

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

О.Є. Власова

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

“УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК”

(для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання
напрямку підготовки 0501 – «Економіка і підприємництво»,
6.030509 «Облік і аудит» спеціальності «Облік і аудит»)

Харків ХНАМГ 2010

Автор: О.Є Власова

Рецензент: Н.Є. Василевська

Рекомендовано до друку кафедрою “Обліку та аудиту”

(протокол № 3 від 09.10.2009 р.)

Власова О.Є.

Конспект лекцій з дисципліни “Управлінський облік” (для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 0501 – «Економіка і підприємництво», 6.030509 «Облік і аудит» спеціальності «Облік і аудит») / О.Є. Власова; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. - ХНАМГ – 2010. – 118 с.

Розглядається нова для України сфера діяльності бухгалтера – управлінський облік, який є надійним компасом підприємства в бурхливому океані ринкової економіки.

Конспект лекцій дає змогу ознайомитися з основами сучасного обліку й навчитися їх практичному застосуванню.

Призначений для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання спеціальності 6.050100 (6.030509) «Облік і аудит».

© Власова О.Є., 2010

© ХНАМГ, 2010

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	6
Змістовний модуль 1. Теоретичні основи організації управлінського обліку.....	8
Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку.....	8
1.1 Управлінський облік як складова частина інформаційної системи підприємства.....	8
1.2 Інструментарій управлінського обліку.....	11
1.3 Взаємозв'язок і відмінності фінансового та управлінського обліку.....	13
1.4. Основні чинники, що впливають на вибір шляхів організації системи управлінського обліку на підприємстві..	15
1.5. Типи організації управлінського обліку в системі рахунків.	17
Питання для самоконтролю.....	19
Тема 2. Класифікація і поведінка витрат.....	20
2.1 Основні принципи класифікацій витрат.....	20
2.2 . Класифікація витрат виходячи з напрямів їх обліку.....	22
2.2.1 Класифікація витрат для оцінки запасів і визначення фінансового результату.....	22
2.2.2 Класифікація витрат на виробництво для оцінки запасів і визначення фінансового результату.....	25
2.2.3 Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання.....	28
2.3 Порівняльний аналіз обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах.....	29
Питання для самоконтролю.....	32
Змістовний модуль 2 Системи обліку і калькулювання витрат діяльності.....	33
Тема 3. Система обліку і калькулювання за повними витратами.	33
3.1 Методи і принципи калькуляції.....	33
3.2. Класифікація методів обліку витрат і собівартості залежно від об'єктів калькуляції.....	35
3.2.1. Попроцесна калькуляція собівартості.....	35
3.2.2. Позамовна калькуляція собівартості.....	38
3.3. Облік і розподіл виробничих накладних витрат.....	40
Питання для самоконтролю.....	43

Тема 4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами.....	44
4.1 Відмінність між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами.....	44
4.2. Порівняння впливу калькуляції собівартості за змінними витратами і калькуляції з повним розподілом витрат на величину прибутку.....	46
4.3. Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і дірект-костінгу.....	47
Питання для самоконтролю.....	49
 Тема 5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами.....	 50
5.1 Значення системи обліку та калькулювання собівартості продукції за нормативними затратами.....	50
5.2 Організація нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.....	51
5.3. Система «стандарт-кост» - особливості обліку затрат і калькулювання собівартості та переваги їх використання....	54
5.4 Контроль і оцінка результатів діяльності.....	55
Питання для самоконтролю.....	58
 Змістовний модуль 3. Контроль та оцінка результатів діяльності підприємств.....	 59
 Тема 6. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....	 59
6.1. Сутність методу "витрати – обсяг - прибуток".....	59
6.2. Точка беззбиткової (поріг рентабельності).....	60
6.3. Маржинальний запас міцності.....	63
6.4. Операційний важіль.....	64
6.5. Застосування методу "витрати – обсяг - прибуток" для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку.....	68
Питання для самоконтролю.....	69
 Тема 7. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.....	 70
7.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.....	70
7.2 Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації.....	73
7.3. Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання.....	75

7.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва.....	78
7.5. Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації.....	80
Питання для самоконтролю.....	82
Змістовний модуль 4. Бюджетування і контроль витрат.....	83
Тема 8. Облік і контроль за центрами відповідальності.....	83
8.1 Поняття і принципи виділення відповідальності.....	83
8.2 Основні принципи встановлення відповідальності менеджерів (керівників) центрів.....	84
8.3. Класифікація центрів відповідальності.....	85
8.4 Класифікація центрів відповідальності за функціональною ознакою.....	87
Питання для самоконтролю.....	88
Тема 9. Бюджетування і контроль.....	89
9.1 Планування господарської діяльності як одна з функцій управлінського обліку.....	89
9.2 Сутність бюджетування і види бюджетів (кошторисів), що складаються на підприємстві.....	90
9.3 Принципи розробки бюджетів діяльності.....	94
Питання для самоконтролю.....	98
Додатки.....	99
Список літератури.....	116

ПЕРЕДМОВА

Конспект лекцій призначено для індивідуальної роботи студентів з дисципліни «Управлінський облік» напряму підготовки «Економіка і підприємництво» усіх форм навчання.

Управлінський облік є нормативною дисципліною для студентів спеціальності «Облік та аудит», викладання якої за напрямом підготовки «Економіка та підприємництво» передбачено Галузовими стандартами освіти Міністерства освіти і науки України.

Видані в Україні підручники С.Ф. Голова, Л.В. Нападовської, Ф.Ф. Бутинця повною мірою розкривають зміст дисципліни «Управлінський облік».

Побудова та зміст конспекту лекцій дозволяє не тільки отримати теоретичні знання з основ управлінського обліку, а й здійснити контроль набутого рівня знань.

Зміст курсу «Управлінський облік» викладено у дев'яти темах, які розділені на 4 змістових модулі (табл. 1).

Таблиця 1. Розподіл часу лекційного курсу за модулями і змістовими модулями та форми навчальної роботи студента

Зміст	Кількість годин	
	6.050100 (6.030509) ОіА	
	денне навчання	заочне навчання
<i>ЗМ 1 Теоретичні основи організації управлінського обліку</i>	4	2
Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку.	2	1
Тема 2. Класифікація і поведінка витрат.	2	1
<i>ЗМ 2 Системи обліку і калькулювання витрат діяльності</i>	12	4
Тема 3. Система обліку і калькулювання за повними витратами.	4	2
Тема 4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами.	4	2
Тема 5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами.	4	
<i>ЗМ 3. Контроль та оцінка результатів діяльності підприємств</i>	8	4
Тема 6. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.	4	2
Тема 7. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.	4	2
<i>ЗМ 4. Бюджетування і контроль витрат</i>	10	2
Тема 8. Облік і контроль за центрами відповідальності	4	1
Тема 9. Бюджетування і контроль	6	1
Разом	34	12

У першій темі «Мета, зміст і організація управлінського обліку» надана характеристика предмета та об'єктів управлінського обліку, розкрито його роль у системі менеджменту, описано економічну природу окремих об'єктів обліку, охарактеризована сутність інструментарію та окремих методологічних прийомів.

Друга тема «Класифікація і поведінка витрат» присвячена розгляду тлумачень різних понять, а саме: «затрати» та «витрати» у різних системах обліку, класифікації затрат згідно з потребами управління підприємства.

У третій темі «Система обліку і калькулювання за повними витратами» розглянуто методи обліку витрат залежно від технологічних особливостей, які передбачають урахування всіх витрат при калькулюванні собівартості продукції, послуг, діяльності, розкрито сутність окремих методологічних прийомів калькулювання собівартості з повним розподілом затрат. Наведено порівняльну характеристику традиційних та функціональних систем калькулювання.

У четвертій темі «Система обліку і калькулювання за змінними витратами» розкрито сутність окремих методологічних прийомів калькулювання собівартості за змінними витратами. Наведено порівняльну характеристику методик калькулювання за змінними витратами та традиційними системами калькулювання, розкрито особливості впливу методу калькулювання на величину фінансового результату діяльності.

У п'ятій темі «Система обліку і калькулювання за нормативними витратами» розкрито суть і основне призначення нормативного методу обліку і калькулювання собівартості продукції, значення нормативного обліку витрат для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Надано характеристику організації нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.

У шостій темі «Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку» описано методику дослідження впливу окремих показників діяльності підприємств на його фінансовий результат.

У сьомій темі «Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень» описано прийоми підготовки інформації для прийняття тактичних та стратегічних рішень на різних стадіях господарської діяльності.

Восьму тему «Облік і контроль за центрами відповідальності» присвячено питанням формування внутрішньої звітності, трансфертного ціноутворення, класифікації центрів відповідальності.

У дев'ятій темі «Бюджетування і контроль» надано характеристику процесу розробки генерального бюджету та взаємоузгодження його окремих елементів, розкрито методологію формування окремих видів бюджетів.

Матеріал конспекту лекцій розрахований для засвоєння після попереднього вивчення таких предметів, як «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік», «Економіка підприємства», «Теорія економічного аналізу», «Менеджмент», «Економічний аналіз» тощо.

Змістовий модуль 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Мета вивчення теми

Розглянути роль і місце єдиної системи обліку в процесі управління підприємством, види облікової інформації, що застосовується в процесі господарської діяльності та структуру системи обліку в Україні; визначити користувачів облікової інформації, сферу дії управлінського обліку. Вивчити об'єкти і предмет управлінського обліку, а також особливості застосування різноманітних прийомів цього виду обліку, які в сукупності складають його метод; визначити принципи управлінського обліку. Провести порівняльний аналіз управлінського і фінансового обліку з виокремленням схожих і відмінних рис.

План

- 1.1 Управлінський облік як складова частина інформаційної системи підприємства.
- 1.2 Інструментарій управлінського обліку.
- 1.3 Взаємозв'язок і відмінності фінансового та управлінського обліку.
- 1.4. Основні чинники, що впливають на вибір шляхів організації системи управлінського обліку на підприємстві.
- 1.5 Типи організації управлінського обліку в системі рахунків.

1.1 Управлінський облік як складова частина інформаційної системи підприємства

У процесі повсякденної господарської діяльності у підприємства виникає значна кількість оперативної інформації, яка є “початковим матеріалом” для ухвалення відповідних управлінських рішень.

Найбільше значення для управління має економічна інформація, що базується головним чином на облікових даних. Розрахунки показують, що на частку бухгалтерської інформації припадає понад 70 % загального обсягу економічної інформації. Саме системний бухгалтерський облік фіксує і накопичує всебічну синтетичну (загальну) та аналітичну (деталізовану) інформацію про стан й рух майна підприємства, джерела його надходження, господарські процеси, кінцеві результати фінансової і виробничо-господарської діяльності.

Бухгалтерська інформація широко використовується в оперативно-технічному, податковому та статистичному обліку, а також у плануванні, прогнозуванні, розробці тактики та стратегії діяльності підприємства.

На всіх етапах діяльності підприємства до бухгалтерської інформації ставились такі вимоги, як об'єктивність, достовірність, своєчасність і оперативність. На сучасному етапі вдосконалення управління, становлення ринкової економіки до

бухгалтерської інформації висуваються підвищені вимоги. Вона повинна бути високої якості й ефектності та задовольняти потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Це означає, що бухгалтерська інформація повинна містити мінімальну кількість показників, але задовольняти максимальну кількість користувачів на різних рівнях управління. Інформація мусить бути необхідною і доцільною, що виключає зайві показники. Крім того, необхідно, щоб інформація формувалася з якнайменшими витратами праці і часу.

Очевидно, що для задоволення всіх перерахованих вище вимог треба використовувати різні методи збору, обробки й обліку інформації. В економічно розвинених країнах ця проблема розв'язана завдяки розподілу всієї системи бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. У загальному вигляді це можна подати у вигляді рис. 1.1.

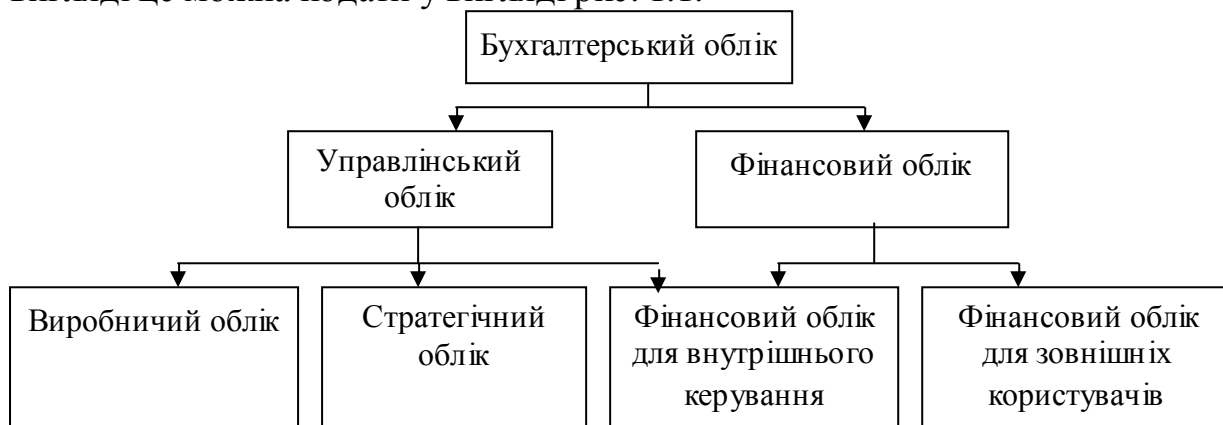


Рис. 1.1 – Складові частини бухгалтерського обліку

Фінансовий облік охоплює інформацію, яка не тільки використовується для внутрішнього управління, але і повідомляється контрагентам (зовнішнім користувачам).

Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, необхідної для управління в межах самого підприємства.

Напрямок управлінського обліку на задоволення потреб керівників підприємства визначає його завдання, які можуть змінюватися залежно від етапів процесу управління: планування, організація; облік і контроль; компенсація і заохочення; самооцінка та оцінка менеджерів і персоналу; внутрішній інформаційний зв'язок.

Планування — центральний елемент системи управлінського обліку. Він складається з: визначення мети; формулювання завдання; пошуку шляхів вирішення завдання для досягнення поставленої мети; вибору варіантів альтернативних дій. Система управлінського обліку на цьому етапі забезпечує необхідну інформацію для бюджетно-кошторисного планування і нормування (дані про результати діяльності підприємства та окремих підрозділів за минулий час, розрахунки очікуваних витрат, обсягів виробництва) та контролю виконання кошторисів, нормативів, інших планових показників (зіставлення бюджету з результатом, аналіз відхилень).

Організація виконання планових завдань заснована на самоконтролі та звіті перед безпосереднім керівником. Управлінський облік забезпечує

необхідний обмін інформацією не тільки з метою передавання даних стосовно виконання планових завдань, але й контролю послідовності їх виконання залежно від фактичних результатів, уточнення графіка їх виконання.

Організаційна робота бухгалтера-аналітика (спеціаліста з управлінського обліку) також полягає у створенні системи внутрішньої звітності структурних підрозділів, розробці принципів обліку витрат за центрами відповідальності та ін.

Облік і контроль забезпечують інформацію зворотного зв'язку в системі внутрішнього управління підприємством. У системі управлінського обліку відображається оперативна інформація про фактичні витрати (доходи) та про їх відхилення від запланованих показників. Найчастіше цей процес пов'язаний з обліком однорідних масових операцій, який здійснюється за допомогою відповідних рахунків обліку.

Функція *компенсації та заохочення* найтісніше пов'язана із стимулюючою функцією системи управління. Впровадження системи управлінського обліку на підприємстві дозволяє керівництву отримувати всю необхідну інформацію для оцінки праці менеджерів усіх рівнів, виходячи із ступеня досягнення поставленої мети.

Самооцінка та оцінка менеджерів і персоналу на основі інформації управлінського обліку будується на порівнянні результатів їхньої праці із завданнями, які були поставлені у процесі планування. Наявність внутрішньої інформації про результати праці окремих менеджерів, сильні й слабкі сторони кожного менеджера дозволяє ефективно організувати його перепідготовку та підвищення кваліфікації.

Внутрішній інформаційний зв'язок – це обмін інформацією та звітністю, що дозволяє координувати дії, спрямовані на досягнення кінцевої мети різних структурних підрозділів, на конкретизацію завдань кожного підрозділу.

Управлінський облік як інформаційна система управління господарською діяльністю є цілісним механізмом обміну інформацією, який діє у трьох формах:

- від керівника до підлеглих про завдання, які ставляться перед підрозділом або підприємством, і навпаки, від підлеглих до керівництва про виконання завдань у реальному часі;
- управлінські звіти, які висвітлюють загальний стан виконання планового завдання;
- неформальне обговорення стану справ і виконання поставленого завдання.

З огляду на вищевикладене, можна зробити висновок, що система *управлінського обліку* – це економічна система, пов'язана з підготовкою і забезпеченням системи управління інформацією, необхідною для ухвалення оперативних рішень з метою ефективного управління діяльністю підприємства.

Розуміння сутності управлінського обліку і його місця в інформаційній системі управління підприємством неможливе без глибокого аналізу основної його складової, яка одночасно є і основним його результатом, а саме -інформації.

Інформація – це факти, дані, результати спостережень і обліку, на основі яких ухвалюються різні рішення.

Обліково-економічну інформацію з метою її ефективного використання можна класифікувати за цілою низкою ознак:

- за виглядом і повнотою;

- якістю і достовірністю;
- стабільністю і своєчасністю;
- за стадіями і місцями виникнення;
- за місцями споживання і т.д.

Найважливішою класифікаційною ознакою є вид користувачів облікової інформації (рис. 1.2).



Рис. 1.2 – Взаємозв'язок виду обліково-економічної інформації та виду її користувачів

1.2. Інструментарій управлінського обліку

Предметом управлінського обліку є сукупність процесів виробничо-господарської діяльності, які відображаються в системі узагальнення облікової інформації виходячи з вимог контролю, аналізу, планування, прогнозування, забезпечення ухвалення обґрунтованих і ефективних управлінських рішень на всіх етапах управління.

Об'єктами управлінського обліку виступають витрати й результати, що реєструються у процесі виробничо-господарської діяльності підприємства.

Під методом управлінського обліку розуміється сукупність прийомів і способів оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку, що відповідають специфіці та потребам системи контролю і управління діяльністю підприємства.

Сукупність прийомів і процедур може змінюватися залежно від цілей управління. Проте можна виділити наступні основні й найважливіші інструменти управлінського обліку: документація, контроль, оцінка, калькуляція, рахунки, аналіз, прогнозування, бюджетне планування, звітність, інформування.

Документація як інструмент бухгалтерського обліку в системі управлінського обліку виконує функцію носія інформації. На основі документації відбуваються аналіз і систематизація первинної інформації, встановлення взаємозв'язку між об'єктами обліку в системі управлінської бухгалтерії.

Контроль як інструмент управлінського обліку забезпечує взаємозв'язок і взаємодію різних операцій і процесів у системі виробничих відносин. Він покликаний забезпечувати ефективність результатів діяльності як окремих служб і підрозділів підприємства, так і їх керівників. На основі своєчасного виявлення причин і винуватців відхилень від установлених норм і нормативів управлінський контроль виявляє несприятливі умови або явища, оцінює доцільність і законність рішень, які ухвалюються, і результатів їх виконання.

Оцінка покликана визначити і затвердити вартість об'єкта, що обліковується, на певних етапах виробничої діяльності. Вона встановлює вартість кінцевого готового продукту (товарів, робіт, послуг), виходячи з його споживацької вартості, яка складається із значущості та необхідності продукту на ринку, купівельної спроможності, якості продукту і суми витрат (собівартості) на його виготовлення. Наприклад, прибуток як кінцевий фінансовий результат виробничої діяльності враховується протягом кожного звітного періоду поспіль року наростаючим підсумком.

Калькуляція є особливим інструментом управлінського обліку, оскільки забезпечує розподіл витрат з метою оцінки і управління. Її об'єктом є конкретні види діяльності (продукція, роботи, послуги). Облік витрат за статтями калькуляції дає можливість розділити всю сукупність витрат конкретного об'єкта на певні види, що дозволяє ефективно управляти не тільки витратами, собівартістю продукції, технікою, технологією, але й економічними відносинами, що складаються як всередині, так і поза підприємством.

Рахунки обліку дозволяють забезпечити систематизацію всієї облікової інформації виходячи з поставлених внутрішньогосподарських та виробничих завдань.

Аналіз забезпечує можливість дослідження і прогнозування планів, результатів і відхилень минулої, нинішньої і майбутньої виробничої діяльності, дослідження складних економічних взаємозв'язків і взаємодій між окремими структурними підрозділами. За допомогою управлінського аналізу можна точно розрахувати вплив будь-якого рішення на результати діяльності підприємства в цілому і окремих його підрозділів.

Бюджетне планування як інструмент управлінського обліку забезпечує поетапну розробку бюджетів окремих економічно відособлених структурних підрозділів. Бюджети, що розробляються на основі програм виробничої діяльності, формують внутрішню систему фінансового управління. Роль планування у системі управлінського обліку набуває таким чином особливого значення при складанні бюджетів витрат і доходів, виборі асортименту продукції, встановленні рівня обсягів продажу.

Звітність у системі управлінського обліку розглядається як інструмент передачі облікової інформації користувачам для цілей прийняття управлінських

рішень, контролю і управління. Створення умов своєчасного надання підсумкових показників діяльності — завдання всієї системи управлінського обліку.

Застосування будь-яких процедур у процесі управлінського обліку фінансово-господарської діяльності неможливе, якщо не витримуються *принципи* цього виду обліку, до яких можна віднести:

- безперервність діяльності організації;
- використання єдиних для планування і обліку одиниць вимірювання;
- оцінка результатів діяльності підрозділів організації;
- спадкоємність і багаторазове використання первинної і проміжної інформації для цілей управління;
- формування показників внутрішньої звітності як основи комунікаційних зв'язків між рівнями управління;
- застосування бюджетного (кошторисного) методу управління;
- повнота та аналітичність, що забезпечує вичерпну інформацію про об'єкти обліку;
- періодичність, що відображає виробничий і комерційний цикли організації, встановлені обліковою політикою.

1.3. Взаємозв'язок і відмінності фінансового та управлінського обліку

Взаємодія управлінського і фінансового обліку досягається на основі:

- спадкоємності й комплексного використання первинної облікової інформації;
- єдності норм і нормативів, а також нормативно-довідкової інформації в цілому з доповненням інформації одного виду обліку даними іншого;
- одноразової фіксації усієї початкової змінної інформації в первинному обліку;
- взаємопроникнення методів або їх елементів;
- єдиного підходу до розробки завдань управлінського і фінансового обліку виробництва при проектуванні або вдосконаленні систем автоматизованого управління виробництвом.

Більшість елементів фінансового обліку можна знайти і в управлінському обліку:

- в обох системах обліку розглядаються однакові господарські операції (наприклад, поелементно відображені в системі фінансового обліку дані про види витрат також використовуються і в управлінському обліку);
- на основі виробничої або повної собівартості, розрахованої в системі управлінського обліку, встановлюється балансова вартість виготовлених на підприємстві активів у системі фінансового обліку;
- загальноприйняті принципи фінансового обліку можуть діяти і в управлінському обліку, оскільки адміністрація не може керуватися в своїй діяльності виключно суб'єктивними не перевіреними оцінками;
- оперативна інформація використовується не тільки в управлінському обліку, але й для складання фінансових документів, отже, обидва види обліку використовують загальну інформаційну систему;

- дані фінансового обліку разом з інформацією управлінського обліку можуть бути використані при прийнятті управлінських рішень;
- обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів, але фінансовий облік дає змогу оцінити результати діяльності підприємства в цілому, а управлінський – в межах окремих сегментів діяльності;
- обидва види обліку мають елементи системи, що передбачає наявність прямих і зворотних зв'язків при виконанні функцій спостереження, вимірювання різних характеристик виробництва або його окремих частин, обробки інформації за даними первинної документації (наприклад, рух звітної документації між підрозділами і службами підприємства і бухгалтерією).

Характерні відмінності управлінського і фінансового обліку представлені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 Відмінності між управлінським і фінансовим обліком

Ознаки	Управлінський облік	Фінансовий облік
Мета обліку	Підготовка інформації для менеджерів різних рівнів управління	Ведення обліку та складання форм встановленої звітності
Ступінь регламентації	Ведення управлінського обліку не обов'язкове, рішення про його ведення приймає керівництво підприємства	Ведення фінансового обліку обов'язкове і регламентується законами й нормативними актами
Ступінь надійності інформації обліку	Містить оперативну, поточну та прогнозну інформацію, тому може мати приблизні дані, орієнтовані показники	Містити фактичну інформацію, що зумовлює достатню точність інформації
Масштаби охоплення обліковою інформацією	Центри відповідальності, центри затрат, сегменти діяльності, види продукції	Підприємство в цілому
Методологічне забезпечення	Розробляється на підприємстві та затверджується керівником	Розробляється та затверджується законодавчими актами в загальноприйнятому порядку
Користувачі інформації	Споживачі, які входять до складу управлінського персоналу підприємства	Зовнішні споживачі інформації та менеджери підприємства
Термін складання звітності	За вимогою: щоденно, щодаки, щомісяця або заздалегідь до початку звітного періоду	З інтервалом в кілька днів, тижнів, місяців після закінчення звітного періоду
Методи здійснення обліку	Існує варіантність здійснення обліку за допомогою подвійного запису або статистичних методів	За допомогою прийомів подвійного запису на кореспондуючих рахунках
Характеристика даних звітності	Бажані величини в поточному та майбутньому періодах	Фактичні дані
Вимірники, які використовуються в обліку	Грошові й натуральні	Грошові
Структура обліку	Принцип “витрати – результат”	Активи = зобов'язання + власний капітал
Ступінь відповідальності	дисциплінарна відповідальність	штрафні санкції
Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ

1.4. Основні чинники, що впливають на вибір шляхів організації системи управлінського обліку на підприємстві

Організація управлінського обліку є внутрішньою справою підприємства, що дозволяє керівництву самостійно вирішувати питання:

- як класифікувати витрати;
- наскільки деталізувати місця виникнення витрат і як їх пов'язувати з центрами відповідальності;
- як вести облік фактичних і планових (нормативних), повних і часткових (змінних, прямих, обмежених) витрат.

Проте, незважаючи на таку свободу вибору способів організації управлінського обліку на підприємстві, необхідно враховувати вплив таких чинників:

- економічний стан підприємства;
- організаційні принципи створення підприємства;
- техніко-технологічні чинники.

Економічний стан підприємства. Його вплив на організацію управлінського обліку виявляється в тому, що побудова такої системи є завданням, що вимагає серйозних витрат фінансових ресурсів і часу. Причому витрат потребує не тільки залучення фахівців, але і створення повноцінної здатної до постійних змін і вдосконалення матеріальної бази (придбання спеціальних програмних засобів).

Організаційні принципи створення підприємства. Вибір і побудова організаційної структури управління підприємством є створенням схеми взаємодії і взаємозв'язку різних структурних підрозділів з метою найбільш ефективного вирішення покладених на них завдань і визначення порядку їх підпорядкованості й підзвітності.

Існує велика кількість організаційних структур управління підприємством, кожна з яких має свої особливості побудови. До них відносяться:

- дивізійну (лінійну);
- функціональну;
- лінійно-функціональну;
- матричну;

Дивізійні структури – це структури, засновані на виділенні великих автономних виробничо-господарських підрозділів (структурних підрозділів, відділень) і відповідних їм рівнів управління з наданням таким підрозділам оперативно-виробничої самостійності і з перенесенням на цей рівень відповідальності за понесені витрати і отримані доходи, внаслідок чого вище керівництво концентрується на вирішенні стратегічних завдань, пов'язаних із зростанням і розвитком підприємства в цілому (рис. 1.3).

Поділ компанії за підрозділами (дивізіонами) проводиться, як звичайно, за одним з трьох принципів:

- за продуктовим - з урахуванням особливостей продукції, що випускається, або послуг, що надаються;
- залежно від орієнтації на конкретного споживача;
- за регіональним - залежно від обслуговуваних територій.



Рис. 1.3 Приклад дивізіонної продуктової організаційної структури підприємства

Функціональні структури засновані на поділі функцій між структурними підрозділами (фахівцями) з підпорядкуванням їм всіх нижчих підрозділів (рис. 1.4). Цей вид організаційної структури передбачає підпорядкування одного працівника декільком вищим керівникам, що реалізують свої функції. При цьому внутрішня структура підрозділів переважно будується за лінійним принципом. Наприклад, начальник ділянки одночасно підпорядковує заступникам директора з виробництва, комерції і економіки.

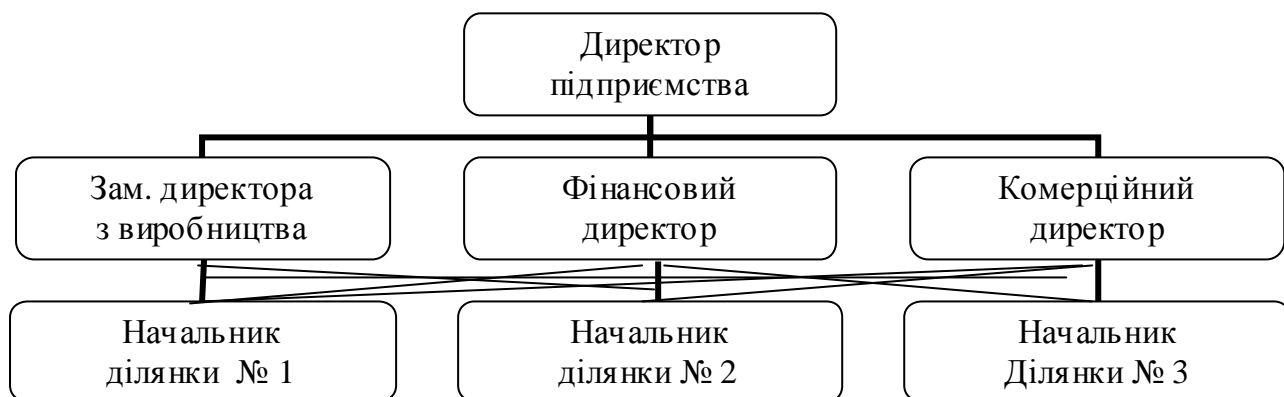


Рис. 1.4 - Фрагмент функціональної організаційної структури підприємства

Лінійно-функціональні структури є найбільш поширеними і засновані на побудові структури підприємства з використанням переплетення виконання вузькоспеціалізованих функцій із системою підзвітності й відповідальності за безпосереднє виконання поставлених завдань (рис. 1.5).

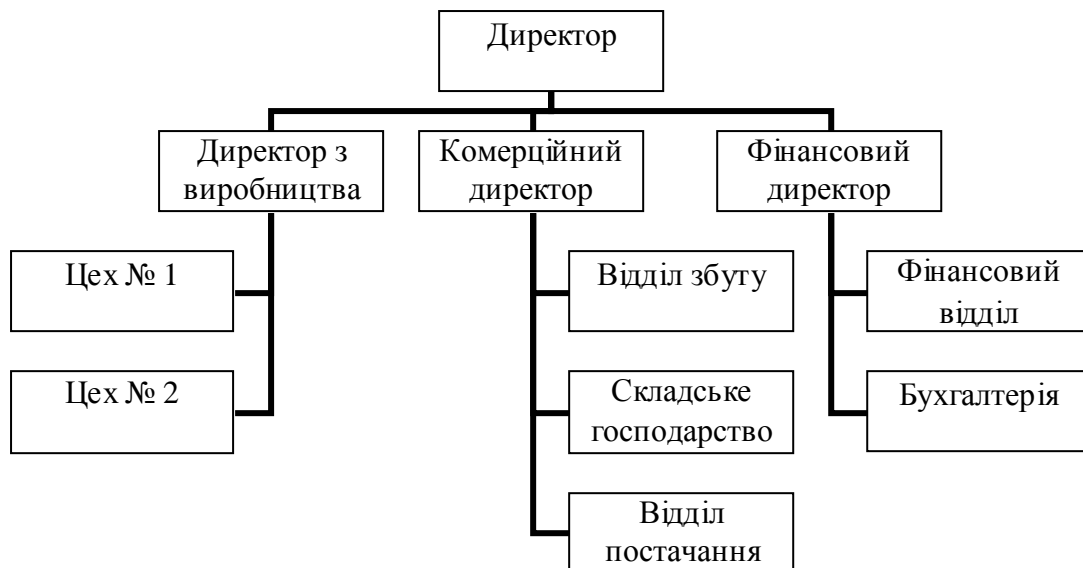


Рис. 1.5 – Лінійно-функціональна структура управління

Матричні структури відображають закріплення в організаційній побудові підприємства двох напрямів керівництва:

- вертикального - управління структурними підрозділами підприємства;
- горизонтального - управління окремими проектами або програмами.

Особливістю таких структур є те, що вони часто використовуються, коли вибрана організацією стратегія акцентує увагу на отриманні високоякісного результату з великої кількості проектів у галузі високих технологій (розробка програмних продуктів).

Техніко-технологічні чинники. Організація системи управлінського обліку на підприємстві тісно пов'язана із специфікою його діяльності, технологіями, використаними при виробництві продукції або наданні послуг.

1.5 Типи організації управлінського обліку в системі рахунків

Виходячи з впливу вищезгаданих чинників, можна виділити такі ознаки класифікації підсистем управлінського обліку:

- за формою зв'язку рахунків управлінської і фінансової бухгалтерії: інтегровані й автономні;
- за оперативністю обліку витрат: підсистеми обліку минулих (фактичних) витрат і підсистеми обліку стандартних (нормативних) витрат (стандарт-кост);
- за повнотою відображення витрат в обліку: системи обліку повних витрат (попроцесна, позамовна, попередальна) і системи обліку скороченої собівартості (директ-костінг).

Залежно від *форми зв'язку рахунків управлінської і фінансової бухгалтерії* система управлінського обліку на підприємстві може будуватися з використанням інтегрованого або автономного принципу.

Інтегрована система взаємозв'язку рахунків управлінського і фінансового обліку ґрунтується на побудові плану рахунків, об'єднуючого рахунки управлінського і фінансового обліку. Така система базується на функціональній ознаці

класифікації рахунків: виробничі рахунки, рахунки адміністративних і збутових витрат, рахунки витрат і доходів від інвестиційної і фінансової діяльності.

Прикладом побудови інтегрованої системи рахунків управлінського і фінансового обліку є національний план рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку і Інструкції з його застосування".

При цьому прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку "Виробництво", а непрямі - накопичуються на рахунку "Загальновиробничі витрати" і наприкінці звітного періоду списуються на рахунок "Виробництво" виходячи з встановлених на підприємстві баз розподілу між об'єктами калькуляції (видами продукції, послуг, робіт).

Витрати підрозділів, які здійснюють невикробничі функції (управління, збут і т.д.), не включаються до виробничої собівартості продукції, а списуються на рахунок "Фінансові результати" в звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Автономна система обліку передбачає повну автономію управлінського обліку від фінансового обліку. Взаємозв'язок між ними здійснюється тільки за допомогою системи розподільних рахунків (розподіл первинних витрат і доходів за елементами).

Для такої системи *характерні наступні риси*:

- десяткова система кодування рахунків;
- поділ рахунків на балансові, фінансові рахунки витрати – випуск, забалансові рахунки, спеціальні рахунки управлінської бухгалтерії;
- метод обліку орієнтований на постійне зіставлення витрат і фінансового результату (за виробами, сегментами діяльності, центрами відповідальності);
- використання спеціальних синтетичних рахунків "Відхилення від спеціально встановленої собівартості і нормативних витрат" і "Відхилення, виявлені при бухгалтерській обробці даних", що дозволяють виявити відхилення у виробничому процесі і відхилення, які включаються в собівартість, виявлені при інвентаризації.

Перевагами автономної системи управлінського обліку є:

- можливість удосконалення системи обліку завдяки посиленню аналітичної даних управлінського обліку (у розрізі місць виникнення витрат, видів продукції, розрядів покупців);
- посилення контрольних функцій завдяки введенню спеціальних рахунків-екранів, що відображають взаємозв'язок між даними фінансового і управлінського обліку;
- можливість отримання постійної інформації у вигляді сум покриття (за системою неповної собівартості) і прибутку (за системою повної собівартості) в розрізі центрів відповідальності, видів продукції, сегментів діяльності;
- можливість інтеграції методів директ-костінгу і стандарт-косту за допомогою спеціальних рахунків відхилень і поділів в обліку змінних і постійних витрат;
- можливість здійснення групування витрат за статтями в розрізі зовнішніх і внутрішніх сегментів діяльності, центрів відповідальності і прибутку (на рахунках управлінського обліку).

Недоліком автономної системи обліку є трудомісткість ведення управлінського обліку, що пов'язано з необхідністю виконання двох планів рахунків: фінансового і управлінського обліку.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що розуміють під управлінським обліком?
2. Які завдання ставляться перед управлінським обліком?
3. Які функції виконує бухгалтер-аналітик (спеціаліст з управлінського обліку) у процесі управління?
4. Які існують підходи до розуміння сутності та завдань управлінського обліку в західній практиці?
5. Як класифікується інформація, яку використовує управлінський облік? Що є її джерелом?
6. Як відрізняються вимоги користувачів до інформації залежно від їх типу?
7. Як ви обґрунтуєте актуальність створення системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах ?
8. Чим можна пояснити необхідність створення та об'єктивність виникнення системи управлінського обліку ?
9. Охарактеризуйте суть та значення управлінського обліку (структуру, механізм функціонування).
10. Яка роль управлінського обліку в системі сучасного менеджменту ?
11. Якими основними рисами характеризується сучасний облік ?
12. Дайте характеристику системі управлінського обліку.
13. У чому полягає мета управлінського обліку ?
14. Обґрунтуйте взаємозв'язок функцій управління та управлінського обліку.
15. Які основні завдання управлінського обліку ?
16. Охарактеризуйте основні функції управлінського обліку.
17. Дайте характеристику предмету та методу управлінського обліку.
18. Як можна охарактеризувати системність та оперативність управлінського обліку за умови одночасного забезпечення стратегічного розвитку підприємства?
19. На яких основних засадах має базуватися концепція методу управлінського обліку ?
20. Дайте характеристику основних об'єктів управлінського обліку.
21. Назвіть основних користувачів інформації системи обліку.
22. У чому полягає взаємозв'язок та відмінності фінансового обліку від управлінського ?
23. Еволюція та основні етапи розвитку управлінського обліку.
24. Дайте характеристику та назвіть особливості інтегрованої системи обліку
25. Дайте характеристику та назвіть особливості автономної системи обліку.
26. Дайте перелік принципів управлінського обліку та їх характеристики.

ТЕМА 2. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

Мета вивчення теми

Дати визначення і проілюструвати об'єкт витрат, навчитися класифікувати витрати залежно від цілей і завдань, що стоять перед управлінським обліком, визначити особливості визначення розміру витрат діяльності на виробничих і торгових підприємствах. Визначити особливості розподілу витрат діяльності виходячи з тої мети, яка ставиться перед бухгалтером-аналітиком при розробці окремих управлінських рішень.

План

2.1 Основні принципи класифікацій витрат.

2.2 . Класифікація витрат за напрямками обліку.

2.2.1 Класифікація витрат для оцінки запасів і визначення фінансового результату.

2.2.2 Класифікація витрат на виробництво для оцінки запасів і визначення фінансового результату.

2.2.3 Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання.

2.3 Порівняльний аналіз обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах.

2.1. Основні принципи класифікацій витрат

Одним з основних об'єктів управлінського обліку є *витрати*, які є вартістю ресурсів, що використовуються для отримання прибутку або досягнення інших цілей підприємства. До витрат відносять вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї чи іншої продукції або послуг.

Витрати підприємства, понесені в процесі виробництва будь-якого виду продукції (надання послуг), виражені в грошовій формі, називають *собівартістю*.

У практичній діяльності підприємств в рамках управлінського обліку можуть розраховуватися наступні види собівартості: технологічна, виробнича, планова (нормативна), реалізованої продукції, операційної діяльності і звичної діяльності.

Технологічна собівартість – усі витрати, які безпосередньо пов'язані з певним видом продукції, що випускається. Її розрахунок пов'язаний з розподілом витрат на прямі й непрямі.

Під *виробничою собівартістю* продукції (робіт, послуг) розуміються поточні витрати підприємства на її виробництво, які виражені у грошовій формі.

Планова (нормативна) собівартість – це нормативні витрати ресурсів на виробництво конкретного виду продукції у майбутньому (планованому) періоді, розраховані на підставі існуючих норм витрачання ресурсів, стандартів і технічних умов, які встановлені для певного виду продукції.

Собівартість реалізованої продукції складається з частини виробничої собівартості, що припадає на реалізовану продукцію, понаднормових витрат і нерозподіленої частини постійних загальновиробничих витрат.

Собівартість операційної діяльності є аналогом повної (заводської) собівартості і відображає всі витрати на виробництво та реалізацію продукції, а також інші витрати, пов'язані із здійсненням операційної діяльності.

Найекономічніший і доцільний підхід до побудови системи обліку витрат і калькуляції собівартості – це виділення типових груп управлінських рішень (наприклад, контроль за трудовитратами або використанням матеріалів) і вибір відповідних до них об'єктів обліку витрат (наприклад, продукція або підрозділ).

Сучасні системи обліку витрат в рамках впровадження на підприємстві управлінського обліку разом з традиційними завданнями – оцінка запасів і визначення прибутку – забезпечують надійну базу для прогнозування економічних наслідків наступних рішень:

- випуск якої продукції продовжити ? Припинити ?
- яку встановити ціну ?
- чи змінювати нам технологію і організацію виробництва ? і т.д.

Розв'язання перерахованих завдань, як і багатьох інших, ґрунтується на правильному й об'єктивному поділі витрат згідно з класифікаційними ознаками.

Облік виробничих витрат ведеться *за напрямками*, які є галузями діяльності підприємства, де потрібний відокремлений цілеспрямований облік витрат на виробництво.

З метою задоволення потреб різних видів користувачів вся інформація про витрати, яка використовується у процесі ведення управлінського обліку, може бути поділена на:

- інформацію для оцінки запасів і визначення фінансових результатів;
- дані для ухвалення рішень і планування;
- відомості для контролю і регулювання фінансово-господарської діяльності.

Класифікація витрат, виходячи з *напрямів їх обліку* може бути представлена таким чином:

- для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:
 - вичерпані й невичерпані;
 - витрати на продукт і витрати на період;
 - прямі й непрямі;
 - основні й накладні;
- для ухвалення управлінських рішень:
 - релевантні й нерелевантні;
 - постійні й змінні;
 - маржинальні й середні;
 - реальні й можливі;
- для контролю і регулювання:
 - контрольовані й неконтрольовані.

2.2. Класифікація витрат за напрямками обліку

2.2.1. Класифікація витрат для оцінки запасів і визначення фінансового результату

Вичерпані й невичерпані. Невичерпані витрати – це засоби, витрачені на придбання будь-яких ресурсів, які в майбутнє принесуть прибуток.

Наприклад, припустимо, що підприємство витратило грошові кошти на придбання сировини і матеріалів, які в майбутньому будуть використовуватися на виробництво продукції, отже, ці ресурси зможуть принести визначений дохід тільки в майбутньому, що робить витрати на їх придбання невичерпними, тобто не спожитими.

Вичерпані – це витрати засобів на придбання ресурсів, які були витрачені для отримання прибутку і втратили здатність приносити дохід в майбутньому.

Наприклад, припустимо, що ми витратили раніше придбані ресурси на виробництво продукції, яку надалі реалізували і одержали прибуток, виражений в грошових коштах або дебіторській заборгованості. Отже, надалі куплені ресурси вже не зможуть принести прибуток, а значить витрати на їх придбання є вичерпаними (спожитими).

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

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

Витрати на продукт і витрати на період.

Витрати на продукт – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації (рис. 2.1).

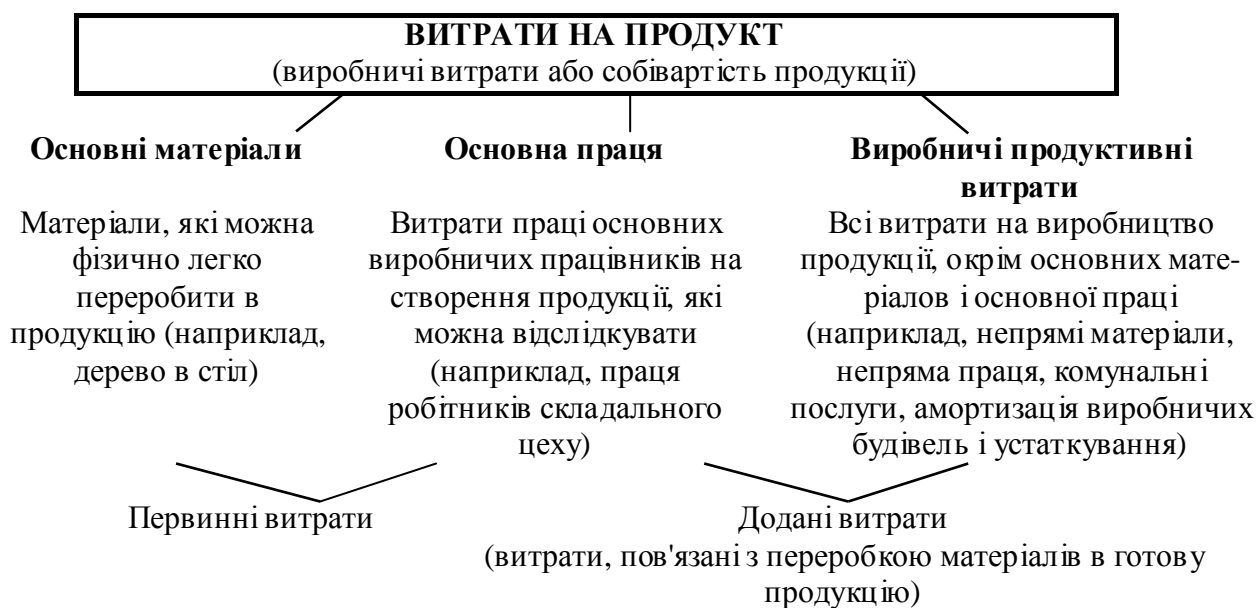


Рис. 2.1 – Елементи витрат на виробництво продукції

Витрати періоду – це витрати, що не включаються в собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були зроблені (рис. 2.2).

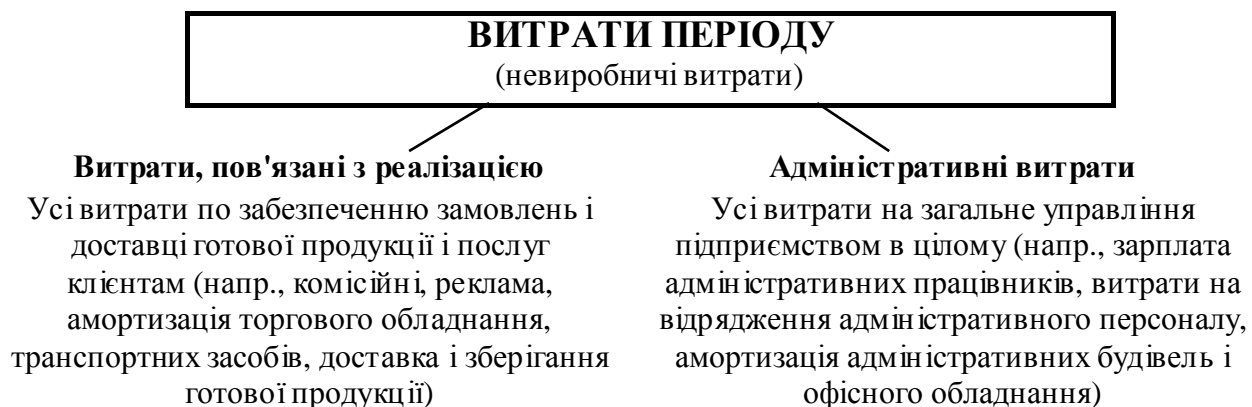


Рис. 2.2 – Елементи витрат періоду

З'ясувати відмінності між витратами на продукт (запасоємними) і витратами на період на промислових і торгових підприємствах допоможе табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Аналіз особливостей визначення витрат на продукт і період залежно від виду підприємства

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

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

Витрати на продукт відображаються в Балансі у складі статті «Запаси», а коли товари реалізуються їх відображають у Звіті про фінансові результати по

статтях «Доход (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)» і «Собівартість реалізованої продукції».

Прямі й непрямі витрати. Прямі витрати – це витрати, викликані певним об'єктом (продукт, підрозділ, проект і т.д.), що дозволяє їх легко пов'язати з конкретним об'єктом обліку. Це дозволяє визначити дві основні особливості даного виду витрат:

- вони звичайно утворюються у процесі виробництва (збуту);
- відмова від конкретного об'єкта витрат (випуск продукції, вид діяльності, ліквідація підрозділу) ліквідовує ці витрати.

Наприклад, компанія використовує верстат для виробництва взуття. Амортизація цього верстата є статтею виробничих витрат, яку можна віднести на виробництво взуття: вона не пов'язана з виробництвом рукавичок, де використовується інший верстат. Зупинка виробництва взуття означає продаж цього верстата і анулювання витрат на його амортизацію.

Непрямі витрати – це витрати, що утворюються кількома об'єктами витрат (видами продукції, підрозділами, видами діяльності), що ускладнює їх безпосереднє віднесення до певного об'єкта. Особливості непрямих витрат:

- вони утворюються поза процесом виробництва (збуту) або признаються відносно декількох видів продукції;
- відмова від конкретного виду продукції не знищує ці витрати;
- відносяться до постійних; але в деяких випадках певні змінні витрати бувають непрямыми, оскільки і їх важко віднести до конкретного виду продукції (наприклад, електроенергія для роботи верстатів).

Наприклад, зарплату начальника цеху не можна віднести до конкретного виду продукції: вона утворюється незалежно від виробництва того чи іншого виду продукції (взуття або рукавичок).

Основні й накладні витрати. За роллю в технологічному процесі виготовлення продукції і цільовим призначенням витрати підприємства підрозділяються на: основні й накладні.

Основними є витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції. До них відносяться витрати, що входять до складу технологічної собівартості виробів (вартість сировини, матеріалів і напівфабрикатів; вартість палива і енергії, витрачених на технологічні цілі; витрати на оплату праці виробничих робітників і відрахування на соціальні потреби; витрати з експлуатації виробничих машин і устаткування та ін.).

Накладні витрати утворюються у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва, реалізацією продукції і управлінням. Вони складаються з комплексних загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат. Їх величина залежить від організації виробничо-комерційної діяльності, ділової політики адміністрації, тривалості звітної періоду та інших чинників.

Розподіл витрат на основні й накладні заснований на тому, що в собівартість продукції повинні включатися тільки виробничі витрати. Вони формують виробничу собівартість виробу і використовуються для розрахунку собівартості одиниці продукції. Накладні витрати використовують для забезпечення процесу виробництва і реалізації продукції, а також функціонування підприємства як

господарської одиниці, в зв'язку з чим виникає необхідність їх розподілу між окремими видами об'єктів витрат пропорційно обраній базі (кількість виробленої продукції, прямі витрати, основна заробітна плата основних виробничих робітників і т.д.)

2.2.2. Класифікація витрат на виробництво для оцінки запасів і визначення фінансового результату

Релевантні й нерелевантні витрати. Такий розподіл витрат застосовано на аналізі залежності витрат від специфіки, рішень які ухвалюються керівництвом підприємства.

Релевантними (тобто істотними, значними) є витрати, розмір яких може бути змінений унаслідок ухвалення певного управлінського рішення. Зокрема, витрати минулих періодів не можуть бути релевантними, оскільки вплинути на них вже не можна. У той же час альтернативні витрати (упущена вигода) є релевантними для ухвалення управлінських рішень щодо вибору певного варіанта дій.

Нерелевантні витрати – це витрати, що не залежать від ухвалення рішення.

Наприклад, розглядається питання про вихід на новий ринок, що дозволить збільшити об'єм продаж на 10 000 одиниць. При цьому планується збільшення:

- витрат на рекламу – на 30 %;
- витрат на відрядження – на 10 %;
- витрат на оплату праці – на 15 000.

Таблиця 2.2. Звіт про продажі

Показник	Об'єм продажів	
	50 000	60 000
Доход від продажів (ціна одиниці - 20,0 грн.)	1 000 000	1 200 000
Змінні витрати (витрати на одиницю – 5,0 грн.)	250 000	300 000
Операційні витрати:		
витрати на рекламу	100 000	130 000
витрати на оплату праці	80 000	95 000
витрати на відрядження	50 000	55 000
витрати на оренду	10 000	10 000
адміністративні витрати	20 000	20 000
Разом витрат	510 000	610 000
Прибуток	490 000	590 000

Релевантні витрати: змінні витрати; витрати на рекламу; витрати на оплату праці; витрати на відрядження.

Нерелевантні витрати: витрати на оренду; адміністративні витрати.

Постійні й змінні витрати. Залежно від впливу об'єму виробництва на суму витрат їх можна підрозділити на: постійні і змінні.

До постійних відносяться витрати, абсолютна величина яких із збільшенням або зменшенням об'єму виробництва продукції щодо релевантності не

змінюється. До них можна віднести: витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю, витрати на забезпечення господарських потреб підприємства, амортизація основних засобів, заробітна плата адміністративного персоналу, відсотки по кредиту і т.д.

Наприклад, компанія орендує ділянку землі для свого взуттєвого підприємства. За цю землю доводиться платити орендну плату в розмірі 15 000 грн. Ця стаття витрат утворюється незалежно від об'єму виробництва підприємства (рис. 2.4).

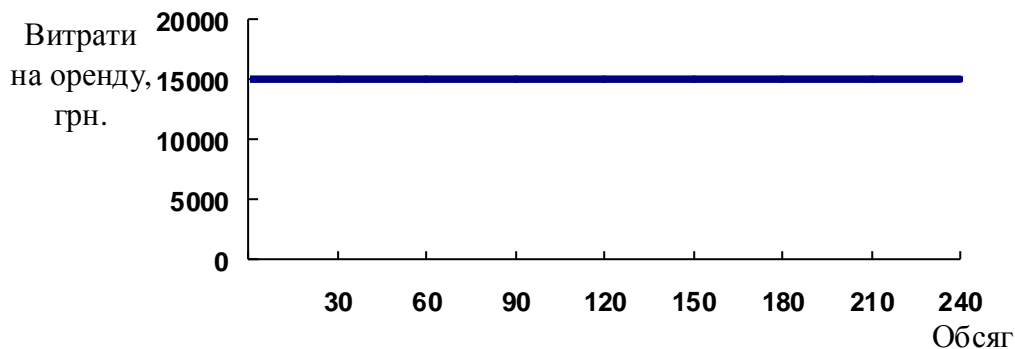


Рис. 2.4 - Тенденції динаміки постійних витрат залежно від зміни об'єму виробництва

Ця стаття витрат залишається незмінною при обсязі 30 і 120 одиниць продукції. При цьому якщо витрати по виплаті орендної плати за земельну ділянку розподілити на весь випуск і розрахувати постійні витрати на одиницю продукції, то спостерігається така тенденція (рис. 2.5).

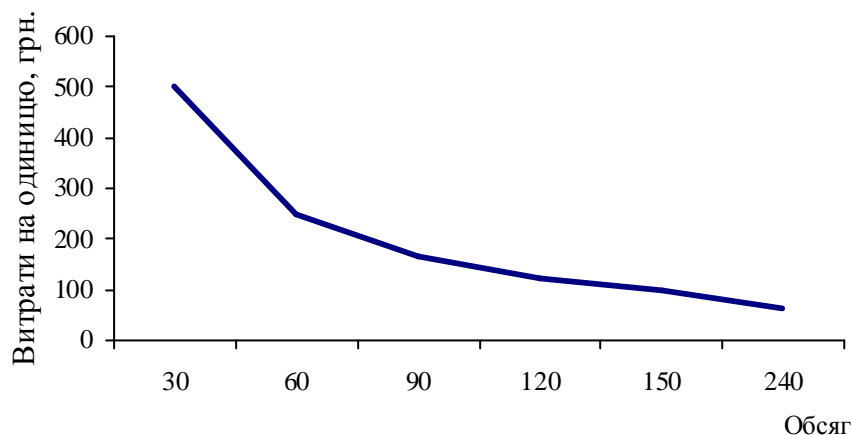


Рис. 2.5 - Динаміка зміни величини постійних витрат на одиницю товарів

Змінні витрати – це витрати, абсолютна величина яких зростає або зменшується при збільшенні або зменшенні об'єму випуску продукції.

До них можна віднести: витрати на матеріали, витрати на оплату праці (відрядна заробітна платня) основних виробничих робітників, оплата енергії і палива на технологічні потреби, комісійні і т.д.

Наприклад. Компанія виробляє шкіряне взуття; оскільки кожна пара потребує однакової кількості сировини (шкіри), то ця стаття витрат змінюється прямо пропорційно кількості продукції, що виробляється (рис. 2.6).

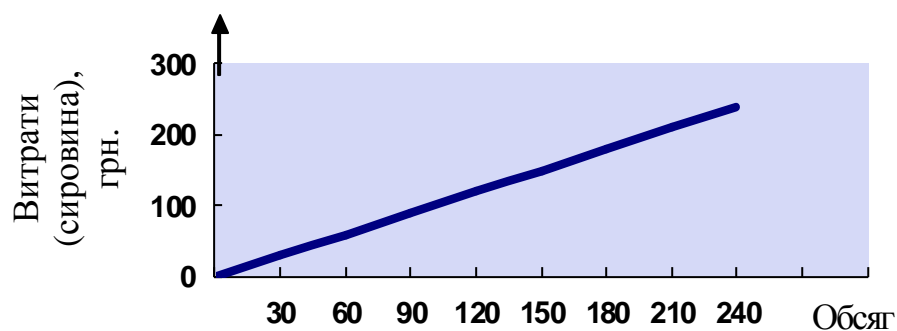


Рис. 2.6 - Тенденції динаміки постійних витрат залежно від зміни обсягу виробництва

$$\text{Витрати} = \text{Вартість одиниці сировини} \times \text{об'єм виробництва}$$

При кожному збільшенні об'єму на $x\%$ витрати на сировині зростуть на $X\%$.

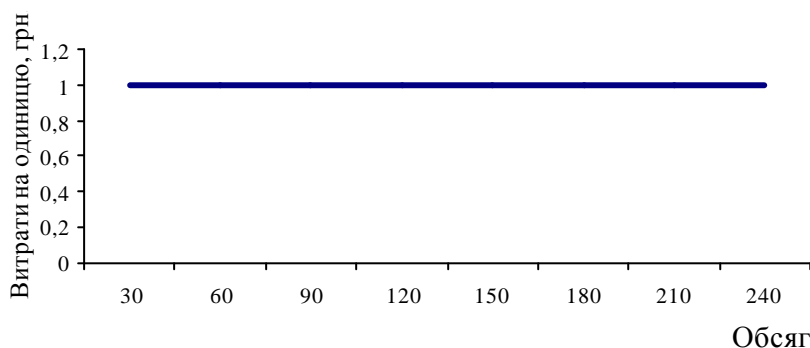


Рис. 2.7 - Динаміка зміни величини змінних витрат на одиницю товарів

Таблиця 2.2. Поведінка змінних і постійних витрат

Витрати	Загальні	На одиницю
Змінні витрати	Загальна сума змінних витрат збільшується або зменшується прямо пропорційно змінам об'єму виробництва	Змінні витрати на одиницю продукції залишаються незмінними
Постійні витрати	Загальна сума постійних витрат залишається однаковою незалежно від об'єму виробництва	Постійні витрати на одиницю продукції зменшуються при підвищенні об'єму виробництва та збільшуються, коли об'єм виробництва знижується

Маржинальні й середні витрати. При ухваленні управлінського рішення щодо доцільності проведення того чи іншого заходу використовують розподіл витрат на маржинальні й середні.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Середні витрати – це сума витрат, які фактично понесені на виробництво одиниці продукції, виходячи з фактичної кількості одиниць.

Наприклад, підприємство здійснює виробництво столів, дані про результати якого подані нижче.

Таблиця 2.3. Дані щодо виробництва столів та витрат на виробництво

К-ть вироблених столів	Загальні витрати, грн.	Маржинальні витрати, грн.	Середні витрати, грн.
1	2 000		2000
2	3 900	1 900	1 950
10	18 000		1 800
11	19 690	1 690	1 790
100	150 000		1 500
101	150 995	995	1 495

Реальні й можливі витрати. Реальні витрати – це витрати, які вимагають виплати грошових коштів або використання інших активів і відображаються в бухгалтерських регістрах у міру виникнення.

Можливі витрати – це вигода, яка втрачається коли вибір одного напрямку дій вимагає відмови від альтернативного рішення. Вони не відображаються в регістрах обліку і беруться до уваги тільки при використанні обмежених ресурсів.

Наприклад, Іванов працює в аудиторській фірмі і має річний дохід (заробітна платня) – 60 000,0 грн. Він бажає залишити роботу у фірмі і відкрити власну справу. У цьому випадку його розрахунковий дохід складатиме 200 000,0 грн. в рік. Річні операційні витрати становитимуть 120 000,0 грн.

Щоб прийняти остаточне рішення, Іванов зробив розрахунок чистого прибутку, який він може отримати.

Таблиця 2.4. Розрахунок економічного ефекту варіантів, що розглядаються

Показник	Власна справа	Залишитися співробітником аудиторської фірми
Доход	200 000	60 000
Витрати:	120 000	–
- реальні	80 000	–
- можливі	60 000	80 000
Результат	20 000	- 20 000

2.2.3. Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їх керівників усі витрати можуть бути розділені на *контрольовані й неконтрольовані*.

Контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти істотний вплив.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які керівник безпосередньо не може контролювати або не може на них впливати (переоцінка основних засобів, що призвела до збільшення сум амортизаційних відрахувань, зміна цін на паливно-енергетичні ресурси і т.п.)

Наприклад, контроль звіту про виконання кошторису виробництва продукту А, який виготовляється цехом № 1 показав існування несприятливих факторів, що впливають на ефективність роботи цеху № 1.

Таблиця 2.5. Звіт про виконання кошторису

Контрольовані витрати:	План	Факт.	Відхилення
Основні матеріали	50 000	55 000	5 000 несприятливе
Основна праця	46 000	42 000	4 000 сприятливе
Допоміжна праця	6 000	7 000	1 000 несприятливе
Неконтрольовані витрати:			
Амортизація устаткування	25 000	23 000	2 000 сприятливе
Освітлення	4 000	4 500	500 несприятливе

При використанні розподілу витрат на контрольовані й неконтрольовані треба враховувати сферу повноважень керівника, оскільки одні й ті ж витрати для одного керівника можуть бути контрольованими, а для іншого – ні.

Класифікація витрат на контрольовані й неконтрольовані лежить в основі побудови системи обліку витрат за центрами відповідальності.

2.3. Порівняльний аналіз обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах

Більшість методів обліку витрат можуть застосовуватися у різних галузях господарства незалежно від цілей їх функціонування: у промисловості, транспорті, держбюджетних установах. Проте існують певні особливості обліку виробничих витрат на торгових і промислових підприємствах. Це зокрема стосується методики розрахунку собівартості виробленої продукції для промислових підприємств і собівартості реалізованих товарів – на торгових (рис. 2.8).

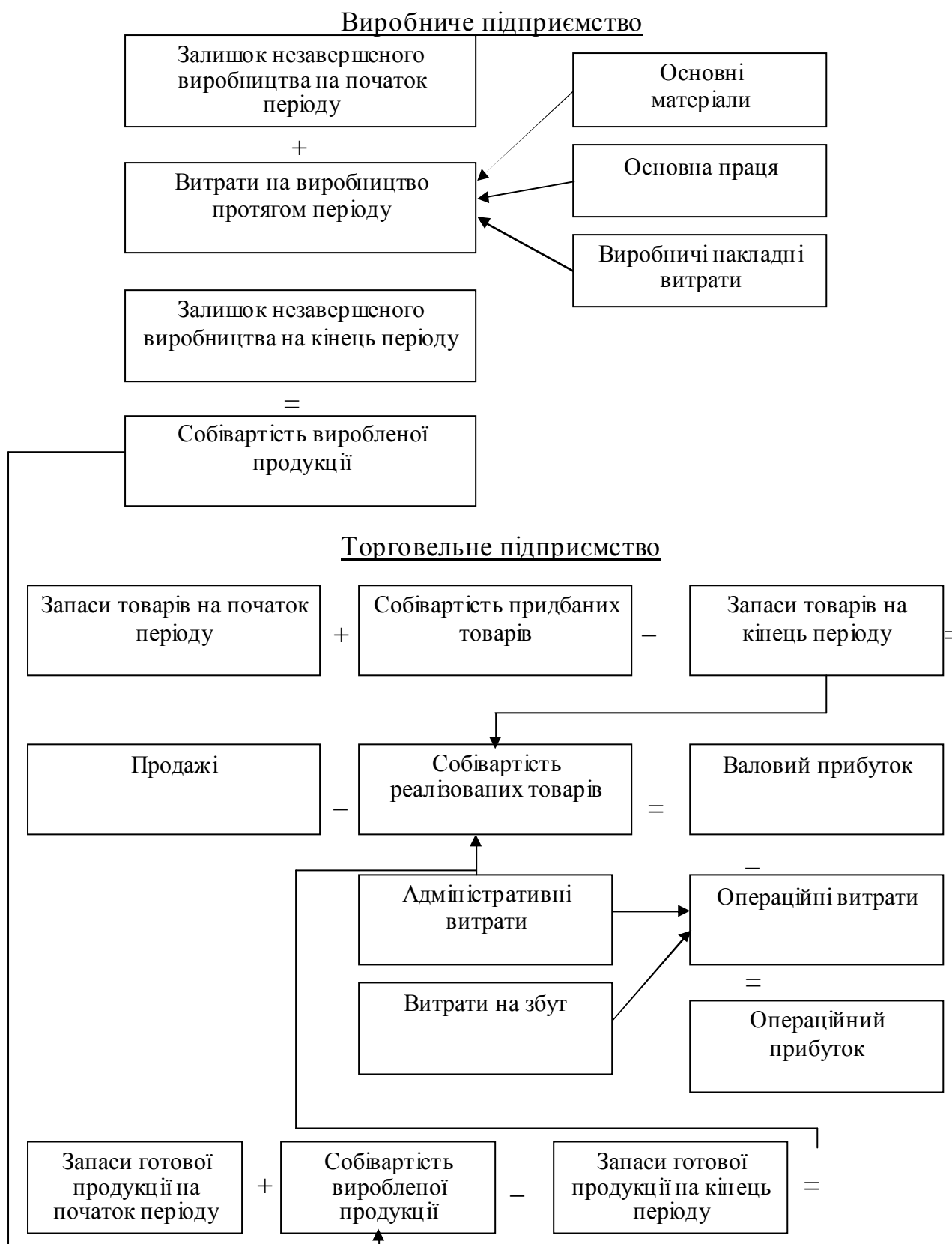


Рис. 2.8 - Аналіз методики обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах

Наприклад, виробнича компанія має наступні дані по товарно-матеріальних запасах на початок і кінець останнього звітнього періоду (грн.):

Таблиця 2.6. Дані щодо залишків товарно-матеріальних цінностей

	На початок періоду	На кінець періоду
Сировина і матеріали	22 000	30 000
Незавершене виробництво	40 000	48 000
Готова продукція	25 000	18 000

Протягом цього періоду компанія понесла такі (у грн.):

- придбані матеріали - 300 000,0;
- витрати прямого праці - 120 000,0;
- витрати непрямой праці (виробничі) - 60 000,0;
- податки, комунальні послуги й амортизація виробничої будівлі - 50 000,0;
- заробітна плата торгового і адміністративного персоналу - 64 000.

Калькуляція собівартості виробленої та реалізованої продукції наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7.- Калькуляція собівартості виробленої і реалізованої продукції за період, що закінчується 31 грудня 20__ р. (грн.)

Показники	Сума, грн.
Прямі матеріальні витрати:	
залишок на початок періоду	22 000
покупки основних матеріалів	300 000
Разом вартість матеріалів, готових до переробки	322 000
Залишок на кінець періоду	30 000
<i>Використано основних матеріалів</i>	<i>292 000</i>
Заробітна плата виробничих робітників	120 000
Виробничі накладні витрати:	
непрямі витрати праці	60 000
податки, комунальні послуги, амортизація будівлі заводу	50 000
Разом виробничих накладних витрат	110 000
Виробничі витрати, понесені протягом періоду	522 000
Незавершене виробництво на початок періоду	40 000
<i>Разом виробничих витрат</i>	<i>562 000</i>
Незавершене виробництво на кінець періоду	48 000
<i>Собівартість виробленої продукції</i>	<i>514 000</i>
Готова продукція на початок періоду	25 000
<i>Собівартість реалізованої готової продукції</i>	<i>539 000</i>
Готова продукція на кінець періоду	18 000
<i>Собівартість реалізованої продукції</i>	<i>521 000</i>

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Дати визначення і проілюструвати об'єкт витрат.
2. Як класифікуються витрати діяльності підприємства у процесі побудови системи управлінського обліку?
3. Пояснити поняття змінних і постійних витрат.
4. Пояснити поняття релевантних і нерелевантних витрат.
5. Пояснити сутність та особливості розподілу витрат на вичерпні й невичерпні?
6. Пояснити поняття маржинальних і середніх витрат?
7. У чому полягають відмінності між витратами на виробництво та витратами періоду ?
8. Визначити особливості розрахунку собівартості одиниці продукції згідно з положеннями фінансового обліку.
9. У чому особливості розрахунку собівартості продукції на виробничих і торговельних підприємствах ?
10. Законодавчі та нормативні акти, що визначають поняття: затрати, витрати та валові витрати.
11. Основні критерії класифікації витрат.
12. Класифікація витрат за статтями та елементами.
13. Характеристика витрат періоду та витрат на продукцію.
14. Групування витрат за ефективністю використання.
15. Групування витрат за місцями виникнення, характеристика та значення.
16. Класифікація витрат за видами функцій управління.
17. Класифікація витрат залежно від охоплення планом, значення та напрямки її використання.
18. Класифікація витрат за ступенем регульованості.
19. Характеристика цільових витрат, навести приклади.
20. Функція поведінки сукупних витрат та витрат на одиницю продукції.
21. Релевантний діапазон, його суть та значення.
22. Характеристика підконтрольних та невідконтрольних витрат.
23. Класифікація витрат для оцінки запасів та визначення фінансового результату.
24. Класифікація витрат для планування, прогнозування та контролю.
25. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень.
26. Основні вимоги, яким повинна відповідати класифікація витрат у системі управлінського обліку.
27. Сутність собівартості та завдання калькулювання собівартості продукції.
28. Характеристика і склад виробничої собівартості.
29. Об'єкти обліку затрат. Об'єкти калькулювання.
30. Калькуляційна одиниця - кількісний вимірник об'єкта калькулювання.
31. Планова собівартість продукції, її характеристика, склад та значення.
32. Нормативна собівартість продукції, її характеристика та значення.
33. Фактична собівартість продукції, її склад та значення.
34. Калькулювання собівартості продукції способом розрахунку за прямою ознакою.
35. Калькулювання собівартості продукції способом додавання витрат.
36. Калькулювання собівартості продукції способом виключення витрат.

Змістовий модуль 2.

СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

ТЕМА 3. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та набуття практичних навичок системи обліку та калькулювання собівартості окремих об'єктів за повними витратами.

План

- 3.1 Методи і принципи калькуляції.
- 3.2 . Класифікація методів обліку витрат і собівартості залежно від об'єктів калькуляції.
 - 3.2.1 1. Попроцесна калькуляція собівартості.
 - 3.2.2 2. Позамовна калькуляція собівартості.
- 3.3. Облік і розподіл виробничих накладних витрат.

3.1. Методи і принципи калькуляції

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

Калькуляцію використовують для досягнення наступних цілей:

- встановлення рівня беззбитковості ціни, тобто яку ціну на продукцію або послуги слід встановити, щоб підприємство могло відшкодувати понесені витрати;
- контролю витрат у виробництві, тобто який підрозділ використовує ресурси найефективніше;
- розрахунку прибутковості, рентабельності й прибутковості носіїв витрат. Наприклад, якщо облік носіїв витрат здійснюється за окремими замовниками, то який замовник приносить підприємству найбільшу частку прибутку.

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

Існують такі варіанти побудови калькуляцій:

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

При калькуляції собівартості за економічними елементами застосовують п'ять комплексних статей:

- матеріальні витрати (за вирахуванням зворотних відходів і попутної продукції) – вартість сировини і матеріалів, напівфабрикатів, робіт виробничого характеру, палива і енергії;
- витрати на оплату праці – основна і додаткова зарплата;
- відрахування на соціальні заходи – відрахування на соціальне і пенсійне страхування;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів;
- інші витрати – орендна плата, обов'язкові страхові платежі, відсотки по кредитах банків, податку, що включаються в собівартість продукції, ремонт основних засобів і т.д.

Якщо для побудови калькуляції використовують статті собівартості, то калькуляційний лист складатиметься з 10 – 12 елементів:

- 1) сировина і основні матеріали;
- 2) напівфабрикати власного виробництва;
- 3) попутна продукція і зворотні відходи (віднімається);
- 4) допоміжні й таропакувальні матеріали;
- 5) паливо і енергія на технологічні цілі;
- 6) основна заробітна плата виробничих робітників;
- 7) додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- 8) відрахування на соціальні заходи;
- 9) амортизація;
- 10) витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування;
- 11) загальновиробничі витрати.

Цей перелік не є вичерпним і може бути доповнений, виходячи із специфіки галузі.

Оскільки калькуляція направлена на виявлення собівартості продукції, одержаної в процесі виробництва, то *об'єктами калькуляції* є види продукції, напівфабрикатів (деталей, вузлів) різного ступеня готовності, робіт і послуг, за якими здійснюється розрахунок собівартості.

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

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

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

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

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

Тимчасові одиниці – нормо-частина, машино-дні.

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



Рис. 3.1 - Класифікація методів калькулювання собівартості

3.2. Класифікація методів обліку витрат і собівартості залежно від об'єктів калькуляції

Як було відзначено раніше, залежно від використовуваних об'єктів калькуляції усі методи можуть бути розділені на:

- калькуляція за процесами;
- калькулювання за замовленнями.

3.2.1. Попроцесна калькуляція собівартості

Попроцесна калькуляція використовується в масовому виробництві однорідної продукції, що звичайно проходить послідовно декілька стадій обробки. Прикладами є хімічна, мукомольно-круп'яна, скляна і лакофарбна промисловості. Витрати акумулюються за підрозділом або процесом за певний період часу. Загальні витрати потім ділять на кількість вироблених одиниць для визначення питомих витрат.

До того як одиниця продукту завершується обробкою, вона проходить через декілька підрозділів або процесів. У кожному підрозділі відносять витрати на продукт. У кінці виробничого процесу певні витрати підсумовують для визначення загальних витрат на одиницю продукту. Методика здійснення попроцесного калькулювання показана на рис. 3.2.

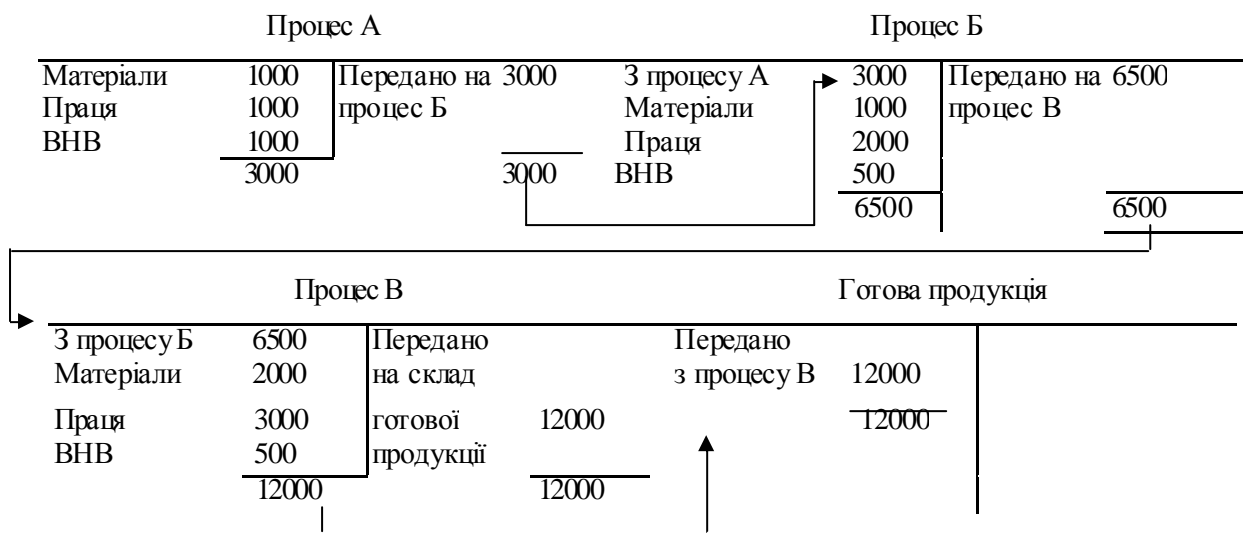


Рис. 3.2 - Методика обліку витрат при попроцесному калькулюванні

У попроцесному калькулюванні всі понесені виробничі витрати і кількість виготовлених одиниць продукції акумулюють у виробничому звіті, приклад якого наведено нижче.

Таблиця 3.1.- Виробничий звіт

Кількість одиниць	
<u>Віднесено на підрозділ:</u>	
Знаходиться у процесі на початок періоду	5 000 од.
Введено в процес	20 000 од.
Усього одиниць	25 000 од.
<u>Усього враховано одиниць:</u>	
Передано на інший процес	15 000 од.
Знаходиться у процесі на кінець періоду	10 000 од.
Всього одиниць	25 000 од.
Витрати	
<u>Віднесено на підрозділ:</u>	
Вартість напівфабрикатів на початок періоду	12 000 грн. 85 000
Понесено протягом періоду	85 000 грн.
Усього витрат	97 000 грн.
<u>Усього враховано витрат:</u>	
Вартість напівфабрикатів, переданих в інший процес	60 000 грн.
Вартість напівфабрикатів, що знаходяться у процесі на кінець періоду	37 000 грн.
Усього витрат	97 000 грн.

Для обліку незавершеного виробництва при попроцесному калькулюванні в міжнародній практиці використовують *еквівалентні одиниці*, які є кількісним вимірником продукції, що знаходиться у виробництві, виходячи із ступеня їх завершеності.

Підрахунок еквівалентних одиниць. Для визначення витрат на одиницю продукту необхідно всі понесені виробничі витрати розділити на кількість вироблених одиниць. Витрати на одиницю продукту є базою для віднесення

витрат на продукцію, передану на інший процес (підрозділ), і на продукцію, що знаходиться в запасах у процесі (у даному підрозділі) на кінець періоду.

Розрахунки були б нескладними у разі відсутності незавершеного виробництва, тобто якби всі одиниці, введені в процес, були б завершені обробкою за певний період. На практиці на початок (кінець) періоду завжди є частково завершені обробкою одиниці продукту.

Оскільки витрати повинні бути віднесені як на завершені одиниці, так і на незавершені одиниці продукції, необхідно здійснювати розрахунки з використанням еквівалентних одиниць.

Підрахунок еквівалентних одиниць є розрахунком кількості одиниць, яка була б вироблена, якби все виробництво привело тільки до завершених одиниць.

Наприклад, якщо 1000 одиниць знаходилися в незавершеному виробництві на кінець періоду, які на 80 % завершені обробкою, то еквівалентне виробництво складе 800 од. ($1000 \times 80 \%$).

Еквівалентне виробництво підраховують окремо за матеріалами і доданими витратами.

Наприклад, якщо 1000 одиниць знаходилися в незавершеному виробництві на кінець періоду, які на 90 % завершені за матеріалами і на 50 % за доданими витратами, то еквівалентне виробництво за матеріалами складе 900 од. ($1000 \times 90 \%$), а за доданими витратами - 500 од. ($1000 \times 50 \%$).

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

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

Згідно з *методом ФІФО* запаси на кінець періоду оцінюються за виробничими витратами, понесеними протягом періоду. Цей підхід спричиняє розподіли поточних витрат, що виникли в результаті виробництва еквівалентних одиниць протягом періоду. У цьому випадку еквівалентне виробництво складається з трьох елементів:

- завершені одиниці з незавершеного виробництва на початок періоду;
- одиниці, розпочаті й завершені обробкою;
- одиниці, частково завершені обробкою на кінець періоду.

Таблиця 3.2. Порівняння методу середньо звешеної з методом ФІФО

№ п/п	Метод середньої зваженої	Метод ФІФО
1	Витрати незавершеного виробництва на початок періоду сумують з витратами поточного періоду для підрахунку витрат на одиницю	Тільки витрати поточного періоду використовуються для підрахунку витрат на одиницю
2	Одиниці в незавершеному виробництві на початок періоду враховуються, так немовби вони були початі і завершені обробкою протягом періоду	Тільки робота необхідна для завершення початкового залишку включається до розрахунку еквівалентних одиниць. Одиниці розпочаті й завершені обробкою протягом періоду показані окремо

Продовження табл 3.2.

3	Витрати на одиницю включають також витрати минулого періоду	Витрати на одиницю включають витрати поточного періоду
4	Усі одиниці, завершені обробкою (передані на інший процес) враховуються однаково	Одиниці, завершені обробкою (передані на інший процес), поділяють на: – одиниці з початкового залишку незавершеного виробництва; – одиниці розпочаті й завершені протягом періоду
5	Одиниці в незавершеному виробництві оцінюються за усередненими витратами	Одиниці в незавершеному виробництві оцінюються за останніми витратами

3.2.2. Позамовна калькуляція собівартості

Позамовна калькуляція застосовується в індивідуальному виробництві при виготовленні видів продукції, що не повторюються або мало повторюються. Позамовна калькуляція використовується в поліграфічній промисловості, кораблебудуванні, консалтингових компаніях.

Основні характеристики позамовної калькуляції:

- безліч замовлень виконуються протягом періоду;
- витрати на виробничі матеріали, оплату праці виробничих робітників і виробничі накладні витрати акумулюються по кожному замовленню;
- позамовна картка є ключовим документом;
- витрати списуються відповідно до завершення замовлення;
- звітна калькуляція складається після закінчення робіт за замовленням.

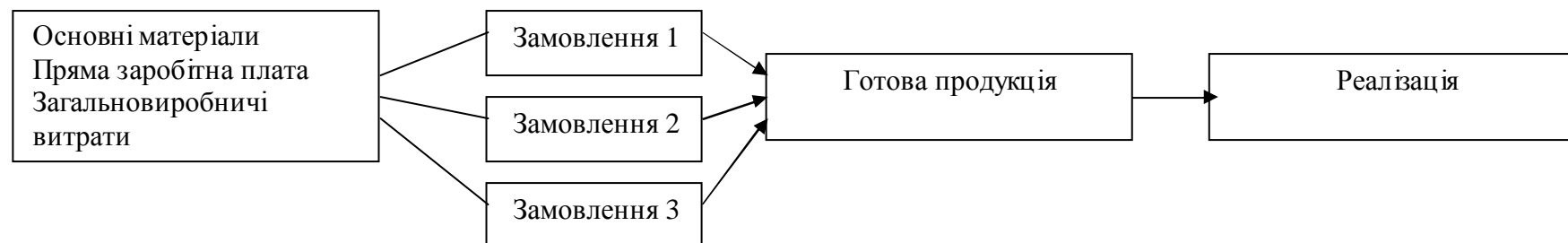
Складання звітної калькуляції після завершення робіт за замовленням є істотним недоліком цього методу обліку витрат і калькуляції собівартості, особливо якщо замовлення виконується протягом декількох звітних періодів (місяців). У цьому випадку після закінчення звітного періоду доводиться визначати собівартість частково виконаного замовлення умовно, на підставі планової або фактичної калькуляції аналогічного виробу (роботи, послуги), з урахуванням змін техніки, технології виготовлення, застосування матеріалів.

Основний підхід до позамовної калькуляції. Можна виділити наступні кроки для віднесення витрат на конкретне замовлення:

- 1) Визначення замовлення як об'єкта витрат.
- 2) Визначення прямих витрат (матеріали і основна праця), пов'язані із замовленням.
- 3) Вибір бази для розподілу накладних витрат на замовлення.
- 4) Співвідношення накладних витрат з базою розподілу.
- 5) Обчислення ставки розподілу накладних витрат.

Розуміння суті попроцесного та позамовного методів калькуляції собівартості неможливе без порівняльного аналізу особливостей цих методів, поданого на рис. 3.3.

Позамовний метод: поліграфічна промисловість, проектування, аудит, ремонтні та ювелірні роботи



Попроцесний метод: скляна, целюлозно-паперова, мукомольна промисловості

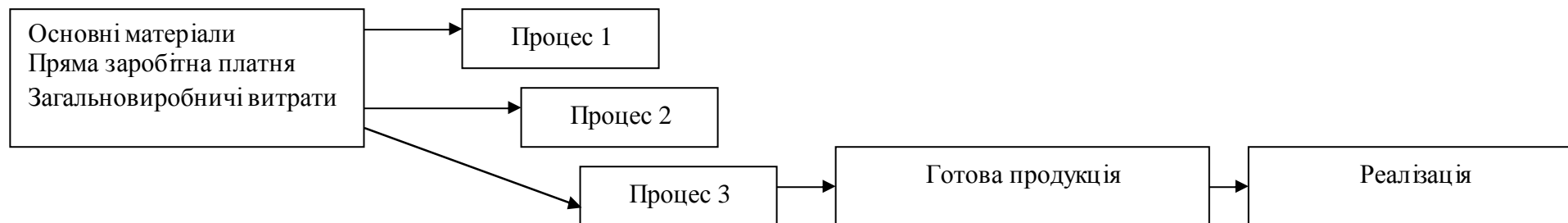


Рис. 3.3 - Порівняльна характеристика позамовного та попроцесного методів калькулювання

3.3. Облік і розподіл виробничих накладних витрат

Одним з найскладніших моментів при здійсненні калькуляції собівартості є розподіл накладних витрат на відповідні види продукції або замовлення.

Одним з основних видів накладних витрат, що виникають у процесі виробництва продукції, є загальновиробничі витрати.

У міжнародній практиці управлінського обліку розподіл виробничих накладних витрат здійснюють у декілька етапів:

1) розподіл виробничих накладних витрат між основними виробничими і обслуговуючими підрозділами з використанням вибраних баз розподілу;

2) перерозподіл виробничих накладних витрат обслуговуючих підрозділів на виробничі цехи;

3) вибір методу розподілу виробничих накладних витрат підрозділів, а також розрахунок ставок розподілу виробничих накладних витрат між виробами або замовленнями.

Оскільки накладні витрати прямо не включаються до собівартості продукції або замовлення, у практичній діяльності може застосовуватися велика кількість відповідних баз розподілу (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 Розподіл загальних накладних витрат між підрозділами

Сукупність витрат	Загальні витрати	База розподілу
Пов'язані з працею	Управління персоналом	Кількість працюючих
		Заробітна плата
		Години праці
Пов'язані з автоматизацією	Амортизація устаткування	Балансова вартість
	Страхування устаткування	Балансова вартість
	Утримання устаткування	Кількість машин, машино-години
Пов'язані з площею	Оренда будинку	Площа, яку займає підрозділ
	Страхування будинку	
	Опалення та освітлення	
Пов'язані з послугами	Зберігання матеріалів	Кількість або вартість матеріалів
	Облік	Кількість документів
	Непрямі матеріали	Вартість прямих матеріалів
	Дієтичне харчування	Кількість страв

У процесі розподілу виробничих накладних витрат застосовують такі методи:

- метод прямого розподілу;
- метод послідовного розподілу;
- метод взаємних послуг;
- метод одночасного розподілу.

У в міжнародній практиці найширше використовують тільки методи прямого і послідовного розподілу.

Приклад.

Таблиця 3.4. Вихідні дані

Підрозділ – споживач послуг	Сума накладних витрат підрозділу, грн.	Розподіл послуг обслуговуючих підрозділів		
1. Обслуговуюче О1	200 000	–	10%	20%
2. Обслуговуюче Про 2	240 000	10%	–	–
3. Обслуговуюче О3	160 000	10%	–	–
4. Виробниче П1	800 000	30%	45%	40%
5. Виробниче П2	1 000 000	50%	45%	40%
Разом	2 400 000	100%	100%	100%

Метод прямого розподілу передбачає, що витрати обслуговуючих підрозділів списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів, тобто взаємні послуги, які надають тільки обслуговуючі підрозділи іншим, не приймаються до уваги.

Таблиця 3.5. Продовження прикладу

Розподілені витрати	Підрозділи					Разом
	О1	О2	О3	П1	П2	
Розподілені витрати	200 000	240 000	160 000	800 000	1000 000	2 400 000
Розподіл послуг						
О1 (30/80,50/80)				75 000	125 000	
О2 (45/90, 45/90)				120 000	120 000	
О3 (40/80, 40/80)				80 000	80 000	
Разом				1075 000	1325 000	2 400 000

Метод послідовного розподілу передбачає, що витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно між виробничими підрозділами та іншими обслуговуючими підрозділами.

Таблиця 3.6. Продовження прикладу

Розподілені витрати	Підрозділи					Разом
	О1	О2	О3	П1	П2	
Розподілені витрати	200 000	240 000	160 000	800 000	1 000 000	2 400 000
Розподіл послуг						
О2 (10, 45, 45%)	24 000			108 000	108 000	
О3 (20, 40, 40%)	32 000			64 000	64 000	
О1 (30/80, 50/80)				96 000	160 000	
				1 068 000	1 332 000	2 400 000

Після того, як була визначена загальна сума накладних витрат кожного виробничого підрозділу, розраховують ставку розподілу накладних витрат, що припадають на підрозділ, між виробами, які підрозділ виробляє.

$$\text{Ставка розподілу накладних витрат} = \frac{\text{Загальні накладні витрати підрозділу}}{\text{Загальне значення бази розподілу}}$$

Ставка може бути розрахована виходячи з фактичних або бюджетних (планових) показників. Розподіл витрат на підставі фактичних показників може бути ускладнений при сезонному і циклічному характері виробництва, оскільки при зміні обсягу виробництва відповідно змінюється величина ставки накладних витрат, що припадають на одиницю продукції. Тому в зарубіжній практиці найчастіше застосовують заздалегідь встановлену певну ставку розподілу накладних витрат, використання якої дає змогу визначити собівартість продукції одразу після її виготовлення.

Розрахунок планової ставки розподілу виробничих накладних витрат включає такі кроки:

- розрахунок прогнозованої величини накладних витрат;
- вибір бази розподілу накладних витрат;
- розподіл прогнозованої на майбутній період величини накладних витрат на прогнозоване кількісне значення бази;
- віднесення накладних витрат на кожен вид продукції з використанням цієї ставки.

На практиці прогнозні дані, що використовують для розрахунку планових ставок, не співпадають з фактичними даними. У цьому випадку накладні витрати, віднесені на собівартість продукції відрізнятимуться від фактичної суми накладних витрат, що призводить до *неповністю розподілених накладних витрат або надмірно розподілених накладних витрат*.

$$\text{Неповністю розподілені (надмірно розподілені) накладні витрати} = \frac{\text{Сума фактичних накладних витрат}}{\text{Сума розподілених накладних витрат}}$$

$$\text{Сума розподілених накладних витрат} = \text{Фактичний обсяг діяльності} \times \frac{\text{Планова ставка розподілу накладних витрат}}$$

Списання неповністю розподілених або розподілених з надлишком накладних витрат можна провести двома способами:

1. Суму коригування відносять на рахунок "Собівартість реалізованої продукції";
2. Суму коригування розподіляють пропорційно сальдо трьох рахунків: "Незавершене виробництво"; "Готова продукція", "Собівартість реалізованої продукції".

Приклад. Фактичні постійні накладні витрати дорівнюють 350 000,0 грн., тоді як планові витрати – 299 000,0 грн. Визначити відхилення по накладних витратах, якщо було вироблено 500 000, а заплановано 450 000 одиниць:

планова ставка накладних витрат = $299\,000 / 450\,000 = 0,66$;
розподілені накладні витрати = $500\,000 \times 0,66 = 330\,000,0$ грн.
розрахунок відхилення по накладних витратах = $350\,000 - 330\,000 =$
 $= 20\,000,0$ грн. (несприятливе).

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Описати позамовний метод калькуляції собівартості і використовувані документи-джерела для цього методу.
2. Прослідити рух витрат у системі позамовної калькуляції.
3. Стисло описати вісім пунктів, типових для позамовного методу калькуляції собівартості.
4. Навести відмінності між позамовним методом калькуляції собівартості і попроцесним методом калькулювання.
5. Описати основні процедури попроцесного калькулювання.
6. Дати визначення умовних одиниць.
7. Характеристика системи обліку та калькулювання за повними затратами.
8. Охарактеризувати основні елементи повної собівартості продукції.

ТЕМА 4. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та набуття практичних навичок чого системи обліку та калькулювання собівартості окремих об'єктів за неповними витратами (директ-костинг).

План

4.1 Відмінність між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами.

4.2. Порівняння впливу калькуляції собівартості за змінними витратами і калькуляції з повним розподілом витрат на величину прибутку.

4.3. Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і директ-костінгу.

4.1. Відмінність між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами

Залежно від обліку в процесі калькуляції постійних накладних витрат усі методи можна розділити на калькуляції собівартості з *повним розподілом витрат і калькуляції собівартості за змінними витратами (директ-костинг)*.

Калькуляція собівартості з повним розподілом витрат (абсорпшен-костинг) - це метод калькуляції собівартості продукції з розподілом усіх виробничих витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції на складі.

Калькуляція собівартості за змінними витратами (директ-костинг) – це метод калькуляції собівартості, при якому змінні виробничі витрати трактуються як витрати на продукт (запасоємні витрати), а постійні виробничі витрати відносять до витрат за період.

Директ-костинг базується на наступних принципах:

- витрати підрозділяють за елементами на постійні і змінні;
- собівартість вироблених і реалізованих виробів обчислюють тільки на основі розподілу змінних витрат;
- постійна спрямованість обліку на кінцевий результат, тобто визначення маржинального доходу по výroбах, в цілому по підприємству і по виробничому результату;
- облік постійних витрат в цілому по підприємству і їх віднесення на зменшення маржинального доходу для визначення результату діяльності й рентабельності підприємства;
- визначення маржинального доходу за výroбами як базою процесу оперативного управління цінами і ціноутворенням.

Відмінність обліку постійних виробничих накладних витрат при системах калькуляції собівартості з повним розподілом витрат і за змінними витратами зображена на рис. 4.1, 4.2.

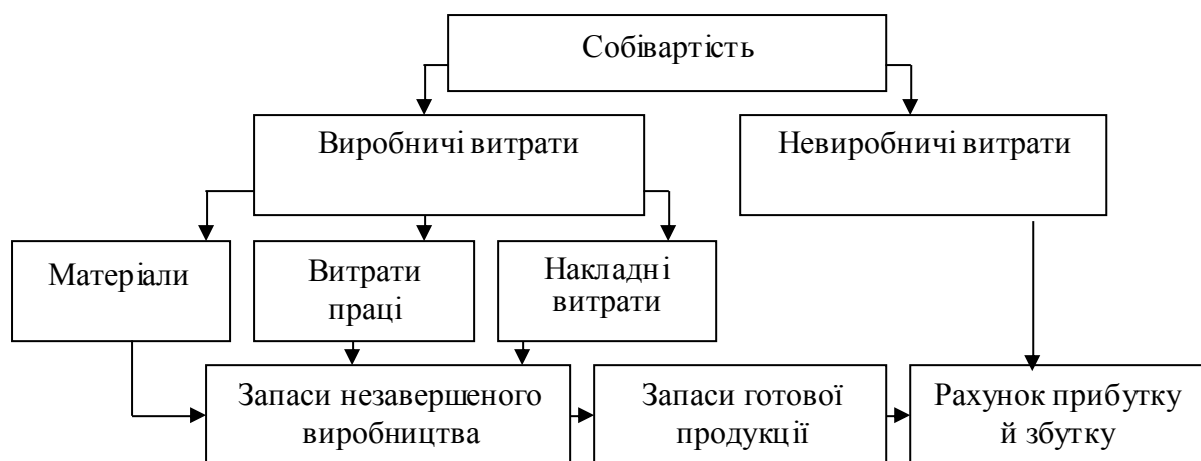


Рис. 4.1 - Калькуляція собівартості з повним розподілом витрат

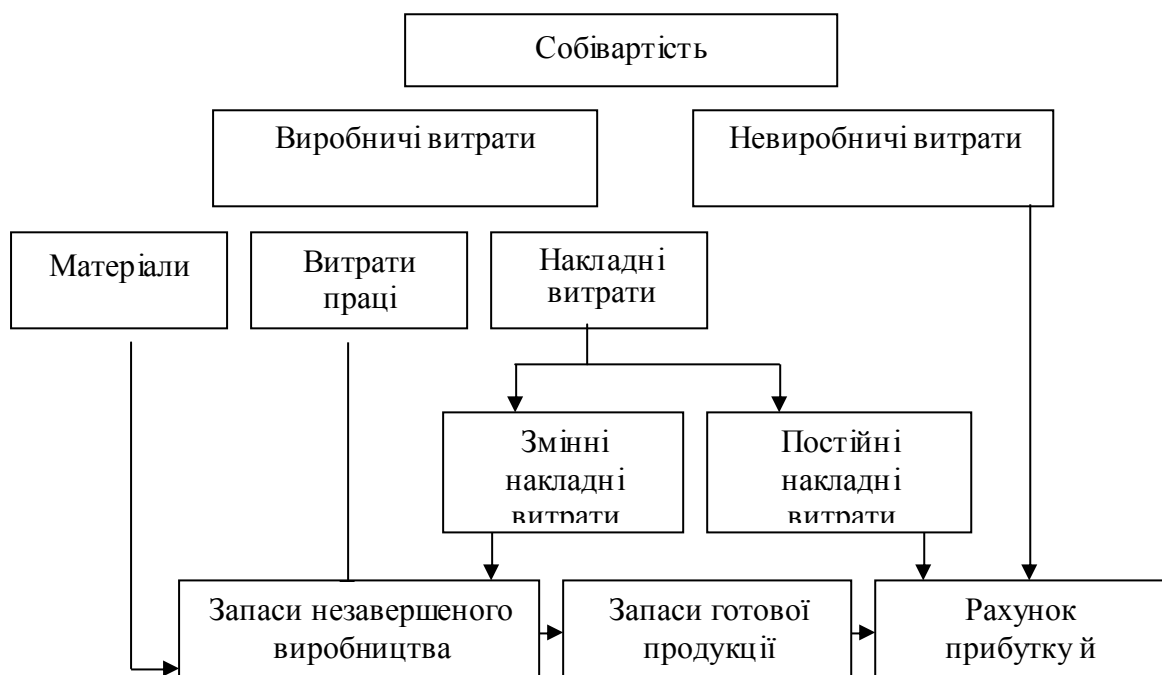


Рис. 4.2 - Калькуляція собівартості за змінними витратами

Відмінності між калькуляціями з повним розподілом витрат і за змінними витратами також виявляються при складанні звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів для оцінки собівартості товарно-матеріальних цінностей і фінансових результатів:

- калькуляції з повним розподілом витрат використовуються в міжнародній практиці для підготовки Звітів про прибутки і збитки відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а в національному обліку – для складання Балансу і Звіту про фінансові результати;

- Звіт про прибутки і збитки, підготовлений з використанням директ-костінгу, застосовують для внутрішньої звітності. У цьому звіті показують *маржинальний дохід*, який є різницею між доходом і всіма змінними витратами.

Нижче представлені Звіти про прибутки і збитки з використанням калькуляції собівартості з повним розподілом витрат (абсорпшен-костінг) і за змінними витратами (директ-костінг).

Приклад.

Таблиця 4.1. Звіт про прибутки й збитки (з повним розподілом витрат), грн.

Доходи від реалізації	1 000
мінус	<u>600</u>
Собівартість реалізованої продукції (включає всі виробничі витрати)	
Валовий прибуток	400
мінус	<u>300</u>
Адміністративні витрати і витрати з реалізації (постійні й змінні)	
Операційний прибуток	<u>100</u>

Таблиця 4.2. Звіт про прибутки і збитки (директ-костінг), грн.

Доходи від реалізації	1 000
мінус	<u>360</u>
Змінні виробничі витрати (прямі матеріали, пряма праця, змінні виробничі накладні витрати)	
Валовий прибуток	640
мінус	<u>120</u>
Змінні адміністративні витрати і витрати на збут	
Маржинальний дохід	520
мінус	
Постійні витрати:	
Постійні виробничі накладні витрати	240
Постійні адміністративні витрати і витрати на збут	<u>180</u>
Операційний прибуток	100

4.2. Порівняння впливу калькуляції собівартості за змінними витратами і калькуляції з повним розподілом витрат на величину прибутку

Таблиця 4.3. Аналіз впливу величини прибутку виходячи з різних методів обліку затрат

	Вплив на величину прибутку
Виробництво рівне продажу	Якщо вся вироблена продукція реалізується в кожному періоді, то операційний прибуток буде однаковий при використанні обох калькуляцій.
Виробництво більше ніж продаж	Перевищення кількості виробленої продукції над кількістю реалізованої продукції веде до збільшення запасів. При використанні калькуляції з повним розподілом витрат частина постійних виробничих накладних витрат включається в собівартість одиниць продукції, що знаходяться в запасах.

	При використанні директ-костінгу всі постійні виробничих накладних витрат відносять до витрати періоду. Тому прибуток, одержаний при калькуляції з повним розподілом витрат, буде вищий прибутку, підрахованого за директ-костінгом.
Продаж більше ніж виробництво	Перевищення кількості реалізованої продукції над кількістю виробленої продукції веде до зменшення запасів. При використанні калькуляції з повним розподілом витрат частина постійних виробничих накладних витрат, включених в собівартість запасів переходить у витрати як собівартість реалізованої продукції. При використанні директ-костінгу всі постійні виробничі накладні витрати були віднесені до витрат в тому періоді, коли вони мали місце. Тому прибуток, одержаний при калькуляції з повним розподілом витрат, буде нижчий прибутку, підрахованого за допомогою директ-костінгу.

4.3. Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і директ-костінгу

Переваги директ-костінгу:

1. *Надає інформацію, яка більш значуща для прийняття рішень.* Розподіл витрат на постійні й змінні дозволяє одержати інформацію про витрати, необхідну для ухвалення рішень. Так, для ухвалення різних рішень коротко-строкового характеру потрібні дані про релевантні витрати; наприклад, чи треба компанії якийсь компонент придбати або вигідніше виготовити його у себе, такі ж проблеми виникають і при визначенні асортименту продукції. Часто подібний аналіз витрат можливий тільки при використанні системи калькуляції собівартості за змінними витратами. Отже, можна припустити, що прогнозування майбутніх витрат і доходів за різної активності компанії, а також використання даних про витрати майбутніх періодів для ухвалення рішень стають можливими тільки в системі калькуляції собівартості за змінними витратами, оскільки в системі калькуляції собівартості з повним розподілом витрат подібний аналіз не обов'язковий.

2. *Усуває вплив на прибуток змін вартості запасів.* Коли величина запасів істотно коливається, а прибуток обчислюється на основі повного розподілу витрат, її величина може бути викривлена, оскільки зміни запасів суттєво впливають на величину постійних накладних витрат, віднесених на звітний період. При використанні директ-костінгу викривлені дані величини прибутку відсутні, оскільки постійні накладні витрати прямо відносяться на фінансовий результат звітного періоду.

При наданні внутрішньої звітності інформація про прибуток підрозділів може служити основною для оцінки роботи менеджерів. При повному розподілі витрат для зміни прибутку менеджери можуть навмисно змінювати рівень запасів; наприклад, менеджер може навмисно зменшити величину постійних накладних витрат шляхом непотрібного збільшення запасів продукції протягом декількох послідовних періодів. Тому керівництво компанії, щоб не допустити цього, може ввести систему контролю за показниками діяльності. Наприклад, звітні показники, що характеризують кількість товарно-матеріальних запасів,

дозволяють привернути увагу керівників компанії до ситуацій, у яких можливо маніпулювання прибутком шляхом збільшення запасів продукції.

3. *Дозволяє уникнути капіталізації постійних накладних витрат у неліквідних запасах.* У період, коли попит на продукцію зменшується, компанія може накопичувати надмірні запаси. При використанні системи повного розподілу витрат тільки частина постійних накладних витрат, які підприємство понесло протягом періоду, буде віднесена на витрати виробництва, решта накладних витрат буде включена до оцінки неліквідних запасів. Це спричиняє неточність розрахунку прибутку, оскільки постійні накладні витрати просто переносяться на наступні облікові періоди.

Переваги калькуляції собівартості з повним розподілом витрат:

1. *Не принижується значущість постійних витрат.* У деяких випадках рішення, прийняті на підставі даних калькуляції собівартості за змінними витратами, можуть стосуватися тільки надходжень від реалізації і змінних витрат, і ігнорувати той факт, що в довгостроковому плані постійним витратам повинно надаватися більше значення. Наприклад, якщо рішення стосовно ціноутворення ухвалюється тільки на основі даних про змінні витрати, то дохід від реалізації продукції може виявитися недостатнім для покриття всіх понесених витрат. Проте якщо постійні витрати не враховуються, то це пов'язано з недоліками управління, а не системи директ-костінгу.

2. *Дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків.* При використанні системи калькуляції собівартості за змінними витратами повна сума понесених постійних накладних витрат віднімається від виручки з реалізації цих товарів. Проте на період нарощування запасів з метою подальшого їх продажу дохід від реалізації дорівнює нулю, а постійні витрати враховуються як витрати. У результаті цього до початку сезону реєструються великі збитки, а в період продажу товарів — високий прибуток. І навпаки, при використанні системи повного розподілу витрат постійні накладні витрати включаються в оцінку вартості запасу, відносяться на кінець періоду і враховуються як витрати тільки в період продажу. Отже, маймовірно, що в період накопичення запасів будуть показані збитки. У цьому випадку при калькуляції прибутку система повного розподілу витрат виглядає більш логічною.

3. *Забезпечення послідовності у звітах для зовнішніх користувачів.* Менеджери вищої ланки можуть прагнути того, щоб системи обліку прибутку, які використовуються для внутрішніх цілей, були сумісні з системами калькуляції собівартості з повним розподілом витрат, які використовуються для зовнішніх користувачів, тому показники для оцінки загальних показників діяльності компанії будуть зіставні з тими, що застосовуються на фінансових ринках. Той факт, що винагорода менеджерів часто залежить від зовнішніх фінансових показників, стає додатковою мотивацією для того, щоб внутрішні облікові системи не суперечили з вимогами, що ставляться до фінансових звітних документів для зовнішніх користувачів.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Характерні особливості системи обліку за неповною собівартістю.
2. Охарактеризуйте систему обліку і калькулювання собівартості за неповними затратами.
3. У чому суть та значення неповної собівартості ?
4. Розкрийте порядок формування собівартості за методом «директ-костинг».
5. У чому особливості системи «директ-костинг» ?
6. Які переваги системи «директ-костинг»?
7. У чому суть та значення маржинального доходу?
8. Яке значення коефіцієнта змінних затрат?
9. У чому суть та значення коефіцієнта маржинальних надходжень?
10. Яке значення показника «напівмаржа» («маржа постійна»)?
11. У чому суть та значення показника «запас фінансової міцності» («маржа безпеки») ?
12. Дайте характеристику простого «директ-костингу».
13. Охарактеризуйте розвинутий «директ-костинг».
14. Назвіть основні етапи розрахунку фінансового результату за методом простого «директ-костингу».
15. Який порядок розрахунку сум покриття та результату діяльності в умовах виробництва кількох видів продукції на основі використання простого «директ-костингу» ?
16. Дайте характеристику та назвіть особливості розрахунку фінансового результату за американською та французькою методиками.
17. Яке значення специфічних і загальних постійних затрат, їх використання у системі розвинутого «директ-костингу»?
18. Розкрийте двоступеневий розрахунок (маржинального доходу) сум покриття.
19. Як Ви розумієте таку перевагу методу «директ-костингу»: «оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє підвищенню продуктивності різних сегментів бізнесу»?
20. Як Ви розумієте таку перевагу методу «директ-костингу»: «звільнення прибутку від впливу змін запасів».

ТЕМА 5. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ.

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо сутності та використання системи обліку за нормативними витратами.

План

5.1 Значення системи обліку та калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами.

5.2 Організація нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

5.3. Система «стандарт-кост» - особливості обліку витрат і калькулювання собівартості та переваги їх використання.

5.4 Контроль і оцінка результатів діяльності.

5.1. Значення системи обліку та калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами

У вітчизняній літературі широко використовується поняття методу обліку та калькулювання за нормативними витратами.

Метод нормативного визначення затрат - це один із принципів наукового менеджменту. Він запропонований Ф. У. Тейлором та іншими інженерами, які сприяли для розвитку системи нормативного обліку витрат.

Причиною широкого використання системи калькуляції собівартості за нормативними витратами є формування на її основі інформації, корисної для досягнення багатьох цілей. Наприклад, для складання кошторисів, спрощення оцінки матеріально-виробничих запасів, прогнозування затрат майбутніх періодів, прийняття рішень, а також для контролю ефективного використання всіх видів ресурсів і оцінки ефективності діяльності підприємств у цілому.

Система обліку та калькулювання за нормативними витратами базується на використанні методу обліку витрат і калькулювання за нормативними витратами. Вона включає облік витрат, калькулювання нормативної собівартості продукції та надання інформації про відхилення фактичних витрат від нормативних.

Норму можна розглядати як встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.

Нормативні витрати - це заздалегідь встановлені витрати з урахуванням нормальних рівнів використання матеріальних цінностей, праці, виробничих потужностей та чинних цін для досягнення цілей в умовах ефективного виробництва.

Нормальна виробнича потужність - це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Можна також застосовувати фактичний рівень виробництва, якщо він наближається до нормальної потужності.

Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних нормативну базу, що містить норми витрат і нормативні ціни, слід регулярно переглядати. Оцінка матеріалів за нормативною собівартістю здійснюється за умови стабільності цін на матеріали.

Нормативний метод обліку затрат широко застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), які здійснюють масове та серійне виробництво різноманітної й складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів. Нормативний облік використовується також у дрібносерійному та одиничному виробництвах, проте не отримав широкого застосування.

Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, наявність яких є свідченням того, що в системі управління відбуваються небажані явища, або розроблені норми не є обґрунтованими.

Суть нормативного методу обліку витрат розкривається на основі таких основних особливостей:

- наявність норм споживання ресурсів і облікових цін на ці ресурси в процесі діяльності підприємства;
- відображення фактичних витрат з розподілом їх на витрати за нормами та відхилення від норм;
- оперативний облік відхилень від норм споживання ресурсів з визначенням величини відхилень за місцями виникнення, причинами і винуватцями цих відхилень для управління затратами;
- системний облік змін норм для перевірки обґрунтованості поточного рівня норм і контролю економічної ефективності, здійснення організаційно-технічних заходів;
- формування звітів про затрати та деталізація даних про виявлені відхилення з урахуванням конкретних чинників і винуватців цих відхилень.

Завдяки вказаним особливостям нормативний метод обліку є ефективним інструментом:

- 1) планування;
- 2) оперативного контролю й прийняття управлінських рішень;
- 3) аналізу.

5.2. Організація нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Суть нормативного обліку витрат полягає в нормуванні всіх витрат, складанні кошторису витрат за виробами, організації обліку з виділенням нормативних витрат і відхилень фактичних витрат від нормативних, калькулюванні фактичної собівартості за статтями калькуляції, яка визначається як алгебраїчна сума нормативних витрат і відхилень фактичних витрат від нормативних.

Важливою передумовою ефективного функціонування нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є наявність норм споживання ресурсів (витрат) і облікових цін на ці ресурси в процесі діяльності підприємства.

Нормативні витрати, або нормативи - це заздалегідь встановлені реальні прямі витрати на кожен із видів матеріальних ресурсів, оплату праці та загальновиробничі накладні витрати в розрахунку на одиницю продукції у розрізі статей облікової калькуляції. Під час визначення нормативних витрат виникає проблема встановлення вимог до норм. Існують два підходи залежно від вимог, які висувають до норм споживання ресурсів і облікових цін.

Перший підхід базується на нормах споживання виробничих ресурсів, що фактично склалися, тобто на основі даних минулих періодів

Другий підхід базується на розрахункових і експериментальних методах розроблення норм, у яких беруть участь конструкторські, технологічні та інші підрозділи (відділи головного механіка, енергетика, інженера, маркшейдера, економіста, бухгалтера).

Кожен із цих підходів має недоліки і переваги. Так, перший - менш трудомісткий, однак він не позбавлений недоліків, що впливають з результат діяльності підприємства. Другий метод не має недоліків, базується на прогнозуванні майбутньої діяльності, проте він надзвичайно трудомісткий.

Метод розробки норм залежить від мети, яку підприємство прагне досягти, наприклад, розширення ринків збуту, впровадження нових технологій, випуск нових видів продукції. Отже, розробка норм може бути зорієнтована на досягнення нормативів конкретних організацій або на досягнення підприємством конкретних цілей.

Залежно від вимог, які висуваються до норм, їх поділяють на такі основні види: базові, ідеальні та досяжні.

До *базових* належать нормативи, які не змінюються протягом тривалого періоду. Хоча базові нормативи не враховують змін зовнішнього середовища, однак на їх основі можна простежити тенденції, що відбудуться в перспективі.

Ідеальні нормативи розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок обладнання, технологічні відходи). Ідеальних норм практично неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних втрат.

Досяжні норми розробляються з урахуванням нормальних умов функціонування підприємства та включають поправку на природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок та інші витрати залежно від специфіки технології та організації виробництва. Такі норми реально досяжні, а виявлені на їх основі відхилення свідчать про низький рівень ефективності діяльності.

Норми та нормативи розробляють на матеріали, заробітну плату, загальновиробничі затрати та інші виробничі затрати.

Норми використання матеріалів встановлюють експериментально. До їх складу включають можливі втрати та відходи в процесі виробництва. Так, витрати на сировину, матеріали, придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, енергію, що споживаються на технологічні цілі, визначають на основі технічно обґрунтованих норм витрат на виробництво одиниці продукції і встановлюють підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, виробничих потужностей та чинних цін.

Витрати на основну заробітну плату встановлюють з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці. В основу планування витрат покладено нормативні ставки основної заробітної плати, розраховані відповідно до переліку робочих місць і норм обслуговування.

Витрати на додаткову заробітну плату встановлюють в розмірах, передбачених законодавчими актами, колективними угодами із дотриманням норм та гарантій, передбачених законодавством і галузевими угодами.

Величину відрахувань на соціальне страхування встановлюють згідно з законодавством. Непрямі витрати включають до собівартості окремих видів продукції на основі баз розподілу.

Важливим елементом нормативного методу обліку витрат на виробництво є складена ще до початку звітної періоду нормативна калькуляція. Нормативну калькуляцію застосовують для оцінки вартості виготовленої продукції, незавершеного виробництва, браку у виробництві, а також для планування та контролю. Зокрема, дані нормативних калькуляцій використовують під час розробки планів постачання, виробництва, прибутків (збитків) й безпосередньо для прийняття рішень відносно планів виробництва та реалізації.

Основою складання нормативної калькуляції є технічно обґрунтовані норми споживання матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для конкретного виду продукції. Норми визначають на основі чинних (або очікуваних на початок планового періоду) нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого вдосконалення виробництва.

Для розробки нормативних калькуляцій використовують такі основні джерела інформації та вихідні дані:

- нормативні картки, які містять норми споживання всіх видів ресурсів для виготовлення одиниці продукції
- тарифні довідники, що включають ціни на виробничі ресурсів, які споживаються;
- методики розрахунку собівартості.

Розрізняють планові і непланові зміни норм. Планові зміни норм пов'язані зі здійсненням запланованих організаційно-технічних заходів (заміна обладнання, використання нових технологій, підвищення кваліфікації працівників) або виявленою невідповідністю існуючих норм поточному організаційному та технологічному рівню виробництва.

Непланові зміни норм здійснюють у разі непередбачених обставин, пов'язаних з відсутністю сировини, заміною або відсутністю виробничого обладнання. Такі зміни норм вводять на нетривалий період - до часу усунення причин цих змін.

Для вдосконалення та систематизації обліку змін норм на підприємствах розробляються класифікатори причин змін норм, які можна згрупувати за такими напрямками:

- удосконалення системи управління та організації виробництва;
- удосконалення засобів праці;
- удосконалення використання предметів праці;
- підвищення якості продукції;
- впровадження прогресивних технологій та автоматизації виробництва.

5.3. Система «стандарт-кост» - особливості обліку витрат і калькулювання собівартості та переваги їх використання

За кордоном широко використовують систему «стандарт-кост», яку розглядають як один із важливих інструментів не лише контролю, а й управління витратами. Головне в цій системі - ще до початку виробництва визначити стандартні витрати. При цьому фактична величина прямих затрат обчислюється на основі стандартів, норм, тобто на основі розрахункових кошторисів, нормативів, визначених згідно з нормами обслуговування та чисельністю робітників. У процесі здійснення обліку витрат за методом «стандарт-кост» встановлюють відхилення від заданих параметрів.

Суть системи «стандарт-кост» полягає у відображенні в обліку того, що має бути, а не того, що відбулося. Характерною особливістю методу «стандарт-кост» є не документування виявлених відхилень від норм у процесі витрачання засобів, а відображення відхилень на спеціальних рахунках. Це сприяє здійсненню безпосереднього контролю стандартів з боку відповідальних осіб. Перед ними стоїть завдання не документувати, а не допускати й оперативно усувати відхилення, що виникають у процесі діяльності.

Важливою перевагою системи «стандарт-кост» є цінність її даних для прийняття рішень. Особливо ефективні стандарти, розроблені окремо за змінними статтями витрат за умови, що ціни на ресурси і норми трудових витрат встановлено правильно. Важливе значення для прийняття управлінських рішень має використання її в поєднанні з методом «директ-костинг». Суттєвий недолік системи «стандарт-кост» - значні труднощі під час визначення в практичній діяльності ступеня напруженості стандартів (норм).

Система «стандарт-кост» має такі характерні особливості:

- використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень;
- відсутність документування відхилень, оскільки основне її завдання - не допускати їх;
- у разі виявлення відхилень завжди встановлюється, наскільки суттєві виявлені відхилення й для вирішення яких проблем вони використовуються.

Таким чином, метод «стандарт-кост» - ефективний інструмент контролю і управління витратами.

Основні переваги системи «стандарт-кост»:

- попередній розрахунок очікуваних витрат на виробництво та реалізацію;
- визначення ціни на основі заздалегідь встановленої собівартості одиниці продукції;
- складання звітів про доходи та витрати з виділенням відхилень від нормативів та обов'язковим встановленням причин їх виникнення.

Система «стандарт-кост» базується на обчисленні відхилень за принципом відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів.

5.4. Контроль і оцінка результатів діяльності

Контроль і оцінка результатів діяльності структурних підрозділів і підприємства в цілому ґрунтується на розрахунку відхилень між фактичними і плановими даними про діяльність.

Управління відхиленнями – це практика, за допомогою якої менеджери концентрують свою увагу на тих підрозділах, результати яких відрізняються від тих, що передбачені бюджетами.

Існують такі *види відхилень*: за матеріалами і трудовитратами; за виробничими накладними витратами.

Відхилення за матеріалами і трудовитратами

Для прямих матеріалів і прямої праці визначають два види відхилень:

- за ціною на матеріали або ставкою заробітної плати;
- за кількістю використаних матеріалів або за продуктивністю праці.

Розрахунок перерахованих відхилень здійснюють з використанням таких формул:

$$\text{Відхилення за ціною на матеріали} = \text{Фактична кількість придбаних матеріалів} \times \left[\text{фактична ціна на матеріали} - \text{Нормативна ціна на матеріали} \right]$$

$$\text{Відхилення за кількістю використаних матеріалів} = \text{Нормативна ціна на матеріали} \times \left[\text{Фактична кількість використаних матеріалів} - \text{Бюджетна кількість використаних матеріалів} \right]$$

$$\text{Відхилення за ставкою заробітної плати} = \text{Фактичний відпрацьований час} \times \left[\text{Фактична ставка заробітної плати} - \text{Нормативна ставка заробітної плати} \right]$$

$$\text{Відхилення за продуктивністю праці} = \text{Нормативна ставка заробітної плата} \times \left[\text{Фактичний відпрацьований час} - \text{Нормативний час роботи персоналу} \right]$$

Приклад.

Фактична кількість придбаних матеріалів	200 од.
Фактична кількість використаних матеріалів	110 од.
Бюджетна кількість матеріалів, використаних у виробництві продукції	100 од.
Фактична ціна придбання матеріалів	8,0 грн./од.
Бюджетна ціна придбання матеріалів	10,0 грн./од.

Відхилення за ціною на матеріали:

$$200 \text{ од.} \times (8,0 \text{ грн./од.} - 10,0 \text{ грн./од.}) = 400 \text{ (сприятливе)}$$

Відхилення щодо використання матеріалів:
 $10,0 \text{ грн./од.} \times (110 \text{ од.} - 100 \text{ од.}) = 100 \text{ (несприятливе)}$

Приклад.

Фактична кількість відпрацьованих годин	450 год.
Нормативний час для фактичного випуску продукції	500 год.
Фактична ставка заробітної плати	20,0 грн./год.
Бюджетна ставка заробітної плати	15,0 грн./год.

Відхилення за ставкою заробітної плати:
 $450 \times (20,0 \text{ грн./год.} - 15,0 \text{ грн./год.}) = 2\,250,0 \text{ (несприятливе)}$

Відхилення за продуктивністю:
 $15,0 \text{ грн./год.} \times (450 - 500) = 750 \text{ (сприятливе)}$

Відхилення за виробничими накладними витратами

Відхилення за виробничими накладними витратами діляться на відхилення по змінних і постійних виробничих накладних витратах:

- відхилення по змінних накладними витратах (ЗНВ):
 відхилення за використанням;
 відхилення за ефективністю;
- відхилення за постійними накладними витратами (Пост.НВ):
 відхилення за використанням;
 відхилення за об'ємом виробництва.

Відхилення за використанням змінних накладних витрат

$$\text{Відхилення за використанням} = \text{Фактичні ЗНВ} - \frac{\text{Бюджетні ЗНВ}}{\text{Фактичний час}}$$

$$\text{Відхилення за використанням} = \text{Фактичні ЗНВ} - \left[\frac{\text{Фактичний відпрацьований час} - \text{Бюджетна ставка ЗНВ}}{\text{Фактичний час}} \right]$$

Якщо фактичні змінні накладні витрати *вище* за змінні скориговані змінні накладні витрати, то відхилення *несприятливе*. Якщо фактичні змінні накладні витрати *нижче* за змінні скориговані змінні накладні витрати, то відхилення *сприятливе*.

Відхилення за ефективністю змінних накладних витрат

$$\text{Відхилення за ефективністю ЗНВ} = \frac{\text{Бюджетні скоректовані ЗНВ для фактичного часу}}{\text{Бюджетна сума ЗНВ, заснована на нормативних годинах для фактичного випуску продукції}}$$

$$\text{Відхилення за ефективністю ЗНВ} = \text{Бюджетна ставка ЗНВ} \times \left\{ \text{Фактичний відпрацьований час} - \left[\text{Фактичні вироблені одиниці продукції} \times \text{Бюджетний час на одиницю продукції} \right] \right\}$$

Якщо фактичні трудо-години *перевищують* бюджетні показники, виходячи з фактичного обсягу продукції, то відхилення є *несприятливим*, і навпаки, якщо фактичний відпрацьований час *менше* бюджетних показників, то воно *сприятливе*.

Відхилення за використанням постійних накладних витрат

$$\text{Відхилення за використанням} = \text{Фактичні Пост.НВ} - \text{Бюджетні скоректовані Пост.НВ для фактичного часу}$$

$$\text{Відхилення за використанням} = \text{Фактичні Пост.НВ} - \left[\frac{\text{Фактичний відпрацьований час}}{\text{Бюджетна ставка Пост.НВ}} \right]$$

Відхилення за об'ємом виробництва

$$\text{Відхилення за обсягом виробництва} = \text{Бюджетні скоректовані Пост.НВ для фактичного часу} - \text{Бюджетна сума Пост.НВ, заснована на нормативних годинах для фактичного випуску продукції}$$

$$\text{Відхилення за обсягом виробництва} = \text{Бюджетна ставка Пост.НВ} \times \left\{ \text{Фактичний відпрацьований час} - \left[\text{Фактичні вироблені одиниці продукції} \times \text{Бюджетні години на одиницю продукції} \right] \right\}$$

Якщо фактичні трудо-години *перевищують* бюджетні показники, виходячи з фактичного обсягу продукції, то відхилення є *несприятливим*, і навпаки, якщо фактично відпрацьованих годин *менше* бюджетних показників, то воно *сприятливе*.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому полягає мета обліку та калькулювання за нормативними витратами ?
2. У чому полягає облік нормативних витрат?
3. Що ви розумієте під нормативними витратами ? Для чого їх використовують? Дайте характеристику нормативних витрат.
4. Дайте характеристику нормативного методу обліку як ефективного інструменту планування, контролю та аналізу.
5. Які відхилення від норм вам відомі ?
6. Які ознаки класифікації відхилень ?
7. Як визначають відхилення від нормативних матеріальних витрат ? Якими є причини таких відхилень? Наведіть приклади.
8. Як визначити відхилення від нормативних витрат на оплату праці ? Наведіть приклади
9. Як здійснюють аналіз відхилень постійних та змінних накладних витрат від встановленого стандарту ? Наведіть приклади.
10. Яка сфера застосування нормативної калькуляції ?
11. У чому полягає суть системи «стандарт-кост» ?
12. Охарактеризуйте переваги системи «стандарт-кост» порівняно з нормативним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.
13. Як ви вважаєте, якого загального підходу потрібно дотримуватись, приймаючи рішення про те, чи витрачати кошти на дослідження конкретного відхилення ?
14. Чим відрізняються поняття «сприятливі відхилення» і «несприятливі відхилення».
15. Назвіть причини появи позитивного відхилення за ціною матеріалів.
16. Чи згодні ви з твердженням, що «встановлення контрольних показників на основі результатів діяльності інших компаній дозволить виявити виробника з найменшими витратами і в наступному році закласти їх в бюджет»?

Змістовий модуль 3.

КОНТРОЛЬ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В РАМКАХ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 6. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо аналізу витрат, динаміки обсягів виробництва та реалізації, доходу та прибутковості з метою формування інформаційної бази для прийняття короткострокових управлінських рішень.

План

- 6.1. Сутність методу "витрати – обсяг - прибуток".
- 6.2. Точка беззбиткової (поріг рентабельності).
- 6.3. Маржинальний запас міцності.
- 6.4. Операційний важіль.
- 6.5. Застосування методу "витрати – обсяг - прибуток" для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку.

6.1. Сутність методу "витрати – обсяг - прибуток"

Аналіз "витрати – обсяг - прибуток" – це метод системного аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва, виручки (доходу) і прибутку, що формує основну модель фінансової діяльності, дозволяє здійснювати короткострокове планування діяльності підприємства і оцінювати ефективність альтернативних рішень.

Аналіз "витрати – обсяг - прибуток" дозволяє отримати відповідь на наступні запитання:

- Який необхідний обсяг реалізації продукції, щоб забезпечити відшкодування всіх витрат і отримання бажаного розміру прибутку ?
- Яку величину прибутку підприємство може отримати при запланованому обсязі виробництва ?
- Як вплине на фінансовий результат зміна величини витрат, обсягу виробництва і реалізації, ціни реалізації ?
- Яка структура витрат є оптимальною для підприємства?

При використанні цього методу необхідно враховувати такі допущення:

- усі витрати можуть бути розглянуті або як постійні, або як змінні;
- поведінка загальних витрат і виручки жорстко визначена і лінійна в межах зони релевантності;
- постійні витрати не змінюються разом із змінами обсягу виробництва в межах області релевантності;

- змінні витрати прямо пропорційні обсягу в межах області релевантності;
- змінні витрати на одиницю продукції (питомі змінні витрати) є постійними;
- ціна реалізації одиниці продукції не змінюється;
- ціни на матеріали і послуги, використовувані у виробництві, не змінюються;
- продуктивність праці не змінюється;
- відсутні структурні зрушення;
- обсяг виробництва є єдиним чинником, що впливає на зміну витрат і доходів підприємства;
- обсяг продажу рівний обсягу виробництва (тобто протягом певного періоду змін у рівнях запасів не відбувається);
- асортимент продукції на підприємстві, де виробляється ряд різних товарів або виконуються декілька видів послуг, є незмінним. Змінні витрати і продажна ціна на одиницю продукції, використані при аналізі, є середньо зваженим показником витрат на різні одиниці продукції і цін на відповідні товари і послуги.

Основними елементами аналізу співвідношення "витрати – обсяг - прибуток" є:

- поріг рентабельності (точка беззбиткової);
- маржинальний доход;
- маржинальний запас міцності;
- операційний важіль (виробничий леверидж).

6.2. Точка беззбиткової (поріг рентабельності)

Аналіз співвідношення "витрати – обсяг - прибуток", на практиці іноді називають аналізом точки беззбитковості. Цю точку також називають «критичною» або «мертвою», або точкою «рівноваги».

Точка беззбитковості – це критичний обсяг реалізації (діяльності), при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

Для обчислення точки беззбитковості (порогу рентабельності) використовують три методи:

- графічний;
- рівнянь;
- маржинального доходу.

При *графічному методі* знаходження точки беззбиткової зводиться до побудови комплексного графіка "витрати – обсяг - прибуток", послідовність побудови якого полягає в наступному:

- наносять на графік лінію постійних витрат, для чого проводять пряму, паралельну осі абсцис з точки, яка відповідає постійним витратам;
- вибирають відповідний обсяг виробництва (реалізації) продукції і визначають для нього розмір змінних витрат, на підставі якого будують лінію

змінних витрат підприємства, яка виходить з точки перетину лінії постійних витрат з віссю ординат і утворює графік сумарних витрат підприємства;

- беруть той же обсяг продаж і на підставі ціни продукції визначають відповідну виручку від реалізації, на підставі якої здійснюють креслення лінії виручки.

- точка беззбитковості утворюється від перетину лінії виручки і лінії сумарних витрат (рис. 6.1).

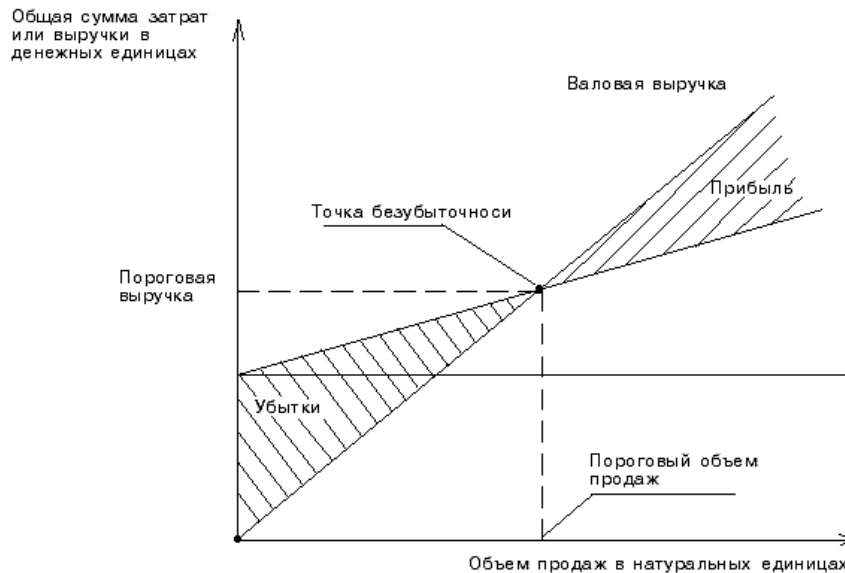


Рис. 6.1 - Графік аналізу поведінки витрат, прибутку і обсягу продажу

Метод рівнянь. Для визначення точки беззбитковості (порогу рентабельності) у міжнародній практиці також використовують метод рівнянь, заснований на обчисленні прибутку підприємства за формулою

$$\text{Виручка} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати} = \text{Прибуток}$$

Деталізуючи порядок розрахунку показників формули, її можна подати в наступному вигляді

$$(\text{Ціна за одиницю} \times \text{Кількість одиниць}) - (\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість одиниць}) - \text{Постійні витрати} = \text{Прибуток}$$

Приклад. Еліза планує продавати значки на ярмарку. Вона може їх купити за 0,5 грн., а продавати за 0,9 грн. кожний. Одноразова орендна плата за місце складає 200,0 грн.

Скільки значків потрібно продати, щоб досягти критичної точки ?

Хай X – кількість одиниць, які необхідно продати, щоб досягти точки беззбитковості.

У цьому випадку розрахунок точки беззбитковості здійснюється з використанням рівняння

$$\begin{aligned} 0,9X - 0,5X - 200 &= 0, \\ 0,4X &= 200, \\ X &= 200 / 0,4 = 500 \text{ одиниць.} \end{aligned}$$

Метод маржинального доходу – це модифікація попереднього методу, що ґрунтується на використанні наступних формул:

$$\text{Точка беззбиткової у натуральних одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати на одиницю}}$$

$$\text{Точка беззбиткової у натуральних одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}$$

$$\text{Точка беззбиткової у грошовому вираженні} = \frac{\text{Точка беззбиткової у натуральних одиницях} \times \text{Ціна за одиницю}}$$

Маржинальний дохід - це різниця між виручкою підприємства від реалізації продукції (робіт, послуг) і сумою змінних витрат.

Величина маржинального доходу показує внесок підприємства в покриття постійних витрат і отримання прибутку.

Існують два способи визначення величини маржинального доходу:

1) з виручки підприємства за реалізовану продукцію віднімають усі змінні витрати, тобто всі прямі витрати і частину накладних витрат (загальновиробничих витрат), залежних від обсягу виробництва і змінних витрат, що відносяться до цієї категорії;

2) шляхом складання постійних витрат і прибутку підприємства.

При застосуванні маржинального способу розрахунку точки беззбитковості в грошовому вираженні також використовується *коефіцієнт (норма) маржинального доходу*, який є часткою величини маржинального доходу у виручці від реалізації або (для окремого виробу) часткою середньої величини маржинального доходу в ціні товару.

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}{\text{Ціна за одиницю}}$$

У цьому випадку точка беззбитковості в грошовому вираженні розраховуватиметься з використанням формули

$$\text{Точка беззбиткової у грошовому вираженні} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Продовження прикладу

$$\text{Точка беззбитковості} = \frac{200,0}{0,9 - 0,5} = \frac{200}{0,4} = 500 \text{ одиниць}$$

Звіт про фінансові результати в точці беззбитковості може бути представлений в наступному вигляді:

Таблиця 6.1. Звіт про прибутки та збитки

	Усього, грн.	На од./грн.
Виручка, 0,9 грн. × 500 од.	450,0	0,9
Змінні витрати, 0,5 грн. × 500 од.	250,0	0,5
Маржинальний дохід	200,0	0,4
Постійні витрати	200,0	
Чистий прибуток	0	

6.3. Маржинальний запас міцності

Важливим напрямом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг – прибуток» є передбачення реакції прибутку на зміну інших параметрів діяльності. Для визначення впливу на прибуток зниження обсягу реалізації продукції можна використовувати показник маржинального запасу міцності.

Маржинальний запас міцності – це величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг реалізації.

Маржинальний запас міцності обчислюють як у грошовому вираженні, так і в процентному відношенні.

У грошовому вираженні даний показник розраховують за формулою

$$\text{Маржинальний запас міцності} = \text{Обсяг реалізації} - \text{Точка беззбитковості}$$

$$\text{Маржинальний запас міцності} = \frac{(\text{Фактична виручка} - \text{Порогова виручка})}{\text{Фактична виручка} \times 100 \%}$$

Маржинальний запас міцності в грошовому вираженні показує граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику понести збиток і може бути використаний для визначення розміру операційного прибутку підприємства.

$$\text{Операційний прибуток} = \frac{\text{Маржинальний запас міцності в грошовому вираженні}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Значення показника маржинального запасу міцності можна також розраховувати у процентному відношенні:

$$\text{Маржинальний запас міцності в \%} = \frac{\text{Маржинальний запас міцності у грошовому вираженні}}{\text{Загальний дохід}}$$

Значення маржинального запасу міцності в процентному відношенні є вимірником ризику нерентабельної роботи підприємства в ситуації зміни ринкової ситуації (скорочення попиту, погіршення конкурентоспроможності). У цьому випадку якщо виручка підприємства скоротиться менше ніж на величину цього показника, то підприємство буде одержувати прибуток, якщо більше - воно опиниться в збитку.

Приклад.

Таблиця 6.2. Звіт про прибутки і збитки підприємства "Нарус"

	Всього, грн.	У %
Доход	200 000,0	100
Змінні витрати	150 000,0	75
Маржинальний доход	50 000,0	25
Постійні витрати	40 000,0	
Чистий прибуток	10 000,0	

Потрібно визначити маржинальний запас міцності в грошовому вираженні і в процентному відношенні

$$\text{Точка беззбитковості, грн.} = \frac{40000,0}{0,25} = 160000 \text{ грн.};$$

$$\text{Маржинальний запас міцності, грн.: } 200000,0 - 160000,0 = 40000,0 \text{ грн.};$$

$$\text{Маржинальний запас міцності, в \%: } \frac{40000,0}{200000,0} = 20\%.$$

6.4. Операційний важіль

Операційний важіль (виробничий леверідж) – це співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу. З його допомогою можна прогнозувати зміну прибутку підприємства залежно від зміни обсягу продажу, а також визначити точку беззбиткової діяльності.

Виходячи із суті поняття "операційний важіль", можна констатувати, що застосування його механізму засноване на використанні маржинального методу. Тому чим нижче питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим більше змінюється величина прибутку відносно темпів зміни доходу підприємства.

Збільшення (зменшення) прибутку порівняно з доходом виражається за допомогою ступеня операційного важеля, який розраховують за формулою

$$\text{Ступінь операційного важеля} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Прибуток}}$$

або

$$\text{Ступінь операційного важеля} = \frac{\text{Пост. витрати} + \text{Прибуток}}{\text{Прибуток}} = 1 + \frac{\text{Пост. витрати}}{\text{Прибуток}}$$

Знайдене за допомогою наведених формул значення ступеня операційного важеля надалі використовується для прогнозування відсотка зміни прибутку при певному відсотку зміни обсягу продажу (доходу). Для цього використовують формулу

$$\text{Відсоток зміни прибутку} = \text{Відсоток зміни доходу} \times \text{Ступінь операційного важеля}$$

Приклад. Підприємство виробляє і реалізує один товар. Нижче наведені дані, що характеризують його діяльність:

Таблиця 6.3. Звіт про прибутки і збитки, тис. грн.

Сума продажу (виручка) 2 000,0 шт. × 2 500,0 грн.	5 000,0
Змінні витрати	3 600,0
Маржинальний дохід	1 400,0
Постійні витрати	1 000,0
Прибуток	400,0

Використовуючи механізм операційного важеля, спрогнозуємо зміну прибутку підприємства залежно від зміни виручки, а також визначимо точку беззбиткової діяльності.

$$\text{Операційний важіль, грн.} = \frac{1400,0}{400,0} = 3,5 ;$$

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{1400,0}{5000,0} = 0,28 ;$$

$$\text{Маржинальний запас міцності в грн.} = \frac{400,0}{0,28} = 1429,0 ;$$

$$\text{Маржинальний запас міцності в \%} = \frac{1429,0}{5000,0} \times 100 = 28,58\% .$$

Проведені розрахунки показують, що при зниженні виручки підприємства на 1 % прибуток скоротиться на 3,5 %, а при зниженні виручки на 28,58 % досягнемо точки беззбитковості, тобто прибуток стане нульовим.

Припустимо, що виручка скоротиться на 10 % і складатиме

$$5000,0 - \frac{5000,0 \times 10}{100} = 4500 \text{ тис. грн.}$$

За цих умов прибуток підприємства скоротиться на 35 % і дорівнюватиме

$$400,0 - \frac{400,0 \times 35}{100} = 260 \text{ тис. грн.}$$

Операційний важіль є показником, який допомагає менеджерам вибрати оптимальну стратегію підприємства в управлінні витратами і прибутком. Його величина може змінюватися під впливом таких чинників:

- ціни і обсягу продажу;
- змінних і постійних витрат;
- комбінації будь-яких перерахованих чинників.

Розглянемо вплив кожного чинника на ступінь операційного важеля на основі вищенаведеного прикладу.

Продовження прикладу.

Збільшення ціни реалізації на 10 % (до 2750 грн. за одиницю) призведе до:

- збільшення обсягу продажу до:

$$2\,000,0 \times 2\,750 \text{ грн.} = 5\,500,0 \text{ тис. грн.};$$

- збільшення маржинального доходу на:

$$5\,500,0 - 3\,600,0 = 1\,900 \text{ тис. грн.};$$

- збільшення прибутку на 900 тис. грн. = $1\,900,0 - 1\,000,0$

- збільшення маржинального доходу з розрахунку на одиницю товару з 700 грн. (1400 тис. грн. : 2000 шт.) до 950 грн. (1900 тис. грн. : 2000 шт.).

Зниження обсягу продажу, який потрібний для покриття постійних витрат підприємства:

- точка беззбитковості складає: $\frac{1000,0}{770,0} = 1053 \text{ шт.};$

- збільшення запасу міцності підприємства до шт. або на 47 %;

- отримання підприємством додаткового прибутку в сумі:

$$500 \text{ тис. грн.} = 900 \text{ тис. грн.} - 400 \text{ тис. грн.}$$

- зниження ефекту операційного важеля з 3,5 до $\frac{1900}{900} = 2,11$ одиниць.

Зниження змінних витрат на 10 % (з 3600 до 3240 тис. грн.) приведе до:

- збільшення маржинального доходу: $5\,000,0 - 3\,240,0 = 1\,760,0 \text{ тис. грн.};$

- збільшення прибутку: $(1\,760,0 - 1\,000,0) = 760,0 \text{ тис. грн.};$

- зростання точки беззбитковості до: $\frac{1000,0}{(1760,0 : 5000,0)} = 2840,9$ тис. грн., що

в натуральному вираженні складе: $\frac{2840,9}{2,5} = 1136$ шт.

Запас міцності підприємства складе: $(5\ 000,0 - 2840,9) = 2159,1$ тис. грн.,
або $\frac{2159,1}{2,5} = 864$ шт.

Ефект операційного важеля на підприємстві знизиться до: $\frac{1760}{760} = 2,3$ од.

При зниженні постійних витрат на 10 % (з 1000 тис. грн. до 900 тис. грн.) спостерігається:

- збільшення прибутку підприємства до: $5\ 000,0 - 3\ 600,0 - 900,0 = 500,0$ тис. грн. або на 25%.

- збільшення точки беззбитковості в грошовому вираженні:

$$\frac{900,0}{1400,0 : 5000,0} = 3214,3 \text{ тис. грн.,}$$

в натуральному вираженні: $\frac{3214,3}{2,5} = 1286$ шт.

- запас міцності підприємства: $5\ 000,0 - 3214,3 = 1785,7$ тис. грн.

або $\frac{1785,7}{2,5} = 714$ шт.

Як наслідок, в результаті зниження постійних витрат на 10% спостерігається зниження і рівня операційного важеля на

$$\frac{1400,0}{500,0} = 2,8 \text{ од.}$$
$$3,5 - 2,8 = 0,7 \text{ од.}$$

Слід зазначити, в конкретних ситуаціях прояв механізму операційного важеля має ряд особливостей, які треба враховувати в процесі його використання. Ці особливості полягають в наступному:

– позитивна дія ефекту операційного важеля починає виявлятися лише після того, як підприємство пододало точку беззбитковості своїй діяльності;

– по мірі подальшого збільшення обсягу продажу і віддалення від точки беззбитковості ефект операційного важеля починає знижуватися;

– механізм операційного важеля має і зворотну спрямованість – за будь-якого зниження обсягу продажу в ще більшій мірі зменшуватиметься розмір прибутку підприємства;

– між операційним важелем і прибутком підприємства існує зворотна залежність: чим вищий прибуток підприємства, тим нижче ефект операційного важеля і навпаки;

– ефект операційного важеля виявляється тільки на короткому періоді, оскільки постійні витрати підприємства залишаються незмінними тільки упродовж короткого проміжка часу.

6.5. Застосування методу «витрати – обсяг - прибуток» для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку

Метод «витрати – обсяг - прибуток» крім розрахунку раніше наведених показників дозволяє також спрогнозувати обсяг реалізації, необхідний для отримання бажаного прибутку, і прибуток при певному (заданому) рівні реалізації. Так, обсяг продажу в грошовому вираженні може бути розрахований з використанням формул

$$\text{Ціна за одиницю} \times \text{К-ть одиниць реалізованої продукції} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}$$

$$\text{Продаж} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Приклад. Підприємство "Орфей" виробляє один вид продукції. Нижче наведені дані, що характеризують його діяльність:

ціна реалізації однієї одиниці	100,0 грн.,
змінні витрати на одиницю	70,0 грн.,
постійні витрати	24 000 грн.

Треба розрахувати обсяг реалізації, необхідний для отримання прибутку в розмірі 6 000,0 грн. Для визначення такого обсягу реалізації використовуємо метод рівнянь, при цьому X – обсяг реалізації:

$$\begin{aligned} 100,0 X &= 70,0 X + 24\,000,0 + 6\,000,0 \\ 30 X &= 30\,000,0 \\ X &= 10\,000 \text{ од.} \end{aligned}$$

На підставі проведеного розрахунку можна зробити висновок, що для досягнення бажаного розміру прибутку підприємству необхідно реалізувати 10 000 од. продукції.

Для визначення розміру прибутку при заданому (бажаному) обсязі реалізації використовують формули

$$\text{Прибуток} = \text{Продаж} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати}$$

$$\text{Прибуток} = \text{Продаж} \times \frac{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}{100} - \text{Постійні витрати}$$

Продовження прикладу.

На підставі наведених вище даних визначити розмір прибутку, який одержить підприємство при обсязі реалізації 130 000,0 грн. Для визначення такого розміру прибутку використовуємо метод рівнянь, при цьому X – прибуток, який може одержати підприємство:

$$\begin{aligned} 130\,000,0 &= 70,0 \times (130\,000,0 : 100,0) - 24\,000,0 + X \\ X &= 130\,000,0 - (91\,000,0 + 24\,000,0) \\ X &= 15\,000,0 \text{ грн.} \end{aligned}$$

На підставі проведеного розрахунку можна констатувати, що при заданому обсязі реалізації підприємство може отримати прибуток у розмірі 15 000,0 грн.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Пояснити значення CVP-аналізу для прийняття рішень.
2. Як визначається обсяг реалізації у кількісному та вартісному виразі?
3. Дати визначення терміна «точка беззбитковості».
4. Пояснити, чому маржинальний доход на одинцю стає прибутком на одиницю за точкою беззбитковості.
5. Дайте характеристику коефіцієнта змінних витрат та коефіцієнта маржинального доходу. Поясніть як пов'язані ці два коефіцієнти між собою.
6. Дайте визначення терміна «структура продажу» та поясніть його на конкретному прикладі.
7. Поясніть, як CVP-аналіз може бути застосований в умовах багато продуктового виробництва.
8. Поясніть, як зміна у структурі продажу може вплинути на точку беззбитковості підприємства.
9. Дайте визначення терміна «запас міцності». Як його можна застосувати для оцінки операційного ризику?
10. Дайте визначення терміна «операційний важіль». Яким чином збільшення операційного важеля впливає на ризик ?

Тема 7. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо обліку релевантних витрат і доходів для прийняття тактичних та стратегічних рішень.

План

7.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

7.2 Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації.

7.3. Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання.

7.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва.

7.5. Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації.

7.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень

Прийняття рішень - це заключна стадія управління. Основні етапи прийняття управлінських рішень:

- виявлення проблеми;
- попереднє формулювання мети та завдань;
- збір і аналіз інформації стосовно завдань, які покликані розв'язати певну проблему;
- визначення ключових факторів і вихідних характеристик для розв'язання проблеми з урахуванням існуючих обмежень та сильних сторін;
- уточнення та остаточне формулювання мети;
- обґрунтування та розробка формалізованої моделі проблеми, яку належить вирішити;
- розробка варіантів рішення проблеми та вибір оптимального варіанта вирішення проблеми;
- економічне обґрунтування вибраного варіанта рішення, погодження та остаточне затвердження рішення, реалізація рішення, контроль та оцінка виконання рішення.

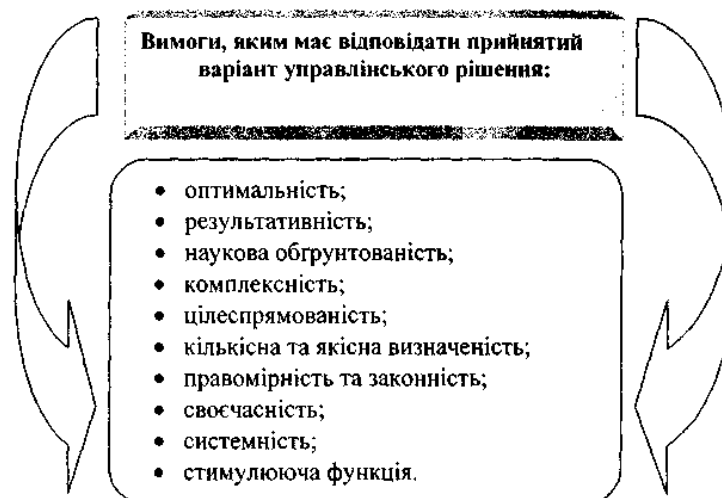


Рис. 7.1 - Вимоги до управлінських рішень

До ключових принципів прийняття управлінських рішень відносяться:

- відповідність прийнятих рішень інтересам усіх груп зацікавлених осіб;
- орієнтація на ключові чинники успіху (витрати, якість, час, інновації);
- безперервне удосконалення;
- аналіз ланцюга цінностей і ланцюга поставок;
- аналіз зміни стратегії на різних стадіях розвитку бізнесу, в основу якого покладена крива життєвого циклу продукції.

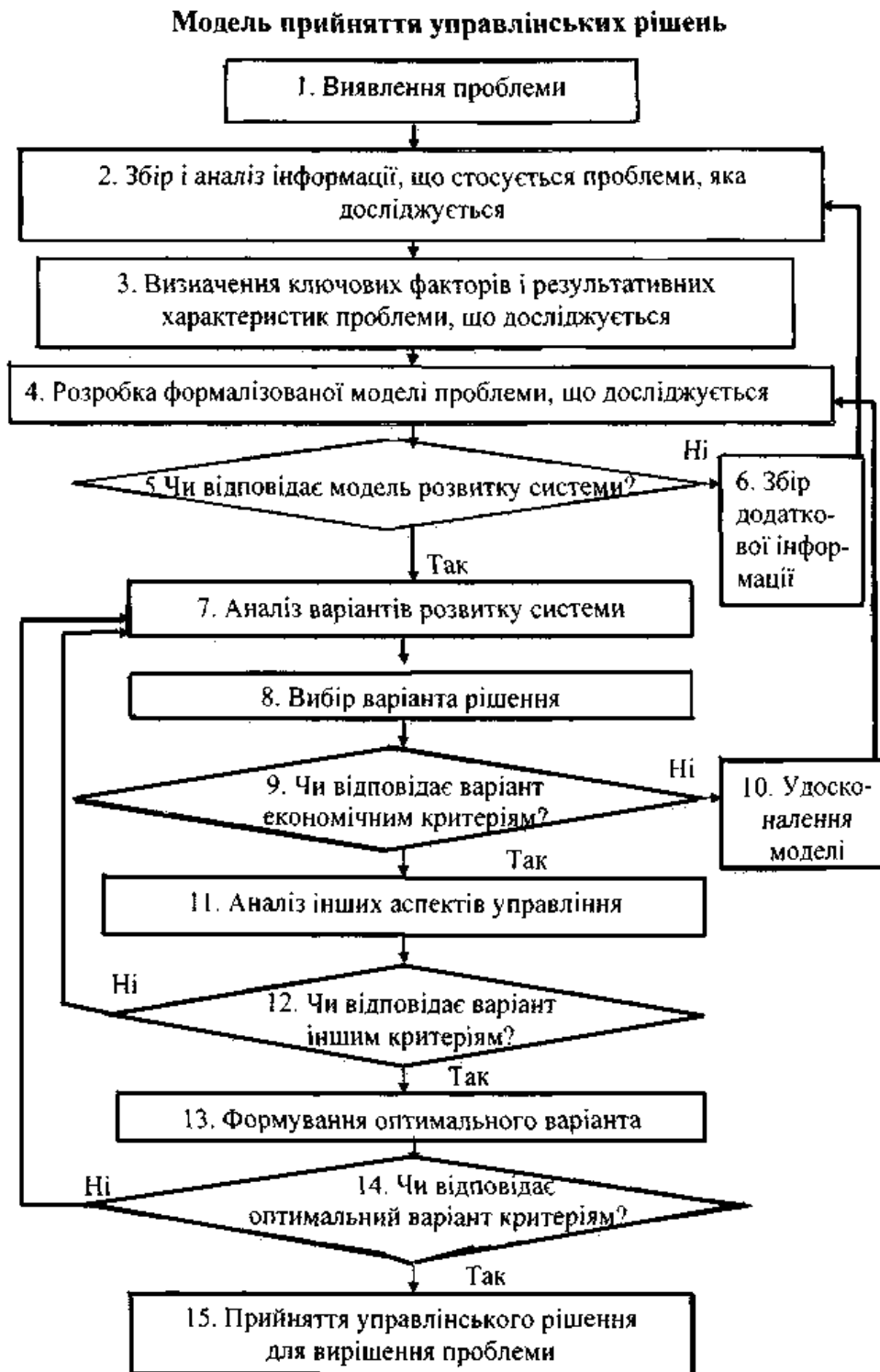


Рис. 7.2 - Модель прийняття управлінських рішень

Система управлінського обліку повинна бути спрямована на інформаційне забезпечення підвищення ефективності діяльності підприємства, а також на те, щоб при прийнятті управлінських рішень були враховані інтереси всіх зацікавлених осіб (акціонерів, споживачів, менеджерів, постачальників, кредиторів, суспільства).

Управлінський облік відіграє ключову роль у дотриманні менеджерами підприємства перелічених нижче *принципів*.

Орієнтація на споживача. Максимально повне забезпечення потреб споживачів - це основа успіху будь-якої організації. Кожен працівник повинен спрямовувати свою діяльність на постійне підвищення цінності товару для споживача.

Орієнтація на ключові чинники успіху. Постійна орієнтація на ключові чинники успіху здатна забезпечити не лише стабільність, але й подальший розвиток кожному підприємству. Це проявляється у наступному:

- постійне скорочення витрат на виробництво (надання послуг);
- отримання споживачами тільки якісного товару;
- прагнення до скорочення часу на розробку нових продуктів та їх виходу на ринок, термінів постачання продукції та задоволення потреб споживачів.

Безперервне удосконалення. Для досягнення конкурентних переваг підприємство повинно постійно вдосконалювати свою діяльність за різноманітними аспектами: збільшення обсягів діяльності, скорочення витрат, уникнення реклаमाцій на продукцію, своєчасне постачання продукції (товару), покращення якості продукції (послуг), які залежать від специфіки діяльності підприємства.

Етапи ланцюга цінностей і ланцюга поставок. Такий аналіз потоку продукції (товарів, послуг) і інформації передбачається на кожному із процесів - від виробника до кінцевого споживача. При цьому кожен процес повинен додавати більшу цінність та вартість продукту, ніж витрати на їх здійснення, а за кожен додану вартість споживач повинен хотіти заплатити. У процесі аналізу з метою управління витратами та збільшення цінності товару (продукції, послуг) особливу увагу слід приділяти координації дій на всьому ланцюзі Цінностей, тобто всіх підприємств і підрозділів, які задіяні у цьому процесі.

Етапи зміни стратегії на різних стадіях розвитку бізнесу. Управлінський облік повинен дозволити визначити наскільки ефективно працює організація з погляду різних груп інтересів. Дотримання цього принципу пов'язане з можливим конфліктом інтересів різних груп користувачів. Тому пріоритетом повинно вважатись дотримання стратегічних цілей підприємства і оптимальне поєднання інтересів різних груп зацікавлених осіб.

Основні характеристики облікової інформації:

- облік розкриває економічні наслідки раніше прийнятих рішень, які повинні бути вчасно доведені до зацікавлених осіб; така інформація повинна періодично надаватись у вигляді фінансових звітів, які забезпечують зворотні зв'язки між об'єктом та суб'єктом управління;
- облік - це основне джерело інформації для здійснення належного контролю за зберіганням та ефективним використанням ресурсів, поточною заборгованістю та наявністю коштів, станом майна підприємства тощо;

- облік є інформаційною підтримкою прийняття управлінських рішень та забезпечення базовою інформацією фінансових розрахунків і аналітичної орієнтації щодо можливих чинників і наслідків обраних альтернатив.

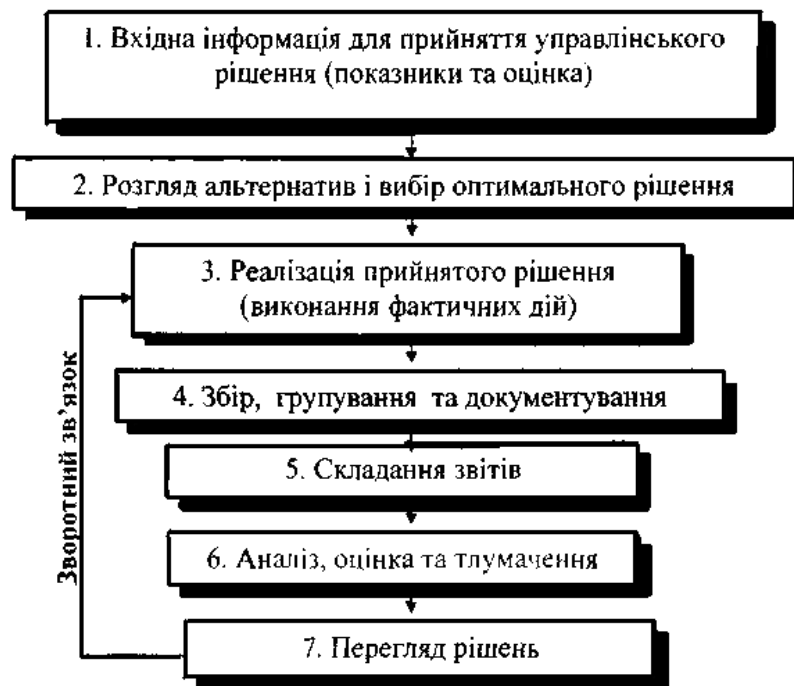


Рис. 7.3 - Обіг облікової інформації у процесі прийняття та реалізації рішення

Основні передумови інформаційного забезпечення підтримки управлінських рішень:

- забезпечення менеджерів якісною та достатньою для прийняття управлінських рішень інформацією;
- правова обґрунтованість рішення;
- забезпечення зіставлюваності альтернатив;
- наявність ефективно функціонуючої системи відповідальності та мотивації;
- забезпечення багатоваріантності рішення;
- структурування проблеми та побудова дерева цілей;
- використання наукових методів аналізу, прогнозування, моделювання для економічного обґрунтування кожного рішення.

7.2. Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації

Релевантність інформації - ступінь впливу інформації на прийняття рішень.

Інформація може бути релевантною для прогнозування майбутніх дій (наприклад, прогнозування фінансових результатів у майбутньому) або релевантною для підтвердження фактів минулих років (наприклад, при визначенні фінансових результатів минулих періодів).



Рис. 7.4 - Параметри оцінки релевантності

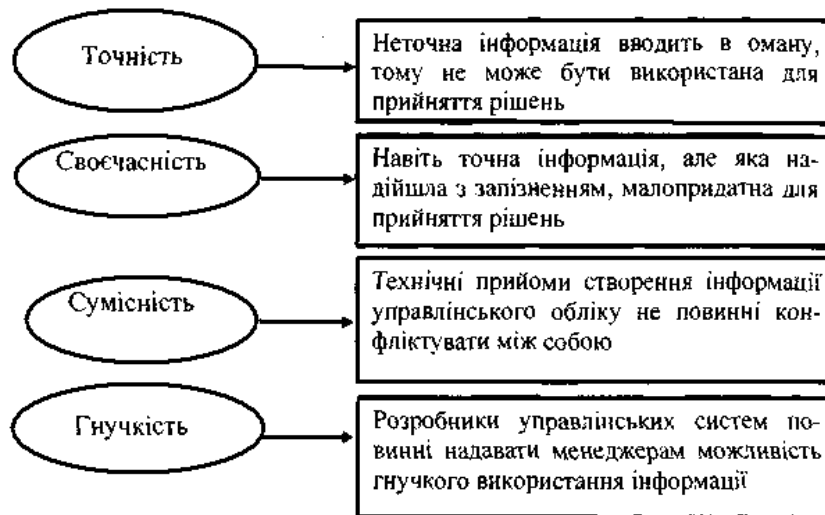


Рис. 7.5 - Критерії оцінки релевантності

Релевантними є витрати та доходи, які змінюються внаслідок прийнятого рішення. Витрати та доходи, що мали місце в минулому періоді, не можуть бути змінені. Отже, релевантними є тільки майбутні витрати та доходи, які різні для альтернативних рішень. Як наслідок прийнятого рішення, витрати і доходи завжди впливають на грошові потоки.

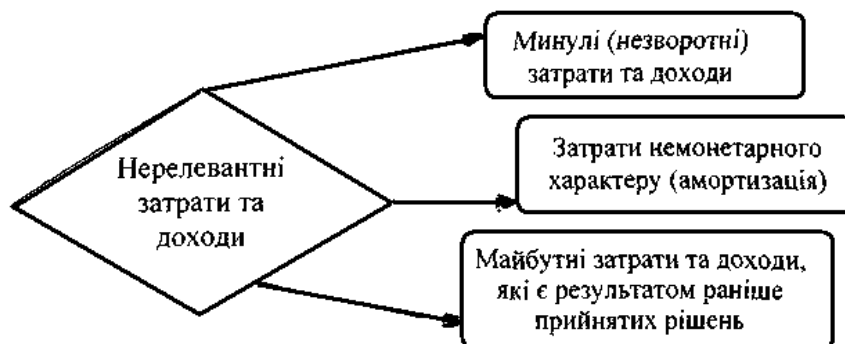


Рис. 7.6 - Види нерелевантної інформації

Однак неможливо ототожнювати майбутні витрати (доходи) з релевантними витратами (доходами), або минулі витрати (доходи) з нерелевантними витратами (доходами).

7.3. Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання

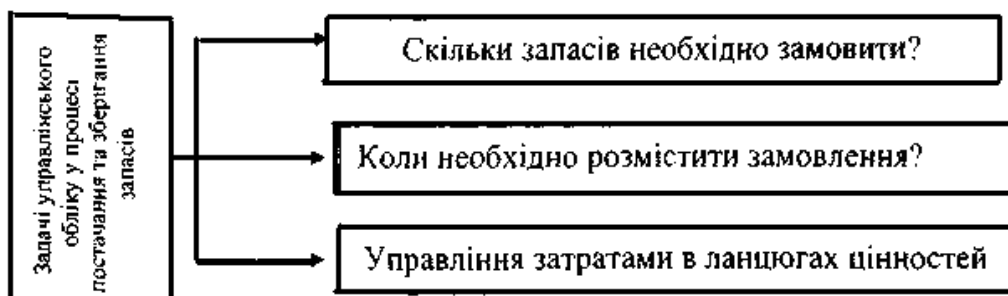


Рис. 7.7 - Види рішень, які можуть розв'язуватися на етапі процесу постачання

Рішення першої задачі передбачає визначення оптимального обсягу замовлення - мінімальне співвідношення об'єму запасів та понесених підприємством затрат.

Методи визначення оптимального розміру запасів:

- табличний;
- математичний ;
- графічний.

Табличний метод. Оптимальний розмір запасів закупівель визначають на підставі розрахунків, наведених в табл. 7.1.

Приклад. Для виконання виробничої програми підприємству необхідно мати 40000 одиниць виробничих запасів на рік.

Релевантні витрати, які згруповані за розмірами різних партій різних розмірів

Таблиця 7.1. Дані щодо релевантної інформації

Показники	Розміри партій, од.				
	100	200	300	400	500
Кількість партій на поставку (обсяг потреб підприємства (40000) розмір (5 партій), шт.	400	200	133	100	80
Транспортно-заготівельні витрати та затрати по зберіганню, грн	75	150	200	250	375
Вартість партії, грн	5400 = 500	4,8-200 = 960	4,5-300 = 1350	4,3-400 = 1720	4,3-500 = 2150
Загалом релевантних витрат, грн	575	1110	1550	1970	2525
Середня собівартість, грн	5,75	5,55	5,17	4,93	5.05

Висновок. Найнижча собівартість одиниці запасу становить 4,93 грн. для партії з 400 одиниць, розмір якої виявився оптимальним.

Графічний метод визначення оптимального обсягу поставок

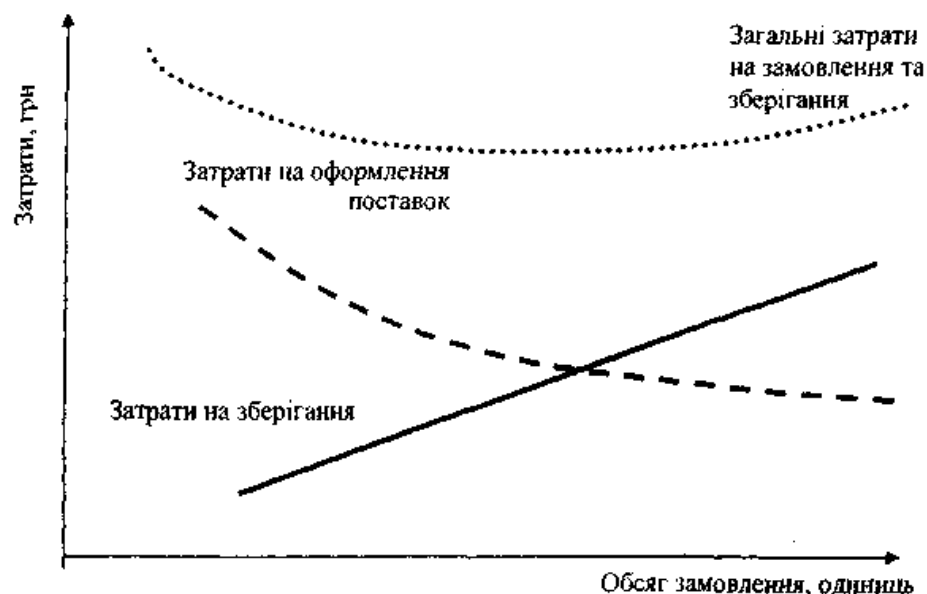


Рис. 7.8 - Графічний метод визначення оптимального обсягу поставок

Оптимальний обсяг закупівель запасів визначають на підставі графіка, на вертикальній осі якого відображаються релевантні витрати на придбання запасів, а на горизонтальній осі - обсяг замовлення.

Математичний метод. Визначення оптимального розміру запасів за допомогою математичних формул, які наведено в табл. 7.2.

Таблиця 7.2. Математичні формули для розрахунку оптимального розміру запасів

Показники	Формула	Умовні позначення
Кількість виробів в оптимальній партії	$Np = \frac{LQ}{Vc} \times \frac{24}{R} \times Pm$	Np - кількість виробів в оптимальній партії; LQ - витрати на партію; Vc - витрати на одиницю запасів; R - розрахунковий коефіцієнт на утримання запасів; Pm - заплановані потреби у запасах
Розмір надходження, який забезпечує найбільш	$Np = \frac{LQ}{Vc} \times \frac{24}{R} \times \frac{1}{Pm}$	
Кількість одиниць партії	$Q = \sqrt{\frac{2DO}{H}}$	D - річний обсяг закупівлі запасів O - вартість обслуговування закупівлі однієї партії; H - вартість зберігання одиниці партії

Розв'язання другої задачі передбачає визначення моменту наступного замовлення - це момент часу, коли необхідно розміщувати нове замовлення. Він залежить від розміру оптимальної партії поставки, циклу поставки партії та темпу, з яким використовуються запаси.

З метою відмовитись від зберігання запасів прийшли до впровадження оперативного управління запасами (як раз вчасно). Вперше цей метод використовувався в оборонній промисловості США під час другої світової війни, пізніше знайшов значне поширення на японських підприємствах.

Суть принципу «саме вчасно» (ЛІТ) у тому, що товари надходять на підприємство на момент, коли вони необхідні для використання у процесі виробництва. Упровадження цього методу повністю розв'язало проблему зберігання запасів, яка при цьому є виключно прерогативою постачальників, а не самого підприємства.

Удосконалення постачання на основі принципу ЛІТ - сприяє формуванню управлінської культури, спрямованої на підвищення якості. Рішення, яке пропонує система ЛІТ, полягає в укладенні довгострокових контрактів з кількома вигідними постачальниками, що розташовані територіально близько до виробничих потужностей підприємства.

Вирішення третьої задачі - управління витратами на основі ланцюга цінностей, яке ґрунтується на класифікації витрат.

Таблиця 7.3. Класифікація затрат

Ознаки	Види	Характеристика
Відносно обсягу поставок	Нерелевантні	Витрати, які залежать від кількості придбаних запасів
	Релевантні	Витрати, пов'язані зі зберіганням та обслуговуванням замовлення
За ступенем впливу загальної суми затрат	Регулюючі	Залежать від рішень менеджера
	Нерегулюючі	На які менеджер не впливає
За компонентами	Затрати, пов'язані з постачанням і зберіганням запасів	Комерційні затрати, затрати на зберігання, затрати, пов'язані з можливістю збитків
	Витрати, пов'язані з розміром партій	Затрати, які пов'язані з обслуговуванням та оформленням замовлень, затрати на організацію виробництва, затрати по переміщенню партій, оперативному управлінню
	Витрати, пов'язані з дефіцитом запасів	Затрати, пов'язані з прискоренням надходження, руху та відвантаження запасів, комерційні збитки
	Витрати, пов'язані з управлінням запасами	Затрати на навчання та утримання управлінського персоналу
За видами робіт	Вантажно-розвантажувальні	
	Транспортні	
	Складські	
	Контрольні	
	Інші	
За місцями виникнення	Залежать від організації підприємства: - за окремими виробництвами, переділами, структурними підрозділами; - адміністративно-відокремленими розділами	

7.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва

Завдання управлінського обліку:

1. Надання інформації для рішення «виробляти чи купувати»;
2. Оптимізація розміру партії випуску та технології виробництва;
3. Необхідність виробництва нового виду продукції;
4. Продавати (у вигляді напівфабрикату) чи направити на подальшу переробку;
5. Управління витратами на якість продукції.

Аналіз «виробляти чи купувати» передбачає:

- диференціальний аналіз релевантних затрат;
- врахування якісних факторів.

Приклад. Компанія виробляє напівфабрикат А, річна потреба в якому - 1000 одиниць. Постачальник пропонує напівфабрикат за ціною 30 грн. Чи варто прийняти пропозицію?

Таблиця 7.4. Розрахунок диференційних витрат

Показники	Затрати на одиницю	Релевантні затрати на одиницю, грн.		Загальні релевантні затрати, грн.	
		Виробляти	Купувати	Виробляти	Купувати
Прямі матеріальні затрати	10	10	-	10000	-
Прямі трудові затрати	12	12	-	12000	-
Змінні загальновиробничі затрати	6	6	-	6000	-
Постійні загально-виробничі затрати	4	-	-	-	-
Вартість придбання напівфабрикату	30	-	30	-	30000
Разом		28	30	28000	30000
Диференціальні затрати		2		2000	

Менеджери у короткий термін не мають впливу на розмір постійних витрат

Висновок. Компанії вигідніше виробляти напівфабрикат, ніж купувати.

Остаточне рішення слід приймати з огляду як на кількісні (фінансові) показники, так і на якісні (не фінансові) фактори.

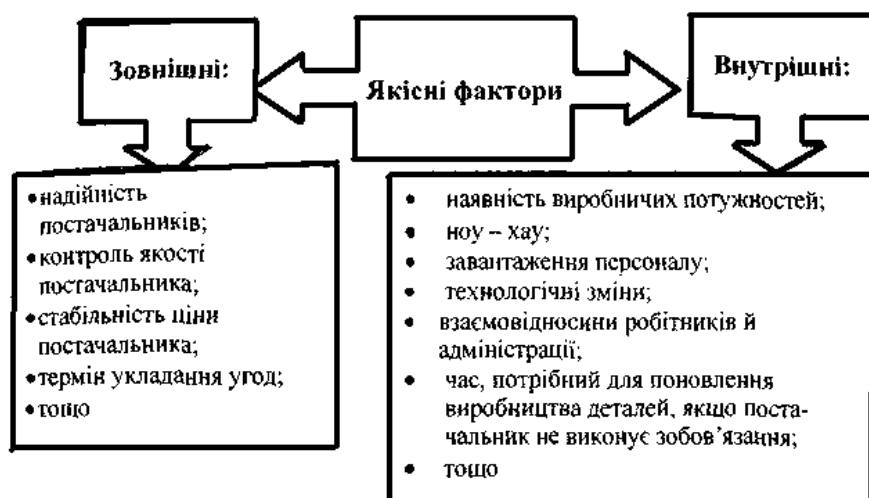


Рис. 7.9 - Фактори, що впливають на прийняття рішення у процесі виробництва

Розв'язання завдання *оптимізації розміру партії випуску та технології виробництва* передбачає надання інформації щодо оптимального випуску продукції. Метою оптимізації розміру партії є мінімізація складських витрат, затрат на переналагодження та оплати відсотків за капітал при одночасному максимальному задоволенні попиту на продукцію.

Оптимальний розмір партії визначається за формулою

$$q_o = \sqrt{\frac{2 - K - Z_n}{Z_c}}$$

де q_o - оптимальний розмір партії продукції;

Z_n - витрати на переналагодження обладнання на одну партію (серію) продукції;

K - кількість випуску продукції протягом року;

Z_c - складські витрати на одну партію.

Планування оптимальної виробничої програми може здійснюватись за умови:

- відсутності вузьких місць;
- наявності одного вузького місця;
- наявності декількох вузьких місць.

За умови відсутності вузьких місць до виробничої програми можуть бути включені будь-які види продукції, що приносять прибуток і мають попит. Основним критерієм для формування асортименту продукції повинна стати відносна сума маржинального доходу, тобто максимальна сума маржинального доходу на одиницю обмежуючого чинника.

Розв'язання питання: *Необхідність виробництва нового виду продукції* передбачає формування інформації для прийняття рішення щодо виробництва нового виду продукції. Новим називають продукт, який має нові властивості і додатково виробляється разом з існуючим уже асортиментом. Вироби можуть бути абсолютно новими або комбінацією нових пристосувань і механізмів без зміни самого продукту. Прийняття рішень щодо виробництва нової продукції пов'язане зі здійсненням інвестицій і тому вирішуються на вищому рівні управління підприємством.

Прийняття рішень відносно виробництва нового виду продукції (упровадження інновацій) залежить від низки різноманітних чинників: виду діяльності (операційна чи інвестиційна), системи фінансування (власні кошти, коротко- чи довгострокові кредити, бюджетні кошти, цільові внески інших фізичних чи юридичних осіб) тощо.

З урахуванням зазначених чинників будуються моделі, які забезпечують найбільш оптимальну комбінацію перелічених вище чинників.

Як найважливіший критерій ухвалення рішення використовують оцінку впливу впровадження нового продукту на обсяг реалізації в цілому по підприємству й обсяг реалізації інших виробів, а також оцінку часу окупності витрат на розробку, виробництво, збут, рекламу (зазвичай вважається не більше

п'яти років, включаючи трирічний період від початку масового виробництва до моменту безбитковості).

Четверте завдання - надання інформації для прийняття рішення «продавати чи направити на подальшу обробку» вирішується з урахуванням різних варіантів рішень:

- додаткова обробка може забезпечити кращі якісні характеристики або функції продукції та реалізацію її відповідно за більшою ціною;
- продати дефектну продукцію зі знижкою або усунути дефекти й реалізувати цю продукцію за звичайною ціною.

Приклад. Підприємство випустило вироби з дефектом, які має можливість реалізувати за півціни – по 10 грн. за одиницю. Витрати на додаткову обробку одиниці продукції становлять 4,0 грн. Порядок формування релевантних витрат наведено у табл. 7.5.

Таблиця 7.5. Релевантні доходи та затрати, грн..

Вид виробу	Собівартість виробництва	Додаткова обробка (затрати)	Доход	Різниця (фінансовий результат)
Вироби з дефектом	5,0		10,0	5,0
Вироби без дефекту	5,0	4	20	11
Диференціальний фінансовий результат				6,0

Висновок. Отже, підприємству вигідніше виправити дефект і реалізувати продукцію за повною ціною.

Управління витратами на якість продукції передбачає проведення аналізу на основі функції втрати якості Тагучі. Традиційне визначення нульового відбракування продукції припускає приховані витрати на якість тільки для тих одиниць продукції, які виходять за верхнє та нижнє граничне значення технічних вимог:

$$L(y) = k(y - T)^2,$$

де L - втрати якості;

k - константа пропорційності, що залежить від структури витрат, спричинених зовні виявленою неякісністю;

y - фактичне значення параметра якості;

T - цільове значення параметра якості.

7.5. Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації

Головною метою підготовки інформації для прийняття рішення у процесі реалізації є встановлення вартості (ціни) активів.

У практиці управління процесом реалізації розроблено два альтернативних підходи до ціноутворення: витратний (базовий) і ціннісний.

Витратний підхід до ціноутворення - історично традиційний, але неприйнятний для ринкових умов господарювання.

Первісна вартість товару + Інші затрати операційної діяльності + Податок на прибуток, непрямі податки + Очікуваний прибуток = Очікувана ціна

Надбавка - це відсоток, що додається до базової собівартості, яка визначається за формулою:

Надбавка (націнка) = Відсоток націнки x Затрати.

Для досягнення оптимальної ціни продажу та максимізації прибутку актуальною проблемою є надання знижок покупцям, що дозволяє запроваджувати гнучкішу політику цін.

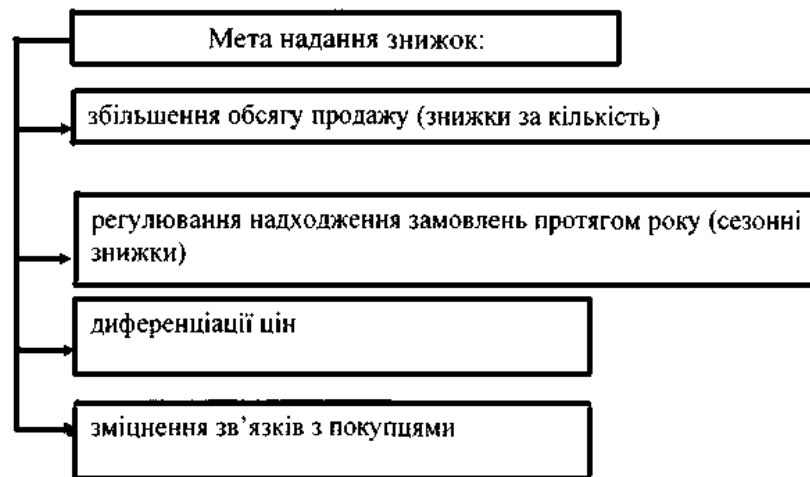


Рис. 7.10 - Мета надання знижок

При наданні знижок підприємство зацікавлене в отриманні запланованого прибутку. Надзвичайно важливою стає проблема визначення додаткової кількості товару, яку може підприємство реалізувати, забезпечивши при цьому величину планового прибутку.

Розмір відсотка надбавки залежить також від прийомів розрахунку первинної вартості товарів, які застосовують в управлінському обліку.

Якщо при розрахунку первинної вартості товарів використовують систему обліку за повними витратами, надбавку визначають за формулою

Надбавка = Інші витрати операційної діяльності + Податок на прибуток, непрямі податки + Плановий прибуток

При застосуванні системи обліку часткових витрат надбавку визначають за формулою

Надбавка = Адміністративні витрати + Витрати на збут + Інші витрати операційної діяльності + Плановий прибуток + Податок на прибуток, непрямі податки

Розмір надбавки може змінюватися залежно від фаз життєвого циклу товару.

Однак на ринку ціна товарів визначається не рівнем понесених підприємством витрат, а співвідношенням попиту та пропозиції на ці товари. Уникнути недоліків витратного ціноутворення, що не враховує вплив зовнішніх факторів, дозволяє ціннісний (ринковий) підхід до ціноутворення.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які загальні підходи існують щодо прийняття рішень в умовах невизначеності ?
2. Дайте характеристику прийомів щодо визначення оптимального розміру запасів.
3. Від чого залежить момент наступного замовлення запасів ?
4. Яке значення системи JIT ?
5. Яким чином здійснюється класифікація витрат відносно до обсягу поставок ?
6. На які види здійснюється класифікація затрат за компонентами ?
7. Яким чином класифікують затрати за ступенем впливу - регулювання загальної суми затрат ?
8. Наведіть перелік внутрішніх якісних факторів, що впливають на прийняття рішення «виробляти чи купувати».
9. Наведіть перелік зовнішніх якісних факторів, що впливають на прийняття рішення «виробляти чи купувати».
10. Яка мета оптимізації розміру партії запасів ?
11. У чому суть витратного підходу до ціноутворення ?
12. У чому суть ринкового (ціннісного) підходу до ціноутворення ?
13. Яка мета надання знижок ?
14. У чому суть методу дисконтування грошових надходжень ?

Змістовий модуль 4. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ

Тема 8. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо обліку витрат і доходів за центрами відповідальності. Проаналізувати сутність системи обліку витрат і доходів за центрами відповідальності як одного із способів організації управлінського обліку на підприємствах

План

- 8.1 Поняття і принципи виділення відповідальності
- 8.2 Основні принципи встановлення відповідальності менеджерів (керівників) центрів.
- 8.3. Класифікація центрів відповідальності
- 8.4 Класифікація центрів відповідальності за функціональною ознакою

8.1. Поняття і принципи виділення відповідальності

Під *центром відповідальності* розуміють структурний підрозділ організації, на чолі якого стоїть керівник (менеджер), контролюючий у визначеному підрозділі ступінь витрат, доходів і засоби, що інвестуються в цей сегмент бізнесу.

Організація обліку за центрами відповідальності дозволяє:

- використовувати специфічні методи управління витратами з урахуванням особливостей діяльності кожного підрозділу підприємства;
- пов'язати управління витратами з організаційною структурою підприємства;
- децентралізувати управління витратами;
- спостерігати за формуванням витрат на всіх рівнях управління;
- встановити відповідальних за виникнення витрат, виручки (доходу) і прибутку;
- підвищити економічну ефективність господарювання.

Характерні особливості системи обліку витрат за центрами відповідальності полягають в наступному:

- визначення галузі повноважень і відповідальності кожного менеджера (керівника), тобто він відповідає тільки за ті показники, які може контролювати;
- персоналізація документів внутрішньої звітності, тобто встановлення відповідальних за заповнення і надання вищому керівництву звітності, що характеризує результати роботи центру відповідальності;
- участь менеджерів центрів відповідальності в підготовці звітів за минулий період і плануванні діяльності на майбутній період.

Вибір способу розподілу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою діяльності окремого підприємства, але при цьому повинні враховуватися такі принципи:

- у кожному центрі повинні бути виділені показник для вимірювання обсягу його діяльності і база для розподілу витрат;
- на чолі кожного центру повинна бути відповідальна особа – менеджер (керівник);
- необхідно чітко визначити сферу повноважень і відповідальності менеджера (керівника) кожного центру відповідальності;
- ступінь децентралізації повинен бути достатнім для аналізу, але не надмірним, щоб ведення обліку не було занадто трудомістким;
- бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр витрат, для якого ці витрати були б прямими;
- оскільки розподіл підприємства на центри відповідальності дуже впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні чинники.

8.2. Основні принципи встановлення відповідальності менеджерів (керівників) центрів

При побудові на підприємстві управлінського обліку на основі виділення центрів відповідальності необхідно враховувати принцип делегування повноважень і відповідальності окремим менеджерам (керівникам).

Існує два види відповідальності:

- відповідальність за понесені витрати;
- відповідальність у сфері продажу (виручка, доход, витрати).

При *встановленні відповідальності за понесені витрати* в першу чергу треба визначити принцип її розмежування між окремими керівниками.

Для цього може застосовуватися функціональний або наочно-орієнтований принципи делегування повноважень.

Функціональний принцип означає, що конкретний менеджер (керівник) може відповідати за певний вид робіт.

При використанні наочно-орієнтованого принципу окремий менеджер (керівник) відповідає за всю роботу над одним видом продукції (послуги) або одною категорією продукції (послуг).

Наприклад, *функціональний принцип* – відповідальність бухгалтера-матеріаліста за правильність ведення обліку наявності й руху сировини і матеріалів по всьому підприємству полягає в тому, що цей фахівець відповідає за правильність документування руху сировини і матеріалів у цехах, на складах та інших структурних підрозділах.

Наочно-орієнтований принцип – директор виробництва продукту А несе відповідальність за весь процес його виготовлення і понесені при цьому витрати.

Процес *встановлення відповідальності у сфері продажу* схожий з процесом розмежування відповідальності за понесені витрати.

Основними принципами делегування повноважень і відповідальності у сфері продажу є:

- покладання відповідальності на конкретного менеджера (керівника), який має контрольні повноваження;
- розробка нормативів або планових показників, що відображають рівень результативності роботи центру відповідальності;
- збір даних за фактичними об'ємами збуту і доходу, які зіставляються із заданими показниками.

Відмінність між відповідальністю за понесені витрати і відповідальністю у сфері продажу полягає в тому, що менеджер (керівник), відповідальний за збут, несе відповідальність безпосередньо за обсяг реалізації і торгові витрати, а менеджер, відповідальний за понесені витрати, – за витрати виробництва. Проте, в обох випадках менеджери не несуть відповідальності за показник чистого доходу, що покладається на вище керівництво, від якого безпосередньо залежать обсяги реалізації, інші доходи (від інвестиційної і фінансової діяльності), а також витрати, що впливають на фінансовий результат (від інвестиційної і фінансової діяльності).

8.3. Класифікація центрів відповідальності

Виділяють дві основні класифікаційні ознаки центрів відповідальності:

- за обсягом повноважень і обов'язків менеджерів;
- за функціональною ознакою.

Залежно від *обсягу повноважень і обов'язків менеджерів (керівників)* виділяють такі види центрів відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

Центри витрат – це підрозділи всередині підприємства, керівник яких відповідає тільки за виробничі витрати, а система управлінського обліку націлена на вимірювання і фіксацію витрат з метою спостереження, контролю і управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання. При цьому результати діяльності центрів витрат (обсяг виробництва, наданих послуг, виконаних робіт) не оцінюються.

Отже, центри витрат – це центри відповідальності, керівник яких має найменші (порівняно з іншими видами центрів) управлінські повноваження і відповідальність за одержані результати.

При визнанні центрів відповідальності як центрів витрат в умовах промислового підприємства необхідно враховувати наступні аспекти:

- кожен центр витрат повинен бути окремою сферою відповідальності, очолюваною відповідальною особою – майстром, начальником ділянки, що надаватиме допомогу керівництву підприємства в плануванні і контролі витрат;

– кожен центр витрат повинен об'єднувати подібне устаткування, щоб полегшити визначення сукупності чинників, що впливають на величину витрат певного центру витрат, й вибір бази розподілу накладних витрат;

– усі витрати за їх видами повинні без особливих труднощів списуватися на центри витрат.

Центри витрат відповідно до контролю виникаючих у них витрат можна розділити на: центри регульованих, довільних (частково регульованих) і слабо регульованих витрат.

Для *центрів регульованих витрат* існує оптимальне співвідношення між витратами і випуском. Наприклад, у виробничого цеху існують норми витрати матеріалів, нормативна трудомісткість одиниці продукції, а сумарні витрати на матеріали і оплату праці визначаються шляхом множення нормативних витрат на одиницю продукції на запланований обсяг випуску.

Для *центрів довільних витрат* не існує оптимального значення співвідношення між витратами і результатами діяльності: фіксована величина витрат для таких центрів встановлюється за рішенням керівництва підприємства в період розробки плану (бюджету) залежно від завдань, поставлених перед ними на майбутній період.

Менеджери центрів довільних витрат відповідають за дотримання бюджету, а також за якісні показники роботи. Наприклад, відділ маркетингу.

Центри слабкорегульованих витрат відрізняється від центрів довільних витрат тим, що керівництво підприємства практично не може вплинути на величину витрат таких центрів і приймає їх величину як факт.

Наприклад, лабораторія, медпункт на території підприємства.

Центри доходів – це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати.

Діяльність керівників подібних центрів у системі управлінського обліку і контролю оцінюється на основі зароблених ними доходів, тому завданням обліку є фіксація результатів діяльності центру відповідальності. Керівники центрів доходів, як і центрів витрат, можуть відповідати за досягнення нефінансової мети: забезпечення можливості конкурувати тільки на тих ринках, де фірма займає першу або другу позицію з продажу. Прикладами центрів доходів є відділ оптового продажу торгової організації.

Різновидом центрів доходів є *центри продажу*, що включають підрозділи маркетинго-збутової діяльності, керівники яких відповідають не тільки за виручку від реалізації продукції, товарів і послуг, але і за витрати, пов'язані з їх збутом.

Центр прибутку – це підрозділ, керівник якого відповідає одночасно за доходи (виручку) і витрати свого підрозділу.

Оскільки метою роботи центру прибутку є отримання максимального прибутку шляхом оптимального поєднання параметрів ресурсів, що вкладаються, об'єму продукції, що випускається, і ціни, на менеджерів (керівників) центрів прибутку покладається обов'язок не тільки ухвалювати рішення стосовно кількості спожитих ресурсів і розмірів очікуваної виручки (на етапі планування), але й контролювати виконання затверджених показників.

Менеджери (керівники) центрів прибутку також можуть нести відповідальність за нефінансові показники, до яких відносять частку завойованого ринку, рівень задоволеності споживача і т.д.

Розподіл підприємства на окремі центри прибутку звичайно застосовується за дивізійної організаційної структури, тобто організаційній структурі, за якої підрозділи фірми користуються широкою самостійністю в ухваленні оперативних рішень, а вище керівництво здійснює тільки загальний контроль стратегії і фінансових потоків.

Прикладами таких центрів можуть бути окремі підприємства у складі великого об'єднання, філіали, дочірні підприємства, торгові представництва і т.д.

Центри інвестицій – це сегменти підприємства, менеджери яких контролюють не тільки витрати і доходи своїх підрозділів, але і стежать за ефективністю використання інвестованих у них (ними) засобів.

Оскільки метою центру інвестицій є не тільки отримання максимального прибутку, але і досягнення максимальної рентабельності вкладеного капіталу, його швидкої окупності, максимальної прибутковості інвестицій, збільшення акціонерної вартості підприємства, їх керівники (порівняно з іншими центрами відповідальності) володіють найбільшими повноваженнями і несуть найвищу відповідальність за ухвалювані рішення. Зокрема, їм делеговано право приймати власні інвестиційні рішення, тобто розподіляти виділені адміністрацією підприємства засоби за окремими проектами.

Управління витратами центру інвестицій здійснюється за допомогою операційного бюджету, звіту про його виконання, а також балансу і звіту про грошові потоки. Прикладами центрів інвестицій можуть бути: дочірні підприємства, які інвестують свій прибуток, новий виробничий об'єкт, що будується; підприємства, об'єднані в консорціум, корпорацію.

8.4. Класифікація центрів відповідальності за функціональною ознакою

За цією ознакою розрізняють основні й обслуговуючі (допоміжні) центри відповідальності.

Основні центри відповідальності безпосередньо виготовляють продукцію, виконують роботи, надають послуги споживачам. Їх витрати прямо відносяться на собівартість продукції, робіт, послуг. Прикладами таких центрів можуть бути: виробничі підрозділи, цехи, відділи збуту, адміністрація.

Обслуговуючі центри відповідальності беруть участь у виробництві побічно, надаючи послуги, виконуючи роботи або виготовляючи продукцію, призначену не для споживача, а для основних центрів відповідальності.

Витрати обслуговуючих центрів відповідальності неможливо безпосередньо віднести на собівартість, тому їх спочатку розподіляють за основними центрами, а вже потім у складі сумарних витрат основних центрів включають у собівартість. Прикладами обслуговуючих центрів можуть бути транспортні, ремонтні, електричні цехи.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому полягає необхідність децентралізації управління?
2. Які види центрів відповідальності Вам відомі?
3. Як здійснюється організація обліку за центрами відповідальності?
4. Які основні підходи до оцінювання діяльності центрів відповідальності?
5. Які показники використовують для оцінки діяльності центрів відповідальності ?
6. Які Вам відомі ознаки групування витрат за центрами відповідальності?
7. Наведіть показники, які використовують для оцінки центрів прибутку.
8. Наведіть показники, які використовують для оцінки центрів витрат.
9. У чому полягає суть та значення обліку за сегментами діяльності?
10. Які принципи класифікації витрат характерні для центрів відповідальності ?
11. Групування витрат за сегментами діяльності. У чому їх суть ?
12. Які основні показники входять до складу звітів центрів відповідальності ?
13. Звіт центру відповідальності: основні показники та порядок складання.
14. Які Вам відомі якісні показники, що використовують для оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності ?
15. Наведіть вартісні економічні показники, що використовують для оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності.

Тема 9. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань щодо суті, мети, завдань, значення обліку витрат і доходів у системі бюджетування та набуття практичних навичок з формування інформаційного забезпечення, необхідного для розробки різних видів бюджетів.

План

9.1 Планування господарської діяльності як одна з функцій управлінського обліку.

9.2 Сутність бюджетування і види бюджетів (кошторисів), що складаються на підприємстві.

9.3 Принципи розробки структури основного бюджету підприємства і окремих його складових.

9.1. Планування господарської діяльності як одна з функцій управлінського обліку

Сучасний бізнес у нашій країні дуже динамічний і досить суворий. Посилення конкуренції призводить до зниження підприємницького прибутку. З іншого боку, сам бізнес стає все більш стабільним. Уже не можна ухвалювати рішення, ґрунтуючись тільки на інтуїції і особистому уявленні про стан справ.

Усе це підвищує значення такої функції управлінського обліку, як планування, яке не тільки дозволяє підвищити ефективність управління матеріальними і фінансовими ресурсами, але і оптимізувати процес прийняття управлінських рішень, оцінки їх можливих наслідків.

У процесі планування визначають:

– чого хоче досягнути підприємство в перспективі (через 5-10 років), тобто обґрунтовують основну мету його діяльності (підвищити рівень рентабельності виробництва, збільшити вартість капіталу, збільшити обсяг реалізації продукції, підвищити якість продукції, підвищити рівень кваліфікації персоналу, сформулювати новий позитивний імідж підприємства тощо);

– яким чином можна досягнути поставленої мети, тобто обирати стратегію підприємства (вийти на нові ринки з продукцією, що вже виготовляється на підприємстві, розробити нову продукцію для існуючих ринків збуту, розробити нову продукцію для нових ринків збуту тощо). На основі прогнозів ринку розробляють декілька альтернативних варіантів стратегії і обирають ту, яка дає змогу отримати найкращі поточні результати діяльності в поєднанні з довгостроковою фінансовою стабільністю підприємства. При обґрунтуванні стратегії підприємства важливо також виявити обмежуючі фактори («вузькі місця»): обсяг реалізації продукції, якого можна реально досягти (з огляду на місткість ринку) і масштаби конкуренції; матеріальні ресурси; потужність підприємства; кваліфікація працівників тощо.

– які ресурси і в якій кількості необхідні підприємству, тобто розробляють оперативний план (бюджет) підприємства;

– як здійснюватиметься контроль виконання планових показників.

Існуюча система планування має такі недоліки:

– планування є дуже трудомістким процесом;

– планово-економічні служби продовжують готувати величезну кількість документів, при цьому більшість з них не придатна для фінансового аналізу і прийняття оперативних управлінських рішень;

– процес планування затягнутий в часі, що робить його непридатним для прийняття оперативних управлінських рішень;

– планові дані значно відрізняються від фактичних даних;

– процес планування за традицією починається від виробництва, а не від збуту продукції;

– при плануванні переважає витратний механізм ціноутворення: ціна формується без урахування ринкових цін, виходячи з повної собівартості й нормативу рентабельності;

– калькуляція собівартості проводиться на одиницю випуску продукції, а не на одиницю проданої продукції;

– відсутній розподіл витрат на змінні й постійні; при плануванні й аналізі не використовується поняття маржинального прибутку, не проводиться його аналіз з метою розрахунку беззбиткового продажу;

– при плануванні не оцінюється ефект операційного важеля, коефіцієнта внеску на покриття, що приводить до неможливості визначення запасу фінансової міцності підприємства;

– економічне планування традиційно не доводиться до планування фінансового, тому не дає можливості визначити потребу у фінансуванні діяльності підприємства;

– за існуючої системи планування неможливо достовірно проводити сценарний аналіз і аналіз фінансової стійкості підприємства до умов діяльності, що змінюються.

Виходячи з перерахованих недоліків традиційного планування, що існує на підприємствах України, витікає необхідність реформування цього процесу шляхом впровадження сучасних систем бюджетування.

9.2. Сутність бюджетування і види бюджетів (кошторисів), що складаються на підприємстві

Бюджетування – це, з одного боку, процес складання планів і кошторисів, а з другого – технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, що одержуються від бізнесу на всіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогнозовані фінансові показники з метою підвищення фінансової обґрунтованості ухвалюваних управлінських рішень.

Бюджетування виконує різні функції внутрішньо фірмового планування:

– бюджет як економічний прогноз є основою для прийняття планових рішень при розробці стратегічних напрямів діяльності підприємства;

- бюджет є основою для контролю фактичних результатів діяльності компанії;
- бюджет як засіб координації є виражений у вартісних показниках план в галузі виробництва, закупівель сировини або товарів, реалізації продукції, інвестиційної діяльності і т.д.;

- бюджет як основа для постановки завдання стимулює керівництво ухвалювати рішення завчасно, до початку діяльності на цей період.

Основними принципами бюджетування є:

- безперервне складання і коригування бюджетів;
- уніфікація форматів, процедур і регламентів;
- використання постулатів фінансового менеджменту в поєднанні з національною специфікою діяльності.

При побудові системи бюджетування на підприємстві виділяють такі об'єкти обліку:

- центри прибутку;
- центри доходів;
- центри витрат;
- центри інвестицій і т.п.

Структура центрів відповідальності передбачає їх поділ за рівнями управління (центр відповідальності першого рівня, другого рівня і т.д.) залежно від їх підпорядкування, цілей і завдань планування та контролю.

Розрізняють такі види бюджетів:

1) за об'єктом бюджетування:

- бюджети (кошториси) на виготовлення окремих виробів;
- функціональні бюджети - бюджети (кошториси) підрозділів підприємства - центрів відповідальності;
- зведені бюджети - бюджети, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства;

2) за цільовим призначенням:

- операційні бюджети - бюджети витрат і бюджети доходів, на підставі яких складають бюджет прибутку;
- фінансові бюджети - сукупність бюджетів, що відображають плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;

3) за способом урахування впливу стохастичних факторів на діяльність підприємства:

- статичний бюджет - бюджет, у якому всі показники визначають на початку планового періоду і не коригують;
- змінний (динамічний) бюджет - бюджет, показники якого постійно коригують після завершення певного періоду (місяця, декади) у зв'язку зі зміною поточних умов діяльності підприємства;
- гнучкий бюджет - бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства, які можуть бути досягнуті в межах релевантного періоду внаслідок впливу стохастичних факторів (зміни рівня інфляції, курсу валюти, податкових ставок тощо).

Розробку бюджетів здійснюють з використанням таких основних методів:

- метод нарощування, суть якого полягає в тому, що бюджетні показники

розраховують на підставі звітних показників попереднього бюджетного періоду з урахуванням перспектив діяльності підприємства у майбутньому бюджетному періоді;

– пріоритетний метод, який також ґрунтується на даних попереднього бюджетного періоду, але передбачає обґрунтування пріоритетних напрямів відносного скорочення або збільшення бюджетних сум (наприклад, зменшення прямих матеріальних витрат на 5%);

– метод бюджетування з нульової точки (2ВВ-бюджетування) - метод бюджетування, при якому менеджери обґрунтовують значення бюджетних показників на основі детального аналізу господарських операцій та нормативів витрачання ресурсів (наче було діяльність здійснюється вперше, «з нуля»). Застосування 2ВВ-бюджетування дозволяє отримати найточніші й об'єктивні планові показники, але вимагає значних витрат часу і коштів для розрахунків.

У фінансовому плануванні використовують чотири групи бюджетів:

- 1) основні бюджети;
- 2) операційні бюджети;
- 3) допоміжні бюджети;
- 4) додаткові бюджети.

Кожний з перерахованих видів бюджетів складається з ряду підбюджетів. Так, *основний бюджет* складається з бюджетів: доходів і витрат; руху грошових коштів; розрахункового балансу.

У свою чергу, *операційний бюджет*, що відображає окремі показники господарської діяльності, містить в собі дані бюджетів: продажу, виробничих запасів, виробництва, прямих витрат на матеріали, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, комерційних витрат, адміністративних витрат і звіту про прибутки та збитки.

До *допоміжних бюджетів* відносять: бюджет податків, план капітальних витрат, кредитний план, а до *додаткових* – бюджети розподілу прибутку і бюджети окремих проектів та програм.

Ці бюджети необхідні для складання зведеного виробничого або основного бюджету, який також може мати назву бюджету майстра.

Майстер - бюджет – це сукупність взаємопов'язаних між собою трьох основних бюджетів підприємства плюс набір операційних і допоміжних бюджетів, необхідних для їх складання.

Блок-схема формування основного бюджету (бюджету майстра) наведена на рис. 9.1.

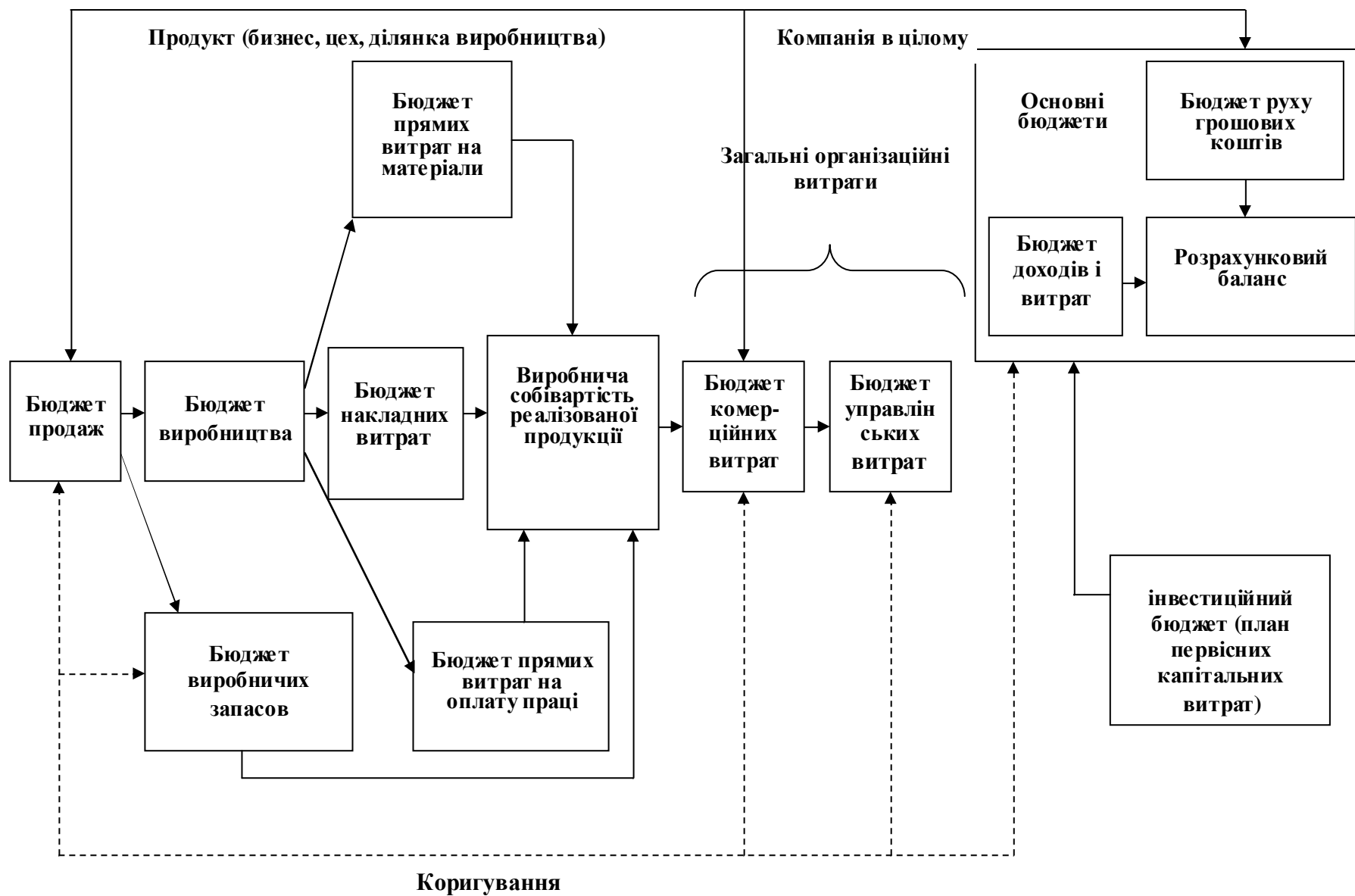


Рис. 9.1 - Формування основного бюджету

9.3. Принципи розробки структури основного бюджету підприємства і окремих його складових

В основі бюджетування лежить основний бюджет (майстер-бюджет), який скоординований за всіма підрозділами або функціями плану роботи для підприємства загалом.

Процес створення основного бюджету умовно можна поділити на два етапи:

- 1) підготовка операційного (оперативного) бюджету;
- 2) підготовка фінансового бюджету.

1 етап - підготовка операційного (оперативного) бюджету

Операційний бюджет відображає плановані показники діяльності підприємства на майбутній рік для окремих сегментів або функцій. У процесі його підготовки прогнозовані об'єми продажу і виробництва трансформуються в кількісні оцінки доходів і витрат для кожного з діючих підрозділів підприємства.

Бюджет реалізації продукції (продажу). Він показує щомісячний і поквартальний обсяги продажу за видами продукції і в цілому по підприємству в натуральних і вартісних показниках упродовж бюджетного періоду. Прогноз обсягу продажу – це необхідний попередній етап роботи з підготовки бюджету продажу. Прогноз обсягу продажу перетворюється на бюджет продажу в тому випадку, якщо підприємство вважає, що прогнозований обсяг продажу може бути досягнутий.

Прогноз продажу здійснюється на підставі аналізу і обговорення різних мікро- і макроекономічних чинників:

- виробничої потужності;
- залежності продажу від загальноекономічних показників, рівня зайнятості, цін, рівня особистих доходів і т.д.;
- відносної прибутковості продукції;
- вивчення ринку, рекламної кампанія;
- цінової політики, якості продукції;
- конкуренції;
- сезонних коливань продажу;
- довгострокових тенденцій продажу для різних товарів.

Надійність прогнозу продажу підвищується у результаті використання комбінацій різних методів.

Бюджет реалізації продукції складають за даними про очікувані обсяги і ціни реалізації з диференціацією:

- за періодами (найчастіше за місяцями);
- за видами продукції;
- за географічними регіонами;
- за продавцями;
- за клієнтами.

При розробці бюджету продажу плановий обсяг реалізації продукції необхідно порівняти зі значенням точки беззбиткової діяльності підприємства. Приклад бюджету продаж представлений у Додатку А (крок 1).

На основі бюджету продажу продукції розробляють *бюджет виробництва продукції* за її видами – виробничу програму підприємства (бюджет виробництва).

При прогнозуванні щомісячних і поквартальних обсягів виробництва за видами продукції враховують виробничі потужності підприємства, тенденції збільшення або зменшення запасів, величину зовнішніх закупівель і обсяги запасів готової продукції, які підприємство бажає мати на початок і кінець бюджетного періоду.

Бюджет прямих витрат на матеріали відображає всі матеріальні витрати підприємства на виробництво продукції (за видами). Він показує, скільки сировини і матеріалів потрібно для виробництва і скільки сировини і матеріалів повинно бути куплено з урахуванням очікуваного обсягу їх використання, а також передбачуваного рівня запасів, які повинні знаходитися на складі підприємства на кінець звітного періоду.

Для визначення обсягу закупівель використовують наступну формулу

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Обсяг} & & & & \text{Необхідний} & & \\ \text{закупівлі} & = & \text{Обсяг} & + & \text{запас запасів} & - & \text{Запас матеріалів} \\ \text{запасів} & & \text{використання} & & \text{матеріалів на} & & \text{на початок} \\ & & \text{запасів} & & \text{кінець} & & \text{бюджетного} \\ & & & & \text{бюджетного} & & \text{періоду} \\ & & & & \text{періоду} & & \end{array}$$

Бюджет прямих витрат на матеріали, переважно, складають з урахуванням термінів і порядку погашення кредиторської заборгованості за матеріали. Приклад бюджету прямих витрат на матеріали і графіка погашення кредиторської заборгованості за матеріали наведений в Додатку А (кроки 4, 5).

Бюджет прямих витрат на оплату праці відображає витрати на заробітну плату основного виробничого персоналу впродовж бюджетного періоду з розрахунку на одиницю готової продукції за видами продукції і по підприємству в цілому в натуральних і вартісних показниках, тобто з урахуванням витрат робочого часу. Його складають виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці і ставок оплати праці основного виробничого персоналу.

Оскільки витрати на оплату праці можуть визначатися виходячи із встановлених тарифних окладів і премій, розмір яких визначається за обсягом виконання працівниками підприємства планових завдань, до бюджету необхідно виділяти два основні види витрат:

- фіксовану частину оплати праці;
- відрядну частину оплати праці.

Якщо до моменту складання бюджету накопичилася значна кредиторська заборгованість з виплати заробітної плати, то треба передбачити графік її погашення. Приклад складання бюджету прямих витрат на оплату праці наведений у Додатку А (крок 6).

Бюджет прямих виробничих (операційних) витрат може складатися тоді, коли потрібний точніший облік тих виробничих витрат, які можуть бути віднесені до категорії прямих витрат. Наприклад, до таких витрат можна віднести витрати на соціальне й пенсійне страхування основних виробничих робітників, витрати на орендну плату за користування виробничим устаткуванням, амортизація виробничого устаткування і т.д.

Бюджет загальновиробничих витрат відображає обсяг всіх накладних витрат, які понесені підприємством у процесі виробництва продукції.

Загальновиробничі витрати включають постійну й змінну частини. Постійну частину таких витрат складають виробничі накладні витрати, величина яких не змінюється в результаті динаміки об'ємів виробництва. Часто до таких витрат відносять витрати на сплату орендної плати за користування виробничим і загальновиробничим устаткуванням.

Бюджет загальновиробничих витрат також відображає змінну частину загальновиробничих витрат, величина якої змінюється залежно від динаміки обсягів виробництва.

Виходячи із специфіки виникнення постійних і змінних загальновиробничих витрат, вони враховуються в бюджеті таким чином:

- постійні витрати – у розмірі фіксованої величини;
- змінні витрати – виходячи із встановленого на підприємстві нормативу таких витрат на одиницю продукції (трудомісткість одиниці або іншої бази).

Приклад складання бюджету загальновиробничих витрат наведений в Додатку А (крок 8).

Бюджет виробничих запасів містить інформацію, необхідну для підготовки двох завершальних фінансових документів основного бюджету:

- прогнозу звіту про прибутки і збитки – у частині підготовки даних про виробничу собівартість реалізованої продукції;
- прогнозу балансового звіту – у частині підготовки даних про стан нормованих оборотних коштів на кінець планованого періоду.

Обсяг незавершеного виробництва визначають, виходячи з технологічних особливостей виготовлення продукції.

Особливістю складання бюджету виробничих запасів є необхідність використання при його розрахунку виробничої собівартості одиниці продукції, яка визначається виходячи зі встановленої на підприємстві методики.

Приклад розрахунку планової собівартості продукції, що виготовляється, і складання бюджету виробничих запасів наведений в Додатку А (кроки 9 і 10).

Бюджет управлінських витрат. Адміністративні витрати – це витрати, не пов'язані з виробничою або комерційною діяльністю підприємства, а саме: витрати на утримання відділу кадрів, юридичного відділу, відділу АСУ; освітлення і опалювання споруд невикробничого призначення; платежі за користування основними засобами і нематеріальними активами в адміністративних цілях; витрати на відрядження співробітників адміністративно-управлінського персоналу; витрати на поточний ремонт адміністративних будівель; послуги зв'язку; податки і відсотки.

Більшість управлінських витрат має постійний характер. Змінна частина витрат, якщо вона присутня, планується як відсоток (наприклад, від обсягу продажу). Приклад складання бюджету управлінських витрат наведений в Додатку А (крок 11).

Бюджет комерційних витрат відображає витрати на реалізацію продукції, до яких можна віднести: витрати на рекламу, комісійні збутовим посередникам, витрати по транспортуванню продукції споживачеві і т.д.

Розрахунок комерційних витрат повинен співвідноситися з обсягом продажу, тобто не слід чекати збільшення обсягу продажу, одночасно плануючи зменшення фінансування заходів, спрямованих на стимулювання збуту і реалізацію продукції.

Більшість витрат на збут планують у відсотковому співвідношенні. При цьому величина планованого відсотка залежить від життєвого циклу продукту. Проте тут є винятки, одним з яких є витрати за користування орендованими основними засобами і нематеріальними активами (наприклад, складські приміщення, транспорт, спеціальні маркетингові програми і т.д.).

Комерційні витрати можуть групуватися за різними критеріями, основними з яких є: типи продукції; типи покупців; географія збуту.

Значну частину комерційних витрат складають витрати на рекламу і просування товару на ринок, тому необхідно дотримуватись співвідношення максимальної вигоди при мінімальних витратах.

При складанні бюджетів комерційних витрат необхідно також виділяти витрати на пакування, транспортування, страхування, зберігання, складування товарів. Приклад складання бюджету комерційних витрат наведений в Додатку А (крок 12).

Бюджет доходів і витрат – це перший з документів основного бюджету, що показує, який доход заробила компанія за звітний період і які витрати були понесені. Він є аналогом Звіту про фінансові результати (форма № 2) фінансової звітності, оскільки відображає показники господарської діяльності підприємства, яких планується досягти в бюджетному періоді. Приклад складання бюджету доходів наведений в Додатку А (крок 13).

Складання *бюджету руху грошових коштів* – один з найважливіших і найскладніших кроків у бюджетуванні, оскільки є прогноз грошових надходжень і сплату бюджетному році. Основою для його складання служать прогноз обсягу продажу, а також заздалегідь складені графіки погашення дебіторської і кредиторської заборгованості за відвантажену продукцію, отримані матеріали, оплату праці працівників підприємства і т.д.

Для спрощення розрахунку прогнозу надходження і вибуття грошових коштів на підприємство його поділяють на три частини залежно від виду діяльності, на здійснення якої підприємство несе витрати і від якої одержує доходи (операційна, інвестиційна і фінансова діяльність).

Приклад складання бюджету руху грошових коштів наведений в Додатку А (кроки 14, 15).

Балансовий звіт показує, якими засобами фінансування володіє підприємство і напрямки їх використання. Балансовий звіт характеризує фінансовий стан підприємства на конкретну дату.

Для складання прогнозу балансу використовують величини нормованих оборотних активів і величину дебіторської заборгованості, які розраховуються при підготовці відповідних бюджетів. Інвестиційні проекти служать основною для прогнозу вартості основних засобів. Пасивна частина балансу формується, виходячи з передбачуваної оборотності кредиторської заборгованості та інших поточних пасивів.

Розходження прогнозів активної і пасивної частин балансу надає інформацію про нестачу або надлишок засобів фінансування. Зміна структури балансу позначається на потоці грошових коштів.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Значення бюджетування та контролю.
2. Мета бюджетування.
3. Основні етапи бюджетування.
4. Завдання бюджетування.
5. Процедури бюджетування.
6. Класифікація бюджетів за різними ознаками.
7. Основний (генеральний) бюджет, його характеристика та значення.
8. Система поточного бюджетування.
9. Поняття операційного бюджету.
10. Поняття фінансового бюджету.
11. Структура основного бюджету підприємства.
12. Склад і взаємозв'язок бюджетів.
13. Порядок складання бюджету продажу (реалізації).
14. Порядок складання бюджету виробництва.
15. Порядок складання бюджету закупівлі основних матеріалів.
16. Порядок складання бюджету прямих витрат на оплату праці.
17. Порядок складання бюджету загальновиробничих витрат.
18. Порядок складання бюджету адміністративних витрат та витрат на збут.
19. Порядок складання бюджету запасів готової продукції.
20. Порядок складання бюджетного звіту про фінансовий результат.
21. Порядок складання бюджету грошових коштів.
22. Статичний бюджет, визначення та призначення.
23. Гнучкий бюджет, визначення та призначення.

Методика складання бюджетів

Крок 1. Складання бюджету продаж

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
Заплановані продажі (од.)														
- електроінструмент	170 000	10 000	9 000	12 000	15 000	16 000	16 000	18 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	196 000
- пневмоінструмент	10 000	500	2 000	1 000	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	17 000
- рукави	270,000	18,000	17,000	13,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	138,000
Ціна за одиницю, (грн./од.)*														
- електроінструмент	120,0	170,0	173,0	176,0	180,0	184,0	188,0	192,0	196,0	200,0	204,0	208,0	212,0	190,0
- пневмоінструмент	200,0	250,0	255,0	260,0	265,0	270,0	275,0	281,0	287,0	293,0	299,0	305,0	311,0	279,0
- рукави	30,0	50,0	51,0	52,0	53,0	54,0	55,0	56,0	57,0	58,0	59,0	60,0	61,0	56,0
Заплановані продажі (тис. грн.)														
- електроінструмент	20 400	1 700	1 557	2 112	2 700	2 944	3 008	3 456	3 920	4 000	4 080	4 160	4 240	37 877
- пневмоінструмент	2 000	125	510	260	398	405	413	422	431	440	449	458	467	4 778
- рукави	8 100	900	867	676	530	540	550	560	570	580	590	600	610	7 573
Всього продажі, (тис. грн.)	30 500	2 725	2 934	3 048	3 628	3 889	3 971	4 438	4 921	5 020	5 119	5 218	5 317	50 228

* Ціна на вироби планується з урахуванням очікуваної інфляції (2 % у місяць)

Крок 2. Складання графіка надходжень грошових коштів від продажу продукції

Найменування	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Залишок дебіторської заборгованості на кінець періоду (тис. грн.)*	6 300,0	5 907,0	5 898,0	6 156,0	6 442,0	6 767,0	7 058,0	7 596,0	8 226,0	8 613,0	8 948,0	9 288,0	9 633,0	9 633,0
Сума заборгованості в поточному періоді (тис. грн.)**		2 300,0	700,0											
Надходження від продажу кожного місяця (тис. грн.):***														
січень		818,0	1 363,0	408,0										2 590,0
лютий			880,0	1 467,0	440,0									2 787,0
березень				914,0	1 814,0	583,0								3 311,0
квітень					1 088,0	1 814,0	544,0							3 446,0
травень						1 167,0	1 945,0	583,0						3 695,0
червень							1 191,0	1 986,0	596,0					3 773,0
липень								1 331,0	2 219,0	666,0				4 216,0
серпень									1 476,0	2 461,0	738,0			4 675,0
вересень										1 506,0	2 510,0	753,0		4 769,0
жовтень											1 536,0	2 560,0	768,0	4 864,0
листопад												1 565,0	2 609,0	4 174,0
грудень													1 595,0	1 595,0
Всього продажів (тис. грн.)	28 200,0	3 118,0	2 943,0	2 790,0	3 342,0	3 564,0	3 680,0	3 900,0	4 291,0	4 633,0	4 784,0	4 878,0	4 972,0	46 895,0

* Залишок дебіторської заборгованості на кінець року з урахуванням безнадійних боргів і перехідних залишків попереднього року;

** Із залишку дебіторської заборгованості 2008 р. (6 300,0 тис. грн..) очікується доотримання 2 300 тис. грн. в січні й 700 тис.грн. - в лютому;

*** 30 % продажу оплачуються в тому ж місяці, 50 і 15 % продажу оплачуються в наступних місяцях, що залишилися 5 % є безнадійними після позовної давності.

Крок 3. Складання бюджету виробництва продукції

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Заплановані продажі (од.)														
- електроінструмент	170 000	10 000	9 000	12 000	15 000	16 000	16 000	18 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	196 000
- пневмоінструмент	10 000	500	2 000	1 000	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	17 000
- рукави	270,000	18,000	17,000	13,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	138,000
<i>плюс</i> Запас готової продукції на кінець періоду, який бажає мати підприємство (од.)*														
- електроінструмент		900	1 200	1 500	1 600	1 600	1 800	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	
- пневмоінструмент		200	100	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	
- рукави		1 700	1 300	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	
<i>мінус</i> Запланований запас продукції на початок періоду (од.)**														
- електроінструмент		1 000	900	1 200	1 500	1 600	1 600	1 800	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	
- пневмоінструмент		50	200	100	150	150	150	150	150	150	150	150	150	
- рукави		1,800	1 700	1 300	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	
Кількість одиниць продукції, що повинна бути виготовлена (од.)														
- електроінструмент		9 900	9 300	12 300	15 100	16 000	16 200	18 200	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	197 000
- пневмоінструмент		650	1 900	1 050	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	17 100
- рукави		17 900	16 600	12 700	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	137 200

* Запас готової продукції на кінець періоду складає 10% від продажу наступного місяця

** Запас готової продукції на початок періоду дорівнює кінцевому запасу попереднього періоду

Крок 4. Складання бюджету прямих витрат на матеріали

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Кількість одиниць продукції, що повинна бути виготовлена (од.)														
- електроінструмент		9 900	9 300	12 300	15 100	16 000	16 200	18 200	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	197 000
- пневмоінструмент		650	1 900	1 050	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	17 100
- рукави		17 900	16 600	12 700	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	137 200
Прямі витрати на матеріали на одиницю виробу (грн./од.)*														
- електроінструмент		74,0	75,0	77,0	79,0	81,0	83,0	85,0	87,0	89,0	91,0	93,0	95,0	
- пневмоінструмент		40,0	41,0	42,0	43,0	44,0	45,0	46,0	47,0	48,0	49,0	50,0	51,0	
- рукави		28,0	29,0	30,0	31,0	32,0	33,0	34,0	35,0	36,0	37,0	38,0	39,0	
Всього прямі витрати на матеріали (тис. грн.)	14 255,0	1 260,0	1 257,0	1 372,0	1 567,0	1 682,0	1 742,0	1 956,0	2 161,0	2 212,0	2 264,0	2 315,0	2 367,0	22 155,0
<i>плюс</i> Запас матеріалів на кінець періоду, який бажає мати підприємство (тис.грн.):**	696,0	503,0	549,0	627,0	673,0	697,0	782,0	864,0	885,0	906,0	926,0	947,0	947,0	947,0
<i>мінус</i> Запас матеріалів на початок періоду (тис. грн.)***	534,0	504,0	503,0	549,0	627,0	673,0	697,0	782,0	864,0	885,0	906,0	926,0	947,0	
Всього сума витрат на закупівлю матеріалів (тис.грн.)	14 417,0	1 259,0	1 303,0	1 450,0	1 613,0	1 706,0	1 827,0	2 038,0	2 182,0	2 233,0	2 284,0	2 336,0	2 367,0	22 598,0

* Прямі матеріали на одиницю продукції взяті з калькуляцій на вироби, з урахуванням очікуваної інфляції (2% в місяць)

** Запаси матеріалів на кінець періоду складають 40 % від потреби в матеріалах наступного місяця

*** Запас матеріалів на початок періоду дорівнює кінцевому запасу попереднього періоду

Крок 5. Складання графіку оплати за придбання матеріалів

Найменування	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Залишок кредиторської заборгованості на кінець періоду (тис. грн.)*	1 000,0	929,0	950,0	1 023,0	1 104,0	1 150,0	1 210,0	1 315,0	1 387,0	1 412,0	1 437,0	1 463,0	1 478,0	1 478,0
Сума заборгованості до погашення в поточному періоді (тис. грн.):**	700,0													
Виплати по закупках матеріалів кожного місяця (тис. грн.):***														
січень		630,0	630,0											1 260,0
лютий			652,0	652,0										1 304,0
березень				725,0	725,0									1 450,0
квітень					807,0	807,0								1 614,0
травень						853,0	853,0							1 706,0
червень							914,0	914,0						1 828,0
липень								1 019,0	1 019,0					2 038,0
серпень									1 091,0	1 091,0				2 182,0
вересень										1 117,0	1 117,0			2 234,0
жовтень											1 142,0	1 142,0		2 284,0
листопад												1 168,0	1 168,0	2 336,0
грудень													1 184,0	1 184,0
Всього продажів, (тис. грн.)	13 417,0	1 330,0	1 282,0	1 377,0	1 532,0	1 660,0	1 767,0	1 933,0	2 110,0	2 208,0	2 259,0	2 310,0	2 352,0	22 120,0

* Залишок кредиторської заборгованості за матеріали на кінець періоду

** Залишок кредиторської заборгованості 2008 р. в сумі 700 тис.грн. підлягає погашенню у січні 2009 р.

*** 50 % придбаних матеріалів оплачуються в тому ж місяці, інші 50 % в наступному місяці

Крок 6. Складання бюджету витрат на оплату праці

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
Кількість одиниць продукції, що повинна бути виготовлена (од.)														
- електроінструмент		9 900	9 300	12 300	15 100	16 000	16 200	18 200	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	197 000
- пневмоінструмент		650	1 900	1 050	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	17 100
- рукави		17 900	16 600	12 700	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	137 200
Прямі витрати на оплату праці на одиницю виробу (год./од.)*														
- електроінструмент		5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	
- пневмоінструмент		5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	
- рукави		0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	
Всього прямі витрати на оплату праці (тис. час), в т.ч.		58,0	61,0	71,0	86,0	91,0	92,0	102,0	111,0	111,0	111,0	111,0	111,0	1 116,0
- електроінструмент		49,5	46,5	61,5	75,5	80	81	91	100	100	100	100	100	985,00
- пневмоінструмент		3,25	9,5	5,25	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	85,50
- рукави		5,37	4,98	3,81	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	41,16
Погодинна тарифна ставка (грн./год.).		4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	
Прямі витрати на оплату праці (тис. грн.):														
- електроінструмент		198,0	186,0	246,0	302,0	320,0	324,0	364,0	400,0	400,0	400,0	400,0	400,0	3940,0
- пневмоінструмент		13,0	38,0	21,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	342,0
- рукави		21,5	19,9	15,2	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	164,6
Всього сума витрат на оплату праці (тис.грн.)	2 943,0	232,5	243,9	282,2	344,0	362,0	366,0	406,0	442,0	442,0	442,0	442,0	442,0	4 446,64

Крок 7. Складання графіку погашення заборгованості з оплати праці

Найменування	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Залишок кредиторської заборгованості з оплати праці на кінець періоду (тис. грн.)*	200,0	116,24	116,24	121,96	141,12	172,0	181,0	183,0	203,0	221,0	221,0	221,0	221,0	221,0
Сума заборгованості до погашення в поточному періоді (тис. грн.)**		200,0												
Виплати з оплати праці кожного місяця (тис. грн.):***														
січень		116,24	116,24											232,48
лютий			121,96	121,96										243,92
березень				141,12	141,12									282,24
квітень					172,0	172,0								344,0
травень						181,0	181,0							362,0
червень							183,0	183,0						366,0
липень								203,0	203,0					406,0
серпень									221,0	221,0				442,0
вересень										221,0	221,0			442,0
жовтень											221,0	221,0		442,0
листопад												221,0	221,0	442,0
грудень													221,0	221,0
Всього продажів, (тис. грн.)	2 843,0	316,24	238,2	263,08	313,1	353,0	364,0	386,0	424,0	442,0	442,0	442,0	442,0	3993,16

* Залишок кредиторської заборгованості з оплати праці на кінець періоду

** Залишок кредиторської заборгованості 2008 р. в сумі 200 тис. грн.. підлягає погашенню в січні 2009 р.

*** 50 % зарплати виплачується в тому ж місяці, інші 50 % у наступному місяці.

Крок 8. Складання бюджету загальновиробничих витрат

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
Заплановані прямі витрати праці (тис. год).		58,0	61,0	71,0	86,0	91,0	92,0	102,0	111,0	111,0	111,0	111,0	111,0	1 116,0
Ставка змінних накладних витрат (грн./год.)		1,2	1,202	1,204	1,206	1,208	1,210	1,212	1,214	1,216	1,218	1,220	1,222	
Всього змінних витрат, що плануються (тис.грн.)		358,09	349,91	327,88	334,80	346,13	348,65	373,82	396,48	396,48	396,48	396,48	396,48	4 421,67
<i>плюс</i> Постійні накладні витрати, що плануються (тис.грн.), в т.ч.:		935,0	898,0	906,0	784,0	782,0	790,0	799,0	808,0	827,0	976,0	985,0	1 044,0	10 534,0
амортизація	2 100,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	3 000,0
непрямі матеріали		80,0	82,0	84,0	86,0	88,0	90,0	92,0	94,0	96,0	98,0	100,0	102,0	1 092,0
енергетичні ресурси		280,0	235,0	235,0	105,0	95,0	95,0	95,0	95,0	105,0	245,0	245,0	295,0	2 125,0
зарплата іншого виробничого персоналу з нарахуваннями		60,0	61,0	62,0	63,0	64,0	65,0	66,0	67,0	68,0	69,0	70,0	71,0	786,0
утримання та ремонт устаткування		70,0	71,0	72,0	73,0	74,0	75,0	77,0	79,0	81,0	83,0	85,0	87,0	927,0
поточний ремонт основних невидобничих фондів		140,0	143,0	146,0	149,0	152,0	155,0	158,0	161,0	164,0	167,0	170,0	173,0	1 878,0
інші постійні накладні витрати		55,0	56,0	57,0	58,0	59,0	60,0	61,0	62,0	63,0	64,0	65,0	66,0	726,0
Всього загальновиробничих витрат (тис. грн.)	7 500,0	1 293,1	1 247,9	1 233,9	1 118,8	1 128,1	1 138,7	1 172,8	1 204,5	1 223,5	1 372,5	1 381,5	1 440,5	14 955,7
<i>Мінус</i> Амортизація (тис. грн.)		250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	250,0	3 000,0
Всього виплати грошових коштів по загальновиробничих витратах (тис. грн.)	5 400,0	1 043,1	997,9	983,9	868,8	878,1	888,7	922,8	954,5	973,5	1 122,5	1 131,5	1 190,5	11 955,7

Крок 9. Розрахунок собівартості виробництва одиниці виробу

Найменування витрат	2008 р. (факт) ср. знач.	Місяці												2009 р. (план) ср. знач
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Розрахунок собівартості виробництва електроінструменту														
Прямі матеріальні витрати (грн.)		74,0	75,0	77,0	79,0	81,0	83,0	85,0	87,0	89,0	91,0	93,0	95,0	
Прямі витрати на оплату праці (грн.)		20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	
Загальновиробничі витрати, в т.ч.														
Змінні накладні витрати, що плануються на одиницю виробу (грн.)		6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	
Постійні накладні витрати, що плануються на одиницю виробу (грн.)*		0,0329	0,0323	0,0348	0,0295	0,0284	0,0285	0,0269	0,0257	0,0263	0,0310	0,0313	0,0331	
Всього собівартість одиниці виробу, грн.														
- з повним розподілом витрат, (грн.)	105,3	100,14	101,14	103,14	105,14	107,14	109,14	111,14	113,14	115,14	117,14	119,14	121,14	110,22
- директ-костінг (грн.)	104,2	100,11	101,11	103,11	105,11	107,11	109,11	111,11	113,11	115,11	117,11	119,11	121,11	110,19
Розрахунок собівартості виробництва пневмоінструменту														
Прямі матеріальні витрати (грн.)		40,0	41,0	42,0	43,0	44,0	45,0	46,0	47,0	48,0	49,0	50,0	51,0	
Прямі витрати на оплату праці, (грн.)		20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	
Загальновиробничі витрати, в т.ч.														
Змінні накладні витрати, що плануються на одиницю виробу (грн.)		6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	6,11	

Постійні накладні витрати, що плануються на одиницю виробу (грн.)*		0,0329	0,0323	0,0348	0,029	0,0284	0,0285	0,027	0,026	0,026	0,031	0,0313	0,03314	
Всього собівартість одиниці виробу, грн.														
- з повним розподілом витрат, (грн.)	65,6	66,14	67,14	68,14	69,14	70,14	71,14	72,1	73,1	74,1	75,14	76,14	77,143	71,64
- директ-костінг (грн.)	63,2	66,11	67,11	68,11	69,11	70,11	71,11	72,1	73,1	74,1	75,11	76,11	77,11	71,61
Розрахунок собівартості виробництва рукавів														
Прямі матеріальні витрати (грн.)		28,0	29,0	30,0	31,0	32,0	33,0	34,0	35,0	36,0	37,0	38,0	39,0	
Прямі витрати на оплату праці (грн.)		1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	
Загальновиробничі витрати, в т.ч.														
Змінні накладні витрати, що плануються на одиницю виробу (грн.)		0,3666	0,3666	0,3666	0,367	0,3666	0,3666	0,367	0,367	0,367	0,3666	0,3666	0,3666	
Постійні накладні витрати, що плануються на одиницю виробу (грн.)*		0,0329	0,0323	0,0348	0,0295	0,0284	0,0285	0,0269	0,0257	0,0263	0,0310	0,0313	0,0331	
Всього собівартість одиниці виробу, грн.														
- з повним розподілом витрат, (грн.)	27,3	29,599	30,599	31,601	32,596	33,595	34,595	35,594	36,592	37,593	38,598	39,598	40,600	35,097
- директ-костінг, (грн.)	26,7	29,567	30,567	31,567	32,567	33,567	34,567	35,567	36,567	37,567	38,567	39,567	40,567	35,067

* При розподілі постійних загальновиробничих витрат за базу розподілу використовують обсяг виробництва, що планується в наступному році.

Крок 10. Складання бюджету виробничих запасів

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
Запас готової продукції на кінець періоду, який бажає мати підприємство (од.)														
- електроінструмент		900	1 200	1 500	1 600	1 600	1 800	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	20 600
- пневмоінструмент		200	100	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	1 800
- рукави		1 700	1 300	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	13 000
Виробнича собівартість одиниці виробу за методом повного розподілу витрат (грн.)														
- електроінструмент		100,14	101,14	103,14	105,14	107,14	109,14	111,14	113,14	115,14	117,14	119,14	121,14	110,22
- пневмоінструмент		66,14	67,14	68,14	69,14	70,14	71,14	72,1	73,1	74,1	75,14	76,14	77,143	71,64
- рукави		29,599	30,599	31,601	32,596	33,595	34,595	35,594	36,592	37,593	38,598	39,598	40,600	35,097
Запас готової продукції на кінець періоду, який бажає мати підприємство (тис.грн.)														
- електроінструмент		90,13	121,4	154,7	168,2	171,4	196,4	222	226	230	234,3	238,3	242,29	2295,98
- пневмоінструмент		13,23	6,714	10,22	10,37	10,52	10,67	10,8	11	11,1	11,27	11,42	11,571	128,90
- рукави		50,32	39,78	31,6	32,6	33,6	34,6	35,6	36,6	37,6	38,6	39,6	40,6	451,06
Запас основних матеріалів, (тис. грн.) в т.ч.*		503,0	549,0	627,0	673,0	697,0	782,0	864,0	885,0	906,0	926,0	947,0	947,0	
- електроінструмент		279,0	379,0	477,0	518,0	538,0	619,0	696,0	712,0	728,0	744,0	760,0	760,0	760,0
- пневмоінструмент		31,0	18,0	26,0	26,0	27,0	28,0	28,0	29,0	29,0	30,0	31,0	31,0	31,0
- рукави		193,0	152,0	124,0	128,0	132,0	136,0	140	144,0	148,0	152,0	156,0	156,0	156,0

* Запаси матеріалів на кінець періоду складають 40 % від потреби в матеріалах наступного місяця.

Крок 11. Складання бюджету управлінських витрат

Найменування виробів	2008 р. (факт.)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
Об'єм продаж, що планується на бюджетний рік (тис.грн.)	30 500,0	2 725,0	2 934,0	3 048,0	3 628,0	3 889,0	3 971,0	4 438,0	4 921,0	5 020,0	5 119,0	5 218,0	5 317,0	50 228,0
Управлінські витрати, що плануються на бюджетний рік (тис. грн.), в т.ч.:														
- амортизація		15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	180,0
- утримання будівель та приміщень*		50,0	51,0	52,0	53,0	54,1	55,2	56,3	57,4	58,5	59,7	60,9	62,1	670,0
- заробітна плата управлінського та іншого загальнозаводського персоналу		55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	55,0	660,0
- канцелярські витрати		6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	6,1	73,2
- послуги зв'язку		12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	12,2	146,4
- витрати на відрядження*		10,0	10,2	10,4	10,6	10,8	11,0	11,2	11,4	11,6	11,8	12,0	12,2	133,0
- відсотки за кредити				2,0	11,0	5,0	1,0						11,86	19,0
- податки, які не включаються у собівартість виробів**		90,0	91,8	93,6	95,5	97,4	99,3	101,3	103,3	105,4	107,5	109,7	111,9	1 207,0
- інші витрати		37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	37,2	446,4
Всього управлінських витрат, (тис.грн.)		275,5	278,5	283,5	295,6	292,8	292,0	294,3	297,6	301,0	304,5	308,1	323,6	3547,0
мінус амортизація (тис. грн.)		15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	180,0
Всього управлінських витрат до сплати, (тис.грн.)		260,5	263,5	268,5	280,6	277,8	277,0	279,3	282,6	286,0	289,5	293,1	308,6	3 367,0

* Витрати на утримання будівель і на відрядження прогнозують з урахуванням очікуваної інфляції (2 % у місяці)

** Витрати на сплату податків прогнозують, виходячи із зростанням обсягу продажу.

Крок 12. Складання бюджету комерційних витрат

Найменування виробів	2008 р. (факт.)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Обсяг продажу, що планується на бюджетний рік (тис.грн.)	30 500,0	2 725,0	2 934,0	3 048,0	3 628,0	3 889,0	3 971,0	4 438,0	4 921,0	5 020,0	5 119,0	5 218,0	5 317,0	50 228,0
Ставки змінних комерційних витрат на гривню продажу, (%):														
- комісійні		3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	
- доставка		1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	
- преміальні		0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	
- інші змінні витрати		0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	
Всього змінні комерційні витрати, що плануються (тис. грн.)		125,4	135,0	140,2	166,9	178,9	182,7	204,2	226,4	230,9	235,5	240,0	244,6	2310,5
<i>плюс</i> Постійні комерційні витрати, що плануються на бюджетний період, (тис. грн.), в т.ч.														
- реклама та просування товару		2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	30,0
- маркетинг		0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	8,4
- оклади торговельних агентів		10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	120,0
- інші постійні витрати		5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	60,0
Всього постійні комерційні витрати, що плануються (тис. грн.)		18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	18,2	218,4
<i>мінус</i> амортизація (тис. грн.)		5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	60,0
Всього комерційних витрат до сплати (тис.грн.)		138,6	148,2	153,4	180,1	192,1	195,7	217,4	239,6	244,1	248,7	253,3	257,8	2523,9

Крок 13. Складання бюджету доходів та витрат

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Виручка від реалізації продукції, робіт, послуг (тис. грн.)	30 500,0	2 725,0	2 934,0	3 048,0	3 628,0	3 889,0	3 971,0	4 438,0	4 921,0	5 020,0	5 119,0	5 218,0	5 317,0	50 228,0
Виробнича собівартість реалізації продукції методом повного розподілу витрат (тис. грн.)		1 564,3	1 576,2	1 741,6	2 017,3	2 155,4	2 220,7	2 486,8	2 738,3	2 789,9	2 841,5	2 893,0	2 944,6	27 969,4
Комерційні витрати (тис. грн.)		143,6	153,2	158,4	185,1	197,1	200,9	222,3	244,6	249,1	253,7	258,2	262,8	2 528,9
Адміністративні витрати (тис. грн.)		275,5	278,5	281,5	284,6	287,8	291	294,3	297,6	301	304,5	308,1	311,7	3 516,10
Прибуток (+), збиток (-) від реалізації (тис. грн.)		741,71	926,20	866,52	1 141,04	1 248,73	1 258,43	1 434,52	1 640,50	1 680,02	1 719,32	1 758,66	1 797,94	16 213,59
Відсотки до отримання (+), сплати (-), (тис. грн.)				2,0	11,0	5,0	1,0						11,86	30,86
Інші операційні доходи (+), витрати (-), (тис. грн.)														
Прибуток (+), збиток (-) від фінансово-господарської діяльності, (тис. грн.)		741,7	926,2	864,5	1 130,0	1 243,7	1 257,4	1 434,5	1 640,5	1 680,0	1 719,3	1 758,7	1 797,9	16 182,7
Інші позареалізаційні доходи (+), витрати (-), (тис. грн.)														
Прибуток (+), збиток (-) звітного періоду (тис. грн.)		741,7	926,2	864,5	1 130,0	1 243,7	1 257,4	1 434,5	1 640,5	1 680,0	1 719,3	1 758,7	1 797,9	16 182,7
Податок на прибуток (тис. грн.)*					633,1			907,8			1188,8			2729,7
Нерозподілений прибуток, (тис. грн.)		741,7	926,2	864,5	496,9	1243,7	1257,4	526,7	1640,5	1680,0	530,6	1 758,7	1 797,9	13 453,1
Нерозподілений прибуток наростаючим підсумком (тис. грн.)		741,7	1 667,9	2 532,4	3 029,4	4 273,1	5 530,5	6 057,3	7 697,7	9 377,8	9 908,3	11 667,0	13 453,1	13 453,1

* З метою складання бюджету доходів та витрат податок на прибуток складає 25 % і сплачується один раз за квартал у місяці, що слідує за звітним кварталом.

Крок 14. Складання бюджету руху грошових коштів від операційної діяльності

Найменування виробів	2008 р. (факт.)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	бере- зень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вере- сень	жовтень	листо- пад	грудень	
Залишок грошових коштів на початок бюджетного періоду (тис. грн.)	3,0	3,0	32,6	45,9	4,96	39,8	242,8	430,2	8,2	288,5	767,9	1,5	449,7	882,7
Надходження грошових коштів від реалізації продукції (тис. грн.)														
Виручка від реалізації продукції, робіт, послуг														
- від реалізації поточного періоду		818,0	880,0	914,0	1 088,0	1 167,0	1 191,0	1 331,0	1 476,0	1 506,0	1 536,0	1 565,0	1 595,0	15 067,0
- від реалізації попереднього періоду		2 300,0	2 063,0	1 876,0	2 254,0	2 397,0	2 489,0	2 569,0	2 815,0	3 127,0	3 248,0	3 313,0	3 377,0	31 828,0
Аванси, які було отримано від покупців (тис. грн.)														
Всього надійшло грошових коштів (тис. грн.)		3 118,0	2 943,0	2 790,0	3 342,0	3 564,0	3 680,0	3 900,0	4 291,0	4 633,0	4 784,0	4 878,0	4 972,0	46 895,0
Всього грошових коштів (тис. грн.)		3 121,0	2 975,6	2 835,9	3 347,0	3 603,8	3 922,8	4 330,2	4 299,2	4 921,5	5 551,9	4 879,5	5 421,7	49 209,9
Сплата грошових коштів при операційній діяльності (тис. грн.)														
- прямі матеріали		1 330,0	1 282,0	1 377,0	1 532,0	1 660,0	1 767,0	1 933,0	2 110,0	2 208,0	2 259,0	2 310,0	2 352,0	22 120,0
- прямі витрати з оплати праці		316,2	238,2	263,1	313,1	353,0	364,0	386,0	424,0	442,0	442,0	442,0	442,0	4425,6
- загальноувиробничі		1 043,1	997,9	983,9	868,8	878,1	888,7	922,8	954,5	973,5	1 122,5	1 131,5	1 190,5	11 955,7
- комерційні витрати		138,6	148,2	153,4	180,1	192,1	195,9	217,4	239,6	244,1	248,7	253,2	257,8	2 523,9

- управлінські витрати		260,5	263,5	268,5	280,6	277,8	277,0	279,3	282,6	286,0	289,5	293,1	308,6	3367,0
- податок на прибуток					632,6			903,6			1188,8			2 724,9
- інші виплати														
Всього сплати грошових коштів, (тис. грн.)		3 088,4	2 929,8	3 045,9	3 807,2	3 360,99	3 492,57	4 642,00	4 010,67	4 153,62	5 550,43	4 429,83	4 550,84	47 117,09
Надлишок (дефіцит) грошових коштів (тис.грн.)*		32,61	45,85	-210,04	-460,24	242,77	430,20	-311,80	288,54	767,92	1,48	449,66	870,81	2 092,86

* Дефіцит грошових коштів виражає потребу в короткостроковому фінансуванні операційної діяльності, яка може бути покрита за рахунок фінансової (отримання кредитів та ін.) або інвестиційної діяльності (реалізація майна та ін.). Неможливість короткострокового фінансування операційної діяльності потребує перегляду виробничих показників.

** Для покриття дефіциту грошових коштів були взяті кредити: у квітні – 215 тис. грн., у травні – 500 тис. грн., в серпні – 320 тис. грн. Строк погашення квітневого й травневого кредитів та процентів за них настає 30 грудня бюджетного року, а серпневого – 20 лютого наступного року.

Крок 15. Складання бюджету руху грошових коштів від фінансової діяльності

Найменування виробів	2008 р. (факт)	Місяці												2009 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
Надлишок (дефіцит) грошових коштів, (тис.грн.)		32,6	45,9	-210,0	-460,2	242,8	430,2	-311,8	288,5	767,9	1,5	449,7	870,8	2 092,9
Надходження грошових коштів від фінансової діяльності (тис. грн.)														
- отримання короткострокових кредитів та позик					215,0	500,0			320,0					1 035,0
- інші надходження														
Всього надійшло грошових коштів (тис. грн.)					215,0	500,0			320,0					1 035,0
Сплата грошових коштів від фінансової діяльності (тис. грн.)														
- погашення кредитів та позик													715,0	715,0
- виплата процентів за кредит*				2,0	11,0	5,0	1,0						11,86	11,86
- короткострокові фінансові вкладення**														
- сплата дивідендів														
Всього сплата грошових коштів, (тис. грн.)				2,0	11,0	5,0	1,0						726,86	726,86
Остаток грошових коштів на кінець періоду		32,6	45,9	- 210,0	- 245,2	742,8	430,2	- 311,8	608,5	767,9	1,5	449,7	155,8	

* Сплата процентів за кредити й позики враховується у складі управлінських витрат і входить до бюджету руху грошових коштів від операційної діяльності

** Тимчасовий надлишок грошових коштів від операційної або інвестиційної діяльності можна розмістити у високоліквідних цінних паперах та інших короткострокових фінансових вкладеннях

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України // Бух. облік і аудит. - 1999. - № 6. - С. 9-13.
2. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України № 283/97-ВР від 22.03.97 р.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, № 291.
5. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М. Финансы и статистика, 2002. - 952 с.
6. Бахрушина М.А. Бухгалтерский учет управленческий: Уч. пособие: ВЗФЭИ. - М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. - 359 с.
7. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. - К.: Лібра, 2003. - 704 с.
8. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 224 с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Пер. с англ. - М: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 1071 с.
10. Ю.Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.-350 с.
11. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 352 с.
12. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. Изд. 2 изм. и доп. -М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К», 2003. - 416 с.
13. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник. - К.: Наука, 2004. - 550 с.
14. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. -Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 356 с
15. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М: Финансы и статистика, 1993. - 496 с.
16. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». - М.: Финансы и статистика, 1993. - 125 с.
17. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.
18. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994. 144 с.
19. Управленческий учет / Под ред. В.Ф. Паля и Р. Вандер Вила. М.: ИНФРА-М, 1997. 80 с.

20. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Д. Теория бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997.
21. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.
22. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации, примеры. М., 1993.
23. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с пол. М.: Финансы и статистика, 1991. 237 с.
24. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. /Под ред. Н.Д. Эриашвили. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 170 с.
25. Управленческий учет / Под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. - М.: ИНФРА, 1997.-480 с.
26. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. -М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 512 с.
27. Хорнгрен Ч.Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. - М. : Финансы и статистика, 1995. - 416 с.
28. Энтони Р., Дж. Рис. Учет: ситуации и примеры// Под ред. А.М. Петричкова. - М. : Финансы и статистика, 1993. - 560 с.
29. Райан Боб. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. -М: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 616 с.
30. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Власова Олена Євгенівна

Управлінський облік

Конспект лекцій з дисципліни для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 0501 – «Економіка і підприємництво», 6.030509 «Облік і аудит» спеціальності «Облік і аудит»)

Редактор О.С. Кравцова

Верстка Ю.П. Степась

План 2009, поз. 142 Л

Підп. до друку 23.11.2009	Формат 60×84 1/16	Папір офісний
Друк на ризографі	Умовн.-друк. арк. 7,0	
Тираж 50 прим.	Зам. №	

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rectorat@ksame.kharkov.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи: ДК №731 від 19.12.2001