МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ

С. В. Лабунська
Л. В. Безкоровайна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2016

УДК 657.1(075)
ББК 65.052.2я7
Л 12

Рецензенти: завідувач кафедри економічного аналізу та обліку Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут", д-р екон. наук, професор *О. В. Манойленко*; д-р екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківського державного університету харчування та торгівлі *А. П. Грінько*; завідувач кафедри обліку і аудиту Державного ВНЗ "Національний гірничий університет" (м. Дніпропетровськ), д-р екон. наук, доцент *М. С. Пашкевич*.

Рекомендовано до видання рішенням ученої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.
Протокол № 9 від 25.04.2016 р.

Лабунська С. В.

Л 12 Управлінський облік : навчальний посібник / С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 352 с.

ISBN 978-966-676-654-3

Наведено зміст окремих тем управлінського обліку та методики розрахунків показників, які можна використовувати для вирішення практичних завдань. Кожна тема містить текст лекцій, контрольні запитання для самоперевірки та тестові завдання для перевірки знань.

Рекомендовано для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей, а також для викладачів, бухгалтерів-практиків, керівників підприємств і організацій, які прагнуть оволодіти знаннями про організацію та ведення управлінського обліку на підприємстві.

УДК 657.1(075)
ББК 65.052.2я7

© С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна, 2016
© Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, 2016

ISBN 978-966-676-654-3

Вступ

З огляду на сучасні світові тенденції інформатизації суспільства особливо актуальною та складною в даний час є проблема посилення орієнтації обліку на управління (організація впровадження на підприємствах та забезпечення належного функціонування управлінського обліку).

Розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський закріплений в міжнародних стандартах з обліку та звітності та в практичній діяльності багатьох зарубіжних країн. В Україні вперше офіційно запропонований такий розподіл Законом "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-ВР від 16.07.99 р.

Змістовність управлінського обліку як підсистеми, що інформаційно забезпечує менеджмент, змінюється залежно від зміни форм і змістовності самого менеджменту підприємств під час формування ринкового середовища.

На сьогодні управлінський облік охоплює всі стадії інформаційного потоку управлінського циклу, а саме: планування, вибір реалізації планів, інтерпретація результатів вимірювань і узагальнення базової інформації для прийняття можливих рішень. Усі стадії взаємопов'язані, і розлад однієї з них спричиняє значне зниження ефективності діяльності підприємства.

Для управлінського обліку узагальненим завданням є не здійснення обліку, аналізу чи планування їх як функцій, а використання окремих їх елементів із метою інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень. Управлінський облік повинен фокусувати інформацію на майбутнє, щоб мати вплив на хід подій.

Метою викладання навчальної дисципліни "Управлінський облік" є формування знань і навичок щодо особливостей ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Для досягнення мети поставлені такі основні **завдання:**

засвоєння історії виникнення та розвитку управлінського обліку; взаємозв'язку категорій "управлінський облік", "виробничий облік", "калькулювання"; основних завдань управлінського обліку; ролі та значення калькулювання та ціноутворення;

оволодіння навичками класифікації витрат за різними ознаками; аналізу поведінки витрат і побудови функції витрат; складання калькуляцій

готової продукції з використанням різних систем і методів; оцінювання й обліку незавершеного виробництва; розподілу витрат згідно з П(с)БО 16 "Витрати"; аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг – прибуток"; бюджетування й аналізу варіантів прийняття альтернативних рішень.

Об'єктом вивчення є система обліку операційної діяльності підприємств.

Предметом навчальної дисципліни є облік витрат операційної діяльності та калькулювання виробничої собівартості продукції, аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, моделі прийняття управлінських рішень на основі аналізу релевантної інформації.

Міждисциплінарні зв'язки. З метою кращого засвоєння навчального матеріалу студенти повинні попередньо опанувати знаннями та навичками з таких навчальних дисциплін, як: "Політекономія", "Мікроекономіка", "Економіка підприємства", "Фінанси", "Статистика", "Бухгалтерський облік", "Фінансовий облік – 1", "Фінансовий облік – 2". Знання цих дисциплін дають студентам можливість отримати теоретичні основи організації діяльності й обліку на підприємствах, а також сформувати вміння та навички практичної діяльності.

Тематичний план дисципліни "Управлінський облік" складається з одного модуля, який включає десять тем.

Навчальний посібник складений відповідно до навчального плану дисциплін циклу професійної підготовки студентів за напрямом підготовки "Облік і аудит" та містить матеріал щодо основних положень та особливостей розроблення і впровадження елементів управлінського обліку у вітчизняну практику.

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

1. Мета, зміст і організація управлінського обліку

Мета – сформувати комплексне розуміння сутності управлінського обліку, його ролі у системі менеджменту підприємства, елементів методу, принципів побудови. Пізнання етапів історичного розвитку управлінського обліку та його спільних і відмінних рис у порівнянні з фінансовим обліком.

Основні питання:

1.1. Історія виникнення й етапи розвитку управлінського обліку.

1.2. Визначення поняття "управлінський облік" та його співвідношення з поняттям "виробничий облік".

1.3. Предмет і методи управлінського обліку.

1.4. Порівняння функцій, методів і цілей управлінського та фінансового обліку.

1.5. Організація управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку в Україні та в зарубіжних країнах.

1.6. Сутність, види, обсяг і користувачі інформації в системі управлінського та фінансового обліку.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

історія виникнення та розвитку управлінського обліку;

взаємозв'язок категорій "управлінський облік", "виробничий облік", "калькулювання";

роль і місце управлінського обліку в системі менеджменту;

уміння:

визначати роль управлінського обліку й основні принципи його побудови на підприємстві;

здійснювати порівняльний аналіз функцій, методів і цілей управлінського і фінансового обліку;

комунікації:

здатність ефективно формувати рішення стосовно впровадження управлінського обліку на підприємстві;

здатність визначати організацію управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку;

автономність і відповідальність:

відповідальність за формулювання предмета, об'єкта та метода управлінського обліку;

визначення складу інформації управлінського обліку й її користувачів.

Ключові терміни: управлінський облік, виробничий облік, фінансовий облік, калькулювання, управління витратами, нормування, лімітування, бюджетування, економічна інформація, користувачі інформації.

1.1. Історія виникнення й етапи розвитку управлінського обліку

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

Як підсистема бухгалтерського обліку управлінський облік тісно пов'язаний з іншими його підсистемами – фінансовим і податковим обліком. Цей взаємозв'язок полягає у виконанні системою основної функції – надання інформації про діяльність і забезпечення інформаційними потоками всіх господарських процесів функціонування підприємства. Іншою її ознакою є оперування з боку управлінського обліку всіма методами й інструментами, що притаманні системі бухгалтерського обліку, та використання загальних вхідних інформаційних потоків та інформаційних сигналів, що створюються в інших підсистемах бухгалтерського обліку (рис. 1.1).

Водночас управлінський облік є й підсистемою менеджменту, яка здатна виконувати всі функції, притаманні системі управління підприємством, залежно від функціональної сформованості останньої.

Отже, основною відмінністю управлінського обліку від інших функціонально-орієнтованих систем менеджменту є використання інформаційних сигналів, які документально підтверджені фінансовою та бухгалтерською звітністю суб'єкта господарювання.

Рис. 1.1. **Взаємозв'язок управлінського обліку з системою менеджменту та бухгалтерського обліку підприємства**

Слід зазначити, що ступінь сформованості управлінського обліку напряму залежить від ступеня розвитку системи менеджменту підприємства, бо формує міжелементні зв'язки й інструментарій їх використання залежно від запитів з боку системи менеджменту. Таким чином, управлінський облік, як будь яка підсистема загальної системи, не може мати більший ступінь розвинутості, ніж загальна система, бо це викликає дисонанс у функціонуванні останньої та гальмує її розвиток й ефективне функціонування. Тому управлінський облік, з одного боку, розвивається під впливом інформаційних запитів системи менеджменту, а з іншого – сам формує запити в систему бухгалтерського обліку, виступаючи найважливішим рушійним фактором розвитку як підсистеми фінансового обліку, так і бухгалтерського обліку в цілому.

На сьогодні управлінський облік, ставши рівнозначною з іншими функціональною підсистемою менеджменту, здатен виконувати всі класичні функції менеджменту, як-от: облік і контроль, аналіз, планування

та прогнозування, організацію, мотивування. Саме набуття управлінським обліком усіх функціональних можливостей визначає етапи його формування як системи. Отже, процес формування управлінського обліку слід розглядати в історичному та функціональному аспектах.

Перш за все необхідно зазначити, що управлінський облік як і фінансовий облік має багатовікову історію. Елементи управлінського обліку йдуть корінням в минуле та починають формуватися майже водночас із загальною системою бухгалтерського обліку як допоміжний спосіб угрупування певних інформаційних сигналів про діяльність підприємства. Але існування окремих елементів і методів управлінського обліку – таких, як: оцінка та калькулювання загальних витрат господарської діяльності, виокремлення певних їх елементів і статей, – ще не дає підстави стверджувати про сформованість управлінського обліку як окремої системи. Управлінський облік як підсистема бухгалтерського починає визначатися з появою взаємозв'язку між усіма окремими елементами цієї системи та напрацюванням певного інструментарію взаємодії між ними як в середині системи, так і з іншими підсистемами загальної системи менеджменту суб'єкта господарювання. Такі процеси відбуваються під впливом інформаційних запитів з боку системи менеджменту як прояв взаємоузгодженого функціонування окремих елементів з метою формування інформаційного ресурсу, здатного, на підставі сформованих в системі фінансового обліку даних, прискорити й обґрунтувати управлінські рішення.

В історичному аспекті управлінський облік як підсистема бухгалтерського, почав формуватися наприкінці XVIII – початку XIX століття. До цього часу особливої потреби у веденні управлінського обліку ні у власників, ні в управлінців на підприємствах не виникало. Успіхи в бізнесі в основному залежали від успішності ведення торгівельних операцій, а це спричиняло зростання вимог до обсягів та якості зовнішньої інформації та спонукало розвиток фінансового обліку. Рішення з питань комерційних операцій приймалися особисто власником, а тому не вимагали обґрунтованої аргументації. У цей період елементи управлінського обліку існували та розвивалися як частина загальної системи бухгалтерського фінансового обліку, не формуючи окремої функціональної системи.

Зростання промислового виробництва, розвиток ринкових відносин, посилення конкуренції й ускладнення технологічних процесів поступово призводили до необхідності створення системи обліку безпосередньо витрат у виробництві та загальних витрат підприємства з метою поліпшення

конкурентних позицій виробника. Імпульсом процесу становлення управлінського обліку як системи став розвиток системи менеджменту на підприємствах, який був викликаний перш за все відмежуванням власника від підприємства як такого в процесі господарської діяльності. Процес управління господарською одиницею ускладнився та вимагав наявності різноманітних кваліфікаційних характеристик від управлінців, що спонукало передання функцій управління найманим працівникам. Це, в свою чергу, вимагало додаткової інформації як для прийняття управлінських рішень менеджерами, так і для обґрунтування того чи іншого рішення для звіту власникові. Таким чином формування окремої системи, здатної підготувати інформацію для менеджменту, й обумовило подальший розвиток управлінського обліку як відповіді на інформаційні запити всередині системи управління підприємством щодо обсягів витрат у процесі господарської діяльності й їх впливу на фінансовий результат підприємства задля оперативного й обґрунтованого прийняття управлінських рішень. Саме від якості й ефективності управління витратами суб'єкта господарювання почала залежати його конкурентна позиція на ринку.

Дослідження історичних аспектів розвитку управлінського обліку та становлення його функціональних можливостей дозволяє виділити чотири основних **стадії розвитку**: зародження, формування, розвитку й інтеграції управлінського обліку в систему менеджменту суб'єкта господарювання.

Схематично процес становлення управлінського обліку як інформаційної системи в управлінні підприємством поданий на рис. 1.2.

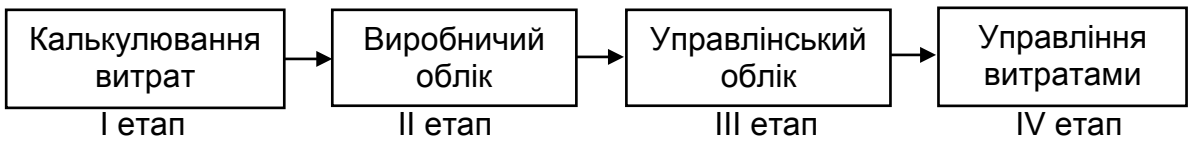

Рис. 1.2. **Процес розвитку управлінського обліку**

Перший етап охоплює період від початку XIX до середини XIX століття. У цей період, як вже зазначалося, спостерігався розвиток промислового виробництва та збільшення кількості великих підприємств, що обумовило зростання потреби в нових методах обліку й управління.

Саме в цей час з боку системи менеджменту на підприємствах зросла потреба в більш точному визначенні витрат для оцінювання ефективності

роботи капіталу. Але з боку системи менеджменту інформаційні запити в систему бухгалтерського обліку мають узагальнювальний характер. Таким чином, на першому етапі становлення цієї системи основною її функцією залишається облікова та контрольна, яка проявляється у підрахунку, накопиченні та контролі за достовірністю інформації з метою характеристики виробничого процесу. Тобто роль бухгалтера, який займається управлінським обліком, зводиться до ролі обліковця – допоміжної ланки між процесами виробництва (або іншого виду операційної діяльності підприємства) й управління, що демонструє рис. 1.3.

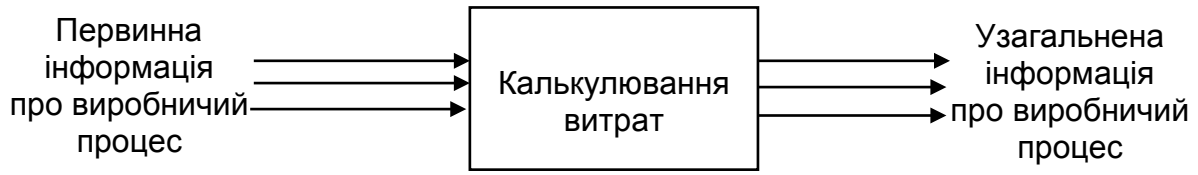

Рис. 1.3. **Схема функціонування системи калькулювання витрат**

Необхідно зазначити, що вже на цьому етапі з боку систем менеджменту та бухгалтерського обліку, як інформаційної основи процесу управління, з'являються запити на угрупування отриманої інформації для використання її в процесі прийняття рішень, наприклад: інформація про витрати за видами діяльності й окремими продуктами (номенклатурними позиціями) підприємства, угрупування витрат за окремими елементами, – такими, як витрати на оплату праці, матеріальні витрати тощо. Тобто з'являється необхідність структурування інформації за окремими різнорідними класифікаційними ознаками. Це сприяє виникненню та поступовому розвитку аналітичної функції вже в системі бухгалтерського обліку (що до того здійснювалося тільки в системі менеджменту) та появі специфічних методів щодо реалізації цієї функції за допомогою використання базових бухгалтерських методів: калькулювання й оцінка; використання окремих рахунків; балансового методу тощо.

Другий етап датується серединою XIX – 20 – 30 роками XX століття. Саме у цей час промислова революція, яка відбулася у більшості розвинутих країн світу, призвела до суттєвого зростання промисловості та концентрації капіталу. Це, в свою чергу, викликало розвиток методів і функціональних можливостей системи менеджменту підприємств, які для ефективної реалізації потребували додаткового інформаційного ресурсу. Саме під впливом таких інформаційних запитів починають фо-

рмуватися особливі інструменти та методи управлінського обліку як виробничого, які спрямовані на розвиток аналітичної функції всередині системи.

У цей період була розроблена більшість методів управлінського обліку. Уже на початку XX століття менеджери отримували структуровану інформацію про вартість праці працівників за категоріями, професіями та кваліфікацією. Така інформація містила дані про виготовлення одиниці продукції, обсяг та вартість використання матеріалів, витрат на утримання обладнання, вартість використаної енергії у виробництві, собівартість одиниці продукції та витрати за кожним виробничим підрозділом і в цілому на підприємстві. Інформація, накопичена в системі управлінського обліку та передана в систему менеджменту підприємства, дозволяла управлінцям приймати обґрунтовані рішення за всіма горизонтами менеджменту. Наприклад, рішення стосовно майбутніх інвестицій на стратегічному рівні чи визначення рівня й обрання форми оплати праці найманих працівників – на оперативному.

Швидке зростання обсягів діяльності промислових підприємств, ускладнення та вдосконалення технологій потребувало оперативного реагування на будь-які зміни у процесі виробництва та швидкого, обґрунтованого прийняття рішень в системі менеджменту. Саме це викликало необхідність напрацювання методів накопичення даних і контролю за станом витрат у виробничому процесі й оцінювання їх впливу на кінцеві результати діяльності суб'єктів господарювання. Як відповідь на означені виклики на початку XX століття була розроблена методика визначення витрат за виробничим циклом та окремими його технологічними стадіями та введений контроль витрат на підставі щоденної звітності про окремі статті чи пули витрат. Унаслідок цього на основі розробки методів нормування праці (Ф. Тейлор [95]) була посилена контрольна функція обліку за допомогою застосування не тільки стандартних витрат, але й оперативного аналізу відхилень від них. Таким чином, був покладений початок розвитку системи калькулювання й управління витратами STANDART-COST (Система управління за стандартними витратами). Уперше цю систему методологічно визначили та впровадили у господарську діяльність підприємств співробітники аудиторської фірми "Прайс Уотерхауз" (сьогодні фірма займається наданням аудиторських і консалтингових послуг і має назву PricewaterhouseCoopers PwC). Зокрема, Ч. Гаррісон [94] запропонував управляти й оцінювати процес виробництва за відхиленнями

від стандартних витрат, прийнятих на підприємстві, не чекаючи кінцевого розрахунку витрат за період. Це дозволило сформувати підходи до аналізу витрат підприємства за центрами їх виникнення, визначити "вузькі місця" виробничого процесу.

Таким чином другий етап розвитку управлінського обліку (система виробничого обліку) характеризується доданням до функціональних можливостей системи калькулювання, яка сформувалася на першому етапі, аналітичних функцій, що проявляються на паритетній основі разом з функціями обліку та контролю. Тобто, виробничий облік, на відміну від простої бухгалтерської калькуляції, виконує функції бухгалтерського аналізу (рис. 1.4).

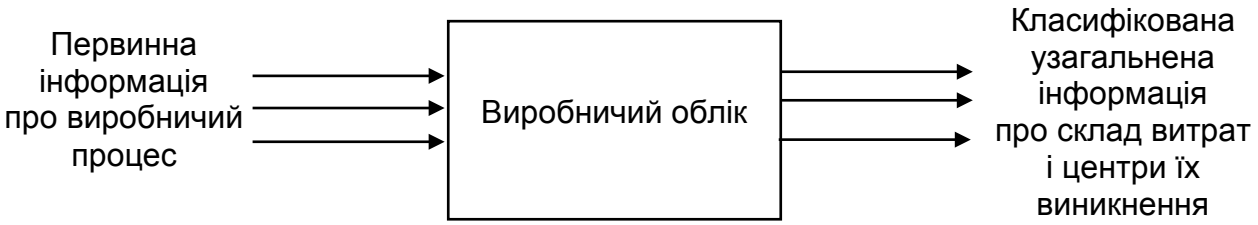

Рис. 1.4. **Схема функціонування виробничого обліку**

На цій стадії відбувається, як правило, розподіл бухгалтерського обліку на виробничий і фінансовий. Основним завданням першого є підрахувати витрати, а другого – фінансовий результат. Причому витрати та результат підраховують, як правило, в одному часовому проміжку без обліку дійсного строку окупності витрат.

Третій етап розвитку управлінського обліку датується 20 – 30 роками минулого століття до його середини та характеризується відходом бухгалтерів від традиційних методів калькулювання й обліку витрат і розробленням нових підходів до оцінювання ефективності діяльності підприємства в цілому та кожного підрозділу окремо.

Для третього етапу властиве подальше розширення аналітичних функцій виробничого обліку та підготовки інформації, здатної оперативно вплинути на прийняття управлінських рішень.

У період становлення управлінського обліку відділи бухгалтерії поєднуються або працюють у тісному взаємозв'язку з аналітичними відділами підприємства. Отримана інформація аналізується й зіставляється з точки зору "витрати – результат" за центрами та часом їх виникнення. На цьому

етапі в організаційній структурі підприємства починають формуватися відділи управлінського обліку, здатні надавати інформацію про можливі наслідки прийняття управлінських рішень із позиції "витрати – результат". Виникають зворотні інформаційні потоки, що характеризують появу взаємозв'язку між процесами узагальнення інформації про виробництво та прийняттям управлінського рішення (рис. 1.5).

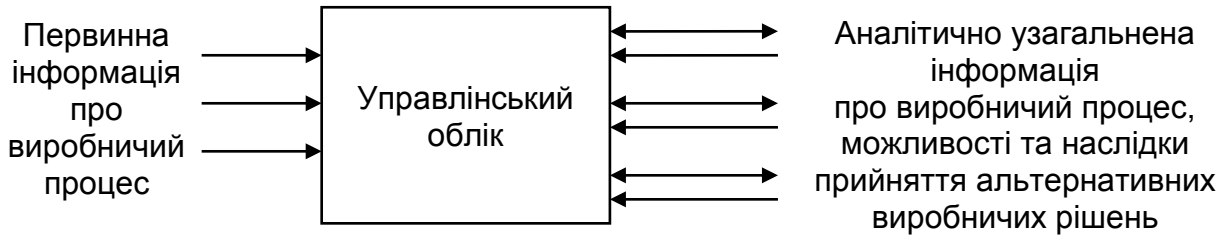

Рис. 1.5. **Схема функціонування системи управлінського обліку**

Це обумовлює підходи щодо екстраполяції існуючих даних про витрати на майбутні періоди, формує підходи до урахування їх зміни під впливом чинників зовнішнього середовища підприємства та закладає підвалини для розвитку функцій прогнозування та планування витрат і фінансових результатів.

Революційні зміни в розвитку інструментів і методів управлінського обліку відбулися на початку двадцятих років минулого століття, коли в економічній практиці управління діяльністю підприємств з'явилися різні підходи щодо керівного впливу на постійні та змінні витрати. Такий підхід був запропонований Дж. Кларком [91], який обґрунтував необхідність розподілу витрат на змінні та постійні залежно від їх мінливості відповідно до фактору витрат (у сучасній практиці здебільшого розглядається як фактор витрат обсяг виробництва, але можливе й застосування інших факторів витрат, які впливають на їх поведінку). У подальшому такий підхід застосував Дж. Харріс [93] задля методологічного обґрунтування принципів побудови системи обліку та калькулювання витрат DIRECT-COST (система калькулювання й управління прямими витратами). Відповідно до неї лише прямі змінні витрати є об'єктами управлінського впливу у короткотерміновій перспективі, а тому у собівартість продукції включають лише змінні витрати. Змінні трактуються як прямі, а постійні як непрямі витрати. Постійні виробничі та невиробничі витрати не розподіляють між виробами. Це дає можливість зразу враховувати постійні витрати для визначення фінансового результату у періоді, коли вони були

понесені. Таким чином, вплив неконтрольованих або випадкових чинників на фінансовий результат підприємства у майбутньому, нівелюється.

Інший підхід до можливості групування інформації про господарську діяльність підприємств був запропонований Ф. Римайло, який розробив підхід до визначення витрат за функціонально однорідними сегментами. Це поклало початок розробленню сучасних методів АВС-аналізу діяльності підприємства та стало підґрунтям для методів функціонально-вартісного аналізу. Запропонований Ф. Римайло підхід передбачає попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями (підрозділами або функціями діяльності) та дозволяє визначати собівартість діяльності кожного сегмента [96].

У свою чергу, калькулювання стандартних витрат і метод однорідних сегментів дають можливість поєднати методологію обліку та контролю з технологією управління, тобто розподілити центри відповідальності. У такий спосіб виникає методологія калькулювання за центрами відповідальності, яка використовується сьогодні. Напрацювання інструментарію оцінювання та визначення, аналізу та структурування витрат дали змогу визначити характер їх поведінки. Це необхідно для застосування прогнозних методів визначення обсягів витрат у разі зміни обсягу діяльності та під впливом дії чинників зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Таким чином, на третьому етапі до функціональних можливостей управлінського обліку додається функція планування та прогнозування.

Отже, можна вважати, що управлінський облік, як самостійна система, сформувався в середині 50-х рр. XX ст. Починаючи із середини 60-х років XX ст. управлінський облік входить в останню з означених стадій (**четвертий етап**). Цей етап характеризується спрямованістю обліку на забезпечення інформацією для планування та контролю за допомогою аналізу з метою прийняття управлінський рішень й обліку витрат за центрами відповідальності.

Таким чином, четвертий етап розвитку управлінського обліку та переростання його в підсистему управління витратами, (яка належить до систем як бухгалтерського обліку, так і загальної системи менеджменту підприємства) пов'язаний з формуванням гнучкої інформаційної системи управління витратами, здатної оперативно реагувати, тобто отримувати та передавати сигнали від процесу виробництва до процесу управління (рис. 1.6).

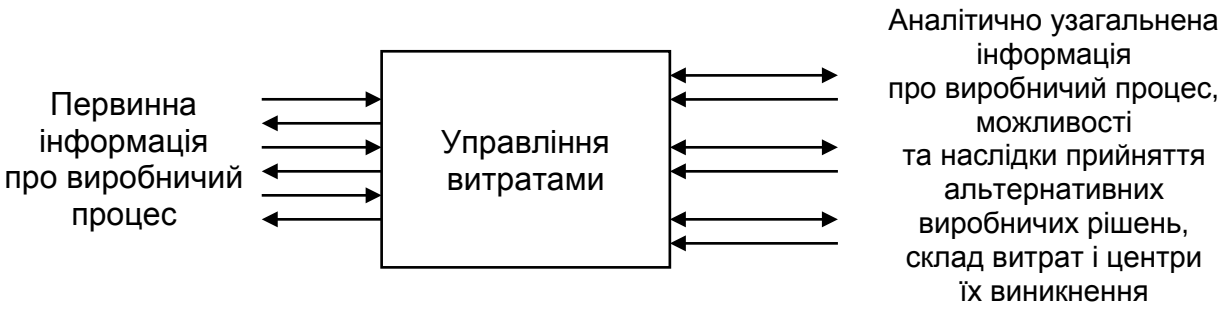

Рис. 1.6. **Схема функціонування системи управлінського обліку**

Тобто на четвертому етапі управлінський облік не тільки починає набувати характеристики так званого стратегічного обліку, на який покладена функція збирання, узагальнення, контролінг, аналіз і прогнозування стану витрат на підприємстві. Він стає системою, до функціональних можливостей якої входить забезпечення організації оптимального співвідношення "витрати – фінансовий результат" і спрямування до системи менеджменту інформаційних потоків про мотивацію діяльності центрів витрат і функціональних підрозділів підприємства.

Відповідно до публікацій Міжнародної федерації бухгалтерів **управлінський облік** – це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінювання та контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Сучасна концепція управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів "Концепції управлінського обліку".

Розділяють **чотири групи концепцій** у трактуванні управлінського обліку:

1) концепції, пов'язані з функцією;

2) концепції, пов'язані з використанням результатів;

3) концепції, пов'язані із процесом і технологією;

4) концепції, пов'язані з потенціалом функції.

Перша група концепцій описує функцію управлінського обліку з погляду її орієнтації на продуктивність ресурсів, створення вартості, господарські процеси, командні дії.

Друга група концепцій означає, що результати управлінського обліку оцінюють, виходячи з доданої ним вартості щодо отриманого

результату, тобто додана вартість оцінюється мірою досягнення поставлених і погоджених цілей.

Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління й є основою для розроблення технологій, які використовуються в управлінському обліку. У цьому випадку перед управлінським обліком ставляться завдання співвідношення використаних ресурсів і створеної вартості, взаємодії процесів управління, розроблення й оцінювання технології.

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного виконання поставлених перед фірмою завдань виходячи з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, творчих можливостей управлінського персоналу фірми. Управлінський облік зайнятий критичним оцінюванням усіх ланок управління з позиції співвідношення "витрати – вигоди".

Розподіл сучасних концептуальних підходів акцентує увагу на відмінностях у розставленні функціональних пріоритетів з боку системи менеджменту до побудови підсистеми управлінського обліку (управління витратами) на підприємстві. Так, перша група концепцій спрямована на посилення облікової, контрольної та, в другу чергу, аналітичної функції; друга – на домінантну роль обліково-аналітичної функції, де згадані функції виступають як рівнозначні для системи; третя передбачає підсилення аналітичної функції поряд з функцією планування (прогнозування); четверта акцентує увагу на побудові підсистеми з виконанням організаційних і мотиваційних функцій на підставі всіх уже заданих функцій менеджменту.

Слід звернути увагу на те, що сучасна всебічна інформаціологізація суспільства та зростання ролі інформаційного ресурсу у процесі виробництва дозволяє припустити, що з початку XXI століття починає формуватися новий етап розвитку підсистеми управлінського обліку – "стратегічний облік", який як підсистема менеджменту створює власні функціональні можливості на додаток до класичних функцій менеджменту.

Сьогодні серед вчених різних країн ведеться дискусія про те, чи може перерости бухгалтерський облік у стратегічний, не втративши облікові функції, тобто механізм фіксації вже здійснених явищ.

На погляд авторів, термін "стратегічний облік" не зовсім точний, однак виражає спрямованість фіксації й аналізу інформації про минулі

події з метою прийняття рішень в майбутньому. У цілому, бухгалтерській системі не властива функція управління. Навпаки – управління здійснює, крім прогнозної (планової), організаційну й облікову функцію. Якщо залишитися на позиціях управлінського обліку, не переходячи до розгляду управління витратами, то це нівелює взаємопроникнення систем менеджменту та формування їх як гнучких інформаційних підсистем, що приймають, перероблюють і вільно передають інформацію в цілісній системі управління виробництвом.

Слід мати на увазі, що функції системи управління витратами у оперативному та стратегічному управлінні відрізняються не тільки змістовним наповненням, але й загальними характеристиками, які випливають з відмінності завдань керівного впливу стратегічного й оперативного рівнів. Метою функціонування системи управління витратами є оптимізація загального обсягу витрат в контексті визначеної місії підприємства за умов дотримання рівня економічної безпеки суб'єкту господарювання. Саме остання умова відіграє вирішальну роль за сучасних умов розвитку світової економічної системи. З цих позицій до основних керівних функцій управління витратами мають бути додані функції моніторингу інформаційного поля та регуляторна функція, спрямована на стабілізацію діяльності системи. Ці функції, на думку авторів, притаманні переважно підсистемі оперативного рівня. Вони розширюють та уточнюють організаційну, контрольну й аналітичну функції, але на відміну від них спрямовані саме на забезпечення оперативного реагування на слабкі інформаційні сигнали зовнішнього та внутрішнього середовища. Такі сигнали ще не визначені у чітких сигнальних показниках, однозначно не виражені та не можуть бути вартісно чи якісно оцінені на підставі їх документування. Такі інформаційні сигнали мають вірогідний характер прояву загроз, але потребують перерозподілу ресурсних потоків всередині системи управління витратами, щоб мінімізувати можливі наслідки їх виникнення.

Таким чином, основне завдання функції моніторингу полягає у структуруванні інформаційного поля зовнішнього та внутрішнього середовищ підприємства на слабкі, потужні інформаційні сигнали та шуми з боку носіїв загроз і визначенні оптимального розміру витрат щодо зменшення їх впливу на роботу системи. Регуляторна функція спрямована на запобігання руйнуванню або неконтрольованому розвитку системи. Вона є основною запорукою стабільного рівня функціонування підприємства як суб'єкта господарювання. Означена функція виконує завдання оперативного

перерозподілу витрат всередині системи. Це забезпечує стабільність функціонування останньої для виконання основних оперативних завдань, що виникають перед підприємством у процесі господарської діяльності.

Функціональні особливості прояву управлінського впливу з боку системи управління витратами оперативного рівня обумовлюють виокремлення додаткової, відносно до стратегічного рівня, властивості системи, а саме – інформаційної гнучкості. Авторське бачення відмінностей у підходах до побудови системи управління витратами стратегічного й оперативного рівнів управлінського впливу подане у табл. 1.1. Відмінності у властивостях, об'єктах управлінського впливу, завданнях і можливостях функціонального прояву в процесі управління оперативного та стратегічного рівнів визначають різні концепції побудови (табл. 1.1). У загальному розумінні дефініція концепції визначається як певний спосіб сприйняття та тлумачення певних подій та основний конструктивний принцип управління будь-якою діяльністю залежно від об'єктів управління.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика сучасних підходів до побудови системи управління витратами стратегічного й оперативного рівнів управлінського впливу

Основні характеристики системи	Рівні управлінського впливу	
	стратегічний	оперативний
1	2	3
Основні завдання	• Оптимізація обсягу витрат для досягнення максимального рівня стратегічного показника ефективності діяльності. • Забезпечення стабільного стану всередині системи й її розвитку у довготривалій перспективі. • Оптимізація потоків матеріальних, трудових, інтелектуальних та інформаційних ресурсів. • Досягнення або збереження припустимого для підприємства рівня економічної безпеки діяльності	• Оптимізація обсягу витрат для досягнення максимального рівня інтегрального показника ефективності діяльності. • Оптимізація часу споживання витрат у процесі господарської діяльності. • Оптимізація фактичних витрат підприємства. • Підтримка рівноваги стану системи та забезпечення достатнього рівня економічної безпеки діяльності підприємства

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Концептуальні основи побудови	• Мінімізація витратоутворювальних факторів ресурсного потенціалу виробництва. • Оптимізація структурних факторів (витрат, які пов'язані з структурою підприємства та технологічними процесами виробництва). • Оптимізація функціональних факторів витратоутворення (витрат, що пов'язані зі здатністю підприємства успішно вести бізнес	• Оптимізація фактичних витрат залежно від інтегрального сигнального показника оперативного рівня менеджменту. • Мінімізація відхилень фактичних витрат від бюджетного рівня. • Оптимізація прямих фактичних витрат і мінімізація відхилень фактичних накладних витрат від бюджетного рівня
Основні властивості системи управління витратами	• Цілісність. • Модульність. • Когерентність. • Адаптивність. • Параметрична сформованість. • Стійкість. • Функціональна організованість. • Інструментальна визначеність	• Цілісність. • Модульність. • Когерентність. • Адаптивність. • Параметрична сформованість. • Стійкість. • Функціональна організованість. • Інструментальна визначеність
Функції управління	• Аналіз. • Облік (контроль). • Планування (прогнозування). • Організація. • Мотивація	• Аналіз. • Облік(контроль). • Планування (прогнозування). • Організація. • Мотивація. • Інформаційний моніторинг. • Регулювання (у підфункціях самоорганізації й аллокаційного перерозподілу ресурсу)
Методи та моделі	• Затратоутворювальних факторів. • Економічної доданої вартості (*EVA*). • Ланцюжка цінностей. • Альтернативних витрат. • Управління витратами за центрами відповідальності та видами діяльності (ABC). • Трансакційних витрат. • Стратегічного позиціонування	• Управління повними витратами (ABSORPTION-COST). • Управління змінними витратами (DIRECT-COST). • Управління відхиленнями фактичних від бюджетних (планових) витрат (STANDART-COST)

Закінчення табл. 1.1

1	2	3
Об'єкти управлінського впливу (ОУВ)	• Загальні дійсні витрати. • Додані дійсні витрати за окремими бізнес-процесами підприємства	• Фактичні витрати. • Фактичні витрати, скореговані на оцінну вартість нематеріальних ресурсів, які не можуть бути визнані активами в системі обліку підприємства. • Додана фактична вартість за центрами формування витрат
Інформаційна основа щодо оцінювання ОУВ	• Загальна система менеджменту підприємства. • Загальне інформаційне поле зовнішнього середовища підприємства	• Підсистема фінансового обліку СУВ. • Загальне інформаційне поле внутрішнього середовища підприємства

Тому суттєві відмінності мають і моделі управління й інструментарій для реалізації управлінського впливу, які впроваджуються і використовуються.

З розвитком ринкових відносин в економіці України перед вітчизняними підприємствами постає завдання розроблення стратегій поводження на ринку, виробничих програм, планів інноваційного та соціального розвитку, а отже, істотно зростає відповідальність управлінського персоналу за прийняття рішень. Відповідно, зростають і вимоги до інформації, на основі якої вони приймаються. І керівники, і бухгалтери розуміють, що інформації має бути достатньо для обґрунтованого проведення підприємством господарської політики, проте вона не повинна бути надмірною. Якщо, з погляду керівників, занадто великий обсяг інформації сповільнює оперативність рішень, і тим самим знижується їх результат, то, з погляду бухгалтера, зайва інформація – це зайво витрачені кошти підприємства, які прямо впливають на фінансовий результат.

Варто зробити висновок про те, що розвиненість системи управлінського обліку залежить від рівня розвиненості системи менеджменту на підприємстві. Динаміка розвитку управлінського обліку на підприємстві відображує динаміку системи управління ним, будучи невід'ємною її частиною й підсистемою.

1.2. Визначення поняття "управлінський облік" та його співвідношення з поняттям "виробничий облік"

Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" у ст. 8 зазначено, що **внутрішньогосподарський (управлінський) облік** – це система обробки й підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [86] (додаток А).

Управлінський облік охоплює ті види облікової інформації, які необхідні для управління в межах підприємства. Основна **мета управлінського обліку** – забезпечення інформацією менеджерів підприємства, які відповідають за конкретні сфери та види діяльності.

Говорячи про управлінський облік, необхідно згадати виробничий облік, тому що в багатьох ситуаціях використання цих термінів перетинається.

У сучасній економічній літературі часто ототожнюються поняття "управлінський" і "виробничий" облік, але із цим погодитися не можна. Історично виробничий облік є попередником управлінського. Як вже зазначалося, виробничий облік є однією зі стадій розвитку підсистеми управлінського обліку. Системи виробничого обліку раніше розвивалися як розрахункові, основною метою яких було визначення витрат на виробництво та доходу на одиницю продукції. Нині до виробничого обліку ставляться більші вимоги.

Виробничий облік сьогодні покликаний оцінювати витрати виробництва, аналізувати причини перевитрат у порівнянні з попередніми періодами, кошторисами або прогнозами, а також виявляти можливі резерви економії. Він повинен чітко та детально відображати всі процеси, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції на підприємстві. Основним його завданням у вітчизняній системі бухгалтерського обліку є формування інформації для ретельного оцінювання результатів господарювання та капіталізованих активів за певний проміжок часу (звітний період). Без обґрунтованого в обраній обліковій політиці методу та способу оцінювання та розподілу витрат між такими калькуляційними об'єктами, як незавершене виробництво, собівартість готової продукції (особливо її залишок на кінець періоду, що має бути відображений у запасах підприємства – ф. № 1 "Баланс") та собівартість реалізованої продукції, неможливе достовірне складання фінансової звітності підприємства. Саме тому управлінський облік (у формі виробничого обліку) є обов'язковим для ведення на сучасних вітчизняних підприємствах, що визначено на законодавчому рівні.

Основними розділами сучасного виробничого обліку є:

облік витрат за видами;

облік витрат за місцями їх виникнення;

облік витрат за носіями.

Облік витрат за видами показує, які групи витрат виникли на підприємстві в процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) у звітному періоді.

Облік витрат за місцями їх виникнення дозволяє розподілити їх між окремими підрозділами підприємства (центрами відповідальності), у яких вони були здійснені.

Облік витрат за носіями припускає визначення всіх витрат, пов'язаних з виробництвом одиниці будь-якої конкретної продукції або з виконанням певного замовлення.

Отже, під **виробничим обліком** розуміють збирання даних про виробничі витрати для оцінювання вартості запасів продукції.

Із часом процес управління підприємством перетерпів істотні зміни як з погляду постановки завдань, так і з погляду методів їхнього вирішення. Виробничий облік у сучасних умовах не є самоціллю. Його інформація необхідна менеджерам для прийняття оперативних виробничих рішень. Отже, бухгалтерський управлінський облік включає виробничий облік.

Бухгалтерська інформація з погляду управлінського та виробничого обліку **формується за трьома напрямами**:

перший напрям – звичайний виробничий облік, основним завданням якого є отримання облікових даних про виробничі витрати (прямі та непрямі) з метою визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і очікуваного прибутку від їх реалізації;

другий напрям – використання отриманої інформації про фактичні витрати та звітну собівартість із метою прогнозування майбутніх витрат виробництва та забезпечення цією інформацією керівників усіх рівнів (цехів, виробництв, підприємств) для прийняття правильних рішень;

третій напрям – організація обліку за центрами витрат і центрами відповідальності з метою контролю витрат за місцями виникнення.

Таким чином, виробничий облік є "базою" управлінського обліку. Його "надбудована" частина – це бюджетування, управлінський контроль і управлінський аналіз діяльності підприємства і його сегментів, прийняття оперативних управлінських рішень, а також складання внутрішньої звітності.

1.3. Предмет і методи управлінського обліку

Змістовність управлінського обліку визначається цілями управління, він може бути змінений за рішенням адміністрації підприємства у зв'язку зі зміною стратегічних цілей фірми. Оскільки становлення управлінського обліку відбулося на базі калькуляційного, основний його зміст складає облік витрат на виробництво майбутніх і минулих періодів у різних класифікаційних аспектах.

Оскільки, управлінський облік є складовою частиною інформаційної системи підприємства, **завданнями управлінського обліку** є збирання, групування, ідентифікація та вивчення господарських процесів з метою достовірного відображення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому.

Предметом управлінського обліку в загальному розумінні є сукупність об'єктів бухгалтерського обліку у процесі всього циклу управління виробництвом. Зміст предмета можна розділити на дві групи:

виробничі ресурси;

господарські процеси й їх результати.

До складу **виробничих ресурсів** входять оборотні та необоротні активи, що використовуються в процесі виробництва. Їх вартість та використання управлінський облік оцінює, аналізує та прогнозує з метою організації та мотивування найбільш ефективного використання.

До **господарських процесів** відносять такі види діяльності:

постачальницько-заготівельна діяльність підприємства (придбання, зберігання, забезпечення ресурсами), а також маркетингова діяльність, пов'язана з постачанням, яку управлінський облік вивчає з метою оцінювання її ефективності;

виробнича діяльність – управлінський облік оцінює, наскільки застосовувана технологія відповідає стандартній, прийнятій в галузі з погляду витрат, а також як оцінюється вартість удосконалення випущеної продукції та витрати на розроблення нових видів продукції;

фінансово-збутова діяльність – управлінський облік з погляду ефективності оцінює маркетингові дослідження й операції з формування ринку збуту продукції; безпосередньо збутові операції, включаючи пакування, транспортування; а також операції, що сприяють росту обсягу продажів;

організаційна діяльність – управлінський облік оцінює ефективність організаційної структури підприємства, організації інформаційної

системи, а також те, наскільки організаційна структура й інформаційна система відповідають вимогам внутрішніх користувачів.

Сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких відображуються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства, називають **методом управлінського обліку**. Метод управлінського обліку складається з таких елементів: документація, інвентаризація, оцінювання, групування й узагальнення, контрольні рахунки, нормування, планування та лімітування, бюджетування.

Таким чином, управлінський облік оперує специфічними методами – такими, як нормування, групування й узагальнення, ведення контрольних рахунків, лімітування.

Нормування – це процес науково обґрунтованого розрахунку оптимальних норм і нормативів, що спрямований на забезпечення ефективного використання всіх видів ресурсів підприємства. Комплекс норм і нормативів складає нормативне господарство підприємства, що охоплює всі сфери його діяльності. Без нормативного господарства неможлива організація системи управлінського обліку та контролю за станом запасів і фактичних витрат. Таким чином, норми виражають цілі, які мають бути досягнуті на даному підприємстві в даний момент часу.

Групування й узагальнення. З метою підготовки інформації для прийняття управлінських рішень інформація про об'єкти управлінського обліку групується за певними ознаками. В основному такими класифікаційними ознаками є елементи витрат, центри виникнення витрат, що враховують організаційну та технологічну структуру підприємства, а також цільові функції системи управління.

Система контрольних рахунків організує облікову політику підприємства в системі збирально-розподільчих рахунків, що дозволяють згрупувати облікову інформацію для аналітичних цілей.

Лімітування – перший рівень контролю за матеріальними витратами, заснований на системі норм запасів і витрат. Лімітування є основою бюджетування. У процесі складання цільового бюджету підприємство на кожний об'єкт визначає ліміт, тобто норму витрат ресурсів на одиницю продукції, встановлену технологічною документацією, та плановані норми витрат кожного виробничого підрозділу виходячи із планованого обсягу випуску й асортименту продукції.

Бюджетування – процес планування та зіставлення витрат підприємства за певними видами господарських операцій.

Для виконання функцій управлінського обліку передбачене використання, крім спеціальних, методів з інших підсистем управління. До них належать:

елементи методу фінансового обліку (рахунки та подвійний запис, інвентаризація та документація, оцінювання та калькуляція, балансове узагальнення та звітність);

статистичні методи (індексний метод);

прийоми та методи економічного аналізу (факторний аналіз);

математичні методи (кореляція, лінійне програмування, інтегральний і диференційний аналіз);

методи використання комп'ютерної техніки та технологій.

У цілому ж метод управлінського обліку можна охарактеризувати як системний оперативний аналіз і прогнозування результатів діяльності суб'єкта господарювання.

1.4. Порівняння функцій, методів і цілей управлінського та фінансового обліку

Фінансовий і управлінський обліки – це два види бухгалтерського обліку, тому вони мають спільні риси, оскільки використовують єдину інформаційну систему. Однак управлінський облік суттєво відрізняється від фінансового, зорієнтованого традиційно на складання фінансової звітності, призначеної переважно для зовнішніх користувачів. Порівняння управлінського та фінансового обліків за ознаками наведене у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Основні відмінності управлінського та фінансового обліків

Ознаки порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік
1	2	3
1. Обов'язковість ведення обліку	Залежить від рішення керівництва підприємства, здійснюється на підставі прийнятої підприємством облікової політики	Регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні"
2. Користувачі інформації	Обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства	Широке коло внутрішніх і зовнішніх користувачів

Продовження табл. 1.2

1	2	3
3. Точність інформації	За загального точного підходу допускаються приблизні оцінки (методи статистичного аналізу)	Точність, відхилення у відображенні даних незначні
4. Об'єкти обліку та звітності	Центри відповідальності, окремі види продукції, окремі види витрат	Діяльність підприємства в цілому
5. Ціль обліку	Надання інформації для планування, організації та контролю з метою забезпечення ефективності діяльності	Складання звітності для зовнішніх користувачів, у т. ч. про стан активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат підприємства
6. Принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішень	Загальноприйняті принципи обліку згідно з НП(С)БО № 1
7. Базова структура (основа) ведення обліку	Залежить від цілей, поставлених перед організацією обліку	Балансове рівняння: Активи = = Капітал + Зобов'язання
8. Часовий аспект інформації	Одночасно з фактичними даними надається оцінка та прогнози на майбутнє	Відображення господарських операцій безпосередньо після їх здійснення
9. Вимірники обліку	Грошові, натуральні, трудові	Єдиний грошовий вимірник
10. Строки подання звітності	Залежно від облікової політики та потреб управлінського персоналу	У встановлений законодавством термін або на вимогу користувачів
11. Відповідальність за помилки	Дисциплінарна відповідальність	Адміністративна відповідальність
12. Елементи методів обліку	Комплекс методів як специфічних, так і застосовуваних в інших галузях економічної діяльності	Рахунки та подвійний запис, документація й інвентаризація, оцінювання та калькуляція, баланс і звітність
13. Групування витрат	За статтями калькуляції, способами включення в собівартість, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за ступенем впливу інформації про витрати на прийняття рішень	За елементами витрат
14. Ступінь відкритості інформації	Інформація має конфіденційний характер	Інформація відкрита, публічна

Закінчення табл. 1.2

1	2	3
15. Порядок розрахунку фінансових результатів	Залежно від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображують на рахунку прибутків і збитків
16. Зв'язок з іншими науками	Тісно пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, статистикою	Пов'язаний з економікою, але базується в основному на власному методі

Аналізуючи табл. 1.2, можна зробити такі висновки щодо особливостей управлінського обліку:

управлінський облік спрямований на майбутні результати, у зв'язку із 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.

Відмінними рисами управлінського обліку є й принципи його ведення:

принцип безперервності діяльності підприємства;

використання єдиних для планування й обліку одиниць вимірювання;

оцінювання результатів діяльності підрозділів підприємства з метою надання оцінки загальній ефективності господарської діяльності;

послідовність і багаторазове використання первинної та проміжної інформації з метою управління;

формування показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління;

застосування бюджетного методу управління грошовими потоками;

повнота й аналітичність, що забезпечують вичерпну інформацію про об'єкти обліку;

періодичність, що відображує виробничий і комерційний цикли підприємства.

1.5. Організація управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку в Україні та в зарубіжних країнах

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце у системі рахунків бухгалтерського обліку. У світовій практиці переважають два підходи до структури плану рахунків:

двоколовий принцип, тобто виділення двох автономних систем рахунків, відповідно, для цілей фінансового та для цілей управлінського обліку (реалізований у більшості країн – членів ЄС: Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії);

інтегрований принцип, за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку у межах єдиної системи рахунків (характерний для підприємств країн англосаксонської групи: США, Британія, Австралія, Канада).

Аналіз свідчить, що у процесі історичного розвитку сформувались і розвивались три основні системи рахунків:

загальна система обліку;

інтегрована система обліку;

переплетена система обліку.

Загальну систему обліку зазвичай застосовують невеликі підприємства, рівень системи менеджменту яких висуває вимоги до організації системи управлінського обліку лише на рівні "простої калькуляції" або "виробничого обліку", такі підприємства виготовляють однорідну за номенклатурою продукцію. Але (на відміну від використання загальної системи управлінського обліку у західних країнах) ця система, як і будь-яка інша методологія та процедури обліку, що використовуються у фінансовому обліку на українських підприємствах, базується на безперервному обліку запасів. Тобто протягом звітного періоду на рахунках запасів відображується їх зміна (відпуск, надходження) та за рахунком "Виробництво"

відображується накопичення витрат у виробництві звітного періоду. Водночас невеликі підприємства за умов неритмічної роботи (за наявності заказів) можуть використовувати елементи періодичного визначення вартості облікових об'єктів (таких, як: залишки незавершеного виробництва, собівартість готової та реалізованої продукції), відносячи на рахунки відповідним чином прокалькульовані витрати до їх складу. Для цього у кінці звітного періоду проводиться інвентаризація та оцінка залишків незавершеного виробництва у виробничих підрозділах та на основі її результатів балансовим методом визначаються вартісні характеристики облікових об'єктів. Собівартість виготовленої протягом періоду продукції розраховується за формулою:

$$ГП_п = НЗВ_0 + \text{Виробничі витрати} – НЗВ_к, \quad (1.1)$$

де $ГП_п$ – собівартість виготовленої у періоді продукції;

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

Собівартість реалізованої продукції може бути визначена подібним чином:

$$РП = ГП_о + ГП_п – ГП_к, \quad (1.2)$$

де $ГП_0$, $ГП_к$ – залишки готової продукції на складі підприємства на початок і кінець періоду, відповідно, у грошовому вимірнику.

Переплетена система обліку (використовується, наприклад на промислових підприємствах Франції, Бельгії, Швейцарії) базується на використанні окремих планів рахунків у системах фінансового й управлінського обліку. Здебільшого рахунки бухгалтерського та фінансового обліку не кореспондують між собою. У системі управлінського обліку ведеться облік виробничої діяльності, тобто калькулюються виробничі витрати періоду (такі, як: прямі витрати на матеріали, прямі витрати на труд, інші прямі та непрямі виробничі витрати), здійснюється визначення собівартості продукції та фінансового результату операційної діяльності підприємства. У системі рахунків фінансового обліку відображуються розрахунки з дебіторами та кредиторами, визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства. Взаємозв'язок фінансового та виробничого обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків

(небалансових рахунків, які не кореспондують з рахунками фінансового обліку), за якими переносяться вартісні характеристики калькуляційних об'єктів з підсистеми управлінського обліку в підсистему фінансового.

Інтегрована система обліку забезпечує одночасне калькулювання витрат та оцінювання бухгалтерських об'єктів у системах управлінського та фінансового обліку. Ця система побудована на процедурі безперервного обліку запасів, визначенні витрат і калькулюванні собівартості готової та реалізованої продукції. Вона забезпечує постійний контроль в системі управлінського обліку та можливість на будь-яку дату сформувати відомості про фінансовий результат і стан активів підприємства в системі фінансового обліку. З цією метою доцільне використання єдиного плану рахунків, який уточнюється за допомогою використання окремих додаткових (контрарних) рахунків у системах управлінського та фінансового обліку. Це дозволяє своєчасно отримувати та накопичувати інформацію, структуровану залежно від управлінських запитів системи менеджменту підприємства. Для українських підприємств найбільш доцільним є застосування загальної або інтегрованої системи виходячи з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організації та введенні в робочий план окремих субрахунків і додаткових до основних, рахунків обліку бухгалтерських об'єктів.

У межах інтегрованої системи обліку для вітчизняних підприємств, на думку авторів, доцільним є використання системи контрарних (додаткових до основних, але зворотних за структурою побудови) рахунків, які мають бути надані до робочого плану рахунків, що використовується на підприємстві. Особливо це зручно для розмежування постійних накладних витрат підприємства на розподілені та фактично понесені витрати, які підприємство калькулює та розподіляє згідно з П(С)БО 16 (додаток Б). Так, розподілені (нормативно визначені за умов використання ставки розподілу, виходячи з нормальної потужності підприємства) у періоді виникнення витрати доцільно відображувати за кредитом окремого контрарного рахунку "Загальновиробничі витрати розподілені" (рахунок 91, субрахунок "розподілені") у кореспонденції з дебетом рахунку "Виробництво" (рахунок 23, субрахунки: "вид діяльності", "виробничий підрозділ", "номенклатурна позиція"). Фактичні постійні накладні витрати виробництва, що понесені у звітному періоді та підтверджені первиною документацією, накопичуються за дебетом основного рахунку "Загальновиробничі витрати

фактичні" (рахунок 91, субрахунок "фактичні") у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків, які використовуються згідно зі змістом і структурою витрат. У кінці звітного періоду прямі та контрарні рахунки "закриваються" шляхом реформації (взаємного списання). А сальдо, що залишається за рахунком "Загальновиробничі витрати фактичні", переноситься до складу собівартості реалізованої продукції, що відображається бухгалтерським записом:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої продукції";

Кредит 91 "Загальновиробничі витрати" субрахунок "фактичні".

Якщо рахунок "Загальновиробничі витрати розподілені" (рахунок 91, субрахунок "розподілені") має надлишкове сальдо, то його методом "червоного сторно" виключають з вартості виробництва та готової продукції, залишаючи, таким чином, у вартісній оцінці цих калькуляційних об'єктів фактично понесені накладні витрати, що відповідає вимогам П(С)БО 16.

Використання таких додаткових рахунків доцільне в межах побудови системи бюджетування для бухгалтерського визначення відхилень та їх розмежування за походженням безпосередньо у момент фіксації в підсистемі фінансового обліку. Цим забезпечується інтегрування даних, що отримані в підсистемі фінансового обліку, до підсистеми управлінського та навпаки.

Слід зазначити, що прийняття оптимальних оперативних рішень і розроблення правильної довгострокової стратегії можливі лише на основі своєчасної, повної, точної та достовірної інформації про результати та перспективи діяльності підприємства.

Формування та надання таких даних є головним завданням управлінського обліку. Спроектована для максимального задовільнення запитів менеджерів, інформаційна система кожного промислового підприємства має свою специфіку. Незалежно від цих особливостей система обліку витрат передбачає таку організаційну модель, яка відповідала б достовірному й об'єктивному виявленню результатів господарської діяльності та контролю за ходом виробництва.

Однак технологічні й організаційні особливості виробництва, тривалість технологічного циклу, кількісні й якісні характеристики продуктів потребують різного сполучення способів і прийомів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **первинний документ** – це документ, що містить

відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (додаток А). Він є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій. Первинний документ має бути складений під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її завершення. Для контролю й упорядкування обробки даних на основі первинних документів можуть складатись зведені облікові регістри.

Як показує аналіз, на вітчизняних підприємствах існує проблема дублювання бухгалтерського й оперативно-технічного документообігу, тобто інформаційних потоків, необхідних керівникам операційних підрозділів для планування та регулювання доручених їм операцій. Використання сучасних інформаційних технологій, які дають можливість на базі первинних документів групувати інформацію у різних розрізах, необхідних для виконання тих чи інших функцій управління, дозволяє знизити або ліквідувати дублювання оперативно-технічного та бухгалтерського документообігу.

Оскільки бухгалтерський облік на підприємствах є чітко регламентованим різними законодавчими та нормативно-правовими актами, то і система первинної документації бухгалтерського обліку та порядок її ведення також є регульованим. Для відображення кожної господарської операції в бухгалтерському обліку передбачені певні первинні документи.

Так, до підрозділу постачання надходять товарно-матеріальні цінності й основні засоби, які супроводжуються накладними, товарно-транспортними накладними, податковими накладними, рахунками-фактурами. Безпосередньо на складі на основі отриманих документів для обліку матеріалів відкриваються картки складського обліку, реєстри цих карток і документи, які відповідають цілям оперативного управління та контролю. Це можуть бути таблиці для перевірки та порівняння залишків і руху матеріалів з бухгалтерією та виробничим управлінням (зведений звіт про наявність матеріалів; заборгованість постачальникам). Стосовно основних засобів на складі відкривається інвентарна картка для кожного об'єкта основних засобів, створюються описи карток, а також ведуться картки обліку руху основних засобів.

Ці документи слугують для контролю наявності та руху основних засобів і звіряння даних з бухгалтерією та виробничим підрозділом. Отже, для підрозділу постачань безпосередньо склад є місцем контролю за наявністю та рухом основних засобів і товарно-матеріальних цінностей.

Відпуск товарно-матеріальних цінностей у виробництво здійснюється за допомогою лімітно-забірних карток, накладних-вимог, вимог на понадлімітний відпуск. Вимоги на понадлімітний відпуск є сигнальними документами, які свідчать про відхилення у процесі виробництва, на що необхідно звернути увагу та проаналізувати причини їх виникнення. Введення в експлуатацію основних засобів здійснюється на основі Акту приймання-передачі. Процес виробництва забезпечується робітниками з допомогою підрозділу з соціальних питань. Під час прийняття на роботу керівник видає Наказ про прийняття на роботу, потім на кожного робітника відкривається особова картка. На основі особових карток розробляється опис працівників підприємства, із зазначенням якісних характеристик персоналу (кваліфікація, стаж, розряд та ін.). Ці дані слугують для контролю за кількістю та кваліфікаційною характеристикою персоналу на підприємстві.

До початку процесу виробництва продукції відділом з фінансово-економічних питань розробляється планова калькуляція виробів і встановлюється план виробництва продукції за кількістю й асортиментом. У процесі виробництва ведеться облік усіх витрат, пов'язаних безпосередньо з виробництвом та його обслуговуванням. Облік праці на виробництві ведеться у табелі обліку робочого часу, рапорті про виробіток, маршрутному листі, листку на доплату, листку про простоювання. Наявні на виробництві основні засоби фіксуються в інвентарних списках. Час роботи основного засобу фіксується в картці обліку відпрацьованого часу устаткування. Ремонт або модернізацію об'єкта основних засобів виконує підрозділ з технічних питань. Виконані роботи оформлюються Актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Після закінчення виробничого процесу готова продукція надходить на склад з супровідними документами – накладними. У разі виникнення браку складається Акт про брак, в якому фіксуються всі витрати, пов'язані з виготовленням забракованих виробів, за допущений брак визначаються винні особи. На складі облік готової продукції ведеться у картках складського обліку за найменуваннями та ґатунками (номенклатурними номерами) до реалізації. Для реалізації продукції між підприємством і покупцем складається договір на придбання продукції, після чого виписується накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, рахунок-фактура. У бухгалтерії ведуть

відомість (книгу) залишків готової продукції, з якою звіряють дані складу готової продукції за реалізацією та залишками нереалізованої продукції. Документи, якими оформлюються різні господарські операції, що здійснюються на підприємстві, надходять до бухгалтерії, де оброблюються, узагальнюються у зведені документи, на основі яких потім складається звітність підприємства.

Що стосується документації управлінського обліку, то щодо неї відсутнє будь-яке законодавче регулювання, тому обсяг інформації та порядок її надання розробляється самостійно підприємством. Інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, безумовно, є первинні документи бухгалтерського обліку, однак вони потребують певної обробки для того, щоб згрупувати інформацію, надати їй зручного вигляду для надання керівництву.

Управлінські документи призначені для внутрішнього прийняття рішень. У них відображують минулі, теперішні події та прогнозні дані на майбутнє; дані у таких документах наводяться у зручній та своєрідній формі; вони є конфіденційними; не обумовлюються юридичними нормами; існують для задовільнення потреб підприємства; часто складаються у реальному масштабі часу або на стислий термін.

Основні документи, що використовують в управлінському обліку, наведені на рис. 1.7.

Слід підкреслити, що всі управлінські документи, які є носіями інформації, специфічні для кожного конкретного підприємства, оскільки формуються відповідно до запитів системи менеджменту, організаційна побудова та завдання якої є унікальними для кожного суб'єкта господарювання. Структурні ознаки такої інформації відповідають потребам прийняття управлінських рішень і здебільшого не підлягають узагальненню на певному виді носіїв.

Незважаючи на різницю реквізитів, з яких формуються окремі документи, певні носії інформації можуть бути розмежовані відповідно до цілей та загальних показників, що можуть бути визначені за допомогою наданої в них інформації. Так, в діяльності вітчизняних підприємств найбільш поширені такі звіти про стан запасів і витрат операційної діяльності.

Звіт про запаси сировини та готової продукції – показує рівень запасів сировини та готової продукції, їх придатність і мінімально допустимий рівень, що базується на продажах і виробничих потребах.

<table>
<tr><th></th><th>ПОСТАЧАННЯ</th><th>ВИРОБНИЦТВО</th><th>ПРОДАЖ</th></tr>
<tr><td rowspan="5">Перелік основних даних</td><td>Постачальники</td><td rowspan="2">Виробниче устаткування та нематеріальні активи підприємства</td><td>Ринок продукції</td></tr>
<tr><td>Потреба у матеріалах</td><td>Покупці</td></tr>
<tr><td>Рівень матеріальних запасів</td><td>Потреба у матеріалах</td><td>Запас готової продукції</td></tr>
<tr><td>Розміщення замовлень на матеріали</td><td rowspan="2">Потреба у робочій силі</td><td>Незавершене виробництво</td></tr>
<tr><td>Кредиторська заборгованість</td><td>Дебіторська заборгованість</td></tr>
<tr><td rowspan="7">Основні управлінські документи</td><td>Звіт про запаси сировини</td><td>Звіт про виробниче устаткування</td><td>Звіт про запаси готової продукції</td></tr>
<tr><td>Звіт про потреби у матеріалах</td><td>Звіт про мінімальний рівень запасів</td><td>Звіт про незавершене виробництво</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Звіт про кредиторську заборгованість</td><td rowspan="2">Звіт про виготовлену продукцію</td><td>Звіт про продажі</td></tr>
<tr><td>Звіт про дебіторську заборгованість</td></tr>
<tr><td colspan="3">Звіт про прибутки та збитки (за виробничими сегментами, номенклатурними позиціями, видами діяльності та зведений по підприємству)</td></tr>
<tr><td colspan="3">Прогнозний баланс</td></tr>
<tr><td colspan="3">Зведений звіт про рух грошових коштів</td></tr>
<tr><td colspan="3">Прогнозний звіт про власний капітал</td></tr>
</table>

Рис. 1.7. **Основні документи системи управлінського обліку**

Звіт про виробниче устаткування – показує характеристику наявного виробничого устаткування, його стан, потужність і потребу у вдосконаленні, ремонті або заміні.

Звіт про потреби у матеріалах – показує необхідну для підприємства кількість матеріалів з урахуванням виробничих потреб та обов'язкових запасів.

Звіт про мінімальний рівень запасів – показує розрахунок мінімального рівня запасів з урахуванням обсягів виробництва, термінів постачання й інших умов, а також фактичну величину запасів на певну дату.

Звіт про незавершене виробництво – відображує величину витрат, що понесені на виробництво продукції, яке є незавершеним на певну дату.

Звіт про продажі – показує, як продається кожний вид продукції. Може також указувати на відносну важливість кожного великого покупця для підприємства.

Звіт про кредиторську заборгованість – показує, які суми підприємство повинно оплатити своїм постачальникам і коли мають бути здійснені платежі.

Звіт про виготовлену продукцію (Звіт про виробництво) – аналізує виробництво кожного виду продукції та порівнює його з планом виробництва.

Звіт про дебіторську заборгованість – показує, які суми винні підприємству його клієнти. Звіт може вказувати, коли очікується платіж і, якщо він прострочений, на який період часу.

На підставі так званої проміжної бухгалтерської звітності формуються узагальнювальні звіти – такі, як:

звіт про прибутки та збитки за виробничими сегментами, номенклатурними позиціями, видами діяльності та зведений по підприємству;

прогнозний баланс;

зведений звіт про рух грошових коштів – показує надходження та використання грошових коштів у розрізі діяльності підприємства;

прогнозний звіт про власний капітал.

Хоча зведені звіти є інформаційної основою для фінансової звітності, яка формується в підсистемі фінансового обліку підприємства, дані, що містяться в управлінській звітності, можуть бути розширені за рахунок надання додаткової інформації або узагальнені у порівнянні зі стандартними формами звітності, які наведені у НП(С)БО 1 [79]. Наприклад, Звіт про прибутки та збитки (за виробничими сегментами, номенклатурними позиціями, видами діяльності та зведений по підприємству) містить інформацію, що є підґрунтям для складання ф. № 2 фінансової звітності "Звіт про фінансові результати та сукупний дохід". Водночас, цей документ може мати дані про стан та оцінювання товарно-матеріальних запасів підприємства – таких, як: вартість запасу матеріальних ресурсів; незавершеного виробництва; собівартість готової продукції на початок та кінець періоду; дані про види витрат, понесених у виробництві за період та, як результат, оцінку собівартості реалізованої продукції. Таким чином, цей документ може поєднувати дані, що містяться у Звіті про фінансові результати діяльності з даними зі Звіту про виробництво. Крім того, у разі використання підприємством системи калькулювання й управління

за змінними витратами (система DIRECT-COST) оцінка прибутку (збитку), визначеного у Звіті про прибутки та збитки, сформованого в системі управлінського обліку, буде відрізнятися від його оцінки у ф. № 2 фінансової звітності, оскільки остання формується на підставі використання системи ABSORBTION-COST (система калькулювання й управління за повними витратами).

Використання названих систем впливає й на оцінювання балансової вартості активів і власного капіталу, які зазначаються в інших управлінських зведених звітах. Більш розгорнуто інформація надана у темах 6 – 7.

1.6. Сутність, види, обсяг і користувачі інформації в системі управлінського та фінансового обліку

Оскільки управлінський облік є інтегрованою у загальну систему менеджменту підприємства інформаційною системою, що характеризується зворотними зв'язками й гнучкістю, потрібно чітко уявляти, яку інформацію система споживає на вході й яку видає на виході. Необхідно знати коло постачальників інформації й її споживачів. Для цього слід дати визначення економічної інформації.

Економічна інформація – такий вид інформації, що послідовно та повно відображує виробничо-господарську діяльність підприємства. Економічна інформація підрозділяється на: планову, нормативно-довідкову й облікову.

Планова інформація містить дані для вибору дій, які можуть бути використані в майбутньому. Основний зміст планово-економічної інформації складає техніко-економічне й оперативно-виробниче планування. Планом може бути охоплена діяльність будь-якого структурного підрозділу та підприємства в цілому. Важливим джерелом планової інформації є бюджети та кошториси.

Нормативно-довідкова інформація є сполучною ланкою між іншими видами економічної інформації. Склад нормативно-довідкової інформації визначається типом виробництва, номенклатурою та складністю виробів, технологією й організацією виробництва, внутрішньовиробничим розподілом праці, рівнем розвитку внутрішньогосподарських зв'язків. Джерелами нормативно-довідкової інформації є розроблена на підприємстві нормативна база, що застосовується в галузі, технологічна документація, що регламентує використання ресурсів (оперативно-технічні плани).

Облікова інформація – це потоки початкових відомостей, оброблені (або неопрацьовані) для прийняття рішень і складання фінансової та податкової звітності, тобто дані для реєстрації господарських операцій підприємства.

Управлінський облік працює з усіма видами інформації; фінансовий облік готує інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів, використовуючи дані в основному облікової та нормативно-довідкової інформації.

Управлінський облік повинен надавати менеджерам не деталізовану, а узагальнену, структуровану за запитами системи управління підприємства інформацію. Це дозволяє швидко приймати рішення, а отже, збільшувати швидкість обороту капіталу та підвищувати конкурентоздатність суб'єкта господарювання.

Підбиваючи підсумок, слід зазначити, що, по-перше, система управлінського обліку на підприємстві повинна бути організована таким чином, щоб вона органічно входила в систему менеджменту на підприємстві та складала підсистему управління витратами. По-друге, вона повинна оперувати з такою системою якості й обсягу інформації, яка б полегшувала та робила б швидшим, а не навпаки – прийняття управлінських рішень. І, по-третє, ухвалюючи рішення щодо збирання й обробки інформації й організації спрямованої на це облікової політики, варто зіставити витрати на отримання й обробку інформації та результат, для досягнення якого вона використовується. Тобто інформація не повинна бути занадто дорогою.

Запитання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте етапи розвитку управлінського обліку.
2. Наведіть поняття управлінського обліку, його мету та завдання.
3. Назвіть та охарактеризуйте концепції управлінського обліку.
4. Дайте оцінку співвідношенню понять "управлінський облік" і "виробничий облік".
5. Що є предметом і методами управлінського обліку?
6. Які системи рахунків управлінського обліку ви знаєте? Наведіть їх характеристику.
7. Назвіть спільні та відмінні риси управлінського та фінансового обліків.

8. Охарактеризуйте принципи управлінського обліку.

9. Дайте характеристику користувачам облікової інформації.

10. Визначте сутність і види економічної інформації.

11. Укажіть особливості застосування первинних документів для управлінського та фінансового обліків.

Тестові завдання для перевірки знань

1. Управлінський облік є складовою:

а) менеджменту;

б) планування;

в) внутрішнього аудиту;

г) корпоративної культури.

2. Управлінський облік – це:

а) облік для всіх зацікавлених;

б) внутрішньогосподарський облік;

в) виробничий облік;

г) аналітичний облік.

3. Управлінський облік відрізняється від фінансового:

а) деталізацією інформації;

б) відкритістю даних;

в) спрямованістю в часі;

г) усіма наведеними характеристиками.

4. Нормативна база управлінського обліку – це:

а) МСБО;

б) П(С)БО;

в) нормативні документи центральних органів виконавчої влади;

г) внутрішньогосподарські нормативні документи.

5. Переплетена система обліку передбачає:

а) забалансовий облік витрат за центрами відповідальності;

б) кореспонденцію рахунків фінансового та виробничого обліків;

в) окреме ведення фінансового та виробничого обліків в системі рахунків;

г) відсутність рахунків виробничого обліку.

6. Інтегрована система обліку передбачає:

а) одночасне калькулювання витрат та оцінювання бухгалтерських об'єктів в системах управлінського та фінансового обліків;

б) кореспонденцію рахунків фінансового та виробничого обліків;

в) окреме ведення фінансового та виробничого обліків у системі рахунків;

г) відсутність рахунків виробничого обліку.

7. Управлінський облік орієнтований на аналіз:

а) минулих подій;

б) випадкових подій;

в) майбутніх подій;

г) детермінованих явищ і подій.

8. Управлінський облік як система сформувався:

а) в середині XIX століття;

б) на початку XX століття;

в) у 50-х роках XX століття;

г) немає правильної відповіді.

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

а) доходи підприємства;

б) фінансові результати;

в) розрахунки з постачальниками;

г) витрати центрів відповідальності?

10. Інформація управлінського обліку має бути:

а) документально обґрунтованою;

б) відображеною в облікових регістрах;

в) абсолютно точною;

г) часто приблизною, розрахунковою.

11. Існують такі системи рахунків:

а) загальна;

б) інтегрована;

в) переплетена;

г) інвентарна.

12. Економічна інформація розподіляється на:

а) планову;

б) фактичну;

в) нормативно-довідкову;

г) облікову.

13. Користувачами інформації управлінського обліку є:

а) зовнішні користувачі;

б) внутрішні користувачі;

в) зовнішні та внутрішні користувачі.

Глосарій

Бюджетування – процес планування та зіставлення витрат підприємства за певними видами господарських операцій.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Економічна інформація – такий вид інформації, що послідовно й повно відображує виробничо-господарську діяльність підприємства.

Нормування – процес науково обґрунтованого розрахунку оптимальних норм і нормативів, що спрямований на забезпечення ефективного використання всіх видів ресурсів підприємства.

Облікова інформація – потоки початкових відомостей, оброблені (або неопрацьовані) для прийняття рішень і складання фінансової та податкової звітності, тобто дані для реєстрації господарських операцій підприємства.

Первинний документ – документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Планова інформація – містить дані для вибору дій, які можуть бути використані в майбутньому.

Управлінський облік – процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінювання та контролю усередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

2. Склад витрат виробництва. Їх загальна класифікація й поведінка

Мета – сформувати комплексне розуміння сутності витрат, їх групування для розрахунку собівартості, класифікацію витрат за різними напрямами. Пізнання сутності фактору витрат, поведінки витрат, функції витрат і методів побудови функції витрат.

Основні питання:

2.1. Генезис категоріального апарату управлінського обліку.

2.2. Групування витрат для визначення собівартості продукції.

2.3. Класифікація витрат в управлінському обліку.

2.4. Поведінка витрат. Способи управління поведінкою витрат.

2.5. Поняття "функція витрат" і методи визначення функції витрат.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

класифікаційних груп витрат;

сутності функції витрат і методів її побудови;

уміння:

здійснювати класифікацію витрат за різними ознаками;

визначати функцію витрат різними методами;

проводити оцінку надійності функції витрат;

комунікація:

здатність охарактеризувати позитивні та негативні аспекти методів визначення функції витрат;

здатність презентувати результати побудови функції витрат;

автономність і відповідальність:

визначення доцільності використання класифікаційних ознак для різних ситуацій;

визначення поведінки витрат під впливом різних факторів.

Ключові слова: витрати, видатки, виробнича собівартість, планові витрати, фактичні витрати, класифікаційні ознаки, фактор витрат, функція витрат, поведінка витрат.

2.1. Генезис категоріального апарату управлінського обліку

Будь-які господарські процеси підприємства, у тому числі й інноваційні, потребують здійснення витрат, які суттєво різняться за своєю природою. Незважаючи на високий ступінь опрацювання та велику кількість науково-практичних розробок, присвячених питанню термінологічного визначення таких базових категорій, як "витрати" (або "затрати") та "видатки", серед зарубіжних і вітчизняних науковців і практиків досі не існує єдиного підходу до їх однозначного розуміння.

У світовій та вітчизняній науці процес генезису цих категорій має глибоке історичне коріння. Питанням дослідження економічного змісту "витрати" ("видатки") займалися такі класики економічної науки, як: А. Сміт [60], К. Маркс [45], К. Менгер [47], Е. Бем-Баверк [8], А. Маршалл [46], В. Леонтьєв [41]. В своїх роботах вони досліджували їх структуру, процес формування, економічну інтерпретацію та поведінку.

Розвитку теоретичного базису та практичному дослідженню структури та поведінки витрат у господарській діяльності підприємств з метою управління ними присвячені роботи сучасних зарубіжних і вітчизняних науковців – таких, як: К. Друрі [18], Ч. Хорнгрена [66], Т. Скоуна [59], Р. Коуза [29], Дж. Шанка [70], Д. Шима [73], А. М. Дирдонової [20], Т. Г. Дроздової [16], Г. А. Краюхина [30], В. Г Лебедева [39], С. Ф. Голова [13], М. Г. Чумаченка [69], А. В. Череп [68], В. П. Савчука [57], Л. В. Нападовської [50], Т. М. Одинцової [53], Ю. С. Цал-Цалка [67].

Слід зазначити, що офіційні нормативні документи, які визначають тлумачення витрат, (офіційний переклад українською МСБО та П(С)БО) не виокремлюють дефініції затрат, витрат і видатків у самостійні економічні категорії, приділяючи увагу тільки одній з них – "видатки". Так, згідно з П(С)БО 16 "Витрати" **витратами звітного періоду** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [76]. Проте уточнюється, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [76]. Тобто за такого підходу мова фактично йде про "спожиті", фактично здійснені витрати, які за своєю сутністю визначаються підприємством як видатки.

Між тим в зарубіжних і вітчизняних дослідженнях протягом останніх десятиліть багато уваги приділяється розмежуванню категорій "витрати"

та "видатки" за різним класифікаційним підґрунтям. Здебільшого в якості такого підґрунтя взято саме ступінь використання витрат у процесі загальної господарської діяльності підприємств або керованості безпосередньо в системі управління витратами.

Проведений монографічний аналіз визначень дозволив згрупувати інтерпретації термінологічного базису "витрати – видатки" в рамках ресурсного, процесного та фінансово-результативного підходів або їх поєднання (рис 2.1).

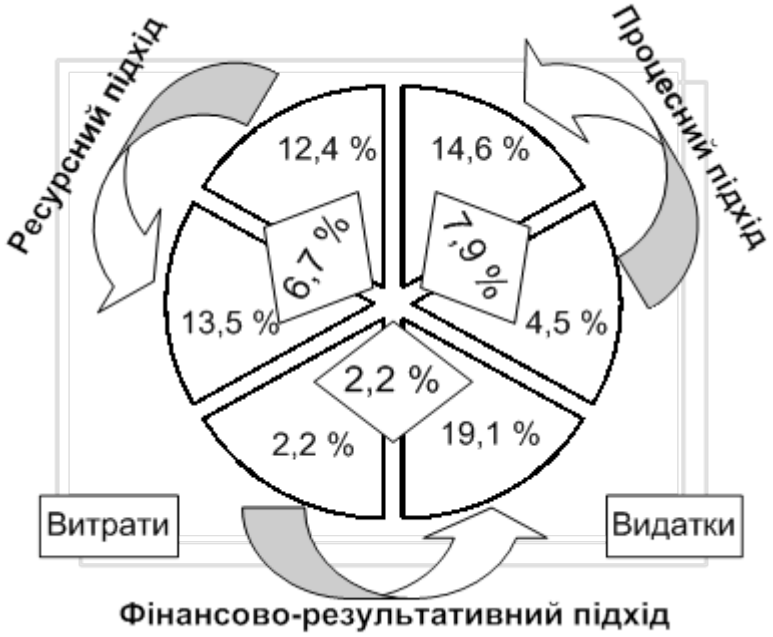

Рис. 2.1. **Розмежування категорій "витрати" та "видатки" у наукових дослідженнях** (% від загальної кількості джерел)

Так, виокремлений ресурсний підхід передбачає оцінювання витрат з позицій вартісної оцінки ресурсів, що надходять (або витрачаються) підприємством у процесі господарювання. За такого підходу, ресурсами визнаються не тільки капіталізовані в необоротні чи оборотні активи витрати, але й всі інші витрати періоду, які під час свого споживання минають капіталізовану форму та не визнаються згідно з НП(С)БО 1 активами підприємства. Такий підхід здебільшого спрямований на реалізацію прогнозно-аналітичних функцій в загальній системі управління витратами, але ігнорує якісні відмінності в процесі організації та контролю управління за центрами накопичення витрат. Прихильниками такого підходу є, зокрема, Р. Мюллендорф [49], Г. Шмален [74], К. Друрі [18], Т. М. Одинцова [53], Т. Г. Дроздова [16], А. М. Дирдонова [20], Л. В. Нападовська [50], А. В. Череп [68] та ін.

Процесний підхід ґрунтується на розгляді економічної категорії "витрати" з позицій зміни вартості спожитих ресурсів у широкому розумінні (у тому числі інтелектуально-інформаційних і трудових) у процесі здійснення суб'єктом господарювання всіх видів діяльності та накопичення їх сумарної оцінки за певний період часу. Серед вчених, які поділяють такі погляди, необхідно зазначити К. Менгера [47], Е. Бем-Баверка [8], Дж. К. Шанка [70], С. Ф. Покропивного [56], Г. О. Швиданенко [72], Вахрушину [10] та ін.

Слід звернути увагу, що такий підхід, на думку авторів, з точки зору визначення об'єкта управлінського впливу містить проблему достовірності оцінки тієї частини використаного ресурсу, яка не тільки не капіталізується у вигляді активів підприємства, але й взагалі не може бути визнана в системі бухгалтерського обліку та приєднана (чи не приєднана) до активів підприємства. Мова перш за все йде про так звані інтелектуальні нематеріальні активи, вартість яких не може бути визначена достовірно. Автори вважають, що останнє досить серйозно перешкоджає використанню такого підходу до достовірної оцінки витрат на інноваційну діяльність підприємства, де вартість інформаційно-інтелектуального ресурсу складає досить високу частку в загальному обсязі витрат.

Представники третього підходу (такі, як: Е. А. Аткинсон [3], Р. С. Каплан [23], К. Друрі [18], Дж. К. Шим [73], С. Ф. Голов [13], М. Г. Грещак [14], В. А. Константинов [27], А. А. Пилипенко [55], В. П. Савчук [57]) розглядають категорії "витрати"/"видатки" у співставленні з доходами діяльності, задля забезпечення яких вони були понесені. Прихильники цього підходу вказують на те, що обґрунтоване визначення витрат дозволить підвищити якість інформаційного ресурсу. Це допоможе надати достовірну оцінку фінансовому результату та прибутку підприємства – як загального, так і за окремими видами діяльності.

У межах цього підходу слід виокремити напрям оцінювання та визнання витрат, який базується на узагальненні всіх видів витрат, у тому числі альтернативних. Він ураховує як втрати підприємства від невикористаних можливостей, так і формування витрат на підставі альтернативної, а не дійсної, визнаної в системі бухгалтерського обліку, оцінки спожитих ресурсів. Використання такого підходу автори вважають обґрунтованим з позицій організації управління саме витратами на інноваційну діяльність, в межах прийняття рішення стосовно впровадження на підприємстві інноваційного проекту. Адже процеси інформаційної дифузії, якими визначається інновація як така, пришвидшують динамічні зміни внутрішнього середовища підприємства

з одного боку; з іншого – самі є продуктом пришвидшення динамічних змін у зовнішньому середовищі, які формуються під впливом наростання обсягу інформаційного потоку про певну інновацію усередині макросистеми.

Підхід до визначення витрат з урахуванням дійсної ринкової вартості витраченого ресурсу з корегуванням на втрачені шанси дає визначити реальну величину прибутку від комерціалізації обраного інноваційного проекту. Але якщо фактична (бухгалтерська) вартість перевищує ринкову вартість спожитого ресурсу, на думку авторів, доцільним з позицій підприємства є використання саме фактичної вартості, сформованої в системі фінансового обліку. Саме така вартість є віддзеркаленням дійсної вартості ресурсу внаслідок несвоєчасного його використання або хибного рішення стосовно розміру страхового запасу в системі менеджменту підприємства.

Не менш гостра проблема постає й у визначенні коригувального коефіцієнта у разі обґрунтованого існування значущого (більшого за термін загальної оборотності капіталу підприємства) терміну капіталізації активів підприємства. Такий коригуючий коефіцієнт мусить віддзеркалювати: вплив інфляційного знецінення фактичної вартості активів; подорожчання ресурсів, що пов'язане із витратами на зберігання, страхування, втратами внаслідок природного убутку; враховувати норму загальної прибутковості капіталу підприємства або середньорічну депозитну ставку розміщення капіталу, якщо означені показники перевищують середню заплановану норму рентабельності витрат періоду.

Таким чином, загальні витрати в системі мають бути визначені за формулою:

$$B_t = \left\{ B_f ; \sum_{i=1}^{n} K_i \times R_i \right\}, \qquad (2.1)$$

де B_t – витрати, що оцінюються в системі управління витратами з метою здійснення управлінського впливу у певному періоді;

K_i – коригуючий коефіцієнт для уточнення дійсної вартості капіталізованого ресурсу, що використовується у періоді;

R_i – облікова вартість спожитого ресурсу;

B_f – фактичні витрати підприємства, що відображені у системі бухгалтерського обліку за певний період.

На думку авторів, запропонований підхід до уточненого визначення дійсної вартості витрат періоду, що базується на розмежуванні фактичних (бухгалтерських) і дійсних (економічних) витрат, уможливлює прийняття

обґрунтованих рішень у системі управління витратами підприємства. Слід зазначити, що більшість авторів (73,7 %) також розмежовує тлумачення термінів "витрати" та "видатки" в широкому (загальноекономічному) та вузькому (фінансово-бухгалтерському) розумінні.

Доцільно зазначити, що більшість вчених у тлумаченні категорії "видатки" дотримуються ресурсного та процесного підходів (відповідно, 53,1 % і 34,4 % від усіх досліджених термінів), тоді як категорія "витрати" зустрічається майже однаково серед прихильників різних підходів (31,6 % – ресурсного, 35,1 % – процесного та 33,3 % – фінансово-результативного підходу). Проте лише 73,7 % дослідників дають визначення обом термінам і лише 26,3 % відносять їх до одного підходу.

Автори вважають, що визначення "витрати" у широкому розумінні дозволяє узагальнювати інформацію про об'єкти управлінського впливу в системі управління витратами підприємства задля реалізації функціонального аспекту управлінського впливу за всіма функціями управління – такими, як планування, прогнозування, організація, аналіз, контроль і мотивування.

Водночас використання терміну "витрати" у значенні "видатки" дозволяє поглибити контрольно-аналітичну функцію в системі управління та підвищити якість інформаційного ресурсу підприємства задля прийняття обґрунтованих управлінських рішень внутрішніми користувачами й об'єктивного оцінювання результатів діяльності – зовнішніми. Окрім того, саме достовірна (на підставі первинної бухгалтерської документації) оцінка видатків підприємства використовується для здійснення контрольно-облікової та підвищення ефективності аналітичної функцій в загальній системі управління витратами.

Отже, у своєму баченні проблеми категоріального генезису системи управління витратами, на погляд авторів, слід розмежовувати терміни "витрати" та "видатки" на підставі таких ознак:

термін "витрати" більш узагальнений порівняно з терміном "видатки", оскільки уособлює ресурсну складову витрат, які перед споживанням капіталізуються, визнаються та оцінюються згідно із П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість", П(С)БО 9 "Запаси", П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", П(С)БО 13 "Фінансові інструменти", П(С)БО 30 "Біологічні активи" та П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" (оприбутковуються як будь-які види активів на рахунках 1 – 3 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку). Водночас він охоплює і некапіталізовану частину, яка споживається на дату її визнання в системі

бухгалтерського обліку згідно із стандартом П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 17 "Податок на прибуток", П(С)БО 21 "Вплив зміни валютних курсів", П(С)БО 22 "Вплив інфляції", та визнається видатками періоду, що співставляються з доходом того ж самого періоду;

дефініція витрат, спираючись на фактичну вартість витрачених ресурсів, визнаних у системі бухгалтерського обліку, передбачає можливість використання різних підходів до оцінювання з метою визначення її дійсності в системі управління витратами;

під час визначення загальної дійсної оцінки витрат в системі управління витратами приймається до уваги вартість ресурсу підприємства, який не може бути визнаний в бухгалтерському обліку у складі активів або видатків на підставі фактичної документованої оцінки. Мова перш за все йде про так звані інформаційно-інтелектуальні ресурси, які можуть бути оцінені тільки за допомогою експертної оцінки чи методом непрямого оцінювання (наприклад, зі застосуванням методів нечіткого логічного аналізу). До таких активів відносять, наприклад, наявність і ступінь контролю за інформаційними потоками в процесі господарської діяльності підприємства, наявність та ефективність партнерських зв'язків підприємства, як ринкової структурної одиниці, з іншими суб'єктами й інституціями, креативність і здатність до когнітивної діяльності персоналу тощо.

Таким чином, до поняття **витрат підприємства** в процесі господарської діяльності слід відносити грошову оцінку всіх видів ресурсів, що витрачені (або змінили форму), у тому числі тих, які не визнаються або не можуть бути визнані активом у процесі всіх видів діяльності підприємства й які забезпечують функціонування підприємства як певної економічної структурної одиниці. Витрати можуть бути оцінені залежно від мети управлінського впливу як за дійсною, так і за фактичною (бухгалтерською) вартістю.

Перший підхід забезпечує тлумачення цієї категорії в широкому розумінні й уточнює коло об'єктів впливу в системі управління витратами. Другий – тлумачить витрати в вузькому, суто бухгалтерському розумінні, звужуючи коло керованих об'єктів до таких, що можуть бути достовірно оцінені на основі фактичної облікової вартості, сформованої в системі бухгалтерського обліку. Проте жоден з них не бере до уваги співставлення витрат з прямими доходами підприємства, визнаними у періоді. Витрати розглядаються як "вхідні" потоки ресурсів, які містять як спожиті (некапіталізовані) витрати, так і невичерпану (капіталізовану) частину. Авторське розуміння цієї категорії подане на рис. 2.2.

Рис. 2.2. **Схема визначення об'єктів управлінського впливу в системі управління витратами на підставі накопиченої інформації в системі бухгалтерського обліку**

Таким чином, термінологічне визначення видатків передбачає їх визнання як "спожитих" або "вичерпаних" витрат у певному періоді, які оцінені за фактичною (документально підтвердженою в системі бухгалтерського обліку підприємства) вартістю. Такі витрати забезпечують функціонування суб'єкта господарювання у певному періоді та мають співставлятись із доходом того ж періоду, в якому вони були фактично спожиті (видатки визнані) (див. рис. 2.2).

Слід звернути увагу на те, що фактична оцінка визнаних видатків у грошовому вимірнику може не співпадати з її дійсним визначенням у системі управління витратами. Як уже підкреслювалося, частина ресурсу не може бути фактично документально оцінена у грошовому вимірнику. Тому автори відстоюють позицію розрізнення методик щодо оцінювання витрат і видатків. Об'єктом управлінського впливу у поточному або майбутньому періодах в системі управління витратами можна вважати лише неспожиті на дату такого впливу витрати (тобто капіталізовані або майбутні витрати).

Як видно з рис. 2.2, неспожиті витрати в системі управління оцінюються за скорегованою фактичною вартістю, яка спрямована на більш ретельне обґрунтування управлінських рішень і на задовільнення інформаційних запитів суб'єктів внутрішнього середовища підприємства.

Водночас, фактичне оцінювання видатків забезпечує обґрунтоване формування центробіжних інформаційних потоків про діяльність підприємства, що спрямовані у зовнішнє середовище та на задовільнення інформаційних запитів зовнішніх відносно системи управління витратами користувачів. Необхідно зауважити, що невизнання нематеріальних активів в системі бухгалтерського обліку подеколи випливає з неможливості однозначного документального оцінювання активів у грошовому вимірнику, що згідно з принципами складання фінансової звітності є однією з умов визнання будь якого активу – як матеріального, так і нематеріального.

Таким чином, оцінювання витрат як з точки зору визнання у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, так і з позицій управління витратами в загальній системі менеджменту підприємства – складний та неоднозначний процес.

2.2. Групування витрат для визначення собівартості продукції

Для здійснення ефективного управління операційною діяльністю підприємства й обґрунтування прийняття управлінських рішень об'єктом оцінювання та керівного спрямування з боку системи менеджменту можуть бути витрати підприємства. У цьому випадку розмежування витрат здійснюється за формуванням собівартості продукції (капіталізовані витрати). Вони визначаються в системі бухгалтерського обліку як виробничі та повні витрати підприємства. Інформація про перші з означених витрат використовується для: прийняття рішень стосовно доцільності випуску тієї чи іншої номенклатурної позиції виробництва; викриття й аналізу "вузьких" місць у виробничому процесі; віднайдення резервів для вдосконалення технології виробництва та поліпшення якості виробів; будь-яких інших процедур за оперативним горизонтом виробничого менеджменту. Дані про повні витрати використовуються для загального оцінювання ефективності діяльності системи менеджменту в цілому й управлінських підрозділів підприємства, для прийняття рішень стосовно ціноутворення та цінової конкуренції тощо.

У системі бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 16 витрати господарської операційної діяльності підприємства розподіляють на виробничі витрати й операційні витрати періоду.

До складу *виробничих витрат* входять прямі та напрямі витрати.

До прямих витрат належать:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати виробничої діяльності.

До прямих матеріальних витрат відносять: вартість сировини й основних матеріалів, що згідно з технологічним процесом утворюють основу виготовленої продукції (виконаних робіт або наданих послуг); облікову вартість купівельних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, які були спожиті у звітному періоді.

До складу прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату й інші виплати основним виробникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг.

В оцінку **інших прямих витрат** під час їх визнання в бухгалтерському обліку включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування

на соціальні заходи; плата за оренду земельних і майнових паїв; амортизація виробничого устаткування, що нарахована згідно з П(С)БО 7 виробничим методом; втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу непрямих виробничих витрат згідно з П(С)БО 16 відносять витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень;. амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення виробничих приміщень; витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоювань тощо).

До складу *операційних витрат* періоду належать:

адміністративні витрати;

витрати на збут;

інші операційні витрати.

Адміністративні витрати складаються з загальногосподарських витрат, які спрямовані на обслуговування й управління підприємством. До їх складу входять: заробітна плата й інші витрати на оплату праці управлінського персоналу; нарахування на соціальні заходи, загальні корпоративні витрати; витрати на оренду, амортизацію й утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення; витрати на розрахунково-касове обслуговування у фінансових установах; витрати на послуги зв'язку тощо.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг): витрати пакувальних матеріалів для затарювання продукції на складах готової продукції; витра-

ти на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування.

До інших операційних невиробничих витрат періоду згідно із П(С)БО 16 віднесені: витрати на дослідження та розроблення; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка та інші, що наведені у Стандарті.

Окрім **видів** витрат існують також **форми витрат**, які може набувати кожен їх вид.

Бюджетні (стандартні/планові) витрати – визначають роботу підприємства на певний плановий період. Як правило, бюджетні витрати розраховують на рік з розподілом на квартали. В їх основу закладені норми витрат різних видів ресурсів і бюджетна величина постійних накладних витрат, визначена з урахуванням нормальної потужності та стандартних умов діяльності підприємства .

Нормативні (розподілені) витрати – розраховуються на основі поточних норм витрат матеріальних і трудових ресурсів стільки разів на рік, скільки разів відбувається зміна даних норм і нормативів. На початку року вони можуть бути вище планових витрат, а у кінці – нижче. Здебільшого використовуються на тих підприємствах, де застосовується нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Звітні (фактичні) витрати – визначаються фактичними витратами на виробництво та реалізацію продукції; характеризують ступінь виконання плану за звітний період. Відхилення звітних витрат від бюджетних (планових) виникає переважно з причин, обумовлених незадовільною роботою самого підприємства, оскільки у даному випадку мають місце реальні втрати від простоювань, браку або нестач. Крім того, відхилення звітних витрат на виробництво та реалізацію продукції від планових може бути пов'язане з причинами, що безпосередньо не залежать від діяльності підприємства (зміна цін на сировину та матеріали, тарифів на електроенергію, норм амортизаційних відрахувань та ін.).

2.3. Класифікація витрат в управлінському обліку

Необхідність класифікації витрат і групування інформаційних сигналів про операційну діяльність підприємства в системі управлінського обліку пов'язана з різними цілями узагальнення інформації для виконання запитів, що надходять з системи менеджменту підприємства. Класифікаційні ознаки, що покладені в основу формування інформаційних баз даних про витрати підприємства, визначаються ступенем розвитку системи менеджменту суб'єкта господарювання та, як наслідок, формою системи управлінського обліку залежно від етапу його розвитку. Слід погодитися з методологічною основою узагальнення напрямів побудови класифікаторів, запропонованих в роботах [13; 17; 66] та підтриманих більшістю фахівців з управлінського обліку.

Згідно з означеним підходом у класифікації витрат виділяють *три основні напрями:*

1) класифікація витрат з метою оцінювання запасів і визначення фінансового результату;

2) класифікація витрат з метою управління витратами на підставі їх аналізу, для прогнозування їх рівня та поведінки у майбутніх періодах (короткотермінової перспективи) та прийняття управлінських рішень в системі менеджменту;

3) класифікація витрат з метою організації та контролю за процесом управління витратами (рис. 2.3).

Перша класифікаційна ознака використовується системою управлінського обліку для виконання облікової та контрольної функції з елементами бухгалтерського аналізу та угрупування. Таким чином, таке класифікаційне структурування витрат здійснюється в усіх формах побудови системи правлінського обліку, як от: "просте калькулювання", "виробничий облік", "управлінський облік" та "управління витратами".

Класифікація витрат на вичерпані та невичерпані базується на визначенні витрат і запасів, які дані в П(С)БО 9 і П(С)БО 16. Слід враховувати, що витрати підприємства, уречевлені в запасах, не є витратами підприємства до моменту їх списання у процесі нарахування доходу.

Вичерпаними називаються 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.

Рис. 2.3. **Класифікація витрат**

Важливе місце в бухгалтерському обліку та калькулюванні собівартості продукції має групування витрат за економічним змістом, тобто за економічними елементами та статтями калькуляції.

Виділяють такі **економічні елементи витрат**:

матеріальні витрат;

витрати на оплату праці;

відрахування на соціальні заходи;

амортизація;

інші операційні витрати.

Витрати, пов'язані з виробництвом і збутом продукції (робіт, послуг), групуються також за **статтями калькуляції**, які підприємство визначає

самостійно. Однак найбільш типовою класифікацією витрат за статтями калькуляції є така:

1) сировина та матеріали;

2) закупівельні комплектувальні вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру від сторонніх підприємств і організацій;

3) паливо й енергія на технологічні потреби;

4) зворотні відходи (віднімаються);

5) основна заробітна плата;

6) додаткова заробітна плата;

7) відрахування на соціальне страхування;

8) витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції;

9) відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення, інші спеціальні витрати;

10) загальновиробничі витрати;

11) адміністративні витрати;

12) втрати внаслідок технічно неминучого браку;

13) супутня продукція (віднімається);

14) інші виробничі витрати.

Розподіл витрат на виробничі та невиробничі передбачає, що списання активів після їх реалізації здійснюється за виробничою собівартістю. П(С)БО 16 чітко обумовлює поняття та складові виробничої собівартості:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість визначається за реалізованими активами в остаточному варіанті тільки в момент їх списання. Основна частина виробничої собівартості складається із прямих виробничих витрат, які безпосередньо виникають у процесі виробництва та можуть бути прямо віднесені на собівартість виробу. Такі витрати калькулюються на дебеті рахунка 23 "Виробництво". Виробничі непрямі витрати калькулюються на дебеті рахунка 91 "Загальновиробничі витрати". Розрахунок собівартості реалізованих товарів проводять за такою схемою:

$$\begin{matrix}\text{Запаси}\\ \text{товарів}\\ \text{на початок}\\ \text{періоду}\end{matrix} + \begin{matrix}\text{Собівартість}\\ \text{придбаних}\\ \text{товарів}\end{matrix} - \begin{matrix}\text{Запаси}\\ \text{товарів}\\ \text{на кінець}\\ \text{періоду}\end{matrix} = \begin{matrix}\text{Собівартість}\\ \text{реалізованих}\\ \text{товарів}\end{matrix} \qquad (2.2)$$

Різниця між чистим доходом від реалізації (рядок 2000 форми 2) і собівартістю реалізованих товарів (рядок 2050 форми 2) формує в обліку підприємства показник валового доходу. Валовий дохід підприємства мінус операційні витрати формує показник операційного доходу.

Аналогічно розраховується величина операційного доходу й у процесі виробництва. Проте замість показника собівартості реалізованих товарів використовується показник собівартості виробленої продукції:

Залишок НЗВ на початок періоду	+	Витрати на виробництво в періоді	–	Залишок НЗВ на кінець періоду	=	Собівартість виробленої продукції	(2.3)

На рис. 2.4 подана схема визначення собівартості виготовленої та реалізованої продукції, валового, операційного та чистого прибутку.

До **невиробничих витрат** відносять витрати на збут (рахунок 93), адміністративні витрати (рахунок 92), інші витрати (рахунок 94).

Комплексні й одноелементні витрати розділяють залежно від об'єктів калькулювання (калькуляційних одиниць) і центрів виникнення витрат з їх розподілом за елементами.

Під **калькуляційною одиницею** розуміють одиницю вимірювання окремих видів продукції (робіт, послуг), собівартість яких визначається як: штука, комплект, упаковка, $м^2$, кілограм, тонна , умовна одиниця тощо.

Одноелементні витрати складаються з одного елемента. Наприклад, витрати сировини та матеріалів; заробітна плата і т. п.

В українській системі бухгалтерського обліку така класифікація чітко простежується у заповненні другого розділу у Звіту про фінансові результати (сукупний дохід) "Витрати за елементами". Тобто підприємства, що використовують 8 клас рахунків, одразу отримують комплексну інформацію про витрати за економічними елементами.

Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Наприклад, загальновиробничі витрати.

Витрати на продукцію – витрати, пов'язані з виробництвом готової продукції, виконанням робіт (послуг) або із придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат відносять: матеріальні витрати; зарплату виробничих робітників; амортизацію фондів виробничого призначення, тобто витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом.

Витрати періоду – це витрати, які не включаються в собівартість продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Даний випадок попадає під дію не П(С)БО 9 "Запаси", а П(С)БО 16 "Витрати" (додаток Б).

Рис. 2.4. **Схема визначення собівартості виготовленої та реалізованої продукції, валового, операційного та чистого прибутку**

Виробничі підприємства до складу витрат періоду відносять витрати на управління, маркетинг, розроблення та підготовку продукції до випуску, тобто витрати, акумульовані на рахунках 92, 93, 94, а також частина

нерозподіленої суми 91 рахунку. На торговельних підприємствах витратами періоду є витрати, пов'язані з комплексом заходів з реалізації товарів.

Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

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

Вираз "*економічно доцільним шляхом*" означає, що у вирішенні питання про віднесення витрат до певного об'єкта (включенні витрат у собівартість калькуляційної одиниці на будь-якому етапі) варто керуватися принципом співвідношення витрат і вигід. Якщо для підприємства дорого розподіляти інформацію про витрати на кожен конкретний вид виробу (калькуляційну одиницю), то доцільніше та дешевше розподілити непрямі витрати пропорційно прямим (тобто визначити собівартість непрямим шляхом).

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. У національному бухгалтерському обліку така класифікація зустрічається в П(С)БО 16, де основні витрати ділять на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці й інші прямі витрати.

Накладні витрати – витрати, пов'язані із процесом виробництва, які не можуть бути віднесені у вартість певного виробу (калькуляційної одиниці) економічно доцільним способом. Виробничі накладні витрати відповідно до П(С)БО 16 розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно обраній базі. Прикладом накладних витрат є: непряма зарплата; витрати на утримання та ремонт будівель; амортизація та страхування основних засобів, використовуваних у виробничому процесі; орендна плата; оплата комунальних послуг.

Підсумовуючи викладене, слід підкреслити, що наведені принципи класифікації витрат використовуються для побудови **калькуляційних систем витрат**, а саме – в системах калькуляції витрат на одиницю, на замовлення, на виробничий процес (переділ).

Друге класифікаційне спрямування застосовується для побудови систем калькулювання й управління витратами, а саме – систем DIRECT-COST, ABSORPTION-COST і STANDART-COST. Тобто дозволяє системі управлінського обліку повноцінно здійснювати, окрім контрольної та облікової функцій, аналітичну та прогнозну (планувальну) функції. Воно використовується з метою набуття системою форми "управлінського обліку" або "управління витратами".

Отже, наступні витрати згруповані **з метою управління витратами на підставі їх аналізу, для прогнозування їх рівня та поведінки**.

Релевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення [13].

Нерелевантні витрати – це витрати, які не залежать від прийняття рішення [13].

Різниця між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень, називають **диференційними витратами** [66].

Варто враховувати, що розподіл витрат на релевантні й нерелевантні індивідуальний в кожній конкретній господарській ситуації.

Постійні витрати – ті, які практично не змінюються зі зміною обсягу діяльності. Прикладами постійних витрат є: амортизація необоротних активів, оренда, страхування активів, адміністративні витрати.

Змінні – витрати, загальний обсяг яких збільшується або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

Однак важливо розуміти, що всі витрати змінюються за умови критичних змін обсягу діяльності. Таким чином, більш коректно говорити про умовно-постійні й умовно-змінні витрати.

Як приклад умовно-постійних витрат можна назвати витрати на освітлення, опалення, водовідведення, оренду виробничого приміщення. Умовно-змінними витратами на виробництві є: матеріальні витрати, витрати на оплату праці виробничих робітників, частина загальновиробничих витрат.

Постійні витрати є такими тільки в межах релевантного діапазону діяльності та певного часу.

Релевантний діапазон – це діапазон діяльності, у межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором коли постійні витрати поводять себе однозначним, визначеним шляхом.

Слід зауважити, що змінні витрати на одиницю обсягу діяльності (питомі змінні витрати) є величиною постійною, оскільки вони визначаються технологічними потребами. Тоді як загальна сума змінних витрат змінюється пропорційно зміні обсягу діяльності.

Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції називають **маржинальними витратами**. Наприклад, якщо у виготовленні 20 одиниць продукції витрати підприємства становлять 5 000 грн, а у виробництві 21 одиниць – 5 220 грн, то маржинальні витрати на додаткову (двадцять першу) одиницю становлять 220 грн, а **середні** (визначені

шляхом ділення загальної суми витрат на кількість продукції) – 248,57 грн.

Дійсними називаються витрати, які вимагають фактичного витрачання грошових ресурсів або інших активів, що має бути відображено в бухгалтерських регістрах.

Можливі витрати – це втрачена вигода, якщо вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Третій класифікаційний напрям **– класифікація витрат з метою організації та контролю за процесом управління** спрямований на реалізацію функцій організації та мотивування в підсистемі управлінського обліку. Йому притаманна форма "управління витратами". З метою контролю виконання управлінських рішень виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати – це витрати, рівень яких керівник відповідного рівня менеджменту підприємства може безпосередньо контролювати та значно впливати на їх величину шляхом прийняття певного управлінського рішення.

Неконтрольовані витрати – це витрати, на рівень яких керівник відповідного рівня не має змоги вплинути.

Тобто розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від рівня менеджменту. Таким чином, ті самі витрати для керівника більш високого рівня (директора) є контрольованими, а для керівника більш низького рівня (начальника цеху) – неконтрольованими.

2.4. Поведінка витрат. Способи управління поведінкою витрат

Під **поведінкою витрат** розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Зміни в складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій і операцій, які мають місце в процесі господарської діяльності. Тому основні показники діяльності, що впливають на витрати, називають **фактором витрат**.

Приклади факторів витрат для різних видів операційної господарської діяльності наведені в табл. 2.1.

З погляду управління поведінкою витрат їх доцільно розподілити на витрати, що виникають в умовах роботи на нормальних потужностях, і витрати, що виникають у результаті зміни умов роботи в порівнянні з нормальною потужністю.

Таблиця 2.1

Приклади факторів витрат для різних видів операційної діяльності

Вид операційної діяльності	Змістовне навантаження показника "X" у функції витрат (фактори витрат)	Змістовне навантаження показника "Y" у функції витрат (функція витрат)
1	2	3
Інноваційна діяльність за різними видами інновацій: технологічна, продуктова, організаційна, маркетингова	кількість проектів; технічна складність проектів; технічна складність окремих виробів; кількість виробів; обсяг структурних змін; обсяг та ємність ринків	загальні витрати в межах інноваційних проектів; витрати на окремий інноваційний проект; витрати на впровадження інноваційних проектів
Виробництво	обсяг виробництва; кількість переналагоджень устаткування; основна зарплата; прямі матеріальні витрати; нормальна потужність	загальні витрати на виробництво; витрати за окремими видами; витрати за окремими статтями; витрати за окремими виробничими підрозділами
Маркетинг	дохід; кількість продавців; кількість рекламних оголошень; обсяг реалізації продукції (товарів, робіт послуг) за окремими номенклатурними позиціями	витрати відділу збуту (маркетингу); загальні витрати на збут; витрати на збут за окремими збутовими підрозділами; витрати на рекламу за окремими рекламними проектами
Логістика	кількість замовників; тривалість перевезень; обсягові характеристики вантажу; вартість вантажу	загальні логістичні витрати; логістичні витрати за напрямами діяльності; логістичні витрати за окремими підрозділами; логістичні витрати за окремими номенклатурними позиціями продукції (товарів, робіт, послуг)
Управління підприємством	кількість замовлень; кількість персоналу; кількість відмов замовникам; обсяг реалізації	загальні витрати на управління підприємством; витрати на управління за окремими управлінськими підрозділами; витрати за окремими управлінськими проектами

Закінчення табл. 2.1

1	2	3
Збут та обслуговування клієнтів	кількість замовлень; час обслуговування; кількість рекламацій; обсяг реалізованої продукції	загальні витрати на збут та обслуговування покупців; логістичні витрати за напрямами діяльності; збутові витрати за окремими підрозділами; збутові витрати за окремими номенклатурними позиціями продукції (товарів, робіт, послуг)

Витрати підприємства, пов'язані з роботою в умовах нормальної потужності, називають **обов'язковими**; витрати, яких підприємство зазнає в умовах відхилення від нормальної потужності, – **дискретними** (випадковими).

Дискретні витрати виникають протягом певного періоду часу (тобто є періодичними) і в результаті конкретного управлінського рішення; вони пов'язані насамперед зі змінами рівня виробництва або збуту продукції.

Слід зауважити, що змінні витрати на одиницю обсягу діяльності (питомі змінні витрати) є величиною постійною, оскільки вони визначаються технологічними потребами. Тоді як загальна сума змінних витрат змінюється пропорційно зміні обсягу діяльності. Питомі змінні витрати залишаються постійними в межах релевантного діапазону.

Постійні витрати на одиницю обсягу діяльності (питомі постійні витрати), навпаки, є змінними, оскільки загальна сума їх в межах релевантного діапазону не змінюється. Зі зростанням обсягу діяльності їх сума на одиницю буде зменшуватись, а зі зменшенням – збільшуватись. Графічно ця залежність подана на рис. 2.5; 2.6.

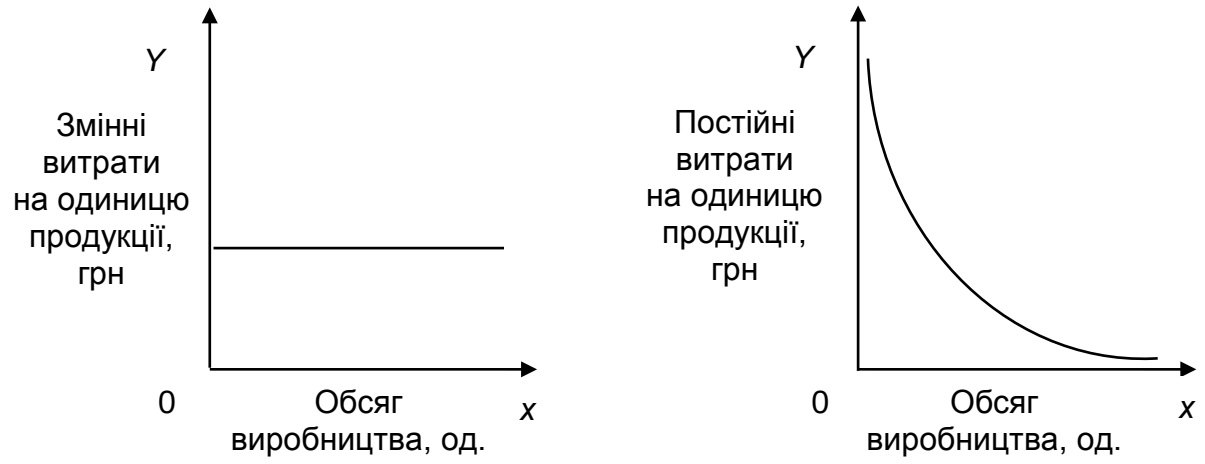

Рис. 2.5. **Графіки постіиних та змінних витрат на одиницю продукції**

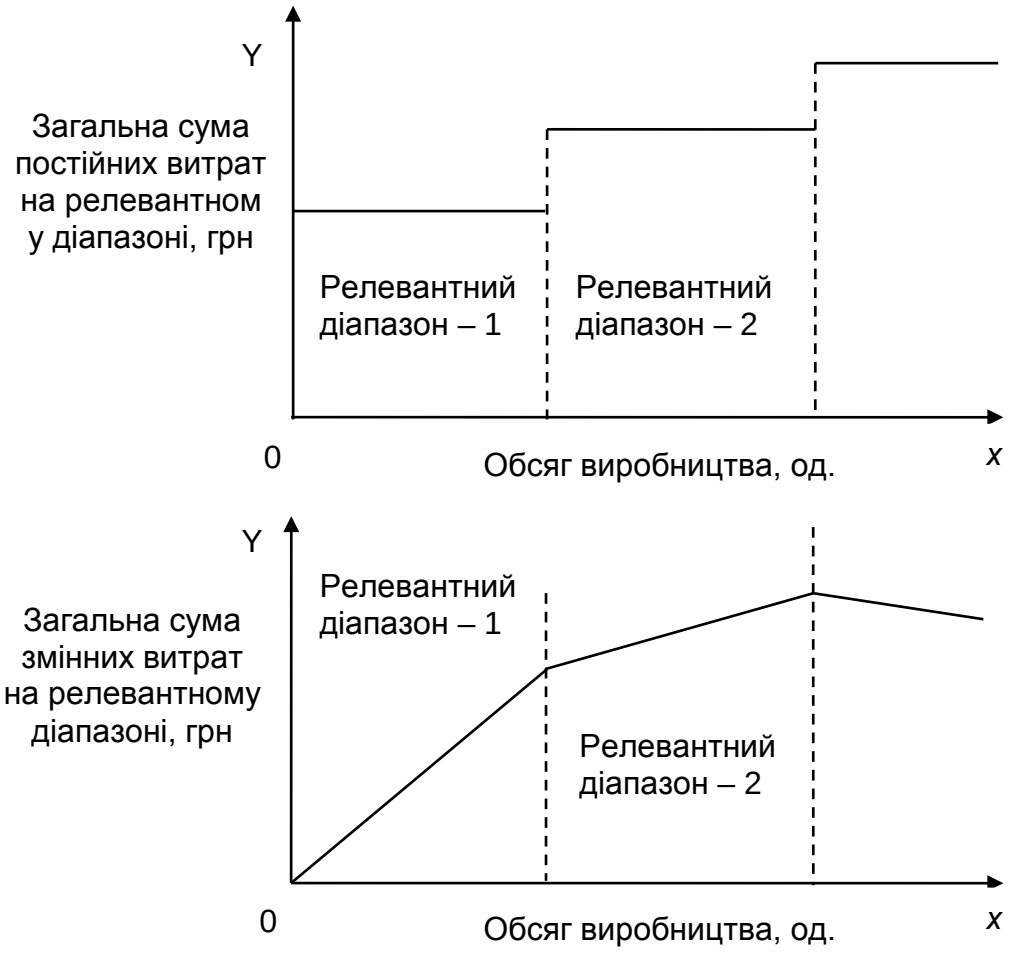

Рис. 2.6. **Поведінка загальних постійних і змінних витрат на релевантному діапазоні**

2.5. Поняття "функція витрат" і методи її визначення

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

Науковець С. Ф. Голов наводить таке визначення функції витрат [13]:

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

У загальному вигляді функція витрат може бути записана, як:

$$Y = a + bx, \qquad (2.4)$$

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. Означений метод побудови функції витрат є найбільш точним і ґрунтовним, оскільки базується на реальних даних про діяльність підприємства, що підтверджені документально. Це, з одного боку, формує найбільші його переваги, а з іншого – обумовлює обмеженість у використанні. Останнє виходить із того, що такий метод потребує побудови розгалуженої системи управлінського обліку на принципах взаємозв'язку з фінансовим обліком шляхом розроблення робочого плану рахунків, який задовільнює інформаційні потреби обох. Так, за умови використання методу аналізу облікових даних, потрібне введення до робочого плану: рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються на підприємстві; системи субрахунків у контрарних рахунках, які дозволяють накопичувати та структурувати інформацію про види витрат у момент їх виникнення. Окрім того, потрібно розробити методологію визнання та розмежування витрат на постійні та змінні. Це необхідно проводити в межах певних статей витрат, які досить часто є специфічними та неоднозначними щодо змінних чи постійних витрат для кожного окремого підприємства. Певні складності у використанні додає й необхідність структуризації даних для прискорення обробки інформації, яка має здійснюватися вже на стадії фіксації у первинній бухгалтерській документації. Це потребує додаткових систематичних витрат на організацію ефективного функціонування фінансового обліку. Тому в системі бухгалтерського обліку величезну роль починає відігравати функція постійного моніторингу з позицій "витрати – видатки" за корисністю та доцільністю інформації, оскільки збільшення інформаційних обсягів негативно впливає на корисність, вартість і час обробки інформації, що зменшує її доцільність для прийняття управлінських рішень.

Застосування методу аналізу облікових даних зручно продемонструвати на прикладі даних, наведених у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Облікові дані для побудови функції витрат за підрозділом № 1 з обсягом випуску продукції у 300 одиниць номенклатурної позиції № 1

Рахунок / субрахунок, за яким накопичують витрати*	Види і статті витрат	Загальні витрати (Y), грн	Постійні витрати (a), грн	Змінні витрати (bx), грн	Змінні витрати на одиницю продукції (b), грн
1	2	3	4	5	6
23/2	Прямі матеріальні витрати	400 000	–	400 000	1 333,33
23/2	Заробітна плата основних виробничих робітників з відрахуваннями	134 000	–	134 000	446,67
91	Загальновиробничі витрати на експлуатацію устаткування	121 430	–	–	–
91/1	Загальновиробничі витрати на експлуатацію устаткування	–	98 000	–	–
91/2	Загальновиробничі витрати на експлуа-тацію устаткування	–	–	23 430	78,10
91	Загальновиробничі витрати на допоміжні матеріали	92 000	–	–	–
91/1	Загальновиробничі витрати на допоміжні матеріали	–	74 000	–	–
91/2	Загальновиробничі витрати на допоміжні матеріали	–	–	18 000	60
91	Загальновиробничі витрати на оплату праці допоміжних робітників	57 000	–	–	–

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4	5	6
91/1	Загальновиробничі витрати на оплату праці допоміжних робітників	–	48 000	–	–
91/2	Загальновиробничі витрати на оплату праці допоміжних робітників	–	–	9 000	30
91/1	Інші загально-виробничі витрати	12 700	12 700	–	–
92	Адміністративні витрати	8 789	8 789	–	–
93	Витрати на збут	34 000	–	–	–
93/1	Витрати на збут	–	22 000	–	–
93/2	Витрати на збут	–	–	12 000	40
Загалом витрат за підрозділом № 1		**859 919**	**263 489**	**596 430**	**1 988,1**

*Приклад побудови робочого плану рахунків задля структуризації інформації:
рахунок 23/2 "Змінні витрати на виробництво продукції";
рахунок 91/1 "Постійні загальновиробничі витрати підрозділу";
рахунок 91/2 "Змінні загальновиробничі витрати підрозділу";
рахунок 92 "Адміністративні витрати";
рахунок 93/1 "Постійні витрати на збут";
рахунок 93/2 "Змінні витрати на збут".

За результатами проведеного аналізу функція витрат буде мати вигляд:

$$Y = 263\,489 + 1\,988{,}1X.$$

На основі отриманої функції можна розрахувати величину витрат, якщо планується збільшити випуск виробленої продукції до 350 шт. Тоді умовно-постійні витрати будуть перебувати в наступному релевантному діапазоні, збільшившись на 5 000 грн.

$$Y = 268\,489 + 1988{,}1 \times 350 = 964\,324 \text{ грн.}$$

Кваліфікаційний (технологічний) аналіз – це системний аналіз витрат на здійснення окремих функціональних ознак. На практиці він застосовується у двох формах:

аналіз проводиться на підставі співставлення функцій діяльності підприємства за окремими підрозділами та витрат на їх здійснення. Його основу складає аналіз за сегментами – АВС-аналіз;

аналіз здійснюється шляхом співставлення витрат на корисні функції, що надаються окремому номенклатурному виробу, з їх впливом на загальну додану вартість виробу або з питомою вагою значення існування функції у ціні виробу. Його основу складає функціонально-вартісний аналіз ФВА.

Обидві форми мають на меті визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів і результатом діяльності, але потребують суттєвих організаційних витрат та залучення в команду управлінців менеджерів-технологів.

Даний аналіз вимагає детального вивчення всіх операцій, обґрунтованого висновку щодо їх доцільності, визначення необхідних операцій, потреби в ресурсах й оцінювання адекватності їх використання. Отже проведення відрізняється порівняльною трудомісткістю, вимагає значних витрат часу та засобів. Однак перевагою такого аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності.

Метод вищої – нижчої точки завдяки простоті та доступності отримав широке розповсюдження. Він базується на реальних даних про діяльність підприємства в минулих звітних періодах і у певній мірі – на інтуїції менеджера, який проводить цей аналіз. Це спричиняє певні недоліки цього методу, однак завдяки своїй простоті та зручності у використанні він успішно застосовується на практиці. Перевагою цього методу є те, що він не вимагає однозначного аналізу та розмежування витрат на постійні та змінні у момент їх визнання у фінансовому обліку, коли бухгалтер стикається з проблемою досить умовного (або взагалі неможливого) розмежування накладних витрат (як виробничих, так і витрат періоду) на постійні та змінні.

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

Слід розглянути застосування цього методу на конкретному прикладі. Необхідно визначити взаємозв'язок між витратами на обслуговування

устаткування та часом роботи цього устаткування. Дані для аналізу наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Вихідні дані для визначення функції витрат методом вищої – нижчої точки

Дата	Час роботи устаткування (*x*), маш.-год	Витрати на обслуговування устаткування (*Y*), грн
01.02	150	34 000
02.02	170	38 000
03.02	150	34 000
04.02	160	36 000
05.02	130	30 000
09.02	120	28 000
10.02	140	32 000
11.02	160	36 000
12.02	180	40 000
15.02	170	38 000

Зі збільшенням часу роботи устаткування на 60 машино-годин (180 – 120) загальні витрати зросли на 12 000 грн (40 000 – 28 000). Таким чином, вважаючи дане припущення правильним, змінні витрати на 1 машино-годину складають: 12 000 / 60 = 200 грн.

Виходячи з цього, постійні витрати дорівнюють:

40 000 – (180 × 200) = 40 000 – 36 000 = 4 000 грн,

або

28 000 – (120 × 200) = 28 000 – 24 000 = 4 000 грн.

Таким чином, функція витрат у даному випадку має вигляд:

$$Y = 4\,000 + 200\,X.$$

Графічно ця функція витрат зображена на рис. 2.7.

Застосування даного методу має "пастку", в яку може потрапити дослідник, який не інтерпретував отримані результати графічно, оскільки нетипова вища (нижча) точка може "розгорнути" теоретичну пряму від досліджуваної області, як продемонстровано на рис. 2.8.

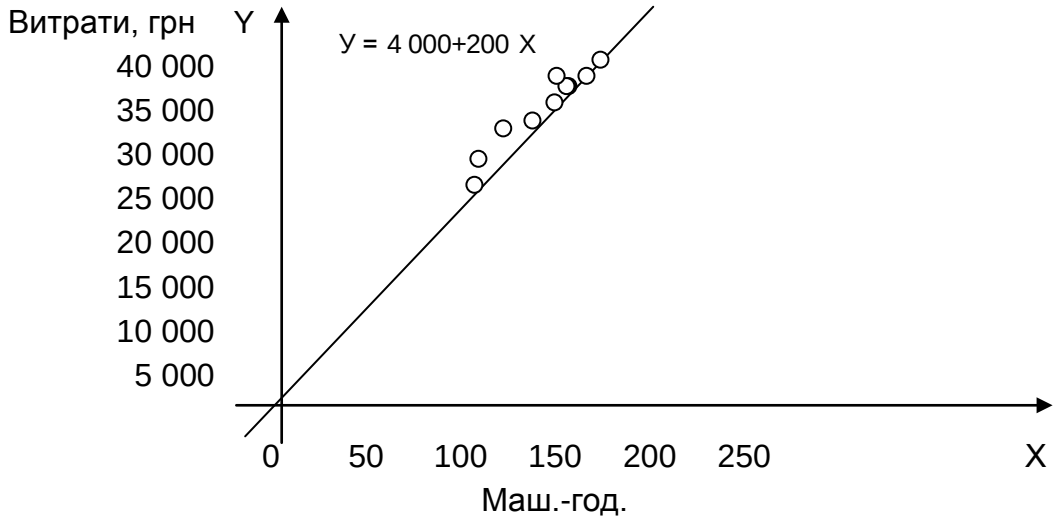

Рис. 2.7. **Лінія функції витрат, визначена методом вищої – нижчої точки**

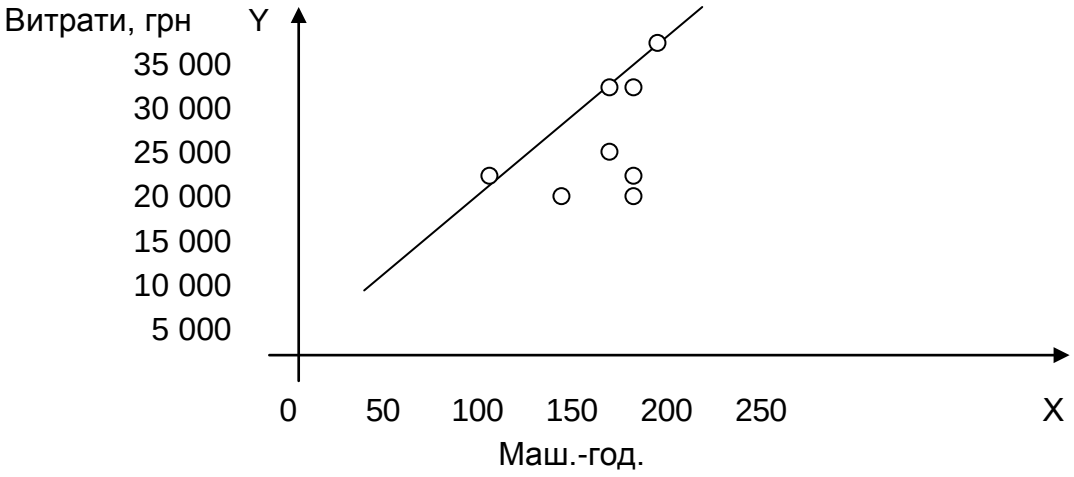

Рис. 2.8. **Пастка методу вищої – нижчої точки**

Для того щоб грамотно використати даний метод, варто спочатку нанести фактичні точки на графік і, виявивши нетипові, сильно відхилені точки, виключити їх з вибірки.

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 (рис. 2.9). Перетинання прямої лінії з віссю ординат буде засвідчувати рівень умовно-постійних витрат. Використання цього методу слід розглянути на прикладі даних, наведених у табл. 2.3.

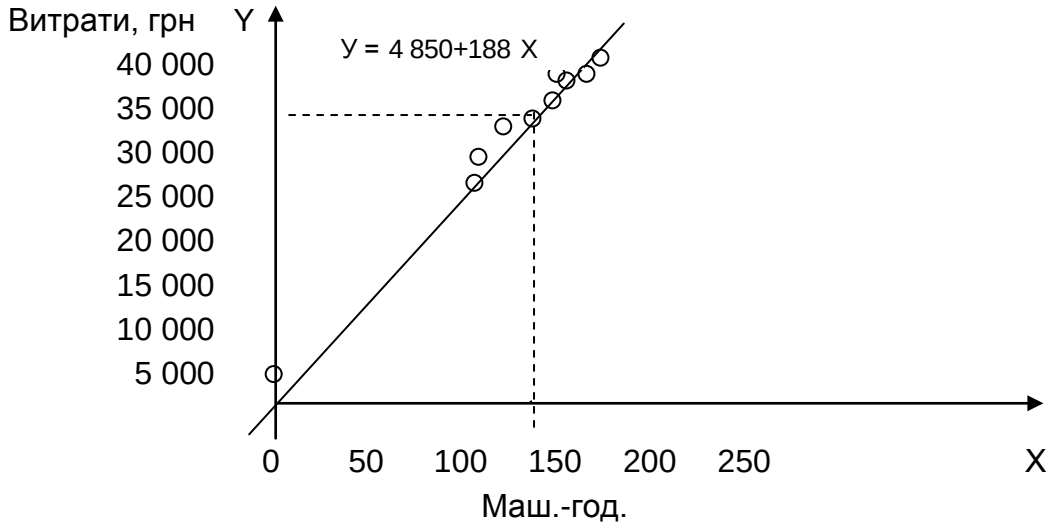

Рис. 2.9. **Лінія функції витрат, визначена методом візуального пристосування**

Як видно з рис. 2.9, рівень умовно-постійних витрат дорівнює зі застосуванням цього методу 4 850 грн (перетин побудованої функції з віссю Y). Далі треба обрати будь-яку точку на побудованій прямій, наприклад X_1 з координатами (150, 33 000), та підставити у функції витрат $Y = a + bx$.

На підставі визначеного значення умовно постійних витрат (а), яке у даному прикладі становить 4 850 грн, отримане рівняння:

$$33\,000 = 4\,850 + b \times 150.$$

Звідси можна знайти значення умовно постійних витрат на одиницю (b): b = (33 000 – 4 850) / 150. Отже, b = 188 грн.

Загальна функція витрат буде мати вигляд: Y = 4 850 + 188 X.

Як видно, параметри побудованої функції витрат за методом "вищої – нижчої точки" та методом "візуального пристосування" різняться. Це обумовлено досить суттєвими неточностями та припущеннями, які покладені в методологію використання цих методів, з одного боку, а з іншого – тими перевагами у використанні, які передбачає кожен з цих методів, а саме – малою вибіркою дослідження. Зазвичай використовуються вибірки, які налічують від 8 до 20 точок спостережень.

Однак попри високу ступінь суб'єктивізму, який притаманний методу "візуального пристосування", він дозволяє уникнути недоліків, пов'язаних зі застосуванням методу "вищої – нижчої точки", є простим і дешевим

у використанні, не потребує значних додаткових витрат на отримання інформації, тому дуже розповсюджений в управлінському аналізі.

Щодо застосування статистичних методів, зокрема **методу кореляційного аналізу** для побудови функції витрат, то вони мають свої певні переваги та недоліки.

Найбільшою перевагою методу кореляційного аналізу є найбільш точне розмежування витрат на постійні та змінні під час аналізу діяльності підприємства у минулі періоди дослідження. Тобто отримана функція найбільш точно описує поведінку витрат у минулому, але для екстраполяція її на майбутні періоди потребує певних умовних припущень, які зводять нанівець означені переваги.

Найбільшим недоліком застосування цього методу є його дороговизна та складність у використанні. Витратоємність цього методу походить з можливості застосування досить великої кількості "точок спостережень", тобто даних про поведінку витрат та їх фактора.

Грамотне використання цього методу потребує математичного визначення обсягу репрезентативної вибірки, яка зазвичай в подібних спостереженнях варіюється від 30 до 50 значень. Процес їх отримання потребує певного часу, що знижує цінність отриманої на їх основі інформації. З іншого боку, отримані дані про зміну витрат та їх фактора досить часто виявляються неспівставними внаслідок часової розбіжності у їх визначенні. Методи усунення таких недоліків шляхом використання певних уточнювальних коефіцієнтів зменшують переваги використання цього методу. Окрім того використання спеціального математичного апарату для використання методу кореляційного аналізу потребує певних навичок у менеджерів і додаткового витрачання коштів на придбання програмного забезпечення. Тому, обираючи метод кореляційного аналізу, потрібно виходити зі співставлення "витрат та вигод", зважаючи на часову доцільність отриманої інформації та цілей використання побудованої функції витрат, які стоять перед бухгалтером управлінського обліку.

Запитання для самоконтролю

1. Назвіть законодавчі та нормативні акти, що визначають склад витрат виробництва.
2. Укажіть сутність, види та склад собівартості продукції.
3. Охарактеризуйте форми собівартості продукції.

4. Укажіть класифікацію витрат з метою оцінювання запасів і визначення фінансового результату.

5. Охарактеризуйте класифікацію витрат для прийняття рішень.

6. Охарактеризуйте класифікацію витрат з метою контролю управління.

7. Дайте визначення поведінки витрат, охарактеризуйте способи управління поведінкою витрат.

8. У чому полягає поняття "функція витрат" і сутність методів її побудови?

Тестові завдання для перевірки знань

1. Які з *витрат включають у собівартість продукції:*

а) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом;

б) відсотки за банківську позику;

в) витрати на дослідження та розроблення;

г) витрати з реалізації виробничих запасів?

2. Конверсійні витрати – це:

а) усі виробничі витрати;

б) сума прямих матеріальних і трудових витрат;

в) сума прямих трудових витрат і виробничих накладних витрат;

г) усі періодичні витрати.

3. Диференційні витрати – це:

а) витрати, які можуть змінюватись від прийняття рішень;

б) прямі витрати на виробництво, які залежать від обсягу виробництва;

в) витрати, які складають різницю між витратами за альтернативними рішеннями;

г) витрати, які не залежать від прийнятого рішення.

4. Змінні витрати – це витрати, які змінюються зі зміною:

а) технології виробництва;

б) організаційної структури підприємства;

в) асортименту продукції, що виготовляється;

г) обсягу діяльності.

5. Які витрати відносять до витрат періоду:

а) загальновиробничі витрати;

б) прямі матеріальні витрати;

в) адміністративні та витрати на збут;

г) усе з означеного?

6. Які витрати є маржинальними:

а) витрати на виготовлення додаткової одиниці продукції;

б) середні витрати на одиницю готової продукції;

в) мінімальні витрати на виробництво одиниці готової продукції?

7. Як класифікуються витрати для контролю управлінських рішень:

а) постійні та змінні;

б) контрольовані та неконтрольовані;

в) маржинальні та середні;

г) основні та накладні?

8. Зі збільшенням обсягу діяльності постійні витрати на одиницю продукції:

а) не змінюються;

б) зростають;

в) зменшуються;

г) можуть зростати та зменшуватись.

9. Яке з наведених рівнянь є функцією витрат:

а) $y = bx – a$;

б) $y = a + bx$;

в) $y = (a+b)\times x$;

г) немає правильної відповіді?

10. Який з методів побудови функції витрат може мати "пастку":

а) метод вищої – нижчої точки;

б) метод візуального пристосування;

в) метод аналізу бухгалтерських рахунків;

г) кваліфікаційний (технологічний) аналіз?

Глосарій

Витрати на продукцію – витрати, пов'язані з виробництвом готової продукції, виконанням робіт (послуг), або витрати, пов'язані зі 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.

Вичерпані витрат – витрати, які зафіксовані (спожиті) для отримання доходу у звітному періоді або якщо ухвалене рішення про неможливість їх використання для отримання доходу (не спожиті, але втратили вартість).

Дискретні (випадкові) витрати – витрати, яких підприємство зазнає в умовах відхилення від нормальної потужності.

Диференційні витрати – різниця між витратами, які виникають при прийнятті альтернативних рішень.

Дійсні витрати – витрати, які вимагають фактичного витрачання грошових ресурсів або інших активів, що має бути відображене в бухгалтерських регістрах.

Змінні витрати – витрати, загальний обсяг яких збільшується або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

Калькуляційна одиниця – одиниця вимірювання окремих видів продукції (робіт, послуг), собівартість яких визначається.

Контрольовані витрати – витрати, рівень яких керівник відповідного рівня менеджменту підприємства може безпосередньо контролювати та значно впливати на їх величину шляхом прийняття того чи іншого управлінського рішення.

Маржинальні витрати – витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Можливі витрати – втрачена вигода, якщо вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Накладні витрати – витрати, пов'язані із процесом виробництва й які не можуть бути віднесені у вартість певного виробу (калькуляційної одиниці) економічно доцільним способом.

Невичерпані витрати – витрати, уречевлені в запасах (активах) підприємства.

Неконтрольовані витрати – витрати, на рівень яких керівник відповідного рівня не має змоги вплинути.

Нерелевантні витрати – витрати, які не залежать від прийняття рішення.

Непрямі витрати – витрати, які не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Обов'язкові витрати – витрати підприємства, пов'язані з роботою в умовах нормальної потужності.

Основні витрати – сукупність прямих витрат на виробництво продукції.

Поведінка витрат – характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Постійні витрати – витрати, які практично не змінюються зі зміною обсягу діяльності.

Прямі витрати – витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Релевантні витрати – витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення.

Релевантний діапазон – діапазон діяльності, у межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором і коли постійні витрати поводять себе однозначним, певно визначеним шляхом.

Фактор витрат – основні показники діяльності, що впливають на витрати.

Функція витрат – математичний опис взаємозв'язку витрат і їх фактору.

3. Облік і контроль за центрами відповідальності

Мета – сформувати комплексне розуміння про організацію обліку й оцінювання діяльності центрів відповідальності. Пізнання сутності центрів витрат, доходів, прибутку, інвестицій.

Основні питання:

3.1. Концепція організації обліку й оцінювання діяльності центрів відповідальності. Типи центрів відповідальності.

3.2. Облік і оцінювання діяльності центрів витрат.

3.3. Оптимізація діяльності центрів інвестицій.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

сутність центрів відповідальності;

види центрів відповідальності;

сутність виробничих і дискреційних витрат;

уміння:

визначати показники для оцінювання діяльності відповідного центру відповідальності;

здійснювати облік і оцінювання діяльності центрів витрат;

співставляти витрати та результати роботи центрів відповідальності;

здійснювати розподіл накладних витрат допоміжних підрозділів;

комунікація:

здатність до організації розподілу витрат між підрозділами;

здатність до обґрунтування прийняття інвестиційних рішень;

автономність і відповідальність:

визначення особливостей функціонування центрів відповідальності;

визначення напрямів оптимізації діяльності центрів інвестицій.

Ключові терміни: центр відповідальності, центр витрат, центр доходів, центр прибутку, центр інвестицій, основний виробничий підрозділ, допоміжний підрозділ, виробничі витрати, дискреційні витрати.

3.1. Концепція організації обліку й оцінювання діяльності центрів відповідальності. Типи центрів відповідальності

Кожне підприємство має притаманну лише йому організаційну структуру, яка характеризується наявністю відповідних основних (виробництво кінцевого продукту) підрозділів (цехів), допоміжних (виробничих і невиробничих) підрозділів, управлінських служб і відділів, які забезпечують здійснення підприємством основної операційної, фінансової й інвестиційної діяльності. Усі організаційні структури, як елементи чи підсистеми загальної системи менеджменту суб'єкта господарювання, характеризуються тісними взаємозв'язками, розподілом функціональних обов'язків та інформаційно-матеріальними потоками, які сукупно забезпечують виконання оперативних і стратегічних цілей та загальної місії підприємства.

За сучасних умов на підприємствах здійснюється багато господарських операцій, які різняться за видами та процесами, унікальні в спрямуванні та здійсненні. Важливо, їх ефективність не може бути однозначно визначеною, оскільки їх результат не завжди оцінюється в системі "витрати – прибуток" (дохід). Так, окрім операцій, пов'язаних з поточною операційної діяльністю, деякі з них забезпечують комплекс заходів, спрямованих на стратегічну перспективу підприємства (наприклад, комплекс заходів з формування майбутнього попиту на товари, що будуть розроблені та подані на певному сегменті ринку в перспективі). Деякі пов'язані з прикладними дослідженнями та процесом впровадження інновацій, і їх ефективність не завжди визначається тільки доходом від їх здійснення. Багато господарських операцій мають суспільно-соціальну спрямованість – такі, наприклад, як підвищення якості соціального пакету найманих працівників чи екологічні заходи підприємства, що здійснюються в межах соціальної відповідальності перед громадою тощо.

Цільове спрямування та різноманітність господарських процесів обумовлює необхідність їх структуризації для оцінювання, аналізу, прогнозування, організації та мотивування відповідно до принципу "витрати – вигоди". Отже, виникає необхідність розподілу підприємства на певні структурні сегменти. Вони можуть існувати як в межах структурних одиниць підприємства, так і розділяти чи об'єднувати певні з них. Такі сегменти наділені правами та обов'язками щодо визначення кінцевого результату й оцінювання ефективності діяльності підприємства за певними господарськими процесами, які характеризуються сукупними витратами.

З цією метою була розроблена концепція центрів відповідальності за понесені витрати й отриманий результат від їх здійснення. Уперше ця концепція була сформульована американським економістом Джоном Хіггінсом, який у 1952 році писав, що діяльність кожної структурної одиниці підприємства має бути оцінена з позицій лише тих витрат або доходів, за які вона може відповідати й які вона контролює. Тобто концепція центрів відповідальності побудована на класифікаційному розмежуванні витрат на контрольовані та неконтрольовані на певному рівні системи менеджменту. Це дозволяє ефективно поєднати інформаційну систему бухгалтерського обліку з керівною системою менеджменту для усвідомлення рівня відповідальності за накопичення витрат та отримання результатів від керівників певних структурних підрозділів підприємства, з одного боку, а з іншого – розмежувати рівні управлінського впливу в системі менеджменту.

Центр відповідальності – сфера діяльності або підрозділ, у межах якого встановлена особиста відповідальність керівника за результати його роботи [58, с. 142].

В умовах децентралізації управління вище керівництво контролює діяльність менеджерів нижчого рівня, а ті, в свою чергу, контролюють роботу свого підрозділу і надають відповідні звіти про результати роботи. Для того щоб даний інформаційний обмін був ефективним, необхідно налагодити систему обліку центрів відповідальності.

Залежно від повноважень, якими наділені керівники відповідних структурних підрозділів, виділяють такі центри відповідальності (рис. 3.1).

Рис. 3.1. **Види центрів відповідальності**

Основою даної класифікації є критерій фінансової відповідальності керівників, який визначається широтою наданих їм повноважень і повнотою покладеної відповідальності.

Оцінити діяльність центру відповідальності можна з використанням кількісних та якісних показників, що характеризують його ефективність. Під **ефективністю** розуміють відносний показник, який характеризується динамічністю та висвітлює результативність діяльності з використання ресурсів для досягнення поставленої мети на релевантному проміжку.

У вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку, на які спирається й управлінський облік як підсистема загальної облікової системи,

зазначено, що облік витрат здійснюється за місцями (центрами) їх утворення, а облік доходів – за джерелами походження. Тобто під час виконання загальної контрольної функції в системі менеджменту вже зазначене розмежування рівнів управлінського впливу на витрати підприємства на різних рівнях менеджменту. Отже, надзвичайно важливим для забезпечення регулювання рівня витрат є планування й облік за центром виникнення лише тих витрат, на які може здійснювати значний вплив керівник конкретного центру відповідальності.

Облік центрів відповідальності – це система обліку, що забезпечує контроль і оцінювання діяльності кожного центру відповідальності. Облік за центрами відповідальності базується на таких принципах:

1) визначення чіткої й однозначної для розуміння й оцінювання системи показників, що характеризують роботу певного центру відповідальності на підприємстві;

2) регулярність складання та подання звітності лише за ту діяльність центру, яка контролюється керівником і знаходиться в межах його відповідальності;

3) безпосередня участь керівника центру в оперативному плануванні показників, що має досягти його підрозділ;

4) вмотивованість керівника центру на досягнення таких показників, що засвідчують результативність діяльності саме його підрозділу та безпосередньо залежать від обґрунтованості прийнятих ним рішень.

Це допомагає покращати виконання організаційної функції в системі менеджменту та розробити адекватну систему стимулювання, що дозволяє підвищити значущість функції мотивації.

Облік за центрами відповідальності – це система, яка обробляє планову та фактичну інформацію про витрати та результати роботи центру. Причому обліковується не лише релевантна бухгалтерська інформація, а і повна інформація стосовно обліку роботи центру відповідальності. Для обліку в центрах відповідальності використовуються натуральні та вартісні показники. Внутрішня управлінська звітність розробляється підприємством самостійно. Вона містить інформацію, необхідну керівництву для ефективного управління діяльністю підприємства.

Основні принципи складання управлінської звітності, що формуються за центрами відповідальності:

1) звіти мають містити доцільну у часі інформацію, яка дозволяє впливати на динаміку результатів діяльності центрів відповідальності;

2) інформація, що подається у звіті, повинна мати якісну доцільність, тобто містити лише ті показники, які характеризують діяльність певного центру за визначеним рівнем управлінського впливу співставно з їх плановим значенням та обґрунтуванням можливих відхилень;

3) у звіті мають бути наведені лише ті показники, що характеризують відповідальність і компетентність керівника підрозділу та мають безпосередній керівний вплив з його боку. Проте досить часто відповідальність за певний вид, пул або статтю витрат може бути розділена. Наприклад, вартість матеріалів може змінюватись не лише залежно від кількості використовуваних матеріалів (відповідальність за керівником виробничого цеху), але і за рахунок коливання цін (відповідальність робітника відділу постачання). А в деяких ситуаціях ціна змінюється під впливом зовнішніх факторів, які не залежать від прийняття управлінського рішення. Тому за виявленням відхилень фактичних витрат від запланованих, що вказуються у звітах центрів відповідальності, слід персоніфікувати відповідальність за цими відхиленнями, оскільки особа, яка не володіє повноваженнями контролю витрат, не може нести відповідальність за їх рівень. Отже, для застосування обліку за центрами відповідальності необхідно провести чітке розмежування в системі менеджменту за рівнем управлінського впливу. Як правило, за центрами витрат організується облік на рівні low-менеджменту (оперативного/виробничого менеджменту).

Відповідальність за **центрами доходів** покладається на керівників middle-менеджменту (середньої ланки управлінського впливу). Так, у центрах доходів керівники відповідають лише за доходи від реалізації продукції. Прикладами таких центрів можуть бути торгові підрозділи підприємства або відділ збуту, якщо вони, отримуючи продукцію на реалізацію, самостійно вирішують питання щодо ціноутворення й обсягів продажу продукції, комбінації продажу.

Однак одного оцінювання результативності роботи центру доходів за показником зростання доходу від реалізації продукції недостатньо, необхідно його порівняти з витратами центру, тобто розрахувати рентабельність продажів.

Зміна доходу від реалізації продукції залежить від зміни двох показників: ціни реалізації й обсягу продажу.

Для розрахунку взаємозв'язку даних показників використовують метод ланцюгових підстановок.

$$\text{Відхилення доходу за ціною} = (\text{Фактична ціна} - \text{Бюджетна ціна}) \times \text{Фактичний обсяг продажу} \quad (3.1)$$

$$\text{Відхилення доходу за рахунок обсягу продажу} = (\text{Фактичний обсяг продажу} - \text{Бюджетний обсяг продажу}) \times \text{Бюджетна ціна} \quad (3.2)$$

Необхідно відмітити, що показники зміни ціни та зміни обсягів продажу є взаємопов'язаними, оскільки зростання ціни, як правило призводить до зменшення обсягів продажу, і навпаки. Отже, необхідно більш детально оцінювати вплив на відхилення ціни за рахунок комбінації продажів й за рахунок обсягу продажу. Відхилення ж комбінації продажів, у свою чергу, визначається відхиленням за рахунок розміру ринку та частки ринку.

Якщо керівник підрозділу несе відповідальність за доходи та витрати підрозділу, то, таким чином, він відповідає і за формування прибутку. Тому підпорядкований йому підрозділ може визначатися як **центр прибутку**, тобто бізнес у мініатюрі.

Центри прибутку досить часто визначаються відповідальністю менеджерів вищої управлінської ланки (high/top-менеджмент), оскільки саме показник прибутку здебільшого виступає одним з основних стратегічних показників в діяльності підприємства.

Оцінювати роботу **центрів прибутку** можна за показниками:

валового прибутку, якщо на центри прибутку не покладена відповідальність за формування операційних витрат періоду;

операційного прибутку, якщо відповідальність за формування операційних витрат розподіляється між центрами прибутку. Тоді треба визначити повні витрати на певну номенклатурну позицію продукції, товарів, робіт чи послуг. Накопичення такої інформації знаходиться поза сферою підсистеми фінансового обліку та може бути сформоване тільки в підсистемі управлінського обліку або в інших аналітичних підсистемах менеджменту;

маржинального доходу, що характеризує рівень покриття непрямих постійних витрат. Цей показник використовується переважно за умови впровадження на підприємстві системи DIRECT-COST.

Оскільки величина прибутку залежить від показників доходу від реалізації, виробничої собівартості реалізованої продукції й операційних витрат періоду, то відхилення прибутку оцінюється впливом відхилень за даними показниками.

Оскільки рішення стосовно обсягів і напрямів інвестиційних вкладень залежить від спрямування стратегічного вектору розвитку підприємства, діяльність центрів інвестицій підпадає під відповідальність керівників вищого управлінського ешелону, а рішення стосовно майбутніх інвестиційно-інноваційних витрат приймається на рівні головного керівника підприємства. Саме до нього сходяться інвестиційні потоки стосовно центрів витрат, доходів і прибутку.

Керівник центру інвестицій відповідає за формування витрат і доходів, розподіл і використання прибутку. Тому основними показниками для оцінювання роботи центру інвестицій вважають прибутковість інвестицій (ROI).

$$\text{ROI} = \text{Операційний прибуток} / \text{Інвестований капітал} \qquad (3.3)$$

Показник **інвестованого капіталу** узагальнює вартість видів активів, які інвестовані підприємством для отримання операційного прибутку (грошові кошти, дебіторська заборгованість, запаси, основні засоби).

Прибутковість інвестицій залежить від показників, розшифрованих з допомогою формули Дюпона [2, с. 357]:

$$\text{Прибутковість інвестицій} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Обсяг продажів}} \times \frac{\text{Обсяг продажів}}{\text{Інвестований капітал}} \qquad (3.4)$$

$$\frac{\text{Прибуток}}{\text{Обсяг продажів}} = \text{Рентабельність продажів} \qquad (3.5)$$

$$\frac{\text{Обсяг продажів}}{\text{Інвестований капітал}} = \text{Оборотність активів} \qquad (3.6)$$

$$\text{Прибутковість інвестицій} = \text{Рентабельність продажів} \times \text{Оборотність активів} \qquad (3.7)$$

Використання показника прибутковості інвестицій має свої переваги та недоліки, що наведені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Переваги та недоліки використання показника прибутковості інвестицій для оцінювання роботи центрів інвестицій

Переваги	Недоліки
Заохочує керівників центрів інвестицій зосередитись на співвідношенні обсягів продажів з витратами й інвестиціями	Використання показника може призвести до концентрування на прибутковості підрозділу без урахування прибутковості всього підприємства
Концентрує увагу керівника центру інвестицій на ефективності інвестованого капіталу	Даний показник стимулює керівників центрів інвестицій концентруватись на короткостроковому періоді планування
Націлює керівників центрів інвестицій на контроль ефективності операційних активів	

Для більш детального аналізу й оцінювання діяльності центру інвестицій може використовуватись цілий ряд фінансових коефіцієнтів: коефіцієнт виручки, операційний важіль, частка оборотного капіталу у виручці, оборотність оборотних засобів, термін оборотності дебіторської заборгованості, термін оборотності кредиторської заборгованості, термін оборотності запасів, загальний коефіцієнт покриття, терміновий коефіцієнт покриття, співвідношення позичкового та власного капіталу, коефіцієнт покриття відсотків, працюючий власний капітал, показник фінансової стійкості та інші. Більш детальна інформація про методологію та підґрунтя використання цих показників наведена у темі 10.

3.2. Облік і оцінювання діяльності центрів витрат

Організація обліку й оцінювання витрат за центрами виникнення та відповідальності є одним з основних завдань сучасного вітчизняного управлінського обліку. Саме розмежування витрат за центрами їх виникнення покладене в основу Звіту про результати діяльності підприємств. У Звіті передбачене розмежування витрат за видами діяльності та за ступенем їх участі в процесі виробництва продукції, виконання робіт або надання послуг (для торгівельних підприємств – витрат, пов'язаних з основною операційною діяльністю) на витрати, що включать до собівартості виробленої продукції, та витрати періоду. Національними стандартами бухгалтерського обліку визначена методика розмежування загальновиробничих витрат підприємства з позицій віднесення їх до собівартості готової (реалізованої)

продукції. Так, загальновиробничі змінні витрати мають бути розподілені на кожен об'єкт витрат пропорційно фактичному значенню фактора витрат (за ставкою, визначеною виходячи з бази розподілу, – годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності тощо). Розподілені постійні витрати формуються на підставі застосування ставки розподілу – годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності тощо, яку визначають на підставі показників нормальної потужності підприємства (додаток Б).

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів. Різниця між розподіленими та фактично понесеними постійними витратами формує нерозподілені витрати, які мають бути включені до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичного значення, що підтверджено первинними документами у системі фінансового обліку. Загальний порядок структуризації витрат підприємства поданий на рис. 3.2.

Оскільки основні витрати операційної діяльності підприємства складають значну частину його загальних витрат та мають бути покриті доходом від його діяльності, доцільно розглянути порядок формування центрів саме цих витрат. Слід відзначити, що такі центри у загальному розумінні можуть бути розподілені на:

центри технологічних (або операційних) виробничих витрат;

центри дискреційних витрат, до яких відносять витрати періоду, що виникають у процесі операційної діяльності.

До центрів виробничих витрат належать виробничі підрозділи підприємства, результат роботи яких може бути виміряний 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.

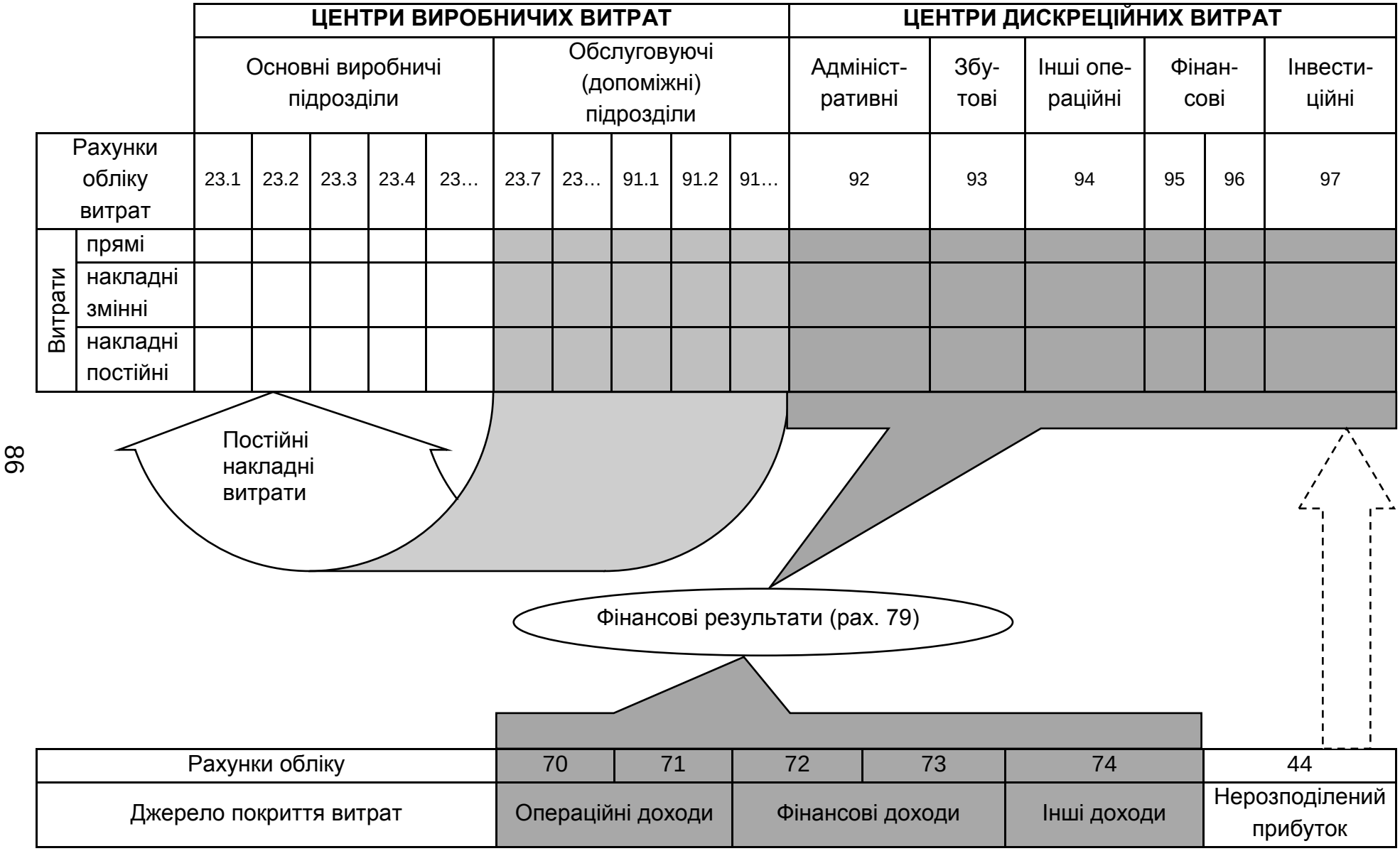

Рис. 3.2. **Загальний порядок структуризації витрат підприємства**

Усі витрати на операційну діяльність як основних, так і обслуговуючих виробничих підрозділів за місцем їх виникнення можуть бути розподілені згідно з обліковою політикою підприємства на прямі та накладні стосовно до фактору витрат, який характеризує їх основну діяльність у послідовності, наведеній на рис. 3.3.

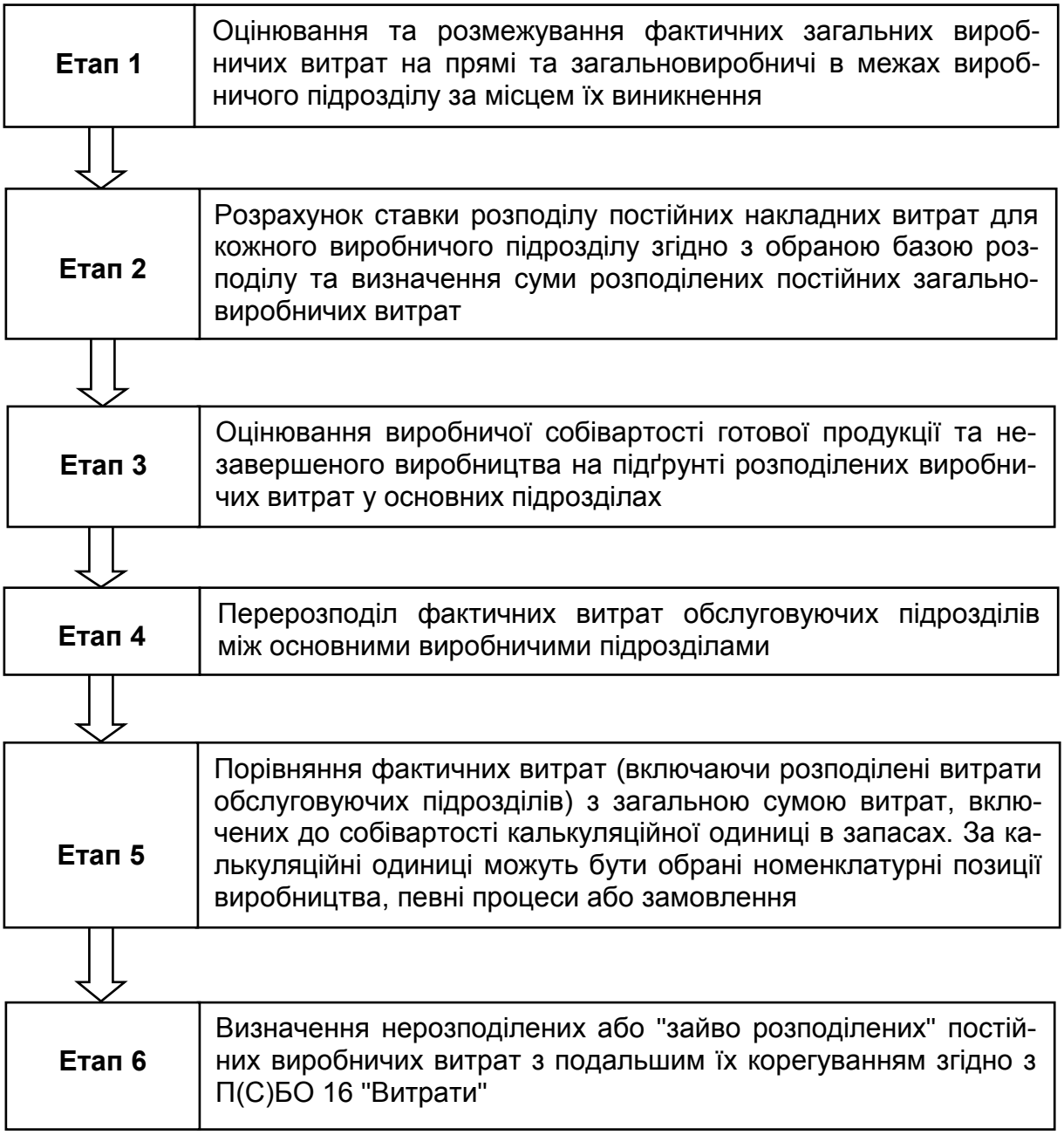

Рис. 3.3. **Етапи розподілу витрат підприємства**

Необхідно розглянути особливості організації облікової політики підприємства задля оцінювання центрів витрат за кожним з етапів.

Етап 1. Розмежування витрат на прямі та непрямі (накладні) відносно фактора витрат відбувається у нормативному полі бухгалтерського обліку, яке регламентується використанням П(С)БО 16 "Витрати" з урахуванням галузевих особливостей та специфіки організації виробничого процесу на підприємстві, які мають своє віддзеркалення у прийнятій обліковій політиці. У наказі про облікову політику необхідно зазначати показники діяльності підрозділів, як-от: обсяг виробленої продукції (чи напівфабрикатів, переданих на обробку до інших виробничих підрозділів) – для основних виробничих підрозділів; показники, що засвідчують обсяг наданих послуг – для обслуговуючих (допоміжних) підрозділів (наприклад, обсяг ремонто-годин для ремонтного цеху чи вартість замовленого матеріалу для складу матеріалів).

Розмежування витрат на прямі та накладні відбувається у міру їх накопичення на рахунках 23 "Виробництво" та 91 "Загальновиробничі витрати", відповідно. Задля означення місця виникнення витрат до означених рахунків відкриваються субрахунки, що вказують на підрозділ виникнення витрат. Наприклад: 23.1 – "Прямі виробничі витрати механічного цеху" або 23.4 – "Прямі виробничі витрати ремонтного цеху". В останньому випадку під прямими розуміють прямі витрати для надання ремонтних послуг, а не для продукції, що виготовляється. Тому для калькулювання вартості наданих послуг за обслуговуючими підрозділами підприємство може застосувати рахунок 91 з відповідними субрахунками, а розмежування за видами та складом витрат здійснювати на субрахунках другого та третього порядку.

Отже, побудова обліку за центрами витрат потребує від підприємства ретельної розробки **Робочого плану рахунків**, який давав би змогу відтворювати специфіку виробництва та забезпечував накопичення інформації про діяльність підрозділу за необхідними класифікаційними ознаками витрат з метою забезпечення ефективного управлінського впливу на них з боку системи менеджменту і водночас не був складний та громіздкий для використання.

Етап 2. Після того як визначена сума та проведене розмежування накладних витрат на постійні та змінні відносно до фактора витрат певного виробничого підрозділу, можна розрахувати ставку розподілу накладних витрат між виробами, замовленнями або переділами. Ставка розподілу накладних витрат дорівнює відношенню загальної суми накладних витрат підрозділів до загального значення бази розподілу.

На практиці вибір бази розподілу залежить від характеру діяльності та технології виробництва у підрозділах підприємства. Найпоширенішими базами є: людино-години, машино-години, пряма заробітна плата, прямі матеріальні витрати, основні витрати діяльності, кількість виготовленої продукції.

Використання в якості бази розподілу людино-годин виправдано в підрозділах, де застосовується переважно ручна праця та тільки тоді, коли чітко налагоджена система обліку відпрацьованого часу.

Використання в якості бази розподілу машино-годин застосовується в тому випадку, коли основну частину накладних витрат складають витрати на утримання й експлуатацію устаткування (амортизація, витрати на електроенергію, на ремонт). Тоді в підрозділах використовується автоматизована або механізована система праці.

Використання в якості бази розподілу накладних витрат обсягу прямих витрат на оплату праці широко використовується на практиці, тому що дані для обчислення бази розподілу можна отримати безпосередньо з даних бухгалтерського обліку, не здійснюючи витрат на збір інформації. Однак цей метод не є абсолютно об'єктивним, тому що на підприємствах існують серйозні коливання в тарифних ставках, посадових окладах та ін.

Використання в якості бази розподілу прямих матеріальних витрат відбувається тоді, коли на підприємстві виробляється однорідна продукція в різних цехах, або випусковий основний підрозділ один. Застосування цієї бази розподілу обґрунтоване в тому випадку, якщо в структурі накладних витрат підприємства матеріальні витрати займають істотну питому вагу (більше 15 %).

Використання в якості бази розподілу основних витрат – комбінований показник прямих витрат і витрат на оплату праці. Основна перевага: інформаційна доступність; недолік: метод прямо не пов'язаний з накладними витратами.

Використання в якості бази розподілу обсягу випуску – найменш точний метод. Він застосовується рідко (якщо в підприємства один підрозділ, що випускає один вид продукції).

Етап 3. Визначення собівартості виробленої продукції в межах нормального калькулювання. Під терміном **"нормальне калькулювання"** в управлінському обліку прийнято розуміти калькулювання прямих й змінних загальновиробничих витрат за фактичною величиною,

а загальновиробничих – в нормативній (розподіленій) сумі, що визначається на підставі застосування нормативної ставки розподілу, з уточненням їх загальної суми на підставі фактичної величини, зафіксованої в системі бухгалтерського фінансового обліку. Отже, визначальним для оцінювання центру виробничих витрат підрозділів, що виготовляють продукцію, є обрання бази розподілу загальновиробничих витрат і розрахунок ставки розподілу.

Розрахунок ставок розподілу слід розглянути на прикладі.

Приклад 1. Підприємство, що виготовляє три номенклатурні позиції продукції, за минулий звітний період має такі показники за виробничим підрозділом (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Показники виробничого підрозділу

Показники	Значення показників
Прямі матеріальні витрати, грн	2 042 000
Прямі витрати на оплату праці, грн	900 000
Фонд праці основних виробничих робітників, год., у тому числі:	120 000
продукція А;	32 400
продукція В;	45 400
продукція С	42 200
Ефективний фонд часу роботи устаткування, маш.-год., у тому числі:	90 000
продукція А;	31 200
продукція В;	42 000
продукція С	16 800
Обсяг виробництва (нормальна потужність), од., у тому числі:	50 000
продукція А;	12 000
продукція В;	20 000
продукція С	18 000
Накладні (загальновиробничі) витрати, грн, з них:	2 000 000
змінні;	650 000
постійні	1 350 000

Необхідно визначити ставки розподілу загальновиробничих постійних і змінних витрат і скласти планову калькуляцію на наступний рік на одиницю виробу, використовуючи дані табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Дані про формування витрат підрозділу за видами продукції

Вид витрат	Сума витрат, грн			Загальна сума витрат підрозділу, грн
	продукція А	продукція В	продукція С	
Прямі матеріальні витрати	480 000	860 000	702 000	2 042 000
Прямі витрати на оплату праці (включаючи нарахування ЄСВ)	252 000	360 000	288 000	900 000
Загальні прямі витрати	732 000	1 220 000	990 000	2 942 000
Загальновиробничі змінні витрати	120 000	170 000	360 000	650 000
Загальновиробничі постійні витрати				1 350 000

Розв'язання.

Використовуючи бази розподілу, слід проаналізувати ставки розподілу, які можуть бути застосовані у плануванні собівартості одиниці продукції для включення накладних витрат у планову калькуляцію (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Розподіл накладних витрат

База розподілу	Ставка розподілу
1. Обсяг фонду робочого часу основних виробничих робітників	1 350 000 / 120 000 = 11,25 грн / люд.-год.
2. Ефективний фонд часу роботи устаткування	1 350 000 / 90 000 = 15 грн / маш.-год.
3. Прямі витрати на оплату праці	1 350 000 / 900 000 = 1,5 грн / грн
4. Прямі матеріальні витрати	1 350 000 / 2 042 000 = 0,661 грн / грн
5. Прямі витрати	1 350 000 / 2 942 000 = 0,459 грн / грн
6. Обсяг виробництва	1 350 000 / 50 000 = 27 грн / од.

Підприємство, самостійно та залежно від специфіки складу загальновиробничих витрат і інших факторів (таких, як: галузеві та технологічні особливості, сталість цін на матеріали, відсутність змін у тарифних ставках на оплату праці, простота отримання інформації) може обрати ставку розподілу. Отже, в табл. 3.4 проілюстроване застосування різних ставок

розподілу для визначення планової величини загальновиробничих витрат, що мають бути віднесені до складу калькуляції планової собівартості одиниці продукції (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Розподіл загальновиробничих (нормативних) витрат за калькуляційними одиницями, грн

База розподілу	Продукція А		Продукція В		Продукція С		Загальна сума витрат підрозділу
	На одиницю виробу	На загальний обсяг виробництва	На одиницю виробу	На загальний обсяг виробництва	На одиницю виробу	На загальний обсяг виробництва	
Фонд робочого часу основних виробничих робітників	30,38	364 500	25,54	510 750	26,38	474 750	1 350 000
Ефективний фонд часу роботи устаткування	39,00	468 000	31,50	630 000	14,00	252 000	1 350 000
Прямі витрати на оплату праці	31,50	378 000	27,00	540 000	24,00	432 000	1 350 000
Прямі матеріальні витрати	26,44	317 280	28,42	568 460	25,79	464 260	1 350 000
Прямі витрати	28,00	335 988	28,00	559 980	25,22	454 034	1 350 000
Обсяг виробництва	27,00	324 000	27,00	540 000	27,00	486 000	1 350 000

Як видно з табл. 3.5, зі збереженням загальної суми розподілу загальновиробничих витрат на рівні 1 350 000 грн різниця в оцінці витрат на одиницю продукції, що пов'язана з вибором бази розподілу, досить суттєва. Це визначає й різницю у плановій калькуляції собівартості одиниці виробленої продукції (табл. 3.6).

Останнє може позначитися на рішенні щодо ціноутворення за кожною номенклатурною позицією та рішенні щодо структури виробництва. У формуванні показника собівартості продукції в табл. 3.6 в якості бази розподілу змінних витрат застосована ставка, що була розрахована виходячи з бази розподілу – фонд робочого часу основних виробничих робітників.

Таблиця 3.6

Нормативна (планова) калькуляція витрат на одиницю продукції, грн

База розподілу	Продукція А				Продукція В				Продукція С			
	Прямі витрати	Змінні загальновиробничі витрати	Постійні загальновиробничі витрати	Планова собівартість	Прямі витрати	Змінні загальновиробничі витрати	Постійні загальновиробничі витрати	Планова собівартість	Прямі витрати	Змінні загальновиробничі витрати	Постійні загальновиробничі витрати	Планова собівартість
Фонд робочого часу основних виробних робітників	61,00	10,00	30,38	**101,38**	61,00	8,50	25,54	**95,40**	55,00	20,00	26,38	**101,38**
Ефективний фонд часу роботи устаткування	61,00	10,00	39,00	**110,00**	61,00	8,50	31,50	**101,00**	55,00	20,00	14,00	**89,00**
Прямі витрати на оплату праці	61,00	10,00	31,50	**102,50**	61,00	8,50	27,00	**96,50**	55,00	20,00	24,00	**99,00**
Прямі матеріальні витрати	61,00	10,00	26,44	**97,44**	61,00	8,50	28,42	**97,92**	55,00	20,00	25,79	**100,79**
Прямі витрати	61,00	10,00	28,00	**99,00**	61,00	8,50	28,00	**97,50**	55,00	20,00	25,22	**100,22**
Обсяг виробництва	61,00	10,00	27,00	**98,00**	61,00	8,50	27,00	**96,50**	55,00	20,00	27,00	**102,00**

Етап 4. Якщо попередні етапи стосувалися визначення й оцінювання прямих, змінних і розподілених загальновиробничих витрат за місцем їх виникнення, то четвертий етап передбачає розподіл фактично понесених виробничих витрат обслуговуючих виробництв з метою оцінювання фактичних загальновиробничих витрат за основними підрозділами задля визначення фактичної собівартості виготовленої продукції.

Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів для віднесення їх до складу фактичних загальновиробничих витрат основних підрозділів може відбуватися з використанням таких баз розподілу:

для обслуговування устаткування (ремонтні цехи, ремонтники) – години обслуговування, зарплата обслуговуючого персоналу, вартість обслуговування;

складські витрати (склад готової продукції, матеріалів) – кількість вимог на відпуск матеріалів, вартість матеріалів, відпущених у виробництво; вартість готової продукції, тоннаж готової продукції або матеріалів або інші обсяги тощо;

витрати, пов'язані с контролем виробничих процесів (відділ технічного контролю – ВТК) – чисельність працівників; людино-години, витрачені на контроль, обслуговування ВТК;

витрати, пов'язані з енергозбереженням (служба енергетика, служба головного електрика), – показання лічильників, потужність, зарплата персоналу, кількість відмов;

витрати, пов'язані з обслуговуванням відділу кадрів, маркетингу, менеджменту, тобто обслуговування персоналу – чисельність персоналу або кількість замовлень.

Слід зазначити, що всі витрати допоміжних підрозділів, віднесені до складу витрат виробничих підрозділів визначаються як постійні загальновиробничі витрати певного основного виробничого підрозділу. Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів ускладнюється тим, що вони, як правило, надають взаємні послуги не тільки основним підрозділам, але й один одному.

Для розподілу витрат допоміжних виробництв можуть бути використані такі **методи** [12]:

1) метод прямого розподілу;

2) метод послідовного розподілу;

3) метод розподілу взаємних послуг;

4) метод одночасного розподілу.

Ці методи слід розглянути на прикладі.

Приклад 2. Підприємство має два основні підрозділи (механічний та складальний цехи) і три обслуговуючих (склад матеріалів, ремонтний цех, їдальня). Співробітники їдальні не є робітниками підприємства. Вихідні дані про фактично накопичені витрати наведені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Вихідні дані

Показники	Підрозділи					Усього
	механічний цех	складальний цех	склад матеріалів	ремонтний цех	їдальня	
1. Накладні витрати (виробничі та невиробничі), грн	800 000	1 000 000	160 000	240 000	200 000	2 400 000
2. Чисельність працівників, осіб	900	1 500	300	300	10	3 000
3. Вартість замовлених матеріалів, грн	300 000	400 000	–	200 000	100 000	1 000 000
4. Обсяг ремонтних робіт, год.	70 000	30 000	–	–	–	100 000

Розв'язання.

Витрати допоміжних виробництв слід розподілити між основними підрозділами й іншими допоміжними підрозділами відповідно до обраної бази розподілу. Ставки розподілу наведені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Ставки розподілу послуг допоміжних виробництв

Підрозділи – споживачі послуг	Підрозділи, що надають послуги		
	Склад	Ремонтний цех	Їдальня
1. Механічний цех	30 %	70 %	30 %
2. Складальний цех	40 %	30 %	50 %
3. Склад матеріалів	–	–	10 %
4. Ремонтний цех	20 %	–	10 %
5. Їдальня	10 %	–	–

Метод прямого розподілу. Цей метод базується на припущенні, що взаємні послуги допоміжних підрозділів не приймаються до уваги, а витрати допоміжних підрозділів розподіляються безпосередньо на діяльність основних. Розподіл з використанням прямого методу поданий в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Розподіл послуг допоміжних виробництв прямим методом, грн

Показники витрат	Підрозділи					Усього
	механічний цех	складальний цех	склад матеріалів	ремонтний цех	їдальня	
1. Накладні витрати	800 000	1 000 000	**160 000**	**240 000**	**200 000**	2 400 000
2. Розподіл витрат:						
а) складу	68 571 (160 000 × × 30 / 70)	91 429 (160 000 × × 40 / 70)	–	–	–	–
б) їдальні	75 000 (200 000 × × 30 / 80)	125000 (200 000 × × 50 / 80)	–	–	–	–
в) ремонтного цеху	168 000 (240 000 × × 70 / 100)	72 000 (240 000 × × 30 / 100)	–	–	–	–
3. Накладні витрати після розподілу	1 111 571	1 288 429	–	–	–	2 400 000

Метод послідовного розподілу. Відповідно до означеного методу 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. Розподіл послуг

допоміжних виробництв за методом послідовного розподілу наведений в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Розподіл послуг допоміжних виробництв методом послідовного розподілу, грн

Показники витрат	Підрозділи					Усього
	механічний цех	складальний цех	склад матеріалів	ремонтний цех	їдальня	
1. Накладні витрати	800 000	1 000 000	160 000	240 000	**200 000**	2 400 000
2. Розподіл витрат:						
а) їдальні	60 000 30 %	100 000 50 %	20 000 10 %	20 000 10 %	(200 000)	–
Накладні витрати після першого розподілу	860 000	1 100 000	**180 000**	260 000	–	2 400 000
б) складу	60 000 (180 000 × × 30 / 90)	80 000 (180 000 × × 40 / 90)	(180 000)	40 000 (180 000 × × 20 / 90)	–	–
Накладні витрати після другого розподілу	920 000	1 180 000	–	**300 000**	–	2 400 000
в) ремонтного цеху	210 000 (300 000 × × 70 / 100)	90 000 (300 000 × × 30 / 100)	–	(300 000)	–	–
3. Накладні витрати після третього розподілу	1 130 000	1 270 000	–	–	–	2 400 000

Метод розподілу взаємних послуг. Цей метод 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. Розподіл послуг допоміжних виробництв за методом розподілу взаємних послуг наведений у табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Розподіл послуг допоміжних виробництв методом розподілу взаємних послуг, грн

Показники витрат	Підрозділи					Усього
	механічний цех	складальний цех	склад матеріалів	ремонтний цех	їдальня	
1. Накладні витрати	800 000	1 000 000	160 000	240000	200 000	2 400 000
Попередній розподіл витрат:						
а) їдальні	–	–	20 000 10 %	20 000 10 %	(40 000)	–
б) складу	–	–	(48 000)	32 000 20 %	16 000 10 %	–
Скориговані накладні витрати	800 000	1 000 000	132 000	292 000	**176 000**	2 400 000
2. Розподіл витрат:						
а) їдальні	66 000 176 000 × × 30 / 80=	110 000 (176 000 × × 50 / 80)	–	–	(176 000)	–
б) складу	56 571 (132 000 × × 30 / 70)	75 429 (132 000 × × 40 / 70)	(132 000)	–	–	–
в) ремонтного цеху	204 400 (292 000 × × 70 / 100)	87 600 (292 000 × × 30 / 100)	–	(292 000)	–	–
3. Накладні витрати після розподілу	1 126 971	1 273 029	–	–	–	2 400 000

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

$$\begin{cases} Р = 240\,000 + 0{,}2\ Скл + 0{,}1\ Їд \\ Скл = 160\,000 + 0{,}1\ Їд \\ Їд = 200\,000 + 0{,}1\ Скл \end{cases}$$

Їд = 200 000 + 0,1 Скл

Скл = 160 000 + 0,1 Їд,

звідси Їд = 200 000 + 0,1(160 000 + 0,1 Їд)

Їд = 216 000 + 0,01 Їд

0,99 Їд = 216 000, **Їд = 218 182**, **Скл = 181 818**;

Р = 240 000 + 0,2 × 181 818 + 0,1 × 218 122 = **298 182.**

Розподіл послуг допоміжних виробництв за даним методом наведений в табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Розподіл послуг допоміжних виробництв методом одночасного розподілу, грн

Показники витрат	Підрозділи					Усього
	механічний цех	складальний цех	склад матеріалів	ремонтний цех	їдальня	
1. Накладні витрати	800 000	1 000 000	160 000	240 000	200 000	2 400 000
2. Розподіл витрат:						
а) їдальні	65 455	109 091	21 818	21 818	(218 182)	–
б) складу	54 545	72 727	(181 818)	36 364	18 182	–
в) ремонтного цеху	208 727	89 455	–	(298 182)	–	–
3. Накладні витрати після розподілу	1 128 727	1 271 273	–	–	–	2 400 000

Як видно з наведеного прикладу, всі чотири способи розподілу витрат дають різні результати, тому, обираючи той або інший метод, потрібно обґрунтувати свій вибір. Найбільш точні результати дає останній метод. Однак він громіздкий у використанні та вимагає чітко налагодженої інформаційної бази, яка дозволяє розрахувати ставку розподілу витрат за структурою. Найчастіше використовується метод прямого розподілу, хоча він менш обґрунтований.

Етап 5. На цьому етапі відбувається порівняння фактичних витрат, включаючи розподілені витрати обслуговуючих підрозділів, із загальною сумою витрат, що увійшли до собівартості калькуляційної одиниці в запасах. Фактичні загальновиробничі витрати у фінансовому обліку накопичуються за дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" у кореспонденції з відповідними рахунками, що визначають статтю витрат.

Наприклад:

1) нарахована амортизація виробничого обладнання:

Д-т 91/3 "Загальновиробничі витрати, субрахунок центру витрати",

К-т 131 "Знос (амортизація) необоротних активів";

2) нарахована заробітна плата начальнику цеху:

Д-т 91/2/2 "Загальновиробничі витрати, субрахунок центру витрат (фактичні витрати)",

К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою".

Розподілені витрати визначаються за методикою, наведеною у П(С)БО 16, і відображуються за кредитом рахунку 91 (субрахунок, що позначає основні виробничі підрозділи/субрахунок розподілені витрати) у кореспонденції з рахунком 23 "Виробництво" (субрахунок виробничі підрозділи/субрахунок види виробництва та/або номенклатурні позиції).

Етап 6. Після формування дебету та кредиту рахунку 91 наприкінці звітного періоду відбувається закриття субрахунків фактичних і розподілених витрат шляхом взаємного кореспондування рахунків. Якщо фактичні загальновиробничі витрати перевищують розподілені, то сальдо за рахунком 91 "Загальновиробничі витрати" (субрахунок центру витрат/субрахунок фактичні витрати) відносять у дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації". Якщо сальдо має рахунок "Загальновиробничі витрати" (субрахунок центру витрат/субрахунок розподілені витрати), то ця сума сторнується з цього рахунку у кореспонденції з рахунками 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція" та 90 "Собівартість реалізації", відповідно.

До центрів дискреційних витрат відносять адміністративні підрозділи, відділ реклами, відділ досліджень і розроблень тощо. Результат їх роботи оцінюється відповідним фінансовим показником, який напряму не залежить від витрат даного підрозділу. Головним критерієм ефективної роботи центру дискреційних витрат є досягнення поставленої мети та дотримання встановлених кошторисів витрат. На рис. 3.4 подані особливості центрів технологічних і дискреційних витрат.

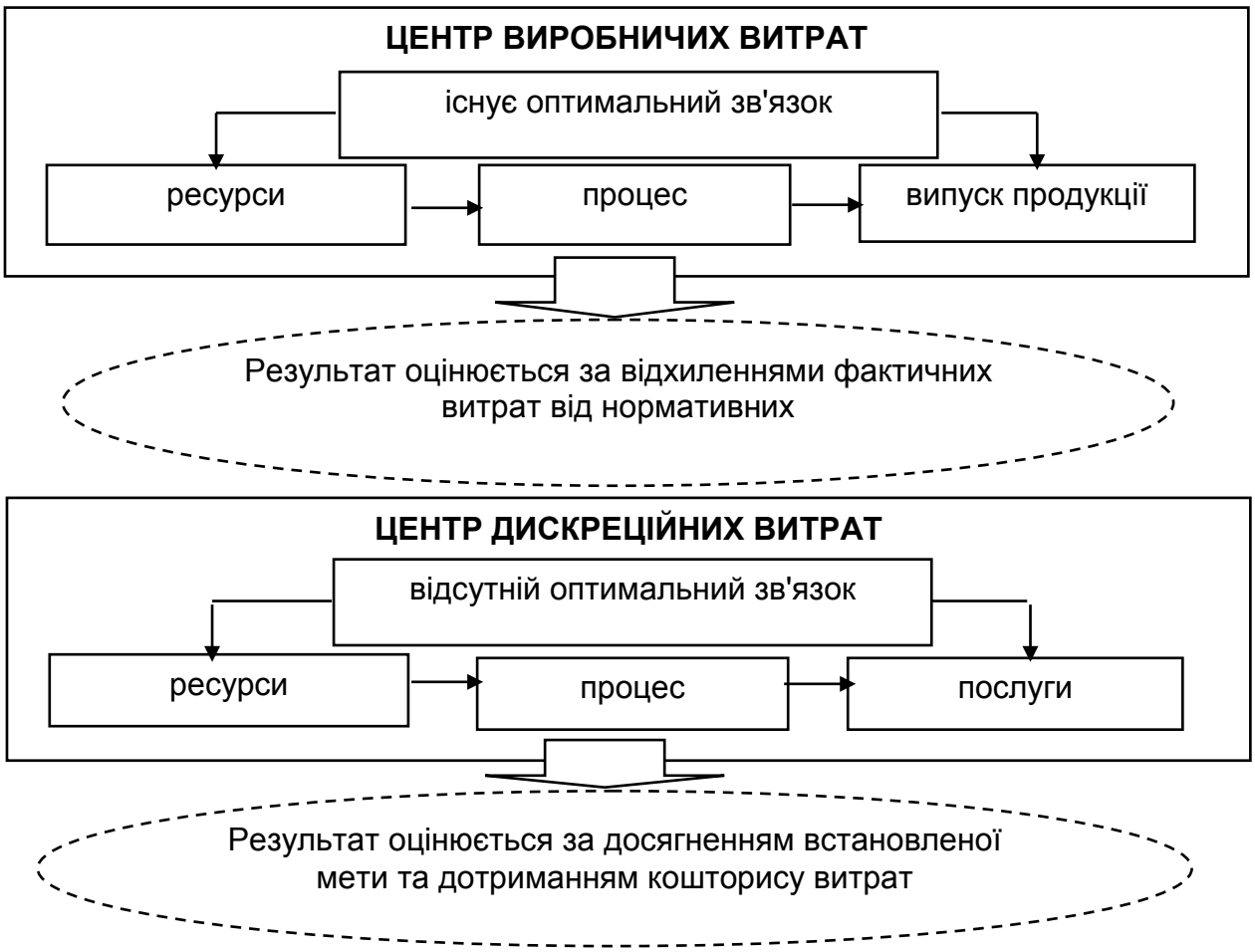

Рис. 3.4. **Особливості центрів технологічних і дискреційних витрат**

3.3. Оптимізація діяльності центрів інвестицій

Центри інвестиційної діяльності контролюються менеджерами вищої ланки, оскільки відповідають за результати як центрів витрат, так і центрів доходів і прибутку та визначають пріоритетні центри інноваційного розвитку підприємства. Інноваційна діяльність реалізується шляхом: розроблення, впровадження у виробництво і пропозицію ринку нової або вдосконаленої продукції, нової технології; освоєння нового виробничого процесу, нових організаційно-технічних рішень адміністративного, комерційного соціального й іншого характеру. Першочерговим завданням для підприємства стає обрання напряму інноваційного розвитку, який і визначає суму витрат інноваційної діяльності. Загальним критерієм оптимізації останніх є максимізація стратегічного (чи оперативного, якщо термін комерціалізації інноваційного проекту не перевищує року) показника, на збільшення

якого спрямовані витрати за обраним проектом, з дотриманням обмежень, що описані моделлю (3.8):

$$Y = F(З_{заг}) \to \max,$$
$$\begin{cases} \Delta F(З_{заг}) \geq \Delta З_{заг}, \\ F_{1\,ІСП_{пр}}(З_{заг}) \geq ІСП_0, \\ 0 \leq \sum\limits_{i=1} З_{пр\,i} \leq З_{\max}, \\ F_{2\,T_i}(З_{заг}) \leq T_{\max}, \\ F_{3\,П_{сум}}(З_{заг}) \geq П_{доп}, \end{cases} \qquad (3.8)$$

де Y – прогнозне значення загального показника, на збільшення якого спрямована інвестиційна діяльність (ІД) у періоді;

F – прогнозний фунціонал дробово-лінійної функції впливу загальних витрат обраного інноваційного проекту на значення цільового показника;

$З_{заг}$ – загальні сумарні витрати на реалізацію обраного інноваційного проекту, що складаються з проектних витрат, витрат на доповнення інноваційного потенціалу до рівня, необхідного для впровадження обраного виду інновації, та витрат на підтримку стійкості системи;

$\Delta З_{заг}$ – додаткові витрати підприємства під час упровадження інноваційного проекту;

Зmax – максимально можливі витрати виходячи з рівня інноваційного потенціалу (ІП) та рівня інноваційних бізнес-можливостей (ІМ) у рамках збереження (або підвищення) запасу міцності СЕБП;

$ІСП_{пр}$, $ІСП_0$ – показники інноваційної спроможності за результатами та на початок упровадження інноваційного проекту, відповідно;

F_1 – функціонал залежності інноваційної спроможності від загальних витрат на впровадження проекту;

T_i – час окупності обраного інноваційного проекту;

F_2 – функціонал залежності часу окупності від витрат на впровадження проекту;

T_{max} – максимально можливий час окупності інвестицій виходячи із показників часу обігу власного капіталу, норми окупності, показника інфляційних очікувань тощо;

$П_{сум}$ – сумарний прибуток в явній та неявній складовій, що отримує підприємство від здійснення ІД в обраному напрямі;

F_3 – функціонал залежності прибутку підприємства від загальних витрат на впровадження проекту;

$П_{доп}$ – мінімально можливе значення прибутку від упровадження певного виду інновацій;

$З_{ПРі}$ – загальні витрати на *і*-й проект.

Слід відзначити, що запропонована модель здебільшого може бути застосована підприємством на оперативному рівні планування з метою обрання певних проектів для включення їх до загального портфеля. Такі проекти мають бути спрямовані на реалізацію конкретного виду інноваційних змін (процесних, продуктових, маркетингових чи організаційних). Так, визначення напряму інноваційного розвитку підприємства відбувається на підставі визначення загального рівня інноваційної спроможності підприємства за всіма складовими. Цей процес характеризує мінімальні витрати для формування достатнього рівня інноваційного потенціалу для певних інноваційних впроваджень і підвищення інноваційних бізнес-можливостей системи менеджменту суб'єкта господарювання, водночас враховуючи рівень загроз здійсненню інноваційної діяльності.

Підходи до безпосереднього обрання інноваційного проекту можуть бути визначені на підставі сценарного моделювання розвитку подій, які враховують взаємний вплив факторів, що визначають рівень зміни інноваційної спроможності підприємства за результатами реалізації конкретного проекту.

Основний показник, максимізація якого закладається підприємством у цільову функцію (3.8), залежить від оперативних цілей. В якості цільової функції можна обрати: прибуток підприємства від впроваджених інновацій, загальний дохід від інноваційно-інвестиційної діяльності, збереження або розширення ринку збуту, інтегральний показник якості продукції або технологічності виробництва тощо.

Перше обмеження, яке покладено в основу первинного відбору інноваційного проекту, характеризує вид функції впливу сукупних витрат ІД на зміну цільового показника. Схематично вимоги стосовно першого обмеження моделі надані на рис. 3.5. Такий функціональний вплив має свідчити про наявність прогнозу щодо прискореного зростання цільової функції порівняно з приростом її аргументу. Така вимога відсікає фінансування проектів з неефективним використанням витрат.

Друге обмеження характеризує необхідну умову відбору інноваційних проектів стосовно впливу передбачених ними заходів, на загальний рівень інноваційної спроможності, який набуває підприємство за результатами впровадження інновацій.

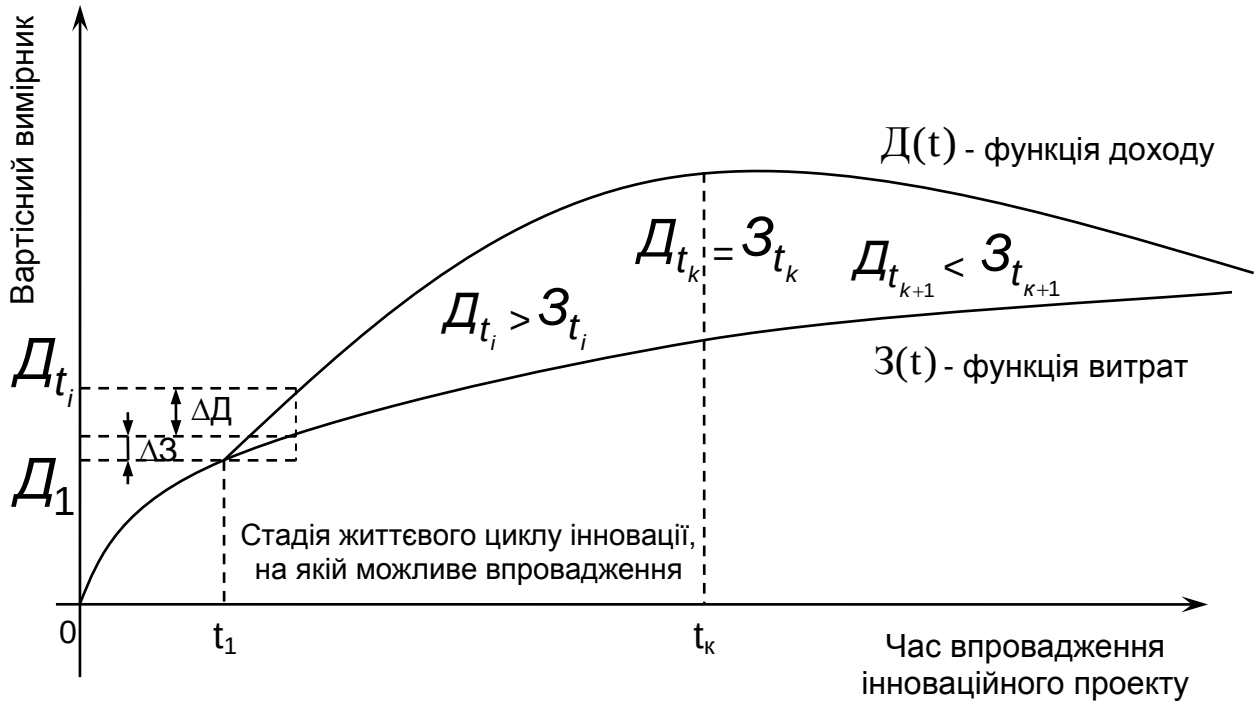

Рис. 3.5. **Графічне визначення часу ефективного впровадження інноваційних проектів**

Третє обмеження може бути застосоване в умовах наявного дефіциту ресурсів підприємства як матеріальних, так і нематеріальних, у тому числі обмеженості доступу підприємства до джерел фінансування, викликаних будь-якими причинами. Коли підприємство працює в умовах стабільного зростання національної економіки, в умовах подальшої інтеграції й інтернаціоналізації світового господарства, це обмеження може бути не суттєвим, але орієнтовним для підприємства та виключено з загальної моделі обрання напряму інноваційної діяльності у короткостроковій перспективі управлінського впливу.

Четверте обмеження стосується терміну окупності проекту та може бути модифіковане залежно від конкретних вимог підприємства стосовно визначення ефективності інвестицій в інші критеріальні обмеження. Це залежить від терміну використання та стадії життєвого циклу інновацій, на якій планується її впровадження. Наприклад, якщо комерціалізація інноваційного проекту передбачає термін менший року, можуть бути застосовані такі недисконтні підходи оцінки капітальних інвестицій, як облікова норма прибутковості чи інші. Методи оцінювання дисконтованої вартості грошових потоків під час комерціалізації інноваційних проектів застосовуються у разі наявності певних ризиків з боку інфляційної компоненти

фінансування витрат інноваційно-інвестиційної діяльності й отримання доходів від неї та великого часового періоду впровадження. В якості критеріїв відбору можуть бути застосовані такі показники, як чиста поточна вартість проекту та внутрішня норма прибутковості.

Щодо п'ятого обмеження, введеного до моделі, то воно характеризує економічну доцільність упровадження інноваційного проекту, визначену розміром сукупного прибутку, який планує отримати підприємство у разі його обрання та комерціалізації. Слід підкреслити, що до загальної суми прогнозного розміру цього показника слід включати як явні (планові до фактичного отримання від інноваційних впроваджень та які можна оцінювати в системі бухгалтерського обліку в майбутніх періодах впровадження), так і неявні показники (прогнозний розмір оцінюють з внутрішньо генерованого гудвілу, який виникає за результатами інноваційного досвіду підприємства). Визнання такого прибутку в системі управління витратами має бути тотожне сумі зростання власного додаткового капіталу, який за результатами операційного періоду включається до прибутку. Амортизацію такого активу, внаслідок дифузійних процесів витоку інформації, що характеризує інноваційні процеси як такі (за авторським визначенням), і в результаті втрачання економічної вартості внаслідок морального зносу відносять до складу видатків. Це впливає на фінансовий результат операційної діяльності та поступово зменшує визначений прибуток і спонукує підприємство до пошуку нових напрямів інноваційної діяльності.

Отже, **процес оцінювання інноваційної спроможності підприємства** складається з таких основних етапів.

Етап 1. Визначення основних стратегічних показників розвитку підприємства які мають бути досягнуті у перспективі.

Етап 2. Оцінювання рівня наявного інноваційного потенціалу підприємства у розрізі його ресурсних складових.

Етап 3. Оцінювання рівня інноваційних бізнес-можливостей щодо реалізації інноваційного потенціалу під час упровадження певного інвестиційного проекту.

Етап 4. Оцінювання досягнутого на певний момент рівня економічної безпеки та запасу міцності системи економічної безпеки підприємства.

Етап 5. Оцінювання впливу кожної складової показника інноваційної спроможності підприємства (ІСП).

Етап 6. Оцінювання інтегрального показника ІСП за кожним видом інноваційних змін.

Етап 7. Визначення рівня економічних показників оперативної діяльності, що обумовлюють ефективну операційну діяльність підприємства.

Етап 8. Відбір та оцінювання інвестиційних проектів, що дозволяють досягти припустимого рівня оперативних і стратегічних показників виходячи з оціненого рівня інноваційної спроможності підприємства.

Етап 9. Корегування оцінки ІСП залежно від обраного інвестиційного проекту з урахуванням взаємного впливу показників.

Етап 10. Оцінювання сумарних витрат щодо реалізації обраного інвестиційно-інноваційного проекту з урахуванням: витрат на проект; витрат на формування рівня інноваційного потенціалу й інноваційних бізнес-можливостей, який забезпечує ефективне впровадження проекту; витрат на підтримку стійкості системи економічної безпеки (витрат на зменшення ризиків інноваційної діяльності підприємства за певним проектом).

Етап 11. Відбір певного інноваційного проекту на підставі запропонованої моделі (3.8).

На завершення можна зазначити, що:

для ефективного функціонування підприємства за сучасних умов необхідне впровадження надійної системи економічної безпеки діяльності підприємства, що здатна оперативно реагувати на прояви внутрішніх і зовнішніх загроз;

формування системи управління інвестиціями та витратами щодо впровадження інновацій має відбуватися з урахуванням взаємодії з іншими предметно-орієнтованими системами менеджменту підприємства таким чином, щоб підтримати загальний односпрямований розвиток усіх управлінських підсистем у межах загальної системи управління підприємством;

для оцінювання інвестиційно-інноваційної спроможності підприємства слід взаємоузгоджувати стан ресурсної складової, бізнес-можливостей та рівень захисту економічної безпеки його діяльності.

Ці процеси безпосередньо впливають на обрання певного типу інноваційних змін і напряму інвестицій для фінансування витрат, спрямованих на інноваційний розвиток суб'єкта господарювання.

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність центру відповідальності й організація його роботи?

2. Які є види центрів відповідальності?

3. У чому полягають особливості обліку й оцінювання діяльності центрів витрат?

4. Яка існує послідовність розподілу витрат підприємства?

5. У чому полягають особливості обліку й оцінювання діяльності центрів доходів?

6. У чому полягають особливості оцінювання й обліку діяльності центрів прибутку?

7. Як здійснюється розподіл накладних витрат допоміжних підрозділів?

8. Охарактеризуйте оптимізацію діяльності центрів інвестицій.

9. Які існують етапи процесу оцінювання інноваційної спроможності підприємства?

Тестові завдання для перевірки знань

1. Центром відповідальності називають:

а) адміністративні та збутові підрозділи;

б) усі виробничі підрозділи;

в) підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за результати його діяльності;

г) немає правильної відповіді.

2. Система обліку за центрами відповідальності передбачає:

а) аналіз та оцінювання діяльності кожного центру відповідальності;

б) складання бюджету для кожного центру відповідальності;

в) регулярне складання звітів про виконання бюджетів;

г) усе з наведеного.

3. Підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за доходи, витрати та використання прибутку, називають центром:

а) інвестицій;

б) витрат;

в) доходів;

г) прибутку.

4. Якщо виробничий підрозділ досяг запланованого обсягу виробництва без перевитрати ресурсів, то його діяльність можна оцінити як:

а) результативну, але неефективну;

б) результативну й ефективну;

в) ефективну, але нерезультативну;

г) неефективну та нерезультативну.

5. Для оцінювання якого типу центрів відповідальності використовують показник рентабельності та прибутковості капіталу:

а) інвестицій;

б) прибутку;

в) доходу;

г) витрат?

6. Під час розподілу витрат обслуговуючих підрозділів насамперед проводять:

а) розрахунок ставки накладних витрат для кожного виробничого підрозділу;

б) розподіл накладних витрат між підрозділами підприємства;

в) перерозподіл витрат допоміжних підрозділів між виробничими підрозділами;

г) розподіл накладних витрат між виробами.

7. Типовими базами для розподілу послуг допоміжних підрозділів, що проводять обслуговування устаткування, є:

а) години обслуговування;

б) зарплата обслуговуючого персоналу;

в) вартість устаткування.

8. Визначити базу розподілу накладних витрат обслуговуючих виробництв.

Обслуговуючі підрозділи	База розподілу
1) ремонтні цехи та ділянки; 2) служба енергетика; 3) склад матеріалів чи готової продукції	а) показники лічильників, потужність, зарплата персоналу, кількість відмов; б) години обслуговування, зарплата обслуговуючого персоналу, вартість обслуговування; в) кількість вимог на відпуск матеріалів, вартість матеріалів, вартість готової продукції, тоннаж готової продукції або матеріалів; г) чисельність працівників, людино-години, витрачені на контроль, обслуговування ВТК

1)_____; 2)_____; 3)_____.

9. Надати характеристику методів розподілу накладних витрат допоміжних виробництв.

Методи розподілу	Характеристика
1) прямого розподілу; 2) послідовного розподілу; 3) розподілу взаємних послуг; 4) одночасного розподілу	а) метод полягає в рішенні системи рівнянь; б) спочатку розглядаються тільки взаємні послуги допоміжних виробництв; в) витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляють послідовно з урахуванням того, що підрозділи надають послуги один одному; г) метод базується на допущенні, що взаємні послуги допоміжних підрозділів не приймаються до уваги

1)_____; 2)_____; 3)_____; 4)_____.

10. За методом послідовного розподілу витрат обслуговуючих підрозділів насамперед визначають:

а) обслуговуючий підрозділ, який обслуговується найменшим числом інших неосновних підрозділів;

б) підрозділ, який надає послуг на найбільшу суму;

в) підрозділ, який надає найменше послуг.

Глосарій

Ефективність – відносний показник, який характеризується динамічністю та висвітлює результативність діяльності з використання ресурсів для досягнення поставленої мети на релевантному проміжку.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів.

Облік центрів відповідальності – система обліку, що забезпечує контроль і оцінювання діяльності кожного центру відповідальності.

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

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

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 й інвестиції.

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

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

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

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

Мета – сформувати комплексне розуміння взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства. Пізнання сутності показників: маржинальний дохід, точка беззбитковості, запас міцності, фактор операційного важеля й їх використання для прийняття управлінських рішень.

Основні питання:

4.1. Мета та методи аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток".

4.2. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни й обсягів реалізації. Точка беззбитковості.

4.3. Взаємозв'язок "витрати – обсяг діяльності – прибуток" в умовах виробництва декількох видів продукції.

4.4. Припущення, на яких базується аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток"

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

знання основних формул для розрахунку маржинального доходу, точки беззбитковості, запасу міцності, фактора операційного важеля та характеристик цих показників;

уміння:

здійснювати розрахунок показників даного аналізу;

давати оцінку отриманим результатам аналізу;

будувати графіки беззбитковості, аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток";

комунікація:

здатність до вибору необхідних для аналізу конкретної ситуації показників;

здатність до обґрунтування припущень, на яких базується аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток";

автономність і відповідальність:

самостійне прийняття ефективних управлінських рішень щодо забезпечення бажаних показників витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства.

Ключові слова: витрати, обсяг діяльності, прибуток, маржинальний дохід, точка беззбитковості, запас міцності, фактор операційного важеля, структура витрат, комбінація продажів.

4.1. Мета та методи аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток"

Діяльність будь-якого суб'єкту господарювання спрямована на досягнення певного результату, отримання якого пов'язане зі здійсненням певних витрат.

Розмір витрат підприємства залежить від обсягів його діяльності (виробництва та реалізації), а прибуток, в свою чергу, залежить від витрат, обсягів діяльності та ціни на продукцію (товари, роботи, послуги) підприємства. Ці показники знаходяться під впливом внутрішніх та зовнішніх чинників (попит і пропозиція на ринку, існування конкурентів, державне регулювання та ін.). Тому підприємство повинне знайти оптимальне співвідношення між показниками обсягу виробництва, витрат і ціни на продукцію задля отримання максимального прибутку. Для цього доцільно використовувати систему аналізу "витрати – обсяг діяльності – прибуток".

Аналіз "витрати – обсяг діяльності – прибуток" – це метод системного дослідження витрат, обсягу діяльності та прибутку компанії для визначення:

обсягу реалізації, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку;

величини прибутку за певного обсягу реалізації;

впливу змін величини витрат, обсягу та цін реалізації на прибуток підприємства;

оптимальної структури витрат.

Існують кілька методів для оцінювання взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток", їх можна розподілити на:

1) *математичні*: метод рівності та метод маржинального доходу;

2) *графічні*: побудова графіка беззбитковості, графіка взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток", графіка маржинального доходу.

Необхідно відмітити, що недоцільно оцінювати діяльність підприємства лише за показником прибутку, оскільки він має свої недоліки. Одним з них є те, що розмір прибутку підприємства залежить не лише від трудового вкладу колективу, але і від інших чинників, які не залежать від підприємства. До них можуть відноситись природні, транспортні, економічні умови господарської діяльності. Отже, розглядаючи зростання прибутку, необхідно встановити, чим воно викликане та чи спостерігалось одночасне збільшення обсягу виробництва та реалізації продукції зі зниження витрат на виробництво продукції – це дійсно свідчить про підвищення ефективності операційної діяльності підприємства.

Для оцінювання ефективності операційної діяльності підприємства доцільно використовувати показник маржинального доходу.

Маржинальний дохід – це різниця між доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і змінними витратами на випуск продукції. Виходячи з визначення маржинального доходу, він може бути розрахований як сума постійних витрат і прибутку або як різниця між доходом від реалізації та змінними витратами. Таким чином, маржинальний дохід відображує вплив сегмента (продукту, підрозділу) витрат на покриття постійних витрат і формування прибутку.

Взаємозв'язок витратних і результатних показників наведений на рис. 4.1.

У формуванні маржинального доходу враховують усі аспекти операційної діяльності підприємства: рівень використання основного капіталу, машин, устаткування, технологій, організації виробництва та праці.

Абсолютна величина маржинального доходу відображує результати зниження витрат і зростання обсягу реалізованої продукції. Складовою частиною маржинального доходу є прибуток – кінцевий результат підприємницької діяльності.

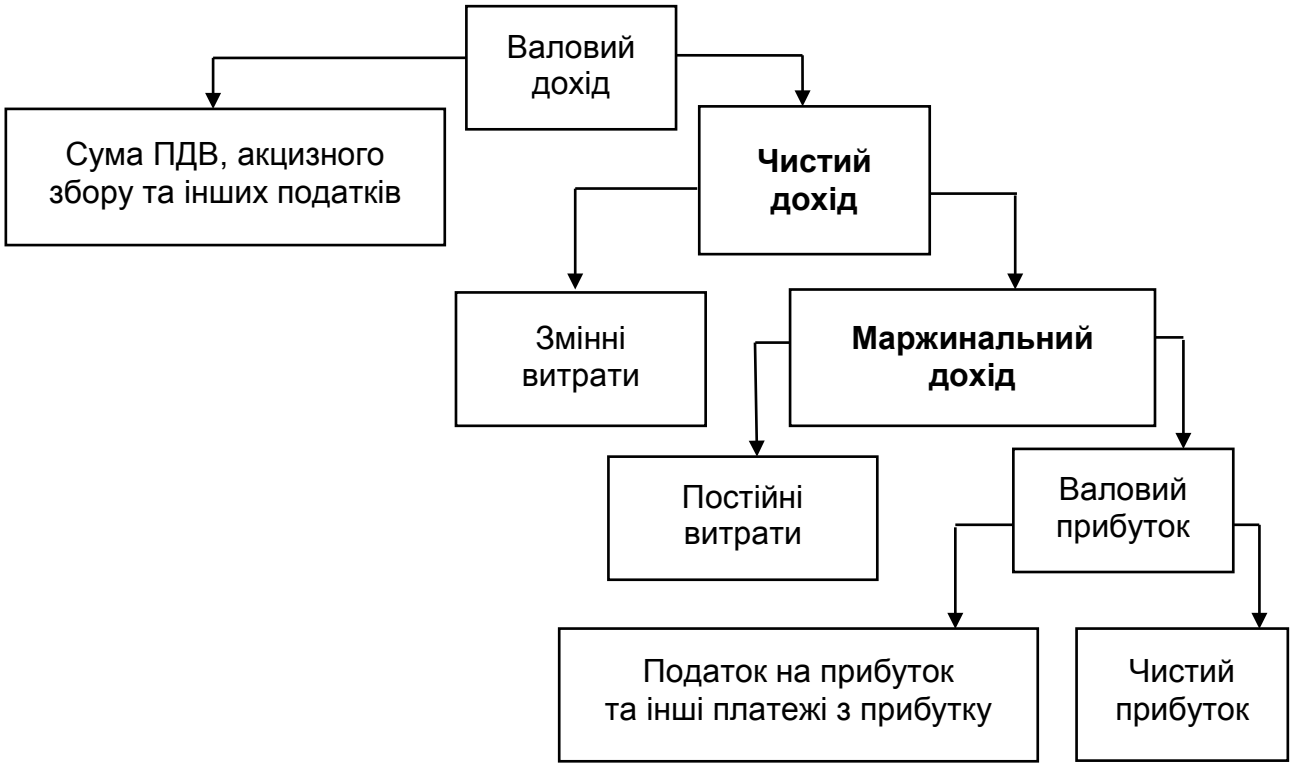

Рис. 4.1. **Взаємозв'язок витратних і результатних показників діяльності підприємства**

Отже, саме маржинальний дохід дає інформацію про результати діяльності та структуру витрат, тому найбільш повно оцінює ефективну діяльність підприємства.

4.2. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та обсягів реалізації. Точка беззбитковості

Іншим важливим показником, який необхідно враховувати у прийнятті управлінських рішень стосовно забезпечення ефективної діяльності підприємства, є точка беззбитковості.

Точка беззбитковості – це такий обсяг діяльності (реалізації виробленої продукції, товарів, робіт, послуг), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам і, отже, маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам діяльності.

За допомогою точки беззбитковості підприємство може контролювати рівень обсягу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), який забезпечить покриття всіх витрат підприємства, але не дасть підприємству прибутку.

Визначення точки беззбитковості може бути реалізовано двома шляхами: за допомогою рівності або спеціальних формул. У першому випадку метод базується на використанні такої формули:

$$\begin{matrix}\text{Дохід}\\ \text{від реалізації}\end{matrix} = \begin{matrix}\text{Змінні}\\ \text{витрати}\end{matrix} + \begin{matrix}\text{Постійні}\\ \text{витрати}\end{matrix} + \begin{matrix}\text{Операційний}\\ \text{прибуток}\end{matrix} \qquad (4.1)$$

Оскільки в точці беззбитковості прибуток дорівнює нулю, то вона визначається як дохід, що дорівнює сумі змінних і постійних витрат.

Приклад 1. Визначення точки беззбитковості можна розглянути на прикладі умовного підприємства, що випускає 20 000 одиниць продукції та реалізує їх за ціною 120 грн. Дані про діяльність наведені в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Результати діяльності підприємства за звітний період

Показники	Суми	
	в абсолютному вираженні, грн	на одиницю випуску, грн/шт.
Чистий дохід від реалізації	2 560 000	128
Змінні витрати	1 600 000	80
Постійні витрати	600 000	30
Маржинальний дохід	960 000	48
Операційний прибуток	360 000	18

Розв'язання.

Загальна сума витрат підприємства описується функцією витрат: $Y = a + bx$. У точці беззбитковості загальні витрати підприємства дорівнюють чистому доходу від реалізації, визначеному як добуток ціни й обсягу реалізації продукції. Для даного числового прикладу розрахована точка беззбитковості:

$$600\,000 + 80x = 128x, \text{ звідси } x = 12\,500 \text{ од.}$$

Таким чином, точку беззбитковості можна визначити за формулою:

$$BEP = FC / (PU - VC), \quad (4.2)$$

де *BEP* – точка беззбитковості;

FC – постійні витрати;

PU – ціна за одиницю продукції;

VC – змінні витрати на одиницю реалізованої продукції.

Точку беззбитковості можна визначити й за допомогою коефіцієнта маржинального доходу. **Коефіцієнт маржинального доходу** – це відношення маржинального доходу до чистого доходу від реалізації.

За даними *прикладу 1* коефіцієнт маржинального доходу дорівнює 960 000 / 2 560 000 = 0,375.

Точку беззбитковості за допомогою коефіцієнта маржинального доходу визначають як відношення постійних витрат до величини коефіцієнта маржинального доходу. На підставі цієї формули точка беззбитковості визначається у вартісному вираженні. Знаючи ціну за одиницю продукції, можна отримати точку беззбитковості й у натуральному вираженні.

Для *прикладу 1* точка беззбитковості дорівнює:

600 000 / 0,375 = 1 600 000 грн або 12 500 одиниць.

Обчислення точки беззбитковості є одним з найважливіших елементів визначення показників, що здійснюють вплив на формування стратегії підприємства. На практиці значення набуває розрахунок не тільки "відправної точки" для розроблення стратегії, але й обчислення показників обсягу та ціни реалізації, що необхідні для отримання запланованої величини прибутку за даної функції витрат.

Для цього використовують формули розрахунку обсягу реалізації:

$$TR = (FC + P) / kCM \quad (4.3)$$

$$TRu = (FC + P) / CM, \quad (4.4)$$

де *TR* – обсяг реалізації у вартісному виразі;

TRu – обсяг реалізації в натуральному виразі;

FC – постійні витрати;

P – операційний прибуток;

kCM – коефіцієнт маржинального доходу;

CM – маржинальний дохід на одиницю продукції.

Застосовуючи ці формули, можна визначити, скільки одиниць продукції необхідно реалізувати підприємству, дані про діяльності якого наведені в табл. 4.1, для того, щоб отримати прибуток у сумі 700 000 грн.

$$TRu = (600\,000 + 700\,000) / 48 = 27\,084 \text{ одиниці.}$$

Прибуток із запланованим обсягом реалізації можна визначити виходячи з рівняння:

$$P = TR – (FC + VC). \quad (4.5)$$

Трансформувавши це рівняння з допомогою вираження обсягу продажів через коефіцієнт маржинального доходу, отримано:

$$P = TR \times kCM – FC. \quad (4.6)$$

Таким чином, якщо підприємство (*приклад 1*) планує отримати дохід від реалізації в сумі 3 000 000 грн, то виходячи з формули (4.6) операційний прибуток складе 3 000 000 х 0,375 – 600 000 = 525 000 грн.

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" може бути здійснений за допомогою графіків: беззбитковості; взаємозв'язку "прибуток – обсяг діяльності"; маржинального доходу.

Графік беззбитковості дозволяє визначити суму збитку або прибутку, що підприємство отримає з певних витрат. Графік беззбитковості будують у такому порядку:

1) побудова осей графіка. За вісь X приймається обсяг діяльності (продажів) у натуральних одиницях. На осі Y відкладають значення у вартісному вираженні;

2) нанесення лінії постійних витрат;

3) визначення загальних витрат. Для декількох обсягів реалізації обчислюють суму загальних витрат і будують пряму, що характеризує лінію загальних витрат;

4) нанесення лінії змінних витрат. Лінію змінних витрат наносять від 0 до будь-якої певної точки;

5) розрахунок доходу від реалізації. Точка перетину лінії загальних витрат і лінії доходу від реалізації є точкою беззбитковості.

Графік беззбитковості для умовного прикладу поданий на рис. 4.2, графік взаємозв'язку обсягу і прибутку – на рис. 4.3.

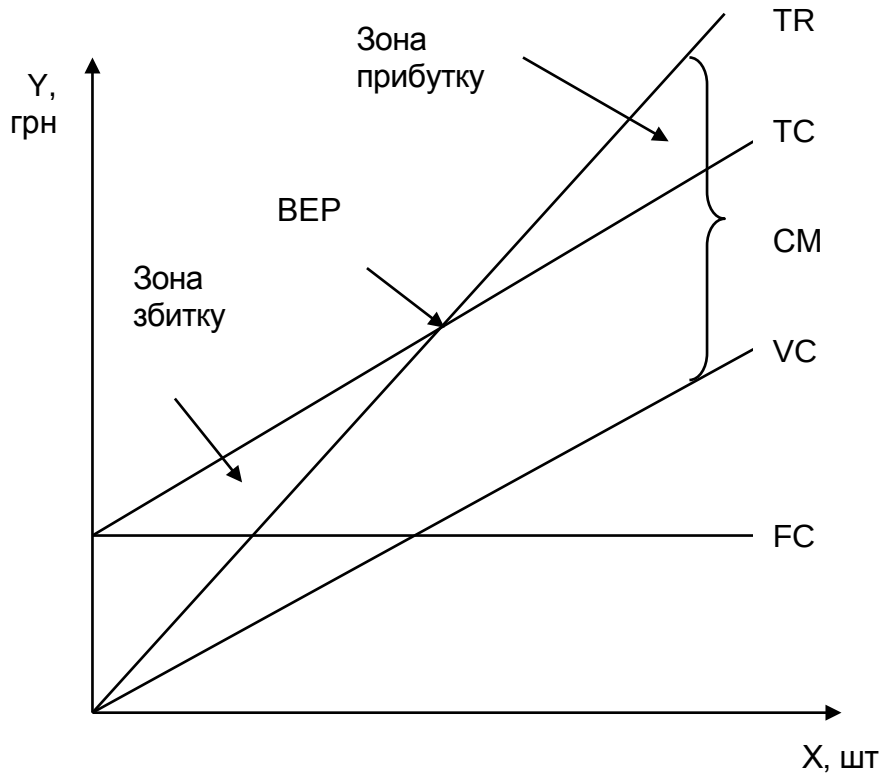

Рис. 4.2. **Графік беззбитковості**

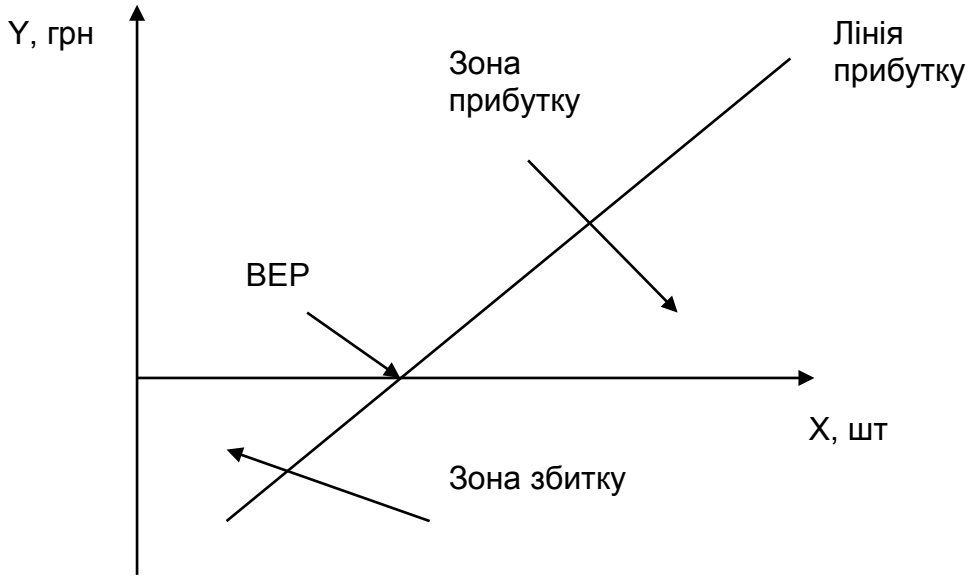

Рис. 4.3. **Графік взаємозв'язку обсягу і прибутку**

Графік маржинального доходу ілюструє залежність маржинального доходу та витрат підприємства.

Одним з найважливіших напрямів аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" є аналіз чутливості прибутку до зміни інших параметрів діяльності, тобто визначення впливу на прибуток зміни

витрат зі зміною виробництва; ціни зі зміною обсягу реалізації; самого обсягу продажів.

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажів можна використати такі показники:

коефіцієнт маржинального доходу;

запас міцності;

операційний важіль.

Визначити вплив зміни обсягу виробництва (реалізації) на прибуток за допомогою коефіцієнта маржинального доходу можна за формулою:

$$\text{Зміна прибутку} = \text{Зміна обсягу продажів} \times \text{Коефіцієнт маржинального. доходу} \quad (4.7)$$

За даними *прикладу 1*, якщо підприємство збільшить обсяг реалізації на 30 000 грн, операційний прибуток збільшиться на 11 250 грн (30 000 × 0,375).

Запас міцності – це величина, на яку фактичний або запланований обсяг реалізації перевищує беззбитковий обсяг реалізації.

Запас міцності має такий математичний вираз:

$$\text{Запас міцності} = \text{Обсяг реалізації} - \text{Точка беззбитковості.} \quad (4.8)$$

Таким чином, запас міцності відображує граничну величину можливого зниження обсягу продажів без ризику зазнати збитків.

Запас міцності може бути визначений як у грошових, так і у натуральних одиницях. Для визначення в грошовому виразі у формулу (4.8) підставляються показники в гривнях, а в натуральному вираженні – у штуках.

Згідно з даними *прикладу 1* обсяг реалізації становить 20 000 од., точка беззбитковості у натуральному вираженні, визначена за методами управлінського обліку, – 12 500 од.; тоді запас міцності дорівнює 7 500 од. (20 000 – 12 500). Дохід від реалізації продукції дорівнює 2 560 000 грн, а точка беззбитковості у грошовому вираженні складає 1 600 000 грн; тоді запас міцності у грошовому вираженні дорівнює 960 000 грн (2 560 000 – 1 600 000). Це означає, що підприємство може знизити обсяг реалізації на 7 500 од., водночас зменшивши дохід від реалізації на 960 000 грн без ризику зазнати збитків.

Показник запасу міцності може бути використаний для визначення операційного прибутку:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Запас міцності} \times \text{Коефіцієнт маржинального. доходу} \quad (4.9)$$

Дані *прикладу 1* доводять, що запас міцності підприємства у грошовому вимірюванні становить 960 000 грн, а коефіцієнт маржинального доходу – 0,375. Тоді операційний прибуток дорівнює 360 000 000 (960 000 × 0,375) грн, що і підтверджують дані табл. 4.1.

Поряд з абсолютним значенням показника запасу міцності для оцінювання зв'язку прибутку й обсягу реалізації використовують коефіцієнт запасу міцності. **Коефіцієнт запасу міцності (КЗМ)** – це співвідношення запасу міцності та фактичного обсягу реалізації.

Коефіцієнт запасу міцності є мірою ризику від нерентабельної роботи підприємства. Значення цього показника перебуває в інтервалі [-∞; 1].

Чим більше значення коефіцієнта запасу міцності має підприємство, тим менша ймовірність того, що підприємство буде зазнавати збитків у випадку зменшення обсягів реалізації.

Приклад 2. Підприємство "Премія" бажає отримати прибуток у сумі 80 000 грн і розглядає дві альтернативи досягнення цієї мети:

перша альтернатива: змінні витрати на одиницю становлять 90 грн/шт., постійні витрати – 60 000 грн;

друга альтернатива: змінні витрати на одиницю становлять 70 грн/шт., постійні витрати – 64 000 грн.

Ціна й у першому, й у другому випадках залишається незмінною – 160 грн/шт.

Для того, щоб розрахувати коефіцієнт запасу міцності для кожної альтернативи слід позначити обсяг реалізації в кількісному вигляді – *x*. Тоді, використовуючи формулу (4.1), буде отримане рівняння, за яким можна визначити обсяг реалізації продукції для кожної альтернативи. Розрахунок показників поданий у табл. 4.2.

Розв'язання.

Таким чином, за першою альтернативою ризик зазнати збитків від невиходу на запланований обсяг продажів нижчий ніж за другої, оскільки коефіцієнт запасу міцності у першій альтернативі більший.

Таблиця 4.2

Показники діяльності підприємства "Премія"

Показники	Перша альтернатива		Друга альтернатива	
Формула для розрахунку	розрахунок	результат	розрахунок	результат
Обсяг реалізації продукції, шт. (Постійні витрати + Операційний прибуток)/(Ціна одиниці продукції – – Змінні витрати на одиницю продукції)	(60 000 + + 80 000) / / (160 – 90)	2 000	(64 000 + + 80 000) / / (160 – 70)	1 600
Дохід від реалізації, грн Обсяг реалізації продукції × Ціна одиниці продукції	2 000 × 160	320 000	1 600 × 160	256 000
Точка беззбитковості у натуральному вираженні, шт. Постійні витрати/(Ціна одиниці продукції – Змінні витрати на одиницю продукції)	60 000 / / (160 – 90)	858	64 000 / / (160 – 70)	712
Точка беззбитковості у грошовому вираженні, грн Точка беззбитковості у натуральному вимірюванні × Ціна одиниці продукції	858 × 160	137 280	712 × 160	113 920
Запас міцності, грн Дохід від реалізації – Точка беззбитковості у грошовому вимірюванні	320 000 – –137 280	187 720	256 000 – – 113 920	142 080
Коефіцієнт запасу міцності Запас міцності/Дохід від реалізації	187 720 / / 320 000	0,571	142 080 / / 256 000	0,555

Хоча обидва варіанти забезпечують отримання однакової суми прибутку в розмірі 80 000 грн, ризик зазнати збитків у випадку незабезпечення обсягу реалізації у другій альтернативі більший. Іншими словами, зниження обсягу реалізації супроводжується більш швидким падінням прибутку, що обумовлюється структурою витрат на підприємстві та пояснюється ефектом операційного важеля.

Операційним важелем називається структура витрат, яка забезпечує більший відсоток приросту прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації.

Під структурою витрат розуміють співвідношення постійних і змінних витрат. Характеристика структури витрат як оптимальної залежить від низки причин, основна з яких – тенденція зміни обсягу реалізації.

Дане твердження необхідно розглянути на конкретному прикладі.

Приклад 3. Нехай, підприємства "Мікс" і "Фарт", дані про діяльності яких наведені в табл. 4.3, випускають один вид продукції, реалізують її за однаковою ціною та за результатами періоду мають однакову величину прибутку.

Таблиця 4.3

Структура витрат підприємств "Мікс" і "Фарт"

Показники	"Мікс"		"Фарт"	
	Суми, грн	%	Суми, грн.	%
Дохід від реалізації	550 000	100	550 000	100
Змінні витрати	357 500	65	110 000	20
Маржинальний дохід	192 500	35	440 000	80
Постійні витрати	110 000	20	357 500	65
Прибуток	82 500	15	82 500	15

Якщо обсяг реалізації має тенденцію постійного зростання, тобто підприємство вибрало агресивну стратегію на захоплення ринку, то кращу структуру витрат має підприємство "Фарт", тому що темпи зростання маржинального доходу вищі.

Якщо має місце тенденція скорочення обсягу реалізації, то підприємство "Фарт" буде швидше втрачати маржинальний дохід і операційний прибуток, ніж підприємство "Мікс". Тому за тенденції зниження обсягу реалізації кращою можна вважати структуру витрат підприємства "Мікс".

Звідси можна зробити висновок, що більша питома вага постійних витрат у структурі витрат підприємства забезпечує більший вплив на прибуток зі зміною обсягу реалізації.

Міру використання постійних витрат у загальній структурі витрат називають **операційним важелем**. Кількісним показником операційного важеля є операційний множник (фактор операційного важеля), що розраховується за формулою:

$$\text{Фактор операційного важеля} = \text{Маржинальний дохід} / \text{Прибуток.} \quad (4.10)$$

Використовуючи дані *прикладу 3*, можна розрахувати фактор операційного важеля для підприємств "Мікс" і "Фарт".

Для "Мікс" операційний множник = 192 500 / 82 500 = 2,3.

Для "Фарт" операційний множник = 440 000 / 82 500 = 5,3.

Операційний множник показує відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу реалізації. Тобто, помноживши відсоток зміни обсягу реалізації на фактор операційного важеля, буде отримано відсоток зміни величини прибутку.

Так, якщо в даних підприємств обсяг реалізації збільшиться на 10 %, то прибуток підприємства "Мікс" зросте на 23 % (10 × 2,3), а підприємства "Фарт" – на 53 % (10 × 5,3).

Результат впливу зміни витрат, ціни, обсягу реалізації на прибуток може бути визначений за допомогою:

1) порівняльних звітів про прибуток (про доходи);

2) диференційного аналізу;

3) порівняння маржинального доходу.

Порівняння звітів про прибуток (про доходи) передбачає порівняння всіх показників, що наводяться у звіті за звітній та попередній період і визначення відхилення.

Диференційний аналіз передбачає вивчення тільки тих показників, які змінюються під впливом ухваленого рішення, тобто для оцінювання поведінки прибутку вивчаються тільки релевантні дані (постійні витрати та сумарне зростання змінних).

Диференційний прибуток – це збільшення прибутку, викликане збільшенням обсягу реалізації. Таким чином, величину диференційного прибутку можна знайти за формулою:

$$\text{Диференційний прибуток} = \text{Приріст маржинального доходу} - \text{Приріст постійних витрат}. \quad (4.11)$$

Перевагою диференційного аналізу є можливість зосередити увагу менеджера тільки на релевантних даних, ігноруючи іншу інформацію.

Порівняння маржинального доходу передбачає порівняння досягнутої величини маржинального доходу з маржинальним доходом у наступному за базовим, звітному періоді. Отримана різниця після коригування на величину зміни постійних витрат покаже результат впливу всіх змін на прибуток підприємства. Тобто даний метод є комбінацією двох перших методів. Усі три розглянуті методи дають однаковий результат, тому підприємство

самостійно вибирає метод, найбільш зручний для використання в аналізі досягнутих показників або прогнозуванні майбутніх.

4.3. Взаємозв'язок "витрати – обсяг діяльності – прибуток" в умовах виробництва декількох видів продукції

Комбінація продажів (КП) – це співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації. Це співвідношення може бути показане у відсотках до загального обсягу або в пропорціях одного виробу до іншого.

Для ілюстрації аналізу беззбитковості в умовах такого виробництва доцільно розглянути такий приклад.

Приклад 4. Підприємство "Космос" випускає чотири види продукції. Дані про випуск наведені в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Дані для розрахунку комбінації продажів

Показники	Виріб 1	Виріб 2	Виріб 3	Виріб 4	Усього
Обсяг реалізації, шт.	80 000	60 000	40 000	20 000	200 000
Ціна за одиницю, грн	30	28	25	22	–
Змінні витрати на одиницю, грн	17	16	14	12	–
Загальні постійні витрати, грн	–	–			510 000

Розв'язання.

Для визначення комбінації продажів необхідно розрахувати питому вагу кожного виробу у загальній їх кількості.

Виріб 1 = 80 000 / 200 000 = 0,4 або 40 %.

Виріб 2 = 60 000 / 200 000 = 0,3 або 30 %.

Виріб 3 = 40 000 / 200 000 = 0,2 або 20 %.

Виріб 4 = 20 000 / 200 000 = 0,1 або 10 %.

Отже, комбінація продажів має вигляд: 0,4 : 0,3 : 0,2 : 0,1; або: 40 % : 30 % : 20 % : 10 %.

Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину середньозваженого маржинального доходу.

Середньозважений маржинальний дохід (СМД) – це сума величин маржинального доходу (МД) різних виробів, зважених з допомогою комбінації продажів (КП) (формула 4.12).

$$СМД = \Sigma (МД_i \times Кп_i). \quad (4.12)$$

Для визначення середньозваженого маржинального доходу визначають маржинальний дохід усіх виробів:

МД1 = 30 – 17 = 13 грн;
МД2 = 28 – 16 = 12 грн;
МД3 = 25 – 14 = 11 грн;
МД4 = 22 – 12 = 10 грн.
СМД = 13 × 0,4 + 12 × 0,3 + 11 × 0,2 + 10 × 0,1 = 12 грн.

Середньозважений маржинальний дохід може бути отриманий шляхом ділення загального маржинального доходу на кількість продукції.

Тобто СМД = (13 × 80 000 + 12 × 60 000 + 11 × 40 000 + 10 × × 20 000)/200 000 = 12 грн.

Знаючи середньозважений маржинальний дохід і постійні витрати, можна визначити точку беззбитковості:

$$ВЕР_{заг} = 510\,000 / 12 = 42\,500 \text{ шт.}$$

Отримана сума характеризує сумарний обсяг, тобто критичний обсяг виробництва всіх чотирьох виробів разом. У проведенні аналізу "витрати – обсяг діяльності – прибуток" одним з допущень є те, що структура випуску виробів (комбінація продажів) не міняється. За умови незмінної комбінації продажів можна знайти критичний обсяг реалізації окремо для кожного виробу:

ВЕР1 = 42 500 × 0,4 = 17 000 шт.;
ВЕР2 = 42 500 × 0,3 = 12 750 шт.;
ВЕР3 = 42 500 × 0,2 = 8 500 шт.;
ВЕР4 = 42 500 × 0,1 = 4 250 шт.

Якщо змінюється комбінація продажів, то міняються й результати аналізу.

Наприклад, якщо комбінація продажів змінилась і виглядає таким чином:

виріб 1 – 30 %;
виріб 2 – 25 %;
виріб 3 – 30 %;
виріб 4 – 15 %,

то зміниться й середньозважений маржинальний дохід.

Для ілюстрації впливу зміни комбінацій продажів на маржинальний дохід і, відповідно, величину прибутку складена табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Зміна маржинального доходу зі зміною комбінації продажів

Показники	Виріб 1	Виріб 2	Виріб 3	Виріб 4
Ціна, грн/шт.	30	28	25	22
Обсяг реалізації, шт.:				
до зміни	80 000	60 000	40 000	20 000
після зміни	60 000	50 000	60 000	30 000
Дохід від реалізації, грн:				
до зміни	2 400 000	1 680 000	1 000 000	440 000
після зміни	1 800 000	1 400 000	1 500 000	660 000
Змінні витрати, грн:				
до зміни	1 360 000	960 000	560 000	240 000
після зміни	1 020 000	800 000	840 000	360 000
Маржинальний дохід:				
до зміни;	1 040 000	720 000	440 000	200 000
після зміни	780 000	600 000	660 000	300 000

СМД = 13 × 0,3 + 12 × 0,25 + 11 × 0,3 + 10 × 0,15 = 11,7 грн;

$BEP_{заг}$ = 510 000 / 11,7 = 43 590 шт.

Точка беззбитковості для кожного виробу складе:

BEP1 = 43 590 × 0,3 = 13 077 шт.;
BEP2 = 43 590 × 0,25 = 10 898 шт.;
BEP3 = 43 590 × 0,3 = 13 077 шт.;
BEP4 = 43 590 × 0,15 = 6 538 шт.

4.4. Припущення, на яких базується аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток"

У використанні аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" необхідно враховувати певні припущення:

1) загальні витрати підприємства подані лінійною функцією ($Y = a + bx$), яка описує поведінку витрат лише в межах релевантного діапазону. З виходом за межі релевантного діапазону не лише змінні витрати будуть змінюватись залежно від обсягу діяльності, але й постійні витрати також, однак характер їх зміни буде іншим;

2) функція доходу від реалізації ($Y = cx$) не завжди буде лінійною. Часто зі збільшенням обсягу реалізації продукції продавці надають покупцям певні знижки, а отже, ціна одиниці продукції зменшується та графік доходу від реалізації набуває іншого вигляду;

3) даний аналіз використовується у виробництві одного виду продукції або для постійного асортименту продукції. Зі змінами в асортименті порушується лінійність функцій сумарних витрат і доходів;

4) даний метод аналізу використовується для побудови лише короткострокових залежностей, тобто у поточному плануванні, оскільки, по-перше, існує невизначеність майбутніх змін ціни та рівня витрат, а по-друге, всі витрати підприємства у довгостроковому періоді є змінними.

Необхідно вказати, що поряд з позитивними можливостями використання аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" у короткостроковому плануванні, він також характеризується складністю, а інколи неможливістю обґрунтованого розподілу витрат на змінні та постійні.

Запитання для самоконтролю

1. Укажіть мету та методи аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток".
2. Сутність маржинального доходу та його значення у прийнятті управлінських рішень.
3. Сутність точки беззбитковості та способи її визначення.
4. Порядок побудови графіка беззбитковості.
5. Які показники використовують для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажів?
6. Сутність структури витрат і її вплив на результати діяльності підприємства.

7. Сутність і порядок розрахунку комбінації продажів.

8. Припущення, на яких базується аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток".

Тестові завдання для перевірки знань

1. *Маржинальний дохід розраховується як:*

а) різниця між доходом від реалізації продукції й її змінною собівартістю;

б) сума постійних витрат і прибутку організації;

в) різниця між доходом від реалізації продукції й її виробничою собівартістю;

г) правильними є перші дві відповіді.

2. Точка беззбитковості – це обсяг реалізації, за якого:

а) прибуток підприємства дорівнює нулю;

б) маржинальний дохід дорівнює постійним витратам;

в) доходи дорівнюють витратам;

г) усі відповіді правильні.

3. Чиста виручка підприємства склала 100 000 грн, постійні витрати – 20 000 грн, змінні – 60 000 грн, запас міцності даного підприємства дорівнює:

а) 100 000 грн;

б) 80 000 грн;

в) 40 000 грн;

г) інше (укажіть конкретну суму).

4. Підприємство планує реалізувати 600 000 одиниць продукції. Постійні витрати становитимуть 200 000 грн, а змінні – 60 % ціни. Для того щоб мати операційний прибуток у 100 000 грн, потрібно встановити ціну реалізації:

а) 1,25 грн/од.;

б) 0,83 грн/од.;

в) 0,28 грн/од.;

г) інша відповідь (укажіть суму).

5. Постійні витрати за звітний період склали 500 000 грн, змінні – 15 грн/шт., ціна реалізації – 25 грн/шт. За таких умов точка беззбитковості становить:

а) 50 000 шт. або 750 000 грн;

б) 50 000 шт. або 1 250 000 грн;

в) 50 000 шт.;

г) 33 333 шт.

6. У рамках масштабної бази загальний розмір змінних витрат зі збільшенням ділової активності організації:

а) залишається незмінною;

б) поступово зменшується;

в) зростає;

г) не залежить від ділової активності.

7. У звітному періоді машинобудівне підприємство реалізувало продукції на суму 850 000 грн; витрати склали: постійні – 250 000 грн, змінні – 520 000 грн. У такому випадку маржинальний дохід становить:

а) 600 000 грн;

б) 330 000 грн;

в) 80 000 грн;

г) інша відповідь (вкажіть конкретну суму).

8. Сукупні постійні витрати організації складають – 50 000 грн, обсяг виробництва – 500 од. виробів. З обсягом виробництва в 490 од. виробів постійні витрати складуть:

а) 50 000 грн у сумі;

б) 49 000 грн у сумі;

в) 102 грн на одиницю;

г) правильної відповіді немає.

9. Чиста виручка підприємства від реалізації продукції за звітний період склала 120 000 грн, якщо постійні витрати складають 30 % виручки, а коефіцієнт маржинального доходу 0,8, то точка беззбитковості дорівнює:

а) 45 000 грн;

б) 28 800 грн;

в) 320 000 грн;

г) інше (вкажіть конкретну суму).

10. Чиста виручка підприємства склала 100 000 грн; зі змінними витратами у 60 % виручки коефіцієнт маржинального доходу складає:

а) 0,6;

б) 0,4;

в) 0,2;

г) немає можливості визначити.

11. Для того щоб визначити, на скільки відсотків зміниться прибуток підприємства за певної зміни обсягу реалізації продукції, необхідно використати показник:

а) коефіцієнта маржинального доходу;

б) фактора операційного важеля;

в) запасу міцності.

Глосарій

Диференційний прибуток – збільшення прибутку, викликане збільшенням обсягу реалізації.

Запас міцності – величина, на яку фактичний або запланований обсяг реалізації перевищує беззбитковий обсяг реалізації.

Коефіцієнт запасу міцності – співвідношення запасу міцності та фактичного обсягу реалізації.

Коефіцієнт маржинального доходу – відношення маржинального доходу до чистого доходу від реалізації.

Комбінація продажів – співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації.

Маржинальний дохід – різниця між доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і змінними витратами на випуск продукції.

Операційний важіль – структура витрат, що забезпечує більший відсоток приросту прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації.

Середньозважений маржинальний дохід – сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації продажів.

Структура витрат – співвідношення постійних і змінних витрат.

Точка беззбитковості – такий обсяг діяльності (реалізації виробленої продукції), за якого доходи підприємства дорівнюють його витратам і, отже, маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам діяльності.

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

Мета – сформувати комплексне розуміння обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з використанням різних систем і методів. Пізнання сутності й особливостей калькулювання витрат на одиницю продукції, на замовлення, на процес (переділ).

Основні питання:

5.1. Взаємозв'язок і взаємозумовленість понять "облік витрат" і "калькулювання". Об'єкти обліку витрат і калькулювання їх собівартості.

5.2. Етапи облікових робіт із визначення витрат. Методи обліку витрат і методи калькулювання.

5.3. Особливості побудови системи калькулювання витрат на одиницю продукції.

5.4. Система калькулювання за замовленнями, визначення "ціни контракту".

5.5. Система калькулювання за процесами, поняття "еквівалент одиниці готової продукції".

5.6. Системи калькулювання DIRECT-, ABSORPTION- і STANDART-COST.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

визначення понять "облік витрат", "калькулювання";

сутності систем калькулювання та методів обліку витрат;

уміння:

визначати об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;

виділяти й аналізувати етапи облікових робіт із визначення витрат;

визначати собівартість одиниці продукції, замовлення, процесу;

комунікація:

здатність до визначення особливостей різних систем калькулювання, їх позитивних і негативних сторін;

здатність обґрунтовувати необхідність використання певної системи калькулювання собівартості продукції та методів обліку витрат;

автономність і відповідальність:

приймати рішення відносно побудови системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві з урахуванням особливостей його діяльності й економічної доцільності.

Ключові слова: витрати, собівартість, калькулювання, продукція, замовлення, процес, переділ, ціна контракту, еквівалентна одиниця готової продукції, DIRECT-COST, ABSORPTION-COST, STANDART-COST.

5.1. Взаємозв'язок і взаємозумовленість понять "облік витрат" і "калькулювання". Об'єкти обліку витрат і калькулювання їх собівартості

Перш ніж приступити до розгляду теми, треба ще раз підкреслити значення бухгалтерської інформації як основи інформаційної системи підприємства. Управлінський облік на сучасному етапі поступово стає більш широким поняттям, ніж бухгалтерський. Виростаючи із системи бухгалтерського обліку, будучи його підсистемою на етапі зародження (етап калькулювання й етап виробничого обліку), у сучасних ринкових умовах він упроваджується в систему управління підприємством.

Сьогодні більшість учених говорить про становлення "стратегічного обліку" з потужнішими, ніж традиційно бухгалтерські функціями; для нього вже недостатня традиційна методологія бухгалтерського обліку. З таким підходом важко не погодитися, тому що на практиці фінансовий облік забезпечує заповнення фінансової звітності, де тільки в момент споживання витрат можна визначити витрати підприємства [76]. Слід зазначити, що повну собівартість у рамках фінансового обліку не можна розрахувати. Оптика фінансового обліку в Україні – дохідна, тому що у фінансовому обліку витрати періоду не розподіляються між підрозділами або видами продукції, а відносяться на фінансовий результат. Для аналізу, оцінювання конкурентних позицій, розроблення цінової політики потрібен показник повних витрат як у режимі реального часу, так і у порівнянній оцінці за кілька періодів.

Управлінський виробничий облік охоплює досить велику сферу обліку, вміщуючи всі види інформації, необхідні для прийняття управлінських рішень. У тому числі управлінський облік забезпечує калькулювання витрат за об'єктами та центрами виникнення витрат, а також дає можливість системі менеджменту підприємства отримати інформацію не тільки про виробничу, але й повну собівартість виробництва й одиниці продукції.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісна оцінка використаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво та реалізацію.

На практиці виділяють такі **види собівартості**:

технологічна собівартість – витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, витрачені у процесі виготовлення продукції, плюс безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції витрати на оплату праці з нарахуваннями та витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією обладнання. Всі ці витрати є прямими, тобто безпосередньо пов'язані з випуском продукції;

виробнича собівартість продукції включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати;

повна собівартість продукції – є сумою виробничої собівартості продукції та комерційних і адміністративних витрат за період. Оскільки комерційні й адміністративні витрати є витратами періоду та відносяться на собівартість реалізованої продукції, то повна собівартість є собівартістю реалізованої продукції.

Склад виробничої собівартості визначений П(С)БО 16 "Витрати", а отже, саме вона використовується у бухгалтерському обліку та звітності (додаток Б).

Повна собівартість продукції використовується в основному для ціноутворення.

Схема формування фінансового результату та показників виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції за період у фінансовому обліку подана на рис. 5.1. Розглянуті показники формуються на підставі П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 9 "Запаси", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати".

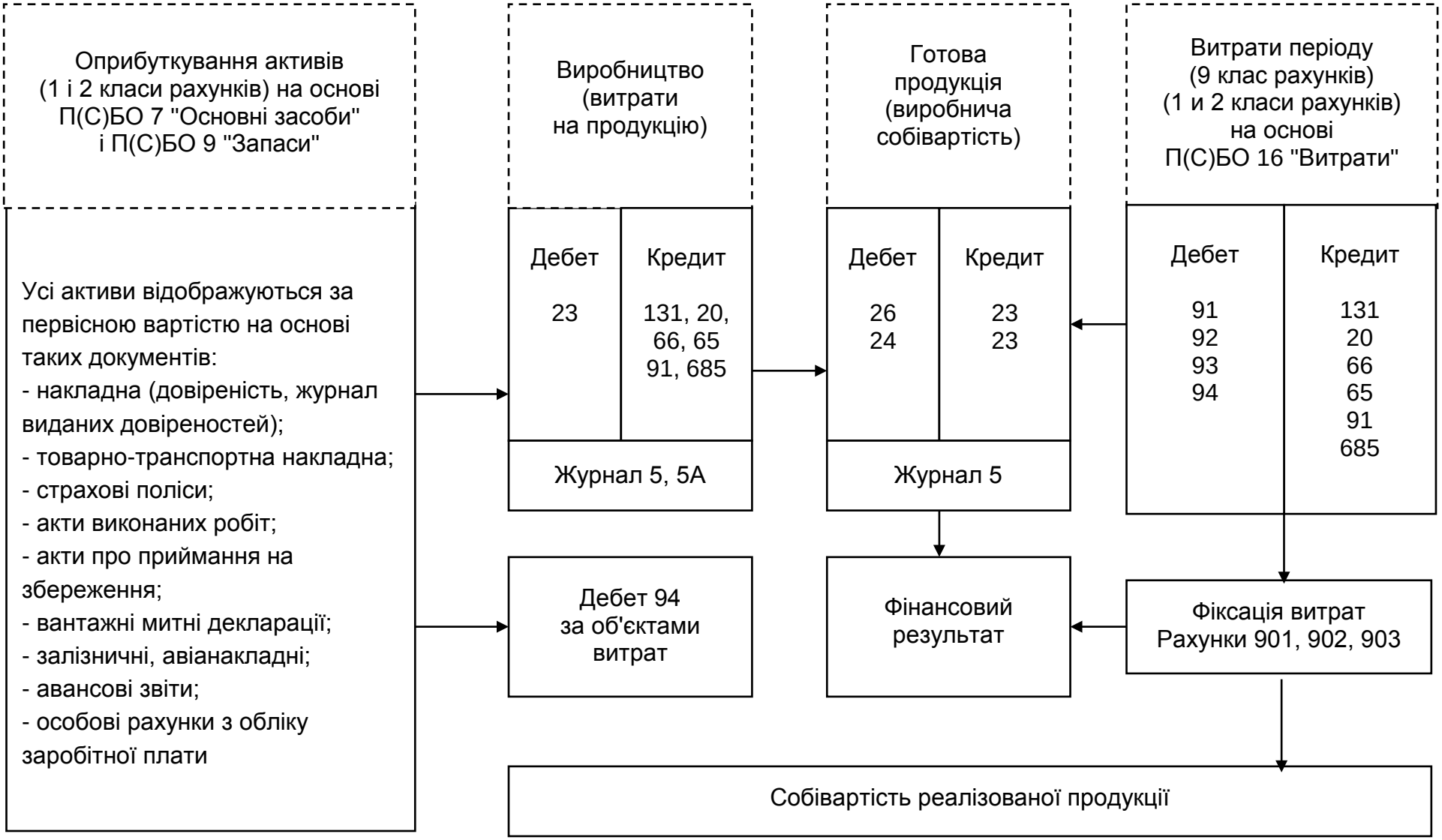

Рис. 5.1. **Схема формування показників виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції у фінансовому обліку**

Управлінський облік оперує методами й інструментами, що дозволяють, по-перше, привести всі витрати, прокалькульовані за центрами їх виникнення, до центра виробництва (готової продукції), а по-друге, розподілити повні витрати періоду на одиницю випущеної й (або) реалізованої продукції. Можливий порядок формування показників повної собівартості поданий на рис. 5.2.

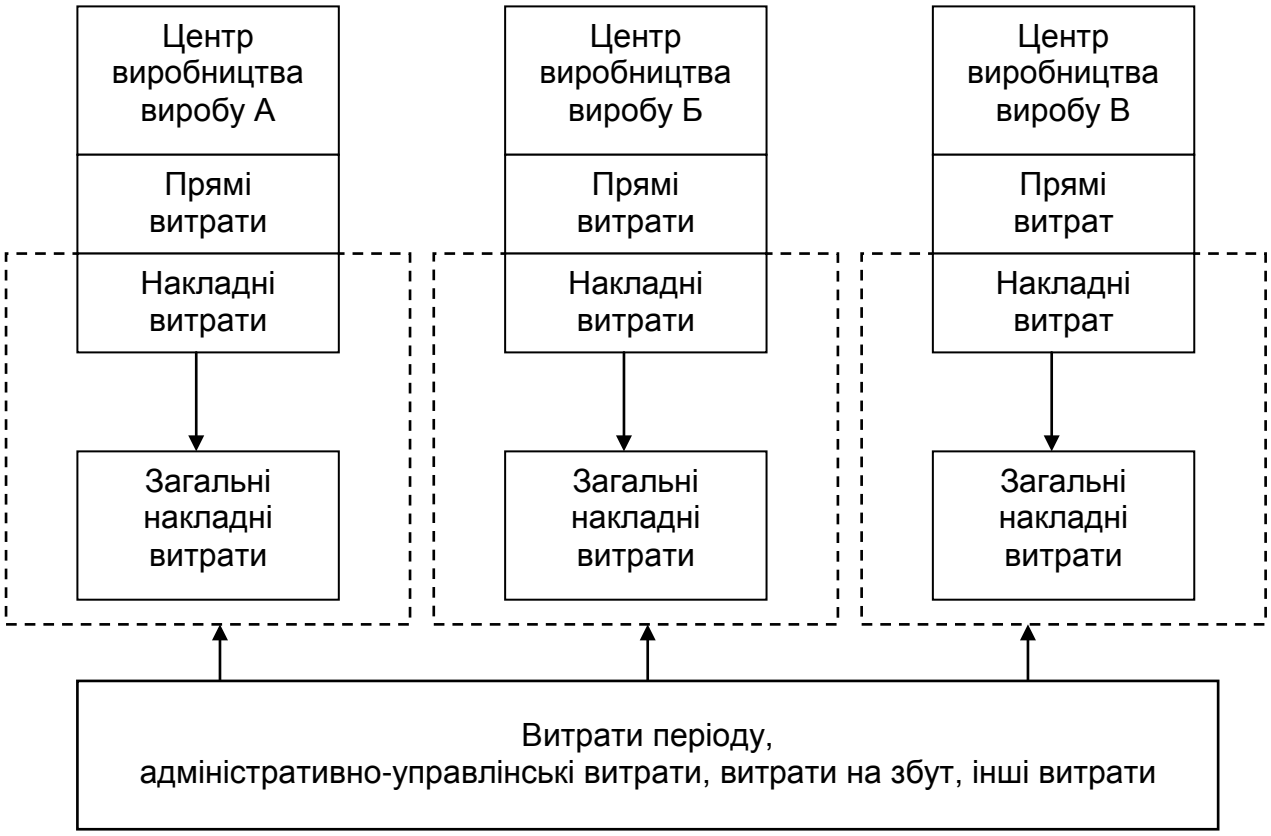

Рис. 5.2. **Схема формування показника повної виробничої собівартості одиниці готової продукції**

Такий підхід дає можливість не тільки вірогідно оцінити залишки незавершеного виробництва, але й приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо цінової й асортиментної політики підприємства на ринку. Таким чином, управлінський облік більш тісно, ніж фінансовий, погоджує процеси виробництва та реалізації продукції для виявлення фінансового результату.

Залежно від технології та характеру продукції **об'єктами калькулювання** можуть бути:

1) вироби, напівфабрикати, групи однорідних виробів, серії однойменних виробів;

2) види робіт, послуг; комплекти виробів, що входять в одне замовлення; складні технологічні вироби;

3) напівфабрикати за стадіями виготовлення, комплекси продуктів часткової готовності, за переділами, стадіями, процесами.

Калькуляційна одиниця – вимірник об'єкта калькулювання. У її якості рекомендується використовувати одиницю планування, організації, обліку та контролю продукції. Тобто калькуляційна одиниця для цілей бухгалтерського обліку повинна відповідати натуральній одиниці, що прийнята у виробничому плані, у бізнесі-плануванні, та бути основою розроблення технологічного процесу.

На практиці застосовують натуральні, умовно-натуральні, приведені й експлуатаційні калькуляційні одиниці (наприклад: деталь, умовні тонни, комплект деталей, одиниця устаткування, машино-година).

Об'єктами обліку витрат можуть бути оцінювані активи на всіх стадіях перебування, витрати підприємства за центрами виникнення.

Об'єктами калькулювання є тільки калькуляційні одиниці, покладені в основу системи калькулювання.

Виходячи з обраної системи калькулювання з погляду часової характеристики калькуляції розподіляються на планові й звітні.

Калькуляція – результат калькулювання, тобто розрахунок витрат підприємства, що відносяться на калькуляційну одиницю. Калькуляції можуть бути на замовлення, переділ, одиницю.

Планові калькуляції – попередні калькуляції, які складають до настання періоду виготовлення продукції, реалізації товарів, виконання робіт, послуг. До них відносять:

1) **планова**. Установлюють на основі середніх прогресивних норм витрат сировини та матеріалів, трудових витрат на виготовлення продукції та витрат на обслуговування й управління. Вона визначає граничний розмір витрат на продукцію, припустимий у відповідному плановому періоді з запланованим обсягом виробництва. Ця калькуляція відображує планові витрати тільки для певного обсягу випуску та продажу, тому що зі зміною обсягу випуску та продажів змінюється частка умовно-постійних витрат, що доводяться на один виріб. Якість розрахунків планової калькуляції визначається рівнем нормативних прямих витрат на виготовлення продукції (наскільки обґрунтовані норми витрат, застосовувані для розрахунків) і точністю віднесення частки непрямих витрат на обслуговування й управління виробництвом, включених у повну собівартість виробу;

2) **кошторисна (окремий випадок планової) калькуляція**. Складають на продукцію, що включається в одне замовлення, або застосовують з метою бюджетування окремих видів робіт;

3) **проектна калькуляція**. Використовують для порівняльної характеристики проектних варіантів розвитку виробництва або видів господарських робіт і розраховують за економічними елементами на основі укрупнених розрахунків.

4) **нормативна калькуляція**. Розраховують на основі діючих у плановому періоді на підприємстві норм і нормативів. Їх застосовують в основному для визначення рівня організації виробництва або інших видів господарської діяльності шляхом порівняння нормативних і фактичних витрат або в рамках нормативного методу.

Звітна калькуляція – це розрахунок фактичної собівартості або фактичних витрат за структурою витрат, що прийнята в плановій калькуляції, а також витрат і втрат, не передбачених у плановій калькуляції.

Періодичність складання звітної калькуляції дорівнює виробничому циклу або календарному року.

5.2. Етапи облікових робіт із визначення витрат. Методи обліку витрат і методи калькулювання

У складанні калькуляції будь-якого виду виділяють такі етапи.

1. Вибір калькуляційної одиниці в рамках прийнятої на підприємстві організаційно-технологічної структури виробництва.

2. Побудова системи калькулювання:

а) оцінювання в рамках калькуляційної системи виробничої собівартості, повної собівартості та величини незавершеного виробництва;

б) групування витрат за статтями й елементами та виявлення центру виникнення витрат на підприємстві.

3. Фіксування та накопичення загальних витрат підприємства.

4. Віднесення загальних витрат підприємства на одиницю об'єкта калькулювання для включення у виробничу або повну собівартість об'єктів калькулювання.

5. Оцінювання виробничої собівартості калькуляційної одиниці (складання фактичної калькуляції).

6. Оцінювання повної собівартості калькуляційної одиниці.

7. Оцінювання економічних витрат з метою виявлення реального фінансового результату.

З метою вирішення поставленого завдання та залежно від інформаційних запитів системи менеджменту підприємства, ґрунтуючись на специфіці технологічного процесу виробництва, кожне підприємство в рамках облікової системи будує індивідуальну систему калькулювання витрат. Система калькулювання витрат специфічна для кожного підприємства. Однак прийнято узагальнювати з метою класифікації такі калькуляційні системи (рис. 5.3).

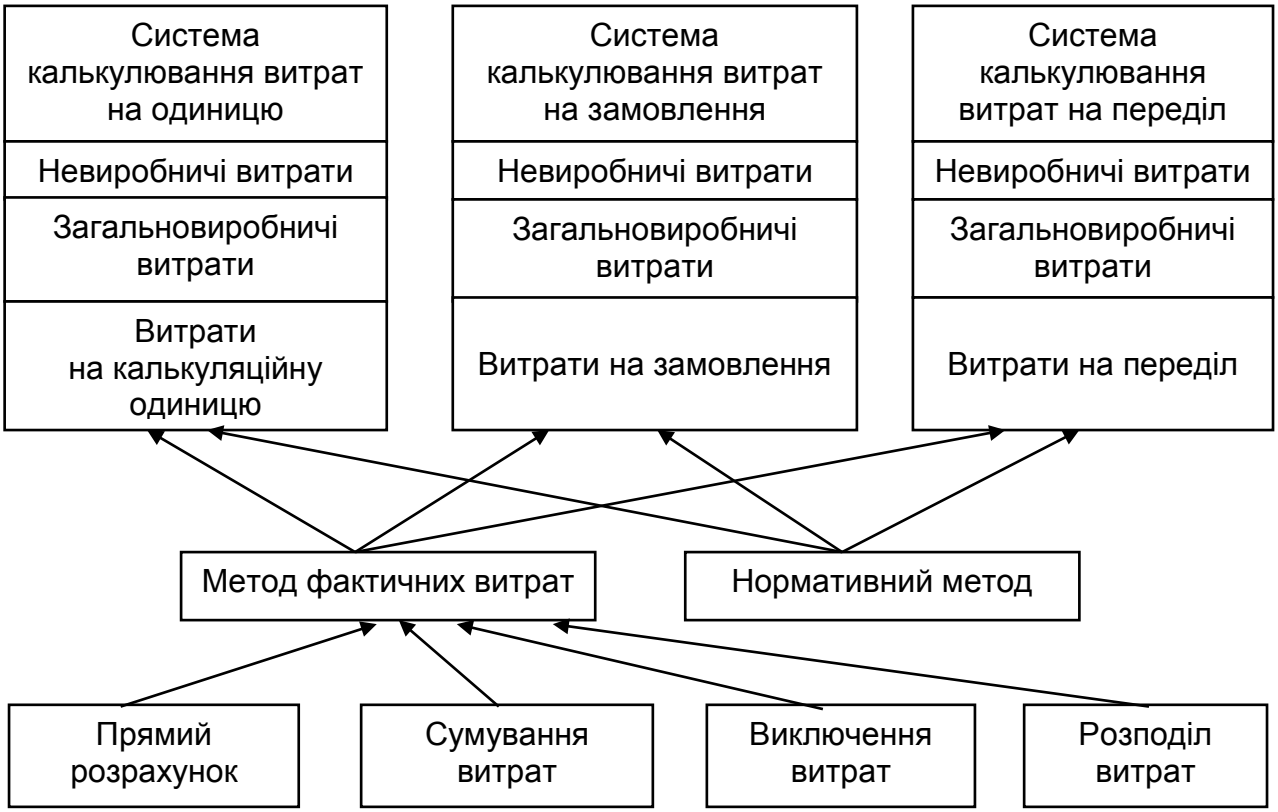

Рис. 5.3. **Класифікація систем калькулювання на основі об'єктів калькулювання**

У рамках всіх систем калькулювання можуть бути використані як метод фактичних так і метод нормативних витрат.

Метод фактичних витрат може бути реалізований на підставі чотирьох способів калькулювання:

спосіб прямого розрахунку полягає у визначенні фактичних витрат, наведених у бухгалтерських документах за калькуляційним об'єктом і розподілі їх на кількість калькуляційних одиниць за статтями собівартості або елементами. Цей універсальний спосіб застосовується в сполученні з іншими способами для обчислення собівартості калькуляційної одиниці;

спосіб підсумовування витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкта й одиниці калькулювання визначають підсумовуванням витрат, локалізованих за часовими періодами, за окремими частинами продукту або за процесами (переділами). Класичним прикладом цього способу є калькулювання позамовним або попередільним методом обліку витрат;

спосіб виключення витрат застосовують для розмежування витрат на основну та побічну продукцію, отриману в одному процесі, коли локалізація відповідних витрат в аналітичному обліку неможлива;

до **способу розподілу витрат** вдаються для обчислення собівартості продукції комплексного виробництва. Приклад: у сільському господарстві або переробних галузях – з отриманням декількох продуктів у ході одного процесу.

Нормативний метод калькулювання застосовується як підсумовування нормативної собівартості з відхиленням від норм і зі зміною норм. Цей метод застосовується на основі стандартних норм. **Стандартна норма** – науково–обґрунтована величина, отримана в результаті аналізу та розрахунку необхідних матеріалів, виробничих технологій, витрат часу на виконання операцій та вибору устаткування. Ця норма є базою для розроблення основних норм витрат. Вони є загальногалузевими або універсальними з погляду виробництва даного виду продукції або з погляду організації виробництва ряду підприємств галузі.

На базі стандартних норм розробляють основні й поточні норми витрат, які індивідуальні для кожного підприємства та для кожного виробу. Основні норми витрат – постійні, що залишаються незмінними, застосовуються протягом тривалого періоду. Це норми витрат, пов'язані з експлуатацією устаткування. Вони залежать від експлуатаційних характеристик устаткування (швидкість різання або протягання на верстаті й пов'язана із цим норма часу на обробку деталі). Поточні норми витрат ґрунтуються на основних нормах, але є змінюваною частиною (змінюється годинна тарифна ставка слюсаря другого розряду). Таким чином, поточні норми витрат – це досяжні витрати на короткий відрізок часу, які забезпечують заплановану ефективність виробництва за поточних виробничих можливостей (умов). Поточні норми витрат характеризують відносини, пов'язані зі зміною технологічного процесу або вартісною характеристикою розглянутих нормативів.

Нормування здійснюється шляхом підсумовування поточних норм витрат з урахуванням відхилень від них. Не всі відхилення від норм включають в собівартість (повну або виробничу). Відхилення, пов'язані з браком у процесі виробництва, з порушеннями в технологічному процесі, включають у собівартість не в повному обсязі або можуть взагалі не включатися. Відхилення від норм, що виникли у звітному періоді, аналізуються. Ті з них, які є технічно та технологічно обґрунтованими, лягають в основу змін поточних норм.

Вибір системи калькулювання та можливість застосування в її рамках різних методів і способів калькулювання робить калькуляційну систему обліку витрат підприємства практично унікальною, специфічною властивою саме конкретному підприємству.

Однак така класифікація калькуляційних систем не вичерпує "специфічності" побудови системи калькулювання витрат підприємства. Калькуляційні системи можна класифікувати й за обсягом і повнотою подання у систему менеджменту інформації про об'єкт витрат. У рамках такої класифікації виділяють:

побудову калькуляційної системи, що дає можливість отримати інформацію про повні (виробничі та невиробничі, прямі та непрямі) витрати, що відносять на об'єкт калькулювання. Таку систему називають системою калькулювання за повними витратами або ABSORPTION-COST;

побудову калькуляційної системи, що дозволяє отримати інформацію про змінні керовані витрати на виріб у рамках виробничої або повної (з урахуванням невиробничих витрат) собівартості одиниці виробу. Така система калькулювання в міжнародній практиці організації управлінського обліку отримала назву DIRECT-COST.

5.3. Особливості побудови системи калькування витрат на одиницю продукції

Система калькулювання на одиницю виробу застосовується в основному в серійному і масовому виробництві. Об'єкт калькулювання – готовий виріб, на який складається планова, проектна та звітна калькуляція. У даній калькуляційній системі, як правило, застосовується нормативний метод калькулювання, оскільки в умовах масового виробництва в промисловості нормативна база для розрахунку планової калькуляції є, як правило, технічно та технологічно обґрунтованою.

Найважливішим принципом нормативного обліку є облік витрат на виробництво за нормами, відхилень від норм і змін норм. Витрати за нормами на фактичний випуск зазвичай визначають розрахунковим шляхом. На вибір моделі нормативного обліку впливає специфіка галузі, життєвий цикл підприємства та продукції, інформаційні запити користувачів. Однак виділяють три основні варіанти організації нормативного обліку витрат [24]:

1. **Облік за нормативними витратами** – рівень фактичних витрат за цим варіантом описують формулою:

$$\begin{matrix}\text{Фактичні}\\\text{витрати}\end{matrix} = \begin{matrix}\text{Нормативні}\\\text{витрати}\end{matrix} +/- \begin{matrix}\text{Відхилення}\\\text{від норм.}\end{matrix} \qquad (5.1)$$

Нормативні витрати враховують на рахунку 23 "Виробництво" і 91 "Загальновиробничі витрати", а відхилення від нормативних витрат накопичуються на рахунках 91 чи 94 "Інші витрати операційної діяльності" або в регістрах аналітичного обліку і в кінці звітного періоду списують в зменшення фінансового результату або включають в собівартість реалізованої продукції – залежно від сформованої на підприємстві облікової політики. Більш обґрунтованим підходом є аналіз структури відхилень і часткове їх списання в кінці звітного періоду на рахунок 23 "Виробництво". Списання здійснюють пропорційно відношенню суми обсягу випущеної і реалізованої продукції в періоді до обсягу випущеної продукції в періоді. Можливий вибір і інших баз розподілу.

2. **Паралельний облік фактичних і нормативних витрат** – цей варіант передбачає відображення руху інформації про витрати на виробництво в двох оцінках: за фактично сформованими витратами та нормативною величиною витрат фактичного обсягу випущеної в періоді продукції. Такий підхід може бути описаний рівністю:

$$\begin{matrix}\text{Фактичні}\\\text{витрати}\end{matrix} - \begin{matrix}\text{Нормативні}\\\text{витрати}\end{matrix} = +/- \begin{matrix}\text{Відхилення}\\\text{від норм.}\end{matrix} \qquad (5.2)$$

Слід зазначити, що в рамках цієї моделі отримані протягом звітного періоду дані про відхилення не узагальнюють в регістрах бухгалтерського обліку та не відображають на рахунках, а в кінці періоду на цю суму відбувається коригування показника планової собівартості реалізованої продукції. Недоліком методу є те, що всі відхилення, які виникли в періоді, відносяться на фінансовий результат даного періоду, а НЗВ на кінець періоду оцінюють за нормативними витратами.

3. **Облік змішаним способом** – припускає використання двох описаних варіантів.

Завершальним етапом калькулювання витрат у рамках нормативного методу є зведений облік витрат на виробництво, де витрати групують за різними ознаками.

Порядок зведеного обліку в рамках нормативного методу:

1) *фіксація й оцінювання прямих і накладних загальновиробничих витрат.* На цьому етапі формується інформація про розрахункову нормативну величину витрат, аналізуються й узагальнюються відхилення від обсягів запуску у виробництво за центрами та причинами їх виникнення. Як правило, відхилення перегруповуються за калькуляційними одиницями (об'єктами калькулювання). Це відбувається тільки в рамках першої моделі обліку нормативних витрат, яка застосовується найчастіше;

2) *оцінювання й аналіз відхилень від норм виходу, виробничого браку, технологічних втрат, псування, недостачі, розкрадань.* Задокументований брак і незадокументовані відхилення оцінюють за поточними нормами та відображують у зведеному обліку витрат на випуск готової продукції;

3) *організація зведеного аналітичного обліку витрат на виробництво* за виробничими підрозділами та калькуляційними одиницями;

4) *калькулювання собівартості продукції.* Для цих цілей підприємство розробляє калькуляційну відомість у зручній для нього формі. Відомості складають за кожним цехом, дільницею та за підприємством в цілому на окремі види продукції, які є калькуляційними одиницями. У цьому документі на підставі нормативної калькуляції та даних про фактичний випуск продукції в натуральному вимірнику визначається нормативна собівартість випуску за статтями витрат. До суми нормативних витрат додають загальні підсумки відхилень або змін норм.

Первинним документом у цій системі, в якому узагальнюють витрати на калькуляційну одиницю, є картка обліку витрат на випуск одиниці виробу. Часто витрати узагальнюють і в розроблювальних таблицях. Дані в цей документ переносять з розкрійних карт і технологічних процесів, узагальнюють з первинних документів (лімітно-забірні карти, наряди, рапорти, накладні-вимоги).

У цій системі виникають проблеми з оцінюванням незавершеного виробництва. Оцінювання проводять за даними синтетичних рахунків і аналітичного обліку залежно від облікової політики, що застосовується на підприємстві (не тільки від методу нарахування амортизації і списання запасів, але і від підходу до розподілу загальновиробничих витрат

між незавершеним виробництвом і готовою продукцією). Також величина незавершеного виробництва залежить від обраної бази розподілу витрат.

5.4. Система калькулювання за замовленнями, визначення "ціни контракту"

Позамовна система калькулювання – система калькуляції собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним окремим виробом (партією) або за групою виробів, що входять в одне замовлення й відрізняються певними конструктивними або функціональними особливостями, пов'язаними з потребами замовника. У цій системі калькуляційним об'єктом обліку виступає замовлення, яке вимагає виконання певного виду робіт.

Організація системи позамовного обліку виробничих витрат можлива за певних умов виробництва, головною з яких є можливість виділити й індивідуалізувати виготовлення унікального чи виконуваного за спеціальним замовленням виробу або невеликої партії виробів і отримати інформацію не про середню, а про індивідуальну собівартості одиниці продукції. До виробництва з такими умовами відносять: будівництво; літако- та суднобудування, турбобудування; поліграфію; виробництво меблів; виконання науково-дослідних, конструкторських, ремонтних робіт; надання аудиторських і консультаційних послуг; інші виробництва дрібносерійного й індивідуального типу.

Основні характеристики позамовної системи калькулювання:

1) велика кількість замовлень протягом певного періоду;

2) витрати на виробничі матеріали, оплату праці виробничих працівників і виробничі накладні витрати акумулюють за кожним замовленням;

3) витрати списують за етапами завершення замовлення.

На рис. 5.4 подана схема позамовної системи калькулювання.

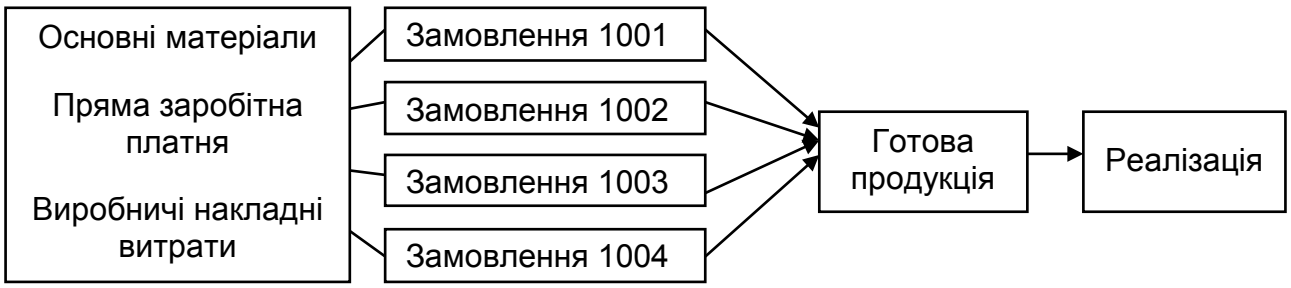

Рис. 5.4. **Схема позамовної системи калькулювання**

Виробниче замовлення як планово-облікова одиниця включає весь комплекс робіт, від яких залежить досягнення кінцевого результату – виконання замовлення. Сюди входить продукція конструкторських бюро, технологічного відділу, виробничих цехів, роботи з випробувань і впровадження. За тривалості процесу менше одного місяця деталі та вузли подають на збирання перед початком складальних робіт попередньо скомплектованих за вузлами або виробами. Ця система передбачає: для складальних цехів і дільниць в якості планово-облікової одиниці – замовлення, для заготівельних і обробних – комплект деталей або заготовок на деталь.

Важливим документом для виконання робіт за замовленням є договір між замовником (платником) і виробником (постачальником) на виробництво продукції. У ньому вказують об'єкт замовлення, його якісні характеристики, обсяг продукції, термін поставки, договірну ціну, особливі умови (індексації витрат та ін.), форму розрахунків.

Потім на підставі договору відкривають замовлення, якому присвоюють номер, використовуваний в усіх документах, пов'язаних з виконанням замовлення. Замовлення може бути на виготовлення одного виробу в індивідуальному виробництві або на виготовлення серії виробів в дрібносерійному виробництві. Існують внутрішньозаводські замовлення, коли один цех виконує роботи для іншого цеху.

На підставі прийнятого замовлення бухгалтерія підприємства відкриває картку обліку витрат на замовлення. Одночасно з карткою відкривається виробниче замовлення (виробниче завдання).

Для узагальнення витрат на замовлення в картці обліку витрат на замовлення ведуть відомість обліку витрат, у якій фіксується технологічний маршрут проходження замовлення підрозділами підприємства та фіксується дата фактичного початку та закінчення робіт із замовлення даним підрозділом.

Матеріали, які були використані для виконання замовлення у вартісному вимірнику відображують в аналітичних відомостях, які ведуться до картки замовлень на основі первинних документів зі списання матеріалів у виробництво (акти приймання, накладні, картки складського обліку запасів, лімітно-забірні карти, вимоги). Прямі витрати на оплату праці переносять у картку обліку витрат на замовлення з рапорту бригадира, з наряду-замовлення, відомостей з нарахування заробітної плати, відомостей на преміювання. Накладні витрати на замовлення розподіляють

пропорційно обраній базі розподілу (заробітна плата, прямі матеріальні витрати, машино-години).

Послідовність документування витрат на замовлення подана на рис. 5.5.

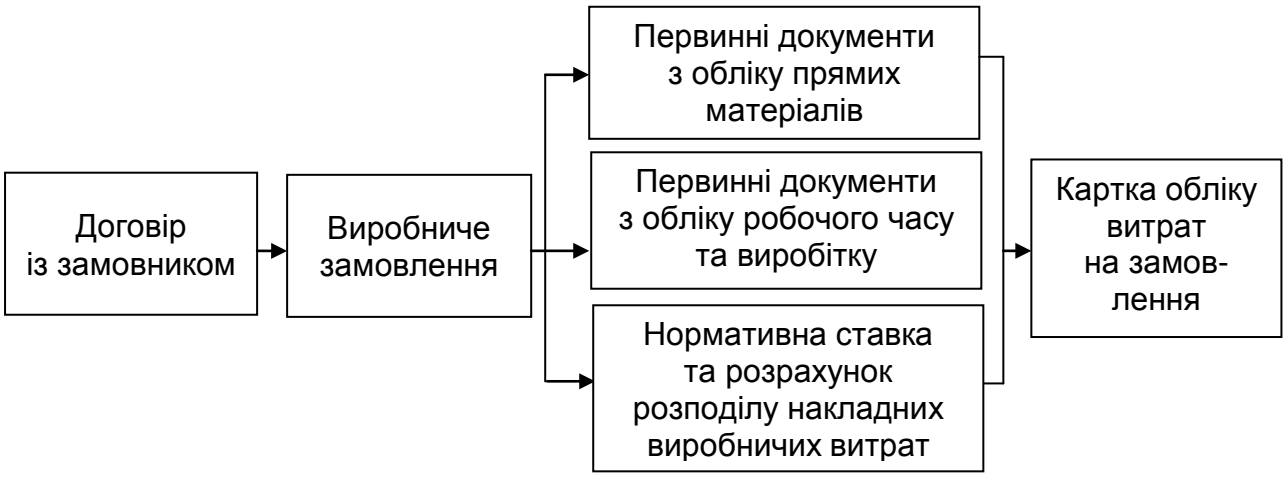

Рис. 5.5. **Документообіг у системі калькулювання за замовленням**

Можна виділити послідовність віднесення витрат на конкретне замовлення:

1) визначення замовлення як об'єкта витрат;

2) визначення прямих витрат (матеріали й основна праця), пов'язаних із замовленням;

3) вибір бази для розподілу накладних витрат на замовлення;

4) співвідношення накладних витрат з базою розподілу;

5) розрахунок ставки розподілу накладних витрат;

6) віднесення накладних витрат на замовлення, використовуючи ставку розподілу накладних витрат;

7) визначення загальних витрат по замовленню (матеріали, праця, виробничі накладні витрати).

Після закінчення робіт замовлення закривають. Після повідомлення про закриття замовлення ніякого відпуску матеріалів і нарахування зарплати за виконання не повинно бути. Потім визначають індивідуальну собівартість одиниці продукції (замовлення). Вона визначається сумою всіх витрат виробництва – від дня відкриття до дня виконання і закриття. У дрібносерійному виробництві після закриття замовлення фактичну собівартість одиниці продукції обчислюють шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої продукції. Якщо замовлення виконують протягом

декількох місяців і в цей період серії машин виробляють частковий випуск, то визначають собівартість частково виконаного замовлення. Його визначають умовно, на підставі планової або фактичної калькуляції аналогічного виробу, виготовленого раніше, з урахуванням зміни технічних умов його виробництва.

Доцільно розглянути приклад обліку витрат за позамовної системи калькулювання.

Приклад 1. Підприємство отримало у вересні поточного року замовлення від ТОВ "Будсервіс" на виготовлення декоративної залізобетонної конструкції. Замовленню був призначений номер 1 054. 4 жовтня було повністю завершене виробництво за попереднім замовленням № 1 053 (витрати на оплату праці з відрахуваннями протягом жовтня – 4 930 грн) і розпочате виконання замовлення № 1 054. Дата відправлення продукції замовнику – 1 листопада. Протягом жовтня на виробництво конструкції за замовленням № 1 054 списані матеріали на основі лімітно-забірних карток:

№ 897 від 05.10. на суму 5 550 грн;

№ 898 від 10.10. на суму 7 850 грн;

№ 899 від 20.10. на суму 380 грн;

№ 898 від 28.10. на суму 920 грн.

Також були закриті вісім нарядів для двох бригад № 1007 – № 1014 на суму 2 000 грн кожний (від 8, 15, 18, 22, 24, 27,30 і 31 жовтня).

У жовтні сума загальновиробничих витрат на підприємстві склала 19 700, у тому числі:

непрямі матеріальні витрати – 3 700;

непрямі витрати на оплату праці та соціальні заходи – 9 000;

комунальні послуги – 2 000;

амортизація обладнання та виробничих будівель – 3 500;

електроенергія –1 500.

Базою розподілу загальновиробничих витрат на підприємстві обрані прямі витрати на оплату праці.

Необхідно розрахувати вартість замовлення № 1054 і заповнити картку аналітичного обліку витрат за замовленням.

Розв'язання.

Спочатку необхідно розподілити між замовленнями № 1053 і № 1054 загальновиробничі витрати. Для цього слід скористатися табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Розподіл загальновиробничих витрат між замовленнями

Номер замовлення	Зарплата за виконання замовлення	Загальновиробничі витрати
1053	4 930	4 640,8
1054	16 000	15 059,2
Разом	20 930	19 700
Коефіцієнт розподілу	19 700 / 20 930 = 0,9412	

Далі треба заповнити картку (відомість) аналітичного обліку витрат за замовленням № 1054 (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Картка (відомість) аналітичного обліку витрат

Замовник: ТОВ "Будсервіс" Замовлення № 1054

Вид роботи: виготовлення декоративної залізобетонної конструкції

Дата початку роботи: 04.10.2015 Дата завершення роботи: 31.10.2015 р.

Дата	Матеріали, грн		Зарплата, грн		Розподілені загальновиробничі витрати, грн		
	№ лімітно-забірної картки	сума	№ наряду	сума	дата	ставка розподілу	сума
05.10	897	5 550			31.10	0,9412	15 059,2
08.10			1 007	2 000			
10.10	898	7 850					
15.10			1 008	2 000	Собівартість завершеного замовлення *		45 759,2
18.10			1 009	2 000			
20.10	899	380					
22.10			1 010	2 000			
24.10			1 011	2 000	Примітка: продукція укомплектована та відправлена замовнику 01.11.2016 р.		
27.10			1 012	2 000			
28.10	890	920					
30.10			1 013	2 000			
31.10			1 014	2 000			
	Разом:	14 700	Разом:	16 000			

*Для того щоб визначити виробничу собівартість завершеного замовлення № 1054, необхідно підсумувати всі витрати, здійснені під час виконання цього замовлення та відображені у картці аналітичного обліку.

Істотною проблемою в позамовній системі калькулювання є те, що для цілей управлінського обліку незавершене виробництво не враховується, тому що фактична та планова собівартість стають рівними тільки в момент виконання замовлення.

Тому що замовлення характеризується індивідуальними особливостями, незавершене виробництво даного замовлення не переходить на виконання наступного замовлення.

Для фінансового обліку необхідно відобразити дані про запаси та витрати у виробництві на певну дату (дату складання звітності). Тому з погляду фінансового обліку незавершене виробництво буде оцінюватися здійсненими витратами на замовлення за незавершеними замовленнями (тобто дані беруть з незакритих карток обліку витрат на замовлення). Після закінчення виконання замовлення розраховують фактичну собівартість товарного випуску даного замовлення.

З метою запобігання відмінностей в управлінському та фінансовому обліку замовлення (особливо великі та довгострокові) розбивають на етапи виконання робіт. Дати етапів ув'язані з датою фінансової звітності.

Зведений облік витрат за замовленнями може організовуватись з використанням інтегрованої системи обліку, переплетеної системи обліку та калькуляції собівартості за контрактом.

Використання інтегрованої системи обліку передбачає відкриття рахунків витрат і кореспондуючих з ними рахунків в традиційному порядку фінансового обліку. Аналітичні рахунки витрат представлені картками набору витрат – "картками замовлень", на яких узагальнюють прямі витрати, непрямі – за розрахунками розподілу заносять після закінчення звітного періоду. Картку закривають за порядком виконання всіх робіт, передбачених замовленням. Усі бухгалтерські записи заносять у відомість, підсумки переносять у рахунки головної книги.

Переплетена система обліку передбачає окреме відкриття рахунків в управлінському та фінансовому обліку; в рахунках витрат не роблять записів про фінансові операції. Цей варіант передбачає дублювання записів в двох видах обліку.

Калькуляція собівартості за контрактом – система обліку та калькулювання великих виробів з тривалим циклом виробництва. Контрактом передбачаються проміжні виплати виробнику за етапи виконаних робіт. Сума платежів визначається вартістю реалізованих робіт, підтверджених актом замовника. У міру надходження платежів визначають витрати,

які необхідно включити в собівартість реалізованої продукції для розрахунку прибутку за даний період. Тут же визначається величина невичерпаних витрат, тобто собівартість незавершених і не зданих замовнику робіт. З використанням системи калькуляції за контрактом рекомендується дотримуватись установлених для цієї системи принципів:

1) не розраховувати прибуток на ранніх етапах виконання контракту – це низька достовірність оцінки доходів і витрат;

2) виявляти обачність – збитки, виявлені в звітний період, повинні бути віднесені до собівартості реалізованих робіт цього ж періоду. Якщо очікуються збитки, то їх суму включають у собівартість реалізованої продукції після того, як встановлена ймовірність збитків. Наприклад, створюється резерв на оплату відпусток робітників і нарахувань, пов'язаних з оплатою відпускних сум;

3) бути обачним у випадку значних витратах на контракт, виконаний в межах 35 – 85 %.

Таким чином, система позамовного обліку та калькулювання собівартості характеризується:

1) концентрацією даних про витрати та віднесенням витрат на окремі види робіт або серії готової продукції;

2) зміною величини витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжком часу;

3) веденням в головній книзі рахунку "Основне виробництво", дебетовий залишок якого показує величину незавершеного виробництва.

5.5. Система калькулювання за процесами, поняття "еквівалент одиниці готової продукції"

Система калькулювання за процесами характеризується узагальненням і групуванням витрат за окремими процесами та стадіями виробництва.

Сфера її застосування: галузі хімічної, нафтопереробної, текстильної, харчової, металургійної, фармацевтичної, вугільної промисловості.

Процес калькулювання в рамках цієї системи ускладнюється тим, що, як правило, дані галузі мають великий обсяг незавершеного виробництва (безперервний технологічний цикл). У такому випадку в рамках попроцесного (попередільного) калькулювання калькулюють собівартість за кожним окремим видом продукції, з урахуванням запасів незавершеного виробництва.

Запаси незавершеного виробництва визначають на підставі інвентаризації або за оперативним даними складського та виробничого обліку за формулою:

$$\text{Фактична собівартість готової продукції} = \text{НЗВ н.п.} + \text{Витрати на виробництво продукції протягом звітного періоду} - \text{НЗВ к.п.} \quad (5.3)$$

Оцінювання незавершеного виробництва залежить насамперед від облікової політики підприємства: який метод нарахування амортизації, списання запасів у виробництво застосовує підприємство.

Доцільно порівняти визначення собівартості готової продукції й залишку незавершеного виробництва за методом середньозваженої собівартості та за методом *FIFO*.

Процес калькулювання собівартості готової продукції здійснюється за такими етапами.

I. Узагальнення даних про рух натуральних одиниць готової або випущеної продукції. Визначається поняття **еквівалента готової продукції** – вимірювання продукції в натуральних одиницях з урахуванням ступеня готовності.

II. Розрахунок умовних еквівалентних одиниць готової продукції та продукції в незавершеному виробництві на початок і кінець періоду.

За методом середньозваженої собівартості умовні еквівалентні одиниці готової продукції розраховують так: обсяг готової продукції, виробленої протягом звітного періоду плюс умовні еквівалентні одиниці готової продукції в незавершеному виробництві на кінець періоду.

За методом FIFO умовні еквівалентні одиниці випуску готової продукції за період розраховують так: обсяг готової продукції плюс умовні еквівалентні одиниці готової продукції на кінець періоду мінус умовні еквівалентні одиниці готової продукції на початок періоду.

III. Визначення загальної суми витрат на виробництво продукції за період.

За методом середньозваженої собівартості сума витрат за період розраховується так: сума витрат незавершеного виробництва на початок періоду та витрат поточного періоду.

За методом FIFO у розрахунок береться лише сума витрат, понесених у звітному періоді.

IV. Розрахунок собівартості еквівалента одиниці готової продукції.

За методом середньозваженої собівартості: відношення суми витрат на виробництво до загальної кількості умовних еквівалентних одиниць готової продукції.

Метод FIFO: відношення суми витрат періоду до кількості умовних еквівалентних одиниць готової продукції поточного періоду.

V. Розподіл виробничих витрат.

За методом середньозваженої собівартості: добуток кількості умовних еквівалентних одиниць готової продукції за кожною статтею витрат у складі готової продукції на собівартість еквівалентної одиниці для кожної статті витрат.

За методом FIFO: собівартість готової продукції містить у собі витрати на завершення обробки одиниць виробів, наявних на початок періоду, витрати поточного періоду, витрати незавершеного виробництва. Незавершене виробництво на кінець періоду в цьому методі містить витрати, які були в поточному періоді.

Застосування цих методів слід розглянути на конкретному прикладі.

Приклад 2. Є такі дані про виробничі витрати механічного цеху за жовтень 2015 року (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Вихідні дані про виробничі витрати та продукцію механічного цеху

Показники	Кількість, шт	Витрати, грн		
		матеріали	зарплата	загальновиробничі
НЗВ на початок місяця (матеріали – 100 %, обробка – 60 %)	35 000	40 000	45 000	15 000
Запуск у виробництво в жовтні	80 000	91 400	102 900	34 200
НЗВ на кінець місяця (матеріали – 100 %, обробка – 85 %)	50 000	?	?	?

Необхідно визначити собівартість виготовленої продукції та незавершеного виробництва на кінець місяця з використанням попроцесної системи калькулювання за умови оцінювання запасів методами *FIFO* та середньозваженої собівартості.

Розв'язання. Розглянемо порядок оцінювання собівартості готової продукції та залишків незавершеного виробництва з використанням методу *FIFO* (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Метод *FIFO*

Показники	Розрахунки	Матеріали	Зарплата	ЗВВ
1	2	3	4	5
Розрахунок умовних еквівалентних одиниць продукції, обробленої у звітному періоді, шт.				
1. Випуск готової продукції	НЗВ пм + + Запуск у виробництво – – НЗВ км	65 000	65 000	65 000
2. НЗВ на початок місяця	Кількість штук в НЗВ пм × × Ступінь готовності	35 000 (35 000 × 100 %)	21 000 (35 000 × 60 %)	21 000 (35 000 × 60 %)
3. НЗВ на кінець місяця	Кількість штук в НЗВ км × × Ступінь готовності	50 000 (50 000 × 100 %)	42 500 (50 000 × 85 %)	42 500 (50 000 × 85 %)
4. Разом умовних еквівалентних одиниць продукції звітного періоду	Рядок 1 – – Рядок 2 + + Рядок 3	80 000	86 500	86 500
Витрат на виробництво у звітному періоді, грн				
5. Витрати за місяць	Вихідні дані	91 400	102 900	34 200
Розрахунок собівартості продукції та вартості НЗВ, грн				
6. Собівартість умовної еквівалентної одиниці	Рядок 5 / / Рядок 4	1,1425	1,1896	0,3954
7. Вартість НЗВ на початок місяця	Вихідні дані	40 000	45 000	15 000

Закінчення табл. 5.4

1	2	3	4	5
8. Витрати на доробку НЗВ, що було на початок місяця	(35 000 – – Ряд. 2) × × Рядок 6	0	16 660	5 530
9. Собівартість готової продукції, початої та закінченої обробки у звітному місяці	(Готова продукція – – НЗВ пм) × × Рядок 5	34 275 ((65 000 – 35 000) × × 1,1425)	35 688 ((65 000 – 35 000) × × 1,1896)	11 862 ((65 000 – –35 000) × 0,3954)
10. Собівартість готової продукції	Рядок 7 + + Рядок 8 + + Рядок 9	74 275	97 348	32 392
11. Вартість НЗВ на кінець місяця	Рядок 3 × × Рядок 6	57 125	50 558	16 804,5

Умовні позначки: *НЗВпм – незавершене виробництво на початок місяця; НЗВкм – незавершене виробництво на кінець місяця; ЗВВ – загальновиробничі витрати.*

Усього собівартість виготовленої за місяць продукції склала: 74 275 + 97 348 + 32 392 = 204 015 грн. Вартість незавершеного виробництва на кінець місяця склала: 57 125 + 50 558 + 16 804,5 = 124 487,5 грн.

Далі слід розглянути процес оцінювання собівартості готової продукції та залишки незавершеного виробництва на кінець періоду у випадку використання методу середньозваженої собівартості (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Метод середньозваженої собівартості

Показники	Розрахунки	Матеріали	Зарплата	ЗВВ
1	2	3	4	5
Розрахунок умовних еквівалентних одиниць продукції, шт.				
1. НЗВ на кінець місяця	Кількість штук в НЗВ км × × Ступінь готовності	50 000 (50 000 × 100 %)	42 500 (50 000 × 85 %)	42 500 (50 000 × 85 %)

Закінчення табл. 5.5

1	2	3	4	5
2. Випуск готової продукції	НЗВ пм + + Запуск у виробництво – – НЗВ км	65 000	65 000	65 000
3. Разом еквівалентних одиниць продукції звітного періоду	Рядок 1 + + Рядок 2	115 000	107 500	107 500
Розрахунок витрат на виробництво, грн				
4. НЗВ на початок місяця	Вихідні дані	40 000	45 000	15 000
5. Витрати за місяць	Вихідні дані	91 400	102 900	34 200
6. Разом витрат на виробництво	Рядок 4 + + Рядок 5	131 400	147 900	49 200
Розрахунок собівартості готової продукції та вартості НЗВ, грн				
7. Собівартість умовної еквівалентної одиниці	Рядок 6 / / Рядок 3	1,1426	1,3758	0,4577
8. Собівартість готової продукції	Рядок 2 × × $\sum$ Рядок 7	65 000 × (1,1426 +1,3758 + 0,4577) = = 193 446,5		
9. НЗВ на кінець місяця	Рядок 1 × × Рядок 7	57 130	58 471,5	19 452,25

Загальна оцінка незавершеного виробництва на кінець місяця становить 57 130 + 58 471,5 + 19 452,25 = 135 053,75 грн.

Слід зазначити, що загальна сума оцінки активів підприємства за станом на кінець місяця як за методом *FIFO*, так і за методом середньозваженої собівартості однакова. У наведеному прикладі за методом *FIFO*: собівартість виробництва за місяць (204 015 грн) плюс собівартість НЗВ на кінець місяця (124 487,5 грн) становить 328 502,5 грн; за методом середньозваженої собівартості: собівартість виробництва за місяць (193 446,5 грн) плюс собівартість НЗВ на кінець місяця (135 053,75 грн) становить 328 500,25 грн. Тобто ці показники практично збігаються. Різниця в сумі 2,25 грн викликана погрішністю в розрахунках, що виникла за рахунок округлень.

5.6. Системи калькулювання DIRECT-, ABSORPTION-, STANDART-COST

Система DIRECT-COST – це система управління витратами за змінними витратами, що припадають на одиницю калькуляційного об'єкта. Назва даної системи не зовсім точно відбиває її сутність, тому що лише класична її модифікація припускає розрахунок тільки прямих витрат, причому в змінній їх частині. Такий підхід у системі застосовувався тільки на початковому етапі її розвитку. В основу системи якої був покладений принцип калькулювання витрат у зв'язку з коливаннями обсягів виробництва та ступеня завантаження устаткування.

Система DIRECT-COST передбачає оцінювання витрат, безпосередньо пов'язаних зі зміною обсягу діяльності підприємства, тобто ця система працює з релевантною інформацією. У цій системі оцінювання незавершеного виробництва та собівартості готової продукції здійснюється тільки за змінними витратами. Постійні витрати підприємства (спожиті та не спожиті) відносять на фінансовий результат або на прибуток (збитки).

Система DIRECT-COST має дві модифікації. В одній об'єктом управління є виробнича собівартість у змінній її частині, в іншій – повна собівартість із обліком усіх змінних витрат (не тільки виробничих).

Розрахунок і контроль витрат у змінній частині допомагає розробити підприємству ефективні плани з прибутку та збуту і на їх основі – виробничий план. Отже, процеси збуту та виробництва, узгоджені досить обґрунтовано.

Розрахована за змінними витратами собівартість є чітким орієнтиром для прийняття рішень, оскільки розподіл витрат на постійні та змінні дозволяє оцінити витрати майбутніх періодів і ухвалити обґрунтоване управлінське рішення на кожній стадії операційної діяльності.

Основна мета управління витратами DIRECT-COST – забезпечення покриття змінних витрат і подальшої оптимізації (максимізації) маржинального доходу. Основною перевагою системи є забезпечення оперативного калькулювання за рахунок простої сигнальної інформації, що береться з даних фінансового обліку. Система DIRECT-COST забезпечує контроль між виробництвом і реалізацією в короткостроковій перспективі; дозволяє встановити нижню межу ціни; є інструментом поточного управління господарською діяльністю підприємства. Недоліком є те, що постійні витрати не пов'язані з доходом, а належать до періоду виникнення,

тобто вважаються минулими або спожитими в момент їх відбиття в обліку, а не в період споживання.

Система управління за повними витратами (ABSORPTION-COST) передбачає відображення в системі калькулювання й організації управління всіх витрат підприємства в розрізі виробничої та повної собівартості. За цією системою управління витратами контроль здійснюється й за постійними витратами підприємства, а калькулювання – за центрами відповідальності. Такий підхід дає можливість оцінити й зіставити з доходом результати роботи кожного виробничого та невиробничого підрозділу та більш точно зіставити витрати та доходи періоду. Порівняльна характеристика систем калькулювання за повними і за змінними витратами наведена в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Основні риси повного та неповного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Облік повних витрат (ABSORPTION-COST)	Облік неповних (змінних)витрат (DIRECT-COST)
Орієнтований на повне покриття всіх витрат і подальшу оптимізацію (максимізацію) чистого прибутку	Орієнтований на покриття прямих витрат і подальшу оптимізацію (максимізацію) доходу
Ефективний для прийняття довгострокових управлінських рішень	Ефективний для прийняття короткострокових управлінських рішень
Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією на довгострокову перспективу, але не придатний для короткострокового періоду	Забезпечує контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією для короткострокового періоду, дозволяє встановити нижню межу відпускної ціни
Забезпечує точний, але трудомісткий та складний контроль	Забезпечує оперативний контроль за рахунок надання простої сигнальної інформації
Орієнтує адміністрацію на отримання найкращих результатів	Орієнтує адміністрацію на пошук оптимальних рішень шляхом адаптації виробничої програми до змінюваних умов ринку
Основа довгострокової політики в галузі виробництва та реалізації продукції	Простий інструмент поточного управління господарською діяльністю підприємства
Використовується в перспективному плануванні та для прийняття внутрішньовиробничих управлінських рішень	Використовується в поточному та внутрішньовиробничому плануванні

Основною метою організації управління витратами в цій системі є повне покриття всіх витрат і подальша оптимізація прибутку. Дана система орієнтована на прийняття управлінських рішень у довгостроковій перспективі. Ще одним позитивним моментом у даній системі є обґрунтованість прийняття управлінських рішень у підрозділах.

Система STANDART-COST у своїй основі має об'єкт управління – відхилення фактичних витрат від нормативних (кошторисних). Як метод калькулювання для організації цієї системи застосовується нормативний метод калькулювання, але може застосовуватися й метод фактичних витрат.

Метою бухгалтера в даній системі управління витратами є забезпечення повного аналітичного обліку витрат (обґрунтоване нормативно та пов'язане з особливостями виробництва, виділення калькуляційних статей). Важлива грамотна організація центрів відповідальності та центрів витрат. Це дозволяє оперативно зіставити виявлені відхилення за кожною статтею витрат і можливі причини їх виникнення.

Позитивний момент цієї системи – те, що звичайно завдання з обліку витрат і фіксації відхилень вирішується в оперативному режимі та за наростанням підсумку. У даній системі можлива видача інформації на запит в реальному масштабі часу.

Результати зіставлення фактичних і планових витрат використовують для прийняття управлінських рішень за центрами виникнення таких витрат. Розроблення заходів й управлінських впливів здійснюється, як правило, 15 і 30 числа поточного місяця.

Загальне методичне керівництво організацією заходів з управління витратами та координацію дій здійснюють планово-економічні або економічні відділи підприємства.

Центри виникнення витрат звичайно диференціюють на виробничу та невиробничу сфери та розподіляють за елементами витрат. Відхилення від нормативних витрат є сигналом для оцінювання якості планування. Система STANDART-COST обґрунтована в застосуванні, якщо в калькуляційних системах підприємство використовує нормативний метод і нормативи його господарювання відповідають прогресивним нормам.

Запитання для самоконтролю

1. Дайте визначення понять "облік витрат" і "калькулювання".

2. Дайте визначення понять "об'єкт калькулювання", "калькуляційна одиниця".

3. Назвіть сутність і види калькуляції.

4. Дайте визначення поняття "собівартість" і назвіть її види.

5. Назвіть етапи складання калькуляції.

6. Як розподіляються системи калькулювання залежно від об'єктів калькулювання?

7. Сутність системи калькулювання витрат на одиницю продукції.

8. Сутність системи калькулювання за замовленнями.

9. Сутність системи калькулювання за процесами, поняття "еквівалент одиниці готової продукції".

10. Сутність системи калькулювання DIRECT-COST.

11. Сутність системи калькулювання ABSORPTION-COST.

12. Сутність системи калькулювання STANDART-COST.

Тестові завдання для перевірки знань

1. Об'єктом калькулювання є:

а) місце виникнення витрат;

б) продукт, робота, послуга;

в) центр витрат.

2. Об'єкти обліку витрат і калькулювання збігаються з використанням:

а) попроцесного методу обліку витрат і калькулювання;

б) позамовного методу обліку витрат і калькулювання;

в) попередільного методу обліку витрат і калькулювання;

г) у двох перших випадках.

3. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання застосовують:

а) у масових і великосерійних виробництвах;

б) на промислових підприємствах з одиничним і дрібносерійним виробництвом;

в) у промислових і непромислових організаціях, що працюють за системою замовлень;

г) усі відповіді правильні.

4. *Загальновиробничі витрати підприємства – 600 000 грн з обсягом виробництва трьох видів виробів: А – 200 од.; Б – 300 од.; В – 500 од. Кожна одиниця вимагає обробки, відповідно, 7, 12, 20 машино-годин.*

Прямі витрати на одиницю складають: А – 75 грн, Б – 50 грн, В – 40 грн. У разі використання машино-годин як бази розподілу загальновиробничі витрати на одиницю виробу Б складуть:

а) 280 грн;

б) 480 грн;

в) 680 грн;

г) 800 грн;

д) немає правильної відповіді.

5. Особливостями системи STANDART-COST є:

а) поточний облік змін норм ведеться в розрізі причин та ініціаторів;

б) порядок ведення бухгалтерського обліку регламентований, розроблені загальні галузеві стандарти та норми;

в) непрямі витрати відносять на собівартість продукції в сумі фактично зроблених витрат;

г) немає правильної відповіді.

6. Система DIRECT-COST використовується для:

а) складання зовнішньої звітності та сплати податків;

б) розроблення інвестиційної політики організації;

в) прийняття короткострокових управлінських рішень;

г) усі відповіді правильні.

7. В умовах матеріаломісткого виробництва в якості бази для розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) доцільно обрати:

а) кількість виготовлених виробів кожного виду;

б) вартість матеріальних ресурсів, необхідних для виготовлення кожного виробу;

в) вартість прямих витрат, необхідних для виготовлення кожного виробу;

г) кількість машино-годин, відпрацьованих обладнанням у зв'язку з виробництвом кожного виду виробів.

8. У якій з галузей використовують переважно позамовний метод калькулювання собівартості:

а) будівництво, ремонтне виробництво;

б) харчова промисловість;

в) хімічна промисловість;

г) видобувна промисловість?

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

а) DIRECT-COST;

б) STANDART-COST;

в) ABSORPTION-COST;

г) АВС-костинг?

Глосарій

Еквівалент готової продукції – вимірник продукції в натуральних одиницях з урахуванням ступеня готовності.

Калькуляційна одиниця – вимірник об'єкта калькулювання.

Калькуляція – результат калькулювання, тобто розрахунок витрат підприємства, що припадають на калькуляційну одиницю.

Калькуляція собівартості за контрактом – система обліку та калькулювання великих виробів з тривалим циклом виробництва.

Планова калькуляція – попередня калькуляція, яка складається до настання періоду виготовлення продукції, реалізації товарів, виконання робіт, послуг.

Позамовна система калькулювання – система калькуляції собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним окремим виробом (партією) або групою виробів, що входять в одне замовлення та відрізняються певними конструктивними або функціональними особливостями, пов'язаними з потребами замовника.

Система DIREKT-COST – система управління витратами за змінними витратами, що доводяться на одиницю калькуляційного об'єкта.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – вартісна оцінка використаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво та реалізацію.

Стандартна норма – науково-обґрунтована величина, отримана в результаті аналізу та розрахунку необхідних матеріалів, виробничих технологій, витрат часу на виконання операцій та вибору устаткування.

6. Система обліку, калькулювання та управління за повними витратами

Мета – сформувати комплексне розуміння сутності системи обліку, калькулювання й управління за повними витратами, порядку формування фінансових результатів. Пізнання особливостей визначення собівартості готової продукції та залишків незавершеного виробництва.

Основні питання:

6.1. Сутність системи калькулювання за повними витратами.

6.2. Порядок оцінювання собівартості готової продукції та визначення залишків незавершеного виробництва в системі ABSORPTION-COST.

6.3. Поняття "супутня продукція" та методи її оцінювання.

6.4. Особливості оцінювання фінансового результату в системі управління за повними витратами підприємства.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

переліку витрат, що включаються у повну собівартість продукції;

основ розрахунку собівартості продукції в калькулюванні за повними витратами;

сутності супутної продукції;

уміння:

розраховувати собівартість продукції за повними витратами;

розподіляти накладні витрати;

оцінювати незавершене виробництво за повними витратами;

комунікація:

здатність до визначення основних етапів калькулювання продукції за повними витратами;

здатність оцінювати собівартість супутньої продукції;

автономність і відповідальність:

визначення доцільності використання системи обліку, калькулювання й управління за повними витратами;

визначення переваг і недоліків системи.

Ключові терміни: собівартість, калькулювання, облік, управління, прямі витрати, накладні витрати, калькуляційна одиниця, фінансовий результат, дохід,

6.1. Сутність системи калькулювання за повними витратами

Розглянуті у темі 5 системи калькулювання й управління витратами на замовлення, на переділ базуються на принципі повного розподілу та віднесення на собівартість продукції всіх виробничих накладних витрат. Такий підхід до калькулювання собівартості називають **калькулюванням за повними витратами** (ABSORPTION-COST).

Як відзначалося, основною особливістю системи калькулювання за повними витратами є те, що вона залежно від необхідного обсягу подання інформації про повні витрати на калькуляційну одиницю (повна собівартість) або виробничі витрати (виробнича собівартість) припускає віднесення всіх (постійних і змінних) витрат на об'єкт калькулювання. На практиці дана система широко поширена, оскільки є інформаційною основою цінової стратегії підприємства, а також надає найбільш повну інформацію для прийняття управлінських рішень щодо асортиментної політики. Однак, у рамках даної системи, бухгалтери-аналітики, які займаються управлінським обліком, відчувають ряд ускладнень. Перше з таких ускладнень пов'язане з обґрунтуванням розподілу накладних витрат на собівартість калькуляційної одиниці. Інше – з ускладненням у поданні інформації для аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток". Останнє ускладнення пов'язане з тим, що постійні накладні витрати, віднесені на собівартість запасів минулих звітних періодів, спотворюють оцінку прибутку звітного періоду. У рамках цієї системи CVP-аналізу важко використати лінійну залежність.

Однак внаслідок повноти інформації дана система широко використовується у світовій практиці. Напрацьовані методи розподілу накладних витрат і використання кореляційних нелінійних залежностей в CVP-аналізі (за допомогою комп'ютерних технологій) роблять цю систему однієї з найбільш застосовуваних на вітчизняних і закордонних підприємствах.

6.2. Порядок оцінювання собівартості готової продукції та визначення залишків незавершеного виробництва в системі ABSORPTION-COST

Схематично методика калькулювання за повними витратами наведена на рис. 6.1.

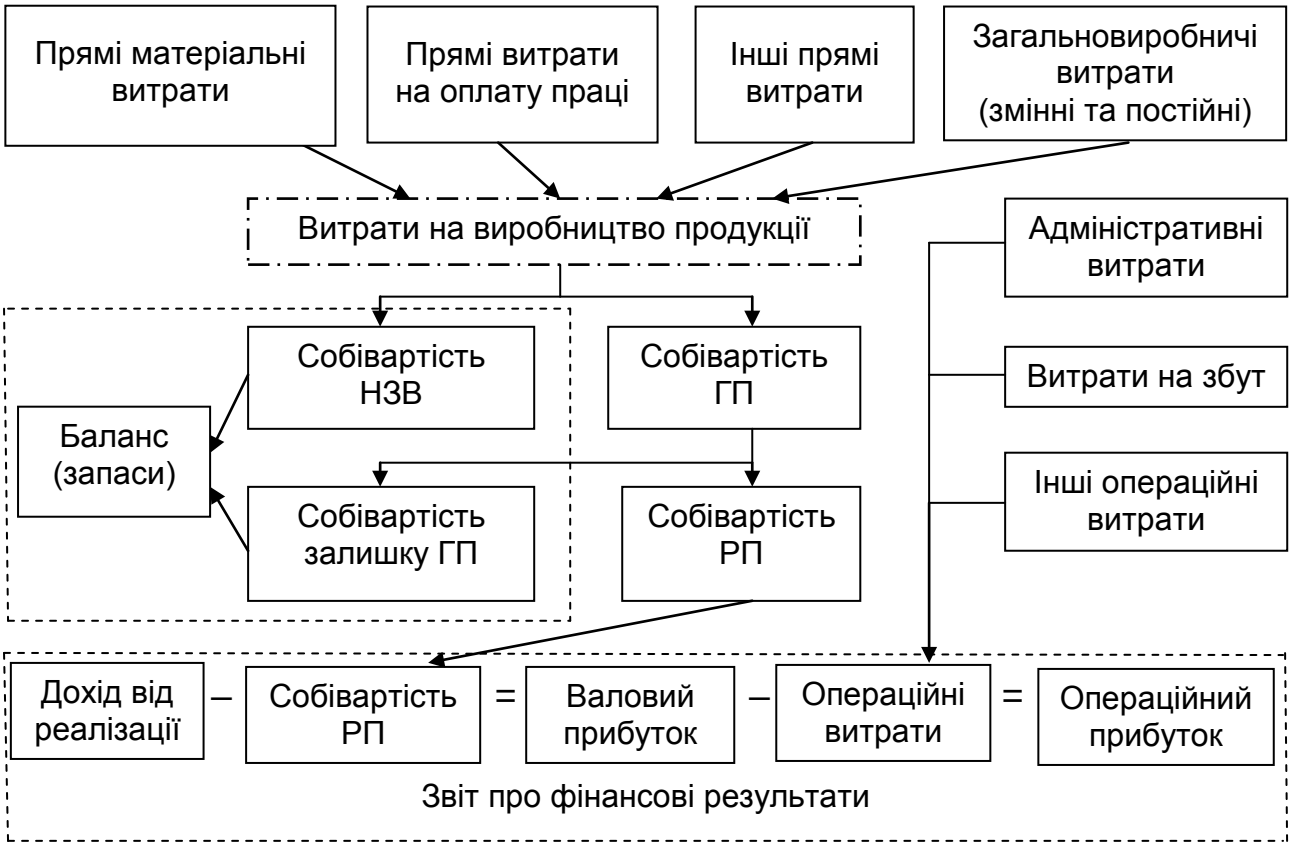

Рис. 6.1. **Схема обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції**

Виробнича собівартість продукції у системі обліку, калькулювання й управління за повними витратами складається з таких витрат:

1) прямі матеріальні витрати;

2) прямі витрати на оплату праці;

3) інші прямі витрати;

4) загальновиробничі (накладні) витрати.

Прямі витрати відносяться на одиницю продукції прямим шляхом, тому саме вони і є витратами на калькуляційну одиницю.

До прямих виробничих витрат відносять: матеріальні витрати (витрати сировини та матеріалів, закупівельні комплектувальні вироби, напівфабрикати, паливо й енергія на технологічні цілі, зворотні відходи – віднімаються); витрати на плату праці робітників (основна та додаткова заробітна плата виробничих робітників, відрахування на соціальні заходи) й інші прямі витрати (витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції, втрати від технічно неминучого браку та ін.).

Витрати у виробництво сировини, матеріалів і комплектувальних виробів визначаються на основі первинних документів (лімітно-забірних

карт, матеріальних вимог та ін.). Це дозволяє вартість витрачених матеріалів відносити безпосередньо на відповідний об'єкт калькулювання. Однак у окремих виробництвах (що виготовляють із однієї сировини у єдиному виробничому процесі різну продукцію, яка відноситься до декількох об'єктів калькулювання) віднесення вартості витрачених матеріалів на конкретну продукцію ускладнене або взагалі неможливе. У таких виробництвах фактичні витрати матеріалів на окремі види продукції визначають непрямим шляхом – пропорційно нормативним витратам на фактичний випуск продукції або за визначеними коефіцієнтами.

Допоміжні матеріали списують на окремі види продукції таким же методом, як і основні, або шляхом розподілу пропорційно нормативним витратам основних матеріалів чи кількості виготовленої продукції.

Витрати на паливо й енергію розподіляють між об'єктами калькулювання на основі показників лічильників. За відсутності вимірювальних приладів ці витрати розподіляють за робочими місцями пропорційно кількості роботи механізмів, що споживають паливо й енергію з урахуванням їх потужності, а в межах робочого місця – за видами продукції пропорційно кількості відпрацьованих машино-годин.

Для контролю використання матеріалів у виробництві використовують такі способи: сигнального документування, партіонного розкрою, інвентарний.

Спосіб сигнального документування полягає у тому, що відхилення від нормативних витрат матеріалів виявляють у кожному окремому випадку на основі вимог на понадлімітний відпуск матеріалів, актів на заміну одного виду матеріалів іншим. Узагальнені за шифрами витрат дані сигнальних документів дають можливість визначити відхилення від норм за причинами їх виникнення.

Спосіб партіонного розкрою базується на тому, що на кожну партію матеріалів, відпущену у виробництво, виписується окремий документ – розкрійний лист (карта). У ньому вказують: кількість відпущеного матеріалу, кількість виготовлених деталей (виробів), витрати матеріалу за нормою на одиницю і на весь випуск, фактичні витрати матеріалу. Порівнянням фактичних витрат матеріалу з нормативними визначають результат витрати матеріалів за кожною партією та причину відхилень. Дані, узагальнені за картами розкрою та шифрами виробничих витрат, дають можливість установити загальний розмір відхилень від норм у натуральному

вираженні за певним видом матеріалу, а після оцінювання за обліковою ціною отримують грошове вираження відхилень за рахунок розкрою.

Інвентарний спосіб контролю полягає у тому, що фактичні витрати матеріалів на виготовлену продукцію за звітний період визначають за допомогою інвентаризації невикористаних у виробництві матеріалів. До залишку матеріалів на початок періоду додають надходження у виробництво матеріалів за звітний період і віднімають залишки невикористаних у виробництві матеріалів на кінець періоду. Розраховані таким чином фактичні витрати матеріалів за кожним видом записують у спеціальну відомість витрат матеріалів за звітний період і зіставляють з нормативними витратами на фактичний випуск продукції. Відхилення від норм витрат, що визначені за видами матеріалів у цілому за цехом, розподіляють між виробами пропорційно нормативним витратам матеріалів.

Основна заробітна плата виробничих робітників-відрядників на основі первинних документів про виробіток (рапортів, нарядів, актів) включається до складу прямих витрат виробництва та безпосередньо відноситься на собівартість відповідної продукції чи замовлення. Основна заробітна плата робітників з почасовою оплатою праці, а також заробітна плата підсобних робітників між видами продукції (об'єктами калькулювання) розподіляється пропорційно відрядній заробітній платі (або завчасно визначеній ставці цих витрат на одиницю продукції). Непрямим шляхом між видами продукції розподіляють також різного роду доплати.

Додаткова заробітна плата виробничих робітників розподіляється між окремими калькуляційними об'єктами пропорційно основній заробітній платі робітників.

За статтею "Відрахування на соціальні заходи" ведеться облік єдиного соціального внеску за встановленими законодавством нормами до загального розміру витрат на оплату праці. Між окремими об'єктами калькулювання збори розподіляються пропорційно нарахованій основній та додатковій заробітній платі робітників.

Витрати на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції та нових технологічних процесів включають пускові витрати на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції та технологічних процесів, а також на підготовчі роботи у видобувних галузях. Вони часто пов'язані з великими початковими витратами на проектування та конструювання нового виробу, розроблення технологічного процесу його виготовлення та ін.

У випадках, якщо період освоєння нового виробництва невеликий і дані витрати незначні, їх відображують як загальновиробничі витрати. Якщо розмір витрат на підготовку й освоєння виробництва значний і вони будуть погашатися протягом 1 – 2 років, їх облік ведуть у складі витрат майбутнього періоду з наступним включенням у витрати виробництва.

Розмір щомісячної суми погашення витрат на освоєння визначається спеціальним розрахунком виходячи з кошторису витрат і кількості виробів, запланованих до випуску за встановлений період списання.

Втрати від браку складаються з вартості повністю забракованих з технологічних причин виробів, зменшеної на їх справедливу вартість, і витрат на виправлення технічно неминучого браку.

Невідшкодована сума втрат від браку списується на виробничу собівартість тієї продукції, за якої був допущений брак.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати є одним з елементів виробничої собівартості продукції (додаток Б). Під загальновиробничими витратами розуміють витрати на обслуговування виробництва й управління роботою цехів та інших підрозділів основного та допоміжного виробництв. Загальновиробничі витрати відносяться до непрямих і включаються у собівартість конкретної одиниці продукції пропорційно прийнятій на підприємстві базі розподілу, оскільки їх неможливо виділити з вартості кожного виробу та важко пов'язати з конкретною одиницею продукції економічно доцільним шляхом.

Загальновиробничі витрати відрізняються різноманітністю та залежать від галузевої і організаційної специфіки виробництва. Вони можуть бути як змінними, так і постійними. Склад витрат, що включаються у першу та другу групи, встановлюється підприємством самостійно, виходячи з економічної природи й умов формування витрат.

Постійні загальновиробничі витрати – це ті витрати, які практично не змінюються зі зміною обсягу діяльності (амортизація устаткування за всіма методами нарахування, окрім виробничого; орендна плата; страхові платежі та ін.).

Змінні загальновиробничі витрати змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності. В основному це – витрати, пов'язані з експлуатацією устаткування.

У системі обліку та калькулювання за повними витратами у собівартість продукції, облік якої ведеться на рахунку 23 "Виробництво", включаються як прямі, так і всі непрямі виробничі витрати підприємства.

Під час калькулювання для визначення витрат на одиницю продукції необхідно всі здійснені виробничі витрати розподілити на кількість виготовлених одиниць продукції. Для цього в обліку спочатку відображують прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, потім – накладні витрати кожного окремого підрозділу, а після цього розподіляють накладні витрати між виробами пропорційно ставці розподілу, визначеній на підприємстві.

Однак на практиці буває так, що на кінець звітного періоду залишаються лише частково оброблені одиниці продукції. Тому понесені витрати мають бути віднесені як на завершену виробництвом продукцію, так і на незавершене виробництво. Калькулювання собівартості кожного виду продукції у такому випадку здійснюється з урахуванням залишків незавершеного виробництва.

Незавершене виробництво – це продукція, що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом (деталі, вузли та ін.), а також вироби, що не укомплектовані або не пройшли випробувань і технічної прийомки [58].

Вартість залишків незавершеного виробництва визначають за даними інвентаризації або оперативного обліку й оцінюють з урахуванням технологічних особливостей того чи іншого виробництва. Так, наприклад, незавершене виробництво може бути оцінене: за плановою собівартістю; за фактичними витратами сировини й основних матеріалів – на підприємствах з коротким технологічним циклом; за плановими витратами сировини та матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива й енергії на технологічні потреби, основної та додаткової заробітної плати, нарахувань єдиного соціального внеску – на видобувних виробництвах; за фактичними витратами сировини та матеріалів, завантажених у апарати, – на підприємствах з безперервним технологічним процесом; за чинною нормативною собівартістю – у цехах з багатосерійним і масовим характером виробництва.

6.3. Поняття "супутня продукція" та методи її оцінювання

У деяких випадках витрати підприємства не можуть бути розподілені на виріб прямо, коли результатом виробничого процесу є одночасне виробництво декількох видів виробів. Приклад: у хімічній, видобувній, переробній, харчовій промисловості. У такому випадку, як правило, для цілей

розподілу витрат знаходять **точку розподілу витрат** – це точка технологічного процесу, у якій існує можливість розподілити спільні витрати (витрати одного процесу, у результаті якого одночасно виробляються кілька виробів).

Розподіл спільних витрат у точці розподілу може здійснюватися такими методами:

1) натуральних одиниць;

2) вартості продажів;

3) чистої вартості реалізації (метод валового прибутку).

Застосування кожного з методів доцільно розглянути на прикладах.

Приклад 1. Підприємство виготовляє шоколад (молочний і з горіховим наповнювачем). Усього виготовляється 20 000 літрів молочного шоколаду. З них 8 000 л – як молочний шоколад; 12 000 л – з горіхами. Вихід плиток: молочного шоколаду – з 1 літра 3 плитки; з горіхами з 1 літра 3,5 плитки. Вартість 1 плитки молочного шоколаду – 23 грн, з горіхами – 23,5 грн. Спільні витрати на приготування 20 000 л – 385 000 грн, поелементні витрати на формування й упакування: молочного шоколаду – 139 000 грн; шоколаду з горіхами – 245 000 грн.

Розв'язання.

Метод натуральних одиниць полягає в розподілі спільних витрат пропорційно фізичному обсягу отримуваних спільних продуктів:

Молочний шоколад:

Ставка розподілу = 8 000 / 20 000 = 0,4.

Частина спільних витрат = 0,4 × 385 000 = 154 000 грн.

Шоколад з горіхами:

Ставка розподілу = 12000 / 20000 = 0,6.

Частина спільних витрат = 0,6 × 385 000 = 231 000 грн.

Метод вартості продажів базується на розподілі спільних витрат пропорційно доходам від продажу кожного спільного продукту в точці розподілу.

Молочний шоколад:

Кількість реалізованої продукції = 8 000 × 3 = 24000 шт.

Дохід від реалізації = 24 000 × 23 = 552 000 грн.

Шоколад з горіхами:

Кількість реалізованої продукції = 12 000 × 3,5 = 42 000 шт.

Дохід від реалізації = 42 000 × 23,5 = 987 000 грн.

Загальний дохід від реалізації = 552 000+987 000 = 1 539 000 грн.

Молочний шоколад:

Ставка розподілу = 552 000 / 1 539 000 = 0,3587.

Частина спільних витрат = 0,3587 × 385 000 = 138 100 грн.

Шоколад з горіхами:

Ставка розподілу = 987 000 / 1 539 000 = 0,6413.

Частина спільних витрат = 0,6413 × 385 000 = 246 900 грн.

Метод чистої вартості реалізації полягає в розподілі спільних витрат на продукт пропорційно питомій вазі чистої вартості реалізації окремого продукту в загальній сумі чистої вартості реалізації. Чиста вартість реалізації визначається за формулою 6.1.

ЧВР = Дохід від реалізації – Прямі витрати за продуктом (6.1)

Молочний шоколад:

ЧВР = 552 000 – 139 000 = 413 000 грн.

Шоколад з горіхами:

ЧВР = 987 000 – 245 000 = 742 000 грн.

Загальна ЧВР = 413 000 + 742 000 = 1 155 000 грн.

Молочний шоколад:

Ставка розподілу = 413 000 / 1 155 000 = 0,3576.

Частина спільних витрат = 0,3576 × 385 000 = 137 676 грн.

Шоколад з горіхами:

Ставка розподілу = 742 000 / 1 155 000 = 0,6424.

Частина спільних витрат = 0,6424 × 385 000 = 247 324 грн.

6.4. Особливості оцінювання фінансового результату в системі управління за повними витратами підприємства

Бухгалтерський прибуток – це різниця між доходами та витратами підприємства. Доходи визначаються в бухгалтерському обліку в сумах, отриманих або таких, що належать до отримання від покупців (так звана дебіторська заборгованість).

Основний компонент витрат виробничого підприємства – собівартість виготовленої та реалізованої продукції. Якщо виготовлена продукція не реалізована, то її собівартість не може бути включена до складу витрат до моменту продажу. Нереалізована продукція та незавершене виробництво відображуються у складі активів підприємства – запасів.

Крім собівартості реалізованої продукції, до складу витрат підприємства у повній сумі включаються адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Шляхом порівняння доходів і витрат підприємства визначається прибуток або збиток від операційної діяльності. Від вибору системи обліку, калькулювання й управління витратами залежить порядок формування чистого операційного прибутку (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Порівняння впливу систем управління за повними та змінними витратами на величину чистого прибутку підприємства

Показники	Співвідношення обсягів виробництва та реалізації за період:		
	обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації	обсяг виробництва більше обсягу реалізації	обсяг виробництва менше обсягу реалізації
Вплив на запаси готової продукції	На викликає коливань	Запаси готової продукції збільшуються	Запаси готової продукції зменшуються
Співвідношення показників чистого прибутку, отриманих за допомогою калькулювання за повними та змінними витратами	Величина чистого прибутку, розрахованого в системі калькулювання за повними витратами, дорівнює величині прибутку, отриманого в системі калькулювання змінних витрат	Чистий прибуток, розрахований в системі калькулювання за повними витратами, більше чистого прибутку, отриманого калькулюванням за змінними витратами	Чистий прибуток, розрахований в системі калькулювання за повними витратами, менше чистого прибутку, отриманого за допомогою системи калькулювання змінних витрат

Як показує інформація з табл. 6.1, коли обсяг виробництва продукції й обсяг її реалізації співпадають, чистий прибуток від реалізації співпадатиме в обох системах. Це пояснюється тим, що єдиною суттєвою відмінністю двох систем є сума постійних накладних витрат, що розглядається як витрати у звіті про прибутки та збитки. Коли вся продукція, що була виготовлена за період, реалізована, то всі постійні накладні виробничі витрати, розподілені на готову продукцію під час розрахунку в системі калькулювання за повними витратами, стають частиною собівартості реалізованої за період продукції.

Коли обсяг виробництва продукції більше обсягу реалізації, дані звіту про прибутки та збитки, розраховані в системі калькулювання за повними витратами, будуть більше даних аналогічного звіту, складеного з допомогою системи калькулювання за змінними витратами. Це відбувається тому, що у калькулюванні за повними витратами частина постійних накладних витрат за поточний період переноситься на наступний період, тобто в собівартість запасу готової продукції. Ці витрати виключаються із собівартості реалізованої продукції.

Якщо обсяг реалізації перевищує кількість виготовленої продукції, звітні показники чистого операційного прибутку, розраховані з використанням системи калькулювання за повними витратами, будуть меншими, ніж показники чистого прибутку, розраховані з використанням системи калькулювання за змінними витратами. Це відбувається тому, що запаси готової нереалізованої продукції списуються на собівартість, а частина постійних накладних виробничих витрат, яка була до цього віднесена на ці запаси під час калькулювання з використанням системи обліку за повними витратами, тепер також вивільняється із запасів і (збільшуючи величину витрат, що вираховуються із доходу) тим самим зменшує прибуток.

За більш тривалий період кінцеві звітні показники чистого операційного прибутку як з допомогою системи калькулювання за повними витратами, так і системи калькулювання за змінними витратами, мають тенденцію до зближення. Причиною цього є те, що за більш тривалий період реалізація не може перевищити виробництво продукції, як і виробництво не може значно перевищити реалізацію. Чим коротший період, тим більшу тенденцію до розбіжності будуть мати показники чистого операційного прибутку за розрахунком з використанням двох систем калькулювання.

Тепер необхідно розглянути приклад визначення фінансових результатів калькулюванням за повними витратами.

Приклад 2. Підприємство виготовляє та реалізує один вид продукції. Для оцінювання вибуття запасів використовується метод FIFO. У першому та другому кварталі звітного року продукція продавалась за ціною 75 грн за одиницю. Залишку готової продукції на початок першого кварталу підприємство не мало. Інформація, що характеризує господарську діяльність підприємства у звітному періоді, наведена у табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Дані про діяльність підприємства

Показники	I квартал	II квартал
Обсяг реалізації, од.	15 000	25 000
Обсяг виробництва, од.	17 000	30 000
Виробничі витрати, грн:		
змінні	765 000	1 350 000
постійні	150 000	150 000
Витрати на збут, грн:		
змінні	85 000	150 000
постійні	50 000	50 000
Адміністративні витрати, грн (постійні)	45 000	45 000

Необхідно скласти Звіт про прибутки та збитки підприємства за I і II квартали, використовуючи систему калькулювання й управління за повними витратами. Форма Звіту наведена у табл. 6.3.

Розв'язання.

Таблиця 6.3

Звіт про прибутки та збитки за системою калькулювання й управління за повними витратами

Показники	I квартал		II квартал	
	Кількість, од.	Сума, грн	Кількість, од.	Сума, грн
1	2	3	4	5
1. Дохід від реалізації	15 000	1 125 000 (15 000×75)	25 000	1 875 000 (25 000×75)
2. Залишок готової продукції на початок періоду	–	–	2 000	107 640
3. Змінні виробничі витрати		765 000		1 350 000
4. Постійні виробничі витрати		150 000		150 000

Закінчення табл. 6.3

1	2	3	4	5
5. Собівартість виготовленої продукції	17 000	915 000 (765 000+150 000), на од. – 53,82	30 000	1 500 000 (1 350 000+150 000) на од. – 50
6. Собівартість залишку готової продукції на кінець періоду	2 000 (17 000-15 000)	107 640 (2 000×53,82)	7 000 (2 000+30 000 -25 000)	350 000 (7 000×50)
7. Собівартість реалізованої продукції	15 000	807 300 (15 000×53,82)	25 000	1 257 640 (107 640+23 000×50)
8. Валовий прибуток		317 700 (1 125 000 – – 807 300)		617 360 (1 875 000 – – 1 257 640)
9. Адміністративні витрати та на збут		180 000		245 000
10. Операційний прибуток		137 700 (807 300 – 317 700)		372 360 (617 360 – 245 000)

За калькулюванням собівартості за повними витратами не принижується значущість постійних витрат.

Деякі дослідники стверджують, що рішення, прийняті на підставі даних калькуляції собівартості за змінними витратами, можуть стосуватися тільки надходжень від реалізації та змінних витрат, й ігнорують той факт, що в довгостроковому плані постійним витратам має надаватися більше значення. Наприклад, якщо рішення щодо ціноутворення приймається тільки на основі даних про змінні витрати, то дохід від реалізації продукції може виявитися недостатнім для покриття всіх понесених витрат. Також вважається, що з калькулюванням собівартості за повними витратами, коли за видами продукції розподіляються постійні витрати, покриття постійних витрат стає гарантованим. Однак такі доводи не є коректними. Калькуляція собівартості за повними витратами не завжди дозволяє забезпечити відшкодування постійних витрат, якщо фактичний обсяг реалізації нижчий оцінки, використаної для розрахунку ставки розподілу постійних накладних витрат.

Калькуляція собівартості за повними витратами дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків

На підприємствах, орієнтованих на сезонні продажі, коли продукцію випускають і накопичують до сезону, щоб задовільнити згодом попит, з використанням системи калькулювання собівартості за змінними

витратами повна сума понесених постійних накладних витрат віднімається від виручки від реалізації цієї продукції. Однак у період нарощування запасів з метою їх подальшого продажу дохід від реалізації дорівнює нулю, а постійні витрати обліковуються як витрати. У результаті до початку сезону реєструються великі збитки, а в період продажу продукції – високий прибуток. І навпаки, з використанням системи калькулювання за повними витратами постійні накладні витрати включаються в оцінку вартості запасу, відносяться на кінець періоду й обліковуються як витрати тільки в період продажу. Отже, малоймовірно, що в період накопичення запасів будуть показані збитки. У цьому випадку для визначення прибутку система калькулювання за повними витратами є більш логічною.

Прихильники системи обліку, калькулювання й управління за повними витратами вважають, що без постійних виробничих витрат виробництво продукції неможливе. Отже, постійні виробничі накладні витрати повинні бути віднесені на одиниці продукції та включені в оцінку запасів.

Менеджери вищої ланки можуть прагнути до того, щоб системи обліку прибутку, що використовуються для внутрішніх цілей, були сумісні з системами калькулювання собівартості за повними витратами, застосовувані для зовнішніх користувачів. І тому дані для оцінювання загальних показників діяльності компанії будуть порівнянні з тими, які використовуються на фінансових ринках.

Запитання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте сутність системи калькулювання за повними витратами.
2. Які особливості оцінювання витрат і фінансового результату в системі калькулювання за повними витратами?
3. Поняття супутної продукції. Методи розподілу спільних витрат.
4. Порядок оцінювання НЗВ.

Тестові завдання для перевірки знань

1. У зарубіжній практиці систему калькулювання за повними витратами називають:

а) ABSORPTION-COST;

б) DIRECT-COST;

в) STANDART-COST.

2. Які з витрат не включають у виробничу собівартість продукції, розраховану за системою обліку за повними витратами:

а) прямі виробничі витрати;

б) змінні загальновиробничі витрати;

в) постійні загальновиробничі витрати;

г) витрати на збут?

3. Між якими показниками розподіляють виробничі витрати підприємства:

а) між вартістю реалізованої та готової продукції;

б) між вартістю готової продукції та незавершеного виробництва;

в) між вартістю готової продукції та браку?

4. Якщо від доходу від реалізації продукції відняти собівартість реалізованої продукції, то буде отриманий показник:

а) чистого прибутку;

б) валового прибутку;

в) операційного прибутку;

г) нерозподіленого прибутку.

5. Які витрати називають виробничими накладними:

а) на збут;

б) на виробництво;

в) адміністративні;

г) загальновиробничі?

6. Який показник буде отримано, якщо до вартості залишків готової продукції на початок періоду додати собівартість готової продукції та відняти вартість залишків готової продукції на кінець періоду:

а) собівартість готової продукції;

б) валовий прибуток;

в) собівартість реалізованої продукції;

г) дохід від реалізації?

7. Якщо обсяг виробництва продукції більший за обсяг її реалізації, то дані звіту про прибутки та збитки, складеного з використанням системи калькулювання за повними витратами, будуть:

а) більшими від даних звіту про прибутки та збитки, складеного з використанням системи калькулювання за змінними витратами;

б) меншими від даних звіту про прибутки та збитки, складеного з використанням системи калькулювання за змінними витратами;

в) дорівнюватимуть даним звіту про прибутки та збитки, складеного з використанням системи калькулювання за змінними витратами;

г) немає правильної відповіді.

8. Який метод розподілу сумісних витрат полягає у розподілі витрат пропорційно фізичному обсягу отриманих сумісних продуктів:

а) чистої вартості реалізації;

б) вартості продажів;

в) натуральних одиниць;

г) немає правильної відповіді?

9. Який метод розподілу сумісних витрат базується на розподілі витрат пропорційно доходам від продажу кожного сумісного продукту:

а) чистої вартості реалізації;

б) вартості продажів;

в) натуральних одиниць;

г) усі відповіді правильні?

10. Який метод розподілу сумісних витрат полягає у розподілі витрат пропорційно питомій вазі чистої вартості реалізації кожного сумісного продукту у загальній сумі чистої вартості реалізації:

а) чистої вартості реалізації;

б) вартості продажів;

в) натуральних одиниць;

г) усі відповіді правильні?

Глосарій

Незавершене виробництво – продукція, що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом (деталі, вузли та ін.), а також вироби, що неукомплектовані або не пройшли випробувань і технічної прийомки

Система управління за повними витратами (ABSORPTION-COST) – передбачає відображення у системі калькулювання й організації управління всіх витрат підприємства у розрізі виробничої та повної собівартості.

Точка розподілу витрат – точка технологічного процесу, у якій існує можливість розподілити спільні витрати (витрати одного процесу, у результаті якого одночасно виробляються кілька виробів).

7. Система обліку, калькулювання та управління за змінними витратами

Мета – сформувати комплексне розуміння системи обліку, калькулювання й управління за змінними витратами, порядку визначення фінансового результату. Пізнання сутності неповної собівартості, переваг і недоліків калькулювання за змінними витратами.

Основні питання:

7.1. Поняття "маржинальний дохід".

7.2. Основні принципи калькулювання собівартості за змінними витратами.

7.3. Переваги та недоліки системи DIRECT-COST. Особливості калькулювання на підставі діяльності.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

сутності змінних витрат і їх поведінки;

основ розрахунку собівартості продукції у калькулюванні за змінними витратами;

уміння:

розраховувати собівартість продукції за змінними витратами;

визначати фінансовий результат в системі обліку, калькулювання й управління за змінними витратами;

комунікації:

здатність до визначення позитивних і негативних аспектів системи обліку, калькулювання q управління за змінними витратами;

здатність використовувати отримані результати розрахунку собівартості продукції за змінними витратами для прийняття управлінських рішень;

автономність і відповідальність:

визначення доцільності використання системи калькулювання за змінними витратами;

визначення особливостей облікової політики підприємства з використанням системи обліку, калькулювання й управління за змінними витратами.

Ключові терміни: маржинальний дохід, змінні витрати, калькулювання, собівартість, управління, дохід, постійні витрати, фінансовий результат.

7.1. Поняття "маржинальний дохід"

Маржинальний дохід – різниця між виручкою та змінними витратами [13; 19; 22]. Дане визначення характеризує необхідність покриття виручкою від реалізації змінних витрат підприємства. Маржинальний дохід відображує внесок сегмента (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат і формування прибутку. Тому він визначається як сума прибутку та постійних витрат [13; 24]. Крім того, виникає необхідність визначення маржинального доходу, який забезпечується окремою одиницею продукції, що виготовляється підприємством, тому доцільним є визначення питомого маржинального доходу.

Питомий маржинальний дохід розраховується на одиницю продукції як різниця між ціною та питомими змінними витратами [22, с. 211].

Однак жодне з наведених визначень не вказує на здатність маржинального доходу оцінити результат, який підприємство отримає від виробництва додаткової одиниці продукції. Адже саме в ході визначення даного показника зіставляються виручка від реалізації та змінні витрати, що залежать від зміни обсягу виробництва продукції. Тому можна порівняти, на скільки зросли змінні витрати на виробництво додаткової одиниці продукції і дохід від її реалізації для визначення доцільності нарощування обсягу виробництва продукції. Саме ця властивість маржинального доходу і відображена у його визначенні авторами К. Друрі, О. П. Осипенковою [17; 54]

Маржинальний дохід – це дохід від реалізації додаткової одиниці продукції [19].

В умовах росту виробництва саме останнє визначення, на думку авторів, наповнює економічним змістом сутність маржинального доходу.

Маржинальний дохід закладений в основу багатьох управлінських рішень:

у прийнятті замовлення за ціною, яка не перевищує собівартості за наявності вільних потужностей. За традиційного підходу, користуючись повною собівартістю одиниці продукції, яка містить елемент повних витрат, керівник може допустити помилку. У короткостроковому періоді у разі прийняття оперативних і тактичних рішень (якщо замовлення повертає змінні витрати та покриває частину постійних витрат) замовлення робить внесок у загальний прибуток підприємства і може бути прийняте;

у виборі альтернатив продуктової програми, для вирішення питань зміни цін та ін.;

у визначенні обсягу реалізації продукції на основі аналізу його співвідношення з прибутком і витратами (визначити обсяг реалізації, необхідний для забезпечення запланованого прибутку можна, розділивши суму постійних витрат і очікуваного прибутку на питомий маржинальний дохід) [22, с. 211].

7.2. Основні принципи калькулювання собівартості за змінними витратами

Системи калькулювання за повними та змінними витратами порізному враховують постійні виробничі накладні витрати. Головною особливістю методу калькулювання за змінними витратами є те, що собівартість промислової продукції враховується та планується тільки в частині змінних витрат. Постійні ж витрати списуються на фінансовий результат протягом того періоду, в якому вони були здійснені. Крім того, саме за змінними витратами оцінюють залишки готової продукції на початок і кінець року та незавершене виробництво. Формування прибутку за методом обліку змінних витрат наведене на рис. 7.1.

Дохід від реалізації

Мінус:

Прямі матеріальні витрати
Прямі трудові витрати
Змінні загально виробничі витрати
} на обсяг реалізованої продукції

Мінус:

Змінні адміністративно-управлінські витрати
Змінні витрати на збут
} усі

=

Маржинальний дохід

Мінус:

Постійні загально виробничі витрати
Постійні адміністративно-управлінські витрати
Постійні витрати на збут
Інші постійні витрати
} усі

=

Прибуток від основної діяльності

Рис. 7.1. **Формування прибутку за методом обліку змінних витрат**

За даним методом схема побудови звітів про доходи багатоступенева. Вона містить принаймні два фінансових показники: маржинальний дохід і прибуток.

Якщо змінні витрати розподілити на виробничі та невиробничі, то даний звіт буде трьохступеневим. У ньому на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі маржинальний дохід визначається як різниця між виробничим маржинальним доходом і невиробничими змінними витратами. А на третьому – прибуток підприємства визначається шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат.

У калькулюванні змінних витрат собівартість одиниці продукції буде меншою на суму нерозподілених постійних виробничих витрат, а отже, буде занижена вартість запасів готової продукції та незавершеного виробництва. Витрати ж періоду, навпаки, будуть завищені, і як наслідок, сума прибутку буде занижена. Це відбувається у випадку, коли не вся виготовлена продукція реалізована у звітному періоді. Якщо ж вся виготовлена продукція буде реалізована у тому ж звітному періоді – сума операційного прибутку буде однаковою як за методом обліку повних витрат, так і за методом обліку змінних витрат. На наступному прикладі розглянутий порядок формування фінансових результатів з калькулюванням за змінними витратами.

Приклад 1. Підприємство виготовляє та реалізує один вид продукції. Для оцінювання вибуття запасів використовується метод FIFO. У першому та другому кварталах звітного року продукція продавалась за ціною 75 грн за одиницю. Залишку готової продукції на початок першого кварталу підприємство не мало. Інформація, що характеризує господарську діяльність підприємства у звітному періоді, наведена у табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Дані про діяльність підприємства

Показники	I квартал	II квартал
1	2	3
Обсяг реалізації, од.	15 000	25 000
Обсяг виробництва, од.	17 000	30 000

Закінчення табл. 7.1

1	2	3
Виробничі витрати, грн:		
змінні	765 000	1 350 000
постійні	150 000	150 000
Витрати на збут, грн:		
змінні	85 000	150 000
постійні	50 000	50 000
Адміністративні витрати, грн (постійні)	45 000	45 000

Необхідно скласти Звіт про прибутки та збитки підприємства за I і II квартали, використовуючи систему калькулювання й управління за змінними витратами. Форма Звіту наведена в табл. 7.2.

Розв'язання.

Таблиця 7.2

Звіт про прибутки та збитки за системою калькулювання й управління за змінними витратами

Показники	I квартал		II квартал	
	Кількість, од.	Сума, грн	Кількість, од.	Сума, грн
1	2	3	4	5
1. Дохід від реалізації	15 000	1 125 000 (15 000×75)	25 000	875 000 (25 000×75)
2. Залишок готової продукції на початок періоду	–	–	2 000	90 000
3. Змінні витрати на виробництво готової продукції	17 000	765 000 (765 000 / 17 000 = = 45 – на одиницю)	30 000	1 350 000 (1 350 000 / / 30 000 = 45 – на одиницю)
4. Залишок готової продукції на кінець періоду за змінними витратами	2 000 (17 000 – – 15 000)	90 000 (2 000×45)	7 000 (2 000+30 000 – – 25 000)	315 000 (7 000×45)

Закінчення табл. 7.2

1	2	3	4	5
5. Собівартість реалізованої продукції за змінними витратами	15 000	675 000 (15 000×45)	25 000	1 125 000 (25 000×45)
6. Змінні витрати на збут		85 000		150 000
7. Усього собівартість готової продукції		760 000 (675 000+85 000)		1 275 000 (1 125 000 + + 150 000)
8. Маржинальний дохід		365 000 (1 125 000 – – 760 000)		600 000 (1 875 000 – – 1 275 000)
9. Постійні виробничі витрати		150 000		150 000
10. Постійні адміністративні та збутові витрати		95 000		95 000
11. Операційний прибуток		120 000 (365 000 – –150 000 – 95 000)		355 000 (600 000 – – 150 000 –95 000)

Отже, визначений таким чином операційний прибуток за обидва квартали є меншим, ніж операційний прибуток, розрахований з використанням системи калькулювання повних витрат (див. табл. 6.3). Це пояснюється тим, що обсяг реалізації продукції був меншим за обсяг її виробництва, а сума постійних витрат підприємства повністю була віднесена на зменшення фінансового результату. Однак у системі калькулювання за змінними витратами вартість залишків нереалізованої готової продукції складається лише зі змінних витрат, а тому є меншою, ніж вартість, розрахована з використанням системи калькулювання за повними витратами.

Даний звіт може бути корисним підприємству для прийняття короткострокових управлінських рішень стосовно обсягів виробництва та реалізації продукції, а також визначення ціни реалізації, яка є оптимальною для підприємства.

7.3. Переваги та недоліки системи DIRECT-COST. Особливості калькулювання на підставі діяльності

Що стосується переваг системи калькулювання змінних витрат, то тут велике значення має встановлення зв'язків і пропорцій між витратами й обсягами виробництва. Використовуючи методи кореляційного та регресійного аналізів, математичної статистики, графічні методи, можна: визначити форми залежності витрат від обсягу виробництва або завантаження виробничих потужностей; будувати кошторисні рівняння; отримувати інформацію про прибутковість або збитковість виробництва залежно від цього обсягу; розраховувати критичну точку обсягу виробництва; прогнозувати поведінку собівартості або окремих видів витрат залежно від факторів обсягу або потужності, тобто розв'язувати стратегічні завдання управління підприємством. Дана система дозволяє керівництву зосередити увагу на зміні маржинального доходу як на підприємстві в цілому, так і за різними виробами, щоб перейти в основному на їх випуск, бо різниця між продажною ціною та сумою змінних витрат не приховується в результаті списання постійних витрат на собівартість конкретних виробів. Система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво відповідно до змінюваних умов ринку. Крім того, система має можливість оперативніше контролювати постійні витрати, бо часто у процесі контролю за собівартістю використовують нормативні (стандартні) витрати.

Завдяки системі калькулювання змінних витрат розширюються аналітичні можливості обліку, причому спостерігається процес тісної інтеграції обліку й аналізу. Саме аналізуючи поведінку змінних і постійних витрат залежно від зміни обсягів виробництва, можна гнучко й оперативно приймати управлінські рішення. Наприклад, можна економічно грамотно, використовуючи ставки маржинального доходу, оптимізувати асортимент випуску продукції та розв'язати такі питання, як: встановлення цін на нову продукцію, яку за певною ціною продає конкурент; вибір і заміна устаткування; виробництво або купівля того чи іншого напівфабрикату; доцільність прийняття додаткового замовлення та ін.

Водночас калькулювання змінних витрат має суттєві недоліки:

1) звітність, складена за цим методом, не відповідає загальноприйнятим принципам і вимогам оподаткування прибутку в нашій країні;

2) складним є механізм розподілу витрат на постійні та змінні, він потребує трудомістких розрахунків;

3) для прийняття стратегічних рішень, оцінювання інвестиційних проектів необхідно мати інформацію про повні витрати підприємства.

Отже, кожна система та кожний метод має свої переваги та недоліки. Головне завдання – зрозуміти особливості систем і методів з тим, щоб максимально ефективно використати позитивні сторони.

Для вирішення проблеми розподілу постійних витрат на великих підприємствах останнім часом найбільш широко використовується метод розподілу на основі фактично здійснених робіт (**на підставі діяльності**). Цей метод дозволяє краще зрозуміти базис витрат і сконцентруватись на тих видах робіт, які додають вартість. Наслідком цього також є аналіз різних об'єктів витрат і перехід від аналізу витрат за видами продукції чи підрозділами підприємства до аналізу витрат за окремими замовниками.

З використанням даного методу увага концентрується не на видах діяльності або операціях, не на підрозділах як центрах витрат. Методологія полягає у знаходженні рушійних факторів витрат, у розподілі операцій за ступенем складності. Найважливішим етапом аналізу є визначення того, чи виправдані додаткові витрати, що виникають в результаті більш складного виробничого процесу, чи готовий споживач платити за продукцію високу ціну. Якщо деякі складні операції, що мають високу вартість, не є обов'язковими, не додають споживчої вартості, підприємство може відмовитись від їх використання та шукати більш дешеві способи їх виконання. Даний метод визначення витрат може потребувати багато часу та трудових витрат, однак його використання дозволяє краще зрозуміти структуру витрат, внутрішні механізми управління витратами та перевагу окремих видів продукції для її споживачів.

Іноді підприємству зі стратегічної точки зору доводиться працювати зі збитками за деякими видами продукції або замовниками, якщо робота з ними є престижною і це допомагає збільшити частку ринку.

Даний метод базується на **ABC-аналізі (Activity Based Costing)** – функціонально-вартісному аналізі, який передбачає процес розподілу

витрат з використанням первинних носіїв вартості, орієнтованих на виробничу або логістичну структуру підприємства з кінцевим розподілом витрат за основними носіями (продуктами чи послугами). Даний підхід дозволяє встановити зв'язок між елементами собівартості продукції та виробничими процесами.

У здійсненні даного методу використовується принцип АВС, який передбачає класифікацію виробів (операцій чи споживачів) за показниками доходності, прибутковості, технологічної складності або за іншими критеріями, що є важливими для підприємства. Отримана оцінка дозволяє розподілити весь перелік продукції (операцій чи споживачів) на класи "А", "В", "С".

До групи "А" відносять види продукції (операцій чи споживачів), кількість яких складає від 10 до 20 % від загального обсягу та на які припадає 50 – 70 % обсягу споживання (продажів) у вартісному вираженні (прибутку чи доходу).

До групи "В" відносять близько 20 % видів продукції (споживачів), на які припадає близько 20 % обсягу у грошовому вираженні.

До класу "С" належить 60 – 70 % видів продукції (споживачів) і 10 – 30 % обсягу у вартісному вираженні.

Використовуючи принцип АВС, можна досягти суттєвої економії часу та коштів за рахунок менш жорсткого контролю над рухом продукції (споживачів) класу "С" у порівнянні з продукцією класу "А".

Рівень витрат використовується як аспект психологічного підходу до витрат з метою мотивації співробітників до скорочення витрат на всіх етапах виробничого та збутового процесу. Якщо перед підприємством постає проблема зниження високих витрат на робочу силу, в якості механізму розподілу витрат використовують години прямих трудових витрат або заробітну плату. Види продукції, що потребують більших трудових витрат, будуть мати високий рівень постійних витрат. Це буде мотивувати технологів, конструкторів і менеджерів до пошуку способів економії трудових витрат. Якщо у підприємства великі витрати сировини та матеріалів, базою розподілу можуть бути матеріальні витрати.

Даний метод є практично протилежним до методу обліку фактичних витрат, що встановлює дійсні витрати, оскільки метод АВС-аналізу використовує економічний аналіз для підтвердження стратегії підприємства, а не для надання об'єктивної інформації.

Запитання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте сутність маржинального доходу.

2. Укажіть основні принципи калькулювання собівартості продукції за змінними витратами.

3. Назвіть переваги та недоліки системи калькулювання змінних витрат.

4. Розкрийте особливості калькулювання на підставі діяльності.

Тестові завдання для перевірки знань

1. У звіті про прибутки та збитки, підготовленому як внутрішній звіт з використанням методу калькулювання змінних витрат, змінні витрати на збут і змінні адміністративні витрати:

а) не використовуються;

б) розглядаються також як постійні витрати на реалізацію та постійні адміністративні витрати;

в) використовуються в обчисленні операційного прибутку, але не маржинального доходу;

г) використовуються в обчисленні маржинального доходу.

2. Постійні виробничі накладні витрати компанії "Макс" за рік склали 100 000 грн, а змінні витрати на збут – 80 000. Яку суму складуть витрати періоду та собівартість відповідно до системи калькулювання змінних витрат?

	витрати періоду, грн	собівартість, грн
а)	0	180 000
б)	80 000	100 000
в)	100 000	80 000
г)	180 000	0

3. У зарубіжній практиці систему калькулювання за повними витратами називають:

а) ABSORPTION-COST;

б) DIRECT-COST;

в) STANDART-COST.

4. Якщо від доходу від реалізації відняти змінні витрати буде отриманий показник:

а) собівартості реалізованої продукції;

б) валового прибутку;

в) маржинального доходу;

г) запасу міцності.

5. Які з наведених витрат відносяться на запаси за використання калькулювання змінних витрат:

	Змінні адміністративні витрати та витрати на збут	Змінні виробничі накладні витрати
а)	так	так
б)	так	ні
в)	ні	ні
г)	ні	так

6. У квітні компанія "Пульс" виготовила і реалізувала 10 000 одиниць продукції. Виробничі витрати на збут за квітень склали:

прямі витрати на матеріали та оплату праці – 400 000 грн;

змінні виробничі накладні витрати – 90 000 грн;

постійні виробничі накладні витрати – 20 000 грн;

змінні витрати на збут – 10 000 грн.

Собівартість одиниці продукції відповідно до методу калькулювання змінних витрат дорівнює:

а) 49 грн;

б) 50 грн;

в) 51 грн;

г) 52 грн.

7. На який період доцільно використовувати собівартість, розраховану за змінними витратами, для прогнозування показників діяльності:

а) довгостроковий;

б) короткостроковий;

в) будь-який;

г) краще не використовувати цей показник?

8. Які витрати включають у виробничу собівартість продукції, розраховану за змінними витратами:

а) прямі матеріальні;

б) прямі на оплату праці;

в) інші прямі;

г) змінні загальновиробничі;

д) постійні загальновиробничі?

9. Калькулювання на підставі діяльності базується на використанні методу:

а) обліку повних витрат;

б) АВС-аналізу;

в) методу змінних витрат;

г) ваш варіант.

10. Для розрахунку маржинального доходу використовують як показники:

а) постійні витрати й операційний прибуток;

б) дохід від реалізації та змінні витрати;

в) питомий маржинальний дохід та обсяг реалізації продукції;

г) усі відповіді правильні.

Глосарій

АВС-аналіз (Activity Based Costing) – функціонально-вартісний аналіз, який передбачає процес розподілу витрат з використанням первинних носіїв вартості, орієнтованих на виробничу або логістичну структуру підприємства з кінцевим розподілом витрат за основними носіями (продуктами чи послугами).

Маржинальний дохід – дохід від реалізації додаткової одиниці продукції.

Маржинальний дохід – різниця між виручкою та змінними витратами.

Питомий маржинальний дохід – розраховується на одиницю продукції як різниця між ціною та питомими змінними витратами.

8. Система обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами

Мета – сформувати комплексне розуміння особливостей системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами, сфери найбільш доцільного їх використання. Пізнання сутності норм, їх видів, порядку встановлення, перегляду і зміни.

Основні питання:

8.1. Сутнісна характеристика системи STANDART-COST і її різновиди.

8.2. Поняття, порядок установлення норм і стандартів витрат для цілей обліку, калькулювання й управління.

8.3. Особливості організації та функціонування системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами.

8.4. Аналіз відхилень від встановлених стандартів і норм витрат. Порядок перегляду, зміни та встановлення нових норм витрат.

8.5. Переваги та недоліки системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

сутності та порядку визначення норм і нормативів;

основ калькулювання за нормативними витратами;

уміння:

розраховувати собівартість продукції за нормативними витратами;

визначати відхилення від нормативів;

комунікація:

оцінювати й аналізувати результати розрахунку собівартості продукції за нормативними витратами;

визначати переваги та недоліки системи обліку та калькулювання за нормативними витратами;

автономність і відповідальність:

приймати рішення про доцільність використання системи калькулювання за нормативними витратами;

визначати порядок установлення, зміни та перегляду норм.

Ключові терміни: нормативний облік, норма, норматив, стандарт, управління, калькулювання, відхилення.

8.1. Сутнісна характеристика системи STANDART-COST і її різновиди

Основне завдання цієї системи – облік втрат і відхилень у прибутку підприємства.

Особливостями системи є те, що інформаційною базою для аналізу відхилень від стандартів є бухгалтерські записи на спеціальних синтетичних рахунках. На їх основі аналізуються відхилення за складовими прямих витрат, визначається, наскільки істотні ці відхилення; здійснюється регулювання прямих витрат виробництва шляхом складання до початку виробництва стандартних калькуляцій і обліку фактичних витрат і аналізу виявлених відхилень від стандартів. Дана система є системою управління прямими витратами.

Система STANDART-COST дозволяє:

виявляти втрати, що знижують прибуток підприємства;

прогнозувати витрати на майбутнє;

мінімізувати облікову роботу, пов'язану з калькулюванням;

надавати менеджерам підприємства об'єктивну інформацію про собівартість виробництва з метою більш раціонального планування ціни на продукцію й обсяг продажів.

У практиці ведення обліку зарубіжних країн набули поширення варіанти даної системи: STANDART-COST – за нормативною вартістю і STANDART-COST – за фактичною вартістю.

Сутність системи **STANDART-COST за нормативною вартістю** полягає в такому:

усі операції, пов'язані з виготовленням вироби, нумеруються;

визначається перелік відрядних і погодинних робіт, що припадають на даний виріб;

витрати на погодинні роботи визначаються множенням стандартного часу, необхідного для виконання даної операції, на стандартну годинну ставку;

витрати на матеріали визначаються шляхом добутку стандартної ціни (використовуються, як правило, ринкові ціни) на стандартну витрату;

ставка розподілу непрямих витрат може бути визначена: пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників; пропорційно ставці,

встановленій для кожного верстата цеху, ставки, встановленої для кожного цеху, загальної ставки. Накладні витрати з урахуванням обраної ставки включаються в стандартну собівартість;

витрати збираються за дебетом рахунка "Виробництво" й оцінюються за стандартною вартістю;

готова продукція списується з кредиту цього ж рахунку також за стандартною вартістю;

незавершене виробництво оцінюється за стандартною вартістю;

під час розрахунку відхилень повинні виявлятися причини несприятливих відхилень, щоб встановити, керівники яких центрів відповідальності працюють неефективно, вжити відповідних заходів щодо усунення недоліків. Відхилення обліковуються окремо та списуються на рахунок "Собівартість реалізації".

Сутність **системи STANDART-COST за фактичною вартістю** полягає в такому:

витрати збираються за дебетом рахунка "Виробництво" й оцінюються за фактичною вартістю;

готова продукція списується з кредиту цього ж рахунку за стандартною вартістю;

незавершене виробництво оцінюється за стандартною вартістю з урахуванням відхилень від фактичних витрат у той чи інший бік. Відхилення списуються на рахунок "Собівартість реалізації".

Система нормативного обліку витрат і калькулювання собівартості полягає у тому, що витрати на виробництво продукції розраховуються завчасно, ще до початку процесу виробництва. Для цього необхідно мати детально розроблену конструкцію виробу, склад продукції та технологію її виробництва за операціями, встановити відповідні норми витрат і розрахувати нормативну калькуляцію. Після завершення процесу виробництва дані нормативної калькуляції за видами витрат множать на фактичну кількість виготовленої продукції та визначають нормативну собівартість фактичного випуску продукції. Якщо до даної собівартості додати відхилення від норми за видами витрат, буде отримана фактична собівартість.

Облік за даною системою обліку витрат організується таким чином, щоб усі поточні витрати розподілялись на витрати за нормами

та відхиленнями від норм. Дані про виявлені відхилення дозволяють управляти собівартістю виробу і, крім того, калькулювати фактичну собівартість продукції. Нормативна система обліку витрат дозволяє, не чекаючи закінчення місяця, визначати фактичну собівартість продукції та регулярно аналізувати причини відхилень, виявляти винних осіб. Існує можливість встановити причини відхилень у момент їх виникнення.

У складі нормативних витрат можуть бути виділені норми на початок звітного періоду та зміни норм. Вони виникають зі зміною конструкцій виробів, технології виробництва, складу матеріальних і трудових витрат у результаті впровадження нової техніки й інших організаційних заходів. Як правило, норми витрат мають тенденцію до зменшення; однак для підвищення якості продукції, з удосконаленням її дизайну й упаковки, нормативні витрати можуть зростати. Зміни норм витрат оформлюють відповідними документами, в яких указується ініціатор зміни норми (цех, відділ, служба), її характер і величина, місце здійснення, дата введення нового нормативу.

У цілому процес калькулювання нормативної собівартості є трудомістким, але він дозволяє отримати достовірну інформацію про витрати, яку можна використати для аналізу та контролю.

8.2. Поняття, порядок установлення норм і стандартів витрат для цілей обліку, калькулювання й управління

Норма – завчасно встановлене числове значення результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології й організації виробництва. Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрати матеріальних і трудових ресурсів, які встановлюються відповідно до технічної документації на виробництво продукції (креслення деталей та вузлів, що розроблені конструкторським бюро).

Залежно від вимог, що висуваються до норм, вони розподіляються на базисні, теоретичні та поточні. Саме поточні норми є найважливішими для оперативного планування, оскільки вони розробляються з урахуванням нормативних умов діяльності підприємства за прийнятої технології й організації виробництва. Такі норми повинні бути реально досяжними, що має важливе стимуляційне значення.

Щодо норм матеріальних ресурсів, то залежно від цільового призначення та характеру використання вони відрізняються рядом особливостей, які можуть бути класифіковані за чотирма ознаками:

1) періоду дії;

2) сфери використання;

3) ступеня деталізації об'єкта, до якого встановлюється норма витрат;

4) ступеня деталізації предметів праці, у яких виражені норми.

За періодом дії відрізняють норми, освоєння яких розраховане на ряд років і на планований найближчий рік. Перший вид норм використовується у перспективних планах для останнього його періоду, а другий – у якості середньорічних норм для найближчого року.

За сферою використання відрізняють: індивідуальні норми (призначені лише для даного підприємства або для певного типу обладнання чи до даної якості сировини, матеріалів, палива); групові норми, які розповсюджуються на групи підприємств, що виготовляють однорідну продукцію (наприклад, норми витрат палива на кіловат-годину електроенергії, що виробляється групою електростанцій, що базуються у даному паливному басейні) або на групи однорідних виробів (наприклад, витрати м'ясопродуктів на тонну ковбасних виробів).

За ступенем деталізації об'єкта, до якого встановлюються норми витрат, відрізняють норми на одиницю готового виробу, вузла виробу чи деталі. Норми за виробами використовують у галузевому плануванні, а за вузлами та деталями – у системі планування міжзаводської кооперації та внутрішньозаводського планування матеріально-технічного забезпечення.

За ступенем деталізації предметів праці відрізняють норми за укрупненою номенклатурою, за видовими ознаками та за специфікованою номенклатурою. Для галузевого перспективного планування у ході визначення потреби у сировині, паливі та матеріалах використовують нормативи за укрупненою номенклатурою; для річних галузевих планів матеріально-технічного забезпечення використовують норми за видовими ознаками [25].

Стандартні витрати – витрати, необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності.

Виділяють три види стандартів (рис. 8.1).

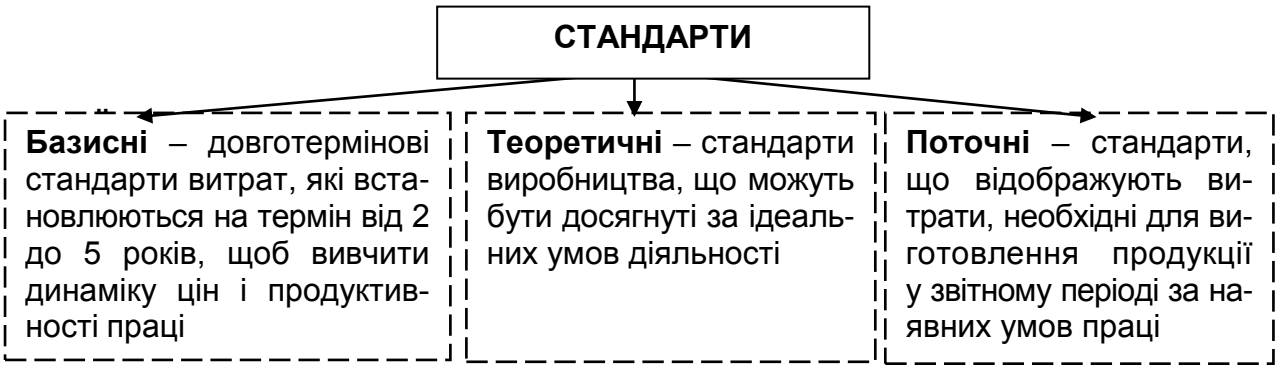

Рис. 8.1. **Види стандартів**

Використання стандартних витрат у калькулюванні собівартості передбачає попереднє розроблення стандартних витрат за різними їх видами. З цією метою відповідні підрозділи підприємства розробляють стандарти тих витрат, які вони формують (технологічний відділ – стандарти витрачання матеріалів; виробничий – норми робочого часу на окремі операції; відділ персоналу – тарифні ставки оплати праці; бухгалтерія – стандарти накладних витрат та ін.). Після цього відповідними центрами відповідальності накопичується інформація про фактичні витрати у первинних документах (накладні на відпуск матеріалів, лімітно-забірні картки, табелі обліку робочого часу, наряди та ін.). Наступним етапом є порівняння фактичних і стандартних витрат, визначення відхилень, їх аналіз і відображення у звітності центрів відповідальності витрат. На основі звітів про відхилення здійснюється дослідження причин їх виникнення та встановлюються винні особи. Якщо відхилення виникли з об'єктивних причин, то здійснюється коригування бюджетів, а можливо, і встановлення нових стандартів.

Існують два підходи до методики розроблення стандартів витрат:

1) аналізуються фактичні витрати минулих періодів, на основі яких встановлюються нормативи поточного періоду з урахуванням змін, що відбулися у складі устаткування, технології виробництва, організації праці, складі й якості сировини, обсягів виробництва, загальної економічної ситуації в країні та ін.;

2) використовуються експериментальні та розрахункові методи встановлення норм з урахуванням технологічних характеристик устаткування, технологічного нормування тощо.

Даний метод більш складний і трудомісткий, але з його використанням не виникає повторення недоліків попередніх періодів.

Розробленням стандартів займаються спеціалісти тих підрозділів, які відповідають за певні статті витрат:

технологічного відділу – розроблення норм матеріальних витрат;

відділу обліку кадрів і праці – розроблення трудових витрат;

відділу постачання – визначення стандартної ціни матеріалів та ін.

Норми витрачання матеріалів інженери–технологи встановлюють експериментально з урахуванням якості вихідної сировини, характеристик обладнання й особливостей технології виробництва. До норми витрат матеріалів включають можливі втрати та відходи у процесі виробництва, неминучий технологічний брак тощо. Нормативну кількість матеріалів розраховують за кожною виробничою операцією, необхідною для виготовлення конкретного продукту.

Нормативну ціну на матеріали визначають працівники відділу постачання виходячи з найнижчої ціни з можливих у наступному періоді. До нормативної ціни матеріалів включають також транспортно-заготівельні витрати.

Нормативи прямих витрат праці визначають виходячи із характеру робіт і умов їх виконання, необхідної кваліфікації робітників, умов організації й оплати праці. Рівень оплати праці встановлюють виходячи з чинних тарифних ставок та окладів, розрахованих на їх основі розцінок. Обов'язково враховують нормативні акти та колективні угоди. Відрахування на соціальні заходи планують відповідно до чинного законодавства.

Нормативи виробничих накладних витрат залежать від обсягу виробництва та визначаються як нормативна ставка на одиницю бази розподілу цих витрат. Визначення нормативу виробничих накладних витрат пов'язане з такими проблемами:

1) правильне визначення обсягу виробництва на плановий період, від чого часто залежить загальна сума виробничих накладних витрат;

2) правильне визначення загальної суми постійних і змінних накладних витрат;

3) правильне визначення бази розподілу (фактора) накладних витрат.

Нормативи накладних виробничих витрат розраховують працівники бухгалтерії на підставі бюджетів таких витрат, складених окремими виробничими підрозділами (центрами відповідальності). Виробничі накладні витрати включають до нормативної собівартості пропорційно обраній базі їх віднесення.

Сума нормативних витрат на одиницю продукції – це нормативна собівартість, яка використовується для оцінювання продукції під час її оприбуткування з виробництва, оцінювання запасів, визначення собівартості реалізованої продукції, порівняння фактичної собівартості з нормативною, вирішення питань ціноутворення тощо.

8.3. Особливості організації та функціонування системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами

Система обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами включає ряд етапів:

1) установлення нормативів витрат;

2) накопичення інформації про фактичні витрати;

3) аналіз відхилень і складання звітності;

4) дослідження причин виникнення відхилень;

5) внесення необхідних коректив.

З використанням системи калькулювання за нормативними витратами створюється система обґрунтованих норм і нормативів, розробляються нормативні калькуляції виробів та їх складових частин, виявляються й обліковуються відхилення від норм і нормативів витрат, обліковуються зміни норм.

За нормативної системи важливу роль відіграє планова собівартість. Важливо розуміти, що відхилення від норм є лише частиною відхилень від плану. Тому необхідне порівняння фактичних витрат з плановими та розроблення заходів, що забезпечать підвищення ефективності виробництва. Для розрахунку планових витрат на виробництво продукції потрібно знайти суму витрат за нормою й їх заплановані відхилення за рахунок упровадження організаційно-технічних заходів.

У даній системі обліку, калькулювання й управління важливими також є первинні документи про відхилення від норм за місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, об'єктами обліку та калькулювання, причинами та винними особами, оскільки без їх наявності нормативний метод перетворюється на загальний облік витрат за всім підприємством без виявлення причин і винних у відхиленнях осіб.

Поряд з документально оформленими, мають місце також відхилення, які не документуються. Ними є: відхилення від норм, що виявляються щомісячними інвентаризаціями та викликані недоліками в організації

виробництва чи матеріально-технічного забезпечення; неоформлені спеціальною документацією наднормативні витрати, що є наслідком слабо організованої облікової роботи. Незадокументовані відхилення визначаються шляхом співставлення фактичної собівартості, розрахованої у фінансовому обліку, з фактичною собівартістю, розрахованою у системі нормативного обліку. Ці відхилення слід розподіляти між окремими видами виробів пропорційно витратам за нормами.

У використанні системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами під час обліку матеріальних і трудових витрат доцільно враховувати такі положення.

1. У відділі матеріально-технічного забезпечення на кожен вид продукції має бути відкрита лімітно-забірна карта у двох екземплярах, один з яких передається у матеріальний склад, а інший – у цех. Якщо види використовуваних сировини і матеріалів відрізняються від нормативних або у процесі виробництва виникає потреба у додатковій кількості сировини, матеріалів, палива або у заміні одних матеріальних ресурсів іншими, технолог повинен оформити сигнальні документи, (наприклад, вимогу на додатковий відпуск або заміну матеріалів).

2. Спеціальними документами оформлюють також відхилення від норм трудових витрат, які викликані відхиленнями від установленої технології, недоліками в організації виробничого процесу, необхідністю збереження працівникам гарантованої мінімальної заробітної плати та ін.

3. У сигнальних документах необхідно вказувати шифр виду виробу з метою віднесення величини відхилення за прямим призначенням, а також код, що відповідає причині відхилення, та код винної особи (у випадку перевитрат) або ініціатора (за економії), що дасть можливість оперативно контролювати витрати матеріальних і трудових ресурсів.

4. За основними витратами, крім відхилень від норм, можуть відбуватися також зміни норм. Вони, як правило, обумовлюються підвищенням організаційно-технічного рівня виробництва, впровадженням заходів з наукової організації праці, змінами обсягу та структури виробництва, покращанням використання природних ресурсів та іншими причинами. Залежно від характеру зміни норм (за витратами сировини та матеріалів, палива й енергії, за змінами цін на матеріали, за змінами норм трудових витрат) вони повинні заноситись технологічним відділом, службою головного енергетика, плановим відділом, відділом праці та заробітної плати або конструкторським бюро у повідомлення про зміни норм. Цей документ

потрібно направляти у відділи нормування, матеріально-технічного забезпечення, в бухгалтерію й інші служби підприємства.

Загальна схема обліку за нормативними витратами подана на рис. 8.2.

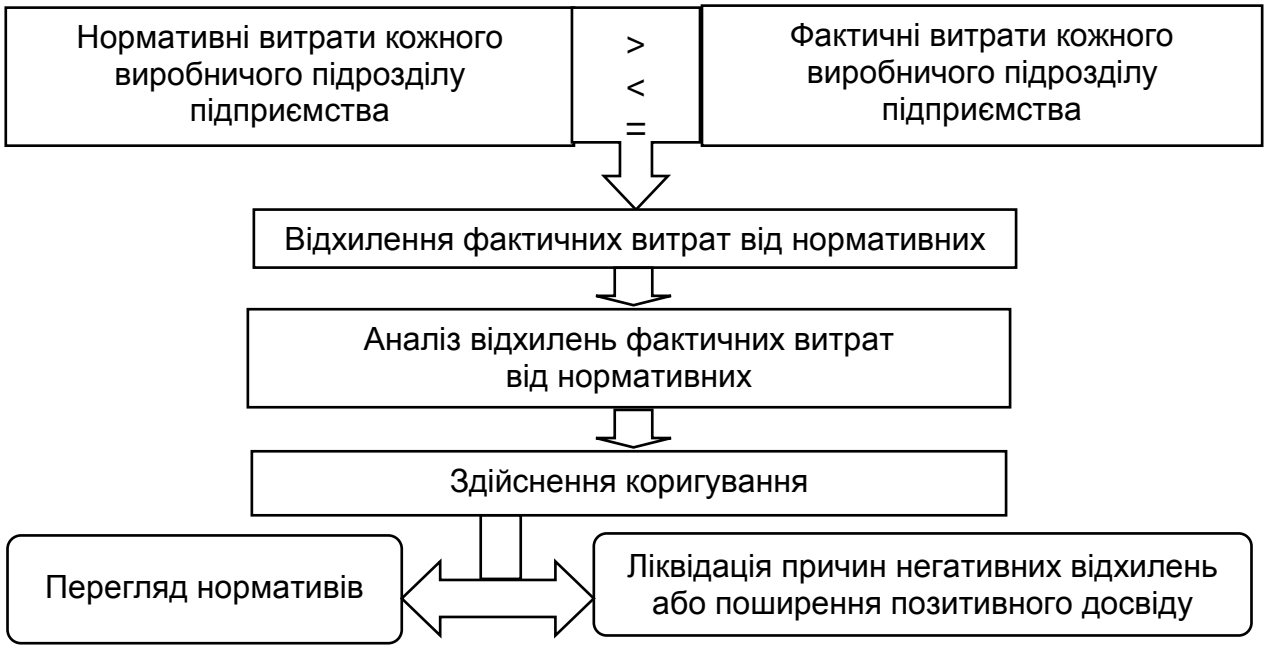

Рис. 8.2. **Схема обліку на основі нормативних витрат**

У нормуванні загальновиробничих і адміністративних витрат слід враховувати, що вони є комплексними та поєднують у собі різні види витрат.

Для покращання нормування окремих статей управлінських витрат доцільно їх поділити на підстатті, які будуть включати їх однорідні види (наприклад, утримання й експлуатація будівель, обладнання, інвентаря та ін.). Це дозволить здійснювати нормування відповідних витрат і забезпечить більшу достовірність нормативів.

Нормативи загальновиробничих витрат, що припадають на певний вид продукції, доцільно розраховувати таким чином (табл. 8.1).

Застосування зазначених баз розподілу загальновиробничих витрат є економічно доцільним. Використання не однієї, а декількох баз розподілу може забезпечити більшу достовірність, а бази будуть мати безпосередній зв'язок і взаємозалежність з витратами, що розподіляються, одна це призведе до збільшення облікових робіт. Тому підприємство має самостійно визначитись з базами розподілу загальновиробничих витрат залежно від його потреб і можливостей.

Таблиця 8.1

Бази для розрахунку нормативів загальновиробничих витрат на певний вид продукції

Види витрат	Бази для розрахунку нормативів витрат
Амортизація обладнання	Нормативний обсяг продукції, що виготовлена на даному обладнанні
На утримання обладнання	Нормативний час роботи обладнання на виготовлення даного виду продукції
На поточний ремонт обладнання	Показники ремонтної складності обладнання
На утримання й експлуатацію транспортних засобів	Кількість вантажів, що транспортувались і відстань перевезень
Знос інструментів й пристроїв	Вартість цих предметів
На утримання апарату управління й іншого персоналу	Нормативна основна заробітна плата виробничих робітників і нормативні витрати на утримання й експлуатацію обладнання
Амортизація, витрати на обслуговування та поточний ремонт будівель, споруд та інвентаря	Середньорічна вартість цих будівель, споруд, інвентаря
На раціоналізаторство та винахідництво, на охорону праці та техніку безпеки	Нормативні витрати, пов'язані з механізацією праці

Заключним етапом обліку виробничих витрат є їх зведений облік і формування виробничої собівартості продукції. Спочатку виконується процедура обліку витрат за центрами використання ресурсів, після чого здійснюється групування витрат за різними ознаками (об'єктами, видами та ін.). З використанням системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами зведений облік витрат ускладнюється тим, що необхідно відображувати витрати в межах норм (стандартів), їх змін та відхилень від норм. Отже, за підрозділами узагальнюється вся інформація про витрати ресурсів на основі отриманих у процесі обробки первинних документів, відомостей з розподілу матеріалів, заробітної плати, накладних витрат. Узагальнювальним документом є відомість зведеного обліку, в якій у розрізі калькуляційних статей показуються витрати на виробництво за нормами, їх змінами та відхиленнями від норм.

8.4. Аналіз відхилень від встановлених стандартів і норм витрат. Порядок перегляду, зміни та встановлення нових норм витрат

Основним завданням обліку відповідальності на основі стандартних витрат є визначення відхилення фактичних витрат від стандартних і визначення причини його виникнення з відображенням даної інформації у звітах центру відповідальності, а головне, – своєчасне реагування керівника центру на відхилення й усунення причин їх виникнення.

Щоб достовірно оцінити відхилення від стандартних витрат застосовують гнучкий бюджет, складений для фактичного обсягу виробництва за стандартними нормами. Порівняння фактичних витрат з витратами, визначеними у гнучкому бюджеті, показує контрольоване відхилення за рахунок ефективності діяльності, а порівняння гнучкого бюджету зі статичним (стандартними витратами на стандартний обсяг виробництва) – відхилення за рахунок обсягу діяльності (неконтрольоване).

Для визначення причин відхилення фактичних витрат від стандартних використовується метод ланцюгових підстановок. Відхилення змінних виробничих витрат можуть виникати за рахунок зміни ціни одиниці ресурсів або за рахунок ефективності використання ресурсів (рис. 8.3).

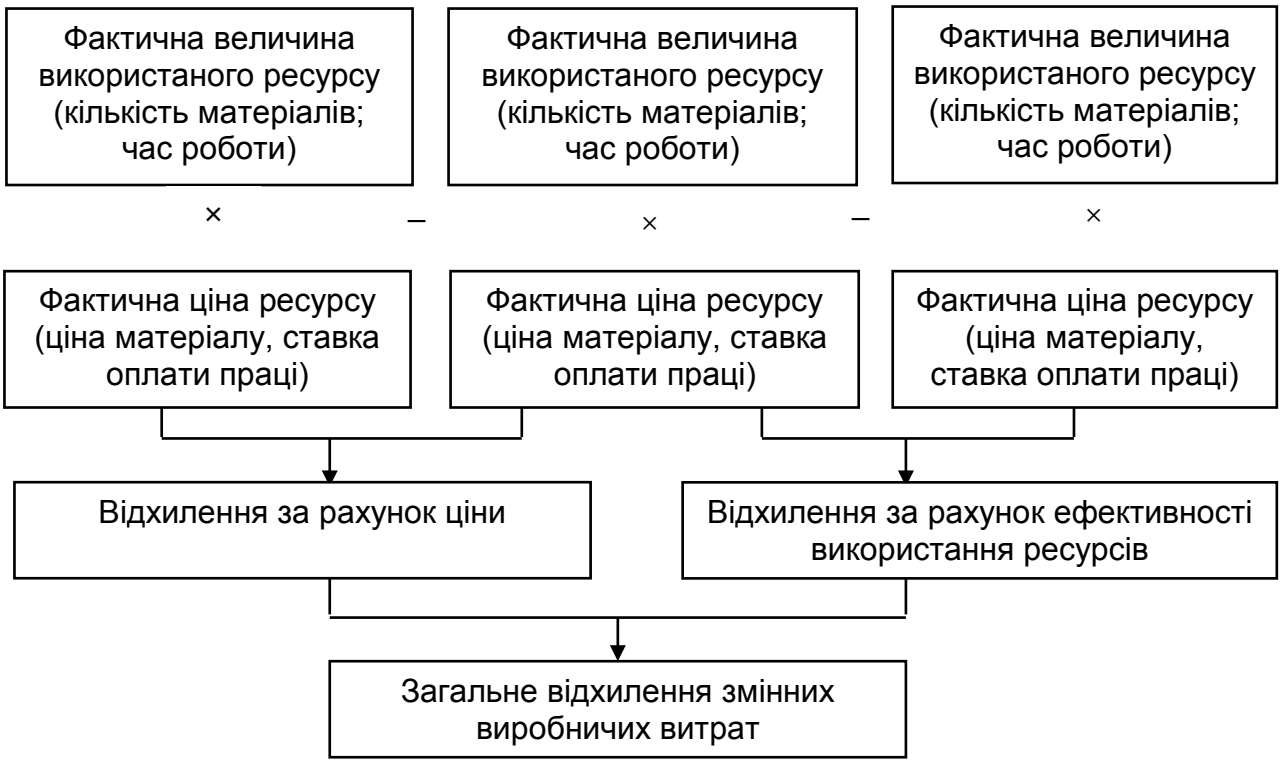

Рис. 8.3. **Визначення відхилення змінних виробничих витрат**

Відхилення кількості витрачених матеріалів можуть виникати в результаті браку продукції, неекономного розкрою матеріалів, несправності устаткування та ін.

Відхилення ціни може бути викликане зміною цін на ринку, транспортно-заготівельних витрат та ін.

Відхилення витрат на оплату праці можуть бути викликані як зміною тарифних ставок, так і простоюваннями у виробництві та непродуктивністю робочого часу.

Змінні накладні витрати аналізуються за аналогічною схемою, але за кількісний фактор береться база їх розподілу (людино-години, машино-години), а за якісний – ставка розподілу цих витрат.

Постійні виробничі накладні витрати можуть відхилятись від стандартних за рахунок зміни обсягу діяльності та рівня виконання бюджету таких витрат. Для проведення аналізу відхилень накладних витрат використовують формули, наведені у табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Розрахунок відхилення виробничих накладних витрат

Показники	Розрахункові формули
1	2
Відхилення змінних виробничих накладних витрат за рахунок ставки розподілу	(Стандартна ставка розподілу – Фактична кількість годин праці) × Фактичні змінні накладні витрати
Відхилення змінних виробничих накладних витрат за рахунок зміни продуктивності праці	(Стандартний час для фактичного обсягу виробництва – – Фактичний час) × Ставка розподілу змінних накладних витрат
Відхилення постійних виробничих накладних витрат за рахунок зміни обсягу виробництва	(Фактичний обсяг виробництва – Стандартний обсяг виробництва) × Стандартна ставка розподілу постійних накладних витрат на виробництво
Відхилення постійних накладних витрат за рахунок продуктивності праці	(Стандартна кількість годин на фактичний обсяг – – Фактична кількість годин праці) × Стандартна ставка розподілу постійних накладних витрат на годину

Закінчення табл. 8.2

1	2
Відхилення постійних накладних витрат за рахунок використання потужності	(Фактичний час – Стандартний час) × Стандартна ставка розподілу постійних накладних витрат на годину

Для відображення в обліку відхилень від стандартних витрат можуть використовуватись спеціальні рахунки відхилень. Для цього на дебеті рахунків виробництва відображують фактичні витрати, готова продукція оприбутковується з кредиту цих рахунків за стандартною собівартістю, відхилення списуються на спеціальні рахунки з кредиту рахунків виробництва або на дебеті рахунків виробництва за стандартною собівартістю, а всі відхилення одразу відображують на спеціальних рахунках.

Наприкінці звітного періоду суми відхилень можуть бути списані на собівартість реалізованої продукції або розподілені пропорційно між залишками незавершеного виробництва, готової продукції та собівартості реалізації залежно від облікової політики підприємства.

У складі нормативних витрат можуть бути виділені норми на початок звітного періоду та зміни норм. Вони виникають зі зміною конструкцій виробу, технології виробництва, складу матеріальних і трудових витрат в результаті впровадження нової техніки й інших організаційних заходів. Як правило, норми витрат мають тенденцію до зменшення. Однак для підвищення якості продукції, з удосконаленням її дизайну й упаковки, нормативні витрати можуть зростати. Зміни норм витрат оформлюються відповідними документами, в яких указується ініціатор зміни норми (цех, відділ, служба), її характер і величина, місце здійснення, дата введення нового нормативу.

Документи про зміни норм виписують технічні служби підприємства. Зміни норм, як правило, впроваджуються з початку звітного періоду.

У тих випадках, коли зміни норм здійснюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними у нормативних калькуляціях, і новими нормами до кінця звітного місяця, виявляється та відображується в обліку з особливою увагою.

В управлінському обліку необхідно організувати детальний контроль за своєчасним внесенням змін норм у нормативні калькуляції. Облік зміни норм забезпечує:

1) однакове значення чинних норм витрат у технологічній документації та нормативних калькуляціях;

2) єдність норм, що використовуються в обліку протягом року, на початок і кінець місяця, кварталу;

3) визначення впливу зміни норм на собівартість продукції в цілому на підприємстві та за окремими підрозділами;

4) контроль за своєчасною зміною норм і участь у цьому техніко-економічних служб;

5) обчислення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, контроль за їх здійсненням.

Часто на підприємствах зміни чинних норм відбуваються з об'єктивних причин. З упровадженням заходів з удосконалення організації праці та виробництва здійснюють інженерно-економічний розрахунок нової норми витрат матеріалів або норми часу на технологічну операцію. Після затвердження нових норм відповідні служби виписують повідомлення про зміни, де вказують норму до та після зміни, підстави зміни, причини, число місяця, з якого норма вводиться у дію.

Усі причини зміни норм класифікуються в групи:

упровадження прогресивної технології, механізації й автоматизації виробництва;

удосконалення конструкцій виробів, уніфікація вузлів;

ефективність використання предметів праці;

удосконалення засобів праці;

підвищення якості продукції та ін.

У кожній із груп виділяють конкретні причини, їм привласнюють код, який вказують в документах про зміни норм.

Усі відхилення фактичних витрат від нормативних за будь-якою статтею розподіляють на три групи:

1) *від'ємні* – це перевитрати собівартості продукції, які свідчать про певні порушення в технології, організації й управлінні виробництвом (перевитрати сировини, матеріалів, палива внаслідок поломок обладнання, заміни матеріалів, використання відходів замість повноцінних матеріалів та ін.);

2) *позитивні* відхилення свідчать про здійснення заходів, спрямованих на зниження витрат, досягнення економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

3) *умовні* відхилення можуть бути від'ємними або позитивними залежно від методики складання планової та нормативної калькуляції. Ряд планових витрат не включається у калькулювання нормативної собівартості (втрати від браку, частково виконані операції). Ці відхилення враховуються повністю та після закінчення місяця аналізуються шляхом зіставлення з плановими величинами. Такий аналіз дозволяє виявити дійсну величину позитивних чи від'ємних відхилень.

Усю різноманітність методів виявлення відхилень, що виникають на підприємстві, можна звести до двох основних: метод документування та розрахунковий метод. Ці методи конкретизуються за окремими видами ресурсів і витрат. Так, у обліку витрат сировини та матеріалів використовують метод сигнального документування та документування за допомогою розкрійних карт. Розрахунковий метод виявлення відхилень розподіляється на метод попередніх і подальших розрахунків.

Метод первинного документування відхилень відрізняється простотою й універсальністю. Він дозволяє виявити абсолютну величину відхилень за кількістю витрат ресурсів до початку або в момент здійснення господарської операції. У більшості випадків він вимагає попереднього дозволу щодо допуску відхилень у вищого рівня керівництва та тим самим забезпечує посилення контролю за використанням ресурсів. Переваги даного методу – у більш чіткій визначеності, адресності відхилень, у підвищеному відчутті відповідальності за документальне оформлення відхилень від нормативу.

Розрахунковий метод виявлення відхилень потребує аналітичного підходу до визначення їх величини та причин появи. Його переваги – у можливостях більш різноманітного використання, у тому числі для виявлення відхилень, які не можна документувати. Розрахунковим шляхом виявляють відхилення через відступ від нормативної рецептури суміші сировини, її кондиційності, нерегулярність виходу продукції, зміни технологічних параметрів виробництва. В обліку праці та заробітної плати з допомогою розрахункового методу виявляють відхилення, що виникають у зв'язку зі змінами складу працюючих у бригаді, кваліфікації робітників, режиму змінності та ін.

Відхилення від нормативних кошторисів витрат на організацію, обслуговування виробництва й управління можна виявити лише розрахунковим шляхом. Ним же визначають вплив цінового фактору на величину відхилень від норм.

8.5. Переваги та недоліки системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами

Як і будь-яка система, система обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами має свої переваги та недоліки.

Перевага даної системи полягає у тому, що вона без складних вибірок, додаткових зведень і проміжних документів надає всі необхідні відомості, що витікають із самої системи обліку, акцентуючи увагу на негативних моментах. Маючи розгорнуту інформацію про відхилення від норм за причинами та винуватцями, можна контролювати роботу будь-якого виробничого підрозділу. Здійснюваний на цій основі ретроспективний і оперативний економічний аналіз дозволяє виявити недоліки в організації виробництва, постачання, нормування, використання матеріальних і трудових ресурсів, виявити наявні внутрішні резерви. Позитивним є і те, що до аналітичної роботи залучаються не лише працівники економічних служб, але й інженерно-технічні робітники, майстри, бригадири і безпосередні виконавці робіт – робітники.

Дані системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами полегшують роботу, пов'язану з підготовкою виробництва, оперативним плануванням і організацією виробництва. Лише нормативний метод обліку витрат на виробництві дозволяє систематично, безпосередньо у ході виробництва контролювати витрати, що впливають на собівартість продукції.

Дана система широко використовується на машинобудівних підприємствах, де складаються кошториси витрат, технологічним відділом встановлюються норми витрат матеріалів та ін.

Однак, система обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами має ряд недоліків у використанні на практиці. Наприклад, часто хибно обліковуються відхилення: вони виявляються розрахунково за тривалий період часу, не завжди документуються, ведеться узагальнений облік без визначення причин і винуватців, суми неврахованих відхилень бувають значними.

Нормативний метод обліку та контролю витрат на виробництво та калькулювання собівартості не знаходить широкого використання на невеликих промислових підприємствах через його високу трудомісткість. Крім того, його недоцільно використовувати в умовах високої інфляції (часто доводиться переглядати норми).

Запитання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте сутність системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами.

2. Дайте характеристику системи STANDART-COST і її різновидів.

3. Дайте визначення норми, вкажіть порядок її розроблення.

4. Укажіть особливості організації та функціонування системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами.

5. Назвіть переваги та недоліки системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами.

6. Опишіть порядок перегляду, зміни та встановлення нових норм витрат.

7. Укажіть сфери найбільш доцільного використання системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами.

Тестові завдання для перевірки знань

1. Для яких цілей використовують стандартні витрати в системі STANDART-COST:

а) управління за відхиленнями;

б) контролю витрат;

в) оцінки виконання бюджетів;

г) усе з наведеного?

2. Довгострокові стандарти витрат, призначені для вивчення динаміки цін і продуктивності праці, – це:

а) галузеві стандарти;

б) поточні стандарти;

в) теоретичні стандарти;

г) базисні стандарти.

3. Стандартні витрати, які можуть бути досягнуті за ідеальних умов діяльності, – це:

а) галузеві стандарти;

б) поточні стандарти;

в) теоретичні стандарти;

г) базисні стандарти.

4. При використанні нормативного методу обліку, групування відхилень від норм проводиться за ознакою:

а) причини виникнення;

б) винні особи;

в) найменування виробів;

г) калькуляційні одиниці.

5. *Фактична собівартість продукції за нормативного способу обліку розраховується як алгебраїчна сума:*

а) фактичних витрат;

б) нормативних витрат;

в) відхилень від норм;

г) зміни норм.

6. Чи необхідно враховувати й оформляти документально факти економії допоміжних матеріалів з використанням нормативного способу:

а) ні;

б) необхідно документувати, але не слід враховувати у визначенні собівартості;

в) варто враховувати, але документально оформляти не обов'язково;

г) так, варто враховувати і оформляти документально?

7. Фактична собівартість продукції за нормативного способу обліку розраховується як алгебраїчна сума:

а) фактичних витрат;

б) нормативних витрат;

в) відхилень від норм;

г) зміни норм.

8. Основна мета обліку витрат нормативним методом – це:

а) точний розподіл витрат;

б) контроль та управління витратами;

в) визначення точки беззбитковості;

г) зменшення суб'єктивності рішень, що приймаються керівниками підрозділів.

9. Помноживши нормативну ціну основних матеріалів на нормативне витрачання основних матеріалів, отримують:

а) відхилення у ціні основних матеріалів;

б) відхилення у кількості використаних основних матеріалів;

в) нормативні витрати основних матеріалів.

10. Система обліку та контролю стандартних витрат включає:

а) облік фактичних витрат;

б) установлення стандартів витрат;

в) аналіз відхилень фактичних витрат від стандартних;

г) усе з наведеного.

11. Який з наведених підрозділів відповідає за розроблення стандартів витрачання матеріалів:

а) постачання;

б) технологічний;

в) роботи з персоналом;

г) бухгалтерія?

Глосарій

Базисні стандарти – довготермінові стандарти витрат, які встановлюються на термін від 2 до 5 років, щоб вивчити динаміку цін і продуктивність праці.

Норма – завчасно встановлене числове значення результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології й організації виробництва.

Поточні стандарти – стандарти, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у звітному періоді за наявних умов праці.

Стандартні витрати – витрати, необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності.

Теоретичні стандарти – стандарти виробництва, що можуть бути досягнуті за ідеальних умов діяльності.

9. Бюджетування і контроль

Мета – сформувати комплексне розуміння сутності та необхідності бюджетування; етапів складання бюджетів; їх взаємоузгодження, взаємопоєднання та контролю використання.

Основні питання:

9.1. Сутність бюджетування та види бюджетів.

9.2. Етапи складання бюджетів. Види бюджетів і кошторисів.

9.3. Взаємоузгодження та взаємопоєднання бюджетів.

9.4. Контроль використання бюджетів та аналіз відхилень.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

сутність бюджетування та види бюджетів;

методичні основи розрахунку бюджетів;

етапи складання бюджетів;

дослідження взаємозв'язку бюджетів;

уміння:

складати бюджети;

перевіряти їх взаємоузгодження;

оцінювати відхилення від бюджетних величин;

складати бюджетні звіти;

комунікація:

визначати показники бюджетів;

аналізувати відхилення бюджетів;

автономність і відповідальність:

визначення особливостей та закономірностей складання різних видів бюджетів;

визначення напрямів контролю виконання бюджетів.

Ключові терміни: бюджет, бюджетування, виробнича програма, гнучкий бюджет, статичний бюджет, планування, кошторис, відхилення, бюджетний баланс, бюджетний звіт про прибутки та збитки.

9.1. Сутність бюджетування та види бюджетів

Процес управління витратами є складовою частиною загальної системи менеджменту підприємства. Слід зазначити, що поряд з функцією контролю й аналізу процес планування в системі управління є однією

з основних функцій управління. З точки зору реалізації цієї функції стосовно витрат підприємства вона містить три основних етапи.

Перший етап, на погляд авторів, полягає в оцінюванні стратегічної мети (місії) підприємства, детальному аналізі поточного економічного стану всіх його виробничих і невиробничих підрозділів, ступеня їх економічної взаємодії та рівня спрямованості на досягнення стратегічної мети. На цьому етапі розробляються стратегічні та середньострокові плани – програми за основними напрямами діяльності та, можливо, основними підрозділами суб'єкта господарювання. Деякі науковці, зокрема О. Є. Ніколаєва, Т. В. Шишкова, визначають цю стадію процесу планування як програмування (від визначального терміну "програма виробництва" або "програма діяльності підприємства") [52].

Другий етап – це планування результатів діяльності підприємства у короткостроковій перспективі, тобто складання кошторисів за окремими функціями підприємства або видами діяльності чи за окремими номенклатурними позиціями у розрізі функціональних підрозділів і відділів.

Саме на цьому етапі починається **процес бюджетування** як такий, тобто розроблення детальних кошторисів (бюджетів) у кількісній та, де це необхідно, натуральній складовій за структурними підрозділами в межах визначеної стратегічної програми.

Таким чином, **бюджет** є фінансовим документом, розробленим у довільній формі (згідно з економічною необхідністю й обліковою політикою підприємства). Цей документ затверджений керівництвом підприємства, є обов'язковим до виконання функціональними підрозділами та містить кількісні показники (здебільшого у грошовому вимірнику) програми поточної діяльності підприємства у взаємозв'язку зі стратегічними цілями.

За визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку США, **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 даної мети" [52, с. 126].

На відміну від формалізованих фінансових звітів, загальний бюджет діяльності підприємства не може бути стандартизований навіть у галузевих межах, бо має узагальнювати особливості окремого унікального підприємства, обсяг його діяльності та його економічний розвиток, стан менеджменту підприємства, частку ринку збуту, що контролює підприємство тощо. Бюджет може бути досить простим (як кошторис місячних витрат

роздрібного ринкового торговця) або складним (як фінансово-економічні проекти великих підприємств).

Основною вимогою до бюджетів будь-якого рівня є доступність, однозначність і чіткість показників, які мають бути досягнуті у ході виконання бюджету. Слід пам'ятати, що переобтяжені інформацією бюджети важко сприймаються виконавцями, як і недеталізовані кошториси. Перенасичення бюджету інформацією заважає розумінню значення того чи іншого показника, закладеного в основу бюджету, а також заважає виявленню взаємозв'язків між бюджетними показниками. Принцип економічної доцільності, за яким розробляють систему управлінського обліку на підприємстві, має бути врахований і у побудові бюджетів підприємства. Тобто задля прийняття управлінських рішень інформації не повинно бути багато, її повинно бути достатньо.

Під час підготовки бюджету передусім має бути визначений термін, на який складається детальний план (кошторис), – так званий **бюджетний період**. Термін бюджетного періоду залежить від: плинності (мінливості) зовнішнього середовища підприємства; стадії життєвого циклу суб'єкта господарювання та товару, на якому базована програма; ступеня контролю підприємством ринку збуту; наявності або відсутності конкурентів та інших чинників. Здебільшого на підприємствах прийнято за термін розроблення бюджетів приймати фінансовий рік або операційний цикл (якщо він більше року). Але в умовах нестабільного фінансово-економічного становища підприємства або невизначеності чи прискореної мінливості зовнішнього середовища економічно доцільне розроблення бюджетів на коротшу перспективу, тобто на квартал чи місяць.

Третій етап планування діяльності підприємства за допомогою бюджетування полягає у так званому зведенні (взаємоузгодженні) бюджетів у вертикальному та горизонтальному напрямах. Перш ніж характеризувати цей процес, слід визначитися з **класифікацією бюджетів за напрямами,** тобто у **вертикальному** (функціональні бюджети: наприклад, бюджет відділу збуту, бюджет складального цеху, бюджет на організацію збутової діяльності підприємства або бюджет виробництва та ін.) і **горизонтальному** (бюджети на виробництво окремих номенклатурних позицій, виробничі бюджети: наприклад, бюджет виробництва втулки СТ1545) **напрямах**.

Бюджетування є найбільш деталізованим рівнем планування – процесом коли кошторисні показники узгоджуються як у горизонтальному, так і вертикальному напрямах. Процес складання та зведення (узгодження) загального головного бюджету підприємства за видами діяльності, економічними підрозділами та окремими номенклатурними

одиницями програми практично співпадає з добре відомим у вітчизняній економічній практиці процесом розроблення техпромфінплану підприємства. Слід зазначити суттєві відмінності, які стосуються стратегічних спрямованостей цих внутрішньогосподарських документів. Технологічна сутність їх складання наочна, відмінність же полягає у відправних точках процесу розроблення. Техпромфінплан походить з виробничих можливостей підприємства, для бюджетів він є похідною точкою.

Слід зазначити, що вертикальні та горизонтальні бюджети пов'язані між собою й у цілому мають (кожний окремо) вийти на загальні показники зведеного бюджету підприємства, тобто сума бюджетних витрат за окремими виробами має співпадати із сумою бюджетних витрат усіх функціональних підрозділів

Окрім того, бюджети окремих виробів пов'язані із бюджетами функціональних підрозділів через ставку розподілу виробничих і невиробничих накладних витрат під час віднесення витрат невиробничих підрозділів на витрати виробничих.

Під час складання функціональних бюджетів часто використовується балансовий метод. Тобто такі бюджети поряд із витратною частиною (фінансових відтоків) містять і прибуткову (джерела фінансування витрат, що мають бути використані для покриття функціональних видатків). Наприклад, гроші на рекламну кампанію мають надійти від реалізації не потрібного підприємству обладнання, витрати відділу бухгалтерії фінансуються з загальних надходжень підприємства від реалізації основної продукції виробництва тощо. Водночас виробничі бюджети (наприклад, бюджет використання матеріалів) містять, як правило, тільки заплановані витрати сировини та напівфабрикатів без зазначення фінансування таких витрат. Джерела й обсяг фінансування витрат за такими бюджетами визначаються у **зведених бюджетах**. Зведені бюджети більшість вітчизняних і зарубіжних фахівців із управлінського обліку [13, 17, 66 та ін.] поділяє на **операційні** та **фінансові**.

"**Операційні бюджети,** – за визначенням С. Ф. Голова – сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток і збиток". За визначенням цього ж автора: "**Фінансові бюджети** – сукупність бюджетів, що відображує заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства" [13, с. 342].

Багато фахівців з питань бюджетування в системі управлінського обліку серед бюджетів відокремлюють **бюджети інвестування** як окремий

напрям планування доходів і витрат під майбутню діяльність підприємства [22, с. 251].

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

Під час розроблення тих чи інших бюджетів менеджери спираються на так звану **програму реалізації** (тобто доведений службою маркетингу прогнозований обсяг можливої реалізації продукції в асортиментному й обсяговому розрізі) та на її підставі обґрунтовують номенклатуру й обсяги бюджетної **виробничої програми** (якісні та кількісні показники майбутнього випуску продукції). Після прийняття обґрунтованої, з точки зору ринкових запитів і технічних можливостей самого підприємства, програми випуску розраховують основні витрати, обумовлені безпосередньо процесом виробництва, та інші операційні витрати господарського процесу. Такий розрахунок здійснюють на підставі використання сукупності норм і нормативів, якими користується підприємство у своїй діяльності (більш докладно про систему нормування див. тему 8). Розроблений таким чином бюджет має назву **статичного (відправного) бюджету.**

Але на практиці часто мінливість зовнішнього середовища протягом бюджетного періоду вносить певні корегування у програму реалізації товарів, яку було покладено в основу розрахунку всіх інших бюджетних показників. Тому в практиці бюджетування досить часто використовують так зване гнучке бюджетування. За такого підходу розробляється так звана "родина" (або множина) гнучких бюджетів, які пов'язані між собою однією системою нормативів витрат на одиницю продукції стосовно змінних витрат (слід нагадати, що на одиницю змінні витрати поводять себе як постійні) і різняться нормою витрат на одиницю у частині умовно постійних витрат, бо вона, як відомо, залежить від обсягу виробництва (реалізації продукції). Таким чином, за ступенем мінливості основних бюджетних показників (зокрема, обсягу виробництва та реалізації продукції) бюджети поділяються на **гнучкі** та **статичні.**

Усвідомлення того, що бюджетування є підмножиною загальної системи менеджменту діяльності підприємства взагалі та планування зокрема, дає можливість зрозуміти, що бюджетуванню як кожній із функцій (чи підфункцій) менеджменту, притаманна так звана матрична характеристика. Тобто, якщо розглядати функцію планування за матричними складовими, то планування можна розглядати в аспектах аналізу, організації, контролю, мотивації, оцінювання. Слід зазначити, що авторами наведена найбільш поширена, тобто "класична" характеристика функцій управління, хоча зараз

існує багато інших, більш детальних розмежувань у класифікації функцій менеджменту. Але яка б з класифікаційних характеристик не була би обрана фахівцем із управлінського обліку, йому слід звернути увагу, що бюджетування як невід'ємна складова менеджменту спроможне виконати всі ці функції. Тому, на думку авторів**, функціями бюджетування** є:

1) **планування операцій**, які забезпечують досягнення стратегічної цілі (реалізацію місії) підприємства;

2) **організація виконання** розроблених бюджетів усіх рівнів усіма структурними підрозділами та **координація** діяльності окремих центрів витрат і доходів; спрямування на виконання загального зведеного бюджету підприємства;

3) **контроль поточної діяльності** з метою забезпечення дотримання бюджетної дисципліни;

4) **мотивація та стимулювання виконання бюджетних завдань** усіма центрами відповідальності та діяльності менеджерів усіх рівнів задля забезпечення досягнення прийнятих бюджетних показників;

5) **аналіз виконання бюджетів** та оцінювання відхилень від бюджетних завдань за центрами відповідальності.

Слід зазначити, що процес бюджетування діяльності підприємства є ще й гарним засобом підвищення кваліфікації менеджерів. По-перше, він надає їм можливості виявити й усвідомити специфіку діяльності окремого структурного підрозділу підприємства, а по-друге, узагальнити роль і місце окремих підрозділів і центрів відповідальності у виконанні зведеного бюджету та діяльності підприємства у цілому.

Отже, управління витратами за допомогою впровадження на підприємстві системи бюджетування є дієвим сучасним інструментом, спрямованим на забезпечення підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкту.

9.2. Етапи складання бюджетів. Види бюджетів і кошторисів

Перш ніж переходити безпосередньо до процесу бюджетування на підприємстві, слід провести ряд заходів, спрямованих на ефективне розроблення та функціонування системи бюджетування. Тобто розробити систему організації, планування, обліку, оцінювання й аналізу виконання та мотивації бюджетування.

Така система заходів, як вважають автори, містить певні види робіт (рис. 9.1).

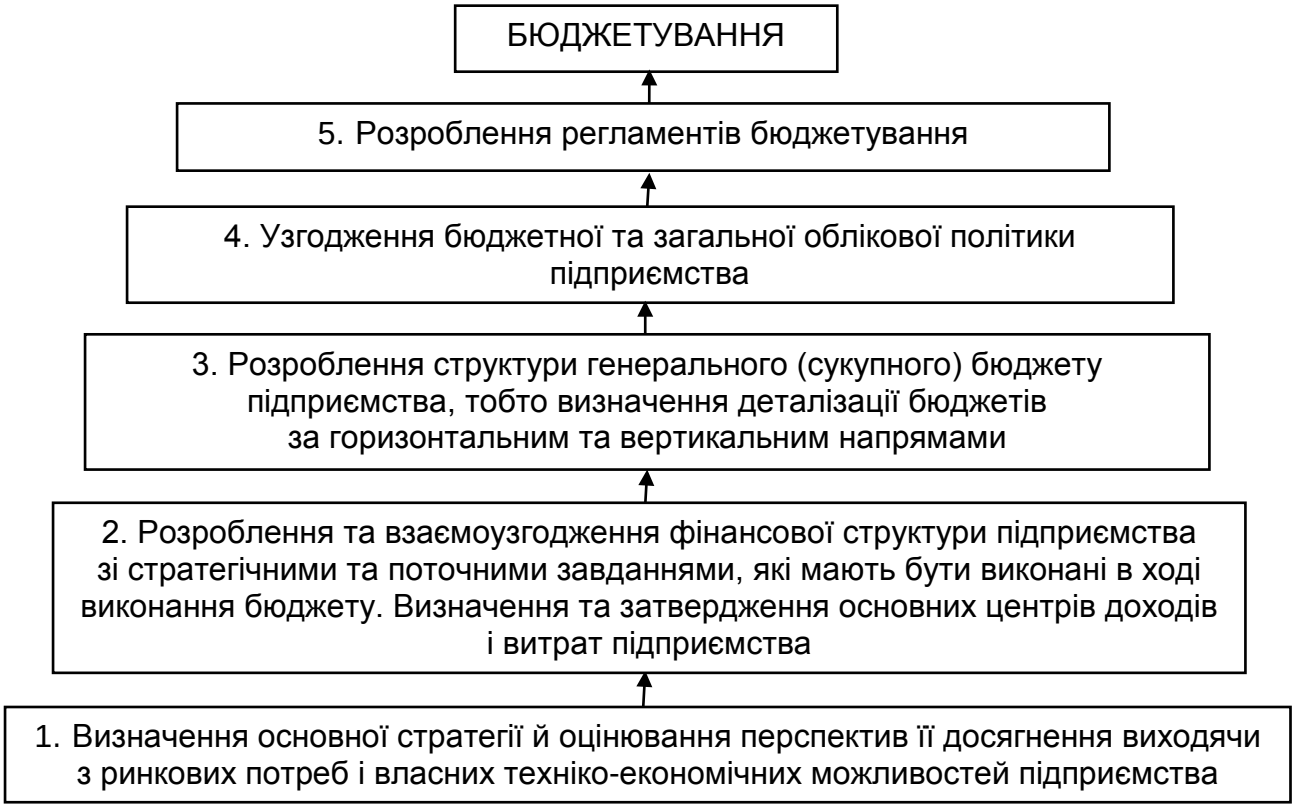

Рис. 9.1. **Етапи підготовчої роботи до процесу бюджетування**

Сам процес бюджетування можна здійснювати декількома **методами,** найбільш поширеними з яких є методи:

фондування;

послідовного бюджетування ;

бухгалтерських записів на рахунках [22, с. 248].

Окрім того, на практиці використовується **техніка складання бюджетів "з низу до гори"** або **"з гори до низу".**

Визначення показників бюджету може бути здійснене за принципами **"з нульової точки"** (деякі науковці називають цей метод **"від нуля"**) або **"від досягнутого"**. За першим принципом під час розроблення бюджету підприємство умовно вважається заново створеним, а за другим – показники минулого періоду екстраполюються на діяльність наступного.

Необхідно розглянути основні кроки процедури формування **генерального бюджету** на підприємстві. Для його формування насамперед розробляються операційні бюджети у вертикальному та горизонтальному розрізі, потім – фінансові й інвестиційні, які зводяться у генеральний. Як вже зазначалося, під час розроблення бюджетів саме ринкові запити, які зумовлюють можливість реалізації товару, здебільшого визначають матеріальні й, як наслідок цього, фінансові потреби підприємства.

Етап 1. Формування бюджету (кошторису) продажу.

Бюджет (кошторис) продажу показує кількість кожного виробу, який підприємство планує реалізувати, та планові надходження від такої реалізації. Це документ, в якому в розрізі асортиментних (номенклатурних) груп виробів (робіт, послуг) систематизують планові надходження від реалізації згідно з центрами фінансової відповідальності. Тобто в цьому документі використовуються натуральні та грошові вимірники та містяться відомості про: номенклатуру; кількість можливої реалізації всіх номенклатурних позицій у натуральних вимірниках; заплановану ціну реалізації одиниці виробу за кожною номенклатурною позицією; плановий обсяг надходжень в розрізі кожного виробу та загалом за бюджетний період. Саме план продажу у натуральному вимірнику, скоригований на фактичний запас готової продукції на початок періоду та запланований залишок на кінець, визначає обсяг виробництва і, відповідно, ресурсів, що його забезпечують. Тобто орієнтири можуть бути розроблені у вигляді табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Бюджет (кошторис) реалізації виробленої продукції (бюджет продажу)

Найменування продукції (номенклатурна позиція)	Бюджетний обсяг реалізації, в натуральних вимірниках	Ціна реалізації за одиницю, у вартісному вимірнику	Загальна вартість продажу, у вартісному вимірнику
SVL	1 200 штук	150 грн	180 000 грн

У разі виникнення потреби, задля полегшення контролю за виконанням та коригуванням бюджетних показників на підприємстві у рамках загального бюджету на рік (чи на інший бюджетний період) може здійснюватися деталізація загальних бюджетних показників за кварталами чи місяцями (або навіть декадами, тижнями тощо).

Як зазначалося, бюджет продажу встановлюється відповідно до маркетингової стратегії підприємства та його виробничих можливостей та зумовлює всі подальші бюджетні розрахунки. Так, наприклад, у разі помилки в кількісному оцінюванні обсягів реалізації підприємство може зіткнутися з проблемою затоварювання складів, недостатністю обігових коштів. Навпаки, недооцінювання обсягу реалізації з дефіцитом сировини чи матеріалів може призвести до незапланованих простоїв, а як наслідок –

до фінансових втрат. У разі помилки щодо географії майбутніх ринків збуту можливе перевищення витрат на збут і, отже, – втрата частини прибутку. Сюди ж слід додати можливі втрати підприємства від невикористання можливих вигід і втрачених шансів і багато чинників, вплив дії яких треба оцінювати окремо у кожному конкретному випадку. Тому від обґрунтованості показників, визначених у бюджеті (кошторисі) продажів, залежить правильність та обґрунтованість інших операційних, фінансових та інвестиційних бюджетів і, нарешті, – загального генерального бюджету.

Етап 2. Формування виробничого бюджету (кошторису) випуску в натуральних вимірниках.

Виробничий кошторис складається у натуральних вимірниках. Метою даного кроку є встановлення плану виробництва виходячи з попереднього визначення обсягів реалізації, залишку запасів на початок бюджетного періоду та прийнятої норми витрат на кінець періоду. Формально такий розрахунок може бути наданий таким чином:

бюджетний обсяг виробництва;

бюджетний обсяг продажу;

нормативний залишок готової продукції на кінець періоду;

залишок готової продукції на початок бюджетного періоду.

Подібний бюджет слід подати у вигляді табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Виробничий бюджет (кошторис) випуску в натуральних вимірниках

Найменування продукції (номенклатурна позиція)	Бюджет продажу, у натуральних вимірниках	Нормативний залишок на кінець періоду, у натуральних вимірниках	Залишок готової продукції на початок бюджетного періоду, у натуральних вимірниках	Бюджет виробництва, у натуральних вимірниках
SVL	1 200 шт.	120 шт.	70 шт.	1 250 шт.

На підставі розробленого бюджету виробництва розробляється виробнича програма, яка може містити, окрім кількісних показників, маршрути виробництва за технологічними підрозділами (останні розробляються на підставі існуючих технологічних процесів і технічних особливостей підприємства), а також плани-графіки виконання програми в цілому

та кожним виробничим підрозділом зокрема. До розроблення виробничої програми на підприємстві окрім економічних служб, як правило, підключаються виробничо-технологічні служби, бо тільки їх взаємодія забезпечує ефективне планування діяльності підприємства та переводить планові бюджети у теоретичну площину.

Етап 3. Розроблення бюджету (кошторису) використання основних матеріалів (сировини, комплектувальних та ін.) і бюджету (кошторису) придбання основних матеріалів (сировини, комплектуючих та ін.).

Основною метою цього кроку є визначення складу та кількості потреби у матеріалах, сировині, комплектувальних і напівфабрикатах для виконання виробничої програми. На цьому етапі дуже важливим є об'єднання зусиль технологічних, економічних, логістичних підрозділів або інших служб підприємства, що займаються проблемою постачання. Норми витрат матеріалів за їх видами визначають технологи; працівники відділу постачання доводять інформацію про можливі закупівельні ціни; співробітники економічних служб визначають вартість витрачених основних матеріалів й інші витрати підприємства, які мають бути віднесені на матеріальні витрати згідно з П(С)БО 9 "Запаси" й обліковою політикою підприємства.

Кошторис використання матеріалів складається як в кількісному (в натуральних одиницях вимірювання), так і у вартісному оцінюванні за такою ж формою, як і бюджет виробництва, але з розбивкою за видами продукції, матеріалами (у горизонтальному розрізі) та виробничими підрозділами (у вертикальному розрізі). Як правило, спочатку складається кошторис за кожним окремим видом продукції, а потім підсумовується загальна потреба підприємства у тому чи іншому матеріалі. Бюджет використання матеріалів розбивають у межах основного бюджетного періоду на ті ж проміжні періоди, як і бюджети виробництва та продажу; переважно це квартал, місяць або декада. Дані щодо вартісного оцінювання матеріальних витрат мають співпадати з даними, закладеними в бюджет придбання (бюджет придбання матеріалів і сировини).

Під час складання бюджету використання матеріалів застосовують натуральні вимірники, тоді як бюджет придбання матеріалів містить як грошові вимірники оцінки вартості придбаного матеріалу, так і натуральні вимірники, що застосовуються для обліку конкретного матеріалу.

У загальному вигляді бюджет використання матеріалів (сировини, комплектувальних та ін.) може бути надано наступним чином (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Бюджет (кошторис) використання основних матеріалів (бюджет прямих матеріальних витрат)

Найменування продукції /матеріалу	Виробничий підрозділ А (потреба у натуральному вимірнику), шт.			Виробничий підрозділ В (потреба у натуральному вимірнику), шт.			Загальна потреба, шт.
	Обсяг виробництва продукції, од.	Норма витрат на одиницю	Бюджет використання матеріалів	Обсяг виробництва продукції, од.	Норма витрат на одиницю	Бюджет використання матеріалів	
SVL							
Матеріал X	1 250	0,5	625	1 250	1	1 250	1 875
Матеріал Y	1 250	0,3	375	1 250	2	2 500	2 875

Інформаційним джерелом для визначення вартості матеріалів є власні маркетингові дослідження підприємства, прайс-листки основних постачальників з урахуванням коливання цін на ринку тощо.

Бюджет придбання матеріалів складається в розрізі матеріалів та може мати, наприклад, такий вигляд (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Бюджет (кошторис) витрат на придбання основних матеріалів (бюджет закупівель)

Назва матеріалу	Плановий залишок на початок періоду, у натуральному вимірнику, шт.	Виробнича потреба, у натуральному вимірнику, шт.	Плановий залишок на кінець періоду, у натуральному вимірнику, шт.	Обсяг придбання, у натуральному вимірнику, шт.	Ціна за одиницю, у грошовому вимірнику, грн	Загальна вартість, у грошовому вимірнику, грн
Матеріал X	250	1 875	300	1 925	15	28 875
Матеріал Y	450	2 875	550	2 975	27	80 325

Виходячи з інформаційних потреб та особливостей підприємства, ці обидва документи на деяких підприємствах поєднуються в одному. Автори вважають таке поєднання недоцільним, це порушує принцип подання інформації за центрами відповідальності (центр виробництва та центр закупівель), що може призвести до викривлення та гальмування аналізу виконання бюджету у процесі господарчої діяльності.

Етап 4. Розроблення бюджету (кошторису) трудових витрат.

Основною метою складання цього кошторису є визначення робочого часу на виробництво продукції (надання послуг, проведення робіт) у розрізі окремих номенклатурних позицій та виробничих підрозділів у людино-годинах і вартісній оцінці.

У загальному вигляді потреби у людино-годинах розраховують множенням кількості продукції на технологічну обробку одиниці виробництва або послуг (робіт). Обов'язково має бути врахований час на плановий технологічний брак та його виправлення (у разі можливості). У цьому або окремому, але супутному документі визначаються витрати праці у вартісній оцінці. Окремий бюджет у цьому випадку застосовують у разі наявності багатьох номенклатурних позицій та необхідності обробки одиниці продукції в декількох виробничих підрозділах і за умови застосування різних тарифів оплати праці основних працівників.

Основні показники бюджету витрат на основну працю визначають шляхом множення необхідного для виробництва робочого часу на програму виробництва, яка була визначена у табл. 9.2. Бюджет прямих витрат на працю наведений у табл. 9.5.

У цьому бюджеті може бути виокремлена інформація, що стосується нарахувань на пряму заробітну плату основних працівників, задля можливості її коригування у разі зміни фіскальної політики держави протягом бюджетного року. Слід зазначити, що бюджет трудових витрат, як правило, складається за пулом прямих витрат на виробництво. Проте у разі потреби він може мати окремо визначені доповнення за елементом "витрати на оплату праці" (за центром відповідальності виробництва). Наприклад за статтею "Бюджет додаткової оплати праці" можна угрупувати бюджет виплат на різні заходи заохочення працівників або розробити сукупний бюджет доплат.

Таблиця 9.5

Примірник бюджету (кошторису) прямих витрат на працю (кошторис трудових витрат)

Найменування продукції	Обсяг виробництва продукції, од.	Виробничий підрозділ А				Виробничий підрозділ Б				Загальна потреба, грн
		Час на виготовлення одиниці виробу, год.	Загальний час на виробництво, год.	Часова тарифна ставка, в грошовому вимірнику, грн	Загальний обсяг витрат на працю, в грошовому вимірнику, грн	Час на виготовлення одиниці виробу, год.	Загальний час на виробництво, год.	Часова тарифна ставка, в грошовому вимірнику, грн	Загальний обсяг витрат на працю, в грошовому вимірнику, грн	
SVL	1 250	0,3	375	18	6 750	1,5	1 875	15	28 125	34 875

Такий підхід може застосовуватися окремими підприємствами з метою прискорення збирання чи аналізу інформації про витрати на оплату праці, але зазвичай всі доплати групуються та визначаються у **бюджеті загальновиробничих витрат** як одна із складових цих витрат.

Етап 5. Розроблення бюджету (кошторису) загальновиробничих витрат.

Цей документ є деталізованим планом виробничих витрат, непрямих відносно до випуску продукції, тобто відмінних від прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Слід зазначити двояку спрямованість такого бюджету:

оцінювання, обґрунтування, угрупування й акумулювання відомостей щодо непрямих виробничих витрат за статтями та видами, які використовуються підприємством згідно з прийнятою обліковою політикою;

розрахунок ставок розподілу витрат згідно з обраною підприємством і зазначеною в наказі про облікову політику базою та методикою для подальшого розподілу загальновиробничих витрат за видами продукції (робіт, послуг).

Орієнтовний примірник бюджету виробничих накладних витрат наведений у табл. 9.6.

Таблиця 9.6

Бюджет (кошторис) виробничих накладних витрат

Види (пули) витрат	Виробничий підрозділ А			Виробничий підрозділ Б		
	Норма (ставка) розподілу, в грошових одиницях, грн	База розподілу (наприклад, кількість годин прямої праці), людино-годин	Загальна сума розподілу, в грошових одиницях, грн	Норма (ставка) розподілу, в грошових одиницях, грн	База розподілу (наприклад, кількість годин прямої праці), людино-годин	Загальна сума розподілу, в грошових одиницях, грн
Контрольовані (змінні) накладні витрати, у тому числі:			120 000			23 140
допоміжні матеріали	0,3	150 000	45 000	0,2	35 600	7 120
витрати на оплату праці допоміжних робітників	0,3	150 000	45 000	0,3	35 600	10 680
витрати на електроенергію	0,15	150 000	22 500	0,1	35 600	3 560
витрати на ремонт і технічне обслуговування обладнання	0,05	150 000	7 500	0,05	35 600	1 780
Неконтрольовані (постійні) накладні витрати, у тому числі:	–	–	97 600	–	–	45 600
амортизація обладнання	–	–	25 000	–	–	22 000
оренда виробничих приміщень	–	–	45 000	–	–	15 300
витрати на електроенергію	–	–	15 000	–	–	2 900
витрати на ремонт та технічне обслуговування обладнання	–	–	12 600	–	–	5 400
Загальновиробничі накладні витрати	–	–	217 600	–	–	68 740
Прийнята база розподілу, людино-години	–	–	150 000	–	–	35 600
Бюджетна (кошторисна) база розподілу, грошові одиниці/на людино-годину	–	–	1,45	–	–	1,93

Виробничі накладні витрати на підприємствах бюджетують за підрозділами та на загальну суму з розмежуванням на ті, що контролюються менеджером в процесі виробництва, та неконтрольовані. Одночасно є обов'язковим розподіл витрат на змінні та постійні. Такий розподіл, як правило, ототожнюють з розподілом на контрольовані та неконтрольовані витрати. Змінні (контрольовані) загальновиробничі витрати бюджетуються (калькулюються).

Окрім наведеної табл. 9.6, у разі виробництва на підприємстві великої кількості номенклатурних позицій цей бюджет може містити окрему таблицю розподілу виробничих накладних витрат за виробами згідно з розрахованими бюджетними ставками розподілу.

У даному прикладі, за умов розгляду одного виробу (за загальною програмою випуску) непрямі виробничі витрати, що мають бути віднесені на виріб SVL, складають:

у виробничому підрозділі А: 375 × 1,45 = 543,75 грн;
у виробничому підрозділі Б: 1 875 × 1,93 = 3 618,75 грн;
загалом на виріб SVL: 543,75 + 3 618,75 = 4 162,5 грн.

Етап 6. Бюджет виробничої собівартості.

Бюджет (кошторис) виробничої собівартості розробляється як окремий документ у разі виникнення у підприємства інформаційної потреби в оцінюванні собівартості номенклатурної одиниці виходячи з витрат поточного бюджетного періоду. Іноді такий кошторис спирається на обрану підприємством облікову політику, тобто розраховується вартість виробленої продукції з урахуванням залишків сировини на складі підприємства. Як відомо, оцінка поточної вартості витрачених матеріалів може бути прорахована з використанням методів списання витрат у виробництво за чинними національними та міжнародними стандартами за методами *ФІФО*, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості або за нормативними (стандартними) витратами. Така оцінка здебільшого цікавить підприємство задля розроблення або коригування його цінової стратегії та визначення і позиціонування підприємства на ринку. За умов кризових явищ або за умов політики стратегічної ринкової чи товарної переорієнтації підприємства вона є підказкою для розрахунків запасу міцності підприємства та розроблення й обґрунтування системи цінових знижок.

Цей етап угруповує в одному документі попередні розрахунки, що були проведені в інших видах операційних кошторисів за номенклатурними позиціями виробів і за виробничими підрозділами з основних видів виробничих витрат.

У загальному вигляді такий бюджет наведений у табл. 9.7. Він розроблений для розрахунку поточної собівартості виробу у бюджетному році, тобто він спирається на заплановані у бюджеті закупівельні ціни (без урахування цін придбання залишків сировини та матеріалів на складі підприємства).

Таблиця 9.7

Бюджет (кошторис) виробничої собівартості за номенклатурою виробів, грн

Види витрат	Виробничий підрозділ А	Виробничий підрозділ Б	Усього	Примітки до розрахунків (інформаційні джерела)
Виріб SVL				
Матеріальні витрати	19 500	86 250	105 750	Бюджет використання основних матеріалів. Бюджет витрат на придбання основних матеріалів
Витрати на оплату прямої праці	6 750	28 125	34 875	Бюджет прямих витрат на працю
Виробничі накладні витрати	543,75	3 618,75	4 162,5	Бюджет виробничих накладних витрат
Усього виробнича собівартість	26 793,75	117 993,75	144 787,5	Бюджет виробничої собівартості
Виробнича собівартість виробу SVL	144 787,5 / 1 250 = 115,83			Виробничий бюджет випуску

Етап 7. Бюджет загальних витрат на реалізацію продукції.

У цьому документі деталізуються всі вірогідні й обґрунтовані для підприємства витрати, що пов'язані зі збутом продукції у бюджетному періоді. Деякі з таких витрат, такі як: витрати на пакування виробів; комісійні

менеджерам зі збуту; транспортні витрати можуть бути змінними, тобто прямо залежати від обсягів запланованої реалізації. Такі витрати, як правило, визначаються у бюджеті на одиницю виробу та в загальній бюджетній сумі.

Інші комерційні витрати (такі, як: витрати на рекламну кампанію; оренда офісів для збутових підрозділів або магазинів; амортизація обладнання, що використовується у процесі збуту; заробітна плата менеджерам зі збуту тощо) є постійними та вказуються у бюджеті загальною сумою за статтями витрат. У цьому ж документі може бути означена база розподілу таких витрат для віднесення їх на одиницю продукції (це здебільшого обсяг реалізації у натуральному чи грошовому вимірнику).

Кошторис витрат на реалізацію та збут формується за видами продукції та видами (статтями) витрат.

За розроблення та виконання бюджету витрат на збут несе відповідальність відділ реалізації. Примірник бюджету витрат на реалізацію наданий у табл. 9.8.

Таблиця 9.8

Бюджет загальних витрат на реалізацію продукції SVL

Види (пули) витрат	Витрати на одиницю, у грошовому вимірнику, грн	Запланований обсяг реалізації, у натуральному вимірнику, шт.	Загальна сума витрат, у грошовому вимірнику, грн
1	2	3	4
Змінні витрати на реалізацію продукції SVL усього, у тому числі:	2,3	1 200	2 760
комісійні з продажів	1,5	1 200	1 800
витрати на пакування	0,3	1 200	3 600
транспортні витрати	0,5	1 200	600
Постійні витрати на збут, загалом за підприємством, у тому числі:			135 000
заробітна плата відділу збуту*			67 500
транспортні витрати			26 700

Закінчення табл. 9.8

1	2	3	4
рекламні заходи			35 000
інші витрати на збут			5 800
Загальні витрати на збут SVL**	8,1	1 200	9 720

*До цього пулу витрат увійшли дві статті витрат, а саме – витрати на заробітну плату та витрати на оплату єдиного соціального внеску, а також усі витрати підприємства, що пов'язані з нарахуванням оплати праці робітників.

**Постійні витрати, що пов'язані зі збутом продукції, віднесені на одиницю виробу згідно з базою розподілу таких витрат; у даному прикладі – до запланованих обсягом реалізації в грошовому вимірнику. Ставка розподілу, що розрахована таким чином, складає – 5,8 грн для постійних витрат на збут.

Етап 8. Бюджет загальних операційних та адміністративних витрат.

Такий кошторис є деталізованим планом поточних операційних витрат, відмінних від витрат, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва та збуту продукції і які необхідні для підтримки та забезпечення процесу господарської діяльності на підприємстві у поточному та майбутньому періодах. Розроблення такого кошторису має на меті декілька цілей:

забезпечення інформаційних потреб під час розроблення та прийняття фінансового бюджету, бюджету грошових потоків;

визначення цієї складової у повних витратах підприємства задля формування його товарно-цінової політики;

фондування та контроль за витратами у невиробничому центрі витрат підприємства й оцінювання результативності діяльності такого центру шляхом зіставлення його витрат і доходів підприємства за місцем їх виникнення.

Як правило, витрати, які містить такий бюджет, відносять до постійних (або умовно-постійних) витрат. До їх складу, наприклад, можуть входити: витрати на заробітну плату менеджерів підприємства, які здійснюють загальне керівництво господарчим процесом; платежі підприємства, що за законодавством нараховують на ці витрати; орендну плату та амортизацію офісних приміщень та обладнання; транспортні витрати парку легкових автомобілів; канцелярські витрати; витрати на відрядження; витрати на розроблення та підготовку до виробництва нових виробів тощо.

За базу розподілу таких витрат під час їх віднесення на одиницю виробу застосовують здебільшого загальний бюджетний обсяг реалізації у грошовому вимірнику.

Означений кошторис може бути деталізований за окремими структурними підрозділами керівної системи менеджменту підприємства, а може бути зведений в загальний документ залежно від інформаційних потреб та економічної доцільності. Приклад форми такого бюджету у загальному вигляді наведений у табл. 9.9.

Таблиця 9.9

Бюджет загальних операційних та адміністративних витрат підприємства

Види операційних та адміністративних витрат	Сума витрат за бюджетом, у грошовому вимірнику, грн
Заробітна плата менеджерів*	335 000
Амортизація	26 800
Орендна плата	67 500
Транспортні витрати	15 800
Інші витрати	45 700
Усього	490 800
Витрати на одиницю виробу SVL**	14,59
Загальні витрати на програму виробництва продукції SVL	17 508

*До цього пулу витрат увійшли дві статті витрат, а саме – витрати на заробітну плату та витрати на оплату єдиного соціального внеску, а також усі витрати підприємства, що пов'язані з нарахуванням оплати праці робітників.

**Постійні витрати, що пов'язані зі збутом продукції, віднесені на одиницю виробу згідно з базою розподілу таких витрат; у даному прикладі – до запланованих обсягом реалізації в грошовому вимірнику. Ставка розподілу, що розрахована таким чином, складає 14,59 для операційних та адміністративних витрат.

Етап 9. Розроблення прогнозного звіту про прибутки та збитки.

Цей документ розробляється головним менеджером підприємства, який відповідає за складання бюджетів, на підставі всіх попередньо розроблених операційних бюджетів. Використовуючи дані цих бюджетів, можна почати обґрунтовувати прогноз собівартості реалізованої продукції за номенклатурними складовими та в цілому за підприємством на бюджетний

період. Для цього застосовують дані з бюджету використання основних матеріалів, бюджету прямих витрат на працю та бюджету загальновиробничих витрат. Інформація про дохід береться з бюджету продажу. Додавши до цієї інформації відомості про балансові залишки готової продукції на початок бюджетного періоду й інформацію про витрати на збут, адміністративні й інші операційні витрати, що містяться у відповідних бюджетах, головний менеджер може підготувати прогноз прибутку на поточний бюджетний рік – як сукупний, так і у розрізі окремих номенклатурних одиниць.

За структурним підходом цей бюджет ґрунтується на формі фінансової звітності щодо прибутків і збитків підприємства. В Україні це форма 2 фінансової звітності "Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід)". Але, на відміну від формалізації звітності, він передбачає можливість для підприємства більш широко подати інформацію чи згорнути її до узагальнювального вигляду залежно від інформаційних потреб системи менеджменту.

Слід, зазначити, що складання саме цього бюджету є сукупним останнім етапом у розробленні операційних бюджетів.

У загальному вигляді бюджет для даного прикладу можна скласти таким чином (табл. 9.10).

Таблиця 9.10

Бюджет прибутків і збитків підприємства на поточний (бюджетний) період

Показники	Найменування продукції	Загальне значення за підприємством, у грошовому вимірнику, грн	Примітки під час складання (інформаційне джерело)
	SVL		
1	2	3	4
Чистий дохід	180 000	5 405 900	Бюджет реалізації виробленої продукції (бюджет продажу)
Залишки готової продукції на початок періоду	8 050	223 600	Бухгалтерський баланс на початок періоду
Виробнича собівартість готової продукції за період	144 787,5	4 057 100	Бюджет виробничої собівартості за номенклатурою виробів

Закінчення табл. 9.10

1	2	3	4
Залишки готової продукції на кінець періоду	13 899,6	204 575	Виробничий бюджет випуску в натуральних вимірниках. Бюджет виробничої собівартості
Собівартість реалізованої продукції	138 937,9	4 076 125	Розрахунково
Валовий прибуток	41 062,1	1 329 775	Розрахунково
Адміністративні й інші операційні витрати	17 508	490 800	Бюджет загальних операційних та адміністративних витрат
Витрати на реалізацію	9 720	319 000	Бюджет загальних витрат на реалізацію продукції
Бюджетний операційний прибуток	13 834,1	519 975	Розрахунково

Після формування родини операційних бюджетів на підприємстві розробляються фінансові бюджети та бюджети капітальних вкладень. Слід зазначити, що первинна робота з підготовки фінансового бюджету починається паралельно з розробленням бюджету продажів. Саме останній формує основний притік грошових коштів на підприємство, а значить, дає змогу планувати фінансування операційних витрат підприємства. Разом з тим саме після складання операційних бюджетів, які дають змогу менеджерам визначитися з ціновою політикою за кожною окремою номенклатурною позицією і за підприємством в цілому та провести остаточний розрахунок запланованого прибутку, на підприємстві можна розробити гнучку систему продажів. Виходячи з такої системи, визнається середній на бюджетний рік термін погашення дебіторської заборгованості покупців, система цінових знижок у разі попередньої оплати тощо. Те ж саме стосується і планування відтоків грошових коштів і розроблення оптимальної схеми роботи з постачальниками. Після узгодження середніх термінів погашення дебіторської та кредиторської заборгованості можливо остаточне складання фінансових бюджетів з урахуванням усіх особливостей розрахунків.

Етап 10. Складання фінансових бюджетів і бюджету капітальних вкладень підприємства.

У загальному розумінні фінансові бюджети – це родина бюджетів, до якої входять: бюджет капітальних витрат; бюджет грошових коштів

і бюджетний бухгалтерський баланс. Усі ці бюджети взаємопов'язані та ґрунтуються на даних родини попередньо розроблених операційних бюджетів (насамперед – на бюджетному звіті про прибутки і збитки) і початковому бюджетному балансі.

Деякі фахівці, і з ними не можна не погодитися, окремим видом бюджетів вважають бюджет капітальних вкладень. Під час прискорення інноваційного розвитку підприємства саме можливість інвестування у технологічний розвиток робить підприємство конкурентоспроможним.

У будь-якому разі саме бюджет капітальних вкладень передує кінцевому етапу складання бюджету грошових коштів.

Розроблення бюджету капітальних вкладень починається з визначення потреб капітальних вкладень підприємства виходячи з ринкової стратегії та виробничих потужностей підприємства та можливості отримання інвестиційних ресурсів. У загальному розумінні це й є основним комплексним завданням управлінського обліку. Тобто для підприємства дуже серйозною проблемою є рішення щодо придбання довгострокових активів на підставі обраного критерію, який визначає придатний для підприємства рівень інвестиційної привабливості об'єкта. Інформація про таке рішення суттєво впливає на бюджет грошових коштів, бо останній напрям пов'язаний з фінансуванням придбання або будівництва капітальних об'єктів і сплатою відсотків. У разі кредитування довгострокових вкладень рівень витрат інвестиційної та фінансової діяльності також має бути включений в остаточний бюджетний прогноз прибутків і збитків підприємства.

Бюджет грошових коштів є одним з найважливіших бюджетів у процесі планування діяльності підприємства в цілому. Розроблення та прийняття цього бюджету має дві основні мети.

По-перше, він визначає кінцевий залишок (сальдо) за рахунком грошових коштів за період, який потрібно визначити задля остаточного угрупування інформації про активи підприємства та складання **Загального зведеного бюджетного балансу** на кінець бюджетного року

По-друге, і це не менш важливо, прогнозуючи залишки грошових коштів, порівнюючи надходження грошових коштів з їх щомісячними витратами, можна отримати інформацію щодо періодів надлишкового надходження грошового потоку та нестачі грошових коштів у процесі господарської діяльності підприємств. Такий аналіз надає інформацію для прийняття управлінських рішень стосовно розміщення надлишкових грошових

коштів на короткострокові депозити або залучення короткострокових кредитів.

Підсумовуючи наведене, слід зазначити, що перша мета бюджетування грошових коштів полягає у визначенні ролі саме цього кошторису у бюджетному процесі, бо саме грошові потоки, образно кажучи, є кров'яними судинами бізнесу. Друга мета визначає значущість бюджету грошових коштів для розроблення інструментарію фінансового менеджменту підприємства. Взаємозв'язок бюджету грошових коштів з іншими бюджетами підприємства наведений в табл. 9.11.

Таблиця 9.11

Бюджет (кошторис) грошових коштів підприємства

Показники	Найменування продукції	Загальне значення за підприємством, у грошовому вимірнику, грн	Примітки під час складання (інформаційне джерело)
	SVL		
1	2	3	4
Надходження грошових коштів			
Дохід від реалізації продукції у поточному бюджетному періоді	180 000	5 405 900	Бюджет продажів
Сума коригування поточного доходу на бюджетне відтермінування розрахунків за реалізовану продукцію	7 500	210 246	Попередні оцінки відділу продажів
Скоригований дохід від реалізації продукції у поточному бюджетному періоді*	172 500	5 195 654	Розрахунково
Надходження внаслідок погашення дебіторської заборгованості попередніх періодів	6 800	565 000	Попередній баланс на початок періоду
Надходження від продажу інших активів		353 400	Бюджет прибутків і збитків підприємства
Отримані позики		250 000	Попередні прогнозні розрахунки фінансових менеджерів

Продовження табл. 9.11

1	2	3	4
Інші грошові надходження		170 000	Бюджет прибутків і збитків підприємства
Загалом надходжень	179 300	6 534 054	
Витрати грошових коштів			
Погашення поточної кредиторської заборгованості попередніх періодів		200 000	
Витрати на придбання основних матеріалів*	103 133	1 882 194	Бюджет (кошторис) витрат на придбання основних матеріалів
Витрати на придбання основних матеріалів*	103 133	1 882 194	Бюджет (кошторис) витрат на придбання основних матеріалів
Витрати на придбання допоміжних матеріалів*	706	49 225	Бюджет (кошторис) виробничих накладних витрат
Витрати на оплату прямої праці	34 875	2 625 000	Бюджет прямих витрат на працю
Витрати на фінансування інших виробничих витрат	4 162,5	183 660	Бюджет (кошторис) виробничих накладних витрат
Фінансування витрат на збут	9 720	319 000	Бюджет загальних витрат на реалізацію продукції
Фінансування адміністративних витрат та інших операційних витрат	17 508	490 800	Бюджет загальних операційних та адміністративних витрат
Фінансування капітальних витрат		245 000	Бюджет капітальних вкладень
Витрати фінансової діяльності		27 500	Попередні прогнозні розрахунки фінансових менеджерів. Бюджет прибутків і збитків підприємства
Інші витрати господарської діяльності підприємства, у тому числі сплата податків		250 000	
Загальні витрати грошових коштів у бюджетному періоді	170 104,5	6 272 379	

Закінчення табл. 9.11

1	2	3	4
Приріст (зменшення) грошових коштів у поточному бюджетному періоді	9 195,5	261 675	

* Розрахунки виконані з урахуванням відтермінування погашення дебіторської заборгованості на 15 діб, а кредиторської – протягом 20 діб.

Після складання бюджету грошових коштів визначаються загальні потреби підприємства у додатковому фінансуванні або, за умов збільшення грошових коштів, визначається приріст вільних грошових коштів і приймається управлінське рішення щодо покриття потреб або розміщення вільних грошових коштів.

За умовами даного прикладу, сальдо початкове складало 678 200 грн, сальдо кінцеве має складати не менше 700 000 грн.

Таким чином, менеджери підприємства мають прийняти рішення щодо розміщення додаткових 239 875 грн.

Такі дані можуть бути розраховані за формулою (9.1).

Потреби підприємства у додатковому фінансуванні або за умов збільшення грошових коштів	=	Сальдо грошових коштів на початок бюджетного періоду	+/–	Приріст (зменшення) грошових коштів у поточному бюджетному періоді	–	Бюджетне сальдо грошових коштів на кінець поточного періоду	(9.1)

Етап 11. Складання зведеного бюджетного балансу (майстер бюджету).

Перш за все слід зазначити, що складання зведеного бюджетного балансу є завершальним етапом процесу бюджетування на підприємстві. Цей бюджет узагальнює фінансовий стан підприємства за результатами бюджетного періоду. Такий баланс складається на підставі даних початкового балансу на поточний період з урахуванням усіх показників, отриманих у результаті процесу бюджетування. Таким чином, розроблення зведеного бюджету – це складний процес, що узагальнює та координує розрахунок показників за бюджетами всіх рівнів, тобто є результатом колективної діяльності всіх менеджерів, які займаються складанням

бюджетів. За форму зведеного балансу може обиратися як форма фінансової звітності "Баланс", так і довільна форма, яка влаштовує підприємство. Необхідно розглянути зведення до загального балансу бюджетних показників, розрахованих у даному умовному прикладі, й узгодження їх з показниками попереднього балансу (табл. 9.12; 9.13).

Таблиця 9.12

Прогнозний баланс на 1.01 бюджетного року, грн

Актив	Сума	Пасив	Сума
Довгострокові активи:		Власний капітал:	
обладнання	425 000	зареєстрований капітал	3 867 000
будівлі та споруди	3 230 000	нерозподілений прибуток	120 000
амортизація	945 800	–	
Сировина та матеріали	389 000	Довгострокові позики	378 000
Готова продукція	223 600	–	
Поточна дебіторська заборгованість	565 000	–	
Грошові кошти	678 200	Поточна кредиторська заборгованість	200 000
Усього	4 565 000	Усього	4 565 000

Таблиця 9.13

Зведений баланс на 31.01 бюджетного року, грн

Актив	Сума	Пасив	Сума
1	2	3	4
Довгострокові активи:		Власний капітал:	
обладнання	670 000	зареєстрований капітал	3 867 000
будівлі та споруди	3 230 000	нерозподілений прибуток*	379 675
амортизація	1 019 600	–	
Сировина і матеріали	619 579	Довгострокові позики	358 000
Готова продукція	204 575	–	

Закінчення табл. 9.13

1	2	3	4
Поточна дебіторська заборгованість	210 246	–	
Грошові кошти	939 875	Поточна кредиторська заборгованість	250 000
Усього	4 854 675	Усього	4 854 675

*Нерозподілений прибуток підприємства визначений виходячи з прибутків операційної діяльності підприємства, залишку на початок періоду та його використання на фінансування капітальних вкладень, фінансових витрат і сплати податків підприємства (Бюджетний звіт про прибутки та збитки).

Таким чином, формування зведеного балансу закінчує бюджетний цикл підприємства, а після його затвердження розроблені бюджети стають обов'язковими до виконання у центрах витрат і доходів. Менеджери отримують можливість відслідковувати роботу кожного підрозділу протягом бюджетного року й оперативно реагувати на відхилення від бюджетних показників, які можуть виникнути у діяльності підприємства.

9.3. Взаємоузгодження та взаємопоєднання бюджетів

Основні принципи взаємоузгодження та взаємопоєднання бюджетів слід розглянути на конкретному прикладі.

Приклад 1. Промислове підприємство має два виробничих підрозділи: цех обробки (А) і цех збирання (Б). Крім того, підприємство має невиробничі підрозділи: адміністративний та збутовий.

Підприємство виготовляє два види продукції: виріб 1, виріб 2.

Нижче наведені нормативні виробничі витрати за технологічним процесом на виробництво двох видів виробів. Для виробництва виробів використовуються два види матеріалів: матеріал X, матеріал Y. За даними адміністративного відділу, закупівельна вартість матеріалу X – 1,8 грн, матеріалу Y – 4 грн.

Для виробництва виробу 1 необхідно: матеріалу X – 10 кг; матеріалу Y – 5 кг.

Для виробництва виробу 2 необхідно: матеріалу X – 8 кг; матеріалу Y – 9 кг.

Крім того, для виробництва виробу 1 необхідно витрати 10 годин праці основних виробничих робітників.

Для виробництва виробу 2 необхідно витрати 15 годин праці основних виробничих робітників.

На момент складання кошторису на підприємстві часова тарифна ставка виробничих робітників складає для цехів А та Б 3 грн/год.

Для розроблення кошторису використовується бухгалтерський баланс за останній звітний період (табл. 9.14).

Таблиця 9.14

Бухгалтерський баланс підприємства, грн

Актив	Сума	Пасив	Сума
Довгострокові активи:		Власний капітал:	
земля	42 500	акціонерний капітал	300 000
будівлі та споруди	323 000	нерозподілений прибуток	92 369
амортизація	63 750	–	
Сировина та матеріали	47 300	–	
Готова продукція	24 769	Рахунки до оплати	62 200
Рахунки до отримання	72 250	–	
Грошові кошти	8 500	–	
Усього	454 569	Усього	454 569

За даними інвентаризації, залишки запасів становлять:

Готова продукція:

виріб 1 – 170 шт.; виріб 2 – 85 шт.;

собівартість на початок періоду: виробу 1 – 83,4 грн; виробу 2 – 124,6 грн.

Сировина і матеріали:

на початок періоду: матеріал X – 8 500 кг; матеріал Y – 8 000 кг;

на кінець періоду: матеріал X – 10 200 кг; матеріал Y – 1 700 кг.

Ціна на матеріали залишалась незмінною протягом періоду та дорівнювала закупівельній ціні.

Збутовий підрозділ надав інформацію про можливу ціну реалізації продукції: виріб 1 – 100 грн; виріб Б – 140 грн.

Кошторисні продажі плануються на рівні: виріб 1 – 8 500 шт., виріб 2 – 1 600 шт.

Підприємство планує перехід на нову стратегію продажів і перестуктурування портфеля замовлень. Тому запаси готової продукції,

за рішенням керівництва, на кінець року повинні складати: виріб 1 – 1 870 шт., виріб 2 – 90 шт.

Виробничі накладні витрати плануються на основі технологічного процесу та даних про їх величину у минулому періоді.

Допоміжні матеріали до цеху А беруться на рівні 0,3 грн/1 год. основної праці; до цеху Б – 0,2 грн/1 год. основної праці.

Оплата праці допоміжних робітників: у цеху А – 0,3 грн/год.; у цеху Б – 0,3 грн/год.

Енергія для виробничих потреб: для цеху А – 0,15 грн/1 год. основної праці; для цеху Б – 0,10 грн/1 год. основної праці.

Витрати на утримання й обслуговування устаткування: за цехом А – 0,05 грн/1 год. основної праці; за цехом Б – 0,1 грн/1 год. основної праці.

Кошторисні постійні виробничі накладні витрати, грн:

амортизація: цех А – 25 000, цех Б – 20 000;

електроенергія: цех А – 10 000, цех Б – 500;

витрати на технологічний контроль: цех А – 25 000, цех Б – 10 000;

постійні витрати на утримання й експлуатацію устаткування: цех А – 11 400, цех Б – 799.

Підприємство для розподілу виробничих накладних витрат використовує єдину базу розподілу – години праці основних робітників. Підприємство не є платником податку на додану вартість

Розв'язання.

Кошторис продажів показує кількість кожного виробу, яку підприємство планує реалізувати, та планові надходження від реалізації (табл. 9.15).

Таблиця 9.15

Кошторис продажів

Показники	Виріб 1	Виріб 2
Назва виробів, що реалізуються	1	2
Кількість виробів, що реалізуються, шт.	8 500	1 600
Ціна реалізації, грн	100	140
Дохід від реалізації, грн	850 000	224 000
Загальний дохід, грн	1 074 000	

Кошторис продажів повинен містити такі реквізити:

найменування виробів, що реалізуються;

кількість виробів, що планується реалізувати;

ціну реалізації;

загальну та за кожним виробом окремо – величину планових надходжень.

Планується строк погашення дебіторської заборгованості на рівні не більше 25 календарних днів.

Виробничий кошторис складається у натуральних показниках. Основною метою даного кошторису є забезпечення обсягу виробництва для задоволення попиту та підтримання необхідного рівня запасів (табл. 9.16).

Таблиця 9.16

Виробничий кошторис

Показники	Виріб 1	Виріб 2
1. Планований обсяг продажів, шт.	8 500	1 600
2. Запас готової продукції, що планується на кінець періоду, шт.	1 870	90
3. Потреба у виробах на звітний період (р.1 + р.2), шт.	10 370	1 690
4. Запас готової продукції на початок періоду, шт.	170	85
5. Обсяг виробництва, шт. (р.3 – р.4)	10 200	1 605

Даний документ має містити такі реквізити:

назва виробів;

обсяг виробництва, що планується;

запас готової продукції на кінець періоду;

потреба у виробах на звітний період;

запас готової продукції на початок періоду;

обсяг виробництва.

Виріб 1 за прямими витратами на 40 % оброблюється у цеху А, на 60 % – у цеху Б.

Виріб 2 на 50 % оброблюється у цеху А та на 50 % – у цеху Б.

Кошторис використання основних матеріалів складається за кожним підрозділом і показує кількість матеріалів, необхідну для виконання виробничої програми у натуральному та вартісному вираженні (табл. 9.17; 9.18).

Таблиця 9.17

Кошторис використання основних матеріалів за виробами

Показники	Виріб 1	Виріб 2	Всього
Кількість матеріалів у натуральному вимірюванні, кг:			
матеріал X	10 200 × 10 = 102 000	1 605 × 8 = 12 840	114 840
матеріал Y	10 200 × 5 = 51 000	1 605 × 9 = 14 445	65 445
Кількість матеріалів у вартісному вимірюванні, грн:			
матеріал X	102 000 × 1,8 = 183 600	12 840 × 1,8 = 23 112	206 712
матеріал Y	51 000 × 4 = 204 000	14 445 × 4 = 57 780	261 780

Таблиця 9.18

Кошторис використання матеріалів за цехами

Показники	Матеріал X	Матеріал У
Кількість матеріалів, необхідна для виконання виробничої програми:		
цех А	102 000 × 0,4 + 12 840 × × 0,5 = 47 220	51 000 × 0,4 + 14 445 × × 0,5 = 27 622,5
цех Б	102 000 × 0,6 + 12 840 × × 0,5 = 67 620	51 000 × 0,6 + 14 445 × × 0,5 = 37 822,5
Усього кількість матеріалів, шт.	114 840	65 445
Вартість матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми, грн:		
цех А	47 220 × 1,8 = 84 996	27 662,5 × 4 = 110 650
цех Б	67 620 × 1,8 = 121 716	37 822,5 × 4 = 151 290
Усього вартість матеріалів, грн	206 712	261 940

За даними кошторису використання матеріалів визначено, що питома вага матеріалу X у цеху А складає 47 220 / 114 840 = 0,41118, а у цеху Б –

67 620 / 114 840 = 0,58882. Питома вага матеріалу Y у цеху А складає 27 622,5 / 65 445 = 0,42207, а у цеху Б – 37 822,5 / 65 445 = 0,57793.

Кошторис витрат на придбання основних матеріалів розробляється з метою визначення необхідної для закупівлі кількості матеріалів, яка забезпечить виробничу програму та необхідний рівень запасу (табл. 9.19; 9.20).

Таблиця 9.19

Кошторис витрат на придбання основних матеріалів за виробами

Показники	Матеріал X	Матеріал Y
1. Запас матеріалів на початок періоду, кг	8 500	8 000
2. Витрати матеріалів, що плануються, кг		
виріб 1	102 000	51 000
виріб 2	12 840	14 445
3. Запас матеріалів на кінець періоду, кг	10 200	1 700
4. Потреба у ресурсах на період, кг (р.2 + р.3)	125 040	67 145
5. Плановий обсяг придбання матеріалів за звітний період, кг (р.4 – р.1)	116 540	59 145
6. Ціна за 1 кг, грн	1,8	4
7. Вартість планового обсягу придбання матеріалів за звітний період, грн. (р.5 × р.6)	209 772	236 580
Усього обсяг придбання матеріалів, грн	446 352	

Таблиця 9.20

Кошторис витрат на придбання основних матеріалів за цехами

Показники	Матеріал X	Матеріал Y
1	2	3
1. Запас матеріалів на початок періоду, кг	8 500	8 000
цех А	8 500 × 0,41118 = 3 495,03	8 000 × 0,42207 = 3 376,56
цех Б	8 500 × 0,58882 = 5 004,97	8 000 × 0,57793 = 4 623,44
2. Витрати матеріалів, що плануються, кг		
цех А	47 220	27 622,5
цех Б	67 620	37 822,5

Закінчення табл. 9.20

1	2	3
3. Запас матеріалів на кінець періоду, кг	10 200	1 700
цех А	10 200 × 0,41118 = 4 194,04	1 700 × 0,42207 = 717,52
цех Б	10 200 × 0,58882 = 6 005,96	1 700 × 0,57793 = 982,48
4. Плановий обсяг придбання матеріалів за звітний період, кг (р.2 + р.3 – р.1)		
цех А	47 919,01	24 963,46
цех Б	68 620,99	34 181,54
5. Ціна за 1 кг, грн	1,8	4
6. Вартість планового обсягу придбання матеріалів за звітний період, грн (р.4 × р.5)		
цех А	86 254,22	99 853,84
цех Б	123 517,78	136 726,16
Усього, грн	209 772	236 580

Кошторис витрат з праці основних виробничих робітників показує витрати робочого часу на виробництво продукції у годинах праці й у вартісному вираженні (табл. 9.21; 9.22).

Таблиця 9.21

Кошторис витрат з праці основних виробничих робітників за виробами

Показники	Виріб 1	Виріб 2
1. Час на виготовлення одиниці продукції, год.	10	15
2. Виробництво, одиниць продукції	10 200	1 605
3. Усього час на виробництво, год. (р.1 × р.2)	102 000	24 075
4. Часова ставка, грн/год.	3	3
5. Усього витрат праці за виробами, грн (р.3 × р.4)	306 000	72 225
Усього витрат праці, грн	378 225	

Таблиця 9.22

Кошторис витрат з праці основних виробничих робітників за цехами

Показники	Цех А	Цех Б
Виріб 1		
1. Усього час на виробництво, год	102 000 × 0,4 = 40 800	102 000 × 0,6 = 61 200
2. Погодинна ставка, грн/год.	3	3
3. Усього витрат праці, грн (р.1 × р.2)	122 400	183 600
Виріб 2		
4. Усього час на виробництво, год.	24 075 × 0,5 = 12 037,5	24 075 × 0,5 = 12 037,5
5. Погодинна ставка, грн/год.	3	3
6. Усього витрат праці, грн (р.4 × р.5)	36 112,5	36 112,5
Усього:		
час на виробництво, год. (р.1 + р.4);	52 837,5	73 237,5
витрати праці, грн (р.3 + р.6)	158 512,5	219 712,5

Кошторис виробничих накладних витрат будується за цехами й у загальній сумі. Можуть показуватись окремо витрати, що контролюються керівниками на рівні цехів, і окремо ті, що не контролюються (табл. 9.23).

Таблиця 9.23

Кошторис виробничих накладних витрат

Види (пули) витрат	Разом цехи А, Б	Цех А			Цех Б		
		Змінна ставка, грн/год	Кількість годин праці	Усього	Змінна ставка, грн/год	Кількість годин праці	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8
Змінні витрати:							
допоміжні матеріали	30 498,75	0,3	52 837,5	15 851,25	0,2	73 237,5	14 647,5
оплата праці допоміжних робітників	37 822,5	0,3	52 837,5	15 851,25	0,3	73 237,5	21 971,25
енергія для виробничих потреб	15 249,38	0,15	52 837,5	7 925,63	0,10	73 237,5	7 323,75

Закінчення табл. 9.23

1	2	3	4	5	6	7	8
витрати на утримання та експлуатацію устаткування	9 965,63	0,05	52 837,5	2 641,88	0,1	73 237,5	7 323,75
Усього	93 536,26			42 270,01			51 266,25
Постійні витрати							
амортизація	45 000			25 000			20 000
електроенергія	10 500			10 000			500
витрати на технічний контроль	35 000			25 000			10 000
витрати на утримання й експлуатацію устаткування	12 199			11 400			799
Усього	102 699			71 400			31 299

Усього постійні та змінні виробничі накладні витрати складають:

у цеху А: 42 270,01 + 71 400 = 113 670,01 грн;

у цеху Б: 51 266,25 + 31 299 = 82 565,25 грн.

Комплексна ставка розподілу виробничих накладних витрат за цехами визначається відношенням загальної суми виробничих накладних витрат до кількості годин праці.

Ставка розподілу цеху А = 113 670,01 / 52 837,5 = 2,1513 грн/год.

Ставка розподілу цеху Б = 82 565,25 / 73 237,5 = 1,1274 грн/год.

Під час розподілу виробничих накладних витрат необхідно враховувати, що, за умовою задачі, на виробництво виробу 1 витрачається 10 годин, а виробу 2 – 15 годин; причому виріб 1 обробляється у цеху А на 40 %, у цеху Б – на 60 %, а виріб 2 – по 50 % у цеху А і Б (табл. 9.24).

Таблиця 9.24

Кошторис розподілу виробничих накладних витрат за виробами, грн

Показники	Цех А	Цех Б	Усього
1	2	3	4
На одиницю:			
виріб 1	4 × 2,1513 = 8,6052	6 × 1,1274 = 6,7644	15,37
виріб 2	7,5 × 2,1513 = 16,1348	7,5 × 1,1274 = 8,4555	24,59

Закінчення табл. 9.24

1	2	3	4
На обсяг випуску:			
виріб 1	8,6052 × 10 200 = 87 773	6,7644 × 10 200 = 68 997	156 770
виріб 2	16,1348 × 1 605 = 25 896,35	8,4555 × 1 605 = 13 571,08	39 467,43
Разом	113 669,35	82 568,08	196 237,43

Підсумкові дані мають співпадати з кошторисом розподілу виробничих накладних витрат за цехами, однак за рахунок округлень дані дещо різняться.

Кошторис виробничої собівартості. У даному кошторисі 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 (табл. 9.25 – 9.27).

Таблиця 9.25

Кошторис виробничої собівартості за цехами, грн

Показники	Цех А	Цех Б	Усього
1. Використання основних матеріалів, грн	195 646	273 006	468 652
2. Витрати на основну працю, грн	158 512,5	219 712,5	378 225
3. Виробничі накладні витрати, грн	113 669,35	82 568,08	196 237,43
4. Виробнича собівартість, грн	467 827,85	575 286,58	1 043 114,43

Таблиця 9.26

Кошторис виробничої собівартості за виробами

Показники	Виріб 1	Виріб 2	Усього
1. Використання основних матеріалів, грн	387 600	80 892	468 492
2. Витрати на основну працю, грн	306 000	72 225	378 225
3. Виробничі накладні витрати, грн	156 770	39 450,91	196 237,43
4. Виробнича собівартість, грн	850 370	192 567,91	1 042 954,43

Таблиця 9.27

Кошторис виробничої собівартості на одиницю виробу

Показники	Виріб 1	Виріб 2	Усього
1. Витрати основної праці, грн	10 × 3 = 30	15 × 3 = 45	75
2. Ставка розподілу виробничих накладних витрат	15,37	24,59	39,96
3. Витрати матеріалів, грн	38	50,4	88,4
4. Виробнича собівартість на одиницю виробу, грн	83,37	119,99	203,36
5. Виробництво, шт.	10 200	1 605	
6. Виробнича собівартість, грн	850 374	192 583,95	1 042 957,95

Кошторис запасів. У ньому необхідно визначити загальну вартість запасів, що складається з готової продукції, незавершеного виробництва, матеріалів (табл. 9.28).

Таблиця 9.28

Кошторис запасів

Показники	Кількість	Вартість	Усього
1. Матеріали:			
X, кг	10 200	1,8	18 360
Y, кг	1 700	4	6 800
Разом			25 160
2. Готова продукція:			
виріб 1	1 870	83,37	155 901,9
виріб 2	90	119,99	10 799,1
Разом			166 701
Усього			191 861

Кошторис витрат на реалізацію й адміністративні потреби. Витрати з реалізації відображують 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 (табл. 9.29).

Додаткова умова: на підприємстві заробітна плата керівництва, не пов'язаного з реалізацією продукції, складає 70 000 грн;

витрати на офісні канцелярські товари – 3 000 грн;

інші витрати – 2 000 грн;

зарплата відділу збуту – 18 500 грн;

комісійні продавцям – 6 % від планового доходу;

транспортні витрати – 7 500 грн;

рекламні витрати – 3 % від планового доходу;

амортизація й інші витрати – 1 200 грн.

Таблиця 9.29

Кошторис витрат на реалізацію й адміністративних витрат

Показники	Сума, грн
Адміністративні витрати	
Зарплата керівників	70 000
Витрати на канцелярію	3 000
Інші витрати	2 000
Усього	75 000
Витрати на збут	
Зарплата керівництва відділу збуту	18 500
Комісійні (1 074 000 × 6 %)	64 440
Транспортні витрати	7 500
Рекламні витрати (1 074 000 × 3 %)	32 220
Амортизація й інші витрати	1 200
Усього	123 860
Разом адміністративні та збутові витрати	198 860

Зведений звіт про прибутки та збитки складається після всіх кошторисів, пов'язаних з бюджетом витрат підприємства. Залежно від цілей підприємства він може розподілятись на кошторисний звіт про прибутки та збитки за кожним виробом, може складатись у розрізі отримання прибутку чи збитку від реалізації одиниці продукції або в цілому за підприємством (табл. 9.30; 9.31).

Додаткова умова: на підприємстві прийнято, що накладні невиробничі витрати у постійній частині виробу 1 складають 55 %, виробу 2 – 45 %.

Таблиця 9.30

Зведений звіт про прибутки і збитки

Показники	Сума, грн
1. Дохід від реалізації	1 074 000
2. Виробнича собівартість	1 042 957,95
3. Готова продукція на початок періоду (170 × 83,4)+(85 × 124,6)	24 769
4. Готова продукція на кінець періоду (1 870 × 83,37)+(90 × 119,99)	166 701
5. Собівартість реалізації (р.2 + р.3 – р.4)	901 025,95
6. Валовий прибуток (р.1 – р.5)	172 974,05
7. Адміністративні та збутові витрати	198 860
8. Прибуток (збиток) (р.6 +/- р.7)	(25 885,95)

Таблиця 9.31

Зведений звіт про прибутки та збитки за виробами, грн

Показники	Виріб 1	Виріб 2
1. Дохід від реалізації	850 000	224 000
2. Виробнича собівартість	850 374	192 583,95
3. Готова продукція на початок періоду	170 × 83,4 = 14 178	85 × 124,6 = 10 591
4. Готова продукція на кінець періоду	1 870 × 83,37 = = 155 901,9	90 × 119,99 = = 10 799,1
5. Собівартість реалізації (р.2 + р.3 – р.4)	708 650,1	192 375,85
6. Валовий прибуток (р.1 – р.5)	141 349,9	31 624,15
7. Адміністративні та збутові витрати*	132 710	66 150
8. Прибуток (збиток) (р.6+/-р.7)	8 639,9	(34 525,85)

* Адміністративні витрати розподілені: на виріб 1 у сумі 75 000 × 55 % = = 41 250 грн; на виріб 2 – 75 000 × 45 % = 33 750 грн.

Змінні витрати на збут віднесені на собівартість відповідного виробу залежно від доходу від реалізації:

комісійні: виріб 1 – 850 000 × 6 % = 51 000 грн; виріб 2 – 224 000 × 6 % = = 13 440 грн;

рекламні витрати: виріб 1 – 850 000 × 3 % = 25 500 грн; виріб 2 – 224 000 × × 3 % = 6 720 грн.

Постійні витрати на збут віднесені: на виріб 1 у сумі (18 500+7 500+1 200) × × 55 % = 14 960 грн; на виріб 2 – (27200 × 45 %) = 12 240 грн.

Усього на виріб 1 припадає 132 710 грн накладних невиробничих витрат, на виріб 2 – 66 150 грн.

Зведений звіт про рух грошових коштів допомагає виявити як надлишок так і нестачу грошових коштів на підприємстві. Даний бюджет дозволяє оцінити потребу у додатковому фінансуванні та дає можливість прийняти обґрунтоване рішення щодо кредитування інвестиційних проектів (табл. 9.32).

Таблиця 9.32

Звіт про рух грошових коштів

Показники	Сума, грн
1. Вхідний залишок грошових коштів	8 500
2. Надходження грошових коштів за видами діяльності:	
рахунки до отримання;	72 250
дохід 1 074 000 / (365 × (365-25))	1 000 438
3. Витрати виробничої діяльності:	
закупівля матеріалів	446 352
зарплата основних робітників	378 225
виробничі накладні витрати (без амортизації)	151 235,26
4. Витрати невиробничої діяльності (без амортизації)	197 660
Усього витрати періоду	1 173 472,26
5. Покриття кредиторської заборгованості минулого періоду	62 200
6. Усього виплат в періоді	1 235 672,26
7. Залишок грошових коштів на кінець періоду (планується збільшення на 5% від початкового)	8 925
8. Потреба у фінансуванні (р.1 + р.2 – р.6 – р.7)	-163 409,26

Звіт складається у довільній формі, але має містити такі дані:

залишок грошових коштів на початок періоду;

надходження грошових коштів за видами діяльності;

поточні витрати за видами виплат;

загальна потреба у грошових коштах на період;

залишок грошових коштів на кінець періоду;

розрахункова величина додаткового фінансування або вивільнення грошових коштів;

потреба у грошових коштах.

Кошторисний бухгалтерський баланс є заключним кроком у складанні основного кошторису (табл. 9.33).

Таблиця 9.33

Баланс, тис. грн

Актив	Сума	Пасив	Сума
Довгострокові активи:		Власний капітал:	
земля	42,5	зареєстрований капітал	300,0
будівлі та споруди	323,0	нерозподілений прибуток (92 369 – 25 886)	66,5
амортизація (63 750 + + 45 000 + 1 200)	110,0	–	
Сировина та матеріали	25,2	–	
Готова продукція	166,7	–	
Рахунки до отримання (1 074 000 / 365 × 25)	73,6	Рахунки до оплати	163,4
Грошові кошти	8,9	–	
Усього	529,9	Усього	529,9

Для більш ретельного бюджетування витрат підприємства не слід обмежуватися розробленням тільки статичного бюджету, тобто бюджету, розрахованого на один статичний обсяг реалізації і, як наслідок цього, виробництва продукції.

За умов невизначеності змін у зовнішньому середовищі підприємства більш корисним стає розроблення системи гнучких бюджетів.

9.4. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень

Однією з найважливіших частин процесу бюджетування є система контролю за ступенем виконання поточних бюджетів. Зіставлення й аналіз бюджетних і фактичних результатів – це не тільки підстава для висновку про результати діяльності того чи іншого підрозділу підприємства, але й інформація для оцінювання якості складання бюджетів. У свою чергу, менеджери, які займаються складанням бюджетів, мають змогу отримати дані, що сигналізують про необхідність перегляду норм і розцінок, покладених в основу бюджетування під час формування та затвердження бюджетів. Контроль за якістю виконання бюджету відбувається як після бюджетного циклу, так і протягом бюджетного періоду шляхом порівняння фактичних і бюджетних показників. Різницю між фактичними та бюджетними витратами називають **відхиленням**, а процес розрахунку

значення відхилень та виявлення причин їх утворення – **аналізом відхилень.**

Перш ніж звернутися до процесу аналізу відхилень, слід нагадати що з точки зору обсягу виробництва та реалізації продукції, який був покладений в основу бюджетування, бюджети розрізняють на **статичні** та **гнучкі** (див. п. 9.1).

Зведений загальний бюджет зазвичай розробляється для фіксованого прогнозного рівня виробництва, тобто є фактично статичним.

З метою організації системи контролю за виконанням бюджету, та починаючи процес аналізу відхилень, потрібно бюджетні дані скоригувати на фактичний обсяг виробництва продукції тобто розробити гнучкий бюджет, який висвітлює рівень бюджетних показників за умов різних обсягів виробництва в зазначеному діапазоні релевантності витрат.

Формула гнучкого бюджету – це рівняння, яке коректно визначає загальні бюджетні витрати для будь-якого рівня виробничої діяльності [39, с. 194].

Тобто **у загальному вигляді гнучкий бюджет витрат прораховується шляхом множення змінних витрат на одиницю (за нормативами, які покладені у статичний бюджет), на кількість вироблених одиниць з додаванням до цієї суми бюджетних постійних витрат.**

Необхідно враховувати, що бюджетні постійні витрати у сумарному значенні є незмінними й тому однакові для всієї родини гнучких бюджетів. Такий підхід визначає більш тісний взаємозв'язок між причиною та відхиленням, статичним бюджетом і фактичними результатами діяльності підприємства у бюджетному році.

Першим кроком в оцінюванні діяльності підприємства та проведенні аналізу відхилень є саме виявлення центрів відхилень. Визначення відхилень допомагає виявити області ефективності або неефективності всієї діяльності чи окремих підрозділів і функцій підприємства. Окрім визначення суми відхилення, важливо з'ясувати його причину шляхом зіставлення бюджетних і фактичних даних. Коли причина відома, керівник може зробити відповідні дії для коригування ситуації, яка призвела до виникнення відхилення.

Бюджетні (нормативні) витрати гнучкого бюджету – це запланований рівень витрат, що показує, якими мають бути витрати за означеного обсягу виробництва. Отже, якщо за результатами зіставлення фактичні витрати вище нормативних, то таке **відхилення вважається**

несприятливим (негативним), у протилежному випадку **відхилення буде сприятливим (позитивним)**.

Сприятливим вважається відхилення, що позитивно впливає на операційний прибуток підприємства. Звісно, несприятливим є відхилення, що здійснює негативний вплив на операційний прибуток. Якщо, наприклад, фактичні доходи підприємства перевищують запланований їх рівень, відхилення є сприятливим, інакше – несприятливим. За відхиленнями показників витрат ситуація зворотна.

Організовуючи систему контролю виконання бюджетів, слід пам'ятати про економічну доцільність отримання інформації. Отже, аналіз відхилень може проводитися вибірково. На великих підприємствах тотальна система аналізу відхилень витрат за всіма складовими є дуже кропіткою й економічно недоцільною роботою. Тому, перш ніж розпочати процес аналізу відхилень, підприємство має визначитися, про які саме пули витрат, у яких підрозділах чи на який продукт воно хоче отримати інформацію. Практику, коли вивчаються лише такі витрати, відхилення яких є надзвичайно високим, стабільно високим, або з невизначеною протягом певного часу динамікою називають **управлінням за відхиленнями**. Згідно з цією системою аналізуються лише відхилення, що перевищують певний ліміт, який встановлюється керівництвом (наприклад, ± 5 %).

Отже, відхилення можна обчислювати для цілих категорій витрат таких, як: спільні виробничі витрати; витрати прямих матеріалів або іншого елементу виробничих витрат, для будь-якого пулу всередині категорій (наприклад, для кожної статті витрат).

За розповсюдженою практикою більшість аналітиків усі відхилення підрозділяють на три види:

1) відхилення витрат прямих матеріалів;

2) відхилення прямих трудових витрат;

3) відхилення виробничих накладних витрат.

Слід розглянути порядок визначення й аналізу цих видів витрат.

Загальне **відхилення прямих витрат на основні матеріали** визначається як різниця між фактичними та нормативними витратами прямих матеріалів, тобто воно може бути розраховане за формулою:

Відхилення прямих витрат на основні матеріали = фактична кількість витраченого матеріалу × фактична ціна – нормативна кількість витраченого матеріалу для фактичного випуску продукції × нормативна ціна. (9.2)

Загальне відхилення може бути розкладене на дві частини: відхилення за ціною (цінове відхилення) та відхилення за використанням (за обсягом) прямих матеріалів.

Відхилення за ціною прямих матеріалів визначається за формулою:

$$\text{Відхилення за ціною} = (\text{фактична ціна} - \text{нормативна ціна}) \times \text{фактична кількість використання}. \quad (9.3)$$

Відхилення за використанням прямих матеріалів може бути знайдене за формулою:

$$\text{Відхилення за використанням} = (\text{фактична кількість використаного матеріалу} - \text{нормативна кількість використаного матеріалу на фактичний випуск продукції}) \times \text{нормативна ціна}. \quad (9.4)$$

Таке відхилення свідчить про результати діяльності менеджерів у виробничих підрозділах.

Якщо всі обчислення правильні, то сумарне значення розглянутих відхилень (**відхилення за використанням та відхилення за ціною матеріалів**) має дорівнювати загальному відхиленню прямих витрат на основні матеріали.

Зазвичай менеджер із закупівель має відповідальність за відхилення за ціною, тому якщо підприємству необхідно виявити витрати за центром закупівель, то цінове відхилення визначається за формулою:

$$\text{Відхилення за ціною на придбані матеріали} = \text{фактично придбана кількість матеріалу} \times (\text{фактична ціна} - \text{нормативна ціна}). \quad (9.5)$$

Аналітикам, які визначають такі відхилення, слід пам'ятати, що позитивне відхилення за придбанням не завжди є добрим знаком, тобто має позитивний ефект для підприємства. У деяких випадках дешевші матеріали мають таку погану якість, що в результаті очікувані норми відходів істотно перевищуються, провокуючи несприятливе (негативне) відхилення за використанням матеріалів. Тому, маючи сигнали за центрами закупівлі та виробництва, потрібно більш детально розбиратися в причинах і наслідках таких явищ, підключаючи до аналізу технічні служби підприємства. Отже, кожна конкретна ситуація повинна оцінюватися відповідно до певних обставин.

Слід пам'ятати, що **відхилення за ціною на придбані матеріали та відхилення за використанням** не будуть дорівнювати **загальному**

відхиленню прямих витрат на основні матеріали, бо зазвичай не всі придбані матеріали використовуються у виробництві у поточному періоді.

Інколи відхилення витрат легко інтерпретувати у вигляді графічної схеми. На рис 9.2. поданий аналіз відхилень прямих матеріалів.

Рис. 9.2. **Аналіз відхилень прямих матеріалів**

Далі треба розглянути процес виявлення та кількісного визначення **відхилення прямих трудових витрат**. **Загальне відхилення прямих трудових витрат** визначається як різниця між фактичними витратами праці та нормативними витратами праці на виготовлення одиниці продукції за винятком браку (як остаточного, так і виправного). Тобто воно може бути визначено за формулою:

Загальне відхилення прямих трудових витрат = фактично відпрацьовані людино-години × фактична ставка оплати праці – – нормативні людино-години на одиницю виробу × фактичний обсяг виробництва × нормативна ставка оплати праці. (9.6)

Визначення відхилень прямих трудових витрат можна розкрити на умовному прикладі.

Приклад 2. Показники про працю:

фактично відпрацьовані людино-години – 900 люд.-год.;

нормативний час для фактичного обсягу виробництва – 1 050 люд.-год.;

фактична ставка (враховуючи нарахування до соціальних фондів) – 20 грн;

нормативна (бюджетна) ставка (враховуючи нарахування до соціальних фондів) – 15 грн.

Необхідно визначити відхилення прямих трудових витрат.

Розв'язання.

Загальне відхилення прямих трудових витрат:

1050 × 15 – 900 × 20 = 15 750 – 18 000 = 2 250 грн (негативне).

Для оцінювання виконання бюджету (плану) керівництво повинне знати, яка частина загального відхилення прямих трудових витрат обумовлена зміною витрат робочого часу, а яка частина – зміною ставок оплати праці (тобто ціною праці).

Відхилення за ставкою оплати прямої праці розраховується за формулою:

Відхилення за ставкою оплати прямої праці = (фактична ставка – – нормативна ставка) × фактично відпрацьовані людино-години. (9.7)

Це відхилення треба розрахувати за даними *прикладу 2*.

Відхилення за ставкою оплати прямої праці = (20 – 15) × 900 = = 4 500 грн (негативне).

Відхилення за продуктивністю прямої праці характеризує якість організації виробничого процесу у підрозділі, тобто якість виробничого менеджменту. Воно може бути розраховане за формулою:

Відхилення за продуктивністю прямої праці = (фактично відпрацьовані людино-години – нормативний час для фактичного обсягу виробництва) × нормативна ставка оплати праці. (9.8)

За даними *прикладу 2* воно становить:

Відхилення за продуктивністю прямої праці = (900 – 1 050) × 15 = = 2 250 грн (позитивне).

Очевидно, що загальне трудове відхилення дорівнює сумі (різниці) двох його відхилень, що для даного прикладу становить:

4 500 (негативне) – 2 250 (позитивне) = 2 250 грн (негативне).

За **відхилення за ставкою оплати прямої праці** зазвичай відповідальність несе відділ кадрів. Це відхилення виникає, коли наймається працівник з оплатою вищою або нижчою, ніж передбачалося в плані; якщо визначені роботи виконуються більш (або менш) високооплачуваним працівником; зміни тарифної ставки внаслідок зростання мінімальної заробітної плати, що гарантується на державному рівні.

За **відхилення за продуктивністю прямої праці** відповідають цехові менеджери. Несприятливе відхилення за продуктивністю може

статися, якщо недосвідченому, нижчеоплачуваному працівникові доручається робота, що вимагає більшої кваліфікації, або внаслідок помилок чи порушень технологічного процесу виробництва. Усе це є сферою впливу виробничих менеджерів (начальника цеха, начальника дільниці, бригадира), тому й відповідальність за наслідки цих відхилень має покладатися саме на них. Таким чином, керівництво повинне аналізувати кожну ситуацію відповідно до обставин, що склалися. На рис. 9.3. поданий аналіз відхилень прямих трудових витрат.

Рис. 9.3. **Аналіз відхилень прямих трудових витрат**

Наступним етапом розрахунку й аналізу відхилень є визначення відхилення виробничих накладних витрат.

Контроль виконання бюджету виробничих накладних витрат є значно важчим завданням, ніж контроль за прямими виробничими витратами, оскільки відповідальність за більшість з них дуже важко покласти на одну відповідальну особу або навіть центр витрат. Більшість постійних виробничих накладних витрат не можуть бути проконтрольовані менеджерами конкретних підрозділів. Але, якщо змінні виробничі накладні витрати можуть бути прив'язані до конкретних операційних підрозділів, певний контроль стає можливим.

Також за рівнем складності відрізняється й аналіз відхилень виробничих накладних витрат. Аналіз таких відхилень має три етапи: на першому обчислюється **загальне відхилення виробничих накладних витрат**, яке потім аналізується за двома складовими на другому етапі. Однією складовою є проведення аналізу **відхилень змінних виробничих накладних витрат,** іншою – аналізу **відхилень постійних виробничих накладних витрат.** На третьому етапі деталізуються **відхилення змінних витрат на відхилення за використанням і відхилення за ефективністю**, **а відхилення постійних витрат – як відхилення за ціною та відхилення за обсягом виробництва.**

На рис. 9.4. поданий аналіз відхилень виробничих накладних витрат.

Рис. 9.4. **Схема відхилень за виробничими накладними витратами**

Загальне відхилення виробничих накладних витрат (ВНВ) визначається як різниця між фактичними ВНВ, що мали місце у поточному бюджетному періоді, та нормативними ВНВ, нарахованими (віднесеними на вироблену продукцію) з використанням коефіцієнтів змінних і постійних ВНВ.

Зважаючи на складність цих нових понять, паралельно з формулами слід навести приклад цифрових розрахунків.

Приклад 3. Припустимо, що підприємство SVL займається виготовленням одного виду продукції – втулок для машинобудівних підприємств. Виробництво кожної втулки за бюджетом потребує 4 години прямої праці. Підприємство планує бюджетні змінні ВНВ у розмірі 5,75 грн на одну людино-годину прямої праці, а постійні ВНВ на бюджетний період – 260 000 грн (формула гнучкого бюджету). Нормальна потужність підприємства, взята за основу під час складання бюджету, дорівнює 80 000 годин прямої праці на бюджетний рік. Протягом бюджетного року фактично понесені ВНВ склали 740 000 грн, з них змінні – 494 460 грн. Протягом року було витрачено фактично 82 410 людино-годин і вироблено 20 100 одиниць продукції.

Розв'язання.

Перш ніж знаходити відхилення ВНВ, необхідно обчислити спільну нормативну ставку розподілу ВНВ, яка складається з двох частин. Перша

частина – це нормативна (бюджетна) ставка розподілу змінних ВНВ, вона дорівнює 5,75 грн на людино-годину прямої праці. Друга частина – нормативна (бюджетна) ставка віднесення постійних ВНВ, яка знаходиться діленням бюджетних постійних ВНВ (260 000 грн) на нормальну потужність (80 000 годин). У результаті отримана ставка у розмірі 3,25 грн на людино-годину прямої праці. Таким чином спільна бюджетна (нормативна) ставка ВНВ дорівнюватиме 9,00 грн на одну годину прямої праці (5,75 грн + 3,25 грн).

Загальне відхилення ВНВ обчислюється таким чином:

Загальне відхилення ВНВ = Фактично понесені ВНВ – Бюджетні (нормативні на фактично вироблений обсяг продукції) ВНВ. (9.9)

За даними *прикладу 3*:

Загальне відхилення ВНВ = 740 000 – 9,0 × 20 100 × 4 = 16 400 грн (негативне).

Як зазначалося, отримане загальне відхилення може бути розподілене на дві складові частини: контрольоване відхилення **змінних виробничих накладних витрат** і **відхилення постійних виробничих накладних витрат** (відхилення ВНВ за обсягом виробництва).

Відхилення за змінними ВНВ (Контрольоване відхилення ВНВ) є різницею між фактично понесеними змінними ВНВ і бюджетними (нормативні на фактично вироблений обсяг продукції) ВНВ. (9.10)

Іншими словами, порівнюються фактичні та бюджетні ВНВ виходячи з одного рівня виробництва (фактичного) для того, щоб оцінити результати діяльності виробничих менеджерів, не залежні від зміни рівня виробництва.

Контрольоване відхилення ВНВ в *прикладі 3* розраховується таким чином: 494 460 – 5,75 × 20 100 × 4 = 32 160 грн (негативне).

У *прикладі 3*, контрольоване відхилення ВНВ несприятливе, оскільки підприємство фактично понесло у бюджетному році більші витрати, ніж планувало.

Відхилення за постійними ВНВ визначається як різниця між фактичними ВНВ і бюджетними ВНВ, віднесеними на фактично вироблену продукцію за нормативною ставкою для постійних ВНВ.

Таким чином, у *прикладі 3*: (740 000 – 494 460) – 3,25 × 4 × 20 100 = = 245 540 – 261 300 = 15 760 грн (позитивне).

Отже, розраховане **загальне відхилення ВНВ** дорівнює сумі (різниці у разі різної спрямованості відхилень) **Відхилення за постійними ВНВ та Відхилення за змінними ВНВ,** у *прикладі 3*:

32 160 (негативне) – 15 760 (позитивне) = 16 400 грн (негативне).

Після загального визначення відхилень змінних і постійних виробничих накладних витрат, слід перейти до третього етапу в аналізі відхилень ВНВ, а саме – до розгляду чинників, які спричинили такі коливання.

Відхилення змінних ВНВ розподіляють на:

відхилення за використанням;

відхилення за ефективністю.

Відхилення за використанням за розрахунком і змістовністю подібні до цінового відхилення. Їх спричиняє різниця в бюджетній та фактичній ставці розподілу ВНВ. Ставка ВНВ у широкому економічному розумінні нагадує "ціну" витрат, оскільки ставка розподілу ВНВ виражає, яку кількість грошових одиниць додає у собівартість виробленої продукції одиниця бази розподілу, за яку найчастіше обирається час праці основних виробничих робітників. Наприклад, ставка змінних ВНВ на підприємстві дорівнює 5,6 грн на одну людино-годину прямої праці. Це означає, що кожна година, яку перебуває в обробці виріб, додає до його собівартості 5,6 грн. У припущенні, що у даному випадку виріб перебував за визначеною нормою в обробці 6 годин, ВНВ, які підприємство має віднести на цей виріб, дорівнюють: 5,6 грн × 6 люд.-год. = 33,6 грн.

Необхідно з'ясувати, за якої умови може змінюватися ставка розподілу змінних ВНВ.

Вочевидь, подібні зміни в обсязі розподілених змінних ВНВ можуть відбуватися внаслідок зміни загальної їх вартості у бюджетному періоді. Наприклад, для розрахунків ставки ВНВ змінні витрати підприємства плануються у звітному бюджетному періоді в обсязі 112 000 грн, тоді як бюджетні дорівнюють 20 000 людино-годин прямої виробничої праці (за технологічними процесами). Тоді ставка ВНВ становить 112 000 грн/20000 людино-годин = 5,6 грн. Нехай фактичні ВНВ за бюджетний період складають 131 200 грн, водночас як обсяг прямої праці, перерахований за гнучким бюджетом, склав 20 500 людино-годин. Тоді фактична ставка ВНВ (тобто в широкому розумінні – "ціна") становить 128 000 / 20 000 = 6,4 грн. Отже, внаслідок зміни суми фактичних ВНВ змінюється ставка ВНВ, а фактичні витрати, які треба віднести саме на означений виріб, становлять: 6,4 × 6 люд.-год. = 38,4 год. Тобто відхилення фактичних ВНВ

від запланованих в бюджеті за рахунок зміни бюджетної ставки становить 4,8 грн (38 грн – 33,6 грн = 4,8 грн). Таким чином, розрахунок **відхилення змінних ВНВ за використанням (цінового) відхилення** може бути розраховане за формулою:

Відхилення змінних ВНВ за використанням = Фактичні змінні ВНВ – – Бюджетні скориговані для фактичного обсягу виробництва змінні ВНВ = Фактичні змінні ВНВ – (Фактичні людино-години × × нормативна ставка ВНВ для змінних витрат). (9.11)

Тепер доцільно повернутися до *прикладу 3,* в якому був поданий аналіз відхилень загальних ВНВ підприємства SVL. Загальне відхилення змінних ВНВ у даному прикладі склало 32 160 (негативне). Необхідно визначити, як на нього вплинуло коливання ставки розподілу ВНВ, тобто **відхилення змінних ВНВ за використанням.** Для цього слід використати формулу (9.11):

відхилення змінних ВНВ за використанням = 494 460 – 5,75 × × 82 410 = 494 460 – 473 857,5 = 20 602,5 грн (негативне).

Відхилення за ефективністю є оцінкою впливу зміни продуктивності праці на загальний обсяг віднесених на виріб змінних ВНВ. І з цим не можна не погодитися, бо якщо за базу розподілу ВНВ обрано людино-години – залежно від того, скільки годин прямої праці буде витрачено на виробництво, то від цих годин прямо залежатиме й обсяг змінних ВНВ. Тобто це відхилення за суттєвістю подібне до відхилення за продуктивністю праці.

Відхилення за ефективністю розраховується як різниця між бюджетними скоригованими ВНВ для фактично використаного часу на пряму працю та бюджетними ВНВ, які ґрунтуються на нормативних годинах для фактичного випуску. Формалізовано це може бути визначено таким чином:

Відхилення за ефективністю = (Фактичні люд.-год. прямої праці – – (фактичний обсяг виробництва × бюджетні люд.-год. прямої праці на одиницю)) × бюджетна ставка змінних ВНВ. (9.12)

За даними *прикладу 3* можна розрахувати суму **відхилення за ефективністю.** Підставляючи дані в формулу (9.12), отримано:

відхилення за ефективністю = (82 410 – (20 100 × 4)) × 5,75 = = (82 410 – 80 400) × 5,75 = 11 557,5 грн (негативне).

Сума двох цих відхилень за використанням і за ефективністю мають дорівнювати загальному відхиленню змінних витрат, яке у даному випадку складає 32 160 (негативне). Слід перевірити правильність проведених розрахунків:

20 602,5 (негативне) + 11 557,5 (негативне) = 32 160 грн (негативне).

Таким чином, можна зробити висновок, що розрахунки проведено правильно.

Відхилення постійних ВНВ розподіляються на:

відхилення за використанням (цінове);

відхилення, що зумовлене зміною обсягу виробництва.

Відхилення за використанням постійних виробничих накладних витрат (цінове відхилення постійних ВНВ) практично тотожне за економічною змістовністю до такого ж відхилення змінних витрат, тобто обумовлене зміною ставки розподілу постійних ВНВ у результаті зміни її загальної вартості. Розрахунок цінового відхилення здійснюється за тією ж формулою, що й для змінних витрат, з відмінністю використання під час розрахунку базової ставки розподілу постійних ВНВ. Таким чином, розрахункова формула має такий загальний вигляд:

Відхилення постійних ВНВ за використанням = Фактичні постійні ВНВ – Бюджетні скориговані для фактичного обсягу виробництва постійні ВНВ = Фактичні постійні ВНВ – (Фактичні людино-години × × нормативна ставка ВНВ для постійних витрат). (9.13)

Розрахунок цінового відхилення постійних ВНВ у *прикладі 3* слід провести у такому порядку:

Цінове відхилення постійних ВНВ = 245 540* – (82 410 × 3,25) = = 22 292,5 грн (позитивне).

*У *прикладі 3* фактичні постійні ВНВ розраховані як різниця між фактичними загальними ВНВ і фактичними змінними ВНВ, тобто 740 000 – 494 460 = 245 540 грн. На практиці дані про фактично понесені підприємством ВНВ можуть бути отримані з первинних, або бухгалтерських, документів, якщо за вимогами облікової політики підприємства розподіл ВНВ на постійні та змінні здійснюється на дату їх визнання у бухгалтерському обліку.

Слід нагадати, що оцінка відхилень як сприятливих (позитивних) або несприятливих (негативних) ґрунтується на співставленні фактичних і бюджетних ВНВ. У разі перевищення останніх, відхилення є сприятливим (позитивним), інакше – негативним.

Відхилення, що зумовлене зміною обсягу виробництва (відхилення за обсягом), є різницею між бюджетними скоригованими постійними ВНВ для фактично витраченого часу (або іншої фактичної бази розподілу) та бюджетними постійними ВНВ, що базуються на бюджетних нормах часу для фактичного випуску (або на бюджетних нормах, покладених в основу розрахунку ставки розподілу постійних ВНВ). Таким чином, за умов використання в якості бази розподілу годин прямої праці, відхилення постійних ВНВ за обсягом може бути розраховане за такою формулою:

Відхилення постійних ВНВ за обсягом діяльності = (фактично відпрацьовані люд.-год. – (фактичний обсяг виробництва × × бюджетна ставка використання люд.-год. на одиницю виробу)) × × бюджетна ставка розподілу ВНВ. (9.14)

У *прикладі 3*:

Відхилення постійних ВНВ за обсягом діяльності = (82 410 – – 20 100 × 4) × 3,25 = 6 523,5 грн (негативне).

Загальна сума двох відхилень постійних ВНВ (відхилення постійних ВНВ за обсягом діяльності та відхилення постійних ВНВ за ціною) має дорівнювати загальному відхиленню постійних ВНВ (постійних виробничих накладних витрат фактичних і розрахованих виходячи з гнучкого бюджету, тобто скоригованих на фактичний обсяг виробництва з урахуванням нормативів, закладених у бюджет). З метою перевірки правильності розрахунків слід обчислити дотримання цього рівняння у *прикладі 3*:

Загальне відхилення постійних ВНВ = 22 292,5 грн (позитивне) + + 6 523,5 грн (негативне) = 28 816,0 грн (позитивне).

Дотримання рівняння свідчить про відсутність помилок у розрахунках.

Таким чином, проведення поглибленого аналізу відхилень бюджетних показників від результатів фактичної діяльності за основними пулами виробничих витрат (як прямих, так і накладних), за факторами, що їх спричинили, дає змогу менеджерам прийняти своєчасні обґрунтовані управлінські рішення для запобігання зменшенню запланованого обсягу виробництва підприємства у поточному бюджетному періоді. Окрім цього, аналіз виконання бюджетів дає змогу виявити "вузькі місця" у виробництві й управлінні підприємством; визначити центри витрат, в яких відбувається незаплановане зростання витрат; розробити систему мотивування "винного" підрозділу до їх зменшення. Водночас, проведений аналіз відхилень

накопичує інформацію щодо необхідності (у разі обґрунтованості відхилень) перегляду нормативів або розцінок, які будуть використані під час складання майбутніх бюджетів.

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність бюджетного планування, його мета та завдання?

2. Які існують види бюджетів?

3. Які існують стадії бюджетування та підходи до складання бюджетів?

4. Наведіть послідовність складання бюджетів виробничого підприємства.

5. У чому полягає методика складання окремих операційних бюджетів:

а) продажів;

б) виробництва;

в) прямих витрат праці;

г) витрачання матеріалів;

д) придбання матеріалів та ін.?

6. Які особливості складання бюджету коштів і бюджетного балансу?

7. Дайте визначення гнучких бюджетів, мету їх складання та порядок використання.

8. Яким є порядок розрахунку відхилень за показниками бюджету?

Тестові завдання для перевірки знань

1. Відправною точкою в процесі розроблення генерального бюджету є:

а) бюджет комерційних витрат;

б) бюджет продажів;

в) бюджет виробництва;

г) бюджет собівартості реалізованої продукції.

2. Бюджет грошових коштів розробляється до:

а) плану прибутків і збитків;

б) бюджету капітальних вкладень;

в) бюджету продажів;

г) прогнозного бухгалтерського балансу.

3. Найкращою основою для оцінювання результатів діяльності за місяць є:

а) планові показники;

б) фактичні показники за попередній місяць;

в) фактичні результати за аналогічний період попереднього року.

4. У процесі підготовки оперативного бюджету останнім етапом є підготовка:

а) плану прибутків і збитків;

б) прогнозного бухгалтерського балансу;

в) бюджету грошових коштів;

5. Для розрахунку кількості матеріалів, які необхідно закупити, повинен бути підготовлений:

а) бюджет загальновиробничих витрат;

б) бюджет комерційних витрат;

в) бюджет виробництва;

г) бюджет продажів.

6. План прибутків і збитків повинен бути підготовлений до початку розроблення:

а) бюджету грошових коштів і прогнозованого балансу;

б) бюджету адміністративних витрат;

в) бюджету комерційних витрат;

г) бюджету загальновиробничих витрат.

7. Бюджет витрат на збут не включає витрати на:

а) страхування готової продукції;

б) амортизацію виробничого устаткування;

в) рекламу;

г) транспортні витрати.

8. Яке з наведених тверджень є помилковим:

а) гнучкий бюджет охоплює інтервал можливих обсягів діяльності підприємства;

б) гнучкий бюджет є тотожним статичному;

в) гнучкий бюджет допомагає підприємству контролювати відхилення накладних витрат;

г) гнучкий бюджет забезпечує основу для порівняння фактичних витрат з очікуваними?

9. Відхилення доходу за рахунок зміни продажів визначають:

а) порівнянням гнучкого бюджету зі статичним бюджетом продажів;

б) порівнянням фактичного та бюджетного обсягу продажів;

в) порівнянням бюджетної та фактичної ціни реалізації продукції;

г) усі відповіді правильні.

10. Бюджетний баланс складають з метою:

а) визначення фінансових результатів діяльності;

б) оцінювання фінансового стану підприємства на кінець планового періоду;

в) оцінювання фінансового стану підприємства за бюджетний період;

г) усі відповіді правильні.

Глосарій

Аналіз відхилень – процес розрахунку значення відхилень і виявлення причин їх утворення**.**

Бюджет – кількісний план у грошовому вимірюванні, підготовлений та прийнятий до визначеного періоду; визначає переважно планове значення доходу, який має бути досягнутий, та/або витрати, які мають бути понесені протягом цього проміжку часу, і капітал, який необхідно залучити задля досягнення даної мети.

Бюджетні (нормативні) витрати гнучкого бюджету – запланований рівень витрат, що показує, якими мають бути витрати за означеного обсягу виробництва.

Бюджетування – процес планування майбутніх операцій підприємства й оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Відхилення – різниця між фактичними та бюджетними витратами.

Управління за відхиленнями – практика, коли вивчаються лише такі витрати, відхилення яких є надзвичайно високим, стабільно високим або з невизначеною протягом певного часу динамікою.

10. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

Мета – сформувати комплексне розуміння процесу прийняття управлінських рішень з використанням релевантної інформації. Пізнання процесу прийняття рішень стосовно оптимального використання ресурсів, визначення оптимального обсягу виробництва і запасів, ціноутворення та прийняття довгострокових управлінських рішень.

Основні питання:

10.1. Процес прийняття рішень і поняття "релевантність облікової інформації".

10.2. Аналіз варіантів альтернативних рішень, оптимальне використання ресурсів за умов обмежень. Рішення стосовно оптимального розміру обсягу виробництва та замовлення.

10.3. Визначення моменту розміщення замовлення.

10.4. Рішення стосовно визначення оптимального розміру запасів.

10.5. Рішення щодо ціноутворення. Модель прийняття рішень за умов невизначеності.

10.6. Прийняття довгострокових рішень. Методи та принципи дисконтування грошових потоків і визначення реальних витрат. Раціонування капіталу.

Компетентності, що формуються за темою:

знання:

сутності системи аналізу інформації для прийняття довгострокових управлінських рішень;

сутності релевантної інформації й етапів прийняття управлінських рішень;

уміння:

розраховувати оптимальний обсяг виробництва та замовлення;

розраховувати оптимальний розмір запасів, оптимальну ціну продукції;

здійснювати розрахунок дисконтування грошових потоків;

комунікація:

здатність обґрунтовувати результати розрахунку оптимальних показників обсягу виробництва, розміру запасів, ціни та ін.;

здатність оцінювати теперішні та майбутні грошові потоки;

автономність та відповідальність:

визначати дані, які необхідні для прийняття конкретних управлінських рішень;

приймати ефективні довгострокові управлінські рішення на основі аналізу релевантної облікової інформації.

Ключові терміни: прийняття рішення, релевантна інформація, ресурси, обмеження, обсяг виробництва, страховий запас, замовлення, ціна, ціноутворення, собівартість, невизначеність, ймовірність, грошові потоки, дисконтування, норма прибутку.

10.1. Процес прийняття рішень і поняття "релевантність облікової інформації"

Метою управлінського обліку є підготовка й обробка інформації, на основі якої управлінський апарат буде приймати відповідні рішення, спрямовані на забезпечення ефективної діяльності підприємства.

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

Процес прийняття рішення – це, перш за все, вибір між різними альтернативами, які пропонує система управлінського обліку керівникам відповідних рівнів управління підприємством.

Управлінські рішення можуть різнитися залежно: від часового періоду, за яким вони розглядаються; від об'єктів впливу; від змістовності процесу управління та ступеня участі спеціалістів у процесі прийняття рішення (рис. 10.1).

Як відомо, стратегічні рішення пов'язані з довгостроковою перспективною. На відміну від них, тактичні рішення приймаються на короткострокову перспективу, а операційні рішення можуть прийматися негайно. Складністю в прийнятті оперативних рішень є існування певних обмежень щодо наявності необхідної інформації. Щоб прийняти правильне рішення, керівнику необхідна вся інформація про варіанти дії. Завданням бухгалтера є забезпечення керівництва такою інформацією. Облікова інформація, що використовується для прийняття рішень, має бути своєчасною, достовірною та релевантною.

Рис. 10.1. **Класифікація управлінських рішень**

Для прийняття ефективного управлінського рішення необхідно дотримуватись певної технології його прийняття. Під **технологією прийняття рішень** розуміють чітку послідовність етапів.

Так, **на першому етапі** необхідно визначитися з завданням, яке потребує вирішення.

На **другому етапі** формуються всі можливі альтернативні варіанти вирішення поставленого завдання.

Третій етап передбачає визначення критеріїв для оцінювання альтернативних варіантів вирішення завдання.

На четвертому етапі потрібно здійснити збирання необхідної інформації та підготувати дані для оцінювання альтернативних варіантів вирішення поставленого завдання.

На п'ятому етапі аналізуються отримані дані, здійснюється порівняння отриманих показників і характеристик, оформлюються порівняльні документи можливих альтернативних варіантів.

Шостий етап передбачає оцінювання альтернативних варіантів і вибір найкращого – з використанням документів, розроблених на попередньому етапі.

На сьомому етапі здійснюється розроблення рекомендацій щодо прийнятого рішення.

Восьмий етап передбачає реалізацію прийнятого рішення.

На дев'ятому етапі аналізуються наслідки прийнятого рішення, оцінюється ступінь досягнення бажаних результатів і виконання завдання.

Для прийняття управлінського рішення надзвичайно важливим є чітке формулювання завдання та критеріїв, за якими буде оцінюватись обраний альтернативний варіант рішення. Важливим також є збирання та надання всієї необхідної обробленої інформації у зручній для сприйняття формі. Це можуть бути порівняльні таблиці, графіки, що оцінюють динаміку певних показників, розрахунки абсолютних і відносних відхилень показників, що прогнозуються.

Вибір кращого варіанта з декількох альтернативних здійснюється на підставі диференційного аналізу релевантної інформації.

Релевантна інформація – це інформація, яка є суттєвою для прийняття рішення, тобто вона містить ті дані, які необхідно враховувати у ході підготовки інформації для прийняття рішення керівництвом.

Нерелевантна інформація включає несуттєві, надлишкові дані про витрати та доходи.

Тому для аналізу альтернативних варіантів рішення доцільно брати лише релевантні доходи та витрати – тобто такі, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Ними можуть бути лише доходи та витрати, що стосуються майбутнього, а ті, що мали місце в минулому, вже жодними управлінськими рішеннями не можна змінити (рис. 10.2).

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

У ході прийняття рішень необхідно враховувати такі умови:

1) якщо різні альтернативні варіанти передбачають різну величину витрат, а сума доходу не змінюється, то вигідним є варіант, за якого диференційні витрати є найменшими;

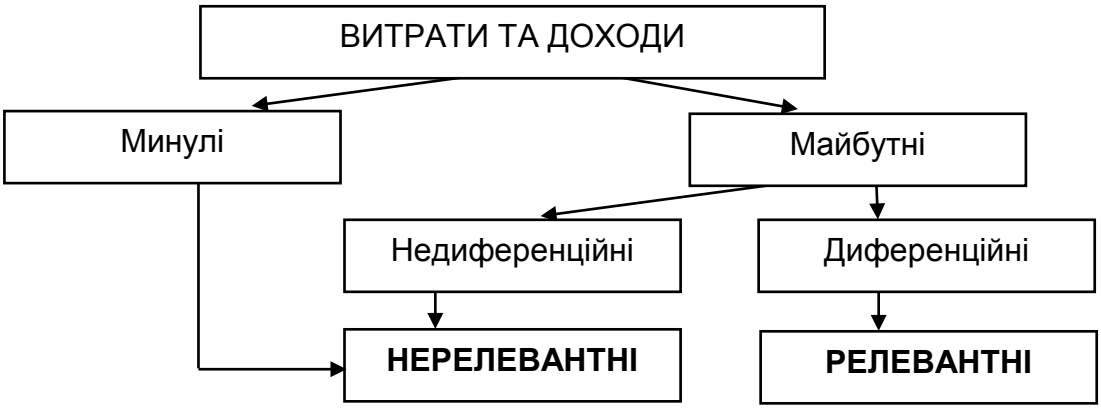

Рис. 10.2. **Релевантні та нерелевантні доходи та витрати**

2) якщо різні альтернативні варіанти викликають зміну і витрат і доходів, то кращим є варіант, за якого диференційний прибуток (різниця між диференційним доходом і диференційними витратами) буде максимальним;

3) для вибору альтернативи необхідно порівнювати загальні величини доходів і витрат, а не на одиницю, бо вони можуть залежати від обсягу діяльності.

10.2. Аналіз варіантів альтернативних рішень, оптимальне використання ресурсів за умов обмежень. Рішення стосовно оптимального розміру обсягу виробництва та замовлення

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.

Вибір кращого варіанта здійснюється шляхом визначення та порівняння диференційних витрат і диференційного доходу та розрахунку диференційного прибутку. Однак для прийняття остаточного рішення необхідно враховувати не лише поточні вигоди, а й довгострокові наслідки.

У процесі планування обсягу виробництва та реалізації продукції підприємство стикається з певними обмеженнями. Серед них можна виділити потужність підприємства, наявність робочої сили, наявність матеріальних і фінансових ресурсів, можливість реалізації продукції на ринку та ін. Тому для досягнення максимальної ефективності діяльності

підприємство мусить обирати ті види діяльності, які за умов наявних обмежень будуть найбільш вигідними. Отже, обов'язковим є найбільш оптимальне використання обмежених ресурсів.

Схема проведення аналізу за умов існуючих обмежень залежить від їх кількості. **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.

Приклад 1. У підприємства існує обмеження стосовно сировини, що використовується на виробництві продукції двох видів: А і Б. Максимально можлива кількість сировини для виробництва обох видів продукції складає 65 т. Інформація про випуск продукції та витрати за кожним видом наведена в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Вихідні дані про продукцію підприємства

Показники	Продукція А	Продукція Б
Наявний попит на продукцію, шт.	5 000	3 000
Ціна реалізації, грн	50	60
Змінні витрати на одиницю продукції, грн	30	27
Витрати сировини на одиницю продукції, кг	10	11

Підприємство має достатні потужності для виробництва і робочою силою забезпечене повністю. Необхідно визначити оптимальну структуру виробництва, яка забезпечить максимальну суму прибутку, якщо це не вплине на зміну суми постійних витрат.

Розв'язання. Спочатку треба визначити маржинальний дохід від кожного виду продукції як різницю між ціною реалізації та змінними витратами на одиницю продукції:

маржинальний дохід продукції А = 50 – 30 = 20 грн;

маржинальний дохід продукції Б = 60 – 27 = 33 грн;

Далі визначити маржинальний дохід на 1 кг сировини шляхом ділення маржинального доходу від кожного виробу на норму витрат сировини на одиницю продукції:

маржинальний дохід на 1 кг сировини продукції А = 20 / 10 = 2 грн;

маржинальний дохід на 1 кг сировини продукції Б = 33 / 11 = 3 грн.

За цим показником більш вигідним є виробництво продукції Б, бо маржинальний дохід на обмежувальний фактор є більшим, тому обсяг виробництва продукції Б буде максимально можливим (обмеженим наявним на ринку попитом), тобто 3 000 шт. На такий обсяг виробництва необхідно сировини: 3 000 × 11 = 33 000 кг або 33 т.

Для виробництва продукції А у такому випадку, залишиться сировини: 65 – 33 = 32 т. Із цієї сировини можна виготовити: 32 000 / 10 = = 3 200 шт. продукції А.

Отже, оптимальним буде виробництво 3 200 шт. продукції А і 3 000 шт. продукції Б; маржинальний дохід складатиме:

3 200 × 20 + 3 000 × 33 = 64 000 + 99 000 = 163 000 грн.

У практиці діяльності підприємств ситуація з існуванням одного обмеження зустрічається дуже рідко. Частіше на підприємстві існують декілька обмежень, від яких залежить обсяг виробництва та реалізації продукції.

Вирішити завдання **за наявності двох обмежень** можна двома способами:

1) шляхом розв'язання системи рівнянь з двома невідомими;

2) графічним.

Приклад 2. Підприємство займається виробництвом двох видів продукції (А і Б). Процес виробництва відбувається у двох цехах (механічний цех, збиральний цех), де продукція проходить послідовну обробку. Потужність кожного цеху обмежена кількістю машино-годин роботи обладнання: механічний цех – 3 600 год., збиральний цех – 2 400 год. Витрати машинного часу на одиницю продукції розподіляються таким чином:

продукція А: механічний цех – 10 год., збиральний цех – 8 год.;

продукція Б: механічний цех – 16 год., збиральний цех – 4 год.

Маржинальний дохід на одиницю продукції складає:

продукція А – 100 грн;

продукція Б – 140 грн.

Необхідно визначити оптимальний обсяг виробництва окремих видів продукції за наявних обмежень.

Розв'язання системи рівнянь з двома невідомими.

Механічний цех: $10x_1 + 16x_2 = 3\,600$

Збиральний цех : $8x_1 + 4x_2 = 2\,400$

де x_1 – обсяг виробництва продукції А;

x_2 – обсяг виробництва продукції Б.

Вирішуючи систему рівнянь звичайним алгебраїчним методом, можна дізнатися, що підприємству доцільно виготовляти 272 од. продукції А та 55 од. продукції Б. Тоді буде забезпечене повне використання машинного часу:

у механічному цеху 10 × 272 + 16 × 55 = 3 600;

у збиральному цеху 8 × 272 + 4 × 55 = 2 396.

Підприємство отримає маржинальний дохід у сумі: 272 × 100 + + 55 × 140 = 34 900 грн.

Графічний метод

З використанням даного методу необхідно:

1) побудувати систему координат: на осі Х позначити один вид продукції (А), на осі У – інший (Б);

2) розрахувати максимально можливий обсяг виробництва кожного виду продукції за умови, що в цеху буде виготовлятись лише один вид:

механічний цех може виготовляти 360 (3 600/10) одиниць продукції А або 225 (3 600/16) одиниць продукції Б;

збиральний цех може виготовляти 300 (2 400/8) одиниць продукції А або 600 (2 400/4) одиниць продукції Б.

Ці величини будуть координатами точок перетину ліній обмежень з осями координат (рис. 10.3).

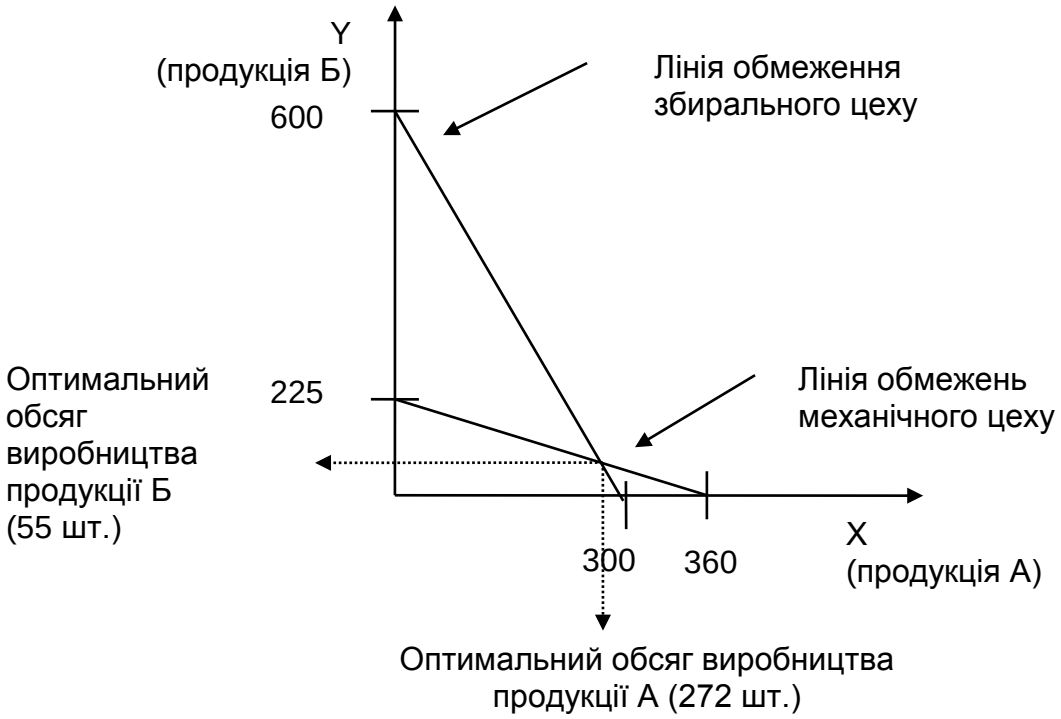

Рис. 10.3. **Графічне розв'язання задач оптимізації виробництва за наявності двох обмежень**

Якщо існують **більше двох обмежень** аналіз виконується з використанням лінійного програмування, з 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.

Цільова функція – мета, яку прагне досягти менеджер.

Рівняння цільової функції – алгебраїчний опис мети, яку намагається досягти менеджер у процесі лінійного програмування.

Рівняння обмежень – алгебраїчне зображення одного з обмежувальних факторів [2, с. 235–236].

Такими факторами можуть бути: потужність виробництва; виробничі площі; дефіцитні матеріали та ін. Цільові функції даних факторів матимуть вигляд:

1) для потужності виробництва:

$$t_1x_1+t_2x_2+\ldots+t_nx_n \le T, \text{ або } \sum t_ix_i \le T, \qquad (10.1)$$

де $t_1, t_2,\ldots t_m$ – витрати машинного часу на одиницю відповідної продукції;

T – максимально можливі витрати робочого часу;

2) для виробничих площ:

$$s_1x_1+s_2x_2+\ldots+s_nx_n \le S, \text{ або } \sum s_ix_i \le S, \qquad (10.2)$$

де $s_1, s_2, \ldots s_m$ – площа, зайнята під виробництво окремих видів продукції;

S – максимально можлива до використання виробнича площа;

3) для дефіцитних матеріалів:

$$m_1x_1+m_2x_2+\ldots+m_nx_n \le M, \text{ або } \sum m_ix_i \le M, \qquad (10.3)$$

де $m_1, m_2, \ldots m_m$ – норми витрачання матеріалів на одиницю відповідної продукції, кг;

M – максимально можливі витрати даного виду матеріалів, кг.

Аналогічно до моделі рівняння обмежень можна ввести інші фактори. Розв'язання моделі, як правило, виконують на ЕОМ. У результаті отримують рівняння, параметри якого показують, скільки одиниць продукції кожного виду доцільно виготовляти (x_i) і яку суму доходу це забезпечить.

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. Релевантними витратами в цьому випадку є змінні витрати, оскільки саме вони змінюються зі зміною обсягу виробництва. Постійні ж витрати у такому випадку будуть нерелевантними. Це пояснюється коротким проміжком часу, що використовується для прогнозного розрахунку, незмінністю виробничих потужностей за цей час, існуванням релевантного діапазону.

Отже, якщо ціна спеціального замовлення перевищує релевантні виробничі витрати на одиницю продукції, спеціальне замовлення слід прийняти. Тоді підприємство отримає прибуток.

Приклад 3. Підприємство спеціалізується на виробництві продукції А. На даний час воно втратило частину своїх покупців і тому не повністю використовує свої виробничі потужності, розраховані на випуск 15 000 одиниць продукції за рік. Фактичний обсяг виробництва становить 11 000 одиниць за рік. Виробничі витрати на одиницю продукції А за планом становлять 85 грн, з яких на вартість сировини та пряму оплату праці припадає 50 грн; виробничі накладні витрати: змінні – 10 грн, постійні – 25 грн. Витрати на збут складають 10 грн на одиницю продукції, і вони є постійними. Середня планова ціна реалізації продукції – 140 грн за одиницю.

Підприємство отримало одноразову пропозицію – продати оптом новому замовнику 4 000 одиниць продукції за ціною 80 грн. Транспортні витрати замовник відшкодовує повністю.

Необхідно визначити доцільність прийняття нового замовлення або відмови від нього.

Розв'язання. Для визначення доцільності нового замовлення необхідно розрахувати додатковий дохід від виконання замовлення: 4 000 × 80 = = 320 000 грн.

Після цього необхідно розрахувати додаткові релевантні витрати:

4 000 × (50 + 10) = 240 000 грн.

А потім визначити релевантний прибуток:

320 000 – 240 000 = 80 000 грн.

Отже, прийняття спеціального замовлення за таких умов при наявності вільних виробничих потужностей буде доцільним, бо воно забезпечить 80 000 грн додаткового прибутку.

Однак, приймаючи відповідне рішення про виконання замовлення за ціною, нижчою від звичайної ціни підприємства, потрібно враховувати, що існує ризик втратити інших потенційних покупців, які можуть придбати цю продукцію за звичайною ціною. Якщо вірогідність такої ситуації досить велика, то розраховану величину релевантного прибутку потрібно буде зменшити на суму прибутку, що, ймовірно, буде втрачений. Якщо отриманий результат буде від'ємним, від замовлення слід відмовитись.

Також для прийняття рішення стосовно спеціального замовлення, керівництву підприємства необхідно розглянути можливість відмови від такого замовлення з одночасним зниженням своїх постійних витрат за рахунок скорочення виробничих потужностей та звільнення частини співробітників. Така стратегія буде виправдана, якщо керівництво прогнозує зниження попиту на свою продукцію у довгостроковій перспективі.

Рішення стосовно скорочення діяльності. Таке рішення доводиться приймати підприємству в тому випадку, якщо у нього існує збитковий підрозділ чи ділянка роботи. Вважається, що, ліквідувавши таку ділянку і (або) замінивши її іншою, підприємство збільшить прибуток у цілому. Однак 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. Такі звіти складають на основі калькулювання змінних витрат. Оскільки діяльність підрозділу буде припинена, то зникнуть і його змінні витрати. Крім того, необхідно провести аналіз постійних витрат підприємства та виділити з їх складу ті, які прямо відносяться до збиткового підрозділу. Це так звані прямі постійні витрати, які зникнуть після припинення діяльності цього підрозділу. У цілому "критичним" кількісним показником, на якому ґрунтується необхідність ліквідації конкретного підрозділу, можна вважати відсутність у нього маржинального доходу. Таким чином, релевантними будуть дані про всі прямі витрати підрозділу – як змінні, так і постійні, що безпосередньо пов'язані з його діяльністю, а також про доходи цього сегмента [15, с. 191].

Рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх ззовні. Часто перед підприємствами постає питання: "виробляти чи купувати". Керівники повинні визначити,

що вигідніше: самим виробляти окремі компоненти продукції (виконувати роботи) чи купувати їх у зовнішніх постачальників (підрядників).

Для вирішення цього питання 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 [2, с. 176].

Приклад 4. Підприємство виготовляє продукцію, для комплектації якої використовує комплектувальні вироби власного виробництва. Річний обсяг виробництва – 3 000 од. продукції. Виробничі витрати на виготовлення одиниці комплектувальних виробів складають: основні матеріали – 35 грн, пряма оплата праці з нарахуваннями 25 грн, накладні витрати: змінні – 27 грн, постійні – 30 грн.

Підприємству пропонують купувати такі комплектувальні у зовнішнього постачальника за ціною – 90 грн за одиницю.

Необхідно визначити, чи доцільно прийняти пропозицію про закупівлю комплектувальних виробів у зовнішнього постачальника.

Розв'язання. Спочатку слід визначити релевантні витрати за виробництвом комплектувальних виробів на підприємстві та за закупівлею у постачальника:

на підприємстві 35 + 25 + 27 = 87 грн;

у постачальника – 90 грн.

Релевантний дохід (збиток):

87 – 90 = – 3 грн на одиницю комплектувальних виробів.

Отже, купувати комплектувальні вироби за даною ціною, яка вище змінних витрат на виробництво, для підприємства є невигідним.

Однак, якби у підприємства були відсутні вільні виробничі потужності, рішення могло б бути іншим. Так, якщо підприємство приймає рішення розпочати власне виробництво компонента і за рахунок цього зменшити виробництво інших продуктів, то втрачений через це маржинальний дохід розглядатиметься як можливі витрати.

Серед інших факторів, які необхідно розглядати у процесі прийняття рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх ззовні є такі:

1) проблема втрати контролю якості напівфабрикатів, що купуються у постачальника;

2) потенційна ненадійність постачань;

3) зростання постійних витрат із розширенням виробничої номенклатури за умови самостійного виготовлення комплектувальних виробів та напівфабрикатів, що у довгостроковій перспективі перевищить економію власного виробництва за даними короткострокового аналізу.

Рішення типу "продавати чи переробляти далі". Якщо у результаті виробничого процесу підприємство отримує спільні продукти, які мають спільні процеси виробництва та витрати до так званої точки розділення, то може виникнути питання, переробляти спільний продукт після точки розділення чи краще його продати. Якщо підприємство вирішує продовжити переробку, то всі витрати на додаткову переробку після точки розділення будуть релевантними – і постійні, і змінні. Крім того, виручка від реалізації готового продукту після додаткової переробки є релевантною інформацією. Водночас усі попередні витрати, які є спільними для всіх спільних продуктів, розглядаються як нерелевантні, оскільки стосуються минулого.

Рішення щодо розмірів партії виробництва продукції. Розмір партії – це кількість одиниць продукції, що виробляється безперервно без переналагодження обладнання. Метою оптимізації розміру партії є мінімізація загальної суми складських витрат, витрат на переналагодження та на оплату відсотків за капітал.

Оптимальний розмір партії можна визначити за формулою:

$$ОРП = \sqrt{(2 \times К \times В_п) / В_с}\,, \qquad (10.4)$$

де *ОРП* – оптимальний розмір партії продукції, од.;

К – обсяг випуску продукції протягом року, од.;

$В_п$ – витрати на переналагодження обладнання з розрахунку на одну партію (серію) продукції, грн;

$В_с$ – складські витрати з розрахунку на одиницю продукції, грн.

За такою ж методикою визначається оптимальний рівень закупівель сировини.

10.3. Визначення моменту розміщення замовлень

Для ефективного управління запасами у будь-який момент підприємство повинне володіти сировиною та матеріалами необхідного виду, у необхідній кількості, щоб забезпечити безперебійний процес виробництва.

У виборі стратегії управління запасами головну роль відіграють витрати на управління запасами. Оскільки витрати, пов'язані з необхідністю прискорення обороту, як правило, виправдані, то інтервали закупівель за цими видами сировини та матеріалів повинні бути максимально скорочені. Найважливішим видам сировини та матеріалів, з яких виготовляється продукція, необхідно приділяти якомога більше уваги, і вони повинні контролюватись з допомогою найбільш ефективних систем обліку.

Якщо бажано поділити виробничі запаси більше ніж на дві класифікаційні групи, то часто використовують систему аналізу "АВС". Відповідно до неї виробничі запаси розподіляють на групи А, В, С. Група А поєднує найбільш активні у грошовому відношенні види запасів, В – запаси середньої активності, С – запаси з найнижчим рівнем активності. Для класифікації за групами А, В і С використовують той же метод, що і для обсягово-вартісного аналізу. Обсяг річного споживання у виробництві сировини та матеріалів кожного виду необхідно помножити на ціну, потім сировину та матеріали розміщують за спадною грошовою активністю. Група А, як найбільш активна, підлягає найбільш детальному контролю, групі В приділяється менше уваги, а група С контролюється найменш активно.

Підприємства змушені зберігати велику номенклатуру сировини та матеріалів, які малоактивні у грошовому вираженні, але повинні завжди знаходитись на складі.

Для визначення потреби виробництва у таких видах сировини та матеріалів на наступний період, а також для посилення контролю за їх рухом ці види сировини та матеріалів також групують у три чи більше категорії. Аналіз, однак, проводиться лише за кількістю сировини та матеріалів кожного найменування, без урахування вартості, і рішення про періодичність закупівель приймаються на основі цього аналізу.

Цінність окремих видів сировини та матеріалів значно більша, ніж їх вартість або ступінь їх грошової активності. За відсутності якогось виду сировини чи матеріалу весь процес виробництва може зупинитися. Тому і дешеві види сировини та матеріалів повинні підлягати детальному контролю. Одночасно можна проводити обсягово-вартісний аналіз.

В управлінні запасами важливо правильно визначити момент розміщення замовлення.

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.

$$\text{Момент розміщення замовлення} = \text{Час виконання замовлення} \times \text{Витрачання запасів за одиницю часу} \quad (10.5)$$

Приклад 5. Підприємство купує у постачальника матеріал А за ціною 60 грн за одиницю. На рік підприємству необхідно 40 000 штук цього матеріалу. У році 260 робочих днів, а час виконання замовлення на постачання матеріалу А становить 5 днів. Підприємство закуповує партію матеріалу А розміром 2 500 штук.

Тоді моментом розміщення замовлення на матеріал А є:

(40 000×5) / 260 = 769 штук.

Отже, підприємству необхідно розміщувати замовлення на запаси кожного разу, коли їх залишок буде знижуватись до 769 штук, тобто за 5 днів до того, як запас буде вичерпаний.

Поповнення запасів базується на використанні однієї з розроблених науковцями систем.

З використанням **системи з фіксованим розміром замовлення** кількість одиниць сировини або матеріалів визначається розрахунком оптимального розміру замовлення (наприклад, по 100 одиниць), 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.

Цю систему інколи називають двохбункерною, оскільки запас поділений на два бункери: у першому – для задовільнення потреб виробництва протягом періоду від дати постачання до дати замовлення, у другому – протягом періоду від дати замовлення до дати постачання.

Система з фіксованим розміром передбачає безперервний облік залишків на складі сировини та матеріалів для визначення точки замовлення.

За системою з фіксованим розміром замовлення підприємству необхідно дотримуватись двох правил контролю:

1) наступну партію необхідно замовляти тоді, коли кількість наявного запасу сировини та матеріалів сумарно з сировиною та матеріалами, поставка яких очікується за останнім замовленням, буде нижче точки замовлення;

2) замовляти партії сировини та матеріалів у оптимальному розмірі.

У процесі підготовки замовлення необхідно дотримуватись такої послідовності операцій:

1) розрахувати оптимальний розмір замовлення з точки зору найбільшої знижки з наближенням до необхідної кількості (наприклад, найбільша знижка надається постачальником для закупівлі 500 кг сировини, а розрахункова потреба у сировині для підприємства – 485 кг, тобто необхідно обрати розмір замовлення у 500 кг);

2) знайти рівень (точку) замовлення на основі очікуваного обсягу відпуску сировини у виробництво за час очікування поставки та величини страхового запасу;

3) перевірити залишок запасу сировини та матеріалів після кожного відпуску у виробництво;

4) коли запас сировини та матеріалів знизиться до кількості, визначеної як рівень (точка) замовлення, необхідно підготувати документи для оформлення замовлення;

5) прийняти рішення про момент надсилання замовлення та надіслати його.

Під час вибору моменту розміщення замовлення необхідно враховувати нинішню та прогнозну ситуацію. Замовлення може бути надіслане на кілька днів раніше або пізніше через дію різних чинників, що не піддаються розрахунку. Такими чинниками можуть бути заміна виду транспорту через погодні умови або інші події, а також необхідність прискорення або затримки у постачанні та ін.

З використанням **системи з фіксованим інтервалом між замовленнями** визначається період між замовленнями (раз в тиждень, в 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 кожний раз до рівня, що не перевищує максимального запасу, розмір якого залежить від ступеня витрачання запасу у попередньому періоді. Ця система

ефективна, якщо є можливість впливати на розмір партії постачання, а витрати на закупівлю відносно невеликі.

З фіксованим інтервалом між замовленнями під час підготовки замовлення необхідно передбачити таку послідовність операцій:

1) установити періодичність контролю запасів, орієнтовану на графік постачань ;

2) розрахувати величину необхідних запасів як суму кількості сировини та матеріалів, що відпускаються у виробництво за період контролю запасів і за час очікування поставки, та кількості у страховому запасі;

3) скласти та виконати графік проведення контролю рівня запасів. Наприклад, комп'ютер повинен кожен понеділок видавати звіт про склад запасів за видами сировини та матеріалів, що контролюються;

4) прийняти рішення про розмір замовлення – визначається кількість сировини та матеріалів, що необхідні для доведення кількості наявного запасу до розрахованої потреби;

5) надіслати замовлення у встановлений графіком день.

Після того як визначений термін замовлення та потреба виробничих цехів у сировині та матеріалах, необхідно визначити оптимальний розмір замовлення [19].

Система з двома контрольними рівнями запасів і з фіксованою періодичністю замовлення – система, у якій рівень запасів регулюється і згори, і знизу. Встановлюється максимальний рівень запасів сировини та матеріалів і їх нижній рівень – точка замовлення. Якщо запас сировини та матеріалів знижується до точки замовлення, коли ще не закінчився встановлений період між замовленнями, то можливе розміщення позачергового замовлення. В інших випадках дана система функціонує як система з фіксованою періодичністю замовлення.

З використанням **системи з двома контрольними рівнями запасів без фіксованої періодичності замовлення** (система мінімум – максимум) замовлення надсилається у випадках, коли рівень замовлення досяг точки замовлення. Період між замовленнями та розмір замовлення в цій системі не фіксується.

10.4. Рішення стосовно визначення оптимального розміру запасів

Основне призначення створення виробничих і товарних запасів полягає у тому, щоб зменшити залежність виробничого процесу від невизначеного характеру постачань, зробити наступні операції з технологічної

обробки продукції незалежними від збоїв у виробничому процесі на попередніх стадіях, а також забезпечити стійку пропозицію готової продукції та товарів за умови нестійкого попиту з боку покупців.

Основними причинами створення матеріальних запасів є: невідповідність обсягів постачання матеріальних ресурсів обсягам разового споживання матеріальних ресурсів і дискретний характер надходження їх на місце споживання; зміна ринкової кон'юнктури, що призводить до створення запасів унаслідок зміни цін; сезонність процесів споживання; дія системи торгових знижок і зменшення транспортно-заготівельних витрат за рахунок постійних витрат у випадку збільшення партії постачання.

Отже, завданням управління запасами є забезпечення їх необхідного рівня з мінімальними витратами.

Одним з методів управління запасами є метод економічного розміру замовлення.

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

Під час визначення оптимального рівня замовлення запасів необхідно враховувати лише ті витрати на придбання та зберігання, які змінюються залежно від розміру партії запасів, тобто релевантні.

У процесі створення матеріальних запасів підприємство несе витрати, пов'язані з придбанням матеріалів, оформленням замовлення, зберіганням матеріалів, а також можливі втрати, що виникають від нестачі запасів.

Витрати, пов'язані з придбанням матеріалів, як правило, не є релевантними та можуть зменшуватись лише у випадку надання знижок продавцем.

Витрати, пов'язані з оформленням замовлення та проведенням розрахунків, частіше також є нерелевантними. Однак якщо їх величина змінюється, то до уваги беруться лише додаткові витрати.

Витрати на зберігання запасів можуть бути як релевантними (страхування запасів, утримання запасів та ін.), так і нерелевантними (амортизація приміщень складу, орендна плата за приміщення та ін.).

Втрати через нестачу запасів виникають у тих випадках, коли відсутня необхідна кількість запасів для задовільнення виробничих потреб чи потреб клієнтів. У результаті цього виникають штрафні санкції

за невиконання договірних умов, втрати від заміни матеріалів та простоювань виробництва та ін.

Таким чином, оптимальний розмір замовлення залежить від кількості запасів, що зберігаються на підприємстві та кількості замовлень. Чим більшим буде розмір замовлень, тим меншою буде їх кількість, а отже, зменшаться витрати на виконання. Однак величина середнього запасу має бути більшою, тому збільшуються витрати на зберігання запасів.

Оптимальним розміром замовлення буде така кількість запасів, за якої витрати на замовлення та зберігання запасів будуть мінімальними. Оптимальний розмір запасів можна визначити табличним або графічним методом і за допомогою формули.

Приклад 6. Підприємство купує у постачальника матеріал А за ціною 60 грн за одиницю. На рік підприємству необхідно 40 000 штук цього матеріалу. Витрати на одне замовлення становлять 900 грн. Партія замовлення має бути кратною 500 одиницям. Прямі витрати на зберігання одиниці матеріалу А складають 5 грн. Вартість капіталу підприємства 23 %.

Розв'язання. Необхідно розрахувати релевантні витрати на зберігання одиниці матеріалу А:

5 + (0,23 × 60) = 18,8 грн.

Табличний метод. З допомогою табл. 10.2 можна розрахувати релевантні витрати на замовлення та зберігання матеріалу А.

Таблиця 10.2

Вихідні дані для розрахунку релевантних витрат на замовлення та зберігання матеріалу А

Річна потреба, од.	Розмір замовлення, од.	Середні запаси, од. (кол.2/2)	Кількість замовлень (кол.1/кол.2)	Річні витрати на замовлення, грн. (кол.4×900)	Річні витрати на зберігання, грн (кол.3×18,8)	Загальні релевантні витрати , грн. (кол.5+кол.6)
1	2	3	4	5	6	7
40 000	1000	500	40	36 000	9 400	45 400
40 000	1500	750	27	24 300	14 100	38 400
40 000	**2000**	**1000**	**20**	**18 000**	**18 800**	**36 800**

Закінчення табл. 10.2

1	2	3	4	5	6	7
40 000	2500	1250	16	14 400	23 500	37 900
40 000	3000	1500	13	11 700	28 200	39 900
40 000	3500	1750	11	9 900	32 900	42 800
40 000	4000	2000	10	9 000	37 600	46 600

Таким чином, за закупівлею партії матеріалу А у розмірі 2 000 штук витрати на виконання замовлення та зберігання запасів будуть мінімальними. Отже, такий розмір партії запасів є оптимальним.

Графічний метод. Дані, наведені в табл. 10.2, слід відобразити на графіку. На осі У зображені річні релевантні витрати на придбання втулок, а на осі Х – обсяг замовлень втулок (рис. 10.4).

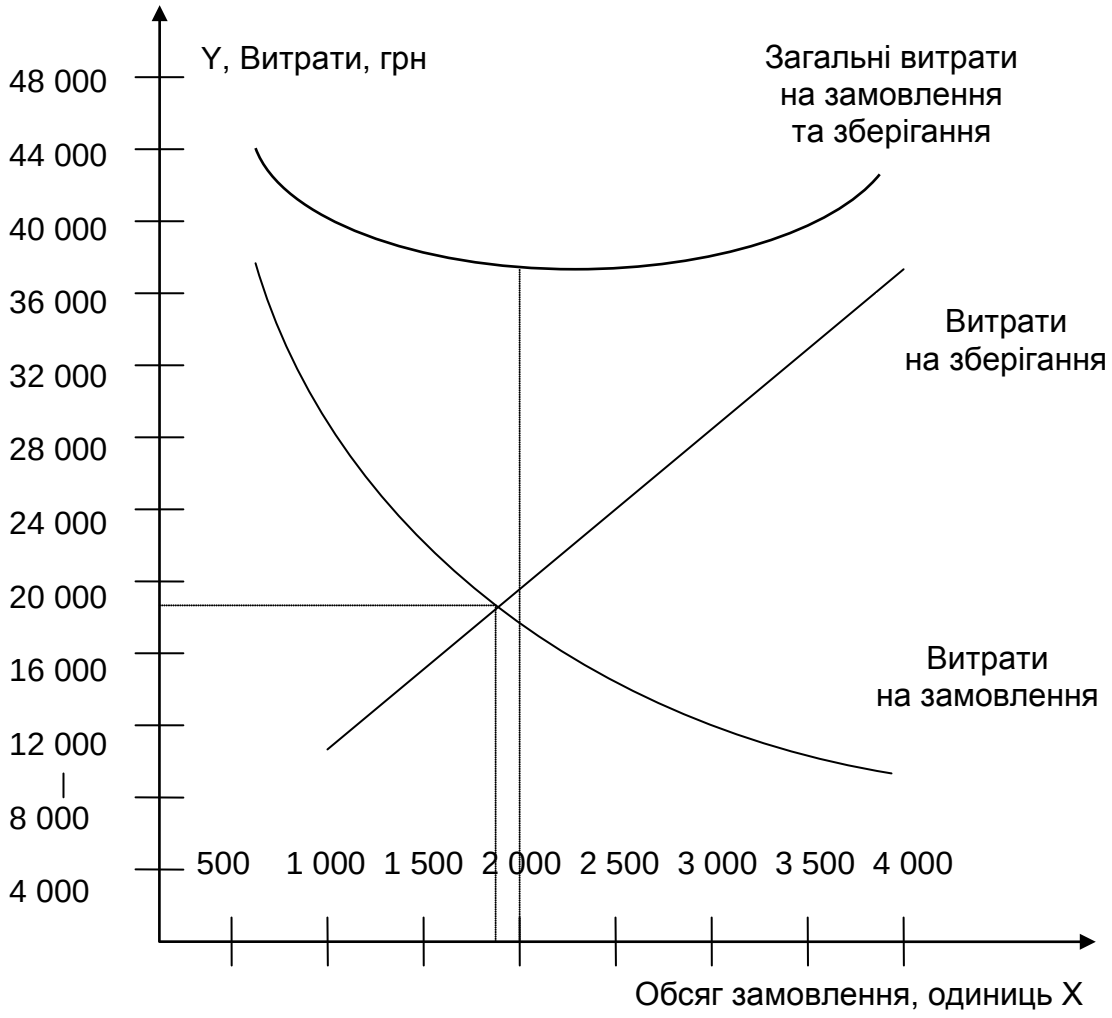

Рис. 10.4. **Графік економічного розміру замовлення**

На графіку видно, що точка економічного замовлення лежить на перетині ліній витрат на зберігання та на замовлення. Оскільки партії витрат закуповуються у кількості, кратній 500 одиниць, то оптимальною партією замовлення буде мінімальне значення лінії сукупних витрат, а саме – 2 000 штук.

За допомогою формули.

Для розрахунку оптимального розміру замовлення використовується така формула:

$$EOQ = \sqrt{(2D \times P)/H}\ , \qquad (10.6)$$

де EOQ – економічний розмір замовлення;

D – загальні потреби (одиниць) протягом певного періоду;

P – витрати на розміщення одного замовлення;

H – витрати на зберігання одиниці запасу протягом певного періоду.

Слід підставити в наведену формулу дані прикладу:

$$EOQ = \sqrt{(2 \times 40\ 000 \times 900)/18{,}8} = 1957 \approx 2000 \text{ одиниць.}$$

Використання даної формули для розрахунку економічного розміру замовлення можливе лише за умов, що потреба у запасах, витрати на замовлення та на зберігання запасів є постійними та заздалегідь відомими величинами, а виробничі потужності підприємства та потужності для зберігання запасів – необмеженими.

Найчастіше на підприємствах потреба у запасах в різних операційних циклах коливається, й інколи ці коливання досить значні. Часто виникає ситуація, що запаси використовуються швидше, ніж планувалось, і тому виникає їх дефіцит, що може призвести до простоювань у виробництві. Для того щоб уникнути такої ситуації, на підприємствах створюється **резервний запас**. Його метою є забезпечення потреб у запасах на випадок збільшення попиту або часу виконання замовлення.

Звичайно, створення резервного запасу призводить до додаткових витрат, інколи досить значних. Тому підприємство повинне оцінити витрати на створення та функціонування резервного запасу та порівняти їх з можливими втратами від їх нестачі. Якщо друга величина більша – утримання резервного запасу є вигідним.

Очікувані втрати від нестачі запасів є добутком втрат від нестачі запасів та ймовірності виникнення такої нестачі [13, с. 241–247].

10.5. Рішення щодо ціноутворення. Модель прийняття рішень за умов невизначеності

Особливе значення серед завдань управлінського обліку має встановлення ціни на продукцію.

Ціна як економічна категорія – це грошовий вираз вартості, кількість грошей або інших товарів чи послуг, які сплачуються й отримуються за одиницю товару чи послуги.

Цінова політика підприємства дозволяє йому активно впливати на обсяг реалізації та розмір прибутку. Мінімальна ціна визначається витратами підприємства, максимальна – наявністю унікальних властивостей товару. Ціни товарів конкурентів і товарів-замінників дають середній рівень, якого підприємству можна дотримуватись для визначенні ціни.

Існують різні методи ціноутворення. У табл. 10.3 наведена їх порівняльна характеристика.

Таблиця 10.3

Порівняльна характеристика методів ціноутворення

Назва методу	Короткий опис	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Витратні методи			
Метод повних витрат	Ціна визначається як сума повної собівартості, прибутку та непрямих податків	Забезпечує повне покриття всіх витрат і отримання планованого прибутку (у випадку досягнення планованого обсягу продажів); доступність інформації для розрахунку ціни виробником; інформація проста та зрозуміла для покупців, складається враження "справедливої" ціни	Не беруться до уваги чинники попиту; знижуються стимули до мінімізації витрат

Продовження табл. 10.3

1	2	3	4
		використання методу всіма підприємствами призводить до формування єдиного рівня цін	
Метод вартості виготовлення	До повної суми витрат на одиницю продукції на закупівлю сировини та матеріалів додається сума (відсоток, норма прибутку), що відповідає власному вкладу підприємства у формування вартості виробу. Тобто у розрахунку ціни виробу враховуються лише ті витрати, які можна безпосередньо віднести на виробництво даного виробу	Див. метод повних витрат	Для встановлення цін на всю продукцію, що виготовляється, цей метод не може бути використаний, оскільки постійні витрати повинні бути повернуті підприємству у загальній виручці
Метод рентабельності інвестицій	Метод базується на тому, що проект повинен забезпечувати рентабельність не нижче вартості залучених коштів. До сумарних витрат на одиницю продукції додається сума відсотків за кредит	Це єдиний метод, який враховує платність фінансових ресурсів, що необхідні для виробництва та реалізації продукції	Високий рівень відсоткових ставок за кредит та їх невизначеність у часі в умовах інфляції призводить до завищення цін на продукцію

Продовження табл. 10.3

1	2	3	4
DIRECT-COST	Ціна встановлюється шляхом додавання до прямих (змінних) витрат певної надбавки	Дозволяє виявити найбільш рентабельні види продукції, тобто виявити ті продукти, які додають найбільшого внеску у валовий прибуток підприємства	Мало розповсюджений у вітчизняній практиці, переважно, через неврегульованість співвідношення принципів управлінського та податкового обліку
Метод структурної аналогії	Необхідно підставити значення тих елементів собівартості, які займають найбільшу питому вагу у собівартості виробу або обрані для розрахунку за іншими міркуваннями	На його основі можна коригувати узгоджену постачальником і споживачем договірну ціну, особливо в умовах високих темпів інфляції, коли окремі елементи ціни підлягають значному подорожчанню	Відсутність впливу попиту на рівень ціни
На основі відчутної цінності	На основі визначення ціннісних уявлень про товари конкурентів у свідомості споживачів	Ціна відповідає відчутній ціннісній значущості товару для споживача (врахований чинник попиту)	Відсутність чіткої методики визначення цінності; повністю відсутній вплив витрат на ціну
Ціннісні та параметричні методи			
Ціннісний метод	Загальна економічна цінність товару = ціна байдужності + позитивна цінність відмінностей – негативна цінність відмінностей	Забезпечує отримання більшого прибутку за рахунок досягнення вигідного співвідношення "цінність/витрати"	Помилки та неточності у понятійному апараті щодо визначення економічної цінності й економічного виграшу
Метод поточної ціни	Результат сумісного оптимального рішення підприємств даної галузі промисловості. Ціна дорівнює тій, що	Використовується, коли витрати вимірюються працею. Привабливий для тих підприємств, які хочуть наслідувати лідера	Використовується головним чином лише на ринках однорідних товарів

Продовження табл. 10.3

1	2	3	4
	зазвичай отримується за даний товар на ринку		
Агрегатний метод	Сумування окремих конструктивних частин виробів, що входять у параметричний ряд, з додаванням вартості оригінальних вузлів, витрат на збирання та нормативного прибутку	Може використовуватись у тих випадках, коли новий виріб складається із конструкційних елементів, що присутні в інших виробах, але у різних сполученнях	Ускладнене використання для ряду виробів
Метод питомих показників	Один з методів, що базуються на прямій взаємозалежності технічних показників виробів з ціною	Дає можливість визначити ціну, що забезпечує для споживача рівну вигідність використання нового виду продукції та виробу-аналогу (конкурента)	Спрощений математичний розрахунок; ігнорує всі інші споживчі властивості виробу; не враховує альтернативні способи використання продукції; повністю ігнорує попит і пропозицію.
Метод бальних оцінок	Розрахунок ціни здійснюється виходячи із залежності між техніко-економічними показниками (їх суб'єктивними оцінками) та ціною виробу	Дає можливість більш плавно відображувати зміни технічних та інших показників, ніж, наприклад, метод питомих показників. Крім того, враховуючи одночасний вплив усіх прийнятих до розрахунку показників, цей метод виключає можливість помилок, які можуть виникнути у визначенні ціни виробів залежно від окремих технічних параметрів	Оцінка техніко-виробничих показників продукції є в певній мірі суб'єктивною; використання системи бальної оцінки та створення нормативної бази потребують складного попереднього розроблення

Закінчення табл. 10.3

1	2	3	4
Метод регресійного аналізу	Вибір об'єкта аналізу виходячи з мети дослідження; відбір чинників, що на нього впливають; прийняття гіпотези про форму зв'язку; математичне рішення й отримання формул залежності; оцінювання та трактування результатів	Облік техніко-економічних параметрів виробів (споживчих властивостей); можливість встановлення цін на нові вироби; дає можливість диференціювати ціни в залежності від рівня техніко-економічних параметрів виробів	Від того, наскільки правильно буде обрана форма зв'язку, побудована економіко-математична модель, залежить точність отриманих результатів і можливість їх використання на практиці; відсутність будь-якого зв'язку з витратами на виробництво та попитом

Основними перевагами витратного підходу є: гарантія збереження виробництва за умови безперервності продажів продукції, об'єктивна основа для встановлення ціни; досвід використання методу протягом багатьох років більшістю підприємств.

Витратний метод ціноутворення особливо ефективний у таких випадках:

1) монополістичний або олігополістичний ринок, коли конкурентів немає або їх реакція залежить від ваших дій;

2) на ринку немає товарів-замінників або товарів-аналогів;

3) короткостроковою метою функціонування підприємства є покриття витрат;

4) короткострокова втрата прибутку не вплине на стан підприємства у довгостроковому періоді.

В останні роки витратний метод у своєму первинному трактуванні починає поступово зживати себе. Навіть його прибічники, призначаючи ціну, не зупиняються на встановленні відсотка рентабельності, а займаються, як мінімум, аналізом конкурентів.

Новий підхід до ціноутворення полягає в "управлінні" споживачем. Одним із головних завдань керівника повинне стати створення та модифікування нових потреб, "виховання" свого покупця. Останнім часом все

частіше спостерігається тенденція підкорення виробництва сфері обігу, коли рівень технологій може створити будь-який товар, необхідно лише знання потреб. Керівнику важливо розуміти, що негнучкість виробництва та вантаж традицій ведуть до втрати покупців і, відповідно, спаду виробництва.

На практиці під час ціноутворення підприємства враховують інформацію як про ринок, так і про витрати.

В управлінському обліку використовують поняття довгострокової та короткострокової нижньої межі ціни.

Довгострокова нижня межа ціни показує, яку мінімальну ціну можна встановити, щоб покрити повні витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції. Ця межа відповідає повній собівартості.

Короткострокова нижня межа ціни – ціна, яка може покрити лише змінну частину витрат. Ця межа відповідає собівартості, визначеній за системою DIRECT-COST.

Найпоширенішою формою ціноутворення на основі витрат є ціноутворення за принципом **"витрати плюс".**

Даний принцип використовує витрати як базу, до якої додається надбавка для отримання потрібної ціни.

Приклад 7. Підприємство виготовляє один вид продукції. Інформація про витрати підприємства:

прямі матеріальні витрати – 20 грн на одиницю;

пряма оплата праці – 16 грн на одиницю;

змінні виробничі накладні витрати – 8 грн на одиницю;

змінні збутові витрати – 4 грн на одиницю;

постійні виробничі накладні витрати – 180 000 грн за період;

постійні адміністративні та збутові витрати – 90 000 грн за період.

Обсяг виробництва – 30 000 штук.

Необхідно визначити ціну на продукт.

Розв'язання.

Повні витрати плюс надбавка. Відповідно до даного підходу у якості бази витрат використовують повні витрати на одиницю продукції:

прямі матеріальні витрати – 20 грн на одиницю;

пряма оплата праці – 14 грн на одиницю;

змінні виробничі накладні витрати – 8 грн на одиницю;

змінні збутові витрати – 4 грн на одиницю;

постійні виробничі накладні витрати (180 000/30 000) – 6 грн на одиницю;

постійні адміністративні та збутові витрати (90 000/30 000) – 3 грн.

Сума повних витрат = 20 + 14 + 8 + 4 + 6 + 3 = 55 грн.

Підприємство визначає ціну, додаючи до повної собівартості продукту 25-відсоткову надбавку.

Надбавка 25 % = 55 × 0,25 = 13,75 грн.

Ціна = 55 + 13,75 = 68,75 грн.

Звіт про прибутки та збитки матиме такий вигляд (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

Звіт про прибутки та збитки з ціноутворенням за підходом "повні витрати плюс надбавка"

Показники	Суми, грн
Продажі (30 000 × 68,75)	2 062 500
Собівартість реалізованої продукції ((20 + 14 + 8 + 6) × 30 000)	1 440 000
Валовий прибуток	622 500
Адміністративні та збутові витрати ((4 + 3) × 30 000)	210 000
Прибуток	412 500

Виробничі витрати плюс надбавка. За даним підходом для визначення ціни використовується виробнича собівартість одиниці продукції:

прямі матеріальні витрати – 20 грн на одиницю;

пряма оплата праці – 14 грн на одиницю;

змінні виробничі накладні витрати – 8 грн на одиницю;

постійні виробничі накладні витрати (180 000/30 000) – 6 грн на одиницю.

Усього виробничі витрати = 20 + 14 + 8 + 6 = 48 грн.

Підприємство визначає ціну, додаючи до виробничих витрат продукту 43,23-відсоткову надбавку.

Надбавка = 48 × 0,4323 = 20,75 грн.

Ціна = 48 + 20,75 = 68,75 грн.

Звіт про прибутки та збитки матиме такий вигляд (табл. 10.5).

Таблиця 10.5

Звіт про прибутки та збитки з ціноутворенням за підходом "виробничі витрати плюс надбавка"

Показники	Суми, грн
Продажі (30 000 × 68,75)	2 062 500
Собівартість реалізованої продукції (48 × 30 000)	1 440 000
Валовий прибуток	622 500
Адміністративні та збутові витрати ((4 + 3) × 30 000)	210 000
Прибуток	412 500

Змінні витрати плюс надбавка. Згідно з даним підходом необхідно розрахувати змінні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції:

прямі матеріальні витрати – 20 грн на одиницю;

пряма оплата праці – 14 грн на одиницю;

змінні виробничі накладні витрати – 8 грн на одиницю;

змінні збутові витрати – 4 грн на одиницю.

Усього змінні витрати = 20 + 14 + 8 + 4 = 46 грн.

Підприємство визначає ціну, додаючи до змінних витрат 49,46-відсоткову надбавку.

Надбавка = 46 × 0,4946 = 22,75 грн.

Ціна = 46 + 22,76 = 68,75 грн.

Звіт про прибутки та збитки матиме такий вигляд (табл. 10.6).

Таблиця 10.6

Звіт про прибутки та збитки з ціноутворенням за підходом "змінні витрати плюс надбавка"

Показники	Суми, грн
Продажі (30 000 × 68,75)	2 062 500
Змінні витрати (46 × 30 000)	1 380 000
Маржинальний дохід	682 500
Постійні витрати (180 000 + 90 000)	270 000
Прибуток	412 500

Одним із різновидів ціноутворення за принципом "витрати плюс" є **ціноутворення на основі вартості часу та матеріалів**. Цей метод досить розповсюджений у обслуговуючих підрозділах підприємства або на підприємствах, що надають споживачам послуги.

Ціна послуги за цим методом визначається як сума вартості часу та матеріальних витрат. В свою чергу, вартість часу визначається як сума прямої заробітної плати за годину, накладних витрат на годину та вартості години для забезпечення бажаного прибутку.

Матеріальні витрати визначаються як сума прямих матеріалів за ціною придбання та частки витрат на транспортування та зберігання матеріальних запасів.

Ще одним методом ціноутворення, поширеним в управлінському обліку, є **визначення відсотка надбавки**.

Рентабельність інвестицій часто використовується підприємствами як база для визначення відсотка надбавки.

$$\text{Відсоток надбавки} = \frac{\text{Плановий прибуток + Адміністративні та збутові витрати}}{\text{Обсяг виробництва} \times \text{Виробнича собівартість одиниці}} \qquad (10.7)$$

Приклад 8. Підприємство розглядає можливість інвестицій в розширення виробництва у сумі 2 000 000 грн. Очікується щорічна реалізація 50 тисяч одиниць продукції. Виробнича собівартість одиниці продукції – 55 грн. Адміністративні та збутові витрати – 800 000 грн. Компанія планує рентабельність інвестицій – 22 %.

Розв'язання.

Відсоток надбавки = ((22 % × 2 000 000) + 800 000)/(50 000 × 55) = = 45 %.

Виробнича собівартість продукції = 50 грн;

надбавка 45 % = 50 × 0,45 = 22,5 грн;

ціна = 50 + 22,5 = 72,5 грн.

Підприємства також можуть використовувати **цільове ціноутворення**, за якого ціна на продукцію визначається з урахуванням цін конкурентів і впливу покупців. Завдання керівництва підприємства – виготовити продукцію, яка буде успішно продаватись на ринку. Підприємству необхідно розрахувати цільові витрати на продукцію, які забезпечать необхідний прибуток.

Приклад 9. Підприємство планує виготовити продукцію, ринкова вартість якої складає 60 грн. Обсяг виробництва та продажів запланований на рівні 20 000 одиниць. Надбавка до повних витрат – 15 %. Адміністративні та збутові витрати, що виникають у виробництві даної продукції складуть 205 000 грн в рік. Необхідно визначити цільові виробничі витрати одиниці продукції.

Розв'язання.

Продажі = 20 000 × 60 = 1 200 000 грн;

надбавка = 1 200 000 – (1 200 000/1,15) = 156 522 грн;

адміністративні та збутові витрати = 205 000 грн;

цільові виробничі витрати = 1 200 000 – 156 522 – 205 000 = 838 478 грн;

цільові виробничі витрати на одиницю продукції = 838 478/20 000 = = 41,92 грн.

Отже, підприємство має виготовляти продукцію з виробничою собівартістю, що не перевищує 41,92 грн.

Під час прийняття управлінських рішень керівники часто стикаються з неможливістю передбачити майбутні події. Недостатність інформації для оцінювання майбутньої ситуації означає невизначеність.

Невизначеність – це відсутність достатньої інформації про можливі події. Вона зумовлює ризик, тобто можливість відхилення фактичних результатів від очікуваних. Чим більша невизначеність, тим більший ризик для прийняття рішення. Для зниження ризику необхідно враховувати ймовірність тих або інших явищ [2, с. 188].

Ймовірність – число, що характеризує міру можливого настання події. Відповідно, **подія** – це явище, можливість виникнення якого вивчається [13].

За теорією ймовірностей усі події, що спостерігаються, можна розподілити на три групи:

1) достовірні – ті, що відбудуться обов'язково (ймовірність = 1);

2) неможливі – ті, що не можуть статися (ймовірність = 0);

3) випадкові – ті, що можуть відбутись за певних умов (ймовірність $0 < p < 1$.

Невизначеність пов'язана саме з можливістю випадкових подій.

Ймовірність випадкової події – це відношення числа сприятливих наслідків випробування до загального числа всіх можливих наслідків. Ймовірність усіх можливих наслідків випадкової події дорівнює 1.

Розподіл ймовірностей – це список можливих наслідків аналізованої події та ймовірність того, що такий або інший наслідок настане [2, с. 188].

Очікуване значення розраховується зважуванням кожного наслідку на відповідну йому ймовірність:

$$\bar{A} = \sum_{i=1}^{n} A_i \times p_i , \qquad (10.8)$$

де $\bar{A}$ – очікувана величина (оцінка події);

A_i – значення змінної величини для певної події (наслідку);

p_i – ймовірність певної події (наслідку).

Виділяють два види ймовірностей (рис. 10.5).

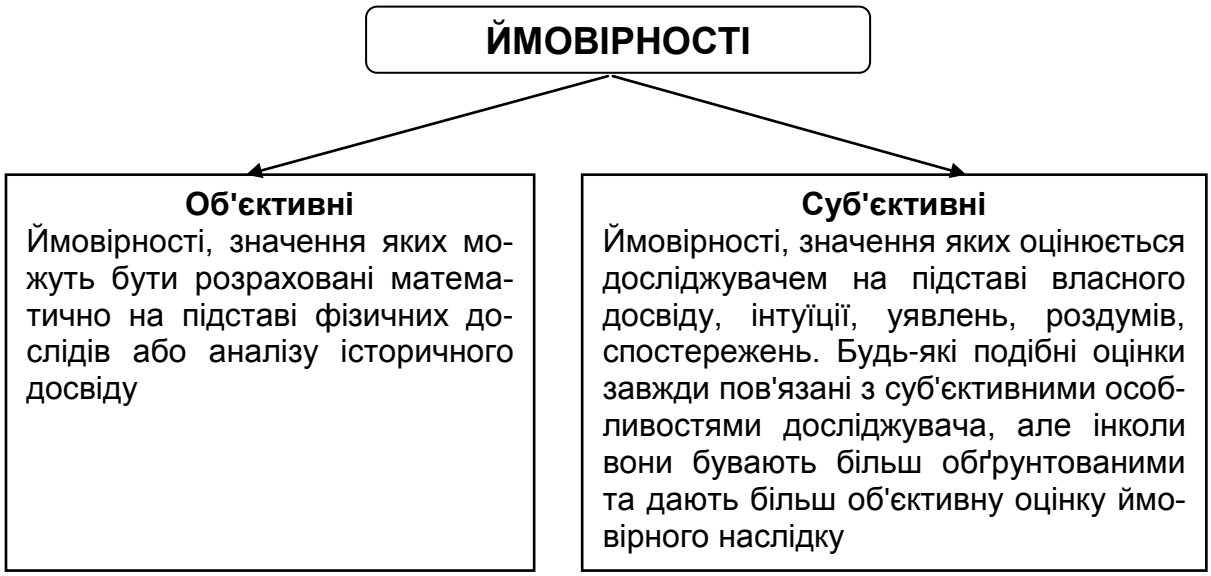

Рис. 10.5. **Види ймовірностей**

Приклад 10. Підприємство планує розробити новий вид продукції та запустити його у виробництво. Витрати на розроблення складуть 250 000 грн. Ймовірність того, що розробка буде вигідною для підприємства складає 0,8, а що невигідною – 0,2. Якщо розробка буде вигідною, то на ринку продукція може забезпечити такі показники (за даними попередньої експертизи):

1) якщо продукція буде високої якості та користуватиметься підвищеним попитом, то вона забезпечить прибуток на суму 600 000 грн. Ймовірність такої події – 0,6;

2) якщо продукція буде середньої якості, вона забезпечить прибуток на рівні 400 000 грн. Ймовірність такої події – 0,3;

3) якщо продукція буде неякісною, то збиток становитиме 100 000 грн. Ймовірність такої події – 0,1.

Розв'язання.

У табл. 10.7 наведений розрахунок очікуваного результату і його ймовірності від запуску у виробництво нового виду продукції.

Таблиця 10.7

Розрахунок очікуваного результату та його ймовірності

Успішна розробка p = 0,8	продукція якісна p = 0,6	600 000 × 0,8 × 0,6 = 288 000 грн
	продукція середньої якості p = 0,3	400 000 × 0,8 × 0,3 = 96 000 грн
	продукція неякісна p = 0,1	(100 000) × 0,8 × 0,1=(8 000) грн
Невдала розробка p = 0,2		(250 000) × 0,2 = (50 000) грн
Загальна сума очікуваного результата		288 000 + 96 000 – 8 000 – 50 000 = = **326 000 грн**
Ймовірність прибуткових наслідків рішення		0,8 × 0,6 + 0,8 × 0,3 = 0,72 або **72 %**

Якщо очікуваний результат для декількох варіантів буде однаковим, для вибору кращого варіанта доцільно розрахувати можливе стандартне (середньоквадратичне) відхилення (σ):

$$\sigma = \sqrt{\sum_{i=1}^{n} (Ai - \bar{A})^2 \, p_i}. \qquad (10.9)$$

За наявності декількох варіантів кращим вважають той, який має менше значення стандартного відхилення, що говорить про більш однорідну сукупність і більш високу ймовірність отримання розрахованого результату.

Якщо альтернативні події мають різну очікувану величину та різне стандартне відхилення, то для остаточної оцінки кожної з них визначають коефіцієнт варіації (*Кв*):

$$Кв = σ/ \bar{A}. \quad (10.10)$$

Той варіант, коефіцієнт варіації якого менший, вважають більш привабливим.

Для проведення розрахунку ймовірності подій важливими є показники розподілу ймовірності очікуваних наслідків майбутніх подій, але саме ці показники найважче визначити, а у деяких випадках це взагалі неможливо.

Якщо ситуація складається так, що керівники не можуть отримати обґрунтовану оцінку ймовірності можливих наслідків очікуваної події, в умовах невизначеності, то вони можуть приймати рішення на основі оптимістичних або песимістичних прогнозів. У процесі можливі такі варіанти поведінки керівників:

1) максимізація максимальних результатів (критерій "максимакс") – це прогноз, який передбачає найкращий результат з усіх можливих;

2) максимізація мінімальних результатів ("максимін" – критерій Вальда) – це прогноз, який передбачає найгірший з очікуваних варіантів;

3) мінімізація максимального жалю ("мінімакс" – критерій Севіджа) – це прогноз, розрахований на мінімально можливі втрати за різними варіантами рішень;

4) максимізація рівня ймовірності – прогноз дій у варіанті, ймовірність якого найвища.

Можливі й інші методи прийняття рішень в умовах невизначеності [2, с. 189–193].

10.6. Прийняття довгострокових рішень. Методи та принципи дисконтування грошових потоків і визначення реальних витрат. Раціонування капіталу

Довгострокові рішення пов'язані з капітальними інвестиціями.

Капітальні інвестиції – це кошти, що спрямовуються на відтворення основних засобів, розширення, реконструкцію та модернізацію підприємства.

Рішення про капітальні інвестиції базуються на необхідності оновлення матеріально-технічної бази; нарощування обсягів виробничої діяльності; освоєння нових видів діяльності.

Під час оцінювання інвестиційного проекту керівництвом розглядається співвідношення витрат, необхідних для втілення проекту та результатів від його здійснення. Загальним критерієм ефективності інвестиційного проекту є рівень прибутку, отриманого на вкладений капітал. Під прибутковістю (дохідністю) розуміють не просто приріст капіталу, а такий його темп зростання, який повністю компенсує загальну зміну купівельної спроможності грошей протягом періоду, що розглядається; забезпечує мінімальний рівень дохідності та покриває ризик інвестора, пов'язаний зі здійсненням проекту.

Для оцінювання ефективності капіталовкладень використовують низку показників, що розраховуються *статичними* та *динамічними* методами.

До статичних методів оцінювання ефективності інвестицій можна віднести розрахунок терміну окупності та норму прибутку.

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

Наприклад, підприємство здійснило інвестицію у проект розміром 200 000 грн. Щорічний чистий грошовий потік – 50 000 грн. Тоді період окупності складе: 200 000 / 50 000 = 4 роки.

Якщо ж щорічні грошові надходження є нерівномірними, то для визначення періоду окупності необхідно акумулювати чисті грошові потоки до тих пір, поки початкові інвестиції не будуть покриті.

Наприклад, з інвестицією у 200 000 грн чисті грошові надходження складають: 1-й рік – 30 000 грн; 2-й рік – 40 000 грн; 3-й рік – 50 000 грн; 4-й рік – 50 000 грн; 5-й рік – 60 000 грн. Період окупності складе: 4 роки + 30 000/60 000 = 4,5 роки.

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

Наприклад, початкові інвестиції за проектом – 200 000 грн. Загальний прибуток за чотири роки реалізації проекту складає 80 000 грн,

що означає середньорічний прибуток у сумі 20 000 грн (80 000/4). Норма прибутку складає: 20 000 / 200 000 = 10 %.

Порівнюючи розраховану величину норми прибутку з мінімальним або середнім рівнем дохідності, інвестор може зробити висновок про доцільність подальшого аналізу інвестиційного проекту.

Динамічні методи оцінювання ефективності базуються на принципах дисконтування, які дають можливість позбутися основного недоліку статичних методів – неможливості врахування цінності майбутніх грошових надходжень по відношенню до поточного періоду.

Приклад 11. $ 7 000 помістили у банк під 9 % річних, реінвестуються щорічно протягом трьох років. Сума реінвестується щорічно.

Розв'язання.

У табл. 10.8 наведений розрахунок вартості інвестиції протягом трьох років.

Таблиця 10.8

Розрахунок вартості інвестиції

Рік	Відсотки	Сукупна інвестиція на кінець року, $ США
0		7 000
1	7 000 × 9 % = 630	7 000 + 630 = 7 630
2	7 630 × 9 % = 686,7	7 630 + 686,7 = 8 316,7
3	8 316,7 × 9 % = 748,5	8 316,7 + 748,5 = 9 065,2

Майбутню вартість інвестиції можна визначити множенням суми інвестиції на значення майбутньої вартості грошової одиниці, яка знаходиться з таблиці майбутньої вартості грошової одиниці (табл. В.3 додатка В).

Значення майбутньої вартості розраховується за формулою:

$$FV_n = V_o(1+K)^n, \qquad (10.11)$$

де FV_n – майбутня вартість інвестиції через n років;

V_o – сума початкової інвестиції;

К – норма дохідності на вкладений капітал;

n – кількість років, на які вкладені кошти.

Отже, за даним прикладом значення майбутньої вартості знаходиться на перетині третього рядка (що вказує рік) і колонки (що вказує відсоток). Тоді вартість інвестиції у кінці третього року складе 7 000 × × 1,2950 = 9 065 грн.

Відомо, що гроші, які будуть отримані через рік і більший термін, не еквівалентні за вартістю грошам, які необхідно витратити сьогодні. Цьому є три основні причини:

1) втрата відсотків за час використання інвестицій;

2) ризик втратити гроші взагалі;

3) вплив інфляційних процесів.

Тому прибуток від інвестицій повинен забезпечити рівень звичайної відсоткової ставки плюс надбавку за інфляцію, плюс премію за ризик.

Також необхідно враховувати часову вартість витрат проекту. Можна для кожного варіанта визначити витрати інтегральним шляхом, з реальних витрат, необхідних для реалізації проекту. Однак такі підсумки складно інтерпретувати, особливо коли вивчаються комплексні варіанти. Просте додавання всіх витрат чи середні витрати за період не дають ніякої інформації про час, коли ці витрати будуть відбуватися.

Звичайним способом уникнути цієї проблеми є **дисконтування**. З урахуванням дисконтування можна визначити величину майбутніх витрат на основі поточної вартості. Дисконтування дозволяє установити грошові потоки певного періоду в майбутньому на основі базового періоду. Для цього використовується дисконтний множник, що виражається як:

$$df = 1/ (1+P)^n , \qquad (10.12)$$

де df – дисконтний множник;

P – дисконтна ставка (%);

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

Найбільш важливим моментом є визначення ставки дисконтування. Ставка дисконтування визначається або на основі ставки за депозитним банківським вкладом або на основі показника рентабельності виробництва залежно від того, який з показників є більшим, оскільки існує можливість вкладання коштів у виробництво або на депозитний вклад у банк. У розрахунку дисконтного множника враховується також рівень інфляції.

Отже, використовуючи дисконтний множник для *прикладу 11*, можна визначити теперішню вартість $ 9 065, що будуть отримані в кінці третього року: $9\,065/(1+0{,}09)^3 = 6\,999{,}8 \approx 7\,000$.

Дисконтний множник можна знайти з таблиці поточної вартості грошової одиниці (табл. В.1 додатка В).

Для *прикладу 11* округлене значення дисконтного множника складає 0,7722, що знаходиться на перетині третього рядка (що вказує рік) і колонки (що вказує відсоток (9 %)). Тоді теперішня вартість $ 9 065, отриманих у кінці третього року складе: $9\,065 \times 0{,}7722 = \$\ 7\,000$.

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.

$$ЧТВ = \sum_{t=0}^{n} \frac{D_t}{(1+r)^t} - A_0, \qquad (10.13)$$

де D_t – грошові надходження за рік t;

r – ставка відсотка;

A_0 – теперішня приведена вартість витрат проекту;

n – термін життя проекту.

На підприємстві, де розробляються проекти та керівництво якого зацікавлене у їх ефективній реалізації, слід віддавати перевагу лише тим з них, для яких ЧТВ має позитивне значення.

Даний метод не дозволяє порівнювати між собою різні проекти, якщо капіталоємність їх значно відрізняється, навіть за однакових ЧТВ. Тоді використовують такий показник.

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

$$Ip = \frac{\sum_{t=0}^{n} \frac{D_t}{(1+r)^t}}{A_0}. \qquad (10.14)$$

Якщо індекс прибутковості більше 1, то проект привабливий. Цей метод можна використовувати для ранжування проектів з різними витратами.

Величина ставки відсотка, яка здійснює вплив на обидва коефіцієнти, залежить від темпу інфляції, мінімальної реальної норми прибутку (найменший гарантований рівень дохідності на ринку капіталів, тобто нижня межа вартості капіталу, або альтернативна вартість) і ступеня інвестиційного ризику. У якості наближеного значення ставки відсотка можна використовувати існуючі відсоткові ставки за довгостроковими банківськими кредитами.

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:

$$ЧТВ = \sum_{t=0}^{n} \frac{D_t}{(1+ВНРП)^t} - A_0. \qquad (10.15)$$

Якщо ВНРП перевищує необхідну норму дохідності у даній галузі, то проект доцільно прийняти. Значення ВНРП можна трактувати як нижню гарантовану межу прибутковості інвестиційного проекту. ВНРП визначає максимальну ставку плати за залучені джерела фінансування проекту, при якій проект є беззбитковим.

Для розрахунку ЧТВ береться "умовна" дисконтна ставка виходячи з наведених нижче чинників: банківського відсотка, рівня інфляції, плати за ризик тощо. За такою дисконтною ставкою ЧТВ може бути більше або менше нуля. Це лише дає загальне уявлення про ефективність проекту, тоді як ВНРП показує рівень його прибутковості у відношенні до первісних інвестицій.

Збільшуючи (або зменшуючи) дисконтну ставку, зменшують (або збільшують) суму ЧТВ, доводячи її до нуля. Дисконтна ставка, за якої ЧТВ = 0, і буде ВНРП.

Для визначення ВНРП найчастіше використовують метод ітерації (проб і помилок), підбираючи таку дисконтну ставку, за якої ЧТВ наближається до нуля.

Для розрахунку ВНРП в умовах ануїтету можна скористатися такою методикою:

1) визначити фактор дисконту (дисконтний множник):

$$\text{Фактор дисконту} = \frac{\text{Чисті первинні інвестиції}}{\text{Щорічна сума чистих грошових надходжень}}; \qquad (10.16)$$

2) за "Таблицею теперішньої вартості ануїтету" (табл. В.2. Додатка В) визначити ставку дисконту, враховуючи термін, на який розрахована інвестиція (показник n). Визначена таким чином ставка дисконту і буде дорівнювати ВНРП.

Цей метод має ряд переваг: об'єктивність, незалежність від абсолютного розміру інвестицій, оцінка відносної прибутковості проекту, інформативність. Крім того, він легко може бути пристосований для порівняння проектів з різним рівнем ризику: проекти з більшим рівнем ризику повинні мати більшу внутрішню норму дохідності. Недоліки даного методу: складність розрахунків, можлива суб'єктивність вибору нормативної дохідності, більша залежність від точності оцінки майбутніх грошових потоків.

Дисконтований період окупності (ДПО) – це період часу, необхідний для відшкодування вартості первинної інвестиції за рахунок теперішньої (дисконтованої) вартості майбутніх грошових надходжень від цієї інвестиції.

Раціонування капіталу – це метод, який застосовують для вибору кращого з декількох прибуткових інвестиційних проектів. Необхідно виходити з того, що проекти можуть мати різні грошові потоки, різну тривалість, по-різному впливати на загальний інвестиційний портфель підприємства. Для порівняння таких проектів доцільно розрахувати та порівняти **індекси прибутковості (ІП)**, тобто відношення дисконтованих грошових надходжень до суми чистих первинних інвестицій.

Критерії ЧТВ, ВНРП, ІП слугують у інвестиційному аналізі для розрахунку показників ефективності проекту на основі визначення чистого дисконтованого потоку грошових коштів, тому їх результати взаємопов'язані. Для кожного проекту можна очікувати виконання таких співвідношень:

$$\begin{aligned} &\text{якщо ЧТВ}>0, \text{ то ІП} > \text{і ВНРП} > r; \\ &\text{якщо ЧТВ}<0, \text{ то ІП} < \text{і ВНРП} < r; \\ &\text{якщо ЧТВ}=0, \text{ то ІП} = \text{і ВНРП} = r, \end{aligned} \qquad (10.17)$$

де r – необхідна норма дохідності.

Важливим елементом управління інвестиційним процесом є аудит після закінчення проекту з метою визначення, чи виправдали фактичні

результати очікування й які відхилення мали місце (термін освоєння інвестиційних ресурсів і використання проектів, його первісна оцінка, отримані фінансові та нефінансові результати тощо).

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає процес прийняття рішення?
2. Які є етапи процесу прийняття рішення?
3. Які є варіанти альтернативних рішень?
4. Як визначається оптимальне використання ресурсів за умов обмежень?
5. Як приймається рішення стосовно спеціального замовлення?
6. Як приймається рішення стосовно скорочення діяльності?
7. Як приймається рішення стосовно виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх ззовні?
8. Як приймається рішення типу "продавати чи переробляти далі"?
9. Як приймається рішення щодо розмірів партії виробництва продукції?
10. Як здійснюється визначення моменту розміщення замовлень?
11. Як приймається рішення стосовно визначення оптимального розміру запасів?
12. Як приймається рішення щодо ціноутворення? Назвіть методи ціноутворення.
13. У чому полягає особливість прийняття рішення в умовах невизначеності?
14. Які є методи та принципи дисконтування грошових потоків і визначення реальних витрат?
15. Що розуміють під капітальними інвестиціями?
16. Що розуміють під раціонуванням капіталу?

Тестові завдання для перевірки знань

1*. Розташуйте за порядком етапи процесу прийняття довгострокових рішень:*

а) контроль і управління проектом;

б) відбір потенційних проектів капітальних вкладень;

в) визначення початкових інвестиційних ресурсів (джерел фінансування майбутніх капітальних вкладень);

г) складання бюджету капітальних вкладень:

д) визначення витрат і доходів, пов'язаних зі здійсненням кожного проекту;

е) затвердження проекту;

є) оцінювання запропонованих проектів, порівняння їх характеристик і вибір кращого.

2. Система ціноутворення, за якої ціну визначають додаванням до собівартості певної частки прибутку у вигляді націнки, – це:

а) ціноутворення з орієнтацією на ринкові ціни;

б) економічна модель ціноутворення;

в) ціноутворення за принципом "витрати плюс";

г) ціноутворення з орієнтацією на ринкові ціни.

3. Розташуйте за порядком п'ять етапів стратегічного планування:

а) визначення й оцінювання стратегічних варіантів дій;

б) визначення офіційної мети (цілей) та завдань;

в) виконання, перегляд і контроль;

г) проведення позиційного аналізу з метою визначення положення підприємства відносно зовнішнього середовища;

д) вибір стратегічних варіантів і формування стратегічного плану.

4. Доцільність ліквідації збиткового підрозділу визначається шляхом:

а) порівняння суми втраченого маржинального доходу із сумою економії постійних витрат;

б) порівняння фінансових результатів окремих підрозділів;

в) порівняння рентабельності роботи підрозділів;

г) ваша відповідь.

5. Який показник не є базою для розрахунку рівня націнки:

а) прямі матеріальні витрати;

б) змінні витрати на виробництво;

в) повна виробнича собівартість продукції;

г) ринкова ціна продукції?

6. При фіксованому інтервалі між замовленнями запасів необхідно передбачити таку послідовність операцій (розташуйте за порядком):

а) розраховується величина необхідних запасів;

б) замовлення надсилається у встановлений графіком день;

в) установлюється періодичність контролю запасів;

г) приймається рішення про розмір замовлення;

д) складається та виконується графік проведення контролю рівня запасів.

7. Які події аналізуються з визначенням рівня ймовірності:

а) неможливі;

б) випадкові;

в) достовірні;

г) усе з наведеного?

8. Теперішня вартість майбутніх грошових потоків – це:

а) дисконтована вартість майбутніх грошових надходжень;

б) відношення майбутньої вартості до ставки дисконтування;

в) добуток майбутньої вартості та ставки дисконтування;

г) ваш варіант відповіді.

9. У якості бази для визначення ставки дисконтування використовують показник:

а) ставку відсотка з абсолютно надійних інвестицій;

б) кредитну ставку банку;

в) середньозважену вартість капіталу підприємства;

г) усі зазначені показники.

Глосарій

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.

Дисконтований період окупності – період часу, необхідний для відшкодування вартості первинної інвестиції за рахунок теперішньої (дисконтованої) вартості майбутніх грошових надходжень від цієї інвестиції.

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

Довгострокова нижня межа ціни – мінімальна ціна, яку можна встановити, щоб покрити повні витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції.

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

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

Ймовірність випадкової події – відношення кількості сприятливих наслідків випробування до загальної кількості всіх можливих наслідків.

Ймовірність – число, що характеризує міру можливого настання події.

Капітальні інвестиції – кошти, що спрямовуються на відтворення основних засобів, розширення, реконструкцію та модернізацію підприємства.

Короткострокова нижня межа ціни – ціна, яка може покрити лише змінну частину витрат.

Момент розміщення замовлення – момент, коли необхідно зробити замовлення для поповнення запасів.

Невизначеність – відсутність достатньої інформації про можливі події.

Нерелевантна інформація – несуттєві, надлишкові дані про витрати та доходи.

Подія – явище, можливість виникнення якого вивчається.

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

Проста норма прибутку – коефіцієнт, що розраховується аналогічно рентабельності капіталу, показує, яка частка інвестиційних витрат

відшкодовується у вигляді прибутку протягом одного інтервалу планування.

Раціонування капіталу – метод, який застосовують для вибору кращого з декількох прибуткових інвестиційних проектів.

Релевантна інформація – інформація, яка є суттєвою для прийняття рішення, тобто вона містить ті дані, які необхідно враховувати у підготовці інформації для прийняття рішення керівництвом.

Розподіл ймовірностей – список можливих наслідків аналізованої події та ймовірність того, що такий або інший наслідок настане.

Термін окупності інвестицій – розрахунковий період відшкодування первісних вкладень за рахунок прибутку від проектної діяльності.

Ціна – грошовий вираз вартості, кількість грошей або інших товарів чи послуг, які сплачуються й отримуються за одиницю товару чи послуги.

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.

Використана література

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

2. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.

3. Аткинсон Э. Управленческий учет / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан. – М. : ИД "Вильямс", 2005. – 878 с.

4. Безкоровайна Л. В. Організаційне забезпечення системи управлінського обліку на підприємстві / Н. С. Пасенко, Л. В. Безкоровайна // Економічний вісник Національного гірничого університету, 2009. – № 1. – С. 56–61.

5. Безкоровайна Л. В. Система комплексного управління виробничими витратами / Л. В. Безкоровайна // Економіка: проблеми теорії та практики. Зб. наук. праць. Вип. 119. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2002. – С. 25–29.

6. Безкоровайная Л. В. Управленческая отчетность – инструмент управления предприятием / Л. В. Безкоровайная // Бизнес информ. – 2009. – № 7. – С. 122–124.

7. Безкоровайна Л. В. Управлінський облік – інформаційна база для прийняття управлінських рішень / Л. В. Безкоровайна // Управління розвитком, 2008. – № 18. – С. 5–7.

8. Бем-Баверк Е. Основы теории ценностей хозяйственных благ. Австрийская школа в политической экономии : Сборник / Е. Бем-Баверк, К. Менгер, Ф. Визер. – М. : Экономика, 1992. – С. 243–426.

9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 416 с.

10. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л; Высш. шк., 2003. – 528 с.

11. Воробьев С. Н. Управленческие решения : учебник для вузов / С. Н. Воробьев, В. Б. Уткин, К. В. Балдин. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 317 с.

12. Голов С. Классификация расходов и методы калькуляции себестоимости в управленческом учете / С. Голов // Налоговое планирование. – 2006. – № 2. – С. 25–31.

13. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 701 с.

14. Грещак М. Г. Управління витратами / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.

15. Добровський В. М. Управлінський облік : навч. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова; за ред. В. М. Добровського. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.

16. Дроздова Н. П. Новая институциональная экономическая история : понятийно–терминологический экскурс / Н. П. Дроздова. – СПб. : МЦСЭИ "Леонтьевский центр", 2010. – 269 с.

17. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 1998. – 784 с.

18. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 655 с.

19. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / К. Друри ; под ред. Н. Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 1998. – 182 с.

20. Дырдонова А. Н. Управление затратами / А. Н. Дырдонова. – Нижнекамск : Нижнекамский химико-технологический институт (филиал) КГТУ, 2010. – 112 с.

21. Ивашкевич В. Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу : учеб. пособ. / В. Б. Ивашкевич. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 159 с.

22. Каверина О. Д. Управленческий учет. Системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

23. Каплан Р. Сбалансированная система показателей / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : ЗАО "Олимп–Бизнес", 2003. – 432 с.

24. Карпова Т. П. Управленческий учёт : учебн. для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 350 с.

25. Керимов В. Э. Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности : учебн. пособ. / В. Э. Керимов, А. А. Епифанов, П. В. Селиванов и др.; под ред. В. Э. Керимова. – М. : Изд. "Экзамен", 2002. – 128 с.

26. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – М. : Изд-торг. корпорация "Дашков и Ко", 2003. – 416 с.

27. Константинов В. А. Грамотное использование понятий "расходы", "затраты" и "издержки" в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы для промышленных предприятий / В. А. Константинов, М. Э. Гиновкер, С. А. Алимов // Управленческий учет. – 2006. – № 2. – С. 5–9.

28. Котляров С. А. Управление затратами / С. А. Котляров. – СПб. : Питер, 2001. – 160 с.

29. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз. – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с.

30. Краюхин Г. А. Управление затратами на предприятии / Г. А. Краюхин и др. – СПб. : Питер, 2012. – 592 с.

31. Лабунська С. В. Методичні рекомендації щодо планування обсягу виробництва та собівартості одиниці продукції / С. В. Лабунська, Л. М. Малярець, Л. В. Безкоровайна // Вісник економіки транспорту і промисловості, 2005. – № 11. – С. 21–32.

32. Лабунська С. В. Підходи до побудови системи управління витратами інноваційної діяльності підприємства / С. В. Лабунська // Економічний аналіз. – Вид. Тернопіль. – 2011. – Вип. 9 (Частина 1). – С. 189–192.

33. Лабунська С. В. Підходи до управління витратами в системі економічної безпеки підприємства / С.В. Лабунська // Соціально-економічний розвиток України та її регіонів : проблеми науки та практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 19–20 травня 2011 р.). – Харків: ХНЕУ, 2011. – С. 87–89.

34. Лабунська С. В. Практикум з курсу "Управлінський облік" для студентів спеціальності 6.050100 "Облік і аудит" / С. В. Лабунська, І. О. Басова, Л. В. Безкоровайна. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2007. – 79 с.

35. Лабунська С. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення інноваційного розвитку підприємства: монографія / С. В. Лабунська, Н. В. Курган – Х. : Вид. ХНЕУ, 2013. – 246 с.

36. Лабунская С. В. Проблемы учета в управлении затратами предприятия с целью повышения экономической безопасности / С. В. Лабунская, А. С. Осыка // Бизнес информ. – 2011. – № 2 (2). – С. 96–98.

37. Лабунская С. В. Управленческий учет : консп. лекц. в 2-х ч. / С. В. Лабунская – Ч. 1. – Х. : Изд. ХНЭУ, 2005. – 64 с.

38. Лабунская С. В. Управленческий учет : консп. лекц. в 2-х ч. / С. В. Лабунская – Ч. 2. – Х. : Изд. ХНЭУ, 2007. – 40 с.

39. Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии : учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев; под общ. ред. Г. А. Краюхина. – СПб. : И. Д. "Бизнес-пресса", 2000. – 278 с.

40. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2003. – 287 с.

41. Леонтьев В. В. Экономические эссе. Теории, исследования, факты и политика / В. В. Леонтьев. – М. : Политиздат, 1990. – 408 с.

42. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік / О. В. Лишиленко. – К. : ЦНЛ, 2004. – 254 с.

43. 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. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 с.

44. Маляревський Ю. Д. Управлінський облік як підсистема бухгалтерського обліку / Ю. Д. Маляревський, Л. В. Безкоровайна // Економіка : проблеми теорії та практики. – 2001. – Вип. 66. – С. 93–96.

45. Маркс К. Капитал / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М. : Политиздат, 1978. – 648 с.

46. Маршалл А. Принципы политической экономии / А. Маршалл. – М. : Прогресс: Серия "Экономическая мысль Запада", 1983. – 416 с.

47. Менгер К. Избранные работы / К. Менгер. – М. : ИД "Территория будущего", 2005. – 496 с.

48. Мошковська О. А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку : історичний аспект / О. А. Мошковська // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2010. – Вип. 22. – С. 73–76.

49. Мюллендорф Р. Производственный учет : снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр.– М. : ЗАО "ФБК–ПРЕСС", 1996. – 160 с.

50. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападовська. – К. : Лібра, 2004. – 544 с.

51. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

52. Николаева О. Е. Классический управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М. : Изд. ЛКИ, 2010. – 400 с.

53. Одинцова Т. М. Признание и отражение в системе финансового и правленческого учета затрат и расходов предприятия / Т. М. Одинцова // Вісник СевДТУ. Вип. 92: Економіка и фінанси: зб. наук. пр. – Севастополь : Вид. СевНТУ, 2008. – С. 155–162

54. Осипенкова О. П. Управленческий учет / О. П. Осипенкова. – М. : Изд. "Экзамен", 2002. – 256 с.

55. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В.Писарчук. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.

56. Покропивний С. Ф. Інноваційний менеджмент у ринковій системі господарювання / С. Ф. Покропивний // Економіка України. – 1995. – № 2. – С. 24–26.

57. Савчук В. П. Диагностика предприятия поддержка управленческих решений / В. П. Савчук. – М. : БИНОМ, 2010. – 175 с.

58. Сердюк В. Н. Управленческий учет : учебн. пособ. / В. Н. Сердюк. – 2-е изд., изм. и доп.– Донецк : Норд-Пресс, 2009. – 407 с.

59. Скоун Т. Управленческий учет / Т. Скоун ; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 1997. – 179 с.

60. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с.

61. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

62. Управление затратами на предприятии : учебн. пособ. / В. Г. Лебедев, Г. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др.; под общ. ред. Г. А. Краюхина. 2-е изд., перераб. и доп.– СПб. : И.Д. "Бизнес-пресса", 2003. – 256 с.

63. Управленческий учет / под ред. А. Д. Шеремета. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.

64. Управлінський облік : навч. посіб. / Л. В. Нападовська, О. А. Бакурова, В. М. Горностаєва та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 346 с.

65. Управлінський облік : навч. посіб. / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна та ін. – Х. : ВД "Інжек", 2009. – 248 с.

66. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.

67. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

68. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія / А. В. Череп. – Х. : ІНЖЕК, 2007. – 368 с.

69. Чумаченко М. Г. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 3–7.

70. Шанк Дж. К. Стратегическое управление затратами / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб. : ЗАО "Бизнес–микро", 1999. – 288 с.

71. Шатохина А. Учет и информационное обеспечение управления хозяйственной деятельностью предприятий / А. Шатохина // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 3. – С. 28–33.

72. Швиданенко О. А Сучасні тенденції становлення глобальної економічної системи / О. А. Швиданенко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 4 (20). – С.17–20.

73. Шим Дж. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж. Шим, Дж. Г. Сигел. – М. : Инфор-изд дом "Филинъ", 1996. – 344 с.

74. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия / Г. Шмален . – М. : Финансы и статистика, 1996. – 512 с.

75. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 238 с.

76. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx.

77. Дебіторська заборгованість : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com /Res/PSBO/PSBO10.aspx.

78. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx.

79. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

80. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx.

81. Лапчук О. В. Проблеми обліку витрат виробництва та виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) / О. В. Лапчук. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ev.nuos.edu.ua/en/content/ problemi-obliku-vitrat-virobnitstva-ta-virobnichoi-sobivartosti-produktsii-robit-poslug.

82. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : / Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0373581-07.

83. Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx.

84. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx.

85. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Мінфіну

України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.kiev.ua.

86. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.99 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua.

87. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения [Электронный ресурс] / Д. Рикардо. – Режим доступа : http://books.efaculty.kiev.ua/isekvc/10/35/.

88. Фінансові витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO31.aspx.

89. Фінансові інвестиції : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO12.aspx.

90. Фінансові інструменти : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO13.aspx.

91. Clark J. M. Studies in the Economics of Overhead Costs / J. M. Clark. – Chicago : University of Chicago Press, 1923. – P. 307.

92. James R. Huntzinger Lean Cost Management: Accounting for Lean by Establishing Flow J Ross publishing, 2007. – P. 322.

93. Harris J. "What Did We Earn Last Month?" NAA on Direct Costing / J. Harris, ed. by Raymond P. Marple. – New York : The Ronald Press Company. – 1965, pp. 17–40.

94. Harrison G. Charter. Standard Costs : Installation, Operation and Use / G. Charter Harrison. – London : Machinery Publishing Company, 1930. – P. 213.

95. Kanigel R. The One Best Way: Frederick Winslow Taylor and the Enigma of Efficiency / R. Kanigel. – New York : Viking, 1997. – P. 173.

96. Rimailho E. Chacun sa part / E. Rimailho. – Paris : Delmas, 1947. – P. 97.

Умовні скорочення

ВНВ – виробничі накладні витрати.

ВНРП – внутрішня норма рентабельності проекту.

ВТК – відділ технічного контролю.

ДПО – дисконтований період окупності.

ЕОМ – електронно-обчислювальні машини.

ЗВВ – загальновиробничі витрати.

ІД – інноваційна діяльність.

ІМ – інноваційні бізнес-можливості.

ІНП – інноваційний потенціал.

ІП – індекс прибутковості.

ІСП – інноваційна спроможність підприємства.

КЗП – коефіцієнт запасу міцності.

КП – комбінація продажів.

МД – маржинальний дохід.

НЗВ – незавершене виробництво.

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

ОУВ – об'єкти управлінського впливу.

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

СЕБП – система економічної безпеки підприємства.

СМД – середньозважений маржинальний дохід.

СУВ – система управління витратами.

ФВА – функціонально-вартісний аналіз.

ЧТВ – чиста теперішня вартість.

Додатки

Додаток А

ЗАКОН УКРАЇНИ
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Розділ I
ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Визначення термінів.

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність – фінансова звітність, яка відображує фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи й її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики,

що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам;

облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення;

фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;

користувачі фінансової звітності (далі – користувачі) – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень;

міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – міжнародні стандарти) – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Стаття 2. Сфера дії Закону.

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

Частину другу статті 2 виключено.

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку та звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

1. Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

2. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична й інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

3. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Стаття 4. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображуватися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

нарахування та відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображуються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

єдиний грошовий вимірник – вимірювання й узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України.

Розділ II
ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств і гарантують і захищають інтереси користувачів;

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Частину четверту статті 6 виключено.

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності за угодою про розподіл продукції, у тому числі валюта, а також перелік, форми, зміст, звітний період, порядок складання та подання фінансових звітів за угодою про розподіл продукції, визначаються такою угодою відповідно до Закону України "Про угоди про розподіл продукції".

6. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Розділ III
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства й установчих документів.

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

5. Підприємство самостійно:

визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;

обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку та способу реєстрації й узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, і з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних;

розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджує правила документообороту та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;

може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення й інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

6. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними

до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

7. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі – бухгалтер):

забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності;

організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки та псування активів підприємства;

забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;

подає в установленому порядку й у випадках, передбачених Законом України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення", інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

8. Бухгалтер не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення".

9. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна та зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу та фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Стаття 9. Первинні облікові документи та регістри бухгалтерського обліку.

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату та місце складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;

особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України "Про електронний цифровий підпис", або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного й аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображуються також у валюті розрахунків і платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

4. Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища та підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

6. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів і відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

8. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

9. Копії первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань.

1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються та документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

2. Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Розділ IV
ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності.

1. На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність. Фінансову звітність підписують керівник і бухгалтер підприємства.

2. Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до звітів.

3. Для суб'єктів малого підприємництва, неприбуткових підприємств, установ та організацій і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

4. Форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

5. Форми фінансової звітності банків встановлюються Національним банком України.

6. Форми фінансової звітності бюджетних установ і фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

7. Юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового кодексу України, зобов'язані складати та подавати до відповідних органів фінансову звітність, передбачену для суб'єктів малого підприємництва, один раз на рік.

Стаття 12. Консолідована та зведена фінансова звітність.

1. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності,

й органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають, відповідно, у державній та комунальній власності.

3. Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Стаття 12-1. Застосування міжнародних стандартів.

1. Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону й офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

2. Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

3. Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій цієї статті, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

4. Підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

5. Фінансова звітність і консолідована фінансова звітність, складені за міжнародними стандартами, подаються у порядку, визначеному цим Законом.

Стаття 13. Звітний період.

1. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року).

2. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання й оприлюднення фінансової звітності.

1. Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам виконавчої влади й іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України, а для банків – Національним банком України.

У рамках здійснення заходів, передбачених Законом України "Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції", суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність на території проведення антитерористичної операції, на період її проведення звільняються від відповідальності за недотримання строків, передбачених для подання фінансової звітності.

2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

3. Підприємства (крім бюджетних установ) зобов'язані подавати (надсилати рекомендованим листом) державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, фінансову звітність про господарську діяльність у складі балансу та звіту про річні фінансові результати.

4. Публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики й інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній вебсторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

Підприємства – суб'єкти електроенергетики, які не зобов'язані публікувати фінансову звітність відповідно до цієї статті, забезпечують доступність

відповідної фінансової звітності для ознайомлення громадськості за місцезнаходженням виконавчого органу такого підприємства.

5. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

6. Національний орган України з акредитації зобов'язаний не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річні фінансові звіти шляхом розповсюдження їх у вигляді окремих видань та/або розміщення на власному веб-сайті в Інтернеті.

Стаття 15. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність.

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ V
ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року.

Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними описками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

2. Кабінету Міністрів України:

підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що випливають з цього Закону;

привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;

забезпечити розроблення міністерствами й іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України Л.КУЧМА

м. Київ, 16 липня 1999 року N 996-XIV

Додаток Б

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"

(У редакції станом на 14.08.2013 р.)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства й її розкриття в фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями й іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

3. Положення (стандарт) 16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання та складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти". Положення (стандарт) 16 не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

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

Визнання витрат

5. Витрати відображуються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

6. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного

капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображуються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

8. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

9. Не визнаються витратами та не включаються до звіту про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами й іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображуються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

9.6. Балансова вартість валюти.

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

11. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

12. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних й інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 цього Положення (стандарту).

13. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата й інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

14. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

15. До складу загальновиробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

15.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

15.5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

15.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення й інше утримання виробничих приміщень.

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища.

15.9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна

сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до цього Положення (стандарту).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

18. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування й управління підприємством:

загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

витрати на врегулювання спорів у судових органах;

податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

інші витрати загальногосподарського призначення.

19. Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

витрати на ремонт тари;

оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

витрати на передпродажну підготовку товарів;

витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні й інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 цього Положення (стандарту).

20. До інших операційних витрат включаються:

витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";

собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості, та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

втрати від знецінення запасів;

нестачі та втрати від псування цінностей;

визнані штрафи, пеня, неустойка;

витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

інші витрати операційної діяльності.

21. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

матеріальні затрати;

витрати на оплату праці;

відрахування на соціальні заходи;

амортизація;

інші операційні витрати.

22. До складу елемента "Матеріальні затрати" включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

сировини й основних матеріалів;

купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;

палива й енергії;

будівельних матеріалів;

запасних частин;

тари та тарних матеріалів;

допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елементу операційних витрат "Матеріальні затрати".

23. До складу елемента "Витрати на оплату праці" включаються заробітна плата за окладами та тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

24. До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи" включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елемента "Амортизація" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елемента "Інші операційні витрати" включаються витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу елементів, наведених в пп. 22 - 25 цього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

27. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) й інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі наведено в додатку 2 до цього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

втрати від зменшення корисності необоротних активів;

втрати від безоплатної передачі необоротних активів;

втрати від неопераційних курсових різниць;

сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

інші витрати діяльності.

30. Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності

31. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

склад і суму доходів і втрат за кожною надзвичайною подією;

склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Додаток 1
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"
Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 маш.-год)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 "Виробництво"), грн	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 "Собівартість реалізації"), грн
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю, маш.-год	10 000			
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн з них:	70 000			
3	змінні (ряд. 3 гр. 4 = ряд. 2 гр. 3 / / ряд. 1 гр. 3)	50 000	5		
4	постійні (ряд. 5 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 / / ряд. 1 гр. 3)	20 000	2		
5	База розподілу за фактичною потужністю, маш.-год:				
6	1-й звітний період	8 000			
7	2-й звітний період	10 500			
8	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.: 1-й звітний період з них:	68 100			
9	змінні	48 000		48 000	
10	постійні – усього (ряд. 8 гр. 3 – ряд. 9 гр. 3) у тому числі:	20 100			
10.1	постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 х ряд. 5 гр. 4)	16 000		16 000	

Закінчення табл. Б.1

1	2	3	4	5	6
10.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 – ряд. 10.1 гр. 3)	4 100			4 100
11	2-й звітний період з них:	77 950			
12	змінні	57 750		57 750	
13	постійні – усього (ряд. 11 гр. 3 – ряд. 12 гр. 3) у тому числі:	20 200			
13.1	постійні розподілені (ряд. 7 гр. 3 х ряд. 5 гр. 4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	20 200		20 200	
13.2	постійні нерозподілені (ряд. 13 гр. 3 – ряд 13.1 гр. 3)	0			0

Таблиця Б.2

Додаток 2
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"
Розрахунок втрат від участі в капіталі

Назва спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить підприємству	Сума збитку спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді (тис. грн)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн)
Підприємство 1	26	10000	2600*
Підприємство 2	44	3000	1320*
Разом	**–**	**13000**	**3920**

*Але не більше балансової вартості фінансових інвестицій.

Додаток В

Таблиця В.1

Теперішня вартість €1 за період

Пе-ріод	Відсотки															
	1,00 %	1,25 %	1,50 %	1,75 %	2,00 %	3,00 %	4,00 %	5,00 %	6,00 %	7,00 %	8,00 %	9,00 %	10,00 %	12,00 %	14,00 %	15,00 %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	0,9901	0,9877	0,9852	0,9828	0,9804	0,9709	0,9615	0,9524	0,9434	0,9346	0,9259	0,9174	0,9091	0,8929	0,8772	0,8696
2	0,9803	0,9755	0,9707	0,9659	0,9612	0,9426	0,9246	0,9070	0,8900	0,8734	0,8573	0,8417	0,8264	0,7972	0,7695	0,7561
3	0,9706	0,9634	0,9563	0,9493	0,9423	0,9151	0,8890	0,8638	0,8396	0,8163	0,7938	0,7722	0,7513	0,7118	0,6750	0,6575
4	0,9610	0,9515	0,9422	0,9330	0,9238	0,8885	0,8548	0,8227	0,7921	0,7629	0,7350	0,7084	0,6830	0,6355	0,5921	0,5718
5	0,9515	0,9398	0,9283	0,9169	0,9057	0,8626	0,8219	0,7835	0,7473	0,7130	0,6806	0,6499	0,6209	0,5674	0,5194	0,4972
6	0,9420	0,9282	0,9145	0,9011	0,8880	0,8375	0,7903	0,7462	0,7050	0,6663	0,6302	0,5963	0,5645	0,5066	0,4556	0,4323
7	0,9327	0,9167	0,9010	0,8856	0,8706	0,8131	0,7599	0,7107	0,6651	0,6227	0,5835	0,5470	0,5132	0,4523	0,3996	0,3759
8	0,9235	0,9054	0,8877	0,8704	0,8535	0,7894	0,7307	0,6768	0,6274	0,5820	0,5403	0,5019	0,4665	0,4039	0,3506	0,3269
9	0,9143	0,8942	0,8746	0,8554	0,8368	0,7664	0,7026	0,6446	0,5919	0,5439	0,5002	0,4604	0,4241	0,3606	0,3075	0,2843
10	0,9053	0,8832	0,8617	0,8407	0,8203	0,7441	0,6756	0,6139	0,5584	0,5083	0,4632	0,4224	0,3855	0,3220	0,2697	0,2472
11	0,8963	0,8723	0,8489	0,8263	0,8043	0,7224	0,6496	0,5847	0,5268	0,4751	0,4289	0,3875	0,3505	0,2875	0,2366	0,2149
12	0,8874	0,8615	0,8364	0,8121	0,7885	0,7014	0,6246	0,5568	0,4970	0,4440	0,3971	0,3555	0,3186	0,2567	0,2076	0,1869
13	0,8787	0,8509	0,8240	0,7981	0,7730	0,6810	0,6006	0,5303	0,4688	0,4150	0,3677	0,3262	0,2897	0,2292	0,1821	0,1625

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
14	0,8700	0,8404	0,8118	0,7844	0,7579	0,6611	0,5775	0,5051	0,4423	0,3878	0,3405	0,2992	0,2633	0,2046	0,1597	0,1413
15	0,8613	0,8300	0,7999	0,7709	0,7430	0,6419	0,5553	0,4810	0,4173	0,3624	0,3152	0,2745	0,2394	0,1827	0,1401	0,1229
16	0,8528	0,8197	0,7880	0,7576	0,7284	0,6232	0,5339	0,4581	0,3936	0,3387	0,2919	0,2519	0,2176	0,1631	0,1229	0,1069
17	0,8444	0,8096	0,7764	0,7446	0,7142	0,6050	0,5134	0,4363	0,3714	0,3166	0,2703	0,2311	0,1978	0,1456	0,1078	0,0929
18	0,8360	0,7996	0,7649	0,7318	0,7002	0,5874	0,4936	0,4155	0,3503	0,2959	0,2502	0,2120	0,1799	0,1300	0,0946	0,0808
19	0,8277	0,7898	0,7536	0,7192	0,6864	0,5703	0,4746	0,3957	0,3305	0,2765	0,2317	0,1945	0,1635	0,1161	0,0829	0,0703
20	0,8195	0,7800	0,7425	0,7068	0,6730	0,5537	0,4564	0,3769	0,3118	0,2584	0,2145	0,1784	0,1486	0,1037	0,0728	0,0611
21	0,8114	0,7704	0,7315	0,6947	0,6598	0,5375	0,4388	0,3589	0,2942	0,2415	0,1987	0,1637	0,1351	0,0926	0,0638	0,0531
22	0,8034	0,7609	0,7207	0,6827	0,6468	0,5219	0,4220	0,3418	0,2775	0,2257	0,1839	0,1502	0,1228	0,0826	0,0560	0,0462
23	0,7954	0,7515	0,7100	0,6710	0,6342	0,5067	0,4057	0,3256	0,2618	0,2109	0,1703	0,1378	0,1117	0,0738	0,0491	0,0402
24	0,7876	0,7422	0,6995	0,6594	0,6217	0,4919	0,3901	0,3101	0,2470	0,1971	0,1577	0,1264	0,1015	0,0659	0,0431	0,0349
25	0,7798	0,7330	0,6892	0,6481	0,6095	0,4776	0,3751	0,2953	0,2330	0,1842	0,1460	0,1160	0,0923	0,0588	0,0378	0,0304
26	0,7720	0,7240	0,6790	0,6369	0,5976	0,4637	0,3607	0,2812	0,2198	0,1722	0,1352	0,1064	0,0839	0,0525	0,0331	0,0264
27	0,7644	0,7150	0,6690	0,6260	0,5859	0,4502	0,3468	0,2678	0,2074	0,1609	0,1252	0,0976	0,0763	0,0469	0,0291	0,0230
28	0,7568	0,7062	0,6591	0,6152	0,5744	0,4371	0,3335	0,2551	0,1956	0,1504	0,1159	0,0895	0,0693	0,0419	0,0255	0,0200
29	0,7493	0,6975	0,6494	0,6046	0,5631	0,4243	0,3207	0,2429	0,1846	0,1406	0,1073	0,0822	0,0630	0,0374	0,0224	0,0174
30	0,7419	0,6889	0,6398	0,5942	0,5521	0,4120	0,3083	0,2314	0,1741	0,1314	0,0994	0,0754	0,0573	0,0334	0,0196	0,0151

Таблиця В.2

Теперішня вартість ануїтету €1 за період

Пе-ріод	Відсотки															
	1,00 %	1,25 %	1,50 %	1,75 %	2,00 %	3,00 %	4,00 %	5,00 %	6,00 %	7,00 %	8,00 %	9,00 %	10,00 %	12,00 %	14,00 %	15,00 %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	0,9901	0,9877	0,9852	0,9828	0,9804	0,9709	0,9615	0,9524	0,9434	0,9346	0,9259	0,9174	0,9091	0,8929	0,8772	0,8696
2	1,9704	1,9631	1,9559	1,9487	1,9416	1,9135	1,8861	1,8594	1,8334	1,8080	1,7833	1,7591	1,7355	1,6901	1,6467	1,6257
3	2,9410	2,9265	2,9122	2,8980	2,6839	2,8286	2,7751	2,7232	2,6730	2,6243	2,5771	2,5313	2,4869	2,4018	2,3216	2,2832
4	3,9020	3,8761	3,8544	3,8309	3,8077	3,7171	3,6299	3,5460	3,4651	3,3872	3,3121	3,2397	3,1699	3,0373	2,9137	2,8550
5	4,8534	4,8178	4,7826	4,7479	4,7135	4,5797	4,4518	4,3295	4,2124	4,1002	3,9927	3,8897	3,7908	3,6048	3,4331	3,3522
6	5,7955	5,7460	5,6972	5,6490	5,6014	5,4172	5,2421	5,0757	4,9173	4,7665	4,6229	4,4859	4,3553	4,1114	3,8887	3,7845
7	6,7282	6,6627	6,5982	6,5346	6,4720	6,2303	6,0021	5,7864	5,5824	5,3893	5,2064	5,0330	4,8684	4,5638	4,2883	4,1604
8	7,6517	7,5631	7,4859	7,4051	7,3255	7,0197	6,7327	6,4632	6,2098	5,9713	5,7466	5,5348	5,3349	4,9676	4,6389	4,4873
9	8,5660	8,4623	8,3605	8,2605	8,1622	7,7861	7,4353	7,1078	6,8017	6,5152	6,2469	5,9952	5,7590	5,3282	4,9464	4,7716
10	9,4713	9,3455	9,2222	9,1012	8,9826	8,5302	8,1109	7,7217	7,3601	7,0236	6,7101	6,4177	6,1446	5,6502	5,2161	5,0188
11	10,3676	10,2178	10,0711	9,9275	9,7868	9,2526	8,7605	8,3064	7,8669	7,4987	7,1390	6,8052	6,4951	5,9377	5,4527	5,2337
12	11,2551	11,0793	10,9075	10,7395	10,5753	9,9540	9,3851	8,8633	8,3838	7,9427	7,5361	7,1607	6,8137	6,1944	5,6603	5,4206
13	12,1337	11,9302	11,7315	11,5376	11,3484	10,6350	9,9856	9,3936	8,8527	8,3577	7,9038	7,4869	7,1034	6,4235	5,8424	5,5831

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
14	13,0037	12,7706	12,5434	12,3220	12,1062	11,2961	10,5631	9,8986	9,2950	8,7455	8,2442	7,7862	7,3667	6,6282	6,0021	5,7245
15	13,8651	13,6005	13,3432	13,0929	12,8493	11,9379	11,1184	10,3797	9,7122	9,1079	8,5595	8,0607	7,6061	6,8109	6,1422	5,8474
16	14,7179	14,4203	14,1313	13,8505	13,5777	12,5611	11,6523	10,8378	10,1059	9,4466	8,8514	8,3126	7,8237	6,9740	6,2651	5,9542
17	15,5623	15,2299	14,9076	14,5951	14,2919	13,1661	12,1657	11,2741	10,4773	9,7632	9,1216	8,5436	8,0216	7,1196	6,3729	6,0472
18	16,3983	16,0295	15,6726	15,3269	14,9920	13,7535	12,6593	11,6896	10,8276	10,0591	9,3719	8,7556	8,2014	7,2497	6,4674	6,1280
19	17,2260	16,8193	16,4262	16,0461	15,6785	14,3238	13,1339	12,0853	11,1581	10,3356	9,6036	8,9501	8,3649	7,3658	6,5504	6,1982
20	18,0456	17,5993	17,1686	16,7529	16,3514	14,8775	13,5903	12,4622	11,4699	10,5940	9,8181	9,1285	8,5136	7,4694	6,6231	6,2593
21	18,8570	18,3697	17,9001	17,4475	17,0112	15,4150	14,0292	12,8212	11,7641	10,8355	10,0168	9,2922	8,6487	7,5620	6,6870	6,3125
22	19,6604	19,1306	18,6208	18,1303	17,6580	15,9369	14,4511	13,1630	12,0416	11,0612	10,2007	9,4424	8,7715	7,6446	6,7429	6,3587
23	20,4558	19,8820	19,3309	18,8012	18,2922	16,4436	14,8568	13,4886	12,3034	11,2722	10,3711	9,5802	8,8832	7,7184	6,7921	6,3988
24	21,2434	20,6242	20,0304	19,4607	18,9139	16,9355	15,2470	13,7986	12,5504	11,4693	10,5288	9,7066	8,9847	7,7843	6,8351	6,4338
25	22,0232	21,3573	20,7196	20,1088	19,5235	17,4131	15,6221	14,0939	12,7834	11,6536	10,6748	9,8226	9,0770	7,8431	6,8729	6,4641
26	22,7952	22,0813	21,3986	20,7457	20,1210	17,8768	15,9828	14,3752	13,0032	11,8258	10,8100	9,9290	9,1609	7,8957	6,9061	6,4906
27	23,5596	22,7963	22,0676	21,3717	20,7069	18,3270	16,3296	14,6430	13,2105	11,9867	10,9352	10,0266	9,2372	7,9426	6,9352	6,5135
28	24,3164	23,5025	22,7267	21,9870	21,2813	18,7641	16,6631	14,8981	13,4062	12,1371	11,0511	10,1161	9,3066	7,9844	6,9607	6,5335
29	25,0658	24,2000	23,3761	22,5916	21,8444	19,1885	16,9837	15,1411	13,5907	12,2777	11,1584	10,1983	9,3696	8,0218	6,9830	6,5509
30	25,8077	24,8889	24,0158	23,1858	22,3965	19,6004	17,2920	15,3725	13,7648	12,4090	11,2578	10,2737	9,4269	8,0552	7,0027	6,5660

Таблиця В.3

Майбутня вартість €1 за період

Пе-ріод	Відсотки															
	1,00 %	1,25 %	1,50 %	1,75 %	2,00 %	3,00 %	4,00 %	5,00 %	6,00 %	7,00 %	8,00 %	9,00 %	10,00 %	12,00 %	14,00 %	15,00 %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	1,0100	1,0125	1,0150	1,0175	1,0200	1,0300	1,0400	1,0500	1,0600	1,0700	1,0800	1,0900	1,1000	1,1200	1,1400	1,1500
2	1,0201	1,0252	1,0302	1,0353	1,0404	1,0609	1,0816	1,1025	1,1236	1,1449	1,1664	1,1881	1,2100	1,2544	1,2996	1,3225
3	1,0303	1,0380	1,0457	1,0534	1,0612	1,0927	1,1249	1,1576	1,1910	1,2250	1,2597	1,2950	1,3310	1,4049	1,4815	1,5209
4	1,0406	1,0509	1,0614	1,0719	1,0824	1,1255	1,1699	1,2155	1,2625	1,3108	1,3605	1,4116	1,4641	1,5735	1,6890	1,7490
5	1,0510	1,0641	1,0773	1,0906	1,1041	1,1593	1,2167	1,2763	1,3382	1,4026	1,4693	1,5386	1,6105	1,7623	1,9254	2,0114
6	1,0615	1,0774	1,0934	1,1097	1,1262	1,1941	1,2653	1,3401	1,4185	1,5007	1,5869	1,6771	1,7716	1,9738	2,1950	2,3131
7	1,0721	1,0909	1,1098	1,1291	1,1487	1,2299	1,3159	1,4071	1,5036	1,6058	1,7138	1,8280	1,9487	2,2107	2,5023	2,6600
8	1,0829	1,1045	1,1265	1,1489	1,1717	1,2668	1,3686	1,4775	1,5938	1,7182	1,8509	1,9926	2,1436	2,4760	2,8526	3,0590
9	1,0937	1,1183	1,1434	1,1690	1,1951	1,3048	1,4233	1,5513	1,6895	1,8385	1,9990	2,1719	2,3579	2,7731	3,2519	3,5179
10	1,1046	1,1323	1,1605	1,1894	1,2190	1,3439	1,4802	1,6289	1,7908	1,9672	2,1589	2,3674	2,5937	3,1058	3,7072	4,0456
11	1,1157	1,1464	1,1779	1,2103	1,2434	1,3842	1,5395	1,7103	1,8983	2,1049	2,3316	2,5804	2,8531	3,4785	4,2262	4,6524
12	1,1268	1,1608	1,1956	1,2314	1,2682	1,4258	1,6010	1,7959	2,0122	2,2522	2,5182	2,8127	3,1384	3,8960	4,8179	5,3503
13	1,1381	1,1753	1,2136	1,2530	1,2936	1,4685	1,6651	1,8856	2,1329	2,4098	2,7196	3,0658	3,4523	4,3635	5,4924	6,1528

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
14	1,1495	1,1900	1,2318	1,2749	1,3195	1,5126	1,7317	1,9799	2,2609	2,5785	2,9372	3,3417	3,7975	4,8871	6,2613	7,0757
15	1,1610	1,2048	1,2502	1,2972	1,3459	1,5580	1,8009	2,0789	2,3966	2,7590	3,1722	3,6425	4,1772	5,4736	7,1379	8,1371
16	1,1726	1,2199	1,2690	1,3199	1,3728	1,6047	1,8730	2,1829	2,5404	2,9522	3,4259	3,9703	4,5950	6,1304	8,1372	9,3576
17	1,1843	1,2351	1,2880	1,3430	1,4002	1,6528	1,9479	2,2920	2,6928	3,1588	3,7000	4,3276	5,0545	6,8660	9,2765	10,7613
18	1,1961	1,2506	1,3073	1,3665	1,4282	1,7024	2,0258	2,4066	2,8543	3,3799	3,9960	4,7171	5,5599	7,6900	10,5752	12,3755
19	1,2081	1,2662	1,3270	1,3904	1,4568	1,7535	2,1068	2,5270	3,0256	3,6165	4,3157	5,1417	6,1159	8,6128	12,0557	14,2318
20	1,2202	1,2820	1,3469	1,4148	1,4859	1,8061	2,1911	2,6533	3,2071	3,8697	4,6610	5,6044	6,7275	9,6463	13,7435	16,3665
21	1,2324	1,2981	1,3671	1,4395	1,5157	1,8603	2,2788	2,7860	3,3996	4,1406	5,0338	6,1088	7,4002	10,8038	15,6676	18,8215
22	1,2447	1,3143	1,3876	1,4647	1,5460	1,9161	2,3699	2,9253	3,6035	4,4304	5,4365	6,6586	8,1403	12,1003	17,8610	21,6447
23	1,2572	1,3307	1,4084	1,4904	1,5769	1,9736	2,4647	3,0715	3,8197	4,7405	5,8715	7,2579	8,9543	13,5523	20,3616	24,8915
24	1,2697	1,3474	1,4295	1,5164	1,6084	2,0328	2,5633	3,2251	4,0489	5,0724	6,3412	7,9111	9,8497	15,1786	23,2122	28,6252
25	1,2824	1,3642	1,4509	1,5430	1,6406	2,0938	2,6658	3,3864	4,2919	5,4274	6,8485	8,6231	10,6347	17,0001	26,4619	32,9190
26	1,2953	1,3812	1,4727	1,5700	1,6734	2,1566	2,7725	3,5557	4,5494	5,8074	7,3964	9,3992	11,9182	19,0401	30,1666	37,8568
27	1,3082	1,3985	1,4948	1,5975	1,7069	2,2213	2,8834	3,7335	4,8223	6,2139	7,9881	10,2451	13,1100	21,3249	34,3899	43,5353
28	1,3213	1,4160	1,5172	1,6254	1,7410	2,2879	2,9987	3,9201	5,1117	6,6488	8,6271	11,1671	14,4210	23,8839	39,2045	50,0656
29	1,3345	1,4337	1,5400	1,6539	1,7758	2,3566	3,1187	4,1161	5,4184	7,1143	9,3173	12,1722	15,8631	26,7499	44,6931	57,5755
30	1,3478	1,4516	1,5631	1,6828	1,8114	2,4273	3,2434	4,3219	5,7435	7,6123	10,0627	13,2677	17,4494	29,9599	50,9502	66,2116

Таблиця В.4

Майбутня вартість ануїтету €1 за період

Пе-ріод	Відсотки															
	1,00 %	1,25 %	1,50 %	1,75 %	2,00 %	3,00 %	4,00 %	5,00 %	6,00 %	7,00 %	8,00 %	9,00 %	10,00 %	12,00 %	14,00 %	15,00 %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000	1,0000
2	2,0100	2,0125	2,0150	2,0175	2,0200	2,0300	2,0400	2,0500	2,0600	2,0700	2,0800	2,0900	2,1000	2,1200	2,1400	2,1500
3	3,0301	3,0377	3,0452	3,0528	3,0604	3,0909	3,1216	3,1525	3,1836	3,2149	3,2464	3,2781	3,3100	3,3744	3,4396	3,4725
4	4,0604	4,0756	4,0909	4,1062	4,1216	4,1836	4,2465	4,3101	4,3746	4,4399	4,5061	4,5731	4,6410	4,7793	4,9211	4,9934
5	5,1010	5,1266	5,1523	5,1781	5,2040	5,3091	5,4163	5,5256	5,6371	5,7507	5,8666	5,9847	6,1051	6,3528	6,6101	6,7424
6	6,1520	6,1907	6,2296	6,2687	6,3081	6,4684	6,6330	6,8019	6,9753	7,1533	7,3359	7,5233	7,7156	8,1152	8,5355	8,7537
7	7,2135	7,2680	7,3230	7,3784	7,4343	7,6625	7,8983	8,1420	8,3938	8,6540	8,9228	9,2004	9,4872	10,0890	10,7305	11,0668
8	8,2857	8,3589	8,4328	8,5075	8,5830	8,8923	9,2142	9,5491	9,8975	10,2598	10,6366	11,0285	11,4359	12,2997	13,2328	13,7268
9	9,3685	9,4634	9,5593	9,6564	9,7546	10,1591	10,5828	11,0266	11,4913	11,9760	12,4876	13,0210	13,5795	14,7757	16,0853	16,7858
10	10,4622	10,5817	10,7027	10,8254	10,9497	11,4639	12,0061	12,5779	13,1808	13,8164	14,4866	15,1929	15,9374	17,5487	19,3373	20,3037
11	11,5668	11,7139	11,8633	12,0148	12,1687	12,8078	13,4864	14,2068	14,9716	15,7836	16,6455	17,5603	18,5312	20,6546	23,0445	24,3493
12	12,6825	12,8604	13,0412	13,2251	13,4121	14,1920	15,0258	15,9171	16,8699	17,8885	18,9771	20,1407	21,3843	24,1331	27,2707	29,0017
13	13,8093	14,0211	14,2368	14,4565	14,6803	15,6178	16,6268	17,7130	18,8821	20,1406	21,4953	22,9534	24,5227	28,0291	32,0887	34,3519

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
14	14,9474	15,1964	15,4504	15,7095	15,9739	17,0863	18,2919	19,5986	21,0151	22,5505	24,2149	26,0192	27,9750	32,3926	37,5811	40,5047
15	16,0969	16,3863	16,6821	16,9844	17,2934	18,5989	20,0236	21,5786	23,2760	25,1290	27,1521	29,3609	31,7725	37,2797	43,8424	47,5804
16	17,2579	17,5912	17,9324	18,2817	18,6393	20,1569	21,8245	23,6575	25,6725	27,8881	30,3243	33,0034	35,9497	42,7533	50,9804	55,7175
17	18,4304	18,8111	19,2014	19,6016	20,0121	21,7616	23,6975	25,8404	28,2129	30,8402	33,7502	36,9737	40,5447	48,8837	59,1176	65,0751
18	19,6147	20,0462	20,4894	20,9446	21,4123	23,4144	25,6454	28,1324	30,9057	33,9990	37,4502	41,3013	45,5992	55,7497	68,3941	75,8364
19	20,8109	21,2968	21,7967	22,3112	22,8406	25,1169	27,6712	30,5390	33,7600	37,3790	41,4463	46,0185	51,1591	63,4397	78,9692	88,2118
20	22,0190	22,5630	23,1237	23,7016	24,2974	26,8704	29,7781	33,0660	36,7856	40,9955	45,7620	51,1601	57,2750	72,0524	91,0249	102,4436
21	23,2392	23,8450	24,4705	25,1164	25,7833	28,6765	31,9692	35,7193	39,9927	44,8652	50,4229	56,7645	64,0025	81,6987	104,7684	118,8101
22	24,4716	25,1431	25,8376	26,5559	27,2990	30,5368	34,2480	38,5052	43,3923	49,0057	55,4568	62,8733	71,4027	92,5026	120,4360	137,6316
23	25,7163	26,4574	27,2251	28,0207	28,8450	32,4529	36,6179	41,4305	46,9958	53,4361	60,8933	69,5319	79,5430	104,6029	138,2970	159,2764
24	26,9735	27,7881	28,6335	29,5110	30,4219	34,4265	39,0826	44,5020	50,8156	58,1767	66,7648	76,7898	88,4973	118,1552	158,6586	164,1678
25	28,2432	29,1354	30,0630	31,0275	32,0303	36,4593	41,6459	47,7271	54,8645	63,2490	73,1059	84,7009	98,3471	133,3339	181,8708	212,7930
26	29,5256	30,4996	31,5140	32,5704	33,6709	38,5530	44,3117	51,1135	59,1564	68,6765	79,9544	93,3240	109,1818	150,3339	208,3327	245,7120
27	30,8209	31,8809	32,9867	34,1404	35,3443	40,7096	47,0842	54,6691	63,7058	74,4838	87,3508	102,7231	121,0999	169,3740	238,4993	283,5688
28	32,1291	33,2794	34,4815	35,7379	37,0512	42,9309	49,9676	58,4026	68,5281	80,6977	95,3388	112,9682	134,2099	190,6989	272,8892	327,1041
29	33,4504	34,6954	35,9987	37,3633	38,7922	45,2189	52,9663	62,3227	73,6398	87,3465	103,9659	124,1354	148,6309	214,5828	312,0937	377,1697
30	347849	36,1291	37,5387	39,0172	40,5681	47,5754	56,0849	66,4388	79,0582	94,4608	113,2832	136,3075	164,4940	241,3327	356,7868	434,7451

Зміст

Вступ 3
Розділ 1. Організація системи управлінського обліку та її ефективне використання на підприємстві 5
1. Мета, зміст і організація управлінського обліку 5
1.1. Історія виникнення й етапи розвитку управлінського обліку 6
1.2. Визначення поняття "управлінський облік" та його співвідношення з поняттям "виробничий облік" 21
1.3. Предмет і методи управлінського обліку 23
1.4. Порівняння функцій, методів і цілей управлінського та фінансового обліку 25
1.5. Організація управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку в Україні та в зарубіжних країнах 28
1.6. Сутність, види, обсяг і користувачі інформації в системі управлінського та фінансового обліку 37
Запитання для самоконтролю 38
Тестові завдання для перевірки знань 39
Глосарій 41
2. Склад витрат виробництва. Їх загальна класифікація й поведінка 42
2.1. Генезис категоріального апарату управлінського обліку 43
2.2. Групування витрат для визначення собівартості продукції 51
2.3. Класифікація витрат в управлінському обліку 54
2.4. Поведінка витрат. Способи управління поведінкою витрат 61
2.5. Поняття "функція витрат" і методи її визначення 64
Запитання для самоконтролю 72
Тестові завдання для перевірки знань 73
Глосарій 75
3. Облік і контроль за центрами відповідальності 76
3.1. Концепція організації обліку й оцінювання діяльності центрів відповідальності. Типи центрів відповідальності 77
3.2. Облік і оцінювання діяльності центрів витрат 84
3.3. Оптимізація діяльності центрів інвестицій 101
Запитання для самоконтролю 106
Тестові завдання для перевірки знань 107
Глосарій 109

4. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....110
4.1. Мета та методи аналізу взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" 111
4.2. Аналіз чутливості прибутку до зміни витрат, ціни та обсягів реалізації. Точка беззбитковості 113
4.3. Взаємозв'язок "витрати – обсяг діяльності – прибуток" в умовах виробництва декількох видів продукції 123
4.4. Припущення, на яких базується аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг діяльності – прибуток" 126
Запитання для самоконтролю 126
Тестові завдання для перевірки знань.....127
Глосарій 129
5. Способи й методи обліку витрат. Системи калькулювання та управління витратами 130
5.1. Взаємозв'язок і взаємозумовленість понять "облік витрат" і "калькулювання". Об'єкти обліку витрат і калькулювання їх собівартості 131
5.2. Етапи облікових робіт із визначення витрат. Методи обліку витрат і методи калькулювання 136
5.3. Особливості побудови системи калькування витрат на одиницю продукції.....139
5.4. Система калькулювання за замовленнями, визначення "ціни контракту" 142
5.5. Система калькулювання за процесами, поняття "еквівалент одиниці готової продукції".....148
5.6. Системи калькулювання DIRECT-, ABSORPTION-, STANDART-COST 154
Запитання для самоконтролю 156
Тестові завдання для перевірки знань.....157
Глосарій 159
6. Система обліку, калькулювання та управління за повними витратами.....160
6.1. Сутність системи калькулювання за повними витратами 161
6.2. Порядок оцінювання собівартості готової продукції та визначення залишків незавершеного виробництва в системі ABSORPTION-COST 161
6.3. Поняття "супутня продукція" та методи її оцінювання.....166

6.4. Особливості оцінювання фінансового результату в системі управління за повними витратами підприємства 168
Запитання для самоконтролю 173
Тестові завдання для перевірки знань 173
Глосарій 175
7. Система обліку, калькулювання та управління за змінними витратами.....176
7.1. Поняття "маржинальний дохід".....177
7.2. Основні принципи калькулювання собівартості за змінними витратами.....178
7.3. Переваги та недоліки системи DIRECT-COST. Особливості калькулювання на підставі діяльності.....182
Запитання для самоконтролю 185
Тестові завдання для перевірки знань 185
Глосарій 187
8. Система обліку, калькулювання та управління за нормативними витратами.....188
8.1. Сутнісна характеристика системи STANDART-COST і її різновиди 189
8.2. Поняття, порядок установлення норм і стандартів витрат для цілей обліку, калькулювання й управління 191
8.3. Особливості організації та функціонування системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами 195
8.4. Аналіз відхилень від встановлених стандартів і норм витрат. Порядок перегляду, зміни та встановлення нових норм витрат 199
8.5. Переваги та недоліки системи обліку, калькулювання й управління за нормативними витратами 204
Запитання для самоконтролю 205
Тестові завдання для перевірки знань 205
Глосарій 207
9. Бюджетування і контроль 208
9.1. Сутність бюджетування та види бюджетів 208
9.2. Етапи складання бюджетів. Види бюджетів і кошторисів.....213
9.3. Взаємоузгодження та взаємопоєднання бюджетів.....234
9.4. Контроль виконання бюджетів та аналіз відхилень.....248
Запитання для самоконтролю 261
Тестові завдання для перевірки знань 261
Глосарій 263

10. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень 264
10.1. Процес прийняття рішень і поняття "релевантність облікової інформації" 265
10.2. Аналіз варіантів альтернативних рішень, оптимальне використання ресурсів за умов обмежень. Рішення стосовно оптимального розміру обсягу виробництва та замовлення.....268
10.3. Визначення моменту розміщення замовлень 276
10.4. Рішення стосовно визначення оптимального розміру запасів...280
10.5. Рішення щодо ціноутворення. Модель прийняття рішень за умов невизначеності 285
10.6. Прийняття довгострокових рішень. Методи та принципи дисконтування грошових потоків і визначення реальних витрат. Раціонування капіталу 297
Запитання для самоконтролю 304
Тестові завдання для перевірки знань.....304
Глосарій 306
Використана література.....309
Умовні скорочення 316
Додатки.....317

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Лабунська Світлана Віталіївна
Безкоровайна Лідія Василівна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Відповідальний за видання *А. А. Пилипенко*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *Н. І. Ганцевич*

Коректор *Т. А. Маркова*

План 2016 р. Поз. № 1-НП.
Підп. до друку 14.11.2016 р. Формат 60 х 90 1/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Ум. друк. арк. 22,0. Обл.-вид. арк. 27,5. Тираж 400 пр. Зам. № 237.

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.