

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

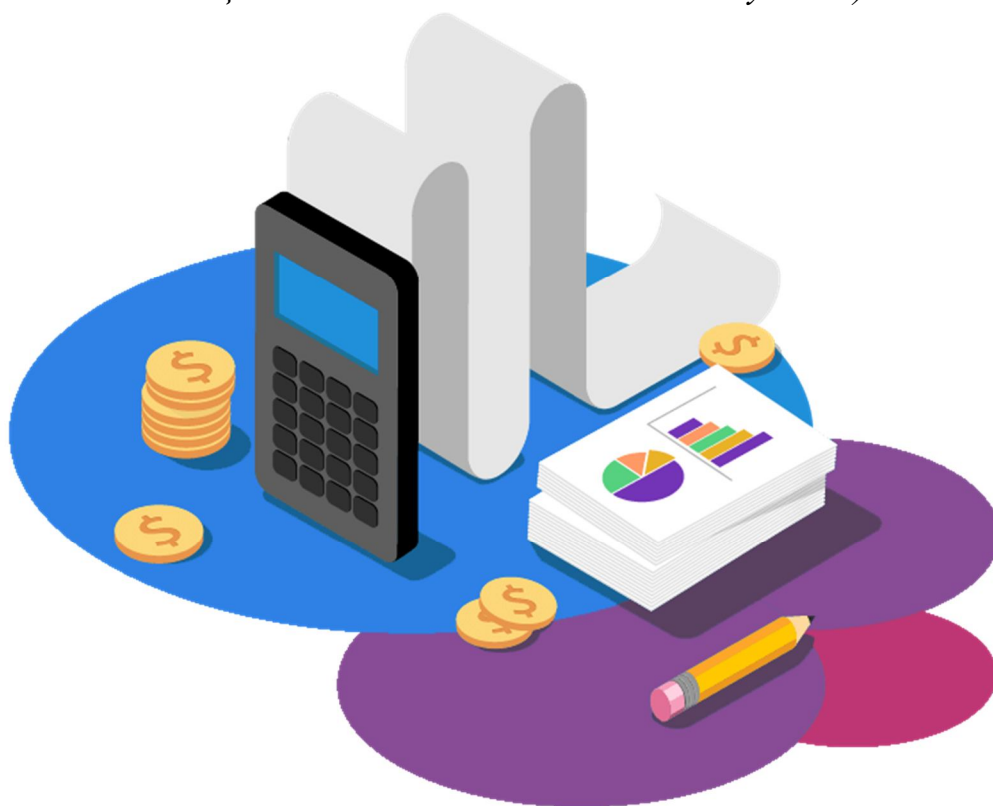
**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені О. М. БЕКЕТОВА**

О. Є. Власова

УПРАВЛІНСЬКІЙ ОБЛІК

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*(для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування)*



**Харків
ХНУМГ ім. О. М. Бекетова
2021**

Власова О. Є. *Управлінський облік : конспект лекцій для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування / О. Є. Власова ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. – 180 с.*

Автор: канд. екон. наук, доц. О. Є. Власова

Рецензент:

Н. Є. Лелюк, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту (Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова)

Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, протокол № 3 від 17.10.2019.

У конспекті лекцій розглянуто нову для України сферу 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 практично застосовувати. Призначений для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування.

© О. Є. Власова, 2021

© ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021

ЗМІСТ

Вступ.....	6
Змістовий 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 Предмет, об'єкти та метод управлінського обліку.....	12
1.3 Інструментарій управлінського обліку.....	14
1.4 Принципи управлінського обліку.....	17
1.5 Основні чинники, що впливають на вибір шляхів організації системи управлінського обліку на підприємстві.....	23
1.6 Типи організації управлінського обліку в системі рахунків.....	25
Питання для самоконтролю.....	27
Тема 2 Місце управлінського обліку в обліково-аналітичній системі підприємства.....	28
2.1 Взаємозв'язок різних видів обліку в рамках єдиної облікової системи.....	28
2.2 Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті управління підприємством.....	30
Питання для самоконтролю.....	33
Тема 3 Затрати як об'єкт управлінського обліку: сутність та класифікація.....	34
3.1 Тлумачення поняття «витрати» та «затрати» у різних системах обліку.....	34
3.2 Основні принципи класифікацій витрат.....	37
3.3 Класифікація затрат за особливостями організації та обліку.....	39
3.4 Класифікація затрат для оцінки запасів і визначення фінансового результату.....	44
3.5 Класифікація затрат для прийняття управлінських рішень, прогнозування та планування.....	47
3.6 Класифікація затрат для здійснення процесу контролю і регулювання.....	51
3.7 Порівняльний аналіз обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах.....	52
3.8 Поведінка та функції затрат.....	55
Питання для самоконтролю.....	70
Змістовий модуль 2 Системи обліку і калькулювання витрат діяльності.....	72
Тема 4 Система обліку і калькулювання за повними витратами.....	72
4.1 Методи і принципи калькуляції.....	72

4.2 Класифікація методів обліку витрат і собівартості залежно від об'єктів калькуляції.....	75
4.2.1 Попроцесна калькуляція собівартості.....	75
4.2.2 Позамовна калькуляція собівартості.....	78
4.3 Облік і розподіл виробничих накладних витрат.....	80
Питання для самоконтролю.....	83
Тема 5 Система обліку і калькулювання за змінними витратами.....	84
5.1 Відмінність між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами.....	84
5.2 Порівняння впливу калькуляції собівартості за змінними витратами і калькуляції з повним розподілом витрат на величину прибутку.....	87
5.3 Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і директ-костингу.....	88
Питання для самоконтролю.....	90
Тема 6 Система обліку і калькулювання за нормативними витратами.....	91
6.1 Значення системи обліку та калькулювання собівартості продукції за нормативними затратами.....	91
6.2 Організація нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.....	93
6.3 Система «стандарт-кост» – особливості обліку затрат і калькулювання собівартості та переваги їх використання.....	96
6.4 Контроль і оцінка результатів діяльності.....	97
Питання для самоконтролю.....	101
Тема 7 Сучасні системи обліку і калькулювання собівартості.....	102
7.1 Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за видами діяльності (ABC-метод).....	102
7.2 Управління затратами за цільовою собівартістю – метод target-costing.....	105
7.3 Калькулювання собівартості повного життєвого циклу продукту.....	107
7.4 Калькулювання собівартості в системі «Just-in-time» (JIT, «точно в строк»).....	110
Змістовий модуль 3 Контроль та оцінка результатів діяльності підприємств в рамках системи управлінського обліку. Бюджетування і контроль витрат.....	114
Тема 8 Аналіз взаємозв'язку «затрати – обсяг діяльності – прибуток».....	114
8.1 Сутність та значення аналізу взаємозв'язку «затрати – обсяг – прибуток».....	114
8.2 Методи визначення точка беззбитковості.....	116
8.3 Маржинальний запас міцності.....	119

8.4 Операційний важіль.....	121
8.5 Застосування методу «витрати – обсяг – прибуток» для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку.....	125
Питання для самоконтролю.....	126
Тема 9 Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.....	127
9.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.....	127
9.2 Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації.....	132
9.3 Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання.....	133
9.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва.....	137
9.5 Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації.....	140
Питання для самоконтролю.....	142
Тема 10 Облік і контроль за центрами відповідальності.....	143
10.1 Поняття і принципи виділення відповідальності.....	143
10.2 Основні принципи встановлення відповідальності менеджерів (керівників) центрів.....	144
10.3 Класифікація центрів відповідальності.....	145
10.4 Класифікація центрів відповідальності за функціональною ознакою.....	148
Питання для самоконтролю.....	149
Тема 11 Бюджетування і контроль.....	149
11.1 Планування господарської діяльності як одна з функцій управлінського обліку.....	150
11.2 Сутність бюджетування і види бюджетів (кошторисів), що складаються на підприємстві.....	151
11.3 Принципи розробки бюджетів діяльності.....	154
Питання для самоконтролю.....	160
Список рекомендованої літератури.....	161
Додатки.....	163

ВСТУП

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

Управлінський облік є нормативною дисципліною для студентів спеціальності 071 – Облік і оподаткування, викладання якої передбачено 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:

- отримати знання про зміст, структуру та призначення управлінського обліку; особливості розробки та застосування методик управлінського обліку; про сучасні підходи до ведення управлінського обліку в умовах зміни зовнішнього і внутрішнього середовища діяльності господарюючого суб'єкта;

- отримати уявлення про можливості використання внутрішньої обліково-аналітичної інформації з метою оцінки ефективності діяльності господарюючого суб'єкта і його керівників.

Матеріали, викладені в конспекті лекцій, сприяють отримати наступні компетентності:

- здатність володіти сучасними методиками управлінського обліку;
- здатність визначати місце управлінського обліку в загальній системі управління підприємства;

- здатність до практичного використання класифікації витрат;
- здатність до визначення собівартості продукції залежно від об'єкта витрат та повноти включення затрат;

- здатність до здійснення обліку прямих та непрямих витрат, калькулювання виробничої собівартості продукції;

- здатність до визначення фінансового результату у системі калькулювання за повними витратами;

- здатність до застосування основних показників калькулювання собівартості продукції за методом «директ-костінг»;

- здатність до визначення фінансового результату у системі калькулювання за змінними витратами;

- здатність до використання взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку для вирішення конкретних управлінських завдань;

- здатність до застосування основних методів визначення трансфертних цін;
- здатність до аналізу діяльності центрів відповідальності;
- здатність до складання основних видів бюджетів;
- здатність до розробки генерального бюджету та взаємоузгодження його елементів;
- здатність до постановки та вирішення задач обліку релевантних витрат і доходів для прийняття поточних та довгострокових рішень.

Зміст курсу «Управлінський облік» викладено в одинадцяти темах, які розділені на 3 змістові модулі:

1. Теоретичні основи організації управлінського обліку.
2. Системи обліку і калькулювання затрат діяльності.
3. Контроль та оцінка результатів діяльності підприємств в рамках системи управлінського обліку. Бюджетування і контроль витрат.

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 Предмет, об'єкти та метод управлінського обліку.
- 1.3 Інструментарій управлінського обліку.
- 1.4 Принципи управлінського обліку.
- 1.5 Основні чинники, що впливають на вибір шляхів організації системи управлінського обліку на підприємстві.
- 1.6 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 оперативнотехнічному, 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 ефективності 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 рисунку 1.1.

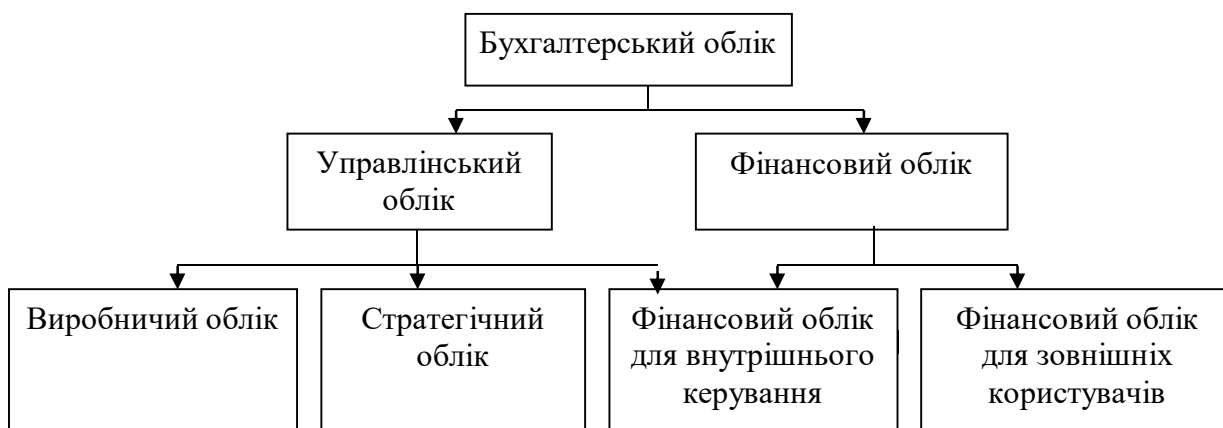


Рисунок 1.1 – Складові частини бухгалтерського обліку

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 інформаційних 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).



Рисунок 1.2 – Взаємозв’язок виду обліково-економічної інформації та виду її користувачів

1.2 Предмет, об’єкти та метод 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.

Зміст предмету управлінського обліку більше детально розкривають його численні **об’єкти**, які можна об’єднати в дві групи:

- ресурси підприємства, які витрачаються при здійсненні господарської діяльності¹;

¹ Ресурси – це чинники виробництва, що використовуються підприємствами для створення вартості. Ресурси включають людей, сировину, технології, фінанси тощо. Безпечність джерела ресурсів, їхня якість і вартість мають першочергове значення для суб’єктів господарювання.

– господарські процеси і їх результати, складові в сукупності виробничу діяльність підприємства.

До складу **ресурсів підприємства**, які витрачаються при здійсненні господарської діяльності, як об'єкту управлінського обліку відносяться:

– *матеріальні ресурси* (основні засоби, нематеріальні активи, інші матеріальні ресурси – предмети праці, які призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці);

– *трудові ресурси* так званий інтелектуальний капітал, ефективне використання якого може суттєво вплинути на фінансові показники діяльності підприємства;

– *фінансові ресурси* – грошові кошти, що виражені не тільки в наявних сумах в касі та банківських рахунках, але й дебіторській заборгованості (коштах відстрочених до отримання), а також кредиторській заборгованості (коштах відстрочених до сплати).

До **другої групи** об'єктів управлінського обліку відносяться наступні види діяльності:

– *постачальницько-заготівельна* – придбання, зберігання, забезпечення виробництва сировинними ресурсами, допоміжними матеріалами і виробничим устаткуванням із запасними частинами, призначеними для його утримання і ремонту, а також маркетингова діяльність, яка пов'язана з постачальницькими процесами;

– *виробнича* – процеси, що обумовлені технологією виробництва продукції (робіт і послуг) і складаються з основних і допоміжних операцій; операції по вдосконаленню якісних характеристик продуктів, що випускаються, і розробці нових видів продукції (робіт, послуг);

– *фінансово-збутова* – маркетингові дослідження і операції по формуванню ринку збуту продукту; безпосередньо збутові операції, включаючи упаковку, транспортування та інші види робіт; операції, які сприяють росту обсягу продажів, починаючи від реклами продукту і закінчуючи встановленням прямих зв'язків із споживачами; контроль якості продукції, що випускається;

– *організаційна* – створення організаційної структури підприємства, виділення з системи підприємства функціональних відділів, служб, цехів, ділянок; організація інформаційної системи на підприємстві з прямою і зворотним зв'язком, який відповідає вимогам внутрішніх зв'язків між структурними підрозділами, різними рівнями управління.

Характерною відмінністю управлінського обліку від інших видів обліку які також здійснюють облік наведених груп об'єктів, є напрямок дослідження – оцінка ефективності використання та розміру впливу на кінцевий фінансовий результат діяльності через витрати та доходи. У свою чергу фінансовий облік

здійснює облік відповідних об'єктів з точки зору їх впливу на майновий та фінансовий стан підприємства, що ілюструються у відповідних формах фінансової звітності. А податковий облік здійснює облік таких об'єктів виходячи з необхідності їх врахування при розрахунку об'єкта оподаткування.

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.

Специфічною особливістю управлінського обліку є широке використання інструментарію інших наук та галузей знань.

Особливості методу управлінського обліку:

- обліково-аналітичне забезпечення вибору таких варіантів дій, які б сприяли скороченню витрат при одночасному максимальному задоволенні потреб споживачів, а отже зростанню доходів;

- безперервне впровадження удосконалень на всіх етапах життєвого циклу продукції;

- систематичне зіставлення вартості кожної функції витрат з вигодами, отриманими внаслідок їх здійснення;

- забезпечення удосконалення тільки тих властивостей продукту, які споживач згоден оплатити.

У результаті здійснення управлінського обліку складається внутрішня управлінська звітність, яка представляє динамічну систему форм узагальненої інформації у розрізі структурних підрозділів (сегментів діяльності), видів продукції, видів діяльності, яка повинна бути тісно пов'язана з умовами, специфікою, особливостями, організацією виробництва та інформаційними потребами управлінської ланки. Управлінські звіти завжди повинні будуватися на принципах прозорості, обачності, розумного управління і надійності, аби уникнути: неіснуючої інформації; нагромадження даних; незрозумілих термінів; непрозорості; ускладненої орієнтації.

1.3 Інструментарій управлінського обліку

Для виконання перерахованих завдань та функцій управлінський облік застосовує різноманітний інструментарій.

Інструмент управлінського обліку – це структура, модель, техніка або процес, який дозволяє управлінським бухгалтерам: підвищити продуктивність; сприяти прийняттю рішень; підтримувати стратегічні цілі та завдання; інакше додасть значення [31].

До облікового інструментарію, що застосовується в рамках управлінського обліку, можна віднести:

– документація – 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 – 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;

– калькулювання є особливим інструментом управлінського обліку, оскільки забезпечує розподіл витрат з метою оцінки і управління. Її об'єктом є конкретні види діяльності, продукти, роботи, послуги. Облік витрат за статтями калькуляції дає можливість розділити всю сукупність витрат конкретного об'єкта обліку на певні складові, 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;

Характерною особливістю управлінського обліку є активне використання методів та процедур інших галузей економічної діяльності. Метою такого залучення є необхідність підготовки такої обліково-аналітичної інформації, яка б всебічно висвітлювала не тільки управлінську проблему, що

потрібно вирішити, але й альтернативні варіанти дії. Так, залежно від груп типових управлінських завдань, управлінський облік в процесі підготовки відповідної обліково-аналітичної інформації може використовувати:

– *для планування та бюджетування діяльності*: методи планування фінансово-збутової діяльності; визначення точки критичного обсягу виробництва (точки беззбитковості); трансфертне ціноутворення; бюджетування та нормування затрат; АВС-метод, метод оцінки ланцюга цінності, бізнес-планування, дисконтування грошових потоків тощо.

– *для обліку господарської діяльності*: різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості (стандарт-кост; директ-костинг; нормативний метод; облік за центрами затрат і центрами відповідальності; калькулювання за операціями (функціями); калькулювання за процесами; калькулювання за замовленнями) та інші;

– *для контролю за господарською діяльністю*: аналіз нормативних та фактичних показників, оцінка ступеня вкладу окремих центрів відповідальності в кінцевий фінансовий результат.

– *для аналізу управлінських проблем та рішень*: імітаційне моделювання; лінійне програмування; аналіз відхилень від стандартних затрат виробництва; функціонально-вартісний аналіз; метод сегментного аналізу; аналіз порога рентабельності; аналіз динаміки затрат виробництва; технологічний аналіз; кореляційно-регресійний аналіз; метод «вищої-нижчої» точок; метод візуального пристосування; спрощений статистичний аналіз; метод ланцюгових підстановок; аналіз коливань витрат під впливом різних чинників; метод найменших квадратів тощо.

– *при підготовці обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень*: метод визначення оптимального використання ресурсів за наявності обмежень; метод прийняття рішень в умовах невизначеності; лінійне програмування та імітаційне моделювання; ціноутворення; прийняття альтернативних рішень: доцільність прийняття додаткового замовлення за цінами, які нижчі звичайних; «виробляти чи купувати»; оптимізація розміру замовлення; оптимізація партій замовлення; оптимізація використання потужностей; інвестиційні рішення; оновлення асортименту.

У результаті здійснення управлінського обліку складається внутрішня управлінська звітність, яка представляє динамічну систему форм узагальненої інформації у розрізі структурних підрозділів (сегментів діяльності), видів продукції, видів діяльності, яка повинна бути тісно пов'язана з умовами, специфікою, особливостями, організацією виробництва та інформаційними потребами управлінської ланки. Управлінські звіти завжди повинні будуватися на принципах прозорості, обачності, розумного управління і надійності, аби

уникнути: неіснуючої інформації; нагромадження даних; незрозумілих термінів; непрозорості; ускладненої орієнтації.

1.4 Принципи управлінського обліку

Система управлінського обліку має на увазі наявність деякого набору загальних і спеціальних принципів, які регулюють правила відображення об'єктів обліку і сфери використання методичних прийомів.

Оскільки управлінський облік є компонентом загальної системи бухгалтерського обліку, то ті принципи, які сформовані в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», приймаються і в управлінському обліку, проте останній формує інформацію для планування, ухвалення рішень, вироблення стратегії підприємства і оцінки діяльності, а процедури його ведення повинні відповідати принципам формування обліково-аналітичних інформаційних систем про господарську діяльність в умовах використання складного наукового інструментарію – системного та ситуаційного підходів. Виходячи з цього управлінський облік не може тільки ґрунтуватися на суто облікових принципах, а повинен також враховувати загальні закономірності менеджменту, що відображають взаємозв'язок між різними елементами управлінської системи підприємства.

Таким чином загальний перелік принципів, що мають відношення до різних концепцій управлінського обліку, можна згрупувати таким чином:

- 1) принципи, обумовлені вимогами бухгалтерського обліку;
- 2) принципи, що формують склад і процедури ведення управлінського обліку.

Принципи, обумовлені вимогами бухгалтерського обліку, встановлюють основні методологічні облікові підходи до організації управлінського обліку як облікового процесу. Це особливо актуально в українських реаліях, де на законодавчому рівні закріплено його зв'язок з фінансовим обліком в рамках єдиної системи бухгалтерського обліку.

В той же час особливості відображення інформації в його системі дозволяють декілька по іншому трактувати умови їх реалізації. Розглянемо лише деякі з них, які формують науку про управлінський облік і є системотворчими:

– **принцип безперервності діяльності** виражається відсутністю намірів самоліквідуватися або скоротити масштаби виробництва й означає, що підприємство розвиватиметься в майбутньому. Цей принцип націлює бухгалтерів на створення обліково-аналітичної бази забезпечення прийняття рішень, що мають довгостроковий характер, таких, як: проведення аналізу

конкурентоспроможності виробництва продукції, постачань сировини і матеріалів, зміни асортименту і освоєння нових продуктів, інвестицій і т. д;

– **принцип повного висвітлення** означає, що обліково-аналітична інформація повинна відображати економічне єство операцій підприємств, а не формальну сторону, чисто правове оформлення, а націленість управлінського обліку на всебічний аналіз даних з метою інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень також висуває вимогу відображення потенційних прибутків та збитків;

– **принцип нарахування і відповідність доходів та витрат** реалізується в управлінському обліку шляхом, що передбачений обліковим законодавством: для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Однак, на відміну від бухгалтерського фінансового обліку, залежно від напрямку дослідження обліково-аналітичної інформації доходи та витрати можуть відображаються або у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (при аналізі фінансових результатів діяльності) або в момент надходження або сплати грошових коштів (при аналізі грошового потоку);

– **принцип історичної (фактичної) собівартості** передбачає, що пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво і придбання, але на відміну від фінансового в управлінському обліку важлива увага приділяється прогностичному характеру обліково-аналітичних даних та аналізу варіантів альтернативних рішень. У цьому випадку особливе значення мають альтернативні (можливі) витрати та втрачена вигода, які можуть бути в майбутньому або стануть фактичними при обранні керівництвом певного варіанту дії та рішень.

– **принцип автономності** розуміє що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинне відображатися у фінансовій звітності підприємства. Цей принцип зазвичай реалізується в управлінському обліку, але в певних випадках від нього відходять коли мова йде не про окрему компанію, холдингову або торгівельно-промислову групу в якій низка господарюючих суб'єктів об'єднуються в управлінську або торгівельно-господарську мережу для досягнення єдиної мети – підвищення рівня ефективності та прибутковості шляхом створення так званого повного циклу виробництва та реалізації. Зазвичай в таких об'єднаннях підприємств власниками є одні й ті ж або пов'язані з ними особи. Тоді в управлінських звітах для топ-менеджерів відображаються майно та зобов'язання, а також господарські показники всіх підприємств, що входять в таке об'єднання.

Принципи, що формують склад і процедури ведення управлінського обліку, визначають перелік об'єктів спостереження, їх класифікаційні характеристики і одиниці виміру, включаючи інформацію нефінансового характеру, процедури відстежування виробничих процесів, що протікають на підприємстві, в реальному масштабі часу, перелік показників внутрішньої звітності за короткі проміжки часу.

Так, глобальні принципи управлінського обліку (Global Management Accounting Principles) [31] виділяють чотири принципи, що зосереджені на досягненні чотирьох основних управлінських цілей:

– **комунікація породжує інформацію, що має вплив.** Управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Комунікація оптимізує процес прийняття рішень за рахунок передачі інформації на всіх етапах прийняття рішень. Належний обмін важливою інформацією в рамках управлінського обліку дозволяє долати розрізненість і сприяє інтегрованому мисленню. Наслідки дій в тій чи іншій сфері бізнесу стають більш зрозумілими і прийнятними, а їхнє коригування – більш ефективним. Цей принцип передбачає комунікацію, організовану з урахуванням специфіки рішення, яке розглядається; осіб, відповідальних за його прийняття (чи інших суб'єктів), стилів чи процесів, які використовуються для його прийняття. Він вимагає усунення складності і забезпечення прозорості при формулюванні висновків.

Реалізація цього принципу у свою чергу ґрунтується на наступних тезах:

– *розробка і реалізація стратегії – це діалог.*

Реалізація стратегії повинна обговорюватися на всіх рівнях організації за участю всіх співробітників, щоб усунути розрізненість в діях і мисленні. Це дозволяє чітко розмежувати головні цілі та індивідуальні завдання. Управлінський облік регулює обговорення, забезпечуючи йому основу у фактах і експертних висновках щодо майбутніх процесів;

– *комунікація є точковою.*

Рівень деталізації і спосіб комунікації визначається з урахуванням користувачів інформації, специфіки рішення, що обговорюється, і стилів прийняття рішень. Рівень фінансової поінформованості аудиторії відомий, інформація надається в доступній для розуміння формі. Необхідний результат досягається за рахунок надійності, достовірності, своєчасності, актуальності й доказовості інформації. Комунікація, що дає вагомий результат, забезпечує інтегрований, комплексний і збалансований погляд на ефективність організації в минулому, її дійсний стан, перспективи і заплановані інновації;

– *комунікація сприяє прийняттю ефективніших рішень.*

Управлінський облік також передбачає глибоке розуміння рішень, котрі необхідно прийняти підприємству. На основі такого розуміння здійснюється

збір та аналіз даних з метою створення та захисту вартості в довгостроковій перспективі;

– **інформація є релевантною.** Управлінський облік забезпечує керівників релевантною інформацією² тоді, коли це необхідно. Цей принцип передбачає виявлення, збір, оцінку, підготовку і зберігання інформації.

Для його реалізації необхідно досягнути відповідного балансу між: інформацією щодо минулих, наявних та очікуваних явищ; зовнішньою та внутрішньою інформацією; фінансовою та не фінансовою інформацією (включаючи екологічні та соціальні питання).

Реалізація цього принципу ґрунтується на тезах:

– *інформація є найкращою з наявної.*

Наслідки рішень стануть відомими тільки в майбутньому. Аби бути релевантною, інформація повинна містити елемент прогнозування і враховувати питання, що здійснюють суттєвий вплив на майбутні результати. Безперервне удосконалення базується на інформації про те, які рішення в минулому виявилися ефективними, а які не спрацювали. Це дозволить використовувати вже перевірені рішення та уникати невдалих.

Управлінський облік виявляє найкращі джерела даних для пошуку інформації, котра має відношення до рішення, яке слід прийняти, до відповідальних за його прийняття осіб, а також до стилю та процесу його прийняття. Завдяки розумінню потреб зацікавлених сторін відбувається виявлення, збір і підготовка до аналізу інформації, найбільш важливої для прийняття рішення;

– *інформація є надійною і доступною.*

Інформація, що використовується для прийняття рішень, повинна бути цілісною. В процесі підготовки даних для аналізу, ці дані аналізуються, групуються і фільтруються. Цінність інформації ґрунтується на її якості, точності, послідовності і своєчасності. Ця інформація є своєчасною стосовно рішень, які були прийняті чи будуть прийняті в певний період часу. Дані повинні бути захищеними, аби уникнути їхньої втрати чи фальсифікації. Якщо необхідно надати неперевірені чи неповні дані, вони повинні бути позначені відповідним чином, щоб при прийнятті рішення був відомий рівень їхньої достовірності;

– *інформація є контекстуалізованою.*

² Релевантна інформація – це інформація та дані, яка важлива для прийняття управлінських рішень тому, що вона містить дані, які слід використовувати для розрахунків при підготовці інформації для менеджерів. Використання релевантного підходу дозволяє зосередити увагу в процесі прийняття управлінського рішення лише на важливій інформації, що при значному обсязі інформації дозволяє полегшити та прискорити процес прийняття найкращого рішення.

Інформація, яка застосовується в управлінському обліку, повинна відповідати трьом ключовим характеристикам:

а) прив'язка до часу – використовується інформація за минулий чи поточний періоди, а також прогностичні дані;

б) необмеженість – інформація не обмежена традиційними рамками організації. Її збір здійснюється як всередині організації, так і за її межами, у тому числі у фінансових і робочих системах, серед клієнтів, бізнес-партнерів, постачальників, на основі ринкових і макроекономічних даних;

в) різноманітність – інформація може бути кількісною (як фінансова, так і не фінансова, включаючи екологічні і соціальні дані) та якісною. Навички обробки кількісної та якісної інформації в управлінському обліку необхідні для того, щоб надавати особам, відповідальним за прийняття рішень, дані за минулий та поточний періоди, а також прогностичні дані. Наприклад, управлінський облік дозволяє оцінити дані за минулі періоди для розрахунку рівня винагород за результатами роботи. Він дозволяє отримувати дані про поточну ситуацію в режимі реального часу для моніторингу реалізації стратегій і планів в узгодженні їх із поставленими цілями;

1) аналізується вплив на вартість. Управлінський облік пов'язує стратегію організації з її бізнес-моделлю³. Цей принцип допомагає організаціям опрацьовувати різні сценарії з метою розуміння їхнього впливу на створення та збереження вартості. Він ґрунтується на взаємозв'язку між управлінським обліком і бізнес-моделлю. За допомогою моделювання впливу можливостей та ризиків вимірюється їхній вплив на стратегічні результати і оцінюється ймовірність конкретного результату з точки зору створення, захисту чи знищення вартості бізнесу. Цей принцип вимагає глибокого розуміння бізнес-моделі і макроекономічного середовища підприємства загалом. Він передбачає аналіз інформації на всіх етапах створення вартості, оцінку можливостей, а також облік ризиків⁴, затрат і потенціалу таких можливостей для створення вартості. Реалізація цього принципу ґрунтується на наступних положеннях:

– *моделі та сценарії забезпечують розуміння варіантів дій.*

Застосування моделювання та сценарного аналізу в рамках управлінського обліку дозволяє визначити причинно-наслідкові зв'язки між чинниками виробництва і результатами. Створюючи моделі та сценарії можна оцінити вплив певних можливостей та ризиків, підприємства приймають ефективніші рішення про використання цих можливостей чи пом'якшення

³ Бізнес-модель – це принцип, за яким організація створює вартість.

⁴ Ризик – це ймовірність того, що цілі не будуть досягнуті, і суб'єкт господарювання не зможе працювати за визначеним планом. Ризик може зачепити будь-які господарчі операції, здійснювані організацією. Ризики можуть виникати в процесі взаємодії відносин і ресурсів, а також в результаті змін у зовнішньому бізнес-середовищі.

ризиків. При наявності інформації про доступність необхідних ресурсів у довготривалій перспективі можна оцінити бізнес-модель на предмет її актуальності та стійкості на ринку;

– *черговість дій визначається їхнім впливом на результат.*

Управлінський облік перетворює дані у висновки завдяки аналізу впливу сценаріїв, що розглядаються, на результати діяльності. Кожен з варіантів у різний спосіб впливає на структуру затрат організації, ризики і вартість. Сценарії дозволяють порівнювати різні варіанти і враховувати альтернативні затрати при прийнятті рішень.

Управлінський облік встановлює черговість дій на основі надійної логіки моделей сценаріїв, яка застосовується для обґрунтування кроків, що здійснюються. Глибоке розуміння стратегічних цілей організації, потреб зацікавлених осіб і узгоджених цілей дозволяє розподіляти дії, орієнтуючись на їхню значимість, аніж на супутні витрати;

2) розумне керування вибудовує довіру. Довіра – це наріжний камінь ефективних відносин як між співробітниками, так і між організаціями та їхніми клієнтами, інвесторами, постачальниками і широким загалом. Спеціалісти з управлінського обліку користуються довірою як відповідальні фахівці, що поважають цінності організації, дотримуються професійної етики і нормативних вимог та усвідомлюють соціальну відповідальність. Цей принцип також передбачає, що фахівці з управлінського обліку у своїй діяльності повинні поводитися чесно та об'єктивно (заохочуючи до цього і своїх колег), а також піддавати конструктивному сумніву будь-які рішення, що не відповідають корпоративним цінностям.

Підґрунтя реалізації цього принципу :

– *підзвітність і надійність.*

Спеціалісти з управлінського обліку несуть відповідальність перед керівництвом та іншими зацікавленими сторонами за рішення, у прийнятті яких вони беруть участь. Подібна особиста відповідальність знижує ризик прийняття помилкових та неефективних рішень. Спеціалісти з управлінського обліку врівноважують потреби зацікавлених сторін, залучених у процес прийняття рішень, а також розглядають питання, що надходять від окремих осіб чи груп, котрі спроможні вплинути на прийняття рішення чи залежать від нього.

Врахування конфліктуючих інтересів підвищує ефективність управління зацікавленими сторонами і є важливим чинником у визначенні пріоритетів серед груп зацікавлених сторін. Такий підхід підвищує довіру, надійність і легітимність організації, а також здійснює позитивний вплив на її бізнес-процеси і репутацію;

– *сталий розвиток.*

Управлінський облік узгоджує заходи у сфері сталого розвитку підприємства зі стратегією, поєднуючи їх із рушіями бізнесу і бізнес-моделлю. Він забезпечує керівників інформацією про чинники сталого розвитку, які необхідно враховувати при плануванні бізнесу і звітності. Здійснюється систематичне виявлення економічних, екологічних та соціальних ризиків від вимушеного скорочення ресурсів до впливу підприємства на суспільство та довкілля;

– *професійна доброчесність і етика.*

При реалізації стратегії підприємства спеціалісти з управлінського обліку повинні діяти у відповідності з його цінностями. Ключові цінності організації виконують роль фільтру в процесі прийняття рішень; і в такий спосіб вони можуть допомогти подолати «зупинки рішень» та надання недостовірної інформації чи даних, які можна витлумачити помилково. Вкорінені і старі моделі регулярно перевіряються і критично аналізуються через залучення управлінського обліку.

Слід зазначити, що три з чотирьох наведених принципів стосуються методики управлінського обліку; четвертий («Розумне керування вибудовує довіру») стосується поведінкових норм фахівців з управлінського обліку.

Таким чином *управлінський облік ґрунтується на наступних принципах:*

- *безперервності діяльності;*
- *повного висвітленні;*
- *нарахування та відповідність доходів та витрат;*
- *історичної (фактичної) собівартості;*
- *автономності;*
- *комунікація породжує інформацію, що має вплив;*
- *інформація є релевантною;*
- *аналізується вплив на вартість;*
- *розумне керування вибудовує довіру;*

1.5. 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.

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.

Функціональні структури засновані на поділі функцій між структурними підрозділами (фахівцями) з підпорядкуванням їм всіх нижчих підрозділів. 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.

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.

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.

1.6 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 № 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* такі ознаки:

- 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 ви обґрунтуєте актуальність створення системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах?
6. Чим можна пояснити необхідність створення та об'єктивність виникнення системи управлінського обліку?
7. Охарактеризуйте суть та значення управлінського обліку (структуру, механізм функціонування).
8. Яка роль управлінського обліку в системі сучасного менеджменту?
9. Якими основними рисами характеризується сучасний облік?
10. Дайте характеристику системі управлінського обліку.
11. У чому полягає мета управлінського обліку?
12. Обґрунтуйте взаємозв'язок функцій управління та управлінського обліку.
13. Які основні завдання управлінського обліку?
14. Охарактеризуйте основні функції управлінського обліку.
15. Дайте характеристику предмету та методу управлінського обліку.

16. Як можна охарактеризувати системність та оперативність управлінського обліку за умови одночасного забезпечення стратегічного розвитку підприємства?

17. На яких основних засадах має базуватися концепція методу управлінського обліку?

18. Дайте характеристику основних об'єктів управлінського обліку.

19. Назвіть основних користувачів інформації системи обліку.

20. Еволюція та основні етапи розвитку управлінського обліку.

21. Дайте характеристику та назвіть особливості інтегрованої системи обліку

22. Дайте характеристику та назвіть особливості автономної системи обліку.

23. Дайте перелік принципів управлінського обліку та їх характеристику.

ТЕМА 2 МІСЦЕ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

Мета вивчення теми

Розглянути місце управлінського обліку в єдиній обліковій системі підприємства та його роль в її функціонування

План

2.1 Взаємозв'язок різних видів обліку в рамках єдиної облікової системи.

2.2 Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті управління підприємством.

2.1 Взаємозв'язок різних видів обліку в рамках єдиної облікової системи

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'єктивним 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 таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Відмінності між управлінським і фінансовим обліком

Ознаки	Управлінський облік	Фінансовий облік
1	2	3
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

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Ступінь надійності інформації обліку	Містить оперативну, поточну та прогнозу 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

2.2 Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті управління підприємством

За умов глобальних змін у технологіях та системах управління, стрімкої динаміки ринку та посилення ситуацій невизначеності велике значення відводиться вдалому впровадженню в практику підприємств ідей і технологій стратегічного управління розвитком. Тому сучасний управлінський облік доцільно розглядати як складову частину не тільки поточного, але й стратегічного управління, яка забезпечує, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, потреби виробництва, маркетингу, управління ресурсами; здійснює аналіз діяльності підприємства з урахуванням його

поточних та довгострокових цілей. Використовуючи відповідні технології, управлінський облік формує інформаційні ресурси, необхідні для прийняття рішень, спрямованих на досягнення мети підприємства.

Однак реалізація таких стратегічних цілей діяльності суб'єкта господарювання вимагає належно структурованих, деталізованих аналітичних розрахунків, можливість здійснювати які забезпечує економічний аналіз.

Головною інформаційною базою для мікроекономічного аналізу є бухгалтерський облік, який складається з фінансового та управлінського, тому очевидним є взаємозв'язок цих двох видів обліку та аналізу між собою.

Управлінський облік та аналіз у своєму зв'язку тісно використовують подібні методології розрахунків, аналітичних досліджень та прогнозів. Також частково подібним є результат – аналітичний продукт, що дозволяє забезпечити управлінський персонал даними для чіткого визначеності перспектив розвитку підприємства, досягнення не лише поточних, але й довгострокових (стратегічних) цілей.

Часткова подібність результатів управлінського обліку та аналізу полягає в тому, що аналіз представляє розрахунки та висновки за спеціальними інформаційними запитами, які виникають у менеджерів, тому застосування аналізу має проблемний ситуаційний характер.

У свою чергу управлінський облік представляє обліково-аналітичні дані на постійній основі, оскільки облік це процес, що діє на підприємстві протягом усього часу його функціонування.

Зазвичай обліково-аналітична інформація, що представляється управлінським обліком, відповідає на певний перелік постійних питань, що цікавлять керівників щодо ефективності: діяльності підприємства та його підрозділів, використання ресурсів, руху грошових коштів тощо. Для цього на постійній основі використовуються обмежений переділ аналітичних процедур, таких як порівняння та аналіз відхилень, оцінка рентабельності, розрахунок беззбитковості, маржинальний аналіз тощо. А застосування сценарного планування, прогнозування та інших аналогічних інструментів в межах управлінського обліку забезпечує необхідне уявлення про розвиток ситуації для вироблення стратегії.

Тому для обслуговування спеціальних запитів управління щодо капітальних вкладів, розробки нової бізнес стратегії, зміни організаційної структури, ефективності зміни асортиментної номенклатури, приходиться на допомогу аналіз з його більш широким спектром аналітичних методик, застосування яких залежить від інформаційного запиту користувачів.

Як проілюстровано на рисунку управлінський облік є основним джерелом інформації як для поточного управлінського аналізу так й ситуаційного та

проблемного аналізу. А розробка і реалізація управлінських рішень неможлива без злагодженого функціонування двох систем: управлінського обліку та управлінського аналізу.

Взаємозв'язок управлінського обліку, аналізу та управління показаний на рисунку 2.1.

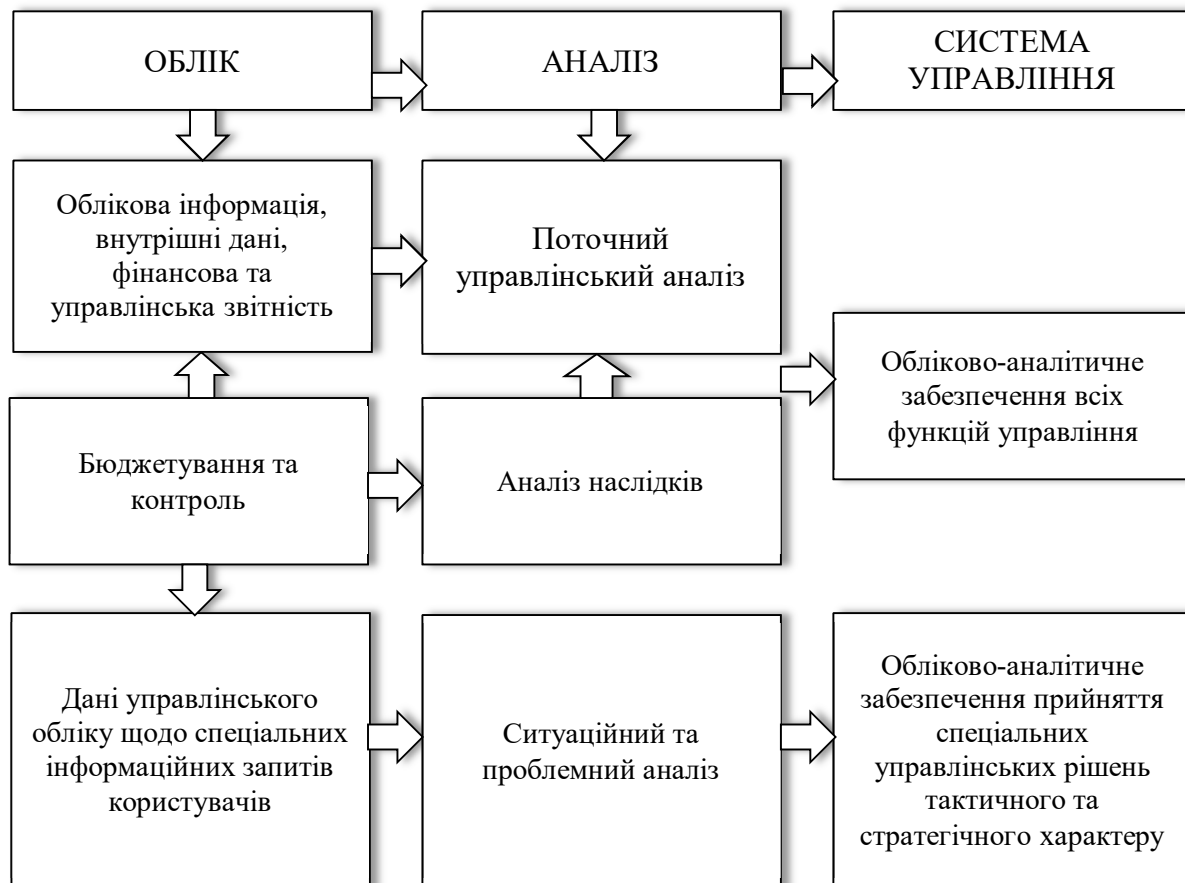


Рисунок 2.1 – Взаємозв'язок управлінського обліку, аналізу та системи управління

Управлінський облік сприяє здійсненню організаційної роботи шляхом створення і вдосконалення ефективної системи обміну інформацією та пов'язує обліковий процес із управлінням підприємством на його шляху до успішної реалізації стратегії. Водночас застосування оперативних та стратегічних аналітичних процедур дозволяє виявляти пріоритетні сфери бізнесу, чинники його розвитку; визначений вплив факторів очікуваного періоду, рушійні сили розвитку внутрішнього і зовнішнього економічного середовища; здійснена оцінка сильних і слабких сторін участі підприємства на ринку, можливостей і загроз, наслідків переходу на нові стратегії.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Обґрунтуйте взаємозв'язок функцій управління та управлінського обліку.
2. Які основні завдання управлінського обліку?
3. Охарактеризуйте основні функції управлінського обліку.
4. Дайте характеристику предмету та методу управлінського обліку.
5. Як можна охарактеризувати системність та оперативність управлінського обліку за умови одночасного забезпечення стратегічного розвитку підприємства?
6. На яких основних засадах має базуватися концепція методу управлінського обліку?
7. Дайте характеристику основних об'єктів управлінського обліку.
8. Назвіть основних користувачів інформації системи обліку.
9. У чому полягає взаємозв'язок та відмінності фінансового обліку від управлінського?
10. У чому полягає взаємозв'язок та відмінності фінансового обліку від управлінського?

ТЕМА 3 ЗАТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

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

- 3.1 Тлумачення поняття «витрати» та «затрати» у різних системах обліку.
- 3.2 Основні принципи класифікацій витрат.
- 3.3 Класифікація затрат за особливостями організації та обліку.
- 3.4 Класифікація затрат для оцінки запасів і визначення фінансового результату.
- 3.5 Класифікація затрат для прийняття управлінських рішень, прогнозування та планування.
- 3.6 Класифікація затрат для здійснення процесу контролю і регулювання.

3.7 Порівняльний аналіз обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах.

3.8 Поведінка та функції затрат.

3.1 Тлумачення поняття «витрати» та «затрати» у різних системах обліку

Одним із основних об'єктів управлінського обліку є затрати. Затрати – це важлива й, разом з тим, складна економічна категорія. Інформація про затрати посідає центральне місце в системі управління як підприємства в цілому, так і кожного структурного підрозділу.

В економічній літературі й практичній діяльності поряд з терміном «затрати» (costs) повсюдно використовуються таке поняття, як «витрати», причому багато авторів трактують їх як синоніми й не бачать різниці між ними. Хоча з економічної точки зору різниця між ними суттєва. Р. Ентоні і Дж. Рис в книзі «Облік: ситуації і приклади» відзначають, що затрати/витрати – саме невизначене слово в обліку, яке уживається в безлічі різних значень.

Під «затратами», зазвичай, розуміють вартість спожитих ресурсів у процесі діяльності. Тобто «затрати» – це вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових та інших видів ресурсів.

Уява про затрати господарюючого суб'єкта ґрунтується на наступних положеннях:

- затрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи скільки і як ресурси витрачено в господарській діяльності за певний час;
- обсяг використаних ресурсів може бути представлений у натуральному та грошовому виразі;
- визначення затрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, завданнями, тобто обсяг використаних ресурсів у грошовому вираженні розраховують за основними функціями виробництва продукції і її реалізації у цілому на підприємстві або у його структурних підрозділах.

Наочно ознаки терміну «затрати», що є основними для визначення їх природи та можливості їх чіткої ідентифікації, наведені на рисунку 3.1.



Рисунок 3.1 – Ознаки затрат

Термін «витрати» є найбільш розповсюдженим в вітчизняній обліковій теорії та практиці. Так згідно з П(С)БО 16 «Витрати», під витратами звітного періоду розуміють зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Тобто під «витратами» розуміють зменшення грошових коштів або майна підприємства. Отже витрати призводять до зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, внаслідок чого зменшується власний капітал.

Для більш чіткого розуміння між поняттями «затрати» та «витрати» наведемо **приклад**:

Припустимо, меблева компанія закупила матеріали для виробництва диванів. В цьому випадку обмін грошових коштів на матеріали не є витратами, а є затратами, оскільки за даною операцією компанія не отримує ніякої вигоди, а просто здійснює обмін одних активів на інші. Далі матеріали передаються зі складу до виробничого цеху – так саме у компанії є затрати (оскільки ресурси витрачаються), але оскільки не отримані економічна вигода, а активи просто змінили свою структуру та стали незавершеним виробництвом, витрати досі не виникають. Після виробництва диванів здійснюється передача їх на склад готової продукції, яка також не призводить до виникнення економічних вигод. Тільки після того як дивани продадуть покупцям, здійснюється визнання вартості матеріалів, що входить у склад їх собівартості, витратами. Тобто витрати визнаються одночасно з отриманням економічної вигоди та можуть виникати або одночасно з затратами або після виникнення затрат.

Таким чином затрати є первинними, а витрати – є наслідком.

Стосовно перекладу термінів «витрати» та «затрати» з іноземних мов та на іноземні мови, зауважимо, перекладаючи вищенаведені слова з іноземної мови, більшість довідників – словників не дають якісного перекладу з

урахуванням економічного змісту. Тому, щоб правильно вживати терміни, фахівці повинні мати власну думку і вивчати економічну прогресивну термінологію.

В англійській науковій літературі використовуються два терміни «costs» – «затрати» та «expenses» – «витрати». Термін «costs» бувають двох видів: що капіталізуються у складі собівартості продукту, послуги або основного засобу (product costs) і витрати періоду (period costs). Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку завжди чітко визначають, до якої з цих категорій відноситиметься конкретна витрата, а ось далі з ним відбувається наступне: capitalised costs або product costs (наприклад, ціна, яку ви заплатили при закупівлі товару (purchase price), вартість його доставки на склад (inbound transportation), вартість його збереження на складі (storage costs)) стануть тими компонентами з яких у результаті складеться собівартість (cost) нашого активу. Це означає, що при продажі активу (якщо це, скажімо, товар) ці затрати повернуться до нас, тобто будуть відшкодовані (recovered).

Period costs (наприклад, заробітна плата адміністративного персоналу і бухгалтерії, оренда офісів та інші витрати, не пов'язані безпосередньо з виробництвом товару/послуги) у кінці періоду будуть віднесені на витрати (expensed) і перетворяться на expenses. Тобто, якщо сильно спрощувати, коли у кінці звітної періоду підприємство рахуватиме свій прибуток, то він буде складатися з валової виручки за період мінус усі ті витрати, які не капіталізуються, а відносяться на витрати періоду – як говорять аудитори, «экспенсуються».

Тобто перекладаючи англійський текст, що описує виробництво стільців, і в нім фігурують «виробничі витрати», то слід розуміти, що виробничі витрати – це частина собівартості стільця, тобто вони ніяк не можуть бути expenses. Отже, вони production costs.

Є декілька категорій витрат, які завжди будуть expenses :

– загальні і адміністративні витрати = General and Administrative Expenses;

– витрати на оподаткування = Tax Expense;

– витрати на амортизацію = Depreciation Expense;

– витрати на знецінення активів = Impairment Expense.

Зі свого боку, затрати бувають:

– product costs (компоненти собівартості продукту) та period costs (затрати за період)

– fixed costs (постійні затрати), variable costs (змінні затрати) та stepped costs (постійно-наростаючі затрати);

– budget costs (планові затрати) та actual costs (фактичні затрати).

Таким чином використовуючи англійську термінологію та поєднуючи з їх українськими аналогами слід пам'ятати, що costs (компонент собівартості) = затрати; expenses (зменшують прибуток за рік) = витрати.

Отже терміни «затрати» та «витрати» мають різний економічний ефект. При цьому використання терміну «затрати» більш притаманне для управлінського обліку, а «витрати» – для фінансового обліку. Тому в подальшому ми будемо користуватися саме терміном «затрати» при розгляді методології управлінського обліку.

3.2 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:

1) *для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:*

- вичерпані й невичерпані;
- витрати на продукт і витрати на період;
- прямі й непрямі;
- основні й накладні;

2) *для ухвалення управлінських рішень:*

- релевантні й нерелевантні;
- постійні й змінні;
- маржинальні й середні;
- реальні й можливі;

3) *для контролю і регулювання:* – контрольовані й неконтрольовані.

3.3 Класифікація затрат за особливостями організації та обліку

Побудова управлінського обліку на підприємстві вимагає чіткого розмежування виробничих та адміністративних підрозділів. Мається на меті виділення окремих ланок, за якими можуть бути закріплені певні функціональні обов'язки (комп'ютеризація підприємства, інноваційні розробки, обробка сировини на первинній стадії, збут, дослідження ринку тощо), та встановлення відповідальності за їх виконання. Сукупність виділених на підприємстві відділів (ланок) та організаційний процес їхньої взаємодії являють собою його структуру або організаційно-правову схему. Без такої структури діяльність будь-якого суб'єкта господарювання буде під великою загрозою хаосу.

Подібно до принципів побудови структури підприємства організовується управлінський облік затрат. Щоб не допустити хаосу у затратах діяльності суб'єкта господарювання, формується система їх управлінського обліку, котра повинна прогнозувати, виявляти, контролювати, аналізувати витрати у процесі повного циклу від відпуску матеріалів для виготовлення продукту до реалізації вироблених благ кінцевому споживачу. Таким чином, формується чітка вертикаль управлінського обліку витрат за «місцями виникнення» та «центрами відповідальності».

Поняття «центру відповідальності» чітко визначено у фаховій науковій літературі. У загальному розумінні «**центр відповідальності**» – це визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисом якої є відповідальність конкретної посадової особини за контроль та виконання певних показників. «Центр відповідальності (responsibility center) – організаційна одиниця, відповідальність за яку покладається на менеджера». [32, с. 862].

Відповідно, «центром відповідальності» за витратами (центрами витрат) називають центр відповідальності, керівник якого несе персональну відповідальність за їх величину.

У свою чергу, «**місце виникнення затрат**» – це сегмент діяльності підприємства, в якому виникають затрати, при цьому під сегментом діяльності слід розуміти «економічну та інформаційну одиницю, в рамках якої регулярно порівнюються можливості та фактична їх реалізація по затратах» [7, с. 42].

Прикладом «місця виникнення затрат» може бути робоче місце робітника, технічний відділ, бухгалтерія тощо. Проте, на великих виробничих підприємствах, з метою спрощення управління, контролю та обліку, виникає доцільність об'єднання «місць виникнення затрат» у «центри відповідальності».

В загальному вигляді взаємозв'язок між «місцями виникнення затрат» та «центрами відповідальності» проілюстровано на рисунку 3.2.

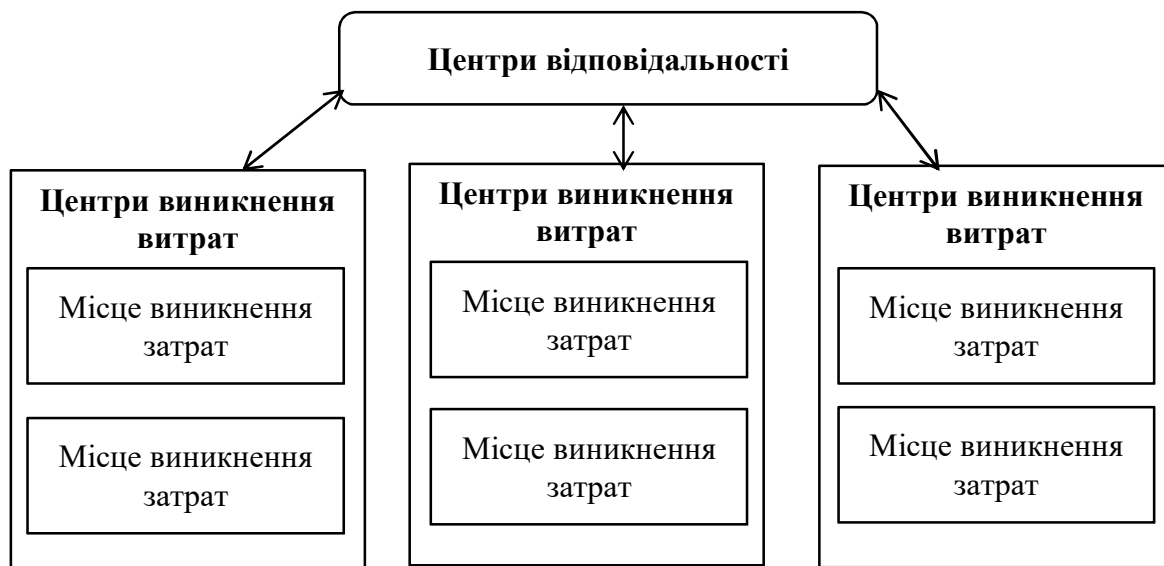


Рисунок 3.2 – Взаємозв’язок між «місцями виникнення затрат» та «центрами відповідальності»

Групування затрат за місцями виникнення затрат необхідне для організації обліку по центрах відповідальності і визначення виробничої собівартості продукції за процесами та переділами. Причому, місця виникнення витрат доцільно відособити в обліку так, щоб забезпечити необхідний мінімум інформації для проведення міжзаводського порівняльного аналізу затрат і здійснення режиму економії в окремих підрозділах підприємства.

Носій затрат – це якийсь фактор, який найкращим чином показує, чому ресурси споживаються в процесі певного виду діяльності і, отже, чому даний вид діяльності призводить до витрат.

Носіями затрат, залежно від технології і характеру продукції, можуть бути окремі процеси, напівфабрикати, вироби, групи однорідних виробів, будівельні об’єкти, види робіт та послуг. Коли види процесів та діяльності, а також носії затрат визначені, то ця інформація використовується для розподілу накладних затрат на об’єкти обліку для визначення відповідної собівартості одиниці продукції.

Щоб більш повно зрозуміти сутність групування затрат за їх носіями, наведено **приклад**:

Для оцінки ефективності роботи відділу постачання були проаналізовані закупівельні контракти, укладені відділом для забезпечення потреби в матеріальних ресурсах підприємства. Укладання таких контрактів викликає затрати на обслуговування переговорного процесу, тому для оцінки ефективності роботи відділу постачання саме такі контракти є носіями затрат.

Але якщо досліджувати взаємозв'язок процесу постачання ресурсів та процесу виробництва, затрати на обслуговування процесу укладання закупівельних контрактів є вторинним. Первинними носіями затрат, ймовірно, будуть кількість виробленої продукції, кількість сировини і деталей, необхідних для єдиного продукту, або кількість залучених клієнтів. Тому сказати, що число закупівельних контрактів є носієм для затрат на закупівлю – це сплутати поняття. Однак, оскільки може не виявитися прийняттого вимірювача для первинного носія, кількість закупівельних контрактів часто служить досить точним інструментом для співвіднесення затрат на закупівлі з продуктами.

Носії затрат можуть бути засновані на операціях, на часі, на інтенсивності виду діяльності, а також на процентному співвідношенні.

Носії затрат, засновані на операціях (таких як кількість налагоджень, кількість перевірок, кількість переміщень матеріалів і т.п.), дають можливість підрахувати, як часто функціонує вид діяльності.

Носії затрат, засновані на часі (такі як час налагодження устаткування, час проведення перевірки, прямі людино-години і т.п.), показують, скільки часу потрібно на здійснення виду діяльності.

Носії витрат, засновані на інтенсивності виду діяльності, безпосередньо оцінюють ресурси, використовувані кожен раз при здійсненні того чи іншого виду діяльності.

Класифікація затрат за їх носіями є основною при впровадженні сучасних систем обліку затрат, що ґрунтуються на процесно-орієнтованому управлінському обліку господарської діяльності (ABC-costing).

Під **економічним елементом затрат** прийнято розуміти економічно однорідний вид затрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), який на рівні підприємства неможливо розкласти на окремі складові.

До економічних елементів затрат відносяться:

- матеріальні витрати (за вирахуванням вартості поворотних відходів);
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів;
- інші витрати.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів. Класифікація затрат за економічними елементами здійснюється відповідно до п.21 П(С)БО 16 «Витрати» та є однією з основних в фінансовому обліку.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включаються витрати згідно з п.22 П(С)БО 16 «Витрати» вартість яких визначається за вимогами п.п. 16–23 П(С)БО 9 «Запаси».

До складу елемента «Витрати на оплату праці» належать витрати, що зазначені в п.23 П(С)БО 16 «Витрати» згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, витрати на оплату праці фізичних осіб, які знаходяться з підприємством в трудових і договірних відносинах та інших заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок у вигляді премій, заохочень, погашення вартості товарів (робіт, послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру, інші виплати в грошовій та натуральній формі, які встановлені Положенням про оплату праці, колективним договором або за домовленістю сторін.

До елемента витрат «Відрахування на соціальні заходи» належать витрати, зазначені в п. 24 П(С)БО 16 «Витрати».

До складу елемента «Амортизація основних засобів і нематеріальних активів» належать суми амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими відповідно до чинного законодавства та облікової політики підприємства.

До складу елемента «Інші витрати» належать витрати, які включаються у собівартість наданих послуг (виконаних робіт) і не враховані в попередніх елементах витрат.

Особливість даної класифікації затрат в тому, що по кожному елементу затрат показується всі затрати ресурсів на виробництво за звітний період незалежно від мети і місця їх виникнення та на виробництво якого конкретного виробу були використані. Угрупування затрат по економічних елементах дозволяє визначати і аналізувати структуру поточних затрат виробництва і обігу. Для проведення такого роду аналізу необхідно розрахувати питому вагу того або іншого елемента в загальній сумі витрат. Наприклад, при високій питомій вазі матеріальних витрат в собівартості продукції виробництво слід вважати матеріаломістким, а висока частка витрат на оплату праці характеризує ступінь трудомісткості виробництва і так далі.

Недоліком даної класифікації є комплексний характер статей. Хоча, групування затрат за економічними елементами об'єднує економічно однорідні види затрат, проте більшої деталізації за видами таких затрат воно не дає. Тому зазвичай з цією метою використовують **класифікацію затрат по статтях калькуляції**. Такий розподіл передбачає деталізацію комплексних статей затрат за економічними елементами на окремі складові за видами ресурсів, що були витрачені.

Наприклад, стаття «Матеріальні витрати» може додатково підрозділятися на наступні статті калькуляції: сировина і матеріали (за вирахуванням зворотніх відходів); купувальні вироби, напівфабрикати і послуги сторонніх організацій (також за вирахуванням поворотних відходів); паливо і енергія на технологічні цілі; вода на технологічні цілі тощо.

Перелік статей калькуляції, їх склад і методи розподілу по видах продукції визначаються відповідно до галузевих методичних рекомендацій, виходячи з особливостей технології і організації виробництва самим підприємством. Проте існує зразкова типова номенклатура статей витрат для різних виробництв:

1. Сировина і матеріали (за вирахуванням поворотних відходів).
2. Купувальні вироби, напівфабрикати і послуги сторонніх організацій (також за вирахуванням поворотних відходів).
3. Паливо і енергія на технологічні цілі.
4. Витрати на оплату праці основних виробничих робочих.
5. Відрахування до позабюджетних фондів.
6. Витрати на підготовку і освоєння виробництва.
7. Витрати за змістом і експлуатації машин і устаткування.
8. Загальновиробничі витрати.
9. Загальногосподарські витрати.
10. Втрати від браку.
11. Позавиробничі (комерційні) витрати.

Угрупування витрат по статтях дозволяє визначати призначення витрат і їх роль, організувати ефективний контроль над ними і виявляти напрями, по яких необхідно вести пошук шляхів зниження витрат на виробництво. По статтях здійснюється поточний облік виробничих витрат і калькуляція повної собівартості продукції, що випускається.

По однорідності складу затрати бувають одноелементні і комплексні.

Одноелементними затратами – є затрати, які на даному підприємстві не можуть бути розкладені на складові незалежно від місця їх виникнення і цільового призначення: основний і допоміжний матеріал для виготовлення продукції, заробітна плата тощо.

Комплексні затрати – це затрати, що складаються з декількох економічних елементів. До них відносять загальновиробничі і загальногосподарські витрати, до складу яких включаються витрати на заробітну плату відповідних категорій персоналу, амортизацію будівель і інші одноелементні витрати.

3.4 Класифікація затрат для оцінки запасів і визначення фінансового результату

Вичерпані та невичерпані витрати

Невичерпні 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 доход 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 доход 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. Невичерпні 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 (рисунок 3.3).

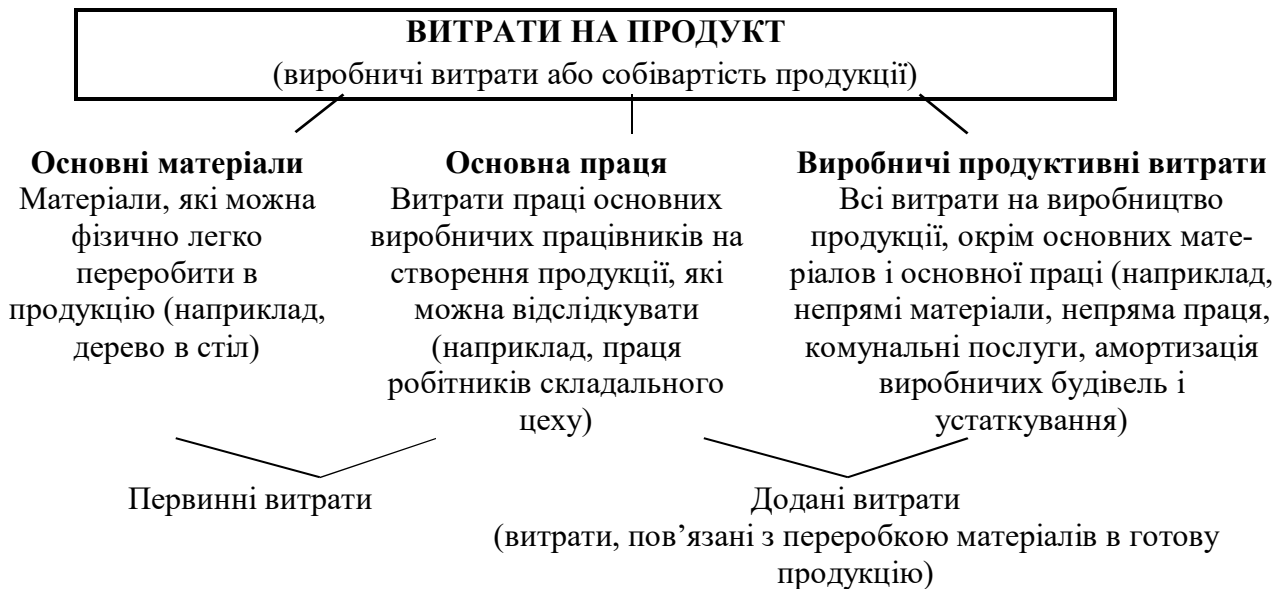


Рисунок 3.3 – Елементи витрат на виробництво продукції

Витрати періоду – це витрати, що не включаються в собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були зроблені (рис. 3.4).

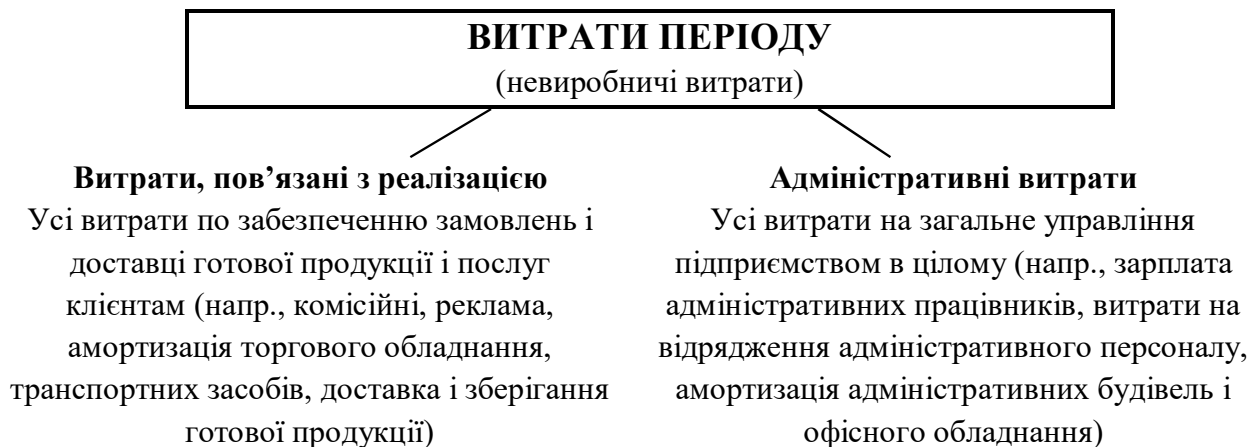


Рисунок 3.4 – Елементи витрат періоду

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 та 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) ліквідує 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 та 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 звітного 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.)

3.5 Класифікація затрат для прийняття управлінських рішень, прогнозування та планування

Релевантні й не релевантні витрати

Такий розподіл витрат засновано 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 3.1 – Звіт про продажів

Показник	Обсяг продажів	
	2	3
1	50 000	60 000
Дохід від продажу (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

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
– 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 обсягу 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. 3.5).

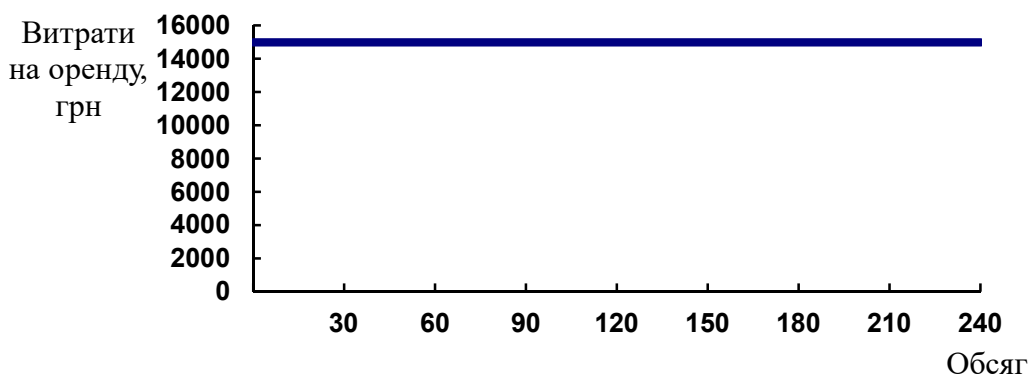


Рисунок 3.5 – Тенденції динаміки постійних витрат залежно від зміни обсягу виробництва

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. 3.6).

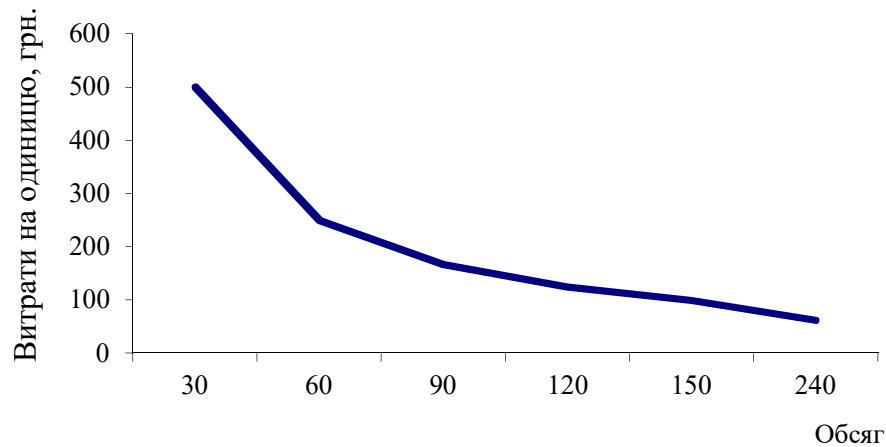


Рисунок 3.6 – Динаміка зміни величини постійних витрат на одиницю товарів

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. 3.7).

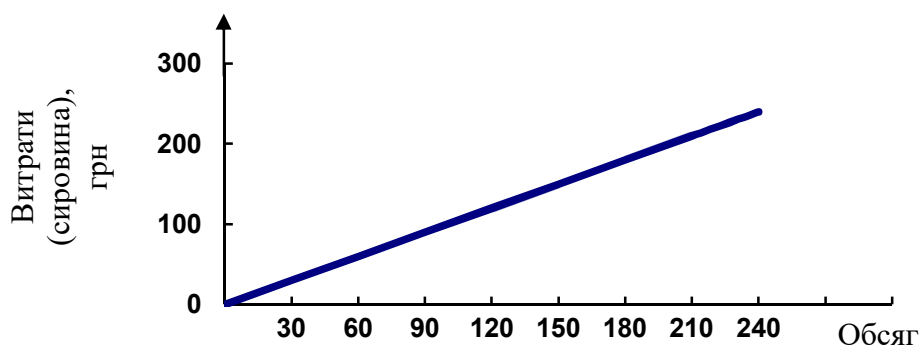


Рисунок 3.7 – Тенденції динаміки постійних витрат залежно від зміни обсягу виробництва

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

При кожному збільшенні обсягу на x % витрати на сировині зростуть на X % (рис. 3.8).

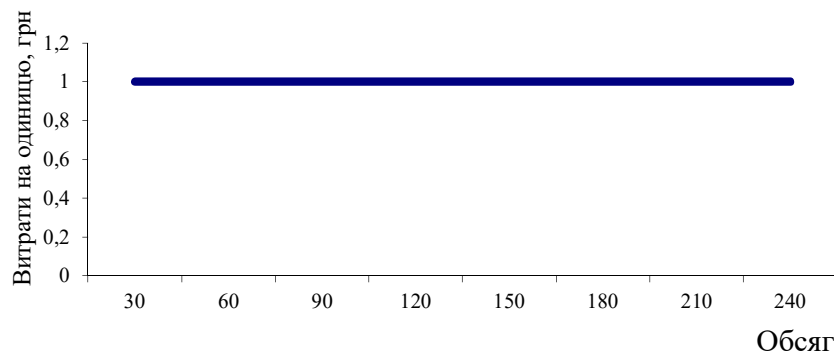


Рисунок 3.8 – Динаміка зміни величини змінних витрат на одиницю товарів

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 3.2 – Дані щодо виробництва столів та витрат на виробництво

К-ть вироблених столів	Загальні витрати, грн	Маржинальні витрати, грн	Середні витрати, грн
1	2 000		2 000
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 3.3 – Розрахунок економічного ефекту варіантів, що розглядаються

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

3.6 Класифікація витрат для здійснення процесу контролю і регулювання

Контрольовані й неконтрольовані витрати

Ця класифікація використовується для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їх керівників.

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 (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – 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.

3.7 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. 3.9).

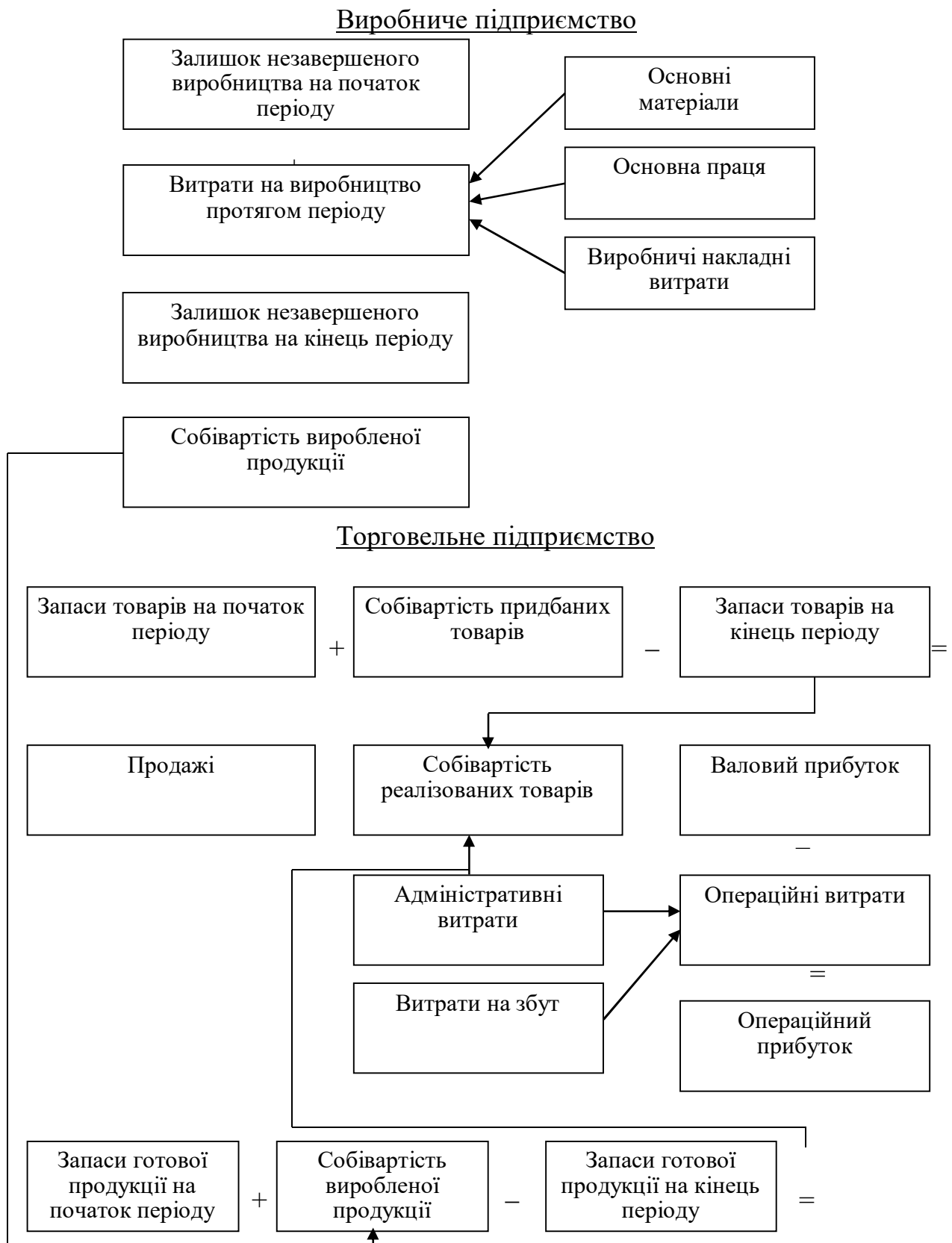


Рисунок 3.9 – Аналіз методики обліку витрат на промислових і торговельних підприємствах

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

Таблиця 3.5 – Дані щодо залишків товарно-матеріальних цінностей

Запаси	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 таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – 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>

3.8 Поведінка та функція затрат

Затрати під впливом тих чи інших факторів діяльності поводять себе по-різному. Відповідно під **поведінкою затрат** розуміють характер їх реагування на зміни у діяльності підприємства.

Необхідність дослідження поведінки затрат пов'язана з потребою прогнозування майбутніх затрат для різних рівнів (умов) діяльності. Це виходить із самої сутності та функціональних завдань управлінського обліку, які докладно були описані в темі 1.

Показник, який викликає зміни у складі та характері затрат і відповідає тому чи іншому виду діяльності, називається **фактором затрат**.

Будь-якому об'єкту затрат (виду діяльності) відповідають декілька факторів, які впливають на цей об'єкт. При цьому, на кожному підприємстві окремому виду діяльності відповідатимуть свої фактори, питома вага яких стосовно зміни затрат відповідного об'єкта значно коливатиметься у кожному конкретному випадку.

Приклади типових факторів затрат виходячи з виду господарських та управлінських процесів проілюстровані на рисунку 3.10.

В управлінському обліку для опису поведінки затрат використовують існують три моделі поведінки затрат:

1. Динаміка поведінки, характерна для змінних затрат, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Ця модель була проілюстрована раніше на рисунку 3.8.

2. Динаміка поведінки затрат, характерна для постійних затрат, тобто залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат) (орендна плата, зарплата адмінперсоналу, прямолінійна амортизація основних засобів і т. ін.). Ця модель проілюстрована на рисунку 3.6.

3. Поведінка затрат, характерна для змішаних затрат, що містить в собі як постійні, так і змінні елементи. Адже, у реальному житті рідко можна знайти витрати, які за своєю суттю є виключно постійними або змінними. Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є напівзмінними або напівпостійними, (наприклад, плата за послуги зв'язку включає постійну суму абонентної плати та змінну плату залежно від тривалості часу розмов).

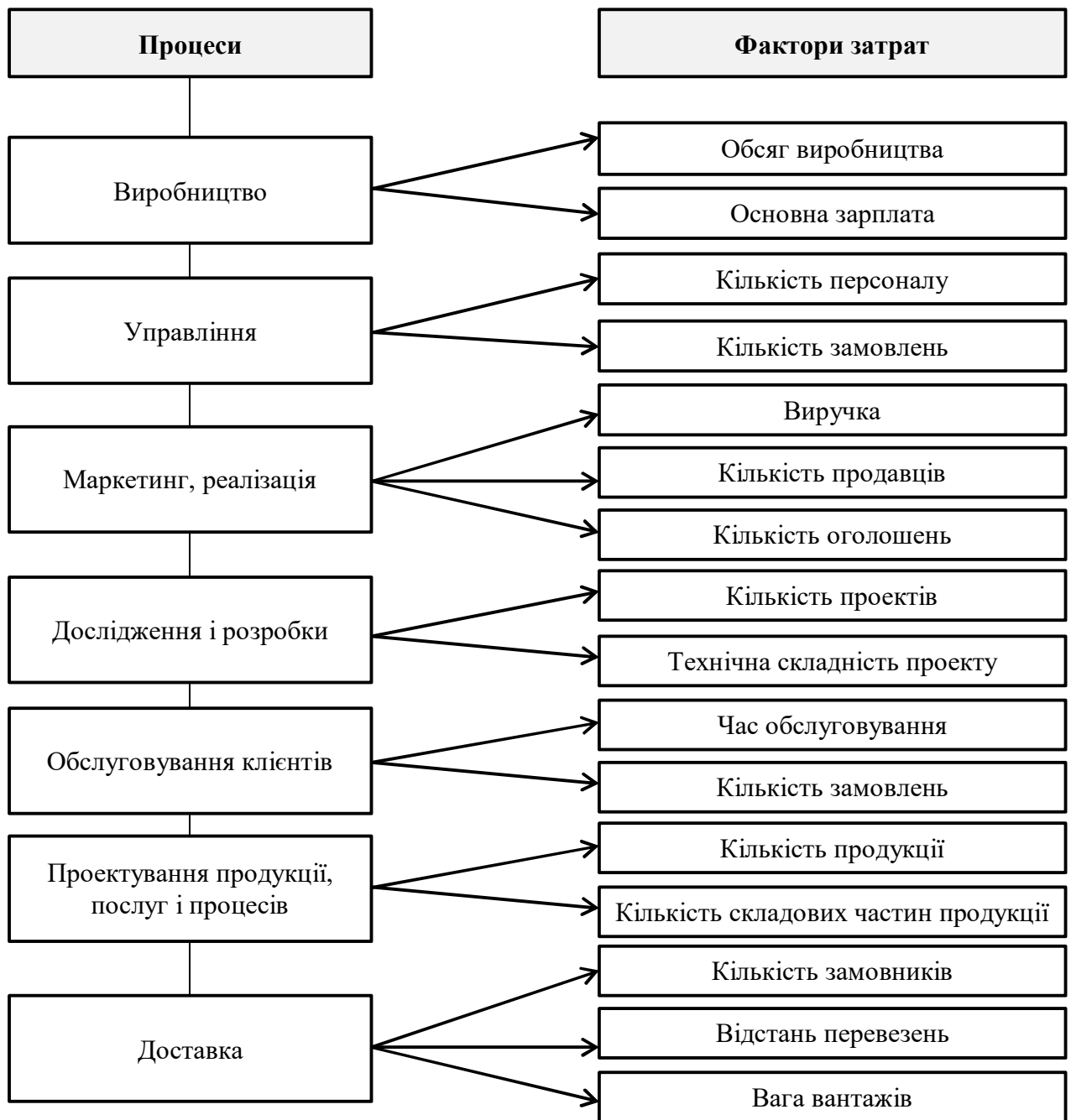


Рисунок 3.10 – Приклади типових факторів затрат

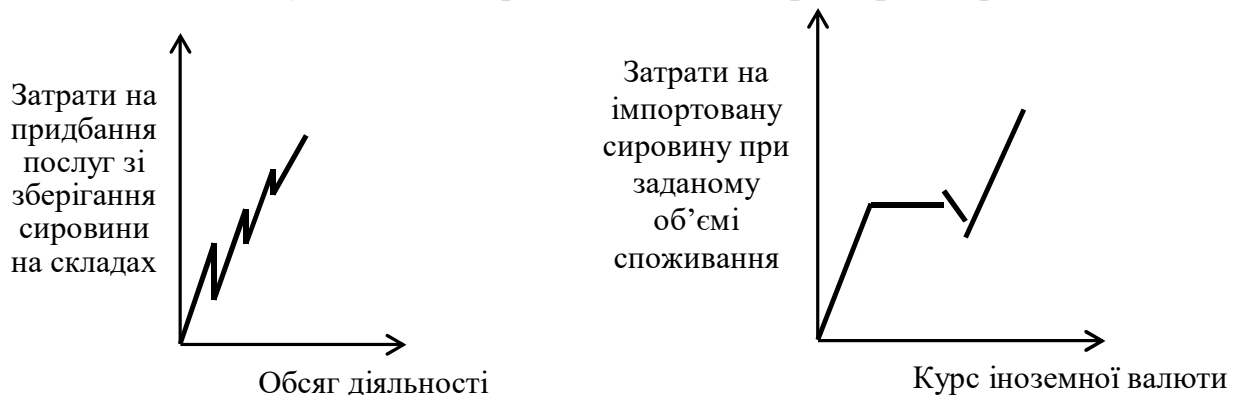


Рисунок 3.11 – Модель поведінки змішаних затрат

Модель поведінки затрат в управлінському обліку описується за допомогою функції затрат.

Функція затрат – це математичний опис взаємозв'язку між затратами та їх факторами. Наявність змішаних затрат значно ускладнює побудову їх функції.

Відповідно до характеру емпіричних даних розрізняють:

- лінійні функції, що описують прямолінійні залежності;
- функції вищого порядку, які описують криволінійні залежності.

Якщо при аналізі емпіричних даних виявляється прямолінійна залежність, то рівняння набуває вигляду:

$$y = a + bx,$$

де y – загальні затрати;

a – загальні постійні затрати;

b – змінні затрати на одиницю фактору;

x – значення фактору затрат.

Відповідно при наявності даних про x та y завдання полягатиме у визначенні параметрів a і b .

У випадку необхідності аналізу функцій вищого порядку, які описують криволінійну залежність застосовуються методи регресійного та статистичного аналізу.

Основні методи визначення функції затрат та аналізу їх поведінки проілюстровані на рисунку 3.12.

На практиці оцінюючи поведінку затрати слід враховувати, що затрати зазвичай мають декілька чинників, але для побудови функції затрат в основному обирають один чи два найбільш впливові чинники.

Технологічний аналіз (інженерний метод) – це метод системного аналізу функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між затратами ресурсів і результатом діяльності.

Цей метод передбачає визначення функції затрат шляхом аналізу організаційно-технологічних процесів та операцій для встановлення доцільності їх здійснення, потреби ресурсів і оцінки адекватності їх використання, а також пов'язаних з ними результатів діяльності. Це своєрідний функціонально-вартісною аналіз діяльності.

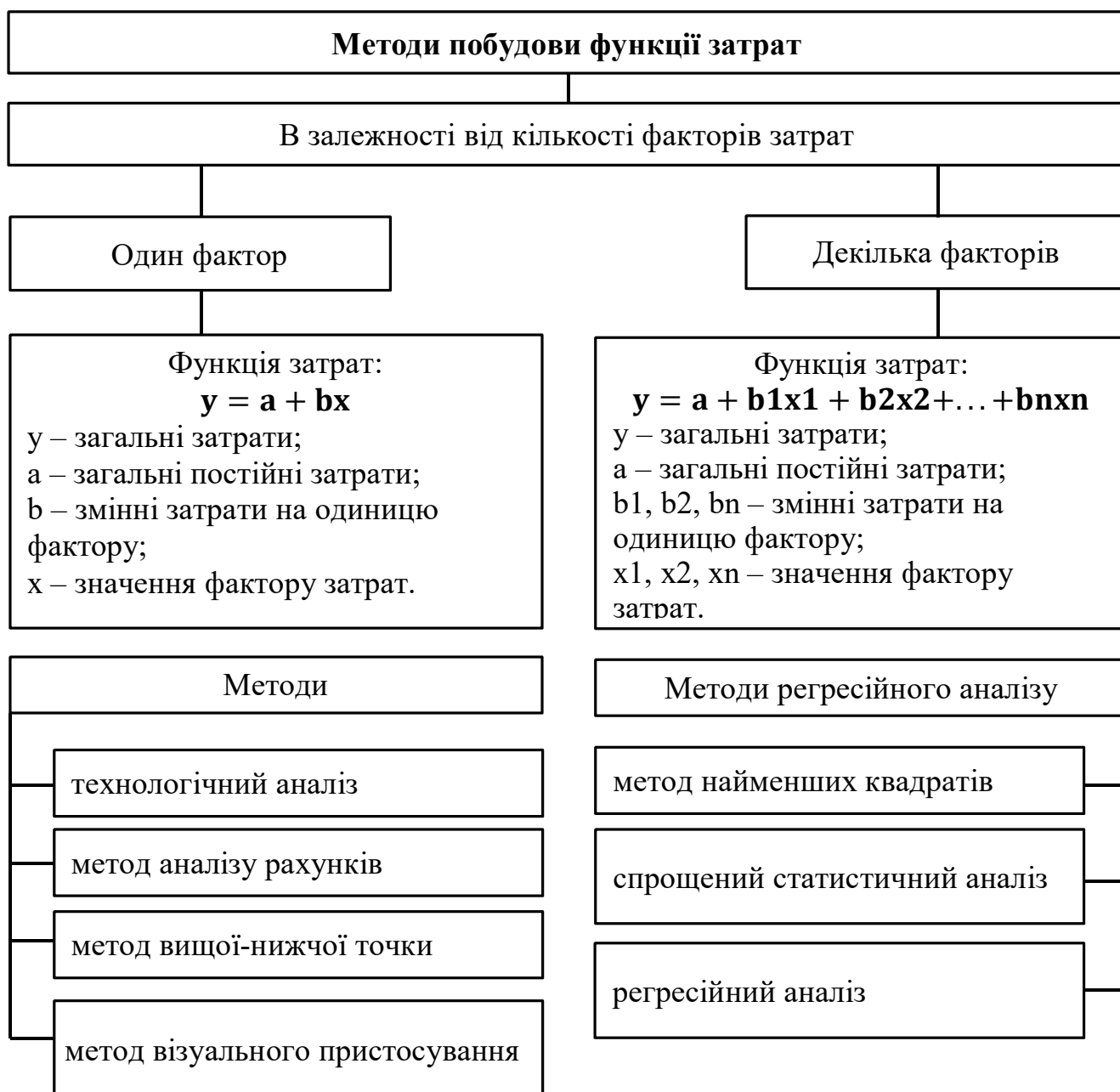


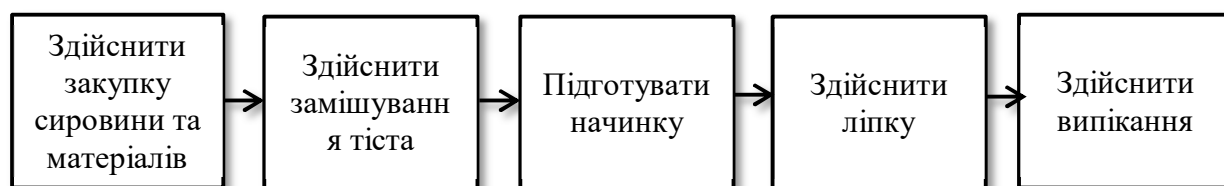
Рисунок 3.12 – Методи побудови функції затрат

Застосування технологічного аналізу особливо ефективно в тих виробництвах, де існує тісний зв'язок між використаними ресурсами та одержаними результатами і відповідно де з достатньою впевненістю можна передбачити результати діяльності, що будуть одержані за заданими вхідними ресурсами, які досить легко оцінити заздалегідь. Цей метод є зручним і ефективним на підприємствах, які використовують систему «стандарт-кост».

Для наочності наведемо приклад застосування даного методу на прикладі діяльності компанії «Блінок».

Приклад.

Крок 1. Опис послідовності технологічних процесів



Крок 2. Співставити необхідні ресурси з технологічними операціями (табл. 3.7)

Таблиця 3.7 – Аналіз ресурсів та технологічних операцій

Перелік ресурсів	Здійснити закупку сировини та матеріалів	Здійснити замішування тіста	Підготувати начинку	Здійснити ліпку	Здійснити випікання
Обладнання	Автомобіль	Автомат з замішування	Автомат з начинки	Стіл	Піч
Персонал	Водій-експедитор	Оператор	Оператор	Оператор	Пекарь
Інші затрати	Паливо	Електроенергія	Електроенергія	Допоміжні матеріали	Електроенергія
Основні матеріали					

Крок 3. Визначаємо структуру затрат та їх характер відповідно з ресурсами, що використовуються, на одну партію у 1 000,0 одиниць продукції (табл. 3.8).

Таблиця 3.8 – Аналіз затрат та технологічних процесів

Перелік ресурсів	Здійснити закупку сировини та матеріалів у.о.	Здійснити замішування тіста, у.о.	Підготувати начинку, у.о.	Здійснити ліпку, у.о.	Здійснити випікання, у.о.
1	2	3	4	5	6
Постійні затрати:					
Амортизація	200,0	100,0	150,0	50,0	150,0
Зарплата	800,0	900,0	750,0	750,0	950,0
Разом:	1 000,0	1 000,0	900,0	800,0	1 100,0
Загальні постійні затрати	4 800,0				

Продовження таблиці 3.8

1	2	3	4	5	6
Змінні затрати на партію:					
Бензин	50,0	–	–	–	–
Електро-енергія	–	30,0	70,0	–	20,0
Основні матеріали	820,0	–	–	–	–
Допоміжні матеріали	–	–	–	10,0	–
Разом:	870,0	30,0	70,0	10,0	20,0
Змінні затрати на партію:	1 000,0				

Тобто функція затрат буде виглядати так:

$$Y = 1000,0 \times x + 4\,800,0,$$

де x – кількість партій продукції.

Якщо необхідно розрахувати собівартість виробництва 10 000,0 од. продукції, то це означає, що буде вироблено 10 партій. У цьому випадку загальні затрати складуть:

$$TC = 10 \times 1\,000,0 + 4\,800,0 = 14\,800,0 \text{ у.о.}$$

Перевагою даного методу є і той факт, що він дає можливість визначати оцінку майбутніх витрат навіть за відсутності статистичних даних, зокрема у випадку необхідності оцінки витрат на виробництво нової продукції. Це — єдиний метод оцінки витрат, зорієнтований на майбутні операції і не потребує вивчення минулої діяльності.

Разом з тим метод технологічного аналізу має і певні *недоліки*, які полягають, передусім, у надзвичайній складності оцінки витрат, що потребує спеціальних знань та досвіду у галузі операційних досліджень або технології виробництва. А спрямованість визначення оцінки витрат на майбутнє не завжди може привести до точних результатів.

Метод аналізу рахунків (метод аналізу облікових даних, метод аналізу бухгалтерських рахунків) – це метод визначення функції затрат шляхом розділення їх на змінні і постійні відносно відповідного чинника на підставі вивчення рахунків бухгалтерського обліку. Рахунки за попередні періоди досліджують стосовно кожного виду затрат, які потрібно оцінити щодо їх класифікації на постійні та змінні.

На основі моделі поведінки затрат у минулому й досягнутого рівня ділової активності підприємства визначають ступінь залежності затрат відносно зміни обсягу діяльності, що дає можливість виділити змінні та постійні витрати. Минулу оцінку затрат коригують на кумулятивні темпи інфляції, обсяг випуску, інші параметри діяльності, щоб одержана таким чином оцінка відображала перспективні умови. Цей метод оцінки широко використовується на практиці.

Приклад.

Магазин «Спорт-баскет» реалізував 2000 м'ячів (табл. 3.9)

Таблиця 3.9 – Аналіз рахунків щодо продажу 2000 м'ячів

Рахунок	Загальні витрати, у.о.	Постійні витрати, у.о.	Змінні витрати, у.о.	Змінні витрати на одиницю товару, у.о.
Собівартість реалізованих товарів	120 000	–	120 000,0	60,0
Зарплата менеджера	15 000,0	15 000,0	–	–
Зарплата касира	5 000,0	5 000,0	–	–
Витрати на оренду, амортизацію, страхування	31 000,0	31 000,0	–	–
Зарплата і комісійні продавців	12 000,0	7 000,0	5 000,0	–
Витрати: на рекламу	5 000,0	1 000,0	4 000,0	2,5
і збут	–	–	–	2,0
Загальні витрати	188 000,0	59 000,0	129 000,0	64,05

Таким чином, функція витрат може бути виражена такою формулою:

$$y = 59\,000,0 + 64,05x.$$

Якщо в наступному звітному періоді підприємство планує збільшити обсяг реалізації до 2 500 м'ячів при незмінних обсягах постійних витрат, то бюджетні витрати становитимуть 219 125 грн ($59\,000,0 + 64,05 \times 2\,500$).

Перевагою цього методу є можливість розрахунку функцій усіх витрат підприємства. Порівняно з технологічним аналізом цей метод не потребує значного обсягу спеціальних знань. Крім того, результати аналізу рахунків можна легко коригувати з урахуванням усіх очікуваних майбутніх змін параметрів діяльності підприємства, що забезпечує певну гнучкість реакції керівництва. Тому цей метод досить широко використовується на практиці завдяки простоті і зрозумілості.

Оскільки цей метод базується на досвіді менеджерів і аналізі минулих подій, то *недоліками* методу вважають певну суб'єктивність і можливість істотних відмінностей між майбутніми і минулими умовами діяльності. Так, при швидких темпах зміни технології, асортименту продукції, змінах типів і джерел поставок сировинних ресурсів, зростанні процесів інфляції виникає необхідність, у тому, щоб усі очікувані зміни, які впливають на розмір затрат, були враховані в їх оцінці. Без цього одержаний результат у кращому випадку вводитиме в оману, а в гіршому – призведе до тяжких наслідків для підприємства.

Для усунення фактора суб'єктивності в оцінці затрат доцільно користуватися точнішими методами обробки даних минулих періодів, зокрема:

- методом вищої-нижчої точки;
- графічним методом;
- методом аналізу діапазону обсягів діяльності;
- методами регресійного аналізу.

Для розгляду вказаних методів скористаємося даними про обсяг продукції, виготовленої в одному з обробних цехів протягом року, та витрати на утримання й експлуатацію обладнання, на якому ця продукція була виготовлена (табл. 3.10).

Таблиця 3.10 – Вихідні дані для визначення функції затрат⁵

Місяць	Обсяг продукції, тис.шт.	Затрати на утримання обладнання, тис. грн
Січень	9	14
Лютий	11	17
Березень	19	21
Квітень	14	16
Травень	20	24
Червень	12	14
Липень	12	14
Серпень	18	20
Вересень	10	11
Жовтень	13	15
Грудень	15	18
Разом	170	206

⁵ Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Д 56 / Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За ред. В. М. Добровського. – Київ : КНЕУ, 2003. 235 с.

Метод вищої-нижчої точки (метод аналізу діапазону обсягів діяльності, мінімаксий метод) – це метод визначення функції затрат на підставі припущення, що змінні затрати є різницею між загальними затратами за найвищого і найнижчого рівнів діяльності. Тобто цей метод використовує вищу і нижчу точки. Вища точка визначається як точка, яка відповідає найбільшому випуску або високому рівню діяльності. Нижча точка визначається як точка з найменшим випуском або низьким рівнем діяльності.

Суть цього методу полягає в тому, що ми проводимо лінію функції затрат через вищу і нижчу точку графіку, ігноруючи усі інші точки. Але якщо інші точки не мають тісного взаємозв'язку з вищою і нижчою точками, то функція затрат не відображає реальної залежності між витратами і їх чинником.

Проілюструємо цей метод на прикладі даних, наведений у табл. 3.10, згідно з якими максимальний обсяг діяльності було досягнуто у травні – 20 тис. одиниць продукції, а мінімальний – у січні – 9 тис. одиниць продукції. Виходячи з цього визначається величина витрат на обслуговування обладнання (табл. 3.11).

Таблиця 3.11 – Дані щодо вищої та нижчої точки

Значення	Обсяг виробництва, тис. од.	Затрати на обслуговування обладнання, тис. грн
Максимум	20	24 (травень)
Мінімум	9	14 (січень)
Різниця	11	10

Припускаючи, що постійна складова сукупних затрат та змінні затрати на одиницю продукції залишатимуться незмінними на певному відрізку часу, що розглядається, зіставимо різницю обсягів діяльності з різницею сукупних витрат за цих обсягів діяльності, що дасть можливість визначити суму змінних затрат на одиницю продукції, тобто:

$$\text{Змінні затрати на одиницю продукції} = \frac{\text{різниця сукупних затрат}}{\text{різниця обсягів діяльності}}$$

$$\text{Змінні затрати на од. продукції} = \frac{10}{11} = 0,91$$

Таким чином, змінні витрати на одиницю продукції дорівнюють 0,91 грн. Це значення можна використати для розрахунку змінної складової сукупних затрат, а потім знайти їх постійну складову за мінімального та максимального обсягів діяльності.

Таблиця 3.12 – Розрахунок складових функції затрат

	Загальні змінні затрати	Загальні постійні затрати
Максимум	$0,91 \times 20\ 000 = 18\ 200,0$	$24\ 000,0 - 18\ 200,0 = 5\ 800,0$
Мінімум	$0,91 \times 9\ 000 = 8\ 200,0$ грн	$14\ 000,0 - 8\ 200,0 = 5\ 810,0$

Отже, функція витрат буде такою: $y = 5\ 800,0 + 0,91x$.

Метод вищої та нижчої точки є найпростішим та легким у використанні. Тому він є досить поширений за кордоном, але він має деякі слабкі аспекти, зокрема:

– не завжди орієнтація на минулі витрати є надійним джерелом інформації у майбутньому;

– використання лише двох екстремальних обсягів діяльності може не мати репрезентативного характеру, особливо якщо ці значення суттєво відрізняються від «нормальних» (середніх) обсягів діяльності. А якщо різниця між максимальним та мінімальним обсягами досить велика, виникає можливість того, що постійні витрати в цьому діапазоні можуть мати ступеневий (стрибкоподібний) характер.

Для усунення вказаних недоліків доцільно поєднати даний метод з методом візуального пристосування

Метод візуального пристосування (графічний метод візуального спостереження, графічний метод) – це графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, зважаючи на усі точки затрат. Він відноситься до нематематичних методів.

Проілюструємо цей метод на прикладі даних, наведений у таблиці 3.10.

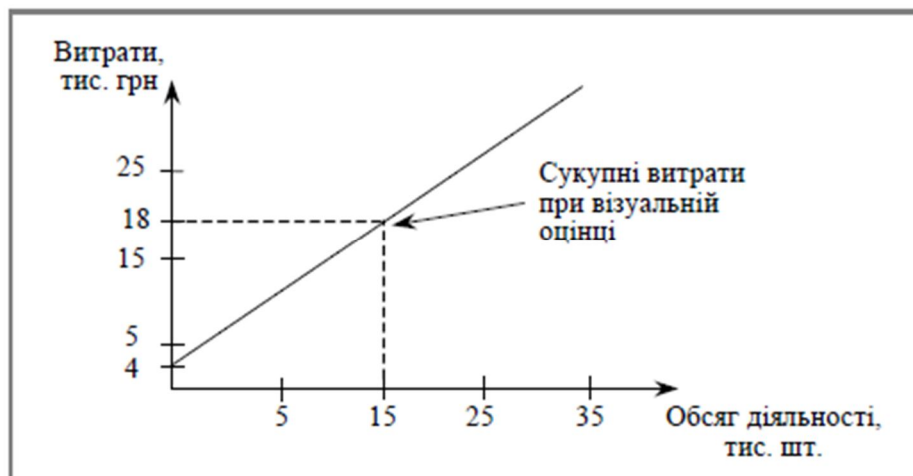


Рисунок 3.13 – Оцінка сукупних затрат за методом візуального пристосування

Точка, де лінія сукупних затрат перетинається з віссю ординат, являє собою постійний елемент сукупних затрат. Це означає, що коли зовсім не буде випуску продукції, постійні затрати все одно досягнуть 4 000,0 грн.

Одержане значення постійної складової затрат дає можливість визначити їх змінну складову. Наприклад, при обсязі виробництва в 15 тис. од. у цій точці загальні затрати становлять 18 тис. грн. Це означає, що змінні затрати дорівнюватимуть 14 тис. грн: $18\ 000,0 - 4\ 000,0 = 14\ 000,0$ грн.

Відповідно змінні затрати на усереднену одиницю продукції складуть 930,0 грн: $14\ 000,0 : 15\ 000,0 = 0,93$ грн.

Функція затрат у цьому випадку матиме вигляд: $y = 4000 + 0,93x$.

Перевагою цього методу є наочність характеру поведінки затрат.

Недоліками методу візуального пристосування є:

- суб'єктивність розташування лінії оцінки загальних (сукупних) затрат;
- не завжди минулі дані є обґрунтованим орієнтиром на майбутнє;
- лінійна поведінка затрат, що надана графіком, не завжди відповідає ступеневій поведінці постійних затрат;
- суб'єктивність вибору значення затрат для розрахунку їх постійної складової, що викликає неточність оцінки їх змінної складової.

Вказані вади досить суттєво знижують аналітичні можливості графічного методу, що серйозно підриває довіру до одержаної оцінки у керівництва підприємства.

Регресійний аналіз – це статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або декількох незалежних змінних величин.

Під час застосування регресійного аналізу для визначення функції затрат загальну суму затрат розглядають як змінну величину, залежну від певного чинника (обсягу виробництва, кількості замовлень і так далі), який виступає як незалежна величина.

Регресійний аналіз, на відміну від методу вищої-нижчої точки, враховує усі ці спостереження для визначення функції витрат. Лінійний взаємозв'язок між залежною і незалежною величинами описується за допомогою звичайної функції затрат:

$$y = a + bx.$$

Якщо на загальну величину затрат впливають декілька факторів, то доречним є скористатися методикою багатфакторного регресійного аналізу, який ураховує вплив на зміну витрат декількох факторів. Прикладом таких затрат можуть бути сукупні експлуатаційні, які можуть змінюватися не тільки під впливом фактора обсягу діяльності, але й кількості обладнання, терміну

його служби, часу роботи механіків, які обслуговують це обладнання тощо. Тоді формула лінійного регресійного аналізу перетворюється на таку:

$$y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n,$$

де y – загальні затрати;

a – загальні постійні затрати;

b_1, b_2, b_n – змінні затрати на одиницю фактору;

x_1, x_2, x_n – значення фактору затрат.

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

Перевагою методів регресійного аналізу та спрощеного статистичного аналізу є забезпечення об'єктивності методів точними математичними розрахунками.

Проте *недоліком* є потреба наявності великої кількості спостережень за реагуванням витрат на зміну фактора.

Метод найменших квадратів – це статистичний метод, який дозволяє підібрати такі параметри рівняння, що задають пряму, найбільш наближену до емпіричних даних, тобто який дає змогу розрахувати елементи **a** і **b** так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, яка вивчається, до лінії регресії є найменшою. Це досягається шляхом розв'язання системи рівнянь:

$$\begin{cases} \sum y = na + b \sum x \\ \sum xy = a \sum x + b \sum x^2, \end{cases}$$

де n – кількість спостережень.

Розв'язавши рівняння для елемента a та елемента b , одержимо:

$$a = \frac{\sum y}{n} - \frac{b \sum x}{n};$$
$$b = \frac{n \sum xy - (\sum x \times \sum y)}{n \sum x^2 - \sum x^2}.$$

Для визначення функції витрат методом найменших квадратів дещо перетворимо дані таблиці 3.10 у вигляді таблиці 3.13.

Таблиця 3.13 – Вихідні дані для визначення функції затрат за методом найменших квадратів

Місяць	Обсяг продукції, тис. шт. (x)	Затрати на утримання обладнання, тис. грн (y)	xy	x ²
1	2	3	4	5
Січень	9	14	126	81
Лютий	11	17	187	121
Березень	19	21	399	361
Квітень	14	16	224	196
Травень	20	24	480	400
Червень	12	14	168	144
Липень	12	14	360	324
Серпень	18	20	110	100
Вересень	10	11	195	169
Жовтень	13	15	270	225
Грудень	15	18	374	284
Разом	Σx 170	Σy 206	Σxy 3061	Σ x ² 2554

Підставляючи ці значення у формулу для показників *b* та *a*, одержуємо такі значення:

$$b = ((12 \times 3061) - (170 \times 206)) : (12 \times 2554) - 170^2 = (36732 - 35020) : (30648 - 28900) = 1712 : 1748 = 0,97 \text{ (грн)};$$

$$a = (206 : 12) - 0,97 \times (170 : 12) = 17,16 - 13,73 = 3,43 \text{ (тис. грн)}.$$

Отже, функція витрат, розрахована на основі методу найменших квадратів, матиме такий вигляд: $y = 3430 + 0,97x$.

Метод найменших квадратів дає більш математично точний результат, ніж метод візуального пристосування чи метод вищої та нижчої точки. Але і він не позбавлений низки *недоліків*:

- як і попередні методи він передбачає лінійну поведінку затрат;
- прогнози, як і раніше, будуються на основі аналізу минулої діяльності, що не завжди точно відповідає вимогам, які ставляться перед такою інформацією.

Якщо порівняти функції затрат, визначені із застосуванням різних методик, отримаємо таке:

Метод вищої-нижчої точки: $y = 5\,800,0 + 0,91x$.

Метод візуального пристосування: $y = 4\,000,0 + 0,93x$.

Метод найменших квадратів: $y = 3\,430,0 + 0,97x$.

Як бачимо кожен з методів дає відмінний від інших результат у вигляді функції затрат. Це пов'язано з особливостями методики кожного з проаналізованих методів. Тому визначення яка з функцій затрат є найбільш достовірною – це робота бухгалтера–аналітика (спеціаліста з управлінського обліку) та залежить від його професійного судження. При прийнятті спеціалістом такого рішення слід враховувати концепцію релевантного діапазону, сутність якого розглядалася раніше у цій темі. При визначенні функції затрат слід обмежити діапазон обсягів діяльності та встановити певні інтервали часу. Тому для одержання порівняно точної оцінки затрат необхідно визнати часові обмеження, які накладаються діапазоном релевантності, наприклад, обмеживши кількість значень минулих періодів, які приймаються у розрахунок оцінки затрат, або розширивши кількість показників у часовому діапазоні релевантності, тобто використовувати, замість річних даних, дані за місяць або декаду.

Зокрема, обмеження регресійного методу при лінійній регресії виникають з припущень, на яких ґрунтується система з двох рівнянь:

- лінія найкращої відповідності виділяється за методом найменших квадратів;

- середнє значення відхилень кожної точки від ліній найточнішої відповідності дорівнює 0. Ясно, що частина точок опиняється вище за цю лінію, а частина – нижче;

- виробничі затрати за будь-який заданий період часу залежать лише від обсягу випуску за цей самий період. Будь-які відхилення окремих даних від лінії найкращої відповідності спричиняються чисто випадковими факторами (ефектами) і не залежать один від одного;

- якщо виробничі затрати можна визначати досить часто (при кожній можливій кількості одиниць випуску, тобто змінної x), то розкидання значень виробничих затрат навкруги ліній найбільшої відповідності має залишатися постійним по всій довжині цієї лінії.

Всі наведені припущення можуть спонукати аналітика відмовитися від застосування лінійної регресії як надто обмеженого методу. Подібно до інших статистичних методів метод лінійної регресії ефективно діє тільки в межах припущень, які становлять його основу. Проте для більшості завдань оцінки затрат вказані вище припущення, очевидно, не є занадто обмежувачими, а метод лінійної регресії має велику перевагу, оскільки він дозволяє вилучити елемент суб'єктивізму із процесу оцінки витрат. Узагальнену характеристику методів вивчення поведінки затрат можна проілюструвати за допомогою таблиці (табл. 3.14). В процесі дослідження різних методів аналізу поведінки затрат не раз зверталась увага на потребу застосування професійного управлінського судження при визначенні функції затрат та аналізу отриманих результатів.

Таблиця 3.14 – Характеристика методів вивчення поведінки затрат

Критерії порівняння методів	Методи						
	Технологічний аналіз	Аналіз рахунків	Метод вищої-нижчої точки	Метод візуального пристосування	Метод найменших квадратів	Регресійний аналіз	Спрощений статистичний аналіз
Сутність методу	метод системного аналізу функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між затратами ресурсів і результатом діяльності	метод визначення функції затрат шляхом розділення їх на змінні і постійні відносно відповідного фактора на підставі вивчення рахунків бухгалтерського обліку	метод визначення функції затрат на підставі припущення, що змінні затрати є різницею між загальними затратами за найвищого і найнижчого рівнів діяльності	графічний підхід до визначення функції витрат, за якого аналітик візуально проводить пряму лінію, зважаючи на усі точки затрат	статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи a і b так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, яка вивчається, до лінії регресії є найменшою	статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або декількох незалежних змінних величин	метод, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи із зростання значення та розрахунок постійних витрат на основі середніх значень x і y
Переваги методу	орієнтований на майбутнє, а не на вивчення минулої діяльності	не потребує значного обсягу спеціальних знань	досить простий та легкий у використанні	дає наочність характеру поведінки затрат	забезпечення об'єктивності методів точними математичними розрахунками.		
Недоліки методу	потребує значних затрат часу, коштів та професійного судження	має певну суб'єктивність і можливість істотних відмінностей між майбутніми і минулими умовами діяльності	використання лише двох екстремальних обсягів діяльності може не мати репрезентативного характеру, особливо якщо ці значення суттєво відрізняються від «нормальних» (середніх) обсягів діяльності	суб'єктивність розташування лінії оцінки загальних затрат; суб'єктивність вибору значення затрат для розрахунку їх постійної складової, що викликає неточність оцінки їх змінної складової	передбачає лінійну поведінку затрат; прогнози, будуються на основі аналізу минулої діяльності, що не завжди точно відповідає вимогам, які ставляться перед такою інформацією	наявності великої кількості спостережень за реагуванням витрат на зміну фактора	

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 4 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

4.1 Методи і принципи калькуляції.

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

4.2.1 Попроцесна калькуляція собівартості.

4.2.2 Позамовна калькуляція собівартості.

4.3 Облік і розподіл виробничих накладних витрат.

4.1 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 – норма-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. 4.1).

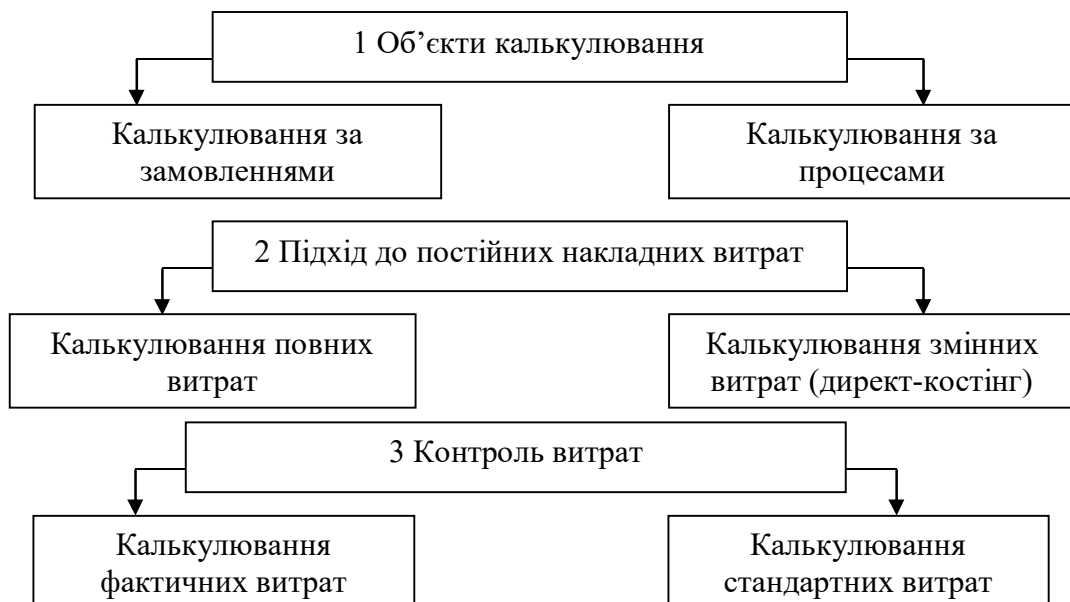


Рисунок 4.1 – Класифікація методів калькулювання собівартості

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

Як було відзначено раніше, залежно від використовуваних об'єктів калькуляції усі методи можна розподілити так:

- калькуляція за процесами;
- калькулювання за замовленнями.

4.2.1 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. 4.2.

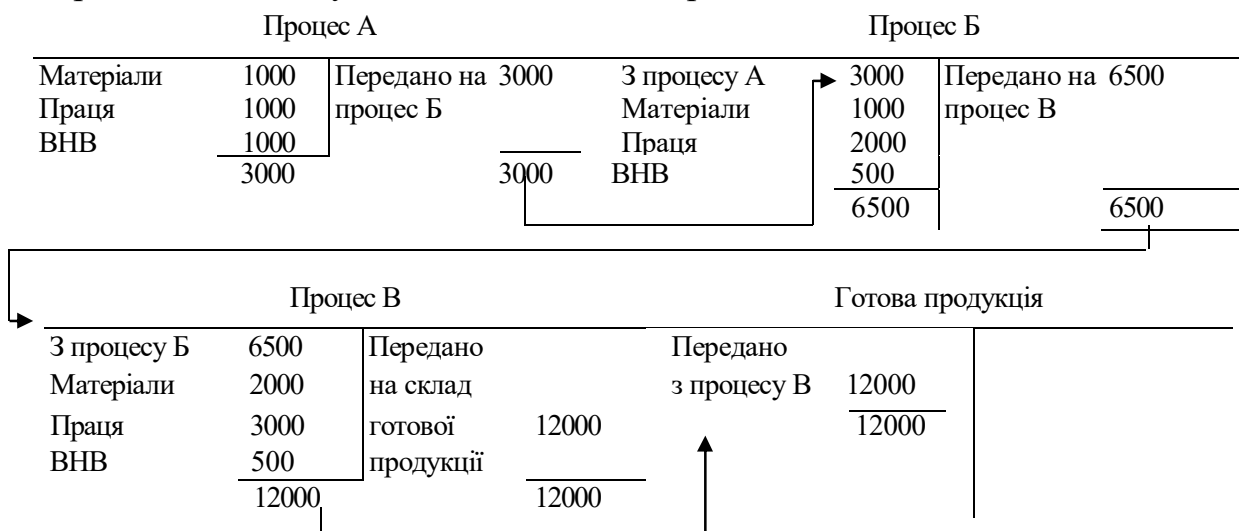


Рисунок 4.2 – Методика обліку витрат при попроцесному калькулюванні

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

Таблиця 4.1 – Виробничий звіт

Кількість одиниць	Показник
<i>Віднесено на підрозділ:</i>	
Перебуває в процесі на початок періоду	5 000 од.
Введено в процес	20 000 од.
Усього одиниць	25 000 од.
<i>Усього враховано одиниць:</i>	
Передано на інший процес	15 000 од.
Перебуває в процесі на кінець періоду	10 000 од.
Усього одиниць	25 000 од.
<i>Витрати</i>	
<i>Віднесено на підрозділ:</i>	
Вартість напівфабрикатів на початок періоду	12 000 грн 85 000
Понесено протягом періоду	85 000 грн
Усього витрат	97 000 грн
<i>Усього враховано витрат:</i>	
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 1 000 одиниць знаходилися в незавершеному виробництві на кінець періоду, які на 80 % завершені обробкою, то еквівалентне виробництво складе 800 од. ($1\ 000 \cdot 80\ %$).

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. ($1\ 000 \cdot 90\ %$), а за доданими витратами – 500 од. ($1\ 000 \cdot 50\ %$).

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 4.2 – Порівняння методу середньо зваженої з методом ФІФО

№ з/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
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

4.2.2 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.

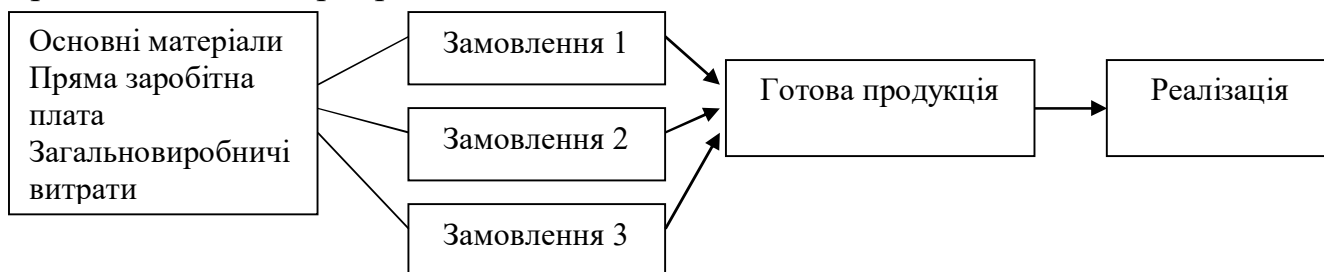
Складання звітної калькуляції після завершення робіт за замовленням є істотним недоліком цього методу обліку витрат і калькуляції собівартості, особливо якщо замовлення виконується протягом декількох звітних періодів (місяців). У цьому випадку після закінчення звітного періоду доводиться визначати собівартість 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 рисунку 4.3.

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



Попроцесний метод: скляна, целюлозно-паперова, мукомольна промисловості

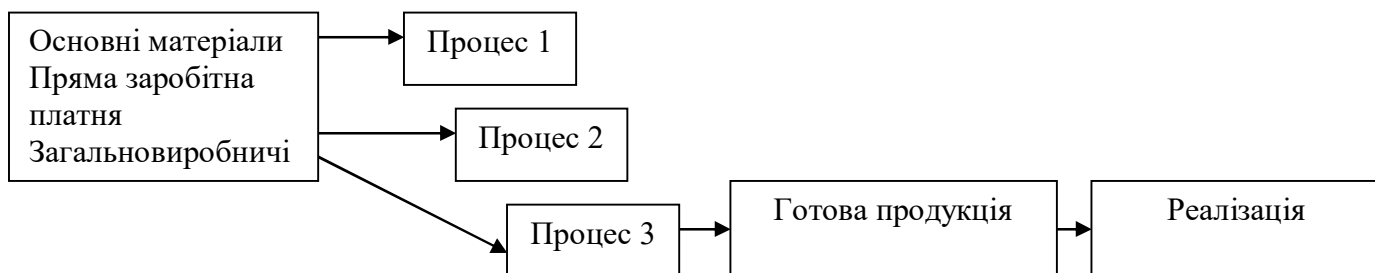


Рисунок 4.3 – Порівняльна характеристика позамовного та попроцесного методів калькулювання

4.3 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. 4.3).

Таблиця 4.3 – 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 4.4 – 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 4.5 – 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						
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				1 075 000	1 325 000	2 400 000

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

Таблиця 4.6 – 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 *неповноти розподілених накладних витрат або надмірно розподілених накладних витрат*:

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

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

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 використувані 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 5 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

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

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

5.3 Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і директ-костингу.

5.1 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 (абзоршен-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 таких 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 виробами 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 рисунках 5.1, 5.2.

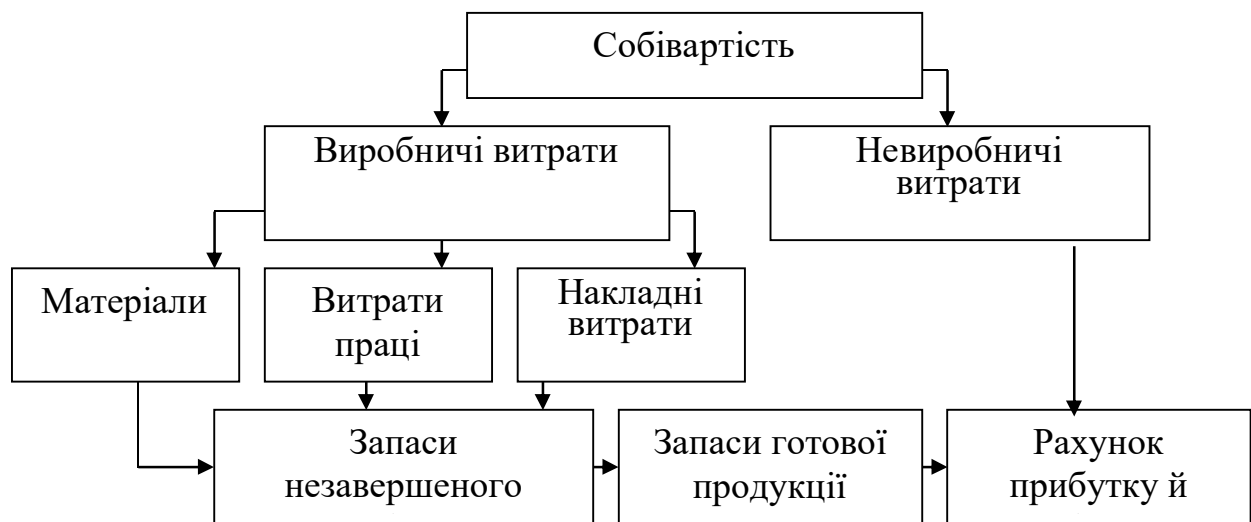


Рисунок 5.1 – Калькуляція собівартості з повним розподілом витрат

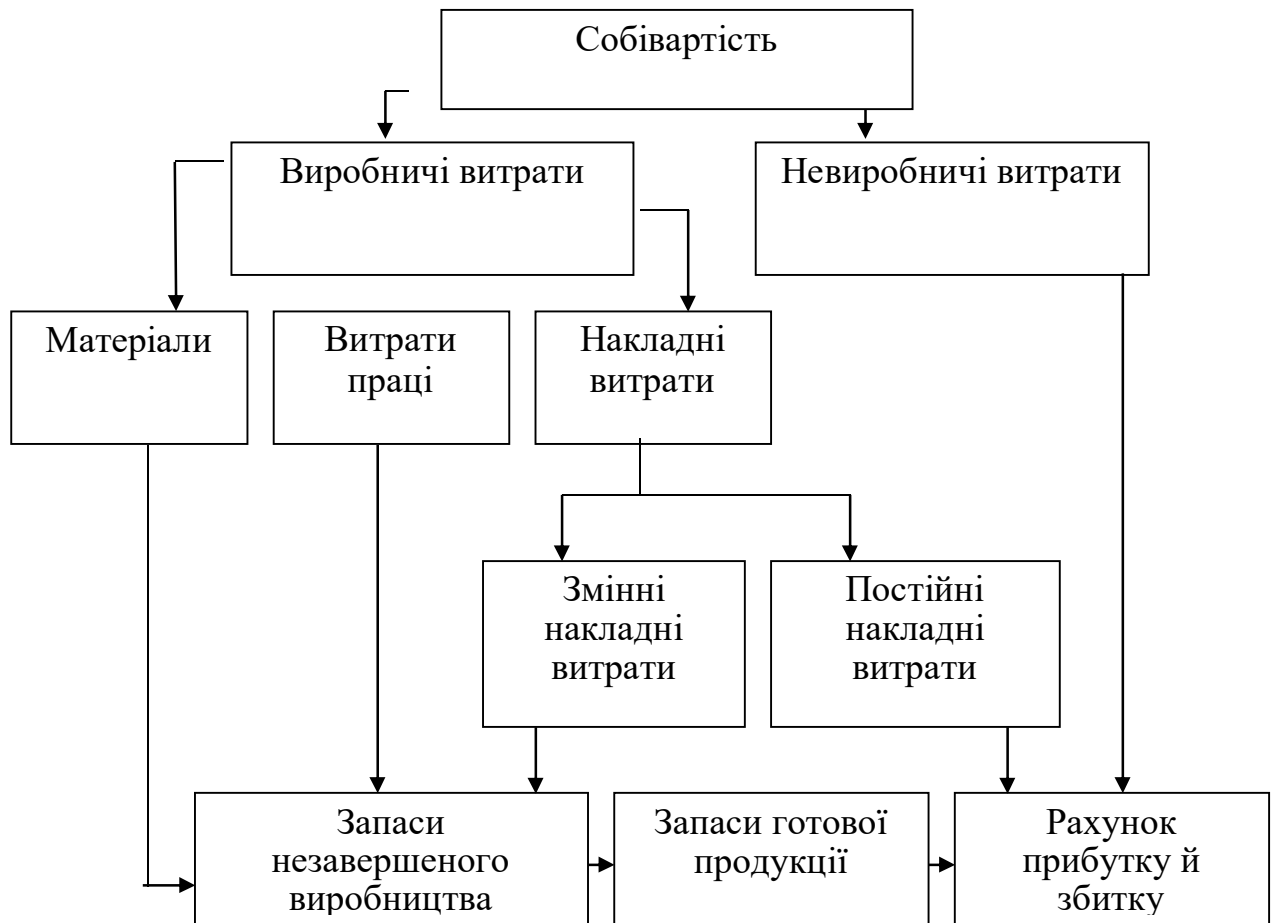


Рисунок 5.2 – Калькуляція собівартості за змінними витратами

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 5.1 – Звіт про прибутки й збитки (з повним розподілом витрат),

Показник	Сума, грн
Доходи від реалізації	1 000
мінус Собівартість реалізованої продукції (включає всі виробничі витрати)	600
Валовий прибуток	400
мінус Адміністративні витрати і витрати з реалізації (постійні й змінні)	300
Операційний прибуток	100

Таблиця 5.2 – Звіт про прибутки і збитки (директ-костінг), грн

Показник	Сума, грн
Доходи від реалізації	1 000
мінус Змінні виробничі витрати (прямі матеріали, пряма праця, змінні виробничі накладні витрати)	360
Валовий прибуток	640
мінус Змінні адміністративні витрати і витрати на збут	120
Маржинальний доход	520
мінус Постійні витрати:	
Постійні виробничі накладні витрати	240
Постійні адміністративні витрати і витрати на збут	180
Операційний прибуток	100

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

Таблиця 5.3 – Аналіз впливу величини прибутку виходячи з різних методів обліку затрат

Облік затрат	Вплив на величину прибутку
1	2
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

Продовження таблиці 5.3

1	2
Виробництво більше ніж продаж	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

5.3 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 короткострокового 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 доход 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 доход 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, малоймовірно, 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-костінгу»?

18. Розкрийте двоступеневий розрахунок (маржинального доходу) сум покриття.

19. Як Ви розумієте таку перевагу методу «директ-костінгу»: «оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє підвищенню продуктивності різних сегментів бізнесу»?

20. Як Ви розумієте таку перевагу методу «директ-костінгу»: «звільнення прибутку від впливу змін запасів».

ТЕМА 6 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

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

6.2 Організація нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

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

6.4 Контроль і оцінка результатів діяльності.

6.1 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.

6.2 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 звітнього 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 ресурси, 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 здійснюються 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.

6.3 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.

6.4 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:

$$\begin{aligned} \text{Відхилення за ціною на матеріали} &= \text{Фактична кількість придбаних матеріалів} \times \left[\text{фактична ціна на матеріали} - \text{Нормативна ціна на матеріали} \right] \\ \text{Відхилення за кількістю використаних матеріалів} &= \text{Нормативна ціна на матеріали} \times \left[\text{Фактична кількість використаних матеріалів} - \text{Бюджетна кількість використаних матеріалів} \right] \\ \text{Відхилення за ставкою заробітної плати} &= \text{Фактичний відпрацьований час} \times \left[\text{Фактична ставка заробітної плати} - \text{Нормативна ставка заробітної плати} \right] \\ \text{Відхилення за продуктивністю праці} &= \text{Нормативна ставка заробітної плати} \times \left[\text{Фактичний відпрацьований час} - \text{Нормативний час роботи персоналу} \right] \end{aligned}$$

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:

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

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

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:

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

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

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:

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

$$\text{Відхилення за використанням} = \text{Фактичні пост. НВ} - \left[\begin{array}{l} \text{Фактичний} \\ \text{відпрацьований} \\ \text{час} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Бюджетна} \\ \text{ставка пост. НВ} \end{array} \right]$$

Відхилення за обсягом виробництва

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

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

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 витратити 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»?

ТЕМА 7 СУЧАСНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо застосування сучасних систем обліку витрат та калькулювання собівартості.

План

7.1 Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за видами діяльності (АВС-метод).

7.2 Управління затратами за цільовою собівартістю – метод target-costing.

7.3 Калькуляція на основі ланцюжка цінностей.

7.4 Калькулювання собівартості в системі «Just-in-time» (JIT, «точно в строк»).

7.1 Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) за видами діяльності (АВС-метод)

Діяльність підприємств в сучасному діловому середовищі залежить від багатьох чинників: збільшення асортименту продукції і послуг, що надаються; підвищення вимог до системи менеджменту якості; збільшення капіталоемності, кількості і асортименту продукції і послуг; зменшення життєвого циклу продукції і послуг, а також часу їх виходу на ринок; використання передових технологій і різноманітних каналів поширення.

Таке різноманіття напрямів діяльності підприємств на ринку разом з чинником заміни частини прямих затрат накладними затратами змінили підхід до традиційних методик обліку затрат.

Найбільш відомим методом обліку затрат, що враховує вплив функціональних чинників при формуванні собівартості продукції (послуг) є метод обліку затрат по функціях або функціональний облік (Activity Based Costing – АВС), розроблений Р. Купером і Р. С. Капланом в 1988 р [33]. Також в деяких джерелах він може носити назву обліку затрат на основі діяльності.

Метод АВС заснований на тому, що затрати утворюються в результаті виконання певних операцій (видів діяльності, функцій). Головна причина виникнення затрат за методом АВС – це виробничий процес, а також наявність попиту на кожен вид діяльності (чи операції).

Відмітною особливістю методу АВС є посилення контролю за накладними затратами на всіх стадіях життєвого циклу продукту: дослідження

(розробка) – виготовлення – реалізація – експлуатація – утилізація; і орієнтація на скорочення тривалості процесу виробництва.

Затрати співвідносяться з продукцією на основі споживання індивідуальних продуктів або попиту на кожен вид діяльності. Також враховується чинник співвідношення виду діяльності з обсягом вироблюваної продукції.

Метод ABC (Activity – based costing, калькуляція собівартості по функціях, на основі діяльності) – це підхід до калькуляції і моніторингу окремих видів операцій (функцій) або діяльності, який включає відстежування споживання ресурсів і калькуляцію собівартості кінцевої продукції. Ресурси розподіляються по видах операцій (функцій) або діяльності, а види операцій (функцій) або діяльності – по об'єктах затрат на основі оцінок їх споживання.

Для визначення вартості споживання за методом ABC застосовуються так звані носії затрат (cost driver), які є подіями або зусиллями, від яких залежить величина затрат на конкретний вид операції або діяльності і є мірою діяльності, оскільки величина накладних затрат змінюється пропорційно масштабу діяльності, що оцінюється певним чинником. На основі носіїв затрат ресурси розподіляються між центрами затрат, а потім відносяться на окремі види готової продукції.

Метод ABC порівняно з традиційними методами обліку затрат та калькування собівартості має свої переваги і недоліки.

До *переваг* даного методу можна віднести:

- дозволяє надати інформацію в зрозумілій для персоналу формі;
- виключає проблему умовного розподілу накладних затрат, що виникає при використанні методів калькуляції затрат «за обсягом», де виробничі накладні затрати відносяться на одиниці продукції на підставі об'ємних показників навіть тоді, коли вони не є основним чинником, що викликає або додає накладні затрати;
- детальний аналіз накладних затрат на підставі цього методу дозволяє мати чіткіше уявлення про їх динаміку, чинники виникнення, що забезпечує поліпшення контролю затрат і якості інформації, що отримується керівництвом для ухвалення управлінських рішень;
- визначає найвигідніших клієнтів, найприбутковіші продукти і канали збуту;
- визначає найменш вигідних клієнтів, найменш прибуткові продукти і канали збуту;
- визначає надійних і ненадійних співробітників з точки зору фінансової ефективності;

- точно визначає затрати, доходи і вимоги до ресурсів, пов'язані зі змінами в обсягах виробництва, організаційній структурі і ресурсних затратах.
- допомагає визначає головні причини фінансової неефективності;
- відстежує затрати від операцій і робочих процесів;
- впровадження цього методу збільшує достовірність визначення собівартості, що підвищує об'єктивність оцінки рентабельності не лише окремих видів готової продукції, але і підприємства в цілому.

Проте метод ABC не позбавлений *недоліків*, а саме:

- затрати на його впровадження можуть виявитися значними, що може стати перешкодою для підприємства, яке тільки що здійснило велике капіталовкладення, наприклад, в передову виробничу технологію. Проте досвід зарубіжних компаній показує, що затрати на впровадження цього методу зазвичай перекривається вдосконаленням контролю і поліпшенням інформації про затрати, а також вигодами, що отримуються від цього;

- суб'єктивність судження – при використанні цього методу по-перше, необхідно визначити перелік операцій і затрат, що збираються за окремими операціями; по-друге, визначити носій затрат може бути в деяких випадках складно внаслідок великого спектру операцій, тому вибір бази може бути досить умовним, залежним від професійного рівня фахівця того, що відповідає за проведення цих заходів.

Але наведені недоліки є суттєвими порівняно з економічною ефективністю, що отримує підприємство в результаті впровадження методу ABC.

Каплан Р. і Андерсон С. розуміючи складність впровадження методу ABC в практичну діяльність запропонували його удосконалення шляхом впровадження Часового обліку затрат по видах діяльності (TDABC (Time-Driven ABC)). Це новий підхід для уникнення утруднень, пов'язаних з широкомасштабним впровадженням методу ABC.

У цій відкоригованій моделі, менеджери оцінюють вимоги до ресурсів в кожній транзакції, кожному продукті або клієнтові, і не покладаються на трудомісткі та дорогі опитування співробітників. Часовий метод ABC простіше з причини того, що він вимагає для кожної категорії ресурсів попередні підрахунки тільки двох параметрів.

1. Які затрати на одиницю часу потужностей для постачання ресурсів по ділових операціях? (Сукупні накладні затрати відділу поділені на загальний доступний час співробітників).

2. Оцінка тимчасових одиниць операцій: скільки часу займає виконання однієї одиниці кожного виду операцій (на думку менеджера).

Цей часовий підхід до методу ABC також усуває серйозну технічну проблему пов'язану з опитуваннями співробітників: співробітники постійно повідомляють відсотки, які в сукупності складають 100, при опитуваннях за часом витраченому на операції. Менеджери повинні також враховувати час очікування або простою.

Метод також підтримує тимчасові рівняння – властивість, яка дозволяє максимально наблизити моделі ABC до реальних економічних операцій. Показуючи як конкретні замовлення, клієнти і параметри операцій викликають зміни в тривалості обробки.

7.2 Управління затратами за цільовою собівартістю – метод target-costing

Таргет-костинг (від англ. *target costing* – цільова вартість) – це метод управління собівартістю (затратами на виробництво) продукції, суть якого полягає в зниженні собівартості продукції протягом усього виробничого циклу, за рахунок застосування виробничих, інноваційних, інженерних, наукових досліджень і розробок.

Сучасний таргет-костинг (японська назва – *genka kikaku*) зародився в Японії в 1960-х роках. Уперше цей метод впровадила в практику корпорація Toyota в 1965 році, хоча елементи таргет-костингу були відомі досить давно.

Уперше термін «таргет-костинг» (*target costing*) застосував в 1988 році Тоширо Хиромото в статті «Прихований клинок: японський управлінський облік» [34], де автор порівнював системи виробничого обліку Японії і США.

Система таргет-костинг – це цілісна концепція управління, що підтримує стратегію зниження затрат і реалізовує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю затрат і калькуляції цільової собівартості відповідно до ринкових реалій [35].

Суть методу таргет-костинг полягає в тому, що на підставі відомої (чи заданою) ціни реалізації виробу на ринку та бажаного розміру прибутковості встановлюється цільова собівартість, яка надалі забезпечується зусиллями усіх служб підприємства, передусім технічних.

$$\text{Цільова ціна} - \text{Цільовий прибуток} = \text{Цільова собівартість}$$

Ринкова ціна за методом таргет-костинг носить назву *цільовою ціною* (*target price*). Бажана різниця між собівартістю і продажною ціною, необхідна підприємству для розвитку та задоволення запитів власників, називається

цільовим прибутком (target profit), а собівартість, по якій виріб має бути виготовлений, називається **цільовою собівартістю** (target cost).

Цільова собівартість продукції є орієнтиром для планової собівартості. Порівняння цільової та планової собівартості відбувається періодично до того часу, коли в результаті прийнятих технічних і організаційних заходів вони не зрівняються. Отримана величина собівартості становиться плановою для виробництва продукції, а порядок дій, прийнятих для її розрахунку, – алгоритмом дій підрозділів підприємства у виконанні плану.

Щоб застосування таргет-костингу було успішним, потрібне виконання ряду умов, найважливіше з яких, – тісна горизонтальна взаємодія між функціональними підрозділами підприємства, зокрема, між маркетинговими службами, технічними, дослідницькими і виробничими підрозділами. Це необхідно для організації спільної роботи по зниженню планової собівартості виробу до її цільового розміру на основі відомої ціни і норми прибутковості.

Не менш важливою умовою ефективності таргет-костингу є постійність його застосування. Для того, щоб цільова собівартість не просто була визначена, але й досягнута, необхідно постійно уточнювати цільову собівартість і прагнути понизити затрати підприємства до затвердженої величини.

Таким чином, **принципами системи таргет-костинг** є наступні:

1. Первинна і постійна орієнтація на вимоги ринку та клієнтів;
2. Калькуляція цільових затрат для нових продуктів, а також їх складових частин, що дозволяє досягти бажаного, заздалегідь заданого прибутку за існуючих ринкових умов;
3. Облік впливу на собівартість продукції побажань споживачів за якістю та термінам виготовлення продукції;
4. Використання концепції життєвого циклу продукту.

Перевагами методу таргет-костинг є:

– він забезпечує реалізацію цілей стратегії зниження затрат шляхом мотивації орієнтованої на ринок поведінки співробітників, вказуючи на допустиму з точки зору ринку собівартість, яка має бути усвідомлена, якщо компанія хоче виявитися прибутковою в умовах конкуренції;

– цей метод дозволяє не просто мінімізувати затрати, але і привести та утримувати їх до необхідного рівня шляхом мотивування інженерів орієнтуватися на цільову собівартість як пороговий показник, що допомагає утримуватися від спокуси застосувати дорожчу технологію або матеріал, оскільки це неминуче призведе лише до виходу на новий виток

перепроєктування прототипу продукту з метою досягнення цільової собівартості;

– він припускає постійне орієнтування на вимоги ринку і клієнтів, у тому числі до якості продукції і термінів її виготовлення;

– при використанні системи таргет-костинг уся виробнича діяльність підприємства координується і контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтиру – цільової собівартості;

– метод забезпечує максимізацію фінансового результату підприємства за рахунок максимізації ціни, при якій, стане можливою реалізація запланованого обсягу продукції, а також за рахунок постійного зниження собівартості продукції, що випускається;

– метод розглядає продукт впродовж усього його життєвого циклу як єдиного цілого;

– метод таргет-костингу прекрасно поєднується з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями ціноутворення й оцінними процедурами.

Проте метод таргет-костингу має деякі *недоліки*:

– він вимагає значного часу або серйозних інвестицій, які знадобляться для зниження собівартості до заданої межі;

– метод висуває високі вимоги до надійності планових показників ціни і обсягів реалізації і припускає постійне, цілеспрямоване і безперервне зниження затрат.

7.3 Калькулювання собівартості повного життєвого циклу продукту

Концепція ланцюжка цінностей (*value chain*) була сформульована в роботі Майкла Портера «Конкурентна перевага», яка вийшла в США в 1985 році. Ланцюжок створення цінності – це головний процес організації. Він описує усі види діяльності, здійснювані підприємством для виробництва продукту. Керівник компанії може скласти усі затрати на виробництво продукту, відняти їх з доходу, отриманого від його продажу і визначити рентабельність лінійки продуктів.

Сутність ланцюжка створення цінності за Портером, полягає в тому, що існує послідовність видів діяльності, кожен з яких додає поступово зростаюче значення цінності.

Наприклад, уявіть собі виробника ноутбуків. Спочатку він отримує від постачальника мікросхеми, екрани, клавіатури та алюмінієві формовані каркаси для корпусів, які окремо не мають цінності для споживача. У свою

чергу мікросхеми, сполучені один з одним на материнській платі, представляють більшу цінність, ніж ізольовані, а материнська плата, вставлена в корпус і приєднана до екрану, у свою чергу, додає велику цінність. Аналогічно продукт стає ще ціннішим, коли клавіатура приєднана до корпусу і материнської плати. Кожен вид діяльності перетворює щось не дуже цінне для кінцевого споживача, в те, що він бажає придбати.

Будь-хто може уявити собі ланцюжок створення цінності, що складається з процесів, кожен з яких, у свою чергу, утворений з видів діяльності. Будь-яка діяльність перетворює використовуваний матеріал, додаючи йому цінність і роблячи його вихід таким, яким чекає кінцевий споживач.

На ранньому етапі процесної роботи в основному аналізувалися виробничі операції. В деякому розумінні концепція ланцюжка створення цінності Портеру розроблялася для опису виробничої компанії – компанії, що виробляє продукт, який може бути проданий споживачеві.

На основі теорії ланцюжка цінності була розроблена концепція **калькуляції собівартості повного життєвого циклу продукту** (total-life-cycle costing – TLCC), яка дозволила оцінювати затрати кожного виробленого продукту за увесь період життєвого циклу.

Життєвий цикл продукту – це час від початку науково-технічної розробки продукту доти, коли компанія припиняє сервісне обслуговування покупців свого продукту. Тривалість життєвого циклу в цілому і окремих його фаз залежить як від самого товару, так і від конкретного ринку.

За загальною ознакою матеріалоємні товари мають більш триваліший життєвий цикл, готові вироби – коротший, а найбільш інноваційні технічні товари – дуже короткий (2–3 роки). Наприклад, у автомобілів час життєвого циклу складає від п'яти до семи років, а для мобільних телефонів – 1–2 роки.

Концепція життєвого циклу продукту виходить з того, що будь-який товар рано чи пізно витісняється з ринку іншим, досконалішим або дешевшим. Тому продуктовий портфель підприємства має бути збалансований, тобто в нього повинні входити продукти (роботи і послуги), що знаходяться на різних стадіях життєвого циклу.

Калькуляція собівартості **повного життєвого циклу продукту** дозволяє розрахувати прогностичну собівартість кожного продукту, що виробляється, починаючи із стадії науково-технічної розробки та закінчуючи наданням сервісних послуг споживачеві.

Структура життєвого циклу продукту описується зазвичай декількома стадіями, розглянемо їх:

1) *стадія розвитку та випробувань*, на якій продукт приносить лише затрати;

2) *стадія виходу продукту на ринок (зростання)*. Продажі його зростають повільно, відбуваються пробні покупки споживачами. Популярні нині розчинна кава, персональні комп'ютери і мобільні телефони багатьох років залишалися на цій фазі, перш ніж досягли стадії зростання. Поступово все більше споживачів звертають увагу на новий продукт;

3) *стадія зрілості*. Обсяг продажів зростає, проте темпи зростання знижуються, продукт приносить найбільший прибуток. На цій стадії настає фаза насичення ринку – зростання обсягів продажів зупиняється, деяке збільшення продажів можливе за рахунок зростання ринку (наприклад, збільшення доходів населення);

4) *фаза спаду* – відбувається зменшення обсягів продажів і прибутку, які вже неможливо зупинити навіть за допомогою інтенсивного маркетингу.

Структура затрат на кожній з проаналізованих стадій має свої особливості.

Тому калькулювання собівартості повного життєвого циклу передбачає, що затрати прямо не пов'язані з виробництвом та доставкою продукту, повинні додаватися до собівартості систематично протягом усього життєвого циклу. Це дозволяє приймати більше обґрунтовані управлінські рішення щодо цього продукту, так і аналогічних.

Можна скласти бюджет життєвого циклу продуктів (робіт, послуг), який використовується як при оперативному плануванні і бюджетуванні, так і при аналізі маржинального прибутку, отриманого від реалізації цього виду продукції (робіт і послуг). Бюджетування по стадіях життєвого циклу продукту служить найважливішим джерелом інформації для ціноутворення.

Необхідність калькуляції собівартості по стадіях життєвого циклу продукту визначається наступними моментами:

- потребою стратегічного управління асортиментом і ціноутворенням;
- потребою визначення рентабельності виробництва продукту за прогнозований період;
- потребою вирішення питань залучення фінансування (наприклад, довгострокових кредитів).

Калькулювання собівартості повного життєвого циклу продукції використовується поряд з функціонально-вартісним аналізом, таргет-костингом та ABC-костингом.

7.4 Калькулювання собівартості в системі «Just-in-time» (JIT, «точно в строк»)

Систем «Just-In-Time» – це система виробництва, при якій випускаються тільки ті вироби, які потрібні споживачам точно в потрібний час і в необхідній кількості.

Система Just-In-Time веде до ефективних дій по доставці тільки необхідних товарів або послуг в «правильній» кількості, в «правильний» час і місце. При цьому під «правильними» розуміються характеристики, які очікують як внутрішні, так і зовнішні споживачі. Кожна фаза виробництва в системі Just-In-Time закінчується виготовленням потрібної («правильної») деталі саме в той момент, коли вона потрібна для наступної операції. Якщо деталь, що виготовляється, буде потрібна через годину, то вона і повинна бути виготовлена не раніше, ніж через годину. Ця система розглядає наявність товарно-матеріальних запасів як зло, існування якого ускладнює вирішення багатьох проблем. Вимагаючи значних затрат на утримання, великі матеріальні запаси негативно позначаються на брак фінансових ресурсів, маневреності та конкурентоспроможності підприємства.

Дві **ключові відмінності** між традиційною організацією виробництва і Just-In-Time полягають у тому, що:

- при масовому виробництві вироби випускаються великими партіями, які надходять на склад і доставляються споживачами тоді, коли надходить замовлення. При системі JIT Just-In-Time випуск відбувається в міру замовлень;
- масове виробництво фіксується на випуску одного виду або специфікації продукту великими партіями, Just-In-Time – під невеликі партії різноманітних виробів.

Облік затрат в системі Just-In-Time орієнтований на управлінський контроль за загальновиробничими затратами. Для здійснення калькулювання собівартості Just-In-Time необхідно дотримуватися **трьох умов**:

- управління, організація бізнес-процесу і калькулювання за системою Just-In-Time;
- система Just-In-Time націлена на виключення зберігання надлишкового запасу, наскільки це можливо, тим самим знижуючи відповідні затрати;
- всі господарські процеси на підприємстві (постачання, виробництво, продаж) організовані таким чином, щоб максимально знизити непродуктивні затрати, ліквідувати операції і процеси, що не дають додаткових поліпшень продукції або послуг, які виражені доданою вартістю.

Організація обліку Just-In-Time може бути здійснена на базі безперервно-потокowego виробництва не тільки на промисловому підприємстві в ході технологічного процесу, а й у всіх складових від постачальника до покупця, в будь-якій галузі та сфері діяльності. Облік Just-In-Time можливий у разі, якщо кожна операція служить продовженням попередньої, рух матеріалів лінійний, пропускна здатність всіх робочих місць і обладнання збалансована, залишки матеріалів та незавершеного виробництва зведені до мінімуму.

Управління калькулюванням в Just-In-Time базується на неодмінному виконанні трьох ключових аспектів:

1) організація бізнес-процесів, що сприяють наближенню сукупних затрат до величини затрат на обробку.

2) суцільний контроль якості на всіх етапах виробничої діяльності.

3) організація матеріального потоку, орієнтована на попит покупця.

Порівняльний аналіз класифікації затрат на прямі та накладні за традиційною системою та Just-In-Time наведена у табл. 7.1.

Таблиця 7.1 – Класифікація витрат на прямі і накладні

№ з/п	Види затрат	Категорія затрат	
		при традиційній системі обліку	при системі обліку Just-In-Time
1	Прямі трудові витрати	Прямі	Прямі
2	Прямі матеріальні витрати	Прямі	Прямі
3	Транспортно-заготівельні витрати щодо матеріалів	Накладні	Прямі
4	Витрати на ремонт і техобслуговування обладнання	Накладні	Прямі
5	Витрати на енергопостачання виробництва	Прямі	Прямі
6	Витрати на обслуговування поточних поставок	Накладні	Прямі
7	Контроль якості	Накладні	Прямі
8	Амортизація будівель і споруд	Накладні	Накладні
9	Страхові платежі, податки і збори	Накладні	Накладні
10	Плата за оренду приміщень	Накладні	Накладні
11	Амортизація технологічного обладнання	Накладні	Прямі
12	Обслуговування виробництва і управління ним	Накладні	Накладні

Система Just-In-Time, як спосіб організації господарської діяльності, дозволяє досягти наступних *переваг*:

- її застосування призводить до зменшення рівня запасів, що означає менше вкладень капіталу в товарно-матеріальні запаси, оскільки система вимагає мати в наявності для негайного використання мінімальну кількість матеріалів;

- скорочення циклу виконання замовлення і зростання його виконання також сприяють суттєвому зменшенню потреби в резервному запасі, який представляє собою додаткові облікові одиниці запасів, які зберігаються для запобігання від можливого дефіциту. У цих умовах графік виробництва в рамках планово-виробничої перспективи також скорочується. Це дозволяє виграти час, необхідний для того, щоб відреагувати на зміни кон'юнктури ринку;

- відзначається поліпшення якості виробництва – коли замовлена кількість продукції невелика, джерело проблем з якістю легко виявляється, і корективи вносяться негайно. У цих умовах у працівників багатьох підприємств спостерігається більше розуміння значення якості, що, в свою чергу, веде до поліпшення якості виробництва на робочих місцях;

- зменшення капітальних затрат на утримання складських приміщень для запасів матеріалів і готової продукції; зниження ризику морального зносу запасів; зниження втрат від браку і зменшення затрат на переробку; зменшення обсягу документації; зниження затрат на основні виробничі матеріали за рахунок підвищення їх якості.

З точки зору управлінського обліку система Just-In-Time також дозволяє:

- істотно спростити облік матеріалів і затрат на виробництво шляхом їх ведення на одному об'єднаному рахунку, тому що зменшується розмір оброблюваних партій, практично відсутня незавершене виробництво, розмір і зведені до мінімуму товарно-матеріальні запаси, а виконання виробничих замовлень орієнтоване на дні і навіть години;

- відбувається децентралізація таких служб, як ремонтний, транспортний цех, відділ технічного контролю і т.д., що знижує накладні затрати;

- частина непрямих затрат переходить в розряд прямих, що знижує частоту використання носіїв різнорідних затрат для розподілу затрат між видами продукції, тим самим зменшуючи трудомісткість розподілу накладних затрат і спрощуючи всю схему їх обліку;

- підвищується точність обчислення собівартості одиниці продукції;

– відбувається перетворення виробничого обліку в систему управління вартістю, яка використовується для забезпечення потреб менеджерів у прийнятті ефективних управлінських рішень про вид, ціною, собівартості, склад і шляхи збуту продукції, сприяючи подальшому вдосконаленню виробничої і комерційної діяльності.

Однак, система Just-In-Time не позбавлена і *недоліків*:

– високі початкові інвестиції та затрати на реалізацію Just-In-Time (покупка якісного дорогого сучасного обладнання, затрати на підготовку фахівців і на високу заробітну плату, підвищення затрат на виробництво внаслідок невеликих партій випуску і т.д.);

– нездатність справлятися з непередбаченими обставинами (поломки, страйки працівників поставки та ін.);

– залежність від високої якості матеріалів, що поставляються;

– необхідність працювати в стабільному виробництві, хоча попит часто коливається;

– зниження гнучкості в задоволенні мінливих запитів споживачів;

– труднощі скорочення часу на переналагодження і пов'язаних з цим витрат;

– нездатність окремих постачальників працювати в режимі Just-In-Time;

– проблеми прив'язки Just-In-Time до інших інформаційних систем партнерів;

– необхідність зміни загального планування споруд;

– робота співробітників в обстановці підвищеної стресу;

– відсутність духу співробітництва і довіри між працівниками;

– нездатність окремих співробітників взяти на себе більшу відповідальність.

Змістовий модуль 3

КОНТРОЛЬ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В РАМКАХ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ

ТЕМА 8 АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ «ЗАТРАТИ – ОБСЯГ ДІЯЛЬНОСТІ – ПРИБУТОК»

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

- 8.1 Сутність методу «витрати – обсяг – прибуток».
- 8.2 Точка беззбиткової (поріг рентабельності).
- 8.3 Маржинальний запас міцності.
- 8.4 Операційний важіль.
- 8.5 Застосування методу «витрати – обсяг – прибуток» для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку.

8.1 Сутність та значення аналізу взаємозв'язку «затрати – 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 змінюються;

– 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).

8.2 Методи визначення точка беззбитковості

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. 8.1).

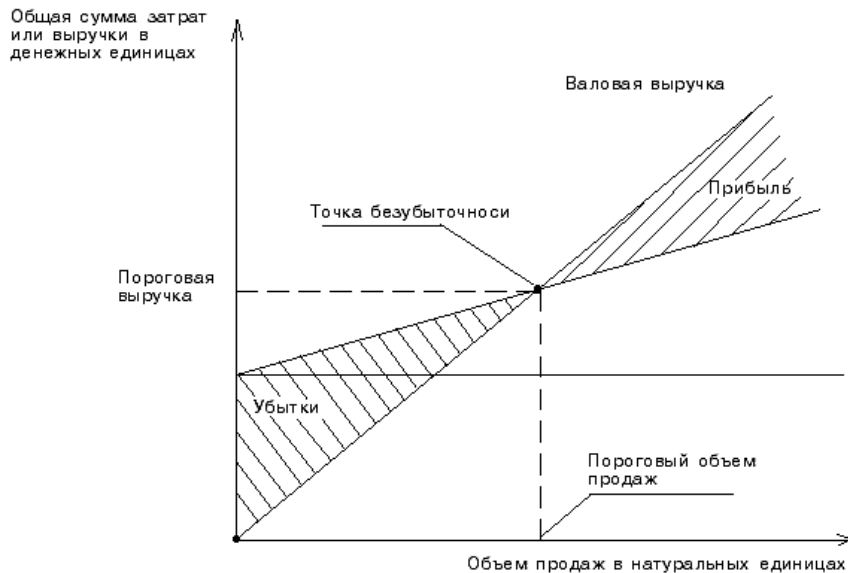


Рисунок 8.1 – Графік аналізу поведінки витрат, прибутку і обсягу продажу

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 такому 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:

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

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

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

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 8.1 – 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 доход	200,0	0,4
Постійні витрати	200,0	
Чистий прибуток	0	

8.3 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 відсотковому 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 буде збитковим.

Приклад.

Таблиця 8.2 – Звіт про прибутки і збитки підприємства «Нарус»

Показник	Всього, грн	Відсотки
Дохід	200 000,0	100
Змінні витрати	150 000,0	75
Маржинальний дохід	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:

$$\text{– точка беззбитковості, грн} = \frac{40\,000,0}{0,25} = 160\,000 \text{ грн};$$

$$\text{– маржинальний запас міцності, грн: } 200\,000,0 - 160\,000,0 = 40\,000,0 \text{ грн};$$

$$\text{– маржинальний запас міцності, \%: } \frac{40\,000,0}{200\,000,0} = 20\%.$$

8.4 Операційний важіль

Операційний важіль (виробничий леве́рідж) – 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 8.3 – Звіт про прибутки і збитки.

Показник	Сума, тис. грн
Сума продажу (виручка) 2 000,0 шт. × 2 500,0 грн.	5 000,0
Змінні витрати	3 600,0
Маржинальний доход	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 становитиме

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

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) спричинить:

– 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 (1 400 тис. грн : 2 000 шт.) до 950 грн (1 900 тис. грн : 2 000 шт.).

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

– точка беззбитковості складає: $\frac{1\,000,0}{770,0} = 1\,053 \text{ шт.};$

– 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 $\frac{1\,900}{900} = 2,11$ одиниць.

Зниження змінних витрат на 10 % (з 3 600 до 3 240 тис. грн.) спричинить:

– 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: $\frac{1\,000,0}{(1\,760,0 : 5\,000,0)} = 2\,840,9 \text{ тис. грн.},$

що в натуральному вираженні складе: $\frac{2\,840,9}{2,5} = 1\,136 \text{ шт.}$

Запас міцності підприємства складе $(5\,000,0 - 2\,840,9) = 2\,159,1 \text{ тис. грн.},$

або $\frac{2\,159,1}{2,5} = 864 \text{ шт.}$

Ефект операційного важеля на підприємстві знизиться до $\frac{1\,760}{760} = 2,3 \text{ од.}$

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 своєї 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 проміжку часу.

8.5 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 таких формул:

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

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

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:

$$\begin{aligned} 100,0 X &= 70,0 X + 2\,400,0 + 6\,000,0 \\ 30 X &= 2\,400,0 + 6\,000,0 \\ X &= 10\,000 \text{ од.} \end{aligned}$$

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 такі формули:

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

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

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 CVR-аналізу для прийняття рішень.
2. Як визначається обсяг реалізації у кількісному та вартісному виразі?
3. Дати визначення терміна «точка беззбитковості».
4. Пояснити, чому маржинальний дохід 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 CVR-аналіз може бути застосований в умовах багатого 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 9 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

9.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

9.2 Характеристика та порядок формування релевантної та нерелевантної інформації.

9.3 Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання.

9.4 Формування інформації для прийняття рішень у процесі виробництва.

9.5 Формування інформації для прийняття рішень у процесі реалізації.

9.1 Значення облікової інформації для прийняття управлінських рішень

Прийняття рішень – це заключний етап 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. 9.1, 9.2).

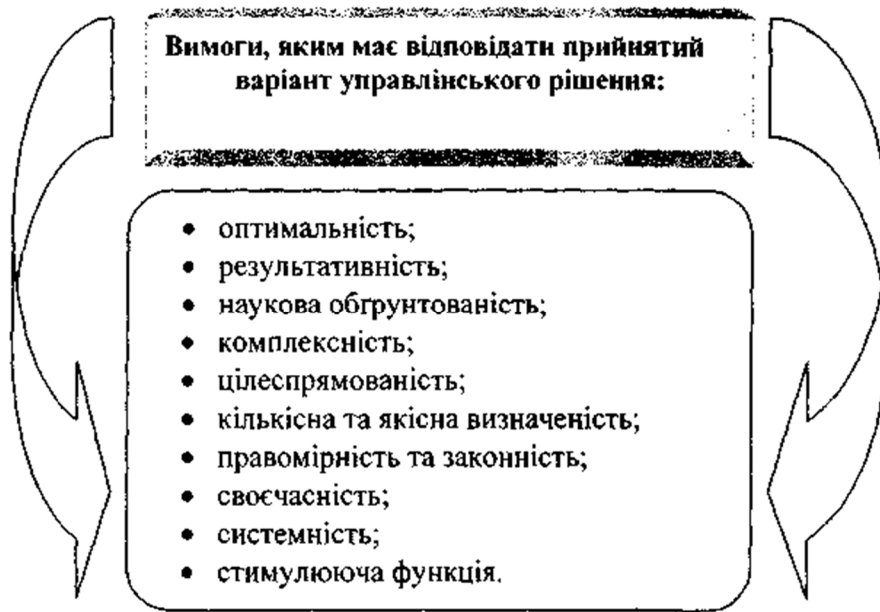


Рисунок 9.1 – Вимоги до управлінських рішень

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.

Модель прийняття управлінських рішень



Рисунок 9.2 – 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) (рис. 9.3).

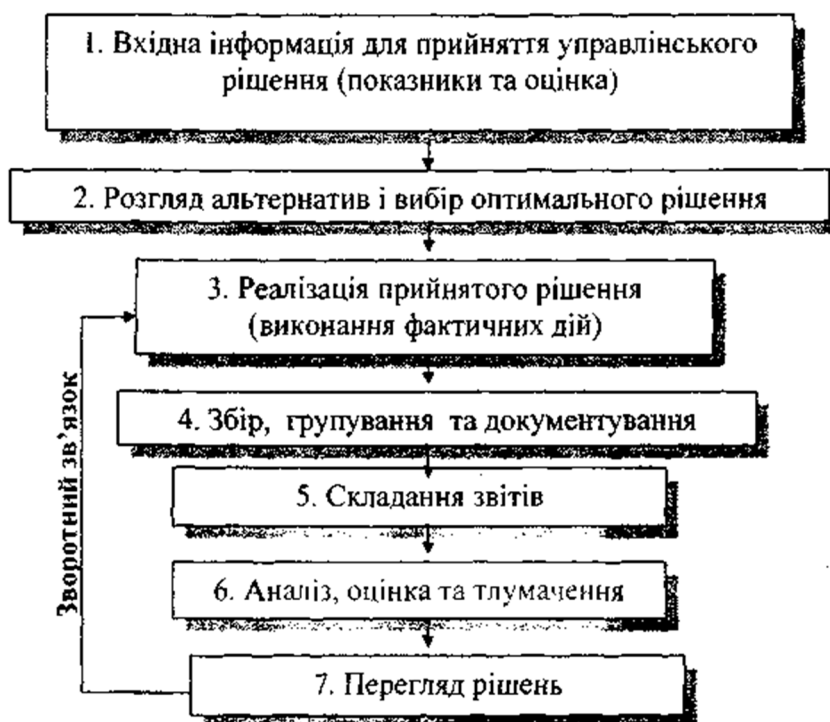


Рисунок 9.3 – Обіг облікової інформації у процесі прийняття та реалізації рішення

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 кожну 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.

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.

9.2 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. 9.4; 9.5; 9.6).

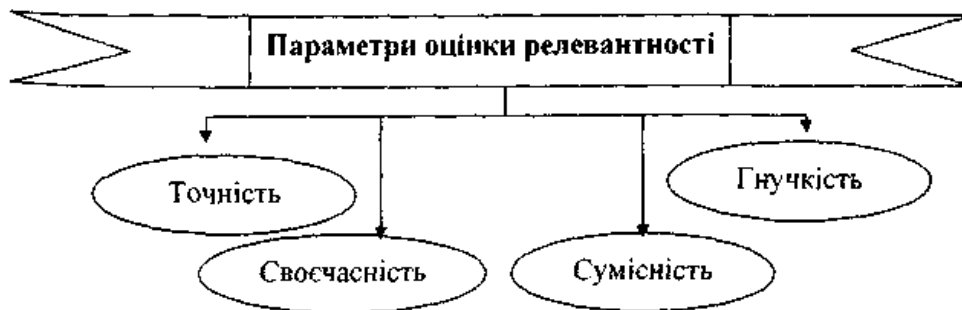


Рисунок 9.4 – Параметри оцінки релевантності

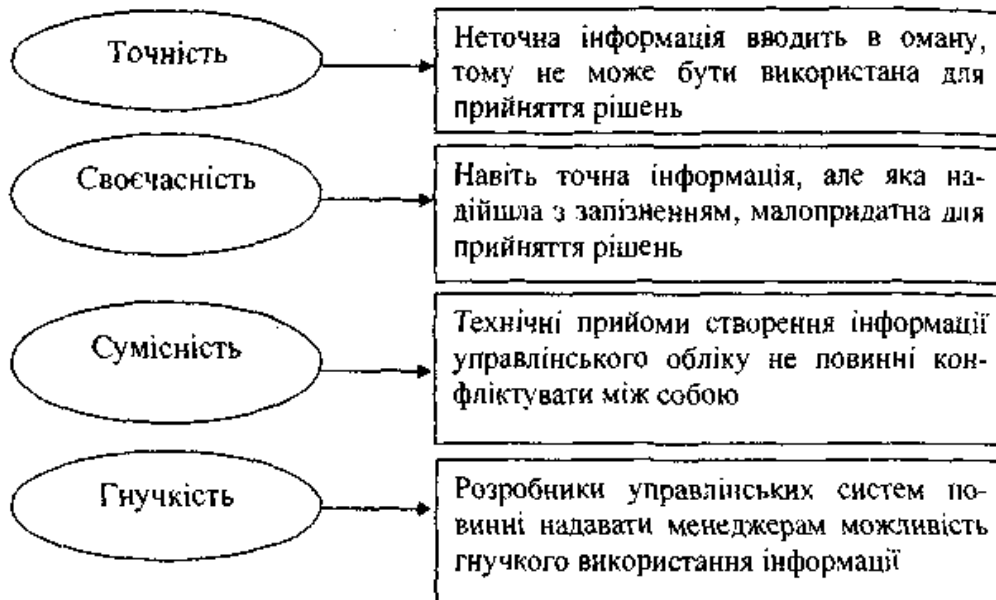


Рисунок 9.5 – Критерії оцінки релевантності

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.

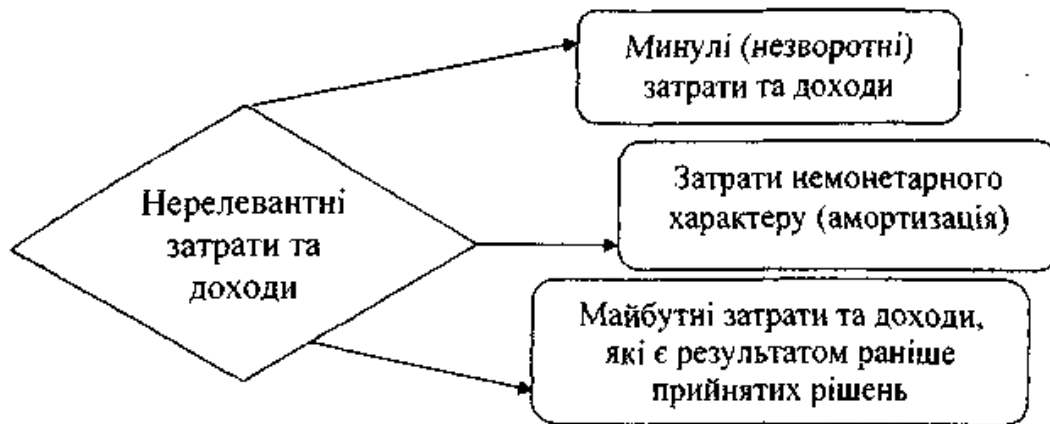


Рисунок 9.6 – Види нерелевантної інформації

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

9.3 Формування інформації для прийняття рішень у процесі постачання

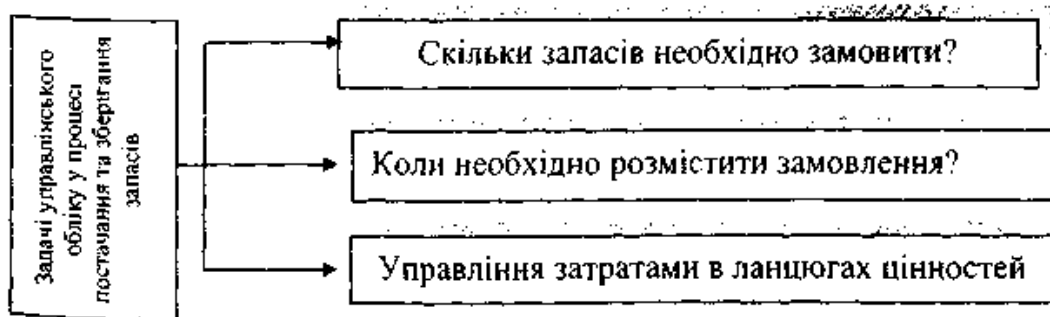


Рисунок 9.7 – Види рішень, які можуть розв'язуватися на етапі процесу постачання

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 у таблиці 9.1.

Приклад. Для виконання виробничої програми підприємству необхідно мати 40 000 одиниць виробничих запасів на рік.

Релевантні витрати, які згруповані за розмірами різних партій різних розмірів

Таблиця 9.1 – Дані щодо релевантної інформації

Показники	Розміри партій, од.				
	100	200	300	400	500
Кількість партій на поставку (обсяг потреб підприємства (40000) розмір (5 партії), шт.	400	200	133	100	80
Транспортно-заготівельні витрати та затрати по зберіганню, грн	75	150	200	250	375
Вартість партії, грн	$5\ 400 = 500$	$4,8 - 200 = 960$	$4,5 - 300 = 1\ 350$	$4,3 - 400 = 1\ 720$	$4,3 - 500 = 2\ 150$
Загалом релевантних витрат, грн	575	1 110	1 550	1 970	2 525
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

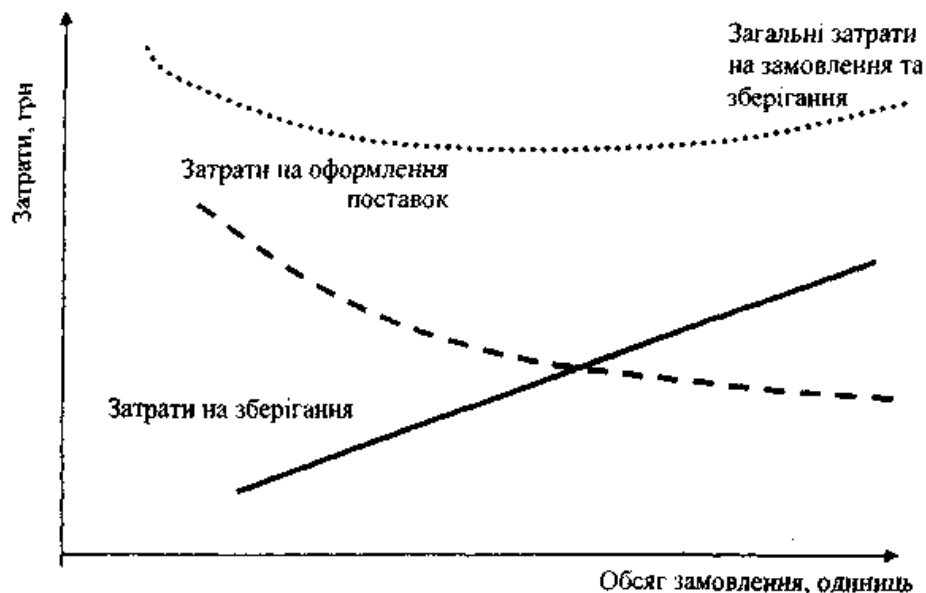


Рисунок 9.8 – Графічний метод визначення оптимального обсягу поставок

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 таблиці 9.2.

Таблиця 9.2 – Математичні формули для розрахунку оптимального розміру запасів

Показники	Формула	Умовні позначення
Кількість виробів в оптимальній партії	$Np = \frac{LQ}{Vc} \times \frac{24}{R} \times Pm$	<p>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</p>
Розмір надходження, який забезпечує найбільш	$Np = \frac{LQ}{Vc} \times \frac{24}{R} \times \frac{1}{Pm}$	
Кількість одиниць партії	$Q = \sqrt{\frac{2DO}{H}}$	<p>D – річний обсяг закупівлі запасів O – вартість обслуговування закупівлі однієї партії; H – вартість зберігання одиниці партії</p>

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» (JIT) 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 JIT – сприяє формуванню управлінської культури, спрямованої на підвищення якості. Рішення, яке

пропонує система ЛТ, полягає в укладенні довгострокових контрактів з кількома вигідними постачальниками, що розташовані територіально близько до виробничих потужностей підприємства.

Розв'язання 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	Навантажувально-розвантажувальні	
	Транспортні	
	Складські	
	Контрольні	
	Інші	
За місцями виникнення	Залежать від організації підприємства: – за окремими виробництвами, переділами, структурними підрозділами; – адміністративно-відокремленими розділами	

9.4 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 9.4 – 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	–	10 000	–
Прямі трудові затрати	12	12	–	12 000	–
Змінні загальновиробничі затрати	6	6	–	6 000	–
Постійні загальновиробничі затрати	4	–	–	–	–
Вартість придбання напівфабрикату	30	–	30	–	30 000
Разом	–	28	30	28 000	30 000
Диференціальні затрати	–	2		2 000	

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.



Рисунок 9.9 – 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 оплату відсотків за капітал при одночасному максимальному задоволенні попиту на продукцію.

Оптимальний розмір партії визначається за формулою:

$$q_o = \sqrt{\frac{2 - K - Zn}{Zc}},$$

де q_o – оптимальний розмір партії продукції;

Zn – витрати на переналагодження обладнання на одну партію (серію) продукції;

K – кількість випуску продукції протягом року;

Zc – 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 беззбитковості).

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 таблиці 9.5.

Таблиця 9.5 – 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.

9.5 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:

$$\text{Надбавка (націнка)} = \text{Відсоток націнки} \times \text{Затрати.}$$

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

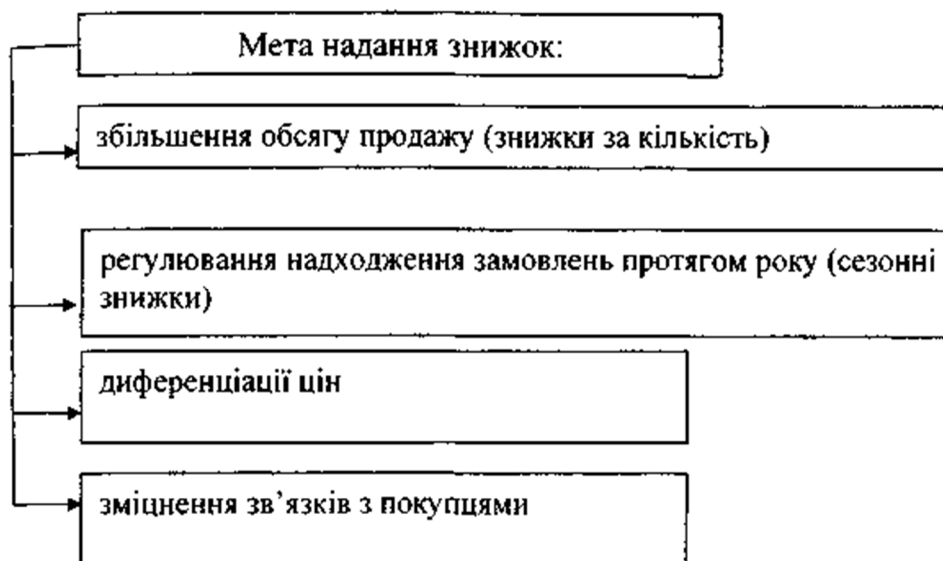


Рисунок 9.10 – Мета надання знижок

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:

$$\text{Надбавка} = \text{Інші витрати операційної діяльності} + \text{Податок на прибуток, непрямі податки} + \text{Плановий прибуток.}$$

При застосуванні системи обліку часткових витрат надбавку визначають за формулою:

$$\text{Надбавка} = \text{Адміністративні витрати} + \text{Витрати на збут} + \text{Інші витрати операційної діяльності} + \text{Плановий прибуток} + \text{Податок на прибуток, непрямі податки.}$$

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?

Тема 10 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

10.1 Поняття і принципи виділення відповідальності.

10.2 Основні принципи встановлення відповідальності менеджерів (керівників) центрів.

10.3.Класифікація центрів відповідальності.

10.4 Класифікація центрів відповідальності за функціональною ознакою.

10.1 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.

10.2 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).

10.3 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.

10.4 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 11 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

11.1 Планування господарської діяльності як одна з функцій управлінського обліку.

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

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

11.1 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, сформувати 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.

11.2 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 рисунку 11.1.

11.3 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;

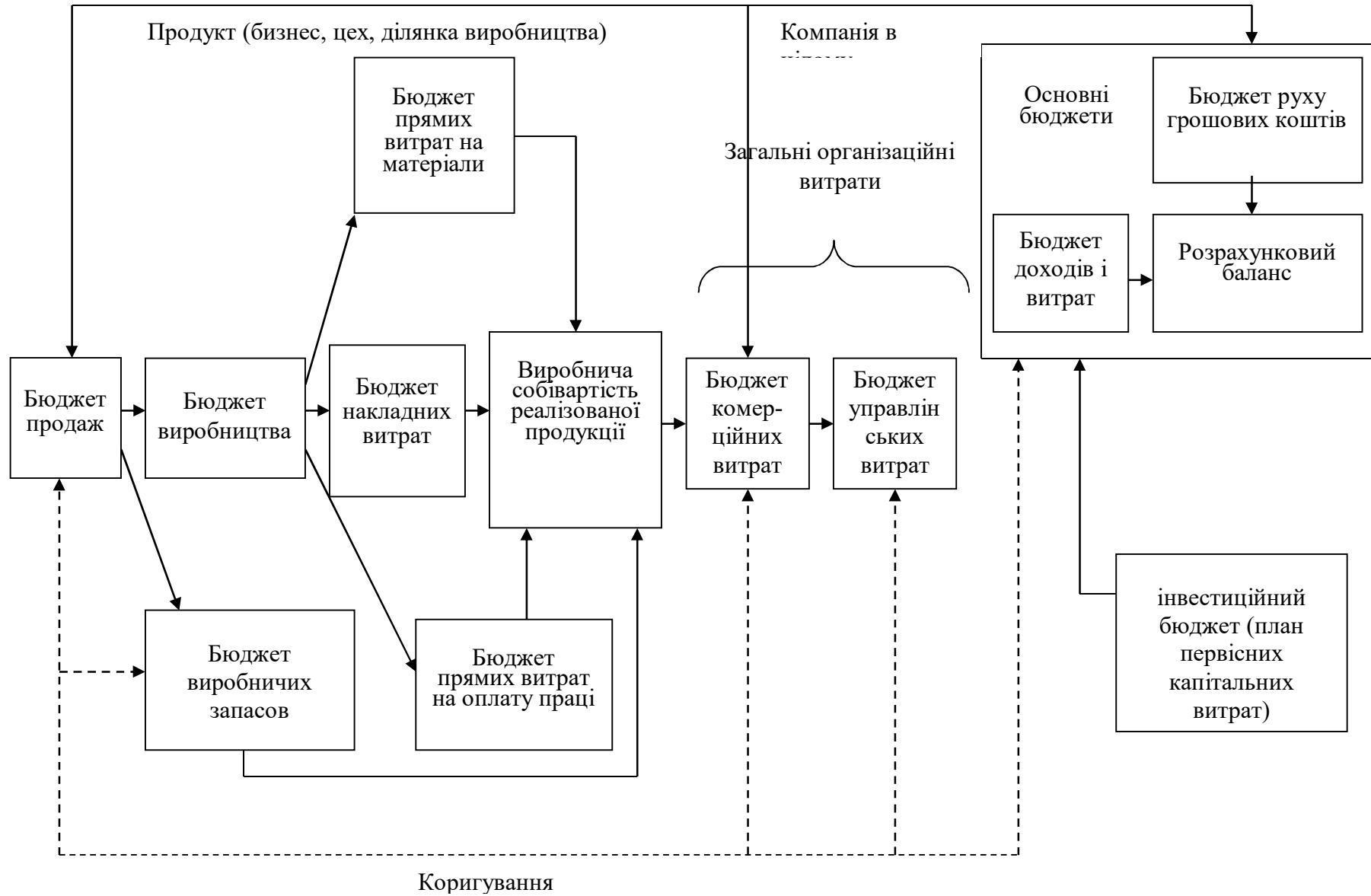


Рисунок 11.1 – Формування основного бюджету

- 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 таку формулу:

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

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 не виробничого 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.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України, Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV : Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
2. Податковий кодекс України : Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI: Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4496>
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерству фінансів України від 30.11.1999 № 291
4. 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.
5. Бахрушина М. А. Бухгалтерский учет управленческий : уч. пособие : ВЗФЭИ. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.
6. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
7. Друри К. Учет затрат методом стандарт–кост. пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / Пер. с англ. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2002. – 1071 с.
9. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998.–350 с.
10. Каверина О. Д. Управленческий учет : системы, методы, процедуры. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
11. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник. изд. 2 изм. и доп. – М. : Изд.–торг. корпорация «Дашков и К», 2003. – 416 с.
12. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підручник. – К. : Наука, 2004. – 550 с.
13. Нападівська Л. В. Управлінський облік : монографія. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 356 с
14. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
15. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка : система «директ–костинг». – М. : Финансы и статистика, 1993. – 125 с.
16. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. – М. : ЮНИТИ, 1996.
17. Ткач В. И. Управленческий учет : международный опыт. / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

18. Управленческий учет / Под ред. В. Ф. Палия и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА–М, 1997. – 80 с.
19. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Д. Теория бухгалтерского учета / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997.
20. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет : управленческий аспект / пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
21. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации, примеры. – М., 1993.
22. Яругова А. Управленческий учет : опыт экономически развитых стран : пер. с пол. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 237 с.
23. Скоун Т. Управленческий учет : пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170 с.
24. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА, 1997. – 480 с.
25. Управленческий учет : учеб. пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. – М. : ИД ФБК–ПРЕСС, 2000. – 512 с.
26. Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет : управленческий аспект. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
27. Энтони Р., Дж. Рис. Учет : ситуации и примеры // Под ред. А. М. Петричкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
28. Райан Боб Стратегический учет для руководителя / пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
29. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997.
30. Управленческий учет, 3Ве издание. : пер. с англ. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2007. – 880 с.
31. Cooper R., Kaplan R. S. Measure costs right : make the right decision // Harvard Business Review. – 1988. – September/October. – P. 96–103
32. Hiromoto T. Another hidden Edge : Japanese Management Accounting // Harvard Business Review, 1988, July–August, pp. 4–7.
33. Таргет–костинг // Финансовая энциклопедия. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.financialguide.ru/encyclopedia/target-costing>
34. Essential tools for management accountants : Режим доступа : <https://www.cgma.org/resources/tools/essential-tools.html>
35. Activity-based costing (ABC) : Режим доступа : <https://www.cgma.org/resources/tools/essential-tools/activity-based-costing.html>
36. Activity-Based Budgeting (ABB) : Режим доступа : <https://www.cgma.org/resources/tools/essential-tools/activity-based-budgeting.html>

ДОДАТОК А
Методика складання бюджетів

Таблиця А.1 – Крок 1 Складання бюджету продажів

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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
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
Усього продажів, (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 % на місяць)

Продовження додатка А

Таблиця А.2 – Крок 2 Складання графіка надходжень грошових коштів від продажу продукції

Найменування	2019 р. (факт)	Місяці												2020 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	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 2019 р. (6 300,0 тис. грн) очікується до отримання 2 300 тис. грн у січні й 700 тис. грн – у лютому.

*** 30 % продажів оплачуються в тому самому місяці, 50 і 15 % продажів оплачуються в наступних місяцях, залишкові 5 % є безнадійними після позовної давності.

Продовження додатка А

Таблиця А.3 – Крок 3 Складання бюджету виробництва продукції

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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
<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.

Продовження додатка А

Таблиця А.4 – Крок 4. Складання бюджету прямих витрат на матеріали

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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 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

Продовження додатка А

Таблиця А.5 – Крок 5. Складання графіку оплати за придбання матеріалів

Найменування	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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 2019 р. в сумі 700 тис.грн. підлягає погашенню у січні 2020 р.

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

Продовження додатка А

Таблиця А.6 – Крок 6. Складання бюджету витрат на оплату праці

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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 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

Продовження додатка А

Таблиця А.7 – Крок 7. Складання графіку погашення заборгованості з оплати праці

Найменування	2019 р. (факт)	Місяці												2020 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	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 2019 р. в сумі 200 тис. грн. підлягає погашенню в січні 2020 р.

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

Таблиця А.8 – Крок 8. Складання бюджету загальновиробничих витрат

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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

Продовження додатка А

Таблиця А.9 – Крок 9. Розрахунок собівартості виробництва одиниці виробу

Найменування витрат	2019 р. (факт) ср. знач.	Місяці												2020 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	

Продовження табл. таблиці А.9

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.

Продовження додатка А

Таблиця А.10 – Крок 10. Складання бюджету виробничих запасів

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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.

Продовження додатка А

Таблиця А.11 – Крок 11. Складання бюджету управлінських витрат

Найменування виробів	2019 р. (факт.)	Місяці											2020 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.

Продовження додатка А

Таблиця А.12 – Крок 12. Складання бюджету комерційних витрат

Найменування виробів	2019 р. (факт.)	Місяці												2020 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

Продовження додатка А

Таблиця А.13 – Крок 13. Складання бюджету доходів та витрат

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	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
Прибуток (+), збиток (-) звітнього 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.

Продовження додатка А

Таблиця А.14 – Крок 14. Складання бюджету руху грошових коштів від операційної діяльності

Найменування виробів	2019 р. (факт.)	Місяці												2020 р.
		січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	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 (тис. грн):														
– 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 операційної 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
– загальнопромислові витрати;		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

Продовження табл. таблиці А.14

– 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.

Продовження додатка А

Таблиця А.15 – Крок 15. Складання бюджету руху грошових коштів від фінансової діяльності

Найменування виробів	2019 р. (факт)	Місяці												2020 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

Навчальне видання

ВЛАСОВА Олена Євгенівна

УПРАВЛІНСЬКІЙ ОБЛІК

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

*(для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування)*

Відповідальний за випуск *С. С. Родченко*

За авторською редакцією

Комп'ютерне верстання *О. Г. Ткаченко*

План 2019, поз. 119 Л

Підп. до друку 11.03.2020. Формат 60 × 84/16.

Друк на ризографі. Ум. друк арк. 10,5.

Тираж 50 пр. Зам. № .

Видавець і виготовлювач:

Харківський національний університет
міського господарства імені О. М. Бекетова,
вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002.

Електронна адреса: rectorat@kname.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 5328 від 11.04.2017.