грн	12 000	12 500

Необхідно: визначити загальну суму витрат на виробництво та її відхилення від плану – всього та під впливом окремих факторів (обсягу виробництва, продуктивності праці, рівня оплати праці, норм витрачання матеріалів, ціни матеріалів, рівня виробничих накладних витрат). Навести необхідні розрахунки і дати пояснення.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке норма і які вимоги до неї висуваються?
2. Чим відрізняється норматив від норми?
3. Наведіть бухгалтерські проведення для відображення фактичних витрат матеріалів, які перевищили нормативний рівень.
4. Чим планова калькуляція відрізняється від нормативної?
5. Назвіть переваги і недоліки застосування системи обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами на сучасному промисловому підприємстві.
6. Чи можливе одночасне застосування системи калькулювання за нормативними витратами та позамовного методу?
7. Назвіть галузі та виробництва, для яких є найбільш доцільним застосування системи обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами.

Тема 9. Бюджетування і контроль

Бюджет – це кількісний план у грошовому вимірюванні, підготовлений та прийнятий до визначеного періоду часу, який здебільшого визначає планове значення доходу, якого необхідно досягнути, та/або витрати, які мають бути понесені протягом цього проміжку часу, та капітал, який необхідно залучити задля досягнення цієї мети.

Операційні бюджети – сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток і збиток.

Фінансові бюджети – сукупність бюджетів, що відображують заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Бюджети інвестування – окремий напрям планування доходів і витрат під майбутню діяльність підприємства.

Сукупність операційних, фінансових бюджетів і бюджетів інвестицій складають генеральний (сукупний) бюджет підприємства.

Сам процес бюджетування можна здійснювати декількома методами, найбільш поширені з них:

фондування;

послідовне бюджетування ;

метод бухгалтерських записів на рахунках.

Складання генерального бюджету відбувається за такими етапами:

1) формування бюджету (кошторису) продажу;

2) формування виробничого бюджету (кошторису) випуску в натуральних вимірниках;

3) розроблення бюджету (кошторису) використання основних матеріалів (сировини, комплектувальних та ін.) і бюджету (кошторису) придбання основних матеріалів (сировини, комплектувальних та ін.);

4) розроблення бюджету (кошторису) трудових витрат;

5) розроблення бюджету (кошторису) загальновиробничих витрат;

6) бюджет виробничої собівартості;

7) бюджет загальних витрат на реалізацію продукції;

8) бюджет загальних операційних та адміністративних витрат;

9) розроблення прогнозного Звіту про прибутки та збитки;

10) складання фінансових бюджетів і бюджету капітальних вкладень підприємства;

11) складання зведеного бюджетного балансу (майстер бюджету).

Кошторис продажів показує кількість кожного виробу, яку підприємство планує реалізувати, та планові надходження від реалізації.

Виробничий кошторис складається у натуральних показниках. Основною метою цього кошторису є забезпечення обсягу виробництва для задоволення попиту та підтримання необхідного рівня запасів.

Кошторис використання основних матеріалів складається за кожним підрозділом і показує кількість матеріалів, необхідну для виконання виробничої програми у натуральному та вартісному вираженні.

Кошторис витрат на придбання основних матеріалів розробляється з метою визначення необхідної для закупівлі кількості матеріалів, яка забезпечить виробничу програму та необхідний рівень запасу.

Кошторис витрат з праці основних виробничих робітників показує витрати робочого часу на виробництво продукції у годинах праці й у вартісному вираженні.

Кошторис виробничих накладних витрат будується за цехами й у загальній сумі. Можуть показуватися окремо витрати, що контролюються керівниками на рівні цехів, і окремо ті, що не контролюються.

У кошторисі виробничої собівартості всі виробничі витрати зводяться в один звіт на основі попередніх кошторисів і показуються окремо за цехами та за виробами у загальній сумі та на одиницю.

У кошторисі запасів необхідно визначити загальну вартість запасів, що складається з готової продукції, незавершеного виробництва, матеріалів.

Кошторис витрат на реалізацію показує не лише витрати, безпосередньо пов'язані з продажем, але також дії підприємства з просування товару на ринок. Адміністративний кошторис відбиває очікування керівництва відносно суми витрат, що необхідна для підтримання загальної діяльності підприємства.

Зведений Звіт про прибутки та збитки складається після всіх кошторисів, пов'язаних з бюджетом витрат підприємства. Залежно від цілей підприємства він може розподілятися на кошторисний Звіт про прибутки та збитки за кожним виробом, може складатися в аспекті отримання прибутку чи збитку від реалізації одиниці продукції або загалом за підприємством.

Зведений Звіт про рух грошових коштів допомагає виявити як надлишок так і нестачу грошових коштів на підприємстві. Цей бюджет дозволяє

оцінити потребу в додатковому фінансуванні та дає можливість прийняти обґрунтоване рішення щодо кредитування інвестиційних проектів.

Кошторисний бухгалтерський баланс є заключним кроком у складанні основного кошторису.

Різницю між фактичними та бюджетними витратами називають відхиленням, а процес розрахунку значення відхилень та виявлення причин їх утворення – аналізом відхилень.

Практичні завдання

Завдання 9.1. У табл. 41 наведено бюджет продажів компанії "Ранок" на перше півріччя поточного року.

Таблиця 41

Бюджет продажів

Місяць	Обсяг продажу, од.
Січень	19 200
Лютий	32 000
Березень	48 000
Квітень	28 800
Травень	22 400
Червень	20 800

Запаси готової продукції плануються в розмірі 20 % обсягу продажу наступного періоду. На 1 січня поточного року на складі було 4 800 од. готової продукції. Для виробництва одиниці продукції необхідно 12 кг сировини, запас якої підтримується в обсязі 30 % виробничої потреби в наступному місяці.

Необхідно: скласти бюджет закупівлі сировини і бюджет виробництва на перший квартал поточного року.

Завдання 9.2. Бюджет продажів підприємства "Аватар" подано в табл. 42.

Бюджет продажів

Місяць	Обсяг продажу, од.
Січень	3 000
Лютий	2 600
Березень	2 900
Квітень	2 400

На 1 січня запас готової продукції становив 750 шт.

Необхідний запас продукції на кінець кожного місяця дорівнює 20 % обсягу продажу, очікуваного в наступному місяці. Виготовлення одиниці продукції потребує 8 год праці робітника.

Змінні виробничі витрати з розрахунку на 1 год праці складають:

матеріали – 8,0 грн;

зарплата – 7,0 грн;

додаткові виплати – 3,6 грн;

податки – 3,2 грн;

інші – 1,8 грн.

Постійні річні витрати в сумі 720 000 грн розподіляються рівномірно на кожен місяць.

Необхідно: скласти бюджети виробництва на січень, лютий, березень; бюджет витрат праці та бюджет виробничих накладних витрат на перший квартал.

Завдання 9.3. Прогноз компанії "Блок" з продажу на наступний рік наведено в табл. 43.

Бюджет продажів

Місяць	Обсяг продажу, од.
1	2
Січень	100 000
Лютий	80 000
Березень	120 000
Квітень	140 000

1	2
Травень	120 000
Червень	100 000
Липень	80 000
Серпень	100 000
Вересень	120 000
Жовтень	140 000
Листопад	160 000
Грудень	120 000

Прогноз продажів на січень наступного року – 100 000 од. Початкові запаси на 1 січня склали 30 000 од. Компанія дотримується такої політики, що мінімальний рівень запасів повинен дорівнювати 30 000 од., а максимальний – половині від кількості запланованих продажів наступного місяця. Максимальна продуктивність складає 130 000 од. на місяць.

Необхідно:

- 1) підготувати бюджет виробництва на наступний рік із вказівкою кількості одиниць, які необхідно виробити щомісяця;
- 2) визначити кількість одиниць продукції, що буде складати кінцеві запаси готової продукції на 31 грудня наступного року.

Завдання 9.4. Швейне підприємство "Голка" займається пошивом двох видів виробів: жіночі костюми та плаття з двох видів тканини – вовна та фланель. Обліковою політикою підприємства для оцінювання використаних матеріалів передбачено використання методу FIFO. Керівництву підприємства необхідно розробити генеральний бюджет на наступний рік. Для цього необхідно скористатися інформацією, наведеною в табл. 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52.

Таблиця 44

Баланс

Актив	Суми, тис. грн	Пасив	Суми, тис. грн
1	2	3	4
Основні засоби	2 710	Статутний капітал	4 100
Виробничі запаси (матеріали)	1 510	Нерозподілений прибуток	1 900

1	2	3	4
Готова продукція	1 239	Розрахунки з кредиторами	950
Розрахунки з дебіторами	800	Розрахунки з бюджетом	50
Грошові кошти (каса, поточний рахунок)	741	–	–
Баланс	7 000	Баланс	7 000

Таблиця 45

Прогноз реалізації

Показники	Види продукції	
	плаття	костюми
Плановані продажі, од.	5 000	1 000
Ціна реалізації, грн/од.	1 700	2 100

Таблиця 46

Плановий рівень запасів готової продукції на кінець періоду

Показники	Види продукції	
	плаття	костюми
Плановий запас на кінець періоду, од.	1 100	50

Таблиця 47

Планова величина прямих витрат

Показники	Суми, грн
Вартість матеріалів, грн/м	
фланель	70
вовна	170
Заробітна плата виробничих робітників з нарахуванням ЄСВ, грн/год	35
Ставка накладних витрат	40

Перелік прямих витрат, що включають у собівартість одиниці продукції

Показники	Види продукції	
	плаття	костюми
Фланель, м	6	6
Вовна, м	3	4
Праця виробничих робітників, год	4	6
Накладні витрати, год	4	6

Таблиця 49

Плановий розмір запасів матеріалів на кінець періоду

Матеріали	Кількість, м
Фланель	8 000
Вовна	2 000

Таблиця 50

Планова величина накладних витрат, тис. грн

Статті витрат	Суми	Постійні (П), змінні (Зм)
1	2	3
Виробничі накладні витрати, усього, у тому числі	1 200	
змінні		
заробітна плата допоміжних робітників	290	Зм
електроенергія для роботи устаткування	390	Зм
витрати на утримання та експлуатацію устаткування	90	Зм
постійні		
амортизація	230	П
податки	50	П
заробітна плата майстрів, контролерів, начальників цехів	100	П
електроенергія на освітлення	20	П
ремонт цеху	30	П

1	2	3
Адміністративні витрати, усього, у тому числі	374	П
заробітна плата апарату управління	155	П
утримання адміністративних приміщень	165	П
інші витрати	54	П
Витрати на збут, усього, у тому числі	138	
заробітна плата збутового персоналу	60	П
витрати на рекламу	40	П
інші витрати	38	П

Таблиця 51

Дані про наявність матеріалів на складі на початок періоду

Показники	Матеріали	
	фланель	вовна
Запаси на початок періоду, м	7 000	6 000
Вартість запасів, грн	490 000	1 020 000

Таблиця 52

Дані про наявність готової продукції на складі на початок періоду

Показники	Матеріали	
	плаття	костюми
Початковий запас, шт.	100	50
Початковий запас, грн	1 157 600	81 400

Необхідно скласти: 1) бюджет продажів; 2) бюджет виробництва у шт.; 3) бюджет використання прямих матеріалів; 4) бюджет трудових витрат; 5) бюджет накладних витрат; 6) бюджет кінцевих запасів (матеріалів і готової продукції); 7) бюджет собівартості реалізованої продукції.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке бюджетування? У чому полягає його мета? Опишіть на-прями бюджетування.
2. Що таке зведений бюджет? З яких елементів він складається?

3. В якій послідовності здійснюють бюджетування? Опишіть основні стадії цього процесу.

4. Опишіть склад бюджетів і послідовність розроблення їх у торговельному підприємстві.

5. Що таке бюджетний контроль? Навіщо його застосовують?

6. У чому сенс управління за відхиленнями?

7. Які види відхилень існують? Охарактеризуйте їх.

8. Що таке гнучкий бюджет? Для чого він використовується?

9. Що таке відхилення за рахунок обсягу продажу (діяльності)? Як воно визначається й інтерпретується?

10. На які групи можна поділити відхилення від гнучкого бюджету? Як розраховують ці відхилення?

Тема 10. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

Прийняття рішень – це цілеспрямований вибір із кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети або вирішення певної проблеми.

Диференційні витрати та доходи – це ті, які становлять різницю між альтернативними варіантами.

Типовими прикладами оперативних рішень є:

- 1) рішення стосовно спеціального замовлення;
- 2) рішення щодо розширення або скорочення сегмента;
- 3) рішення стосовно вироблення чи придбання напівфабрикатів;
- 4) оптимальне використання обмежених ресурсів;
- 5) рішення стосовно ціноутворення.

Якщо на підприємстві існує одне обмеження (потужність або кількість робочої сили), то аналіз проводиться з використанням показника маржинального доходу на одиницю обмежувального фактора. На основі цього показника порівнюються можливі види діяльності та визначається найбільш вигідний.

Вирішити завдання за наявності двох обмежень можна двома способами:

- 1) шляхом розв'язання системи рівнянь з двома невідомими;
- 2) графічним.

Якщо існують більше двох обмежень, аналіз виконується з використанням лінійного програмування, за допомогою якого розв'язується ряд лінійних рівнянь. Для цього будується цільова функція та рівняння наявних обмежень. Рішення отримується шляхом використання стандартних програм оптимізації, після чого здійснюється його аналіз.

Рішення стосовно спеціального замовлення – це рішення, приймати чи ні отриману пропозицію на разовий продаж продукції або надання послуги за ціною, нижчою за звичайну (або навіть нижчою за собівартість). Приймаючи таке рішення, необхідно визначити собівартість виробництва одиниці продукції, яка базується на релевантних витратах, та порівняти її з пропонованою ціною.

Рішення стосовно скорочення діяльності доводиться приймати підприємству в тому випадку, якщо у нього існує збитковий підрозділ чи ділянка роботи. Для прийняття зазначеного типу рішення необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий підрозділ власні витрати. Для цього необхідно скласти Звіт про прибутки та збитки підприємства до ліквідації збиткового підрозділу та після ліквідації та порівняти їх.

Для прийняття рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх ззовні необхідно:

- 1) визначити релевантну виробничу собівартість компонента (послуги, роботи);
- 2) провести диференційний аналіз витрат;
- 3) урахувати якісні фактори та нефінансову інформацію про можливі наслідки такого рішення на перспективу.

Момент розміщення замовлення – момент, коли необхідно зробити замовлення для поповнення запасів. Він залежить від економічного розміру замовлення, часу виконання замовлення, витрачання запасів протягом періоду виконання замовлення.

$$\begin{array}{l} \text{Момент} \\ \text{розміщення} \\ \text{замовлення} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Час} \\ \text{виконання} \\ \text{замовлення} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Витрачання} \\ \text{запасів за} \\ \text{одиницю часу} \end{array} \quad (6)$$

З використанням системи з фіксованим розміром замовлення кількість одиниць сировини або матеріалів визначається розрахунком оптимального розміру замовлення (наприклад, по 500 од.), а рішення приймається лише у момент розміщення замовлення. Замовлення на поставку подається зі зменшенням на одну й ту ж величину, що дорівнює розміру

заздалегідь визначеної поставки, а от інтервали поставки можуть різнитися залежно від витрачання запасу.

З використанням системи з фіксованим інтервалом між замовленнями визначається період між замовленнями (раз у тиждень, у місяць та ін.), а рішення приймається про кількість сировини та матеріалів, що замовляються. У кінці кожного періоду перевіряється рівень запасів і за ним визначається розмір замовлення. Запас поповнюється кожного разу до рівня, що не перевищує максимального запасу, розмір якого залежить від ступеня витрачання запасу в попередньому періоді.

Економічний розмір замовлення – це кількість замовлених запасів, що забезпечує оптимальну комбінацію витрат на їх придбання та зберігання.

Термін окупності інвестицій – розрахунковий період відшкодування первісних вкладень за рахунок прибутку від проектної діяльності. Він розраховується відношенням початкової інвестиції до щорічного чистого грошового потоку.

Проста норма прибутку – коефіцієнт, що розраховується аналогічно рентабельності капіталу, показує, яка частка інвестиційних витрат відшкодовується у вигляді прибутку протягом одного інтервалу планування.

Дисконтування дозволяє установити грошові потоки певного періоду в майбутньому на основі базового періоду. Для цього використовується дисконтний множник, що виражається як:

$$df = 1 / (1 + P)^n, \quad (7)$$

де df – дисконтний множник;

P – дисконтна ставка (%);

n – рік, для якого ведеться розрахунок щодо базового року.

Чиста теперішня вартість – різниця між приведеною до поточного моменту сумою надходжень від реалізації проекту та сумою інвестиційних та інших дисконтованих витрат, що виникають у ході реалізації проекту.

$$ЧТВ = \sum_{t=0}^n \frac{D_t}{(1+r)^t} - A_0, \quad (8)$$

де D_t – грошові надходження за рік t ;

r – ставка відсотка;

A_0 – теперішня приведена вартість витрат проекту;

n – термін життя проекту.

Індекс прибутковості – відносна прибутковість проекту, або дисконтована вартість грошових надходжень від нього, в розрахунку на одну одиницю вкладень.

$$I_p = \frac{\sum_{t=0}^n \frac{D_t}{(1+r)^t}}{A_0} \quad (9)$$

Внутрішня норма рентабельності проекту – така величина ставки відсотка, за якої чиста приведена вартість проекту буде дорівнювати нулю, тобто приведена вартість очікуваних надходжень грошових коштів дорівнює приведеній вартості витрат:

$$\text{ЧТВ} = \sum_{t=0}^n \frac{D_t}{(1 + \text{ВНРП})^t} - A_0 \quad (10)$$

Практичні завдання

Завдання 10.1. Фірма маркетингових послуг визначила, що попит на продукцію підприємства "Онiкс" значною мірою залежить від ціни продукції і характеризується такими даними (табл. 53).

Таблиця 53

Дані про ціну та попит на продукцію

Ціна одиниці продукції, грн	Попит на продукцію, шт.
600	250
500	400
400	610
300	650
250	750

Змінні витрати на виробництво одиниці продукції складають 100 грн, постійні витрати підприємства – 20 000 грн за місяць.

Необхідно: визначити оптимальну ціну, за якої підприємство "Онiкс" одержить максимальну суму прибутку.

Завдання 10.2. Підприємство "Технік" отримало пропозицію щодо виконання замовлення на виготовлення спеціального обладнання. Для прийняття замовлення та визначення його можливої вартості необхідно розрахувати релевантну вартість матеріалів на виконання цього замовлення, враховуючи такі умови:

1) потреба в матеріалах та їх наявність на складі підприємства (табл. 54);

Таблиця 54

Потреба в матеріалах та їх наявність

Вид матеріалів	Потреба на замовлення, кг	Наявність матеріалів на складі та їх оцінка			
		кількість, кг	облікова вартість (вартість придбання), грн/кг	чиста реалізаційна вартість, грн/кг	вартість відновлення запасів (майбутнього придбання), грн/кг
А	500	0	–	–	50
Б	250	150	60	56	65
В	300	200	50	25	60
Г	200	150	30	26	50
Д	100	100	40	0	70

2) матеріали Б використовуються підприємством постійно для виконання різних видів робіт, тому їх запас повинен постійно поновлюватися;

3) матеріалу В знайти інше застосування неможливо, його можна лише продати (якщо не буде прийнято це замовлення);

4) матеріал Г у кількості 150 кг може бути використаний для виконання іншого замовлення замість 200 кг матеріалу Е, який можна придбати за ціною 20 грн/кг;

5) матеріал Д не має іншого призначення і не може бути проданим. Його необхідно буде списати (якщо не прийняти замовлення) на збитки як такий, що не відповідає критеріям визнання активів. За утилізацію цього матеріалу необхідно сплатити 500 грн.

Завдання 10.3. Підрозділ № 2 підприємства "Квант" купує в підрозділі № 1 цього ж підприємства компонент для товару Z. Поточна трансфертна ціна такого компонента, визначена на основі повних витрат плюс прибуток, становить 50 грн за одиницю (за змінних витрат 25 грн на одиницю). Змінні витрати на товар Z у підрозділі № 2 складають 150 грн, враховуючи 50 грн вартості компонента, поставленого підрозділом № 1. Обидва підрозділи мають надлишкові виробничі потужності. У підрозділі № 2 з'явилася одноразова можливість, не порушуючи ринкової рівноваги, продати 1 000 од. товару Z новому покупцеві за ціною 140 грн за одиницю.

Необхідно: визначити і обґрунтувати економічну доцільність (або недоцільність) прийняття такого спеціального замовлення для підрозділу № 2 та для підприємства загалом. На якому рівні необхідно встановити трансфертну ціну компонента для цієї партії товару?

Завдання 10.4. Підприємство "Пульс" для ремонту використовує деталі, які можна виробляти власними силами, а можна у необмеженій кількості придбавати у постачальників. У разі власного виготовлення змінні витрати на одну деталь складають 50 грн, а постійні – 100 000 грн за рік. У постачальників ціна за одну деталь становить 150 грн.

Необхідно визначити, за якої річної потреби в деталях вигідно виробляти їх власними силами, а за якої – купувати у постачальників.

Завдання 10.5. Підприємство виготовляє три види продукції, використовуючи для цього одне і те ж устаткування. Робота устаткування обмежена – 45 000 год за рік. Вибір продукту не вплине на суму постійних витрат. Показники виробництва окремих видів продукції наведено в табл. 55.

Таблиця 55

Виробництво окремих видів продукції

Показники	Види продукції		
	А	Б	В
Річний попит на продукцію, од.	3 000	6 000	5 000
Витрати машинного часу на виробництво одиниці продукції, год	5	3	4
Ціна реалізації, грн/од.	100	104	92
Змінні витрати, грн/од.	40	56	52

Необхідно визначити оптимальну структуру виробництва продукції, яка забезпечить підприємству максимальний прибуток.

Завдання 10.6. Підприємство "Новатор" розглядає питання про придбання нового обладнання для виробництва нового виду продукції, на наукове розроблення якої вже витрачено 50 тис. грн. Вартість нового обладнання, за попередніми даними, 100 000 грн. З його придбанням виробництво нової продукції можна буде почати з наступного року, але це потребує одноразових додаткових вкладень в оборотний капітал 30 000 грн. У разі придбання нового обладнання і впровадження виробництва продукції буде знято з виробництва іншу продукцію, яка щорічно приносила б 15 000 грн маржинального доходу протягом життєвого циклу нового препарату, розрахованого на 5 років.

Попередні розрахунки доходів та витрат, пов'язаних з випуском нової продукції, наведено в табл. 56.

Таблиця 56

Розраховані показники

Показники	Рік використання обладнання				
	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й
Обсяг продажів, од.	800	1 000	1 200	1 000	800
Ціна реалізації, грн/од.	100	120	120	100	80
Змінні витрати, грн/од.	50	50	40	30	40
Постійні витрати, тис. грн	30	30	30	30	30

У суму постійних витрат включено суму амортизації нового обладнання (20 000 грн щорічно) і постійні накладні витрати. Розрахунки показують, що експлуатація нового обладнання зумовить збільшення виробничих накладних витрат на 8 000 грн щорічно.

Необхідно визначити:

- 1) суми щорічних релевантних потоків коштів, зумовлених придбанням нового обладнання та випуском нового виду продукції;
- 2) період окупності обладнання;
- 3) чисту приведену (теперішню) вартість майбутніх грошових надходжень за дисконтної ставки 8 %.

Завдання 10.7. Виробниче підприємство прийняло рішення про початок виробництва нового виробу, для чого необхідні одноразові капіталовкладення на придбання обладнання 100 000 грн. Продукція буде виготовлятися протягом п'яти років, після чого обладнання, як очікується, буде продане за 20 000 грн (за залишковою вартістю). Обсяг виробництва і продажів нового виробу за 5 років складе: 1-й рік – 5 000 од., 2-й – 10 000 од., 3-й – 15 000 од., 4-й – 15 000 од., 5-й – 5 000 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.

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає процес прийняття рішення?
2. Як приймається рішення стосовно спеціального замовлення?
3. Як приймається рішення стосовно скорочення діяльності?
4. Як приймаються рішення типу "продавати чи переробляти далі"?
5. Як приймаються рішення щодо розмірів партії виробництва продукції?
6. Як визначається момент розміщення замовлень?
7. Як приймаються рішення щодо ціноутворення?
8. Які існують методи та принципи дисконтування грошових потоків і визначення реальних витрат?

Рекомендована література

Основна

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 440с.
2. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2002. – 479 с.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – Київ : Лібра, 2006. – 701 с.
4. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.
5. Ивашкевич В. Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу : учеб. пособ. / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 159 с.
6. Каверина О. Д. Управленческий учет. Системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
7. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – Москва : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
8. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – 2-е изд., изм. и доп. – Москва : Дашков и К, 2003. – 413 с.
9. Лабунская С. В. Управленческий учет : конспект лекций в 2-х ч. Ч. 1 / С. В. Лабунская. – Харьков : Изд. ХНЭУ, 2005. – 64 с.
10. Лабунская С. В. Управленческий учет : конспект лекций в 2-х ч. Ч. 2 / С. В. Лабунская. – Харьков : Изд. ХНЭУ, 2007. – 40 с.
11. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – Київ : Знання-Прес, 2003. – 287 с.
12. Маляревський Ю. Д. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства : монографія / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с.
13. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет : науч.-практ. изд. / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 304 с.

14. Сердюк В. Н. Управленческий учет : учеб. пособ. / В. Н. Сердюк. – 2-е изд., изм. и доп. – Донецк : Норд-Пресс, 2009. – 407 с.
15. Скоун Т. Управленческий учет / Т. Скоун ; пер. с англ. ; под ред. Н. Д. Эриашвили. – Москва : Аудит ; ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
16. Томас Р. Количественный анализ хозяйственных операций и управленческих решений : учебник / Р. Томас ; пер. с англ. ; под ред. В. М. Матвеева. – Москва : Дело и Сервис, 2003. – 430 с.
17. Управлінський облік : навч. посіб. / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна та ін. – Харків : ВД "Інжек", 2009. – 248 с.
18. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1995. – 415 с.
19. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства / Ю. С. Цал-Цалко. – Київ : ЦУЛ, 2002. – 217 с.
20. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; пер. с англ. – Москва : Финансы и статистика, 1993. – 558 с.
21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.

Додаткова

31. Воробьев С. Н. Управленческие решения : учебник для вузов / С. Н. Воробьев, В. Б. Уткин, К. В. Балдин. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 317 с.
32. Крысенко Т. Взаимосвязь бухгалтерского и управленческого учета при классификации расходов и формировании себестоимости / Т. Крысенко // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2005. – № 6. – С. 34–39.
33. Нападовська Л. Методичні засади управлінського обліку / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26–30.
34. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.
35. Николаева О. Е. Классический управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – Москва : Изд. ЛКИ, 2010. – 400 с.

Зміст

Вступ.....	3
Змістовий модуль 1. Організація системи управлінського обліку та її ефективне використання на підприємстві.....	5
Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку	5
Тема 2. Склад витрат виробництва. Їх загальна класифікація і поведінка	11
Тема 3. Облік і контроль за центрами відповідальності	22
Тема 4. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку	27
Тема 5. Способи й методи обліку витрат. Системи калькулювання та управління витратами	33
Тема 6. Система обліку, калькулювання та управління за повними витратами	41
Тема 7. Система обліку, калькулювання та управління за змінними витратами	48
Тема 8. Система обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами	55
Тема 9. Бюджетування і контроль.....	60
Тема 10. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.....	68
Рекомендована література.....	76
Основна	76
Додаткова	77

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Практикум
для студентів спеціальності
071 "Облік і оподаткування"
першого (бакалаврського) рівня

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Укладачі: **Лабунська** Світлана Віталіївна
Безкоровайна Лідія Василівна
Курган Наталя Володимирівна

Відповідальний за видання *А. А. Пилипенко*

Редактор *В. Ю. Степаненко*

Коректор *В. Ю. Степаненко*

План 2017 р. Поз. № 8 ЕВ. Обсяг 79 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.