

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

**О.А. АНДРЕНКО**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**З КУРСУ**

**«УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»**

(для студентів 5 курсу заочної форми навчання напряму підготовки  
0501 – Економіка і підприємництво (6.030509 – Облік і аудит)  
і слухачів другої вищої освіти спеціальності «Облік і аудит»)

Харків ХНАМГ 2009

**Андренко О.А.** Конспект лекцій з курсу «Управлінський облік» (для студентів 5 курсу заочної форми навчання напряму підготовки 0501 – Економіка і підприємництво (6.030509 – Облік і аудит) і слухачів другої вищої освіти спеціальності «Облік і аудит») / О.А. Андренко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 95 с.

Автор: О.А. Андренко

Рецензент: д.е.н., проф. А.Є. Ачкасов

Рекомендовано кафедрою *економіки управління будівництвом і міським господарством факультету післядипломної освіти і заочного навчання*, протокол № 1 від 29 серпня 2008 р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
ТЕМА 1.МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ .....	5
ТЕМА 2.КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ .....	14
ТЕМА 3.СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ .....	30
ТЕМА 4.СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ .....	45
ТЕМА 5.АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ Й ПРИБУТКУ .....	51
ТЕМА 6.СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ .....	60
ТЕМА 7.АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ .....	69
ТЕМА 8.БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ.....	73
ТЕМА 9.ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ .....	84
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА .....	94

## ВСТУП

Перехід вітчизняної економіки від адміністративних методів управління до ринкових умов господарювання докорінним чином змінив запити користувачів інформації. В умовах ринкової економіки життєдіяльність підприємства визначається ефективністю його управління, тому для прийняття управлінських рішень необхідна достовірна інформація. Формування та надання такої інформації є головним завданням управлінського обліку, виникнення та розвиток якого пов'язані з потребами бізнесу.

Використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, сучасний управлінський облік забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Управлінський облік здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збирання інформації про вирішальні фактори успіху.

Дисципліна “Управлінський облік” належить до спеціальних базових дисциплін підготовки фахівців з обліку і аудиту.

Мета вивчення дисципліни — оволодіти теоретичними знаннями з методології побудови внутрішньогосподарського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг виробничої та комерційної діяльності у ринкових умовах господарювання.

Основні положення навчального посібника апробовані в Харківській національній академії міського господарства при підготовці студентів заочної форми навчання за напрямом «Економіка і підприємництво» спеціальності «Облік і аудит», а також на підприємствах, які займаються організацією управлінського обліку.

## ТЕМА 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

### Основні питання

- 1.1. Предмет, метод, принципи і функції управлінського обліку.
- 1.2. Етапи розвитку управлінського обліку.
- 1.3. Відмінності й взаємозв'язок між управлінським і фінансовим обліком.
- 1.4. Управлінський облік у системі рахунків.
- 1.5. Роль і значення управлінського обліку в системі управління.

### 1.1. ПРЕДМЕТ, МЕТОД, ПРИНЦИПИ І ФУНКЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

#### Підходи до визначення управлінського обліку

№	Визначення	Джерело інформації
1	Управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.	Голов С. Ф., Єфіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: Автосервіс, 1996. — 543 с.
2	Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо.	Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2000. — 578 с
3	Управлінський облік — підсистема, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації.	Управлінський облік: Навч. посібник / За ред. А. Д. Шеремета. — М.: РБК-Пресс, 1999. — 512с.

З'ясувавши сутність управлінського обліку, доцільно перейти до вивчення його предмета й методу (рис. 1.1).

**Предметом управлінського обліку** є сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

- 1) **виробничі ресурси** – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;
- 2) **господарські процеси і їх результати** – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання.



— це інтегрована система різних економічних дисциплін.

**Метод управлінського обліку** включає в себе:

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

**Управлінський облік** є складовою бухгалтерського обліку, тому він повинен відповідати **єдиним бухгалтерським принципам**, зокрема:

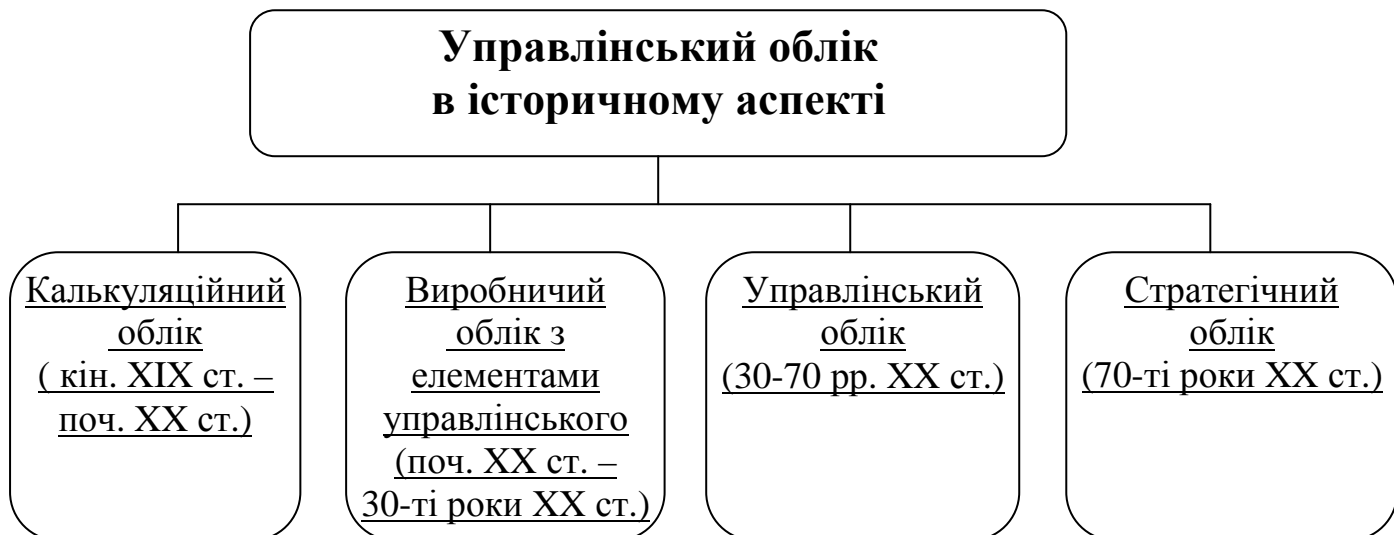
- безперервності діяльності підприємства;
- єдиному грошовому вимірнику;
- повноті й аналітичності інформації;
- періодичності тощо;
- **принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства**, що передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукції;
- **принцип комплексності**, що передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності;
- **принцип бюджетного методу управління**, що виступає інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає охоплення бюджетуванням виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства в цілому;
- **принцип залежності**, який полягає в тому, що на різні альтернативні рішення відносяться тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору;
- **принцип причинності**, який полягає у тому, що до собівартості продукції повинні відноситися тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції.

### **ОСНОВНІ ФУНКЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ :**

- **інформаційна**, що полягає у забезпеченні керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень;
- **комунікаційна**, що передбачає формування інформації для внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління;
- **контрольна**, що забезпечує оперативний контроль та оцінку результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому;

- **прогнозна**, що дає можливість здійснювати перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності.

## 1.2. ЕТАПИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ



## 1.3. ВІДМІННОСТІ Й ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МІЖ УПРАВЛІНСЬКИМ І ФІНАНСОВИМ ОБЛІКОМ

Ознаки	Управлінський облік	Фінансовий облік
Основні користувачі	Менеджери	Зовнішні користувачі
Обмеження	Зіставлення витрат і вигід, жодних обов'язкових правил для підготовки звітів	Загальноприйняті принцип (положення (стандарти))
Застосування	Впливає на дії менеджерів	Дає змогу оцінити економічний стан підприємства
Спрямованість у часі	Погляд у майбутнє (планування і прийняття рішень)	Погляд у минуле (події, що вже відбулися)
Періодичність звітування	Гнучка (залежить від потреб суб'єкта господарювання – недільна, місячна, щоденна)	Менш гнучка (квартальна, річна)
Звіти	Детальні	Узагальнені
Одиниці виміру	Люд-год, машино-год, одиниці готової продукції та інші натуральні вимірники	Гривні
Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ
Об'єкт звітності	Центри відповідальності	Підприємство в цілому



Бухгалтери-аналітики — це Нострадамуси бізнесу, а бухгалтері-рахівники — його Нестори-літописці.

Конспект лекцій з курсу «Управлінський облік» (для студентів 4 курсу заочної форми навчання за напрямом 0501 спеціальності «Облік і аудит»).

Укл.: О. А. Андренко; Харк.нац.акад.міськ.госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2008. – 95 с.

## **СПІЛЬНІ РИСИ УПРАВЛІНСЬКОГО І ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ**

**По-перше**, обидва види обліку використовують загальну інформаційну систему, зокрема дані обліку витрат, використовувані підприємством як для оцінювання запасів і визначення фінансових результатів, так і для прийняття управлінських рішень на різних стадіях і рівнях управління.

**Облік витрат** — це складова системи бухгалтерського обліку, що акумулює і систематизує витрати для:

- оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- прийняття управлінських рішень;
- забезпечення контролю.

**По-друге**, дані фінансового обліку також використовують для прийняття управлінських рішень.

**По-третє**, обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів. При цьому фінансовий облік дає змогу оцінити результати діяльності підприємства в цілому, а управлінський облік — у межах окремих сегментів діяльності.

### **1.4. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ РАХУНКІВ**

**Два підходи до структури плану рахунків:**

- **двоколовий (автономний, дворядний) принцип**, тобто виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку.

### **Основні риси автономного підходу такі:**

- первинний облік за елементами ведеться у фінансовій бухгалтерії, а за статтями витрат — в управлінській;
  - значна аналітичність обліку за центрами відповідальності й виокремлення рахунків для обліку відхилень і результатів господарської діяльності внутрішньовиробничих підрозділів;
  - фінансовий результат визначається як у фінансовому, так і управлінському обліку, причому результат фінансового обліку є сумою трьох складових: **виробничого, фінансового та надзвичайного результатів** і спрямований на оподаткування, а результат управлінського обліку може визначатися за виробами, групами виробів, центрами відповідальності і спрямований на виявлення економічно обґрунтованого результату з точки зору підприємства;
- **інтегрований (однорядний) принцип**, за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

### **ТРИ ОСНОВНІ СИСТЕМИ РАХУНКІВ:**

- загальна система обліку;
- інтегрована система обліку;
- переплетена система обліку.

**Загальну систему обліку** звичайно застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, яке виробляють однорідну продукцію. Ця система ґрунтується на періодичному обліку запасів, тобто впродовж звітного періоду на рахунках запасів не відображають їх зміну (відпуск, надходження). Наприкінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначають витрату (відпуск) відповідних запасів.

- Облік витрат підприємства ведуть за елементами, кількість і склад яких визначає саме підприємство. Доходи обліковують за їх видами: від реалізації продукції (товарів), від інвестицій у цінні папери тощо.
- Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закривають шляхом списання їхнього сальдо на рахунок **"Прибутки й збитки"** (в американській практиці він називається "Зведений рахунок прибутку"), за даними якого визначають фінансовий результат діяльності підприємства.
- В Україні загальну форму обліку можуть використовувати тільки суб'єкти малого підприємництва. Такі підприємства ведуть облік витрат лише за елементами, які наприкінці року разом з доходами, відображеними на рахунках **класу 8**, списують безпосередньо на **рахунок 79 "Фінансові результати"**.

**Інтегрована система обліку**, забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції і контроль витрат на її виробництво.

Це досягається через "вмонтовування" рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, у результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів.

В основу виокремлення рахунків для обліку витрат підприємства в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовують рахунки *"Виробництво"*, *"Виробничі накладні витрати"*, *"Загальні та адміністративні витрати"*, *"Витрати на збут та реалізацію"*, *"Витрати на дослідження та розробки"*.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут, дослідження тощо), не включають у виробничу собівартість продукції. Ці витрати списують на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому вони були здійснені.

Групування даних за статтями витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюють через відповідну організацію аналітичного обліку в межах рахунків, перелічених вище.

В Україні інтегровану систему обліку покладено в основу плану рахунків та звітності про фінансові результати.

**Переплетена система обліку** передбачає окреме ведення рахунків фінансового й виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. У системі рахунків фінансового обліку відображають витрати за елементами, розрахунки з дебіторами й кредиторами, визначають загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

У фінансовому обліку використовують "Контрольний рахунок виробничого обліку", а у виробничому обліку — "Контрольний рахунок фінансового обліку". Ці рахунки мають протилежну побудову і "віддзеркалюють" одне й те саме.

При цьому "Контрольний рахунок виробничого обліку" є позабалансовим рахунком і слугує для відображення даних, переданих у систему виробничого обліку.

Контрольний рахунок фінансового обліку виконує функцію рахунка-екрана й кореспондує з іншими рахунками виробничого обліку.

В Україні застосування переплетеної системи обліку в межах існуючого плану рахунків **неможливе**. Проте підприємства можуть застосовувати одночасно класи рахунків 8 і 9, що дає змогу системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за функціями, центрами відповідальності та іншими ознаками.

## **1.5. РОЛЬ І ЗНАЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ**

### **Цілі інформаційної системи управлінського обліку:**

1. Надавати інформацію для калькулювання собівартості послуг, продуктів та інших об'єктів управлінського інтересу.
2. Надавати інформацію для планування, контролю, оцінки та безперервного вдосконалення.
3. Надавати інформацію для прийняття рішень.

## Облікова інформація може бути використана для:

- Визначення проблем.
- Вирішення проблем.
- Оцінки ефективності рішень, таких як зусилля з безперервного вдосконалення.

Впровадження управлінського обліку у вітчизняну практику потребує вирішення цілої низки проблем, основними з яких є відсутність:

- чіткого уявлення про сутність, методи та прийоми управлінського обліку серед вітчизняних економістів;
- рекомендацій щодо впровадження управлінського обліку на підприємствах України;
- спеціалістів-практиків, здатних організувати систему управлінського обліку на вітчизняних підприємствах

### Вимоги до управлінської інформації

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

**Ключові поняття:** *управлінський облік, етапи розвитку, відмінності управлінського від фінансового обліку, загальна система обліку, інтегрована система обліку, переплетена система обліку*

### **Питання для самостійного контролю**

1. Що таке управлінський облік?
2. Які основні переваги управлінського обліку над традиційним бухгалтерським обліком?
3. Що є предметом і методом управлінського обліку?
4. Які основні функції управлінського обліку?
5. Принципи управлінського обліку.
6. Відмінності між фінансовим і управлінським обліком.
7. Основні підходи до побудови Плану рахунків фінансового й управлінського обліку.
8. Системи обліку витрат і доходів на рахунках управлінського і фінансового обліку.
9. Як організовано облік доходів та витрат у загальній системі обліку?
10. Як організовано облік доходів та витрат в інтегрованій системі обліку?
11. Як організовано облік доходів та витрат у переплетеній системі обліку?
12. Який підхід до побудови Плану рахунків доходів та витрат покладено в основу національного Плану рахунків?

## **ТЕМА 2. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ**

### **Основні питання**

- 2.1. Напрямки класифікації витрат.
- 2.2. Моделі поведінки витрат.
- 2.3. Визначення функції витрат

### **2.1. НАПРЯМКИ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ**

**Витрати** - це загальноєкономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання.

Під **економічними витратами** розуміють "затрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерського погляду, витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів.

**Згідно з П(С)БО №16**, під **витратами** розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу.

**Розрізняють такі групування витрат (рис.2.1):**

- за елементами витрат;
- за статтями витрат;
- за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства;
- за обсягом виробництва продукції;
- за звітними періодами;
- за функціональним призначенням.

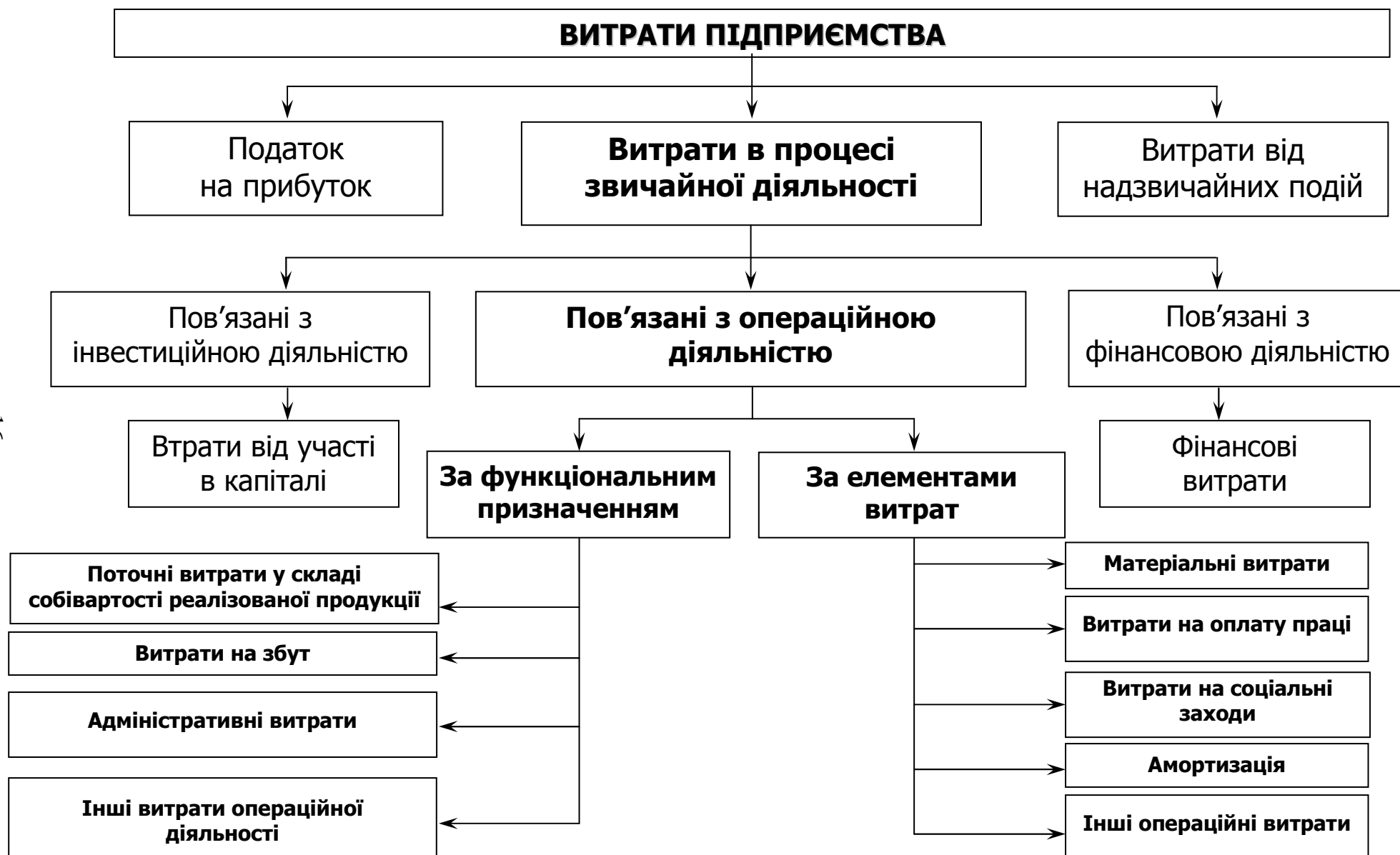


Рис.2.1 - Основні групування витрат



В управлінському обліку розрізняють три напрями класифікації витрат (рис. 2.2), в основу якої покладено принцип **різні витрати - для різних цілей**.



У фінансовому обліку в основу класифікації витрат покладено види діяльності.

За видами діяльності витрати поділяють на витрати від звичайної і надзвичайної діяльності. У свою чергу, витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, можна поділити на витрати від операційної (основної та іншої), інвестиційної, фінансової та іншої діяльності.

Відповідно, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, групують за функціями — витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати, а також за економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;

- амортизація;
- інші операційні витрати.

**Вичерпані (спожиті) витрати** - збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Відображаються у звіті про фінансові результати (звіті про прибуток).

**Невичерпані (неспожиті) витрати** - це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах. Відображаються в активі балансу.

**Витрати на продукцію** — це витрати, пов'язані з виробництвом товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва (матеріали, зарплата, амортизація верстатів, тощо).

**Витрати періоду** — це витрати, що не включають у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (витрати управління, маркетинг, дослідження, розробки тощо). У звіті про прибуток витрати періоду звичайно включають до складу операційних витрат.

На підприємствах виробничої сфери витрати на продукцію називають виробничими витратами, а витрати періоду — невиробничими витратами.

Залежно від характеру цього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом витрати поділяють на прямі й непрямі.

**Прямі витрати** — це витрати, які можна віднести безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

**Непрямі витрати** — це витрати, які не можна віднести безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Вираз "економічно доцільним шляхом" означає, що при розв'язанні питання про віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат й вигід.

**Виробничі витрати** традиційно поділяють на **основні й накладні**.

**Основні витрати** — це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. У практиці основні витрати поділяють на три групи:

**прямі матеріальні витрати** - це вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової продукції і які можна віднести до певного виробу економічно доцільним шляхом;

**витрати на оплату праці** - це заробітна плата робітників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно доцільним шляхом. Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (допоміжний персонал) і зарплату робітників, яку не можна прямо віднести на продукцію (додаткові виплати), розглядають як непряму зарплату і включають до складу виробничих накладних витрат;

**інші прямі витрати** – решта прямих витрат, крім прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці (амортизація або оренда спеціального устаткування, оплата послуг контрагентів).

**Накладні витрати** – це витрати, пов’язані з процесом виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом. В Україні такі витрати називають загальновиробничими.

Виробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно до обраної бази.

Прямі витрати на оплату праці й виробничі накладні витрати в сумі становлять **конверсійні витрати** - це витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

**Невиробничі витрати** охоплюють: витрати на управління, дослідження і розробки, збут продукції та інші функції бізнесу. В Україні вони згруповані у три статті: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

## СКЛАД ВИРОБНИЧИХ І НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В УКРАЇНІ

В И Р О Б Н И Ч І В И Т Р А Т И	Категорія витрат	Склад витрат
	Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.
	Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.
	Інші прямі витрати	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, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), й витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.
	Загальновиробничі витрати	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо). Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення. Витрати на вдосконалення технології п 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). Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

		<p>Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальногосподарського персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом;</p> <p>витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).</p> <p>Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.</p> <p>Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).</p> <p>Загальногосподарські витрати поділяються на постійні та змінні.</p>
НЕ В И Р О Б Н И Ч І  В И Т Р А Т И	Адміністративні витрати	<p>Загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);</li> <li>- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;</li> <li>- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);</li> <li>- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);</li> <li>- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);</li> <li>- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;</li> <li>- витрати на врегулювання спорів у судових органах;</li> <li>- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);</li> <li>- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;</li> <li>- інші витрати загальногосподарського призначення</li> </ul>
	Витрати на збут	<p>Витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;</li> <li>- витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та</li> </ul>

	<p>працівникам підрозділів, що забезпечують збут;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);</li> <li>- витрати на передпродажну підготовку товарів;</li> <li>- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;</li> <li>- 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);</li> <li>- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;</li> <li>- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.</li> </ul>
Інші операційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на дослідження та розробки;</li> <li>- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;</li> <li>- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;</li> <li>- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);</li> <li>втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.</li> </ul>

Оскільки управлінські рішення звичайно спрямовані на перспективу, керівництву насамперед необхідна інформація про очікувані витрати та доходи.

**У зв'язку з цим вирізняють:**

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

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

Витрати, що становлять різницю між кількома рішеннями, називають **диференціальними витратами**.

Поділ витрат на контрольовані й неконтрольовані використовується при організації обліку по центрах відповідальності.

**Контрольовані витрати** — це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив, наприклад, контроль використання матеріалів і зарплати начальником цеху.

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

Практичний розподіл витрат на контрольовані й неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку начальника цеху одного підприємства й неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства.

Прикладом традиційно контрольованих витрат з позицій начальника цеху є матеріальні витрати і основна зарплата, а неконтрольованих – амортизація верстатів.

Розглядаючи варіанти управлінських рішень, слід брати до уваги не тільки дійсні, а й уявні (альтернативні) витрати.

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

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

В управлінському обліку залежно від підходів до визначення собівартості одиниці продукції виділяють:

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

**Середні витрати** — це витрати на одиницю продукції всього випуску.

## 2.2 МОДЕЛІ ПОВЕДІНКИ ВИТРАТ

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

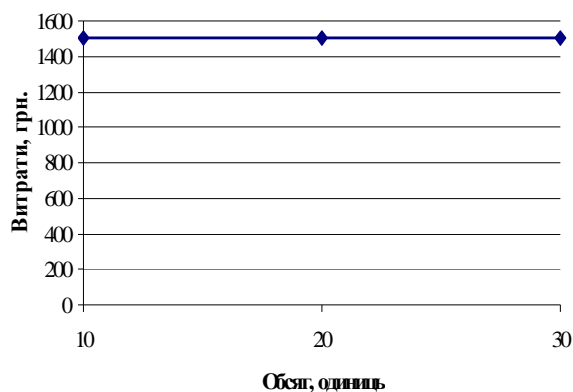
Зміни у складі й величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Тому діяльність, яка впливає на витрати, називають **фактором витрат** (обсяг виробництва, основна зарплата, кількість замовлень, кількість проектів).

**Існують три моделі поведінки витрат:**

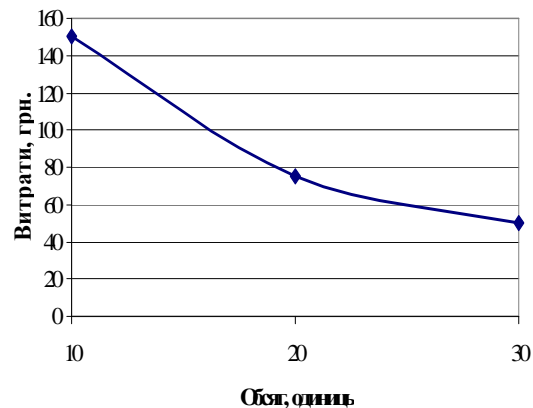
**1. Постійні витрати** – це витрати, які залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат) в межах релевантного діапазону (є прямолінійна амортизація, орендна плата, зарплата персоналу офісу тощо).

**Релевантний діапазон** – діапазон діяльності, в межах якого очікується, що постійні витрати залишатимуться без змін; це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат і їх фактором.



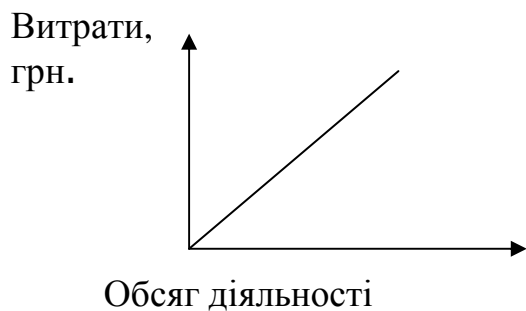


Загальні постійні витрати

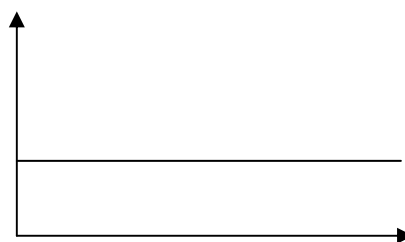


Постійні витрати на одиницю продукції

**2. Змінні витрати** – витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.



Загальні змінні витрати



Змінні витрати на одиницю продукції

**3. Змішані витрати** – містять в собі як постійні, так і змінні елементи.

**Напівзмінні витрати** — це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Прикладом напівзмінних витрат є витрати на придбання матеріалів за умови отримання знижки в разі закупівлі великої партії і оплати понаднормової роботи.



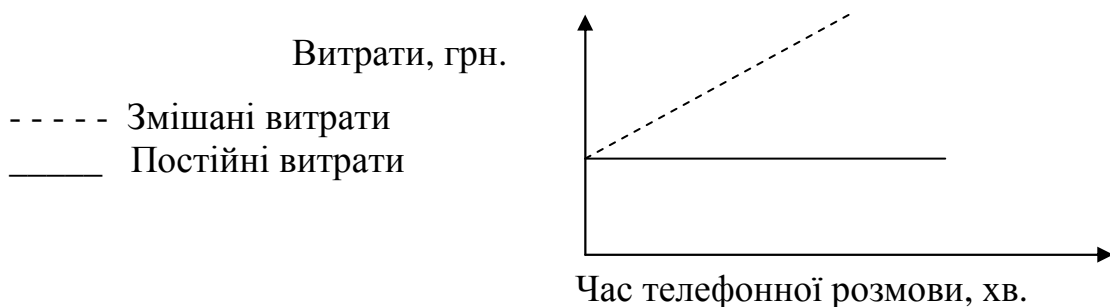
Поведінка витрат на умови  
за отримання знижки



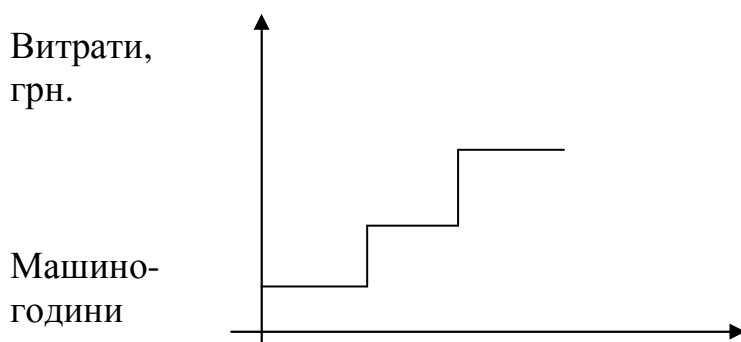
Поведінка витрат на оплату  
понаднормової роботи

Значну частину напівзмінних витрат становлять **змішані витрати** — це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

Припустімо, що абонентна плата за телефон становить 500 грн на місяць, а тариф за міжміський телефонний зв'язок дорівнює 2 грн за хвилину. Тоді динаміку витрат на телефонні послуги можна зобразити таким чином:



**Напівпостійні витрати** — це витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності. Прикладом таких витрат є зарплата ремонтних робітників за умови, коли для обслуговування обладнання на кожні 1 000 машино-годин потрібен один ремонтник. Графічно це виглядає так:



**Технологічно змінні витрати** - змінні витрати, що виникають внаслідок безпосереднього зв'язку між споживанням ресурсів і випуском продукції (прямі матеріальні витрати, енергія на технологічні цілі тощо).

**Обов'язкові постійні витрати** — постійні витрати, що визначаються потужністю підприємства (амортизація, орендна плата, страхування майна, заробітна плата ключового персоналу тощо). Коли ж потужність уже визначено, абсолютна величина обов'язкових витрат практично не змінюється залежно від ступеня використання потужності.

**Дискреційні витрати** — це витрати, розмір яких визначається управлінськими рішеннями підприємства і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності: витрати на дослідження і розробки; рекламу; підвищення кваліфікації персоналу тощо.

**Оцінка витрат** — це процес обчислення динаміки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами й різними факторами на підставі дослідження діяльності.

**Функція витрат** — це математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами:

$$Y = a + bx,$$

де  $Y$  — загальні витрати;

$a$  — загальні постійні витрати;

$b$  — змінні витрати на одиницю діяльності;

$x$  — значення фактора витрат.

На практиці витрати мають кілька факторів витрат, але для побудови функції витрат здебільшого обирають один чи два найвпливовіші фактори.

**Технологічний аналіз** — системний, функціонально-вартісний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів і результатом діяльності.

Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності

їх використання. Його перевага: він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності, але потребує значних витрат часу і коштів.

**Метод аналізу розрахунків** — метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні й постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку.

**Метод вищої-нижчої точки** — базується на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого й найнижчого рівнів діяльності.

Графічне відображення функції витрат дає змогу уникнути ризику помилки, пов'язаного із застосуванням методу вищої-нижчої точки.

**Регресійний аналіз** — статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або кількох незалежних змінних величин.

Тут загальну суму витрат розглядаємо як змінну величину, залежну від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлень тощо), що виступає як незалежна величина.

Лінійний взаємозв'язок між залежною і незалежною змінними величинами можна описати графічно як лінію регресії, або за допомогою формули (рівняння регресії).

Модель, яка використовує тільки одну незалежну змінну величину для визначення зміни незалежної змінної величини, називають *простим регресійним аналізом*. Вона має вигляд

$$Y = a + bx.$$

Модель, що використовує кілька незалежних змінних величин для визначення зміни залежної змінної величини, має назву *множинний регресійний аналіз* і може бути описана так:

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_kx_k.$$

На відміну від методу вищої-нижчої точки, регресійний аналіз враховує всі дані спостереження для визначення функції витрат.

Поряд з цим регресійний аналіз уможлиблює уникнення вад візуального підходу, оскільки передбачає застосування методу найменших квадратів.

**Метод найменших квадратів** — це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат  $a$  і  $b$  так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

**Спрощений статистичний аналіз** – це метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи із зростання значення  $x$ , та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень  $x$  і  $y$ . Цей метод запропонував український учений, академік М.Г. Чумаченко.

Управлінське судження може використовуватися окремо або в поєднанні з методами вищої-нижчої точки, побудови графіка розсіювання чи найменших квадратів для оцінки постійних та змінних витрат.

**Ключові поняття:** *виробничі накладні витрати, витрати на продукцію, витрати періоду, дійсні витрати, змінні (умовно-змінні) витрати, конверсійні витрати, контрольовані витрати, маржинальні витрати, непрямі витрати, нерелевантні витрати, основні витрати, постійні (умовно-постійні) витрати, прямі витрати, релевантні витрати, функція витрат*

### Питання для самостійного контролю

1. У чому полягає взаємозв'язок доходів і витрат підприємства?
2. Як класифікують витрати з метою розрахунку собівартості продукції й визначення розміру фінансового результату?
3. Як класифікують витрати для прийняття управлінських рішень?
4. Які витрати вважаються накладними? Який їхній склад?
5. Що таке контрольовані й неконтрольовані витрати?
6. Які витрати вважаються вичерпними й невичерпними?
7. У чому відмінність середніх і маржинальних витрат?
8. У чому відмінність змінних і постійних витрат?

9. Чим відрізняються релевантні витрати від нерелевантних?
10. За якою ознакою витрати діляться на прямі й непрямі?
11. Чим відрізняються витрати на продукцію від витрат періоду?
12. У чому полягає практичне значення розподілу витрат на змінні й постійні?
13. Що потрібно розуміти під функцією витрат?
14. Які основні методи побудови функції витрат?

### **ТЕМА 3. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ**

#### **Основні питання**

- 3.1. Склад та види собівартості
- 3.2. Фактори зниження собівартості
- 3.3. Облік і розподіл непрямих витрат
- 3.4. Калькулювання повних витрат

#### **3.1. СКЛАД І ВИДИ СОБІВАРТОСТІ**

- **Собівартість продукції (робіт, послуг)** - це грошове вираження витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.
- Показник собівартості застосовується для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології, підвищення якості продукції тощо.
- Собівартість продукції не має єдиного об'єктивного значення, її величина залежить від методики розрахунку. За однакових витрат і одного обсягу виробництва, застосовуючи різну методику розрахунку, можна отримати різні значення собівартості.

### Класифікація собівартості

№	Зміст	Види
1.	Складається з прямих і загальновиробничих витрат	<b>Виробнича (фактична, історична)</b>
2.	Складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат	<b>Собівартість реалізованої продукції</b>
3.	Включає сукупність витрат на виготовлення відповідним центром усієї продукції	<b>Собівартість центру відповідальності</b>
4.	Виробнича собівартість з невиробничими витратами	<b>Повна</b>
5.	Складається лише із змінних витрат	<b>Пряма (неповна, маржинальна, обмежена)</b>
6.	Складається на основі планових витрат і планового обсягу виробництва	<b>Планова</b>
7.	Визначається на перше жовтня за фактичними витратами за дев'ять місяців і очікуваними в четвертому кварталі (в сільському господарстві)	<b>Провізорна (очікувана)</b>
8.	Характеризує витрати конкретного підприємства на виробництво продукції	<b>Індивідуальна</b>
9.	Складається на основі кошторисних витрат	<b>Кошторисна</b>
10.	Складається з норм витрат і нормативного обсягу	<b>Нормативна</b>
11.	Складається з фактичних витрат за звітний період	<b>Звітна</b>
12.	Характеризує середні по галузі витрати: собівартість	<b>Середньогалузева</b>
13.	Формується у фінансовому обліку	<b>Фінансова</b>
14.	Формується в управлінському обліку	<b>Управлінська</b>
15.	Включає витрати на робочому місці, ділянці	<b>Технологічна</b>
16.	Включає витрати окремого цеху	<b>Цехова (бригадна)</b>

**Повна собівартість** складається з виробничої собівартості, витрат на збут і адміністративних витрат. Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування і визначення ці-

ни на продукцію.

**Планова собівартість** визначається з урахуванням прийнятих норм витрат матеріальних ресурсів, тарифних ставок і норм виробітку, а також планових показників виробництва продукції.

Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва кожного виду і всієї промислової продукції підприємства, яке відповідає вимогам її якості. Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовують для визначення потреби в оборотних засобах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін.

**Фактична собівартість** може відрізнятися від планової, тому що вона характеризує реальні витрати на виробництво та реалізацію.

Фактичні дані обліку витрат використовують для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

### 3.2. ФАКТОРИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ

Фактори зниження собівартості необхідно поділяти за **двома ознаками**:

- 1) за **елементами виробництва** - праця, предмети і засоби праці;
- 2) за **характером умов і заходів**, спрямованих на удосконалення виробництва, що визначають скорочення витрат праці та засобів виробництва на одиницю продукції, а також зниження собівартості за основними елементами.

Основними факторами зниження собівартості при поділі їх за **першою ознакою** є:

- а) зростання продуктивності праці й відповідна зміна середньої заробітної плати;



- б) зниження норм витрачання сировини, матеріалів і палива;
- в) скорочення транспортних витрат з доставки засобів виробництва;
- г) зміна цін на засоби виробництва і транспортних тарифів;
- д) покращання техніко-економічних показників використання основних засобів.

Основними факторами зниження собівартості при поділі їх *за другою ознакою є:*

- а) впровадження передової техніки - механізація і автоматизація, електрифікація і хімізація виробництва, покращання конструкції виробів, впровадження передових технологічних процесів тощо;
- б) покращання організації виробництва на основі його концентрації та спеціалізації, удосконалення організації управління підприємством та більш раціонального територіального розміщення виробництва, покращання умов матеріально-технічного забезпечення і організації праці тощо;
- в) підвищення кваліфікації і культурно-технічного рівня робітників.

### **3.3. ОБЛІК І РОЗПОДІЛ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ**

Витрати підприємства з метою обліку, аналізу і контролю за сферою виникнення та способом їх включення в собівартість можна поділити на дві групи (рис. 3.1).

Виробничі витрати виникають у процесі виробництва, тоді як невиробничі накладні витрати викликаються функціями управління і виникають в рамках управління.

Непрямі витрати ще називаються накладними, оскільки до основних витрат відносяться лише прямі витрати.

**Ставка розподілу накладних (непрямих) витрат** - це відношення непрямих витрат до загальної величини бази їх розподілу.

**Залежно від складності виробництва виділяють наступні ставки розподілу виробничих накладних витрат (рис.3.1):**

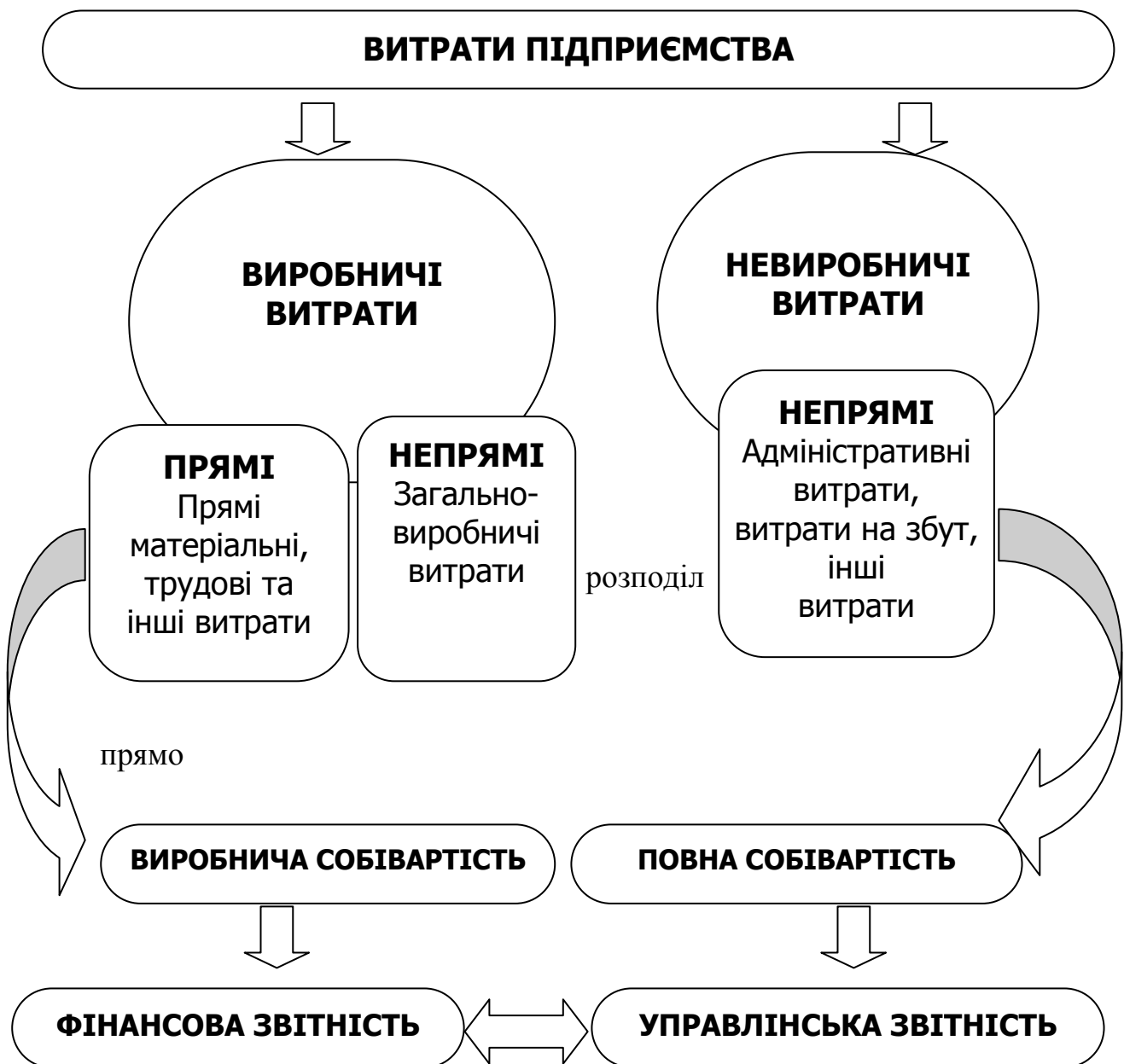


Рис. 3.1. Розподіл витрат підприємства

1. Єдина ставка розподілу – застосовується за умов виробництва однорідної продукції однакової складності;
2. Ставки розподілу за підрозділами – застосовується за умов різної складності праці, у різних виробничих підрозділах використовують різну ставку розподілу для кожного виробничого підрозділу ;
3. Ставки розподілу за групами накладних витрат – застосовується при наявності виробничих та обслуговуючих підрозділів

**Бази розподілу виробничих накладних витрат, що застосовуються  
на практиці**

<b>База</b>	<b>Розрахунок ставки накладних витрат</b>	<b>Характеристика бази розподілу</b>	<b>Сфера застосування розрахунку</b>
1. Прямі витрати на оплату праці	Виробничі накладні витрати Прямі витрати на оплату праці	Найбільш розповсюджена база розподілу накладних витрат. Як правило, робить незначний вплив на динаміку таких витрат, як витрати на обслуговування обладнання, ремонт і т.п.	Підприємства з трудомістким виробництвом
2. Людино-години	Виробничі накладні витрати Кількість людино-годин	З'явилась в кінці XIX ст. Проста в розрахунку. Може використовуватися для складання фінансових звітів і аналізу управлінських рішень. Відсутній зв'язок з часом роботи машин	Підприємства з трудомістким виробництвом
3. Прямі витрати матеріалів	Виробничі накладні витрати Прямі витрати матеріалів	Відсутній зв'язок з числом виробничих накладних витрат (витрати на заробітну плату управлінського та іншого персоналу підрозділу (цеху) не залежать від динаміки прямих матеріальних витрат	Підприємства з матеріаломістким виробництвом
4. Машино-години	Виробничі накладні витрати Кількість машино-годин	Одна із широко використовуваних баз розподілу накладних витрат. Фактори, вибрані в якості баз розподілу, суттєво впливають на виробничі непрямі витрати, особливо на витрати, пов'язані з обслуговуванням обладнання	Підприємства з високим ступенем автоматизації і механізації виробництва
5. Прямі витрати	Виробничі накладні витрати Прямі витрати	Різниця у продукції при використанні даної бази розподілу повинна бути незначною	Підприємства з високою часткою прямих витрат в сукупних витратах
6. Випуск продукції	Виробничі накладні витрати Випуск продукції	Використання даної бази розподілу можливе при виконанні наступних умов – продукція, що виготовляється повинна бути однорідною, володіти однаковою матеріаломісткістю, трудомісткістю і споживати рівну кількість машинного часу	Однопродуктове та багато продуктове виробництво з однорідною продукцією
7. Планові ставки накладних витрат	Виробничі накладні витрати Випуск продукції, оцінений за плановими ставками	Використання такої бази можливе при наявності на підприємстві добре організованої планової служби	Будь-яке промислове підприємство

**Заздалегідь визначена ставка розподілу непрямих витрат розраховується як** відношення бюджетних виробничих непрямих витрат до очікуваного значення бази їх розподілу.

При застосуванні такої ставки можуть виникнути **недорозподілені** непрямі витрати – сума, на яку фактичні накладні витрати перевищують величину розподілених, і **зайворозподілені** – сума, на яку розподілені накладні витрати перевищують їх фактичну величину.

**Недорозподілені** непрямі витрати становлять дебетовий залишок на рахунку виробничі накладні витрати, а **зайворозподілені** – кредитовий.

Виділяють такі методи розподілу непрямих витрат:

спрощений метод розподілу (єдина для підприємства ставка розподілу, непрямі витрати припадають на всі види продукції незалежно від того, в якому структурному підрозділі вони були виготовлені) та двоступеневий процес розподілу (витрати розподіляються послідовно за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат (дільницями) й видами продукції (об'єктами калькуляції)).

У зарубіжній практиці методи розподілу непрямих витрат пропорційно тій чи іншій базі розподілу мають назву методів пайового розподілу: пропорційно до заробітної плати, одиниці виготовленої продукції, вартості виробничих запасів. Але існує ще інший метод, який в нашій практиці ще не використовувався - метод пайової участі розподілу пропорційно до основних витрат.

**Заздалегідь визначена ставка розподілу непрямих витрат розраховується як** відношення бюджетних виробничих непрямих витрат до очікуваного значення бази їх розподілу. При застосуванні такої ставки можуть виникнути **недорозподілені** непрямі витрати – сума, на яку фактичні накладні витрати перевищують величину розподілених, і **зайворозподілені** – сума, на яку розподілені накладні витрати перевищують їх фактичну величину.

**Недорозподілені** непрямі витрати становлять дебетовий залишок на рахунку виробничих накладних витрат, а **зайворозподілені** – кредитовий.

### 3.4. КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНИХ ВИТРАТ

У вітчизняній практиці, яка традиційно налаштована на облік повних витрат, застосовують позамовний, попередільний і попроцесний (простий) методи.

Сутність **позамовного методу** полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції. Решту витрат обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу;

Об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання з цього методу є окреме виробниче замовлення.

застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною і характером технології масовою продукцією, яку виготовляють в результаті послідовних процесів, кожний з яких (або група яких) складає окремий самостійний переділ (фазу, стадію) виробництва.

Сутність попередільного методу полягає в тому, що всі або деякі прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва

У багатьох галузях промисловості, які застосовують попередільний метод, виробничі витрати обліковують у кожному переділі, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому переділі. У зв'язку з цим калькують фактичну собівартість напівфабрикатів кожного переділу.

Відповідно напівфабрикати власного виробництва входять до собівартості окремих видів продукції комплексною статтею, тобто собівартість продукції кожного наступного переділу складається із здійснених ним витрат і собівартості отриманих напівфабрикатів. При цьому в багатьох випадках передача напівфабрикатів переділу на переділ або на склад відображується на рахунках бухгалтерського обліку за фактичною собівартістю. Відповідно витрати в незавершеному виробництві відображують за місцями їх знаходження. Такий варіант попередільного методу отримав назву **напівфабрикатного**.

У деяких галузях промисловості, незважаючи на те що облік витрат ведуть за переділами, собівартість кінцевої (готової) продукції визначають по виробництву в цілому, тобто без калькулювання собівартості проміжної продукції (напівфабрикатів).

Одним різновидів попередільного методу є простий, або **однопредільний метод**. Сутність його полягає в тому, що фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції. Середню собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції.

Основними елементами є:

- попереднє визначення нормативної собівартості одиниці продукції на початок звітного періоду, яка береться за основу обчислення фактичної собівартості;
- поточний облік прямих витрат за статтями калькуляції Р окремими видами продукції за чинними нормами та відхиленнями від норм;
- поточний облік зміни норм у розрізі статей витрат і окремим видів продукції;
- калькулювання фактичної собівартості окремих видів продукції через алгебраїчне додавання нормативної собівартості на початок місяця з відхиленнями від норм (плюс перевитрати, мінус економія), а також зі змінами норм на одиницю продукції.

Під **зведеним обліком витрат** розуміють весь комплекс робіт, пов'язаний із групуванням в обліку витрат за видами продукції, цехами, переділами і в цілому по підприємству в розрізі встановлених статей витрат, по розмежуванню витрат між товарним випуском і незавершеним виробництвом.

**Етапи обліку витрат на виробництво:**

- формування елементів витрат за центрами первинного використання ресурсів (місцями виникнення витрат);
- розподіл та перерозподіл елементів витрат за напрямками відповідно до характеру та організації виробництва;

- облік витрат за центрами відповідальності;
- визначення собівартості продукції, випущеної з виробництва.

Побудова регістрів зведеного обліку залежить від методу обліку витрат і калькулювання. Однак у будь-якому разі в зведених відомостях наводять такі дані:

- залишки незавершеного виробництва на початок місяця;
- витрати за звітний місяць;
- собівартість остаточного (невиправного) браку;
- собівартість нестач (залишків) незавершеного виробництва;
- витрати на випуск товарної продукції;
- залишки незавершеного виробництва на кінець місяця.

Під **калькулюванням собівартості продукції** розуміють звичайно обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат. **Об'єктами калькулювання** є продукція, що виробляється на підприємстві.

Під час калькулювання важливо правильно встановити не тільки об'єкти калькулювання, а й **калькуляційні одиниці продукції (КО)**, під якими розуміють одиниці виміру продукції, що застосовуються при калькулюванні її собівартості.

**Натуральні КО** (тонни, метри, літри тощо) характеризують кількісну сторону певного виду продукції. Якщо до цих натуральних одиниць додаються показники якісної оцінки під час виготовлення різної за складом і якістю продукції, утворюються **умовно-натуральні КО**. Всі інші КО є різновидами цих двох основних.

Серед зарубіжних методів обліку повних витрат найбільш відомими є: метод однорідних секцій, стандарт-кост і метод нормативного розподілу постійних витрат.

**Метод однорідних секцій** застосовується в основному у Франції і в країнах, які дотримуються французької системи обліку. Під однорідною секцією розуміють підрозділи підприємства, виокремлені в бухгалтерському обліку, по яких витрати згруповані попередньо до їх включення в собівартість відповідних

виробів, у тому числі коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби. У ширшому розумінні однорідна секція ототожнюється з центром відповідальності.

Впровадження у практику методу однорідних секцій сприяє вирішенню таких завдань:

- досягнення більшої точності калькулювання через застосування досконаліших методів розподілу непрямих витрат, ніж інших методів калькулювання повної собівартості продукції;
- використання більшої гами баз розподілу непрямих витрат залежно від умов діяльності підприємства;
- аналіз результатів діяльності центрів відповідальності в системі управлінського обліку і організація на цій основі контролю управління.

Недоліками методу однорідних секцій є:

- великий обсяг облікової роботи;
- умовність однорідних секцій і неможливість абсолютно точного встановлення одиниць роботи;
- однорідні секції не завжди збігаються з центрами відповідальності;
- використання великої кількості баз розподілу непрямих витрат призводить до коливань рівня собівартості залежно від баз розподілу;
- немає можливості аналізу змінних і постійних витрат в управлінському обліку.

полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні цільові витрати, а другі — минулі витрати, на які вже не можна вплинути.

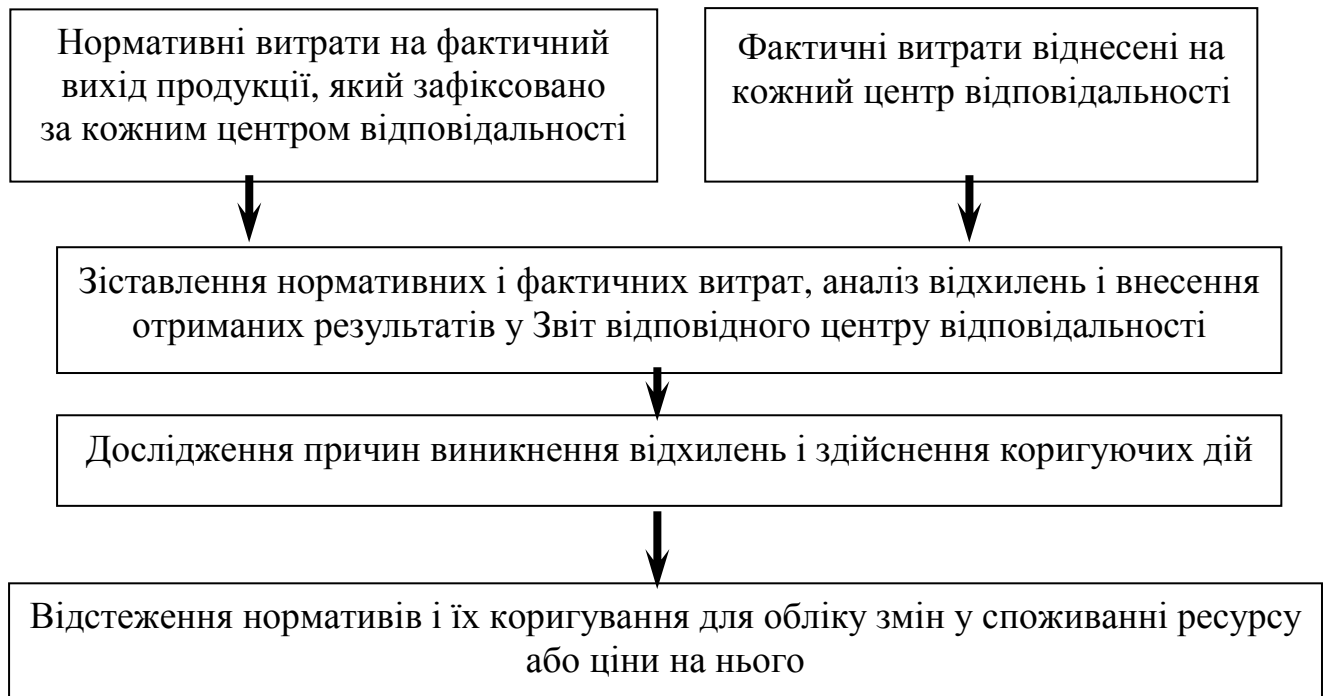
**Метод нормативного розподілу постійних витрат** є перехідним від методів калькулювання повної до калькулювання неповної собівартості продукції. Цей метод ґрунтується на таких принципах:

- чітке розмежування в собівартості змінних і постійних витрат;
- визначення нормативного рівня діяльності підприємства і його підрозділів;
- включення у собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності;



- відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

### **Загальна схема функціонування системи калькуляції собівартості за нормативними витратами**



Однак цей метод має і певні недоліки, які призвели до того, що його поступово почала витісняти система директ-костінг. Це, зокрема:

- важко встановити нормальний обсяг діяльності;
- метод напряду не пов'язаний з ринковими коливаннями цін і обсягами реалізації;
- собівартість визначається як об'єктивна, а не суб'єктивна категорія, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (сегмента діяльності, положення фірми на ринку, цілей діяльності тощо).

Цей недолік відсутній при використанні **методу калькулювання собівартості по операціях (по функціях), (ABC)**, що належить до гібридних (змішаних) калькуляційних систем.

- гібридна система калькулювання, в якій застосовується облік прямих матеріальних витрат за замовленнями і облік конверсійних витрат (витрат на обробку) за процесами.

Новий етап і напрямок розвитку управлінського обліку, а отже і його методології визначився з відкриттям **методу обліку за центрами відповідальності**. Особливістю цього методу є те, що всі затрати закріплюються за тими центрами відповідальності (відповідальними особами), які впливають на їх величину.

Подальший розвиток облік затрат по центрах відповідальності здобув у **методі "тариф-година-машина"**, який був розроблений американським спеціалістом Спенсером А. Тукером. Сутність цього методу в тому, що за кожним центром відповідальності закріплюють машини і заздалегідь визначають затрати на 1 машино-годину.

Різновидом групи змішаних (гібридних) калькуляційних систем є також **ЛТ-калькулювання**. Цей метод застосовується в основному в умовах безперервно-поточного виробництва, за якого кожна деталь обробляється в міру необхідності здійснення наступного кроку поточної лінії. В ідеалі ЛТ має справу з нульовими залишками. До переваг системи ЛТ передусім належать:

- мінімальні вкладення в сировину і матеріали;
- скорочення затрат на внутрішнє переміщення матеріалів;
- скорочення ризику втрати матеріалів під час зберігання;
- зменшення витрат на утримання складських приміщень;
- скорочення загальновиробничих витрат;
- виняткова простота.

При калькулювання собівартості продукції значна увага приділяється порядку включення до її складу вартості використаних у виробництві товарно-матеріальних цінностей. **Серед основних методів їх оцінки та віднесення на собівартість продукції виділяють такі:**

- 1) метод прямої ідентифікації;
- 2) метод середньозваженої ціни (вартості);
- 3) метод LIFO;
- 4) метод FIFO.

**Метод прямої ідентифікації** використовують у випадках, коли потрібно чітко ідентифікувати фізичний і вартісний рух цінностей від їх придбання до продажу.

**Метод середньозваженої ціни** передбачає списання на затрати купівельної вартості реалізованих (використаних) товарно-матеріальних цінностей за середньозваженою ціною придбання.

**Застосування методу FIFO передбачає списання на затрати купівельної вартості реалізованих (використаних) товарно-матеріальних цінностей за цінами першої партії придбання.**

Останнім з перелічених методів є **LIFO**. При його використанні вартість реалізованих товарів списується на собівартість за закупівельними цінами останньої партії придбання.

Окремо виділяють метод **“таргет-костінг”**, яка передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з попередньо визначеної ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту або послуги.

### **Порядок застосування зарубіжних систем калькулювання у вітчизняному обліку витрат і калькулювання**

<b>Калькулювання за останньою операцією</b>	
<b>Облік витрат на виробництво та калькулювання здійснюється не за стадіями виробництва продукції, а на основі рахунку “Готової продукції”. У калькуляції є тільки дві статті – “Прямі виробничі витрати” й “Непрямі витрати”</b>	Дана система не має аналогів в українській практиці і не достатньо вивчена вітчизняними науковцями, тому виникають питання щодо можливостей даної системи в інформаційному забезпеченні управління, контролю наявності й руху матеріальних цінностей
<b>Калькулювання за стадіями “життєвого циклу”</b>	
<b>Система дозволяє відображати витрати на науково-дослідні роботи, виробництво та збут протягом всього терміну “життя” продукції, робіт послуг – зародження, зростання, зрілості, спадання</b>	Система фактично відповідає завданню методу калькулювання повної собівартості – врахувати всі витрати, пов’язані з виготовленням і реалізацією продукції. Застосовується в Україні на підприємствах, де обчислюється повна собівартість

<b>ЛІТ-калькулювання (точно в строк, калькулювання від зворотного)</b>	
<p><b>В основі системи – принцип мінімізації інформації, яка не використовується для управління, у зв'язку з цим зайвою вважається інформація щодо зберігання та внутрішньозаводського переміщення ресурсів, витрати на оплату праці, які включаються до складу загальновиробничих витрат. Застосування даної системи призводить до скорочення облікових записів</b></p>	<p>користанні даної системи на вітчизняних підприємствах можливі значні труднощі через зрив поставок або помилки під час планування асортименту та годин поставок ресурсів для виробництва. За даної системи відсутній облік витрат на придбання запасів, відповідно калькулювання їх первісної вартості; скорочується кількість статей калькуляції собівартості продукції, що виготовляється – відповідно, зменшується обсяг інформації, необхідної для управління, з одночасним ускладненням процесу управління діяльністю підприємства</p>
<b>Таргет-костінг</b>	
<p><b>Собівартість розраховують, виходячи з попередньо визначеної ціни реалізації, яка визначається за допомогою маркетингових досліджень. Передбачає здійснення чотирьох етапів: 1) визначення можливої ціни реалізації за одиницю продукції; 2) визначення цільової собівартості продукції; 3) порівняння цільової та розрахункової собівартості продукції для визначення величини необхідного скорочення витрат; 4) проектування продукту з одночасним удосконаленням виробничого процесу для досягнення цільового скорочення витрат</b></p>	<p>Дана система відповідає сутності калькулювання в системі вітчизняного планування і не пов'язана з обліком витрат і формуванням фактичної собівартості об'єкта калькулювання</p>

**Ключові поняття:** *собівартість продукції, ставка розподілу накладних (непрямих) витрат, попередільний метод, нормативний метод, об'єкти калькулювання, метод стандарт-косту, операційне калькулювання, метод прямої ідентифікації, метод середньозваженої ціни (вартості), метод LIFO, метод FIFO.*

### **Питання для самостійного контролю**

1. Поняття про об'єкти витрат, об'єкти калькулювання, калькуляційні одиниці й методи обліку витрат і калькулювання.
2. Характеристика й сфера застосування позаказного методу калькулювання собівартості.
3. Характеристика й сфера застосування попроцесного методу калькулювання собівартості.
4. Характеристика й сфера застосування попередільного методу калькулювання.
5. Сутність нормативного обліку
6. Сутність калькулювання продукції і об'єкти калькулювання.
7. Характеристика й сфера застосування методу однорідних секцій, методу нормативного розподілу постійних витрат і стандарт-коста.
4. Порівняльна оцінка вітчизняних і закордонних методів обліку й калькулювання за повними витратами.

## **ТЕМА 4. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ**

### **Основні питання**

- 4.1. Сутність методу директ-костінг.
- 4.2. Простий і розвинутий директ-костінг

### **4.1. СУТНІСТЬ МЕТОДУ ДИРЕКТ-КОСТІНГ**

Основні ідеї директ-костінгу були розроблені в 1936 р. у США американським економістом Д.Ч. Гаррісоном, а його фактичне впровадження відбулося у 1953 р. У Великобританії цей метод дістав назву облік маржинальних витрат, а у Франції — маржинальний облік.

На перших етапах практичного застосування системи «директ-костінг» в собівартість включалися лише прямі витрати, а всі види накладних витрат списувалися безпосередньо на фінансові результати. Звідси і назва системи - - Direct –Costing Systems (система обліку прямих витрат).

Пізніше «директ-костінг» трансформувався в таку облікову систему, коли собівартість розраховується не тільки в частинні прямих змінних витрат, але і в частині змінних накладних витрат. Звідси виходить деяка умовність в назві.

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

#### **4.2. ПРОСТИЙ І РОЗВИНУТИЙ ДИРЕКТ-КОСТІНГ**

**Метод (система) директ-костінг має два варіанти:**

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

**Простий директ-костінг базується на таких принципах:**

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

#### **ОСНОВНИМИ РИСАМИ ПРОСТОГО ДИРЕКТ-КОСТІНГУ Є:**

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

**По-друге** - використання показника маржинального доходу.

**Маржинальний дохід** — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Він покриває загальні постійні витрати, тобто

**Маржинальний дохід = Обсяг продажу - Змінні витрати,**

і відображує внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

***Французька модель визначення чистого результату:***

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

***Американська модель визначення чистого результату:***

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

Витрати, тис. грн

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

**Витрати—> Обсяг виробництва—> Прибуток**

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

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

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

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

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

- **I етап**

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

- **II етап**

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

- **III етап**

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

- **IV етап**

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

- **V етап**

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

- **VI етап**

(-) Постійні витрати підприємства = Чистий результат.



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

Організація обліку в системі директ-костінг здійснюється за двома типами сегментів діяльності:

- 1) внутрішніми (вироби, групи виробів, замовлення, центри відповідальності);
- 2) зовнішніми (сектори покупців, класи клієнтів, географічні зони реалізації).

Формат звіту про прибуток, що використовується при калькулюванні повних витрат (витрати класифікують за функціями):

**Реалізація - Собівартість реалізованої продукції (Виробничі витрати)**

=

**Валовий прибуток - Витрати на збут та адміністративні витрати**

=

**Чистий прибуток**

**Формат звіту про прибуток при калькулюванні змінних витрат:**

**Реалізація**

**— Змінні витрати:**

змінна частина собівартості реалізованої продукції, змінні витрати на збут і адміністративні витрати

=

**Маржинальний прибуток**

**— Постійні витрати:**

постійні накладні витрати, постійні витрати на збут і адміністративні витрати

=

**Чистий прибуток**

Взаємозв'язок виробництва, реалізації і прибутку підсумовується нижче:

Якщо	Тоді
Виробництво > реалізації	Чистий прибуток при калькулюванні повних витрат > чистого прибутку при калькулюванні змінних витрат
Виробництво < реалізації	Чистий прибуток при калькулюванні повних витрат < чистого прибутку при калькулюванні змінних витрат
Виробництво = реалізації	Чистий прибуток при калькулюванні повних витрат = чистому прибутку при калькулюванні змінних витрат

**Ключові поняття:** метод директ-костінг, маржинальний дохід, чистий прибуток

#### Питання для самостійного контролю

1. Які основні особливості методу (системи) директ-костинг?
2. У чому полягає практичне застосування системи директ-костинг?
3. Які основні фінансові показники формуються в системі директ-костинг?
4. Як складають звіти про фінансові результати в системі директ-костинг?
5. Що таке маржинальний дохід? Які особливості його розрахунку?
6. У чому складаються переваги розвинутого директ-костинга?

## **ТЕМА 5. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ Й ПРИБУТКУ**

### **План вивчення**

- 5.1. Мета аналізу “ витрати – обсяг – прибуток”
- 5.2. Графічне представлення взаємозв'язку “обсяг – витрати – прибуток”
- 5.3. Аналіз чутливості прибутку
- 5.4. Аналіз “ витрати – обсяг – прибуток” за умов асортименту
- 5.5. Аналіз “ витрати – обсяг – прибуток” і калькулювання за видами діяльності

### **5.1. МЕТА АНАЛІЗУ “ ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК”**

За його допомогою можна дістати відповіді на такі запитання:

- який прибуток отримає підприємство за певного обсягу діяльності;
- скільки продукції необхідно реалізувати для отримання запланованої величини прибутку;
- який має бути обсяг діяльності для покриття всіх витрат і отримання прибутку;
- яку величину витрат за існуючого обсягу продажу може дозволити підприємство, щоб не потрапити в зону збитків тощо.

Аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг - прибуток" здійснюється за допомогою різних методів:

1. Математичні: метод рівняння, Маржинальний метод;
2. Графічні методи: графік беззбиткової, графік взаємозв'язку «обсяг – прибуток», графік маржинального доходу.

Важливим елементом аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг - прибуток» є аналіз беззбиткової.

**Аналіз беззбитковості** побудований на основі розподілу витрат на змінні й постійні, а також обчислення точки беззбитковості, що визначає критичний обсяг продажу.

**Точка беззбитковості** – обсяг продажу (діяльності), за якого:

- доходи підприємства дорівнюють його витратам;
- маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Відповідно фінансовий результат дорівнює нулю. Тобто це обсяг реалізації, при досягненні якого підприємство починає отримувати прибуток.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних одиницях (кількість продукції), грошових (виручка), одиницях або у відсотках до нормальної потужності.

### Обчислення точки беззбитковості за допомогою рівняння

Точка беззбиткової у грошових одиницях можна вивести з рівняння:

$$\text{Продаж} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток} \quad (5.1)$$

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, маємо:

$$\text{Точка беззбитковості в грошових одиницях} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} \quad (5.2)$$

### Маржинальний метод визначення точки беззбитковості

Перетворимо рівняння (5.2) таким чином

$$(\text{Ціна} \times \text{Обсяг}) = (\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Обсяг}) + \text{Постійні витрати}$$

Звідси

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \left( \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати на одиницю}} \right)$$

Оскільки знаменник означає маржинальний дохід на одиницю, то

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \quad (5.3)$$

Для обчислення ТБ у грошових одиницях можна використати коефіцієнт маржинального доходу. Поняття «маржинальний дохід» і «коефіцієнт маржинального доходу» (КМД) є інструментами аналізу «витрати — обсяг — прибуток» і часто застосовуються для прийняття поточних управлінських рішень.

**Маржинальний дохід (МД)** — це різниця між доходом від реалізації і змінними витратами підприємства. Цей показник являє собою так званий резерв, який формується в ході поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства для покриття постійних витрат і формування прибутку. Звідси приріст маржинального доходу завжди означає приріст прибутку. Внаслідок прийняття управлінських рішень величину цього показника можна скоригувати на короткий період часу. Тому маржинальний дохід — основний об'єкт управління та уваги керівництва підприємства.

**Коефіцієнт маржинального доходу (КМД)** означає, яку величину маржинального доходу приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку. Він характеризує величину, на яку змінюється прибуток за зміни обсягу реалізації:

$$КМД = \frac{МД}{Продаж} \quad (5.4)$$

$$КМД = \frac{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}{\text{Ціна за одиницю}} \quad (5.5)$$

Точку беззбитковості в грошових одиницях обчислюють за такою формулою:

$$\text{Точка беззбитковості в грошових одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{КМД} \quad (5.6)$$

Обчислення точки беззбиткової є важливим елементом аналізу, але на практиці менеджера більше цікавить обсяг і ціна реалізації, що забезпечать отримання бажаного прибутку.

Обсяг продажу у грошових одиницях, необхідний для отримання бажаного прибутку, можна обчислити за допомогою рівняння (5.1) або за формулою:

$$\text{Продаж} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}}{КМД} \quad (5.7)$$

Відповідно обсяг продажів в натуральних одиницях можна розрахувати по формулі:

$$\begin{array}{l} \text{Обсяг продажу} \\ \text{в натуральних} \\ \text{одиницях} \end{array} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \quad (5.8)$$

Прибуток при певному обсязі продажу можна встановити, виходячи з рівняння (5.1):

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Продаж} - (\text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати}) \quad (5.9)$$

або перетворивши формулу (5.7)

$$\text{Операційний прибуток} = \left[ \text{Продаж} \times \text{КМД} \right] - \text{Постійні витрати} \quad (5.10)$$

### Аналіз на основі прибутку після оподаткування (чистого прибутку)

Бажаний прибуток, розглянутий і обчислений вище, - це прибуток до оподаткування. Утім, менеджера може цікавити прибуток, що залишається в розпорядженні компанії після сплати відповідного податку на прибуток.

Взаємозв'язок чистого й операційного прибутку можна виразити таким чином:

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} - \left( \text{Операційний прибуток} \times \text{Ставка податку} \right) \quad (5.11)$$

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} \times \left( 1 - \text{Ставка податку} \right) \quad (5.12)$$

$$\text{Чистий прибуток} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{(1 - \text{Ставка податку})} \quad (5.13)$$

## 5.2. ГРАФІЧНЕ ПОДАННЯ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ “ОБСЯГ – ВИТРАТИ – ПРИБУТОК”

**Графік беззбитковості** демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від продажу при різних обсягах діяльності підприємства (рис.5.1)

Графік беззбитковості будують у такій послідовності:

**Крок 1.** Будуємо пряму постійних витрат, яка паралельна осі X

**Крок 2.** Будуємо пряму повних витрат

**Крок 3.** Будуємо пряму доходу від продажів

Інший спосіб графічного аналізу беззбитковості — побудова **графіка маржинального доходу**. Цей графік дає змогу виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу. Для його побудови спочатку відображають лінію змінних витрат, а потім постійних. Загальний маржинальний дохід збільшується прямо пропорційно обсягу продажу. (рис.5.2)

Величина прибутку на обох графіках характеризується відстанню між лінією доходу від продажу і лінією повних витрат.

**Графік прибутку** описує залежність прибутку від зростання обсягу діяльності. Різниця між обсягом продажу і змінними витратами (тобто маржинальний дохід) зрівнюється з постійними витратами в точці беззбитковості. Праворуч від точки беззбитковості маржинальний дохід перевищує постійні витрати і формує прибуток. Коефіцієнт маржинального доходу являє собою кут лінії прибутку. Чим більше цей коефіцієнт, тим ближче до початку координат розташована точка беззбитковості. Використовуючи цей графік, можна визначити ступінь впливу зміни обсягу випуску на величину прибутку, якщо всі інші чинники залишаються незмінними.

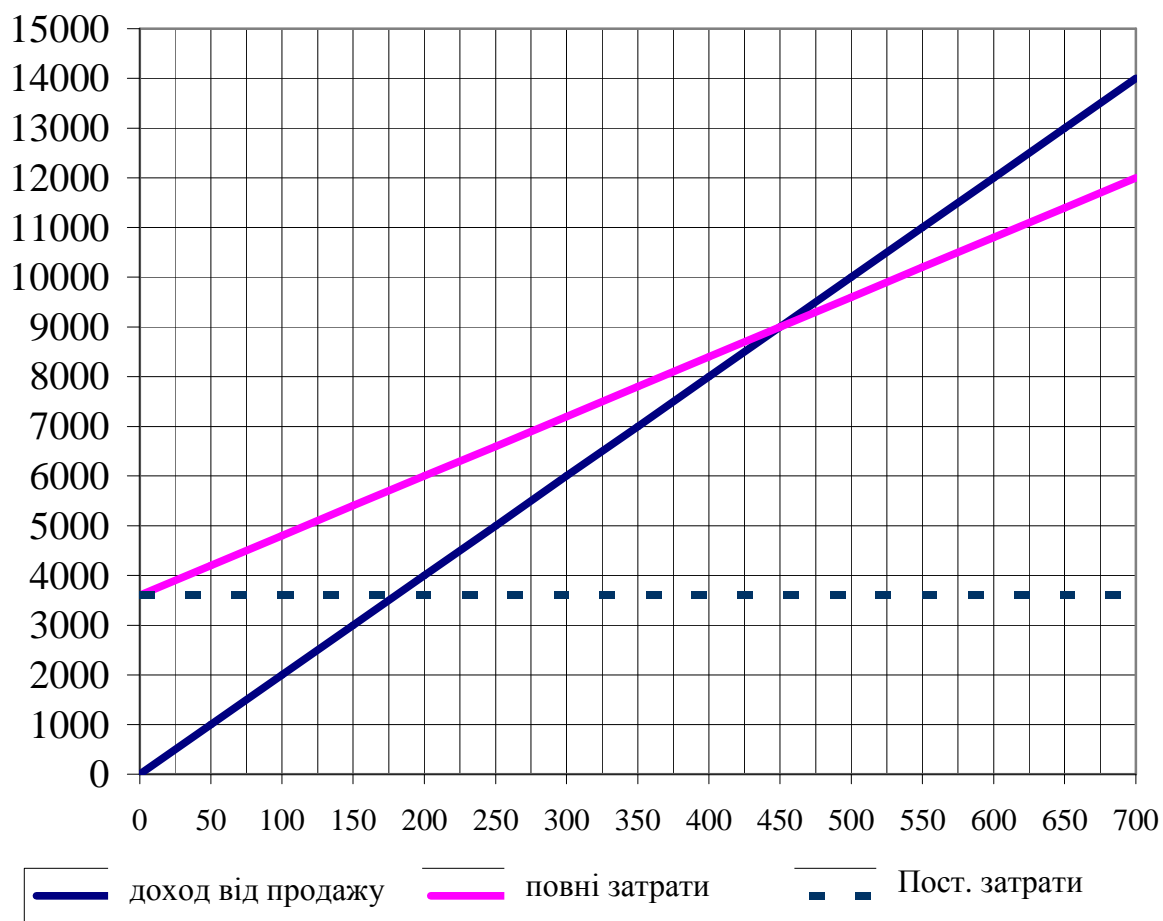


Рис.5.1. Графік беззбитковості

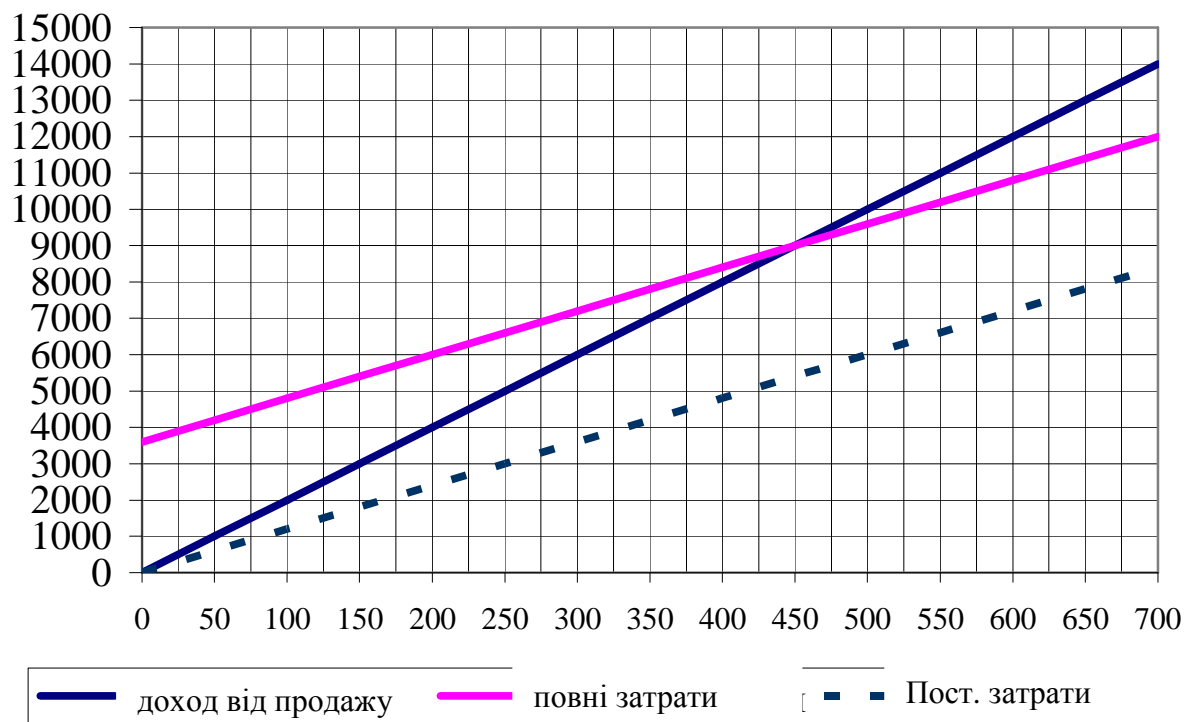


Рис.5.2. Графік маржинального доходу



### 5.3. АНАЛІЗ ЧУТЛИВОСТІ ПРИБУТКУ

**Аналіз чутливості** — це методика аналізу "що буде, якщо" або "якщо—тоді", за допомогою якої досліджується вплив змін на рішення. Наприклад, за допомогою електронних таблиць досліджується, який вплив справляють зміни в цінах, змінних і постійних витратах на очікуваний прибуток.

**Аналіз чутливості прибутку** - визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни й обсягу продажу.

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

- Коефіцієнт маржинального доходу.
- Запас міцності.
- Операційний важіль.

$$\text{Зміна прибутку} = \text{Зміна обсягу продажу} \times \text{КМД}$$

Визначення так званої зони безпеки підприємства пов'язано з розрахунком запасу міцності. Запас міцності являє собою максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток. Тобто **запас міцності** — це рівень поточної діяльності суб'єкта господарювання, що перевищує точку беззбитковості. **Запас міцності** — це міра того, наскільки може скорочуватись обсяг продажу до точки беззбитковості.

Цей показник можна розраховувати як в грошовому, так і в натуральному вимірі, а також порівнюючи фактичне й беззбиткове завантаження виробничих потужностей.

$$\text{Запас міцності} = \text{Фактичний обсяг продажу} - \text{Точка беззбитковості.}$$

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Запас міцності} * \text{Коефіц. марж. доходу}$$

Відповідно **коефіцієнт запасу міцності** — це відносне падіння обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки беззбитковості

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Фактичний обсяг продажу}}$$

**Операційний важіль** – співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

Коефіцієнт/ступінь операційного важеля (фактор операційного важеля)—це міра чутливості змін у прибутку до змін в обсягах продажу. Він вимірює, на скільки відсотків змінився прибуток внаслідок зміни обсягу продажу на один відсоток:

**Коефіцієнт операційного важеля**

=

**Маржинальний прибуток / Прибуток**

Чим вищий ступінь операційного важеля, тим більшими будуть зміни прибутку внаслідок змін обсягів продажу:

$$\text{Зміни прибутку у відсотках} = \text{Ступінь операційного важеля} \times \text{Зміни обсягів продажу у відсотках}$$

#### **5.4. АНАЛІЗ “ ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК” ЗА УМОВ АСОРТИМЕНТУ**

Середньозважений маржинальний дохід являє собою суму добутків маржинального доходу на одиницю кожного виду продукції та комбінації продажу відповідного виду продукції.

Комбінація продажу — це співвідношення кількості різних видів продукції, реалізованих за період.

$$\text{Точка беззбитковості в од. для асортименту продукції} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Середньозважений марж. дохід}}$$

#### **5.5. АНАЛІЗ “ ВИТРАТИ – ОБСЯГ – ПРИБУТОК” І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ**

Традиційний **CVP** – аналіз виходить з того, що витрати поділяються на:

1 . Змінні витрати, загальний обсяг яких змінюється пропорційно до обсягу реалізації.

2. Постійні витрати, загальний обсяг яких не змінюється при зміні обсягу реалізації.

Втім, існує багато витрат, що не змінюються залежно від обсягу, а змінюються відповідно до змін інших чинників.

У системі калькулювання за видами діяльності CVP – аналіз поділяє витрати на:

- витрати, що залежать від обсягу (витрати на рівні одиниці продукції),
- витрати, що не залежать від обсягу (витрати на рівні партії продукції, продуктової групи),
- постійні витрати.

**Ключові поняття:** *аналіз беззбитковості, точка беззбитковості, графік беззбитковості, графік маржинального доходу, коефіцієнт маржинального доходу, аналіз чутливості прибутку*

### **Питання для самостійного контролю**

1. Сутність і призначення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності й прибутку.
2. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності й прибутку.
3. Методи аналізу «витрати - обсяг - прибуток»;
4. Визначення точки беззбитковості;
5. Визначення зони безпеки діяльності підприємства.
6. Застосування аналізу «витрати - обсяг - прибуток» в умовах багатофункціональних виробництв.

## **ТЕМА 6. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ**

### **Основні питання**

- 6.1. Нормативи витрат і нормативна калькуляція
- 6.2. Аналіз відхилень
- 6.3. Методи аналізу відхилень від норм

### **6.1. НОРМАТИВИ ВИТРАТ І НОРМАТИВНА КАЛЬКУЛЯЦІЯ**

**Нормативні витрати** — це очікувані або бюджетні витрати матеріалів, праці й виробничі накладні витрати, необхідні для виробництва одиниці продукції.

**Калькуляція/картка нормативних витрат** — це формальний перелік нормативних витрат на матеріали, працю і накладних витрат для виробництва одиниці продукту. Витрати підсумовують і знаходять загальну суму нормативних витрат для одиниці продукції.

**Кількісний норматив** — це кількість вхідного ресурсу, дозволена (допустима) на одиницю випуску.

**Ціновий норматив** — це ціна, яку необхідно заплатити за одиницю вхідного ресурсу.

**Нормативи можуть базуватися на:**

- історичному досвіді;
- інженерних дослідженнях;
- даних операційного персоналу.

#### **Типи нормативів**

**Ідеальні нормативи** — це нормативи, що відображають досконалу операційну ефективність. Ідеальні нормативи є фактично недосяжними і можуть призвести до низької моралі працівників і зниження результатів діяльності.

**Реально досяжні нормативи** є вимогливими, проте можуть бути досягнуті при ефективних умовах функціонування. Такі нормативи дозволяють звичайну зупинку обладнання і відпочинок персоналу.

Проте вимогливі, але досяжні нормативи тяжіють до вищих рівнів виконання, ніж ідеальні нормативи. Якщо нормативи є занадто жорсткими і недосяжними, робітники розчаровуються, рівень виконання знижується.

**Є дві причини впровадження системи нормативного калькулювання:**

- **Вдосконалення планування і контролю.** Система нормативного калькулювання порівнює фактичні величини з нормативними для визначення відхилень від нормативу. Застосування системи нормативного калькулювання з метою операційного контролю в передовому виробничому середовищі може викликати неузгоджену поведінку. Незважаючи на це, нормативи є все ще корисними при плануванні в передовому виробничому середовищі, наприклад, при розробці конкурентної цінової пропозиції.

- **Полегшення калькулювання собівартості продукту.** Нормативне калькулювання використовує нормативні витрати для прямих матеріалів, прямої праці, накладних витрат. Системи нормативного калькулювання забезпечують легкодоступну інформацію про собівартість одиниці продукту, яка може використовуватись для рішень щодо ціноутворення.

Ідея контролю фактичних витрат через заздалегідь задані нормативи (стандарту) витрат і відхилення від них уперше виникла і була запроваджена у США ще в 20-ті роки минулого століття. Система такого обліку дістала назву система **стандарт-кост**.

На основі стандарт-косту в 30-ті роки був розроблений і впроваджений у вітчизняну практику нормативний метод, який відрізнявся від стандарт-косту соціальною спрямованістю і низкою технічних прийомів і методів, наприклад, більшою деталізацією нормування витрат, різноманітністю способів виявлення відхилень від норм, поєднанням нормативного обліку з нормативним калькулюванням тощо.

Базою для розрахунку відхилень є норми витрат, тобто заздалегідь задані, технологічно зафіксовані й попередньо скалькульовані величини витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, затрат робочого часу тощо, розраховані на підставі єдиних цін і тарифів.

З метою попереднього визначення нормативної собівартості одиниці продукції за даними нормативного господарства складають **нормативні калькуляції**.

Такий погляд на сутність і можливості системи обліку за нормативними витратами обумовлює те, що в ході застосування стандарт-косту всі записи про рух витрат і запасів здійснюються в системі бухгалтерських рахунків тільки за сумою нормативних витрат. Відповідно облік відхилень ведуть окремо від витрат за нормами, як правило, на спеціальних рахунках відхилень ведеться на спеціальних рахунках типу «Відхилення по матеріалах», «Відхилення по оплаті праці» тощо. Несприятливі відхилення відображають по дебету цих рахунків, а сприятливі — по кредиту.

У кінці звітної періоду всі сальдо по рахунках відхилень переносять на рахунки запасів і витрат залежно від ситуації, яка склалася на кінець місяця. Однак якщо вся продукція була повністю завершена виробництвом і продана, то всі відхилення переносяться на рахунок «Собівартість реалізованої продукції». Слід звернути увагу, що П(С)БО 16 передбачено щось подібне у п. 11, яким регламентовано включати безпосередньо в собівартість реалізованої продукції наднормативні виробничі витрати. Якщо в кінці періоду виявляються значні залишки на рахунках «Незавершене виробництво» і «Запаси готової продукції» (тобто не вся продукція остаточно завершена і/або не вся готова продукція продана), то сума всіх відхилень повинна бути розподілена між рахунками «Незавершене виробництво», «Запаси готової продукції» і «Собівартість реалізованої продукції» пропорційно залишкам на них.

У зарубіжній практиці прийнято розрізняти сприятливі й несприятливі відхилення. Відповідно якщо фактичні витрати вищі за нормативні, то таке відхилення **вважається несприятливим**, а якщо нижчі — відхилення будуть **сприятливими**. У цілому сприятливим вважається відхилення, що справляє позитивний ефект на операційний прибуток, тобто збільшує прибуток, і навпаки.

Витрати для трьох підходів віднесення витрат на продукт наведено нижче:

Система калькулювання	Виробничі витрати		
	Прямі матеріали	Пряма праця	Накладні витрати
Система фактичного калькулювання	Фактичні	Фактичні	Фактичні
Система нормального калькулювання	Фактичні	Фактичні	Бюджетні
Система нормативного калькулювання	Бюджетні	Бюджетні	Бюджетні

#### КАЛЬКУЛЯЦІЯ НОРМАТИВНИХ ВИТРАТ

Витрати на виробництво одиниці продукту

**Основні матеріали**

*(Нормативна кількість матеріалів \* Нормативна ціна матеріалів)*

**Пряма праця**

*(Нормативні години прямої праці \* Нормативна ставка оплати прямої праці)*

**Змінні виробничі накладні витрати**

*(Нормативні години прямої праці \* Нормативна ставка змінних накладних витрат)*

**Постійні виробничі накладні витрати**

*(Нормативні години прямої праці \* Нормативна ставка постійних накладних витрат)*

**Загальні нормативні витрати на одиницю продукту**

**Нормативна матеріаломісткість фактичного випуску обчислюється так:**

**Питомий кількісний норматив \* Фактичний випуск**

**Нормативна трудомісткість фактичного випуску обчислюється таким чи-**

**ном: Питомий норматив праці \* Фактичний випуск**

## 6.2. АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ

Існує два відхилення для змінних виробничих витрат:

- відхилення за ціною або ставкою;

- відхилення за використанням або ефективністю.

**Відхилення за ціною** (ставкою) фокусується на різниці між фактичною вартістю вхідних ресурсів і тим, скільки ці ресурси повинні коштувати (нормативні ціни).

**Відхилення за використанням** (ефективністю) фокусується на різниці між фактично використаною кількістю і нормативною кількістю, дозволеною на фактичний випуск продукції.

$$\begin{aligned} & \text{Загальне відхилення} \\ & = \\ & \text{Фактична кількість ресурсу при фактичній ціні} \\ & - \\ & \text{Нормативна кількість ресурсу при нормативній ціні} \end{aligned}$$

$$\text{Відхилення за ціною} = (\text{ФЦ} - \text{НЦ}) * \text{НК}$$

$$\text{Відхилення за використанням} = (\text{ФК} - \text{НК}) * \text{ФЦ}$$

### **АНАЛІЗ ВІДХИЛЕНЬ: МАТЕРІАЛИ ТА ПРАЦЯ**

Відхилення за основними матеріалами

Відхилення за ціною на матеріали

**Відхилення за ціною на матеріали для матеріалів обчислюється так:**

$$\begin{aligned} & \text{Фактична кількість при фактичній ціні} \\ & \text{Фактична кількість при нормативній ціні} ((\text{ФЦ} - \text{НЦ}) * \text{ФК}) \end{aligned}$$

Відхилення за ціною на матеріали може бути обчислено в одній з двох точок:

1. Коли сировина відпускається для використання у виробництві.
2. Коли сировина закуповується.

**Відхилення за використанням основних матеріалів обчислюється таким чином:**

$$\begin{aligned} & \text{Фактично використана кількість при нормативній ціні} \\ & - \\ & \text{Допустима нормативна кількість при нормативній ціні} \\ & (\text{ФК} - \text{НК}) * \text{НЦ} \end{aligned}$$

Виробничий менеджер, як правило, відповідає за використання матеріалів, оскільки він може мінімізувати відходи, втрати і виправлення браку для того, щоб забезпечити виконання нормативу.



Відхилення прямих витрат праці обчислюється так:

Відхилення за ставкою оплати праці	<b>Фактичні години праці при фактичній ставці</b> - <b>Фактичні години праці при нормативній ставці</b> <b>(ФС – НС)*ФГ</b>
Відхилення за продуктивністю праці	<b>Фактичні години при нормативній ставці</b> - <b>Допустимі нормативні години при нормативній ставці</b> <b>(ФГ – НГ)*НС.</b> <b>Загальне відхилення за прямою працею</b> = <b>(Фактична кількість * Фактична ціна)</b> - <b>(Нормативна кількість * Нормативна ціна)</b>

Відповідальність за відхилення за ставкою оплати праці часто покладається на виробничого менеджера, який вирішує, яким чином буде використано робочу силу.

Нормативна ставка постійних накладних витрат обчислюється так:

$$\begin{aligned} &\text{Нормативна ставка постійних накладних витрат} \\ &= \\ &\frac{\text{Бюджетні постійні накладні витрати}}{\text{Нормативне допустимий час для рівня знаменника}} \end{aligned}$$

<u>Контрольний рахунок виробничих накладних витрат</u>	Фактичні накладні витрати Розподілені накладні витрати (на базі нормативних годин для фактичного випуску виробництва)
--	--

Відхилення змінних накладних витрат за витрачанням обчислюється так:

$$\begin{aligned} &\text{Фактична ставка ЗНВ} \\ &* \\ &\text{Фактичні години} \\ &- \\ &\text{Нормативна ставка ЗНВ * Фактичні години} \end{aligned}$$

Відхилення змінних накладних витрат за ефективністю обчислюється таким чином:

$$\begin{aligned} &\text{Нормативна ставка змінних накладних витрат} \\ &* \\ &\text{Фактичні години} \\ &- \\ &\text{Нормативна ставка змінних накладних витрат} \\ &* \\ &\text{Нормативні години} \end{aligned}$$

**Нормативна ставка постійних накладних витрат**, яка використовується для віднесення постійних накладних витрат, обчислюється таким чином:

**Нормативна ставка постійних накладних витрат**

**=**

**Бюджетні постійні накладні витрати**

**/**

**Нормативне допустимий час для очікуваної потужності**

**Відхилення постійних накладних витрат за обсягом діяльності** обчислюється так:

**Бюджетні ПНВ – Розподілені ПНВ (допустимі нормативні години \* Нормативна ставка ПНВ)**

**Відхилення постійних накладних витрат за обсягом**

**=**

**Нормативна ставка ПНВ**

**\***

**(Очікуваний рівень діяльності, використаний у Нормативній ставці ПНВ**

**-**

**Норматив діяльності, допустимий для фактичного випуску).**

Відхилення показують, що фактичне виконання здійснюється не відповідно до плану.

Відхилення не відбивають причини відхилень чи відповідальності.

Крім того, причина відхилення може бути визначена лише шляхом дослідження. Наприклад, керівник (майстер) виробництва не відповідає за несприятливе відхилення за кількістю матеріалів. Напроти, це може бути результатом покупки низькоякісних матеріалів менеджером із закупівлі.

Взагалі відхилення слід досліджувати в тому випадку, якщо очікувані вигоди від такого дослідження переважатимуть очікувані витрати на нього.

Більшість фірм обирають таку загальну керівну стратегію: **досліджувати відхилення лише тоді, коли вони виходять за межі прийнятного діапазону.**

Нижня контрольна межа

Верхня контрольна межа

Прийнятний діапазон

**Контрольні межі прийнятного діапазону обчислюються так:**

$$\begin{aligned} & \text{Верхня контрольна межа} \\ & \quad = \\ & \text{Норматив} + \text{Допустиме відхилення} \\ & \text{Нижня контрольна межа} \\ & \quad = \\ & \text{Норматив} - \text{Допустиме відхилення} \end{aligned}$$

Контрольні межі часто виражають як:

- точно визначену величину;
- точно визначений відсоток суми відхилення.

### **6.3. МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВІДХИЛЕНЬ ВІД НОРМ**

**Для виявлення відхилень від норм у вітчизняній практиці застосовують такі методи:**

- метод сигнального документування;
- метод партійного розкрою;
- інвентарний метод.

**Метод сигнального документування** застосовують для виявлення відхилень, які спричинені заміною або наднормативним витрачанням сировини чи матеріалів, різного роду доплат до заробітної плати тощо. Переваги цього методу полягають у відносній його простоті, точності, логічному зв'язку з фактичними витратами ресурсів. Оформлення сигнальної документації про відхилення (типу Акта про заміну матеріалів, листка на доплату зарплати) супроводжується аналізом причин, які викликали ці відхилення, виявленням винуватців і здійсненням попереднього контролю за доцільністю додаткових витрат. Однак за допомогою цього методу враховується лише частина відхилень певного підрозділу, тому що сфера його застосування обмежена.

**Метод партійного розкрою** використовують у тому разі, коли з одного матеріалу виробляється декілька деталей або заготовок одночасно. Відхилення виявляються по кожній партії матеріалу, який поступає на розкрій порівнянням фактичних витрат з нормативними. Облік відхилень оформляють в Розкрійних

листах або картах, де наводяться дані про фактично витрачену кількість матеріалу, вироблених заготовок, величину відходів. На підставі таких документів можна встановити причини й винуватців відхилень безпосередньо в процесі виробництва і притому на робочих місцях.

Незважаючи на очевидні переваги цього методу, він має досить обмежене застосування, зокрема обмежується операціями розкрою таких матеріалів, як метал (листовий або прутковий), шкіра, тканини, пиломатеріали тощо.

**Інвентарний метод** ґрунтується на даних інвентаризації залишків невикористаних матеріалів, які зберігаються на робочих місцях. Фактичні витрати певного матеріалу визначаються за місяць у цілому за даними про вхідні залишки на робочих місцях, надходження зі складу (+) і залишками матеріалу на кінець місяця на робочих місцях (—).

Інвентарний метод дає змогу визначити відхилення у разі, коли їх неможливо оформити документально. Крім того він уможлиблює перевірку повноти визначення відхилень за місяць у цілому. З цією метою за даними інвентаризації залишки незавершеного виробництва по окремих операціях і всю кількість випущеної продукції оцінюють за нормативами витрат основної зарплати і порівнюють з фактично перерахованою сумою прямої зарплати.

$$\begin{aligned} & \textbf{Фактична собівартість випуску} \\ & = \\ & \textbf{Нормативна собівартість випуску} \\ & + \\ & \textbf{Відхилення від норм} \\ & + \\ & \textbf{Зміна норм} \end{aligned}$$

**Ключові поняття:** *нормативні витрати, калькуляція/картка нормативних витрат, типи нормативів, аналіз відхилень, метод сигнального документування, метод партійного розкрою, інвентарний метод.*

### **Питання для самостійного контролю**

1. Назвіть основні елементи нормативного методу обліку витрат і калькулювання.

2. Поняття нормативних витрат і система «стандарт-кост».
3. Використання нормативів витрат у калькулюванні собівартості продукції.
4. Назвіть методи визначення відхилень.
5. Обчислення відхилень і їхній аналіз.
6. Сутність і сфера застосування методу сигнального документування.
7. Сутність і сфера застосування методу партійного розкрою.
8. Сутність і сфера застосування інвентарного методу.
9. З якою метою ведуть облік зміни норм?

## **ТЕМА 7. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

### **Основні питання**

- 7.1. Процес прийняття рішень і релевантність облікової інформації
- 7.2. Аналіз варіантів альтернативних рішень

### **7.1. ПРОЦЕС ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ І РЕЛЕВАНТНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

**Прийняття рішень** – цілеспрямований вибір декількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення вибраної мети або вирішення нинішньої проблеми.

Процес підготовки й прийняття рішення містить п'ять етапів:

1. Вибір мети (постановка проблеми);
2. Визначення можливих варіантів дій;
3. Збирання даних про альтернативи;
4. Аналіз кількісних показників з урахуванням якісних факторів;
5. Прийняття рішення.

Завданням бухгалтера є забезпечення менеджера вичерпною інформацією про варіанти дії. Облікова інформація, що використовується для прийняття управлінських рішень, мусить бути релевантною, своєчасною, достовірною. Ре-

релевантність означає, що дані обліку мають задовольняти конкретні інформаційні потреби користувачів. У системі бухгалтерського обліку накопичується багато інформації, але це не означає, що вся ця інформація буде корисною для менеджера. Релевантною є тільки та інформація, що може бути оперативно передана менеджеру, оскільки з часом вона втрачає свою цінність. Нарешті, дані обліку не повинні містити помилок або упереджених оцінок. Таким чином, роль бухгалтера в процесі підготовки рішення полягає в своєчасному забезпеченні менеджера достовірною і релевантною інформацією. Різні типи управлінських рішень потребують різних даних. Наприклад, для визначення тарифної політики слід зібрати інформацію про страхові тарифи конкурентів, попит на ці страхові послуги, витрати на ведення страхової справи.

Оскільки значна частина рішень пов'язана з аналізом витрат і доходів, йдеться насамперед про релевантні витрати і доходи. Релевантними є витрати і доходи, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Але розв'язання будь-якої проблеми стосується тільки майбутніх витрат і доходів. У табл. 7.1. наведено критерії релевантності витрат і доходів, використовуючи які, ми можемо за цими ознакам віднести до релевантних або нерелевантних доходів і витрат.

Таблиця 7.1- Критерії релевантності доходів і витрат

Релевантні доходи й витрати	Нерелевантні доходи й витрати
1. Доходи і витрати можуть мати місце в майбутньому, різні для альтернативних рішень	1. Доходи і витрати вже мали місце в минулому й однакові для альтернативних рішень
2. Доходи і витрати можуть бути змінені внаслідок рішення	2. Доходи і витрати не можуть бути змінені внаслідок рішення

Витрати й доходи, що становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають **диференціальними витратами й доходами відповідно**.

При аналізі релевантної інформації для прийняття управлінських рішень слід враховувати не тільки дійсні (реальні), а й альтернативні витрати.

**Дійсні витрати** - це витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських реєстрах мірою їх виникнення.

**Альтернативні витрати** - вигода, що втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Наприклад, підприємство розглядає альтернативу використання вільних коштів: покласти їх у банк на депозит або придбати комп'ютер і здати його в оренду. В цьому випадку релевантні витрати для приведених варіантів складатимуть:

	<b>Варіант 1</b>	<b>Варіант 2</b>
	Покласти гроші на депозит	Придбати комп'ютер і здати його в оренду
<i><b>Дійсні витрати</b></i>	Плата за відкриття депозиту	Вартість комп'ютера
+	+	+
<i><b>Альтернативні витрати</b></i>	Втрата доходу від відсотка	Втрата доходу від здачі комп'ютера в оренду
=		
<b>Релевантні витрати</b>	<b>Релевантні витрати для варіанту 1</b>	<b>Релевантні витрати для варіанту 2</b>

Таким чином, аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень є запорукою знаходження оптимальної альтернативи пов'язаної з визначенням доходів і витрат компанії.

## 7.2. АНАЛІЗ ВАРІАНТІВ АЛЬТЕРНАТИВНИХ РІШЕНЬ

Керівництво підприємства, менеджери постійно мають справу з вибором серед альтернативних рішень. Прикладами таких ситуацій є рішення: про спеціальне замовлення; про розширення або скорочення (ліквідації) певного сегмента діяльності; виробляти чи купувати окремі компоненти продукції тощо.

Вибір серед кількох варіантів оптимального рішення здійснюється на основі диференціального аналізу релевантної інформації.

Диференціальний аналіз передбачає визначення і порівняння витрат і доходів для прийняття управлінських рішень. Такий аналіз дозволяє зосередитися суто на релевантних даних, оскільки тільки диференціальні витрати і доходи є

релевантними. У свою чергу, за допомогою диференціальних витрат і доходів можна визначити диференціальний прибуток (або збиток), який значною мірою характеризує економічну вигоду того чи іншого рішення.

**Диференціальний прибуток = Диференціальний дохід - Диференціальні витрати**

**Диференціальний аналіз** – визначення та зіставлення диференціальних доходів і витрат для прийняття управлінських рішень.

**Рішення про спеціальне замовлення** – це рішення, пов'язане з розглядом отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуг за ціною, нижчою за звичайну ціну, або навіть нижчою за собівартість.

Коли підприємство отримує пропозицію продати товари чи надати послуги за ціною, нижчою за звичайну (або нижчою за собівартість), то прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати і відсутня загроза деформації ринку.

Тому аналіз для прийняття такого рішення передбачає:

- ✓ маржинальний підхід;
- ✓ диференціальний аналіз релевантних витрат і доходів;
- ✓ врахування альтернативних витрат за відсутності вільної потужності;
- ✓ врахування можливих довгострокових наслідків прийняття спеціального замовлення.

**Розширення або скорочення сегменту** – це рішення щодо того, які напрями діяльності розширювати, а які скорочувати залежно від їх прибутковості

**Рішення «виробляти чи купувати?»** – рішення, пов'язане з розглядом альтернативи: виробляти самостійно окремі компоненти продукції (деталі, комплектуючі тощо) чи купувати їх у зовнішніх постачальників. Така альтернатива може стояти перед будь-яким бізнесом: виробляти усе самим чи певні компоненти продукції нехай випускає хтось інший. Це не обов'язково на виробництві. Це може бути в рекламному чи в будь-якому іншому бізнесі, наприклад, науково-дослідні роботи, а також частину інших робіт можна передати субпідряднику.



**Оптимальне використання обмежених ресурсів** – це рішення спрямоване на складання виробничої програми, що забезпечить максимізацію прибутку за умов наявних обмежень. Обмежені ресурси – це чинники, які не дозволяють нам продавати стільки, скільки ми хочемо чи скільки можемо. Обмежувальним чинником можуть бути попит, обмежені кошти, нестача складських приміщень, потужностей, недостатня кваліфікація працівників. Тому потрібно максимізувати наші вигоди за умов обмежених ресурсів.

**Ключові поняття:** *прийняття рішень, диференціальні витрати й доходи, дійсні витрати, альтернативні витрати, диференціальний аналіз*

### **Питання для самостійного контролю**

1. Що таке релевантна інформація?
2. Які критерії дозволяють розглядати інформацію як релевантну?
3. Назвіть основні види поточних рішень.
4. У чому полягає сутність диференціального аналізу?
5. Дайте визначення диференціальних доходів і диференціальних витрат.
6. На чому базується аналіз інформації для ухвалення рішення щодо спеціального замовлення?
7. Які дані є релевантними у процесі прийняття рішення про розширення або скорочення діяльності?
8. Поясніть послідовність дій у процесі ухвалення рішення про виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві або придбання їх на стороні.

## **ТЕМА 8. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ**

### **Основні питання**

- 8.1. Сутність і функції бюджетування
- 8.2. Види і форми бюджетів
- 8.3. Порядок складання операційного і фінансового бюджетів
- 8.4. Контроль за виконанням бюджетів

## 8.5. Статичні й гнучкі бюджети

### 8.1. СУТНІСТЬ І ФУНКЦІЇ БЮДЖЕТУВАННЯ

**Бюджет** — це кількісний план у грошовому вимірі, заздалегідь підготовлений і прийнятий до певного періоду часу, який зазвичай відображує заплановані на цей період величини доходів, витрат і капіталу, необхідні для досягнення запланованої мети.

**Бюджет** — це план дій, виражений у фінансових термінах.

Отже бюджет являє собою фінансовий план, який пояснює майбутні операції і оцінює очікуваний напрям дій для досягнення фінансових і оперативних цілей підприємства. Тобто бюджет можна вважати інструментом фінансового менеджменту.

Процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями отримав назву **бюджетування**. **Бюджетування** є інструментом планування та контролю, який використовують менеджери.

**Бюджетування** — динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання. Він є невід'ємною рисою ефективного фінансового планування, оскільки, за оцінками західних спеціалістів, підприємства, які не складають річні бюджети, втрачають за рік до 20 % своїх доходів.

Етапи, що включаються до процесу планування і контролю, такі:

Розробка стратегічного плану. Стратегічний план визначає стратегії для майбутніх видів діяльності та операцій, що, як правило, охоплює період принаймні в п'ять років.

Переведення стратегічного плану в довгострокові й короткострокові цілі.

Розробка короткострокових планів на базі цих цілей.

Розробка бюджетів на базі короткострокових планів.

Порівняння фактичних результатів із запланованими (бюджетними) обсягами.

Прийняття при необхідності коригувальних дій.

**Бюджетування звичайно розглядають як двосторонній потік інформації:**

- *низхідний* — визначення цілей та завдань для кожного підрозділу підприємства виходячи із загальних цілей;
- *висхідний* — інтеграція бюджетів окремих підрозділів у єдиний бюджет.

**Функції бюджету можна окреслити так:**

- збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища, оскільки під час підготовки бюджету необхідно зробити оцінку майбутніх умов діяльності, включаючи внутрішні витрати, відсоткові ставки, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо; попередження про можливі проблеми в майбутньому. Наприклад, отримавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом певного періоду (наприклад, літніх місяців), для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету керівництво заздалегідь має можливість запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування;

- координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства. Так, складений у письмовій формі бюджет надає інформацію директору з виробничих питань у кількісному й грошовому вимірі, що треба зробити для забезпечення рівня продажу, встановленого начальнику відділу збуту;

- оцінка отриманих результатів. Бюджети містять інформацію як про очікувані витрати кожного підрозділу, так і про передбачуваний випуск продукції та доходи від її реалізації. Тому вони мають певні критерії, з якими слід порівнювати фактичні результати діяльності. Отже бюджет є засобом, за допомогою якого можна оцінити ефективність роботи підприємства (підрозділу);

- здійснення контролю. У ході проведення регулярної оцінки результатів діяльності можна визначити ланки, де фактичні наслідки дії не збігаються з тим, що планувалося. Тому можуть бути своєчасно вжиті заходи, спрямовані на

усунення цих розбіжностей, що поліпшить показники роботи в цілому по підприємству.

**Переваги бюджетування наступні:**

- Спонування менеджерів до планування.
- Надання інформації, яка може використовуватися для поліпшення прийняття рішень.
- Визначення стандартів, що використовуються для оцінки й контролю за ефективністю. Контроль включає порівняння фактичних результатів з бюджетними обсягами й прийняття коригувальних дій у випадку, коли фактичне виконання значно відхиляється від запланованого.
- Удосконалення комунікації та координації.

**Двома аспектами бюджетування є:**

- 1) механізм підготовки бюджету;
- 2) використання бюджету для втілення планів організації (реагування суб'єктів у межах організації на бюджетну систему).

## **8.2. ВИДИ І ФОРМИ БЮДЖЕТІВ**

В економічній літературі **бюджети класифікують** за такими ознаками:

1. За охопленням операцій підприємства й рівнем відповідальності – функціональний, зведений;
2. За призначенням - операційний, фінансовий, бюджет капітальних інвестицій;
3. За часовою ознакою – короткостроковий, довгостроковий;
4. За методикою складання – статичний, безперервний.

**Функціональні бюджети** являють собою окремі складові зведеного бюджету, що стосуються відповідальності окремого менеджера.

**Зведений бюджет** — це узагальнюючий план роботи підприємства, який відображує майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його форматування залежить від розміру підприємства й характеру його діяльності. Звичайно процес його формування здійснюється протягом шести

місяців до початку бюджетного року. Зведений бюджет складається з операційних і фінансових бюджетів.

**Операційні бюджети** являють собою сукупність бюджетів, що відображують доходи й витрати підприємства.

**До складу операційних бюджетів входять:**

бюджет реалізації;

бюджет виробництва;

бюджет закупівлі основних матеріалів;

бюджет прямих витрат на оплату праці;

бюджет накладних витрат;

бюджет адміністративних витрат і витрат на збут;

бюджет кінцевих запасів готової продукції;

бюджет собівартості реалізованої продукції;

бюджетний звіт про прибуток.

**Бюджет капітальних інвестицій** відображує потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих і створення нових засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, який охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії.

**Фінансові бюджети** — це сукупність бюджетів, що містять інформацію про заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства.

**Фінансові бюджети складаються з:**

- бюджету грошових коштів;
- бюджетного балансу;
- бюджету капітальних витрат.

Більшість бюджетів складаються терміном на один рік, після чого вони розбиваються на квартальні та/або місячні бюджети.

Операційний і фінансові бюджети найчастіше складають на рік з подальшою їх деталізацією на менш тривалі періоди: квартал, місяць, два тижні або декаду. Бюджети капітальних інвестицій звичайно розраховані на період від 5 до 10 років.

**Безперервний бюджет** — це плаваючий 12-місячний бюджет. Коли закінчується бюджетний місяць, до бюджету додається ще один місяць, тому компанія постійно має 12-місячний план на руках.

**Основний бюджет** — це всеохоплюючий фінансовий план, що складається з різноманітних окремих планів.

Обов'язковою умовою бюджетування є поділ всіх витрат підприємства на змінну й постійну частину. Таке розмежування дасть змогу контролювати рівень витрат звітного періоду і зіставляти їх з фактичними.

### **8.3. ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ОПЕРАЦІЙНОГО І ФІНАНСОВОГО БЮДЖЕТІВ**

Прогноз продажу є основою бюджету реалізації. За нього, як правило, відповідає відділ маркетингу.

Продаж можна прогнозувати:

- методом "знизу вверху", який передбачає отримання прогнозів продажу від продавців;
- аналізом часових рядів;
- методом кореляційного аналізу;
- за допомогою економетричного моделювання.

**Бюджет реалізації** — це планування (прогнозування) очікуваної реалізації в одиницях і гривнях.

**Бюджет виробництва** визначає обсяг готової продукції, який необхідно виробити для того, щоб задовольнити:

- реалізаційні потреби;
- потреби в запасах.

Якщо виробництво пов'язане з реалізацією наступного періоду, **виробничі потреби** виробника можна обчислити таким чином:

**Бюджетний обсяг реалізації в одиницях + Бажаний обсяг кінцевих запасів = Сукупний обсяг - Початкові запаси (наявний обсяг) = Обсяг, який слід виробити**

**Бюджет закупівлі основних матеріалів** - це бюджет очікуваного використання матеріалів у виробництві та закупівлі необхідних основних матеріалів.

**Етапи підготовки бюджету закупівлі основних матеріалів такі:**

1. Визначення *кількості* основних матеріалів, необхідної для виробництва запланованого обсягу продукції.
2. Визначення кількості основних матеріалів, які необхідно закупити.

Таким чином:

**Обсяг основних матеріалів, необхідний для виробництва + Бажаний розмір кінцевих запасів основних матеріалів = Сукупний необхідний обсяг основних матеріалів - Початкові запаси основних матеріалів = Обсяг основних матеріалів, який слід закупити.**

3. Визначення витрат на основні матеріали, які слід закупити, шляхом множення обсягу закуповуваних основних матеріалів на очікувану вартість одиниці основних матеріалів.

**Бюджет прямих витрат на оплату праці** — це бюджет очікуваних видатків на оплату прямої праці. Бюджет прямих витрат на оплату праці визначає ставку оплати праці за годину і кількість годин, необхідну для того, щоб задовольнити виробничі потреби.

**Бюджет накладних витрат** показує очікуваний обсяг усіх виробничих витрат, відмінних від витрат на основні матеріали й пряму оплату праці.

Бюджетні змінні накладні витрати базуються на ставці бюджетних змінних накладних витрат, помноженій на бюджетний обсяг діяльності.

Бюджетні постійні накладні витрати залишаються незмінними при зміні рівня діяльності в межах релевантного діапазону.

**Бюджет адміністративних витрат і витрат на збут** — це бюджет запланованих видатків на невиробничі операції, такі як збутові комісійні й оплата праці адміністративного персоналу.

Адміністративні витрати й витрати на збут мають змінний компонент, який змінюється разом з рівнем виробництва або реалізації, і постійний компонент, що залишається сталим у межах релевантного діапазону.

**Бюджет кінцевих запасів готової продукції** містить:

- 1) обчислення собівартості одиниці продукції;
- 2) собівартість планових кінцевих запасів;

**Бюджет собівартості реалізованої продукції** обчислює очікувану собівартість продукції, що підлягає реалізації.

**Бюджетна собівартість реалізованої продукції** обчислюється таким способом:

$$\begin{aligned} & \text{Використані основні матеріали} + \text{Використана пряма праця} + \text{Накладні} \\ & \text{витрати} = \text{Бюджетні виробничі витрати} + \text{Початкові запаси готової про-} \\ & \text{дукції} = \text{Продукція, наявна для продажу} - \text{Кінцеві запаси готової продукції} = \\ & \text{Бюджетна собівартість реалізованої продукції} \end{aligned}$$

**Бюджетний звіт про прибуток** обчислює чистий прибуток таким чином:

$$\begin{aligned} & \text{Дохід від реалізації} - \text{Собівартість реалізованої продукції} = \text{Валовий прибу-} \\ & \text{ток} - \text{Адміністративні витрати та витрати на збут} = \text{Операційний при-} \\ & \text{буток} - \text{Витрати на сплату відсотків} = \text{Прибуток до оподаткування} - \text{По-} \\ & \text{датки на прибуток} = \text{Чистий прибуток} \end{aligned}$$

**Фінансові бюджети:**

- 1) бюджет грошових коштів;
- 2) бюджетний балансовий звіт;
- 3) бюджет капітальних витрат.

**Бюджет грошових коштів** — це підсумок запланованих грошових надходжень і грошових видатків. Бюджет грошових коштів може включати такі статті:

$$\begin{aligned} & \text{Початковий касовий залишок} + \text{Грошові надходження (грошові над-} \\ & \text{ходження від дебіторської заборгованості, грошові надходження від реалізації)} \\ & = \text{Наявні кошти} - \text{Грошові видатки (грошові виплати за кредиторську забор-} \end{aligned}$$



гованість (за закупки матеріалів), пряма заробітна плата, змінні накладні витрати,

Постійні накладні витрати (1):

Змінні адміністративні витрати й витрати на збут (2)

Постійні адміністративні витрати й витрати на збут (1)

Податки на прибуток

Дивіденди

Закупки власності або обладнання, які вимагають готівкових виплат (3)

Всього грошових видатків

**- Мінімальний касовий залишок**

**= Надлишок грошових коштів (або дефіцит)**

**Вкладення:**

- Вкладення надлишку грошових коштів

+ Ліквідація вкладень надлишку коштів

**Фінансування:**

+ Позички для покриття дефіциту

- Повернення кредитів

- Процентні платежі

**= Кінцевий касовий залишок**

#### **8.4. КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОНАННЯМ БЮДЖЕТІВ**

З метою оцінки результатів діяльності необхідно порівняти фактичні показники з бюджетними даними. Інформація про фактичні значення показників накопичується у так званому **звіті про виконання бюджету**.

Різниці, що виникають у процесі оцінки, називають **відхиленнями**. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

**Бюджетний контроль** – процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень і внесення необхідних коректив.

Для отримання вірогідних оцінок досягнень підрозділу слід дотримуватися двох умов:

1) порівнюються тільки такі доходи й витрати, які контролюються менеджером цього підрозділу (концепція контрольованих і неконтрольованих витрат);

2) фактичні й бюджетні дані порівнюють на основі однакового рівня діяльності, тобто оцінка діяльності підрозділу відбувається, виходячи з фактично досягнутого рівня виробництва.

Недотримання зазначених умов може призвести до помилкових висновків.

Залежно від причини виникнення відхилення поділяють на дві групи:

**відхилення внаслідок планування** – відхилення від бюджету, пов'язані з помилками й прорахунками у процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін;

**відхилення внаслідок діяльності** – є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

1) коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;

2) внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

## 8.5. СТАТИЧНІ Й ГНУЧКІ БЮДЖЕТИ

**Статичний бюджет** — це бюджет для певного рівня діяльності, такого як рівень реалізації в розмірі 1000 одиниць. Статичні бюджети не дуже корисні для звітів про виконання, тому що фактичний рівень діяльності може відрізнятися від рівня діяльності статичного бюджету.

**Гнучкий бюджет** - бюджет, складений на підставі запланованих даних про доходи і витрати підприємства для фактичного обсягу реалізації. Величина постійних витрат звичайно залишається незмінною, а змінні витрати змінюються пропорційно зміні обсягу діяльності, причому вони визначаються та обчислюються для різних видів діяльності.

Відхилення за гнучким бюджетом — це різниця між фактичним обсягом і обсягом гнучкого бюджету для фактичного рівня діяльності.

**Перевага такого підходу** полягає в тому, що він дозволяє виключити вплив чинника обсягу діяльності, який може бути поза зоною контролю, і відповідальності менеджера конкретного підрозділу. Тому показники гнучкого бюджету придатні для подальшого порівняння їх з фактичними даними, а отримані в такий спосіб відхилення можна використовувати для визначення результативності й ефективності роботи підрозділу.

Але керівництво підприємства цікавлять причини відхилень, що виникли. З цією метою здійснюють **аналіз відхилень**, який часто називають управлінням за відхиленнями — це особлива форма обліку відхилень, за якою увага керівництва зосереджується тільки на суттєвих (значних) відхиленнях від бюджету. Перевага такої системи полягає в тому, що менеджери беруть до уваги виключні обставини. У загальному вигляді система має висвітлювати відхилення, які, наприклад, становлять більше 10% від величини бюджетних даних.

Слід зазначити, що процес бюджетування, включаючи складання гнучкого бюджету і аналіз відхилень, тісно пов'язаний зі стандартними (нормативними) даними. Оскільки стандартні витрати — це витрати, що виникають для виготовлення продукції за нормальних умов діяльності, то їх часто асоціюють з бюджетними даними.

**Ключові поняття:** *бюджетування, функціональні бюджети, зведений бюджет, операційні бюджети, бюджет капітальних інвестицій, фінансові бюджети, бюджетний контроль, статичний бюджет, гнучкий бюджет*

### **Питання для самостійного контролю**

1. Дайте визначення бюджету.
2. Що таке бюджетування? Назвіть основні етапи процесу бюджетування.
3. Назвіть основні функції бюджетів і пояснити їхню сутність.
4. Які існують види бюджетів?

5. Що таке бюджетний період? Який проміжок часу він може охопити?
6. Який бюджет називається зведеним?
7. Які бюджети входять до складу зведеного бюджету?
8. Поясніть призначення бюджету коштів.
9. В якій послідовності відбувається формування зведеного бюджету?
10. Дайте визначення гнучкого бюджету й поясніть його сутність.
11. За якими напрямками можна визначити відхилення фактичного результату діяльності від запланованого?

## **ТЕМА 9. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

### **Основні питання**

- 9.1. Формування центрів витрат, відповідальності й рентабельності на підприємстві.
- 9.2. Центри відповідальності обліку і контролю.
- 9.3. Сучасні моделі обліку витрат і фінансових результатів.

### **9.1. ФОРМУВАННЯ ЦЕНТРІВ ВИТРАТ, ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ І РЕНТАБЕЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

У практиці сучасних підприємств, які працюють в умовах ринку, намітилися наступні підходи до побудови аналітичного управлінського обліку:

- за центрами виникнення витрат;
- за центрами відповідальності за виникненням витрат;
- за центрами рентабельності виробництва окремо взятого продукту.

Побудова обліку витрат відповідно до організаційній структурі дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб (робітників, бригадирів, майстрів, начальників ділянок і т. д.), оцінити результати кожного підрозділу і визначити їх внесок у спільні результати діяльності підприємства.

**Центри виникнення витрат** — це відособлені структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування і облік ви-

трат виробництва з метою спостереження, контролю і управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

Дана система обліку передбачає вимірювання витрат без виміру виходу продукції. На промислових підприємствах центрами виникнення витрат є окремі об'єкти аналітичного обліку.

При варіанті, коли узагальнюються всі витрати за даним місцем їх виникнення, раціонально в системі контролю за витратами використовувати бюджетно-кошторисний метод і метод виявлення відхилень від норми з визначенням причин і винуватців відхилень.

***Система обліку, в якій передбачається складання звітів за даними порівняння кошторисних (стандартних) показників з фактичними, називається обліком за центрами відповідальності.*** Кожен підрозділ, очолюваний конкретним менеджером, називається центром відповідальності.

***Центр відповідальності*** — це таке угруповання витрат, яке дозволяє з'єднати в одному обліковому процесі місця виникнення витрат: виробництво, цех, ділянку, бригаду з відповідальністю менеджерів, які їх очолюють.

Діяльність кожного центру відповідальності може бути оцінена з погляду ефективності. Ефективна діяльність — виробництво заданого обсягу продукції при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виробництво обсягу продукції при заданому розмірі виробничих ресурсів

Мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про витрати й доходи по кожному центру відповідальності для того, щоб відхилення можна було віднести на конкретну особу.

Організація обліку, планування і контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності показує, що для оцінки результатів діяльності кожного підрозділу необхідно визначати величину прибутку, отриманого кожним конкретним центром відповідальності.

***Центр рентабельності*** — різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим вираженням випущеної продукції; витрата — грошове вираження використаних ресурсів, а прибуток — відмінність між доходом і витра-

тами.

Використання моделі управління за центрами рентабельності в сучасних умовах дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток.

## **9.2. ЦЕНТРИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ: ОБЛІК І КОНТРОЛЬ**

**Центр відповідальності** - це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлена персональна відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати

Центр відповідальності являє собою частку системи управління підприємством, що має свій вхід і вихід. На вході формується інформація про витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу і т.д. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході формується інформація про продукцію (роботи, послуги), які переходять в інший центр відповідальності або реалізуються на сторону.

Керівниками центрів відповідальності можуть бути: бригадир (майстер), начальник цеху (ділянки), начальник (завідувач) служби, головний механік, головний інженер, адміністрація підприємства в цілому.

***Система обліку за центрами відповідальності переважно створюється на великих децентралізованих підприємствах;*** функціонує для задоволення інформаційних потреб внутрішнього управління; дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях організації і оцінювати діяльність окремих менеджерів і підрозділів на підставі проведення первинного аналізу; відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління.

Встановлення відповідальності є непростим завданням. Особливо важко визначити відповідальність в таких сферах, як експлуатація і технічне обслуговування обладнання, контроль якості, календарне планування і т.д.

### ***Основні вимоги до системи обліку за центрами відповідальності***

1. Своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією.
2. Виміри, реєстрація інформації про використання ресурсів за ходом

проведення центром відповідальності кожної господарської операції.

3. Обробка, накопичення і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня.

4. Створення передумов для ухвалення об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління.

**Основні центри** відповідальності забезпечують контроль витрат в місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за витрати цехів, що входять в нього, цех - за витрати ділянок, що входять в нього, ділянка - за витрати бригад.

**Функціональні центри** поширюють контроль витрат на багато місць їх виникнення, якщо витрати в них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести наступні: відділ головного механіка, який відповідає за витрати на капітальний ремонт і модернізацію, оснащення у всіх виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за витрати на тепло- і електроенергію, воду і стиснуте повітря по підприємству в цілому, та інші функціональні відділи, пов'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дозволяють виділити чотири види центрів відповідальності:

- ✓ центри відповідальності за витратами;
- ✓ центри відповідальності за доходами;
- ✓ центри відповідальності за прибутками;
- ✓ центри відповідальності за інвестиціями.

В основі цієї класифікації лежать критерії фінансової відповідальності їх керівників, що визначаються широтою наданих повноважень.

**Центр відповідальності за витратами** є підрозділом на підприємстві, керівник якого відповідає тільки за витрати. Організація обліку витрат по центрах відповідальності за витратами дає можливість здійснювати контроль за формуванням витрат, підвищувати відповідальність за їх доцільність і обґрунтовано розподіляти непрямі витрати між носіями витрат. Як правило, центр відповідальності за витратами пов'язаний з виконанням певних функцій, які не

мають чітко вираженого вимірника обсягу діяльності.

Центри відповідальності за витратами можуть бути різних розмірів: як досить великі (завод або адміністрація великої фірми), так і маленькі (робочі місця). Ступінь деталізації центрів витрат різний і залежить від цілей і завдань, поставлених керівництвом перед менеджером.

На відміну від місць виникнення витрат центри відповідальності за витратами займаються групуванням витрат в аналітичному обліку по окремих роботах, операціях, функціях всередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю витрат в підрозділі, а головне - забезпечити точніший розподіл непрямих витрат по об'єктах калькуляції.

Розподіл підприємства на центри відповідальності і класифікація витрат в розрізі цих центрів є фундаментом для створення на підприємстві системи управлінського обліку, вирішуючи при цьому завдання планування, контролю, координації, а також надання рекомендацій для ухвалення управлінських рішень.

***Центр відповідальності за доходами*** - це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати.

Зрозуміло, щоб вижити в конкурентній боротьбі, підприємству недостатньо управляти витратами, воно повинне отримувати прибуток, а прибуток не є метою менеджерів центрів відповідальності витрат і доходів. Тому в системах управлінського контролю підприємств найчастіше зустрічаються центри відповідальності за прибутками і центри відповідальності за інвестиціями.

***Центри відповідальності за прибутками*** - це підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за обсяги виробництва і продажу, ціни, а також за фінансові результати свого підрозділу. Це можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філії, дочірні підприємства, магазини і т.п. Звичайно центри прибутку включають декілька місць виникнення витрат. Спільні витрати і результати їх діяльності відображаються в системі бух-



галтерського обліку.

**Мета центру прибутку** - отримання максимального прибутку шляхом оптимального об'єднання параметрів вкладених ресурсів, обсягу продукції, що випускається, і ціни. Керівники центрів відповідальності за прибутком на відміну від керівників центрів відповідальності за витратами не зацікавлені в зниженні якості продукції, оскільки це зменшить їх доходи, а тому, і прибуток - показник, за яким оцінюється ефективність їх роботи.

При всіх своїх перевагах центри відповідальності за прибутками не зацікавлені в кращому використанні виділених їм інвестицій. Цього недоліку позбавлені центри відповідальності за інвестиціями.

**Центр відповідальності за інвестиціями (капіталовкладеннями)** - це підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних вкладень. Завдання такого центру полягає в забезпеченні максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкій окупності, збільшенні акціонерної вартості підприємства. Управляють витратами за допомогою операційного бюджету, звітності про його виконання, інформацію про рух грошових потоків.

З погляду контролю величини й економічності місць витрат і їх центрів усередині підприємства розрізняють **метод бюджетування витрат і метод зіставлення витрат і продуктивності**. У першому випадку для кожного місця витрат або центру відповідальності складають бюджет (кошторис) витрат і за даними обліку їх фактичної величини контролюють його виконання. Відхилення між кошторисом і фактичною величиною характеризують зміни рівня витрат відповідного місця і центру порівняно з нормативами, на підставі яких проводився кошторисний розрахунок.

Окремі проблеми оцінки діяльності центрів відповідальності виникають тоді, коли вони реалізують продукцію або надають послуги один одному. У таких умовах на результати і оцінку діяльності в центрі відповідальності значною мірою впливають трансфертні ціни.

**Трансфертна ціна** - це ціна, за якої продукти або послуги одного центру

відповідальності передаються іншому центру відповідальності в межах одного підприємства. Звичайно трансфертні ціни базуються на ринкових цінах, витратах або договірних цінах. Спільне правило визначення трансфертної ціни можна проілюструвати наступною формулою:

**Мінімальна трансфертна ціна = дійсні витрати + альтернативні витрати**

**Дійсні витрати** містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, що виникатимуть в підрозділі тільки в результаті продажу в межах підприємства.

**Альтернативні витрати** відображають вигоду, яку підрозділ втрачає унаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції.

Якщо підрозділ має вільні потужності, але не може реалізовувати продукцію на зовнішньому ринку, то вважається, що альтернативні витрати при цьому дорівнюватимуть нулю. Якщо ж підрозділ не має вільних потужностей і може продати всю продукцію зовнішнім покупцям, мінімальна трансфертна ціна рівнятиметься.

**Змінні витрати на одиницю продукції + МД на од. продукції, яка втрачається внаслідок продажу внутрішнім покупцям**

Все це означає, що за наявності альтернативи реалізації продукції або послуг іншим підприємствам, трансфертна ціна повинна відшкодовувати економічні збитки підприємства, які воно матиме в разі відмови від цієї альтернативи.

### **9.3. СУЧАСНІ МОДЕЛІ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

На даний час можна виділити два підходи до вирішення проблем розвитку управлінського обліку виробничої діяльності.

**Перший підхід** орієнтований на вдосконалення калькуляції і системи контролю за витратами в розрізі кожного виду продукції, робіт і послуг Він характеризується розподілом всіх витрат на прямі й непрямі.

**Другий підхід** — вдосконалення системи управління витратами, методики ухвалення управлінських рішень залежно від кон'юнктури ринку і інших зо-

вншніх чинників Він характеризується розподілом витрат на змінні й постійні.

Перший підхід орієнтований на виробництво, другий — на ринок.

На базі обліку повних витрат створені різні його варіанти

- облік відносних індивідуальних витрат
- облік витрат по чинниках виробництва;
- функціональний облік витрат;
- структурний облік витрат;
- облік витрат, які постійно розподіляються.

**Облік відносних індивідуальних витрат** — варіант, при якому по місцях виникнення, центрам відповідальності і на готову продукцію відносять тільки ті витрати, які мають до них пряме відношення. У результаті цього зникають спільні непрямі витрати і всі витрати розглядаються як прямі. Така система дозволяє визначити, яка частка доходів покриває витрати, а яка формує чистий прибуток.

**Облік витрат по чинниках виробництва** — варіант, при якому витрати групуються за чинниками, які визначають виробничий процес, — витрати робочої сили, знарядь роботи і матеріалів. Такий підхід не допускає включення до складу витрат, які викликані невикористанням яких-небудь ресурсів.

**Функціональний облік витрат на виробництво** — варіант, основна ідея якого полягає в повному використанні виробничого і організаційного потенціалу. Система передбачає чітке розмежування функцій і вимір результатів їх виконання.

Витрати в цій системі групуються по кожній функції (безпосередні функції підприємства, допоміжні і обслуговуючі), визначаються їх залежність від об'єму продукції, що випускається, і зміна витрат в часі. Система функціонального обліку дозволяє інтегрувати планові і фактичні дані, встановити контроль за використанням виробничих потужностей підприємства.

**Структурний облік витрат на виробництво** — варіант, при якому витрати групуються по трьом напрямам: 1) прямі; 2) спільні змінні; 3) структурні, які складаються з короткострокових і довгострокових.

Основною ознакою угруповання структурних витрат є ціль управлінських рішень і час їх ухвалення. Ця система обліку полегшує виявлення результатів по кожному ухваленому управлінському рішення.

**Облік витрат, що постійно розподіляються**, на виробництво - варіант, який передбачає розподіл витрат в три етапи:

- 1) включення в собівартість прямих пропорційних витрат;
- 2) віднесення на собівартість змінної частки спільних витрат;
- 3) розподіл по видах продукції спільних постійних витрат.

Відмінною рисою цієї системи є застосування способів розподілу постійних загальних витрат за видами продукції.

**Багатоступінчастий облік витрат на виробництво** — варіант, при якому накопичують націнку (маржу) для покриття витрат на кожному ступені виробництва Система використовується для оцінки окупності виробництва конкретних видів продукції, визначення рентабельності окремих підрозділів підприємства і збільшення нижнього кордону для відпускних цін. Основою системи став розподіл витрат на контрольовані й неконтрольовані.

**Облік відшкодування постійних витрат на виробництво** — варіант, основна суть якого — об'єднання обліку змінних витрат з урахуванням повних витрат. Ця система обліку має багато спільного з багатоступінчастим обліком. Особливість полягає у вживаних облікових процедурах. Так, спочатку порівнюють ринкову ціну з собівартістю, потім - по кожній стадії виробничого процесу встановлюється, якою мірою ціна покриває витрати. Або при невідомій ціні беруть прямі змінні витрати на одиницю продукції і на кожен наступний ступінь додають постійні витрати.

**Облік відшкодування граничних стандартних витрат на виробництво** — варіант, заснований на передумові, що між обсягом виробництва і витратами існує тверда лінійна залежність. У цьому разі в обліку виділяють постійні і пропорційно змінні витрати по місцях їх виникнення. Розрахунок відхилень виконують за методикою нормативного обліку, тобто за допомогою еластичного кошторису. Фактичні витрати розраховують додаванням до суми нормативних

витрат виявлених відхилень.

Окрім перерахованих варіантів сучасних систем обліку витрат на виробництво, використовується багато змішаних. Основним оцінним показником в цих системах виступає бруutto. Він розраховується як відмінність між доходами від реалізації і змінними витратами. Постійні витрати в цих системах виступають як єдине ціле безвідносно до окремих виробів, що істотним чином спрощує облік.

Кожна з систем, що розглядали, має певні достоїнства і недоліки, які повинні враховуватися при ухваленні управлінських рішень.

**Ключові поняття:** *центри виникнення витрат, центр відповідальності, центр рентабельності, трансфертна ціна, облік відносних індивідуальних витрат, облік витрат по чинниках виробництва*

### **Питання для самостійного контролю**

1. Дайте визначення центру відповідальності і його типів.
2. Як і для чого складають кошторис центру витрат?
3. У чому полягають особливості складання звіту центру прибутку?
4. Особливості оцінки діяльності центру інвестицій. Основні показники оцінки.
5. Для чого обчислюються трансферні ціни?
6. Дайте коротку характеристику методів розрахунку трансферних цін.

## **РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА**

### **ОСНОВНА**

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік/ Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. -Житомир: ЖІТІ, 2000. -416 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. –К.:Лібра, 2003.-704 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 784 с.
4. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для ВУЗов. - М.: ЮНИТИ, 2001. - 350 с.
5. Партин Г.О., Загородній А.Г. Управлінський облік: Навч. посібник - К.:Знання, 2007. -303 с.
6. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 558 с.
7. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 238 с.

### **ДОДАТКОВА**

8. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост / Под ред. Н.Д. Эриашвили.-М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 182 с.
9. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": теория и практика.-М.: Финансы и статистика, 1993.- 60 с.
- 10.Скоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ. Под ред. Н. Д. Эриашвили. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 . - 179 с.
- 11.Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии: Учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В.П. Кустарев; под общ. ред. Г. А. Краюхина. - СПб.: Изд. дом "Бизнес-пресса", 2000. - 278 с.
- 12.Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. - М.: ИНФРА-М, 1997.-480 с.
- 13.Управленческий учет / Под ред. А. Д. Шеремета. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.-512 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Андренко Олена Анатоліївна**

**Конспект лекцій**

з курсу

**«Управлінський облік»**

(для студентів 5 курсу заочної форми навчання напрямку підготовки

0501 – Економіка і підприємництво (6.030509 – Облік і аудит)

і слухачів другої вищої освіти спеціальності «Облік і аудит»)

Редактор М.З. Аляб'єв

План 2009, поз. 200 Л

---

Підп. до друку 22.06.09  
Друк на ризографі  
Зам. №

Формат 60x84 1/16  
Ум. друк.арк.4,2  
Тираж 100 пр.

Видавець і виготовлювач:  
Харківська національна академія міського господарства  
вул. Революції, 12, Харків, 61002  
Електронна адреса: [rectorat@ksame.kharkov.ua](mailto:rectorat@ksame.kharkov.ua)  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:  
ДК № 731 від 19.12.2001