

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ

О. В. Карпенко, Д. В. Карпенко

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК
(кредитно-модульний курс)
для студентів напрямку підготовки:
6.030509 «Облік і аудит»

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2012

ББК ???????
УДК ??????(075.8)
К ??

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
(Лист № 14/18-Г-???? від ??.12.2007)*

Рецензенти:

Нападовська Л. В. — д.е.н., проф., завідувач кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного;

Шкарлет С. М. — д.е.н., проф., ректор Чернігівського державного технічного університету.

Автори:

Карпенко О. В. — к.е.н., проректор з наукової роботи та міжнародних зв'язків, проф. кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університету економіки і торгівлі»;

Карпенко Д. В. — асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університету економіки і торгівлі».

Карпенко О. В., Карпенко Д. В.

К ?? Управлінський облік: Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 296 с.

ISBN 978-966-364-???-?

В навчальному посібнику передбачені всі рекомендовані вищою школою структурні елементи, які в межах кожної теми дозволять кожному студенту сформулювати якісні знання та набуті відповідні практичні навички у процесі самостійної роботи. Зміст теоретичних положень зорієнтовано на ключові моменти — базові положення дисципліни, а виконання завдань та опрацювання термінологічної бази дозволить студентові успішно підготуватися до усіх видів поточного, підсумкового та відстроченого контролю, перевірити рівень набуття професійних компетенцій. Чітко окреслена система оцінювання кожного з видів робіт, що сприятиме підвищенню рівня самоконтролю знань та демократизації навчання. Проліюстровано методику виконання типових завдань. Він успішно може використовуватися як студентами денної, так і заочної форм навчання; студентами (викладачами), які вивчають (викладають) «Управлінський облік» незалежно від спеціальності.

ББК ???????
УДК ??????(075.8)

ISBN 978-966-364-???-?

© Карпенко О.В., Карпенко Д.В., 2012
© Центр учбової літератури, 2012

ВСТУП

Навчальний посібник з дисципліни «Управлінський облік» підготовлений з метою надання допомоги студентам в опануванні цієї дисципліни, яка вивчається за кредитно-модульною системою навчання. Ця дисципліна охоплює 11 тем, котрі згруповано у три модулі.

Структура навчального посібника за кожною темою передбачає наявність:

- формулювання назви теми та переліку питань, які в ній розглядаються;
- методичних рекомендацій та порад щодо вивчення теми, ключових понять та основного змісту матеріалу;
- термінологічний словник;
- завдань для виконання практичної роботи;
- переліку питань для самостійного поглибленого вивчення;
- завдань для індивідуальної роботи;
- тем рефератів;
- переліку джерел інформації;
- індивідуальних завдань.

По закінченню вивчення кожного модуля передбачається виконання студентом контрольної роботи. За тиждень до такої роботи старости груп мають одержати у провідного викладача перелік завдань для підготовки та розповсюдити їх серед студентів групи.

Відповідно до структури навчального посібника передбачено порядок і критерії оцінювання знань студентів та набутих компетенцій.

Протягом семестру студент отримує залікові бали за кожним видом робіт. Загальна сума балів, накопичена протягом семестру за виконання теоретично-практичної частини, індивідуального завдання і модульних контрольних робіт) становить 60 балів. Окрім перелічених видів робіт студент може отримати додаткові бали за підготовлені наукові доповіді для виступу на засіданні гуртка, науковій студентській конференції, за виконання завдань самостійної роботи. Підсумковий контроль – іспит – забезпечує можливість отримати ще 40 балів. Тобто, загальна кількість, які може набрати кожен, – 100 балів.

Бажаємо Вам успіхів в опануванні дисципліни «Управлінський облік»!

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Метою дисципліни є формування системи наукових знань з організації та методики управлінського обліку для їх використання при підготовці інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень та їх оцінки.

Завданнями дисципліни є розкриття принципів і методів управлінського обліку, його місця та ролі в управлінні діяльністю підприємства, формування вмінь застосовувати відповідні методи та прийоми у процесі обліку для підготовки інформації, необхідної менеджерам для прийняття виважених рішень. *Предметом дисципліни* є витрати, собівартість продукції, її калькулювання, доходи, фінансові результати за сегментами діяльності.

Після вивчення дисципліни Ви повинні:

знати — теоретико-методологічні основи управлінського обліку, склад витрат діяльності, підходи до класифікації витрат, сучасні системи їх обліку і калькулювання та напрями удосконалення;

вміти — класифікувати та розподіляти витрати, досліджувати поведінку та функцію витрат, використовувати маржинальний та релевантний підхід при підготовці інформації для обґрунтування управлінських рішень, складати операційні та фінансові бюджети; аналізувати відхилення від них;

усвідомлювати — роль бухгалтера — аналітика в системі управління, значення релевантного та маржинального підходу до підготовки інформації, необхідної для обґрунтування управлінських рішень.

Управлінський облік — дисципліна циклу професійної підготовки. Її зміст розкривається відповідно до програми Освітньо-професійної підготовки бакалавра напряму 0501 — «Економіка і підприємництво» / ГСО, МОНУ, Київ, КНЕУ, 2006 (п. 3.6.5).

Опанування методик управлінського обліку має здійснюватися на основі отриманих Вами глибоких знань з макро- і мікроекономіки, економіки підприємства, бухгалтерського та фінансового обліку, економічного аналізу, статистики. Також Вам необхідно розуміти міжпредметні зв'язки із дисциплінами, які будуть викладатися паралельно: фінансовий менеджмент, менеджмент персоналу та стратегічний менеджмент тощо. Набуті при вивченні управлінського обліку знання, сформовані вміння та навички будуть базовими при підготовці випускових робіт відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня, вони будуть об'єктом контролю на державному екзамені зі спеціальності «Облік і аудит».

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН З ДИСЦИПЛІНИ «УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»

Назва теми	Кількість годин за видами занять			
	Разом	Аудиторні заняття		Позааудиторні заняття
		Лекції	Практичні	Самостійна робота
<i>Модуль 1. Теоретико-методологічні основи управлінського обліку</i>				
1. Мета, зміст і організація управлінського обліку	10	2	2	4/1
2. Склад витрат діяльності	9	2	2	4/1
3. Класифікація і поведінка витрат	12	2	4	4/2
<i>Модуль 2. Системи обліку і калькулювання собівартості</i>				
4. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості	10	2	2	4/2
5. Облік і калькулювання за повними витратами	14	4	2	6/2
6. Облік і калькулювання за неповними (змінними) витратами	13	2	2	7/2
7. Облік і калькулювання за нормативними витратами	18	4	4	8/2
<i>Модуль 3. Специфічні методики управлінського обліку</i>				
8. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку	20	4	4	10/2
9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень	24	6	4	12/2
10. Бюджетування та контроль	18	6	4	6/2
11. Облік і контроль за центрами відповідальності	16	4	4	6/2
Разом з екзаменом (3 год):	180	38	34	85/20

НАВЧАЛЬНА ПРОГРАМА З ДИСЦИПЛІНИ

Модуль 1. Теоретико-методологічні основи управлінського обліку

Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку

Залежність мети та завдань управлінського обліку від потреб системи управління підприємством, зв'язок управлінської діяльності та обліку.

Види економічної інформації та їх основні характеристики. Три основні етапи світового розвитку управлінського обліку. Сутність поняття «управлінський облік». Мета, функції управлінського обліку, його предмет, методи та об'єкти, принципи. Характеристика фінансового та управлінського обліку, чинники, які впливають на побудову управлінського обліку. Варіанти організації управлінського обліку в Україні. Управлінський облік в системі рахунків.

Зміна сучасної ролі бухгалтера на підприємстві.

Американський інститут управлінських бухгалтерів (ІМА), Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (СІМА-Великобританія), ФПБАУ, програми САР та СІРА компетентність та її постійне набуття.

Тема 2. Склад витрат діяльності

Сутність поняття «витрати». Склад витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Витрати як специфічний об'єкт фінансового та управлінського обліку.

Алгоритм розрахунку собівартості виготовленої продукції (придбаних товарів). Алгоритм розрахунку собівартості реалізованої продукції (товарів). Залежність складу витрат від галузевих особливостей діяльності. Особливості складу витрат у торгівлі, автотранспортних, будівельних підприємствах. Методика розподілу загальновиробничих витрат відповідно до діючого законодавства. База розподілу загальновиробничих витрат.

Тема 3. Класифікація і поведінка витрат

Традиційні підходи до класифікації витрат. Три основні напрями поглибленої класифікації за цільовим спрямуванням. Розуміння призначення кожної класифікаційної групи для практичного застосування.

Поняття поведінки витрат в залежності від зміни обсягів діяльності, розуміння призначення моделі витрат. Методи аналізу бухгалтерських рахунків, вищої-нижчої точки, візуального пристосування та інші.

Модуль 2. Система обліку і калькулювання собівартості

Тема 4. Методи обліку і калькулювання собівартості

Об'єкти обліку та об'єкти калькулювання, способи включення прямих та непрямих витрат до собівартості. Сутність калькулювання за замовленнями та за процесами. Поняття про «еквівалентні» одиниці. Напрями удосконалення калькулювання. Різниця між фактичним та нормальним калькулюванням. Вплив незавершеного виробництва на початок періоду на вираховану собівартість одиниці продукції при використанні методу середньозваженої та методу FIFO оцінки запасів. Облікові записи щодо формування витрат за окремими процесами, замовленнями.

Тема 5. Облік і калькулювання за повними витратами

Види собівартості, сутність обліку і калькулювання за повними витратами. Застосування результатів калькулювання для оцінки запасів, підготовки фінансової звітності та обґрунтування довгострокових рішень. Ставка та бази розподілу непрямих витрат. Причина та наслідки застосування заздалегідь встановленої ставки розподілу виробничих накладних витрат. Недо- та зайворозподілені накладні витрати. Методика відображення їх на рахунках.

Поняття про дуалістичний підхід до розподілу виробничих накладних витрат. Поняття про диференційований підхід до розподілу накладних витрат.

Тема 6. Облік і калькулювання за змінними /неповними/ витратами

Сутність обліку й калькулювання за неповними (змінними) витратами. Маржинальний дохід: методика визначення абсолютної суми та відносного показника. Розуміння маржинального доходу як внеску в покриття постійних витрат та отримання прибутку. Застосування маржинального підходу для підготовки внутрішньої (сегментної) звітності для обґрунтування короткострокових рішень. Практичне

використання показника «коефіцієнт маржинального доходу». Поняття простого та розвинутого директ-костингу.

Тема 7. Облік і калькулювання за нормативними витратами

Нормативний метод як спосіб оперативного контролю за формуванням собівартості. Організація обліку відхилень. Поняття про види норм, класифікатори відхилень від норм, алгоритм розрахунку фактичної собівартості. Аналіз відхилень. Особливості методики підготовки Звіту про прибуток в умовах застосування нормативних витрат.

Модуль 3. Специфічні методики управлінського обліку

Тема 8. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Метод системного дослідження взаємозв'язку трьох найважливіших показників діяльності підприємства. Точка беззбитковості в натуральних одиницях та гривнях. Сутність трьох основних методів аналізу точки беззбитковості. Особливості аналізу в умовах багато-профільного виробництва. Припущення, покладені в основу аналізу. Запас міцності та його графічне зображення. Коефіцієнт запасу міцності. Операційний важіль. Аналіз чутливості прибутку до зміни чинників діяльності.

Тема 9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень

Релевантні витрати та доходи. Поняття про внутрішню звітність та релевантний підхід до її підготовки. Обліково-аналітичне забезпечення для вибору найкращого варіанту дій у таких типових господарських ситуаціях як прийняття «спеціального» замовлення (за ціною, меншою, ніж звичайна), «виробляти чи купувати», заміни обладнання на більш сучасне, закриття неприбуткового сегменту, вибору номенклатури продукції (товарів) при наявності обмежених ресурсів тощо.

Тема 10. Бюджетування та контроль

Поняття про бюджетування, оперативні та фінансові бюджети; статичний та гнучкий бюджети. Мета підготовки кожного з них. По-

слідовність складання бюджетів. Використання бюджетів для аналізу відхилень. Сутність управління за відхиленнями.

Тема 11. Облік і контроль за центрами відповідальності

Делегування відповідальності. Чотири типи центрів відповідальності. Система обліку, що забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Фінансові та нефінансові показники оцінки діяльності. Оцінка діяльності центрів витрат, доходу, прибутку, інвестицій. Трансфертна ціна. Три методи трансфертного ціноутворення.

Цей мінімум знань повинен опанувати кожний претендент на отримання ОКР «Бакалавр», але для рівня магістерської підготовки змістовна насиченість кожної теми має бути ґрунтовніша та доповнена методиками стратегічного управлінського обліку.

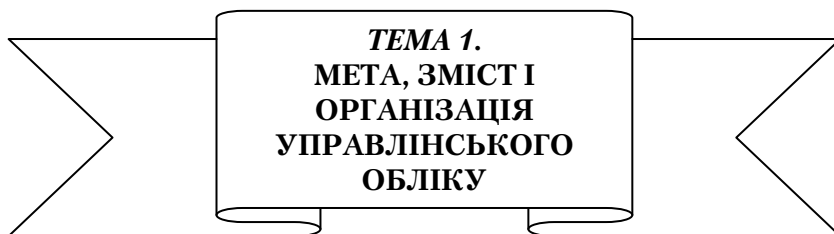
Управлінський облік – філософія мислення

Зміст дисципліни «Управлінський облік» формує знання та навички з розрахунків факторів втрачених можливостей – нового напрямку обліково-аналітичної роботи в Україні.



МОДУЛЬ 1.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ



Перелік питань

- 1.1. Управлінський облік як специфічна галузь економічних знань, складова частини інформаційної системи.
- 1.2. Світовий розвиток управлінського обліку.
- 1.3. Мета, сутність управлінського обліку та його функції.
- 1.4. Організація управлінського обліку.
- 1.5. Професійні організації та етичні норми фахівців з управлінського обліку.

Після вивчення теми ви повинні:

- знати сутність управлінського обліку та варіанти його організації;
- вміти чітко формулювати принципи та функції управлінського обліку, відрізнити його від фінансового.

Методичні рекомендації до вивчення теми

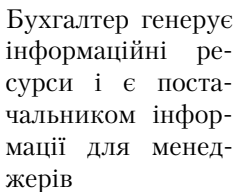
При вивченні першої теми необхідно усвідомити залежність мети та завдань управлінського обліку від потреб системи управління підприємством, з'ясувати зв'язок управлінської діяльності та обліку, сутність функцій управлінського обліку, його предмет, методи та об'єкти. Важливо зрозуміти науково-практичні підходи до поняття

«управлінський облік»; взаємозв'язок фінансового і управлінського обліку за змістом, цілями, користувачами та іншими ознаками; чинники, які впливають на побудову управлінського обліку. Ви повинні спробувати з'ясувати на підприємстві, яке Ви, шановний студенте, вже обрали об'єктом дослідження при виконанні курсових чи наукових студентських робіт, схему організації управлінського обліку, наявність наказу про управлінську бухгалтерію, наявність управлінських функцій в посадових інструкціях провідних фахівців.

Управлінський облік – це інтегруюча галузь економічних знань. Існують різні системи управлінського обліку. Ви повинні знати, у чому полягає ефективність облікових систем; роль бухгалтера на підприємстві; елементи управлінського контролю.

У бухгалтерії реального підприємства ознайомтеся з розподілом обов'язків, інформаційним забезпеченням процесу прийняття рішень.

З'ясуйте історичні та соціологічні зміни в бухгалтерському обліку на підприємствах та закономірності його розвитку за працями науковців таких як Голов С. Ф., Нападовська Л. В., Пушкар М. С., Чумаченко М. Г.



Бухгалтер генерує інформаційні ресурси і є постачальником інформації для менеджерів

Ключові поняття:
*функції управління,
рівні управління,
система підготовки інформації,
сутність управлінського обліку,
його предмет та метод,
принципи, функції та організація
управлінського обліку*

1.1. Управлінський облік як специфічна галузь економічних знань, складова частини інформаційної системи

Бухгалтери у процесі своєї професійної діяльності покликані створювати інформацію, враховуючи, що в інформаційному середовищі на кожного менеджера тисне значний інформаційний потік. Для їх узгодженої роботи, націленої на реалізацію конкретних завдань, поставлених адміністрацією та засновниками, необхідна лише «корисна» інформація. Ту частину інформаційної системи, що забезпечує потреби

менеджерів називають управлінським обліком. Він є складовою системи управління, забезпечує надання інформації для визначення стратегії, планування, контролю поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності. *Отже система управління і облік взаємопов'язані.* Бухгалтер-аналітик відіграє суттєву роль в реалізації усіх функцій управління (організації, плануванні, мотивації, контролі). Функції бухгалтера-аналітика значно ширші, ніж бухгалтера, що здійснює традиційний облік операцій, забезпечуючи інформацію лише для підготовки фінансової та податкової звітності зовнішнім користувачам. Його діяльність має сприяти підвищенню ефективності управління, що потребує відповідної інформації. Тому ним створюється фінансова і не фінансова, кількісна і якісна інформація за усіма рівнями управління рис. 1.1.



Рис. 1.1. Види економічної інформації

Управлінський облік є складовою системи інформаційної підтримки управління підприємством. Завдяки йому у сукупності та взаємозумовленості реалізуються три елементи:

ведення рахунків, які забезпечують можливість здійснювати калькулювання за цільовим призначенням (наприклад, для оцінки запасів, ціноутворення тощо);

акцентування уваги — через звітність за ключовими аспектами діяльності (про виконання бюджетів) у розрізі центів відповідальності;
вирішення проблем — в результаті аналізу з метою оцінки сприятливих та несприятливих наслідків можливих варіантів дій.

*Нотатки з книги Єнді Ніла, Кріса Адамса,
Майка Кеннерлі «Призма ефективності»*

Система вимірювання ефективності забезпечує прийняття обґрунтованих рішень і заходів, оскільки і вона в кількісному виразі визначає результативність і віддачу виконаних дій на основі збору, зіставлення, сортування, аналізу і інтерпретації відповідних даних. В цьому контексті діяльність, пов'язана з обробкою інформації, може бути представлена так:

- збір даних (процес збору «сирих» фактів);
- зіставлення даних (процес групування з «сирих» фактів єдиного або згрупованого набору даних);
- сортування даних (процес віднесення окремих фактів з набору даних до певних категорій таким чином, що ці дані можна буде проаналізувати);
- аналіз даних (процес пошуку певних тенденцій);
- інтерпретація даних (процес пояснення змісту тенденцій, виявлених у підсортованому наборі даних) [11].

Управлінський облік значно розширює інформаційну базу для прийняття рішень менеджерами.

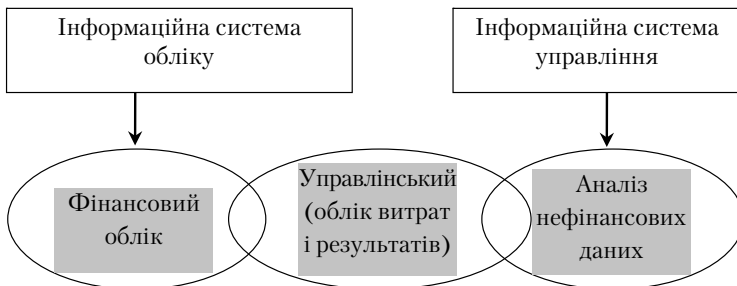


Рис. 1.2. Місце обліку в інформаційній системі управління підприємствами [21]

1.2. Світовий розвиток управлінського обліку

Управлінський облік виник у період промислової революції XVIII–XIX століть. З розвитком залізниць, фабрик та заводів ускладнився процес управління та виникла потреба у інформації, яка б дозволяла контролювати ціни. До початку XIX ст. вже здійснювалось калькулювання собівартості продукції, витрати групувалися на прямі (основні) та накладні, які розподілялися між об'єктами обліку. З 1889 р. застосовуються поняття маржинальні та альтернативні витрати. Вченими було виокремлено чотири стадії еволюції управлінського обліку: зародження, формування, розвиток і інтеграцію (рис. 1.3).

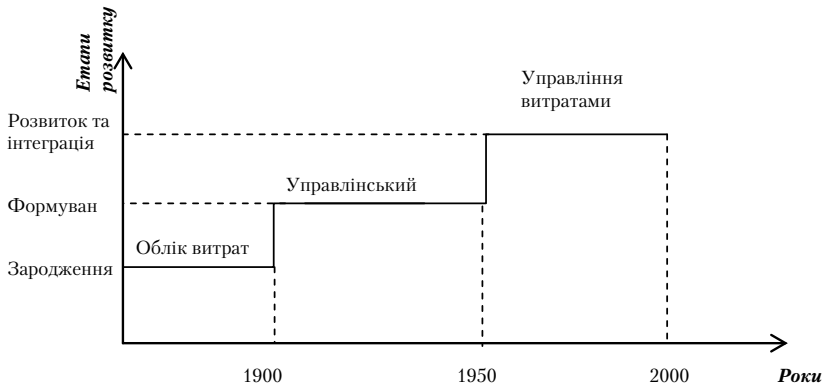


Рис. 1.3. Світовий розвиток управлінського обліку

Після другої світової війни управлінський облік був введений у програму підготовки «Магістр ділового адміністрування» (MBA) Гарвардського університету. В Україні більшість ВНЗ економічного профілю управлінський облік ввели у навчальні плани підготовки бухгалтерів та аудиторів, починаючи з 1998 р.

Закономірності розвитку управлінського обліку зумовлені закономірностями управління соціально-економічними системами, які відображають відносини або зв'язки явищ різноманітної господарської та соціальної практики, і вплив на які у свою чергу мають існуючі інститути, котрі забезпечують трансляцію положень теорії у ділові, політичні, соціальні практики, в тому числі організацію обліку.

Вони не залежать від суб'єктивного прояву в управлінні, виражають внутрішні суттєві зв'язки і відносини, а не зовнішні, визначають реальні облікові процеси. Включення інституціонального чинника дозволяє розглядати бухгалтерський облік як самостійний інститут, роль якого полягає у визначеності меж і структуризації суспільних відносин щодо представлення інформації.

«Для досягнення успіху в новому інформаційному середовищі необхідні і нові можливості. Вміння мобілізувати і використати свої нематеріальні активи набуло більш суттєвого значення, ніж інвестиції в управління реальними активами». «Протиріччя між нездоланною силою, спрямованою на створення широких конкурентних можливостей, і немобільною моделлю фінансової бухгалтерії слугувало причиною створення синтезованого явища — збалансованої системи показників ефективності. Ця система зберігає традиційні фінансові параметри, які відображають історичний аспект подій, які вже відбулися. Це, безперечно, важливо для підприємств промислової епохи, для яких інвестиції в довгострокові потенційні можливості і взаємовідносини з клієнтами не були визначальними з точки зору досягнення успіху. Проте такі фінансові критерії непридатні для управління і оцінки діяльності компанії в епоху інформації, яка спрямована на створення вартості, інвестуючи у клієнтів, постачальників, робітників виробництво, технологію та інноваційні проекти» [21].

Закономірності розвитку управлінського обліку характеризують стійкі зв'язки явищ господарської практики і виражають їх повторюваний зв'язок.

«... бухгалтери-аналітики — це Нострадамуси бізнесу, а бухгалтери рахівники — його Нестори літописці»

Голов С. Ф.

Сучасний період розвитку управлінського обліку включає маркетинговий аналіз, аналіз інноваційних проєктів, аналіз мотивацій. Історичний досвід свідчить про те, що зміни у бізнесі і у подальшому будуть впливати на розвиток управлінського обліку, який нині закономірно є основою контролінгу.

1.3. Мета, сутність управлінського обліку та його функції

Управлінський облік охоплює всі види інформації для внутрішнього використання на всі рівнях управління, тому основна його **мета** полягає у створенні корисної інформації для надання допомоги керівництву **в плануванні, контролі** (через бюджетування, нормативні витрати, аналіз відхилень), **прийнятті рішень** (оцінка альтернатив). Тому створювана у його межах інформація повинна мати такі характеристики:

- доречність;
- доступність (зрозумілість);
- своєчасність;
- зі ставність;
- об'єктивність;
- надійність;
- повнота.

Сутність управлінського обліку полягає у створенні інформації для здійснення ефективного управління за відповідними рівнями: оперативним, стратегічним, тактичним.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів

МФБ (міжнародна федерація бухгалтерів)

Це ключове визначення важливо знати саме у поданій редакції, щоб полегшити на практиці виконання конкретних процедур!

Сутність і функції управлінського обліку реалізуються в системі генерації інформації, необхідної для усіх циклів управління, планування, контролю, оцінки, організації, мотивації, внутрішніх інформаційних зв'язків.

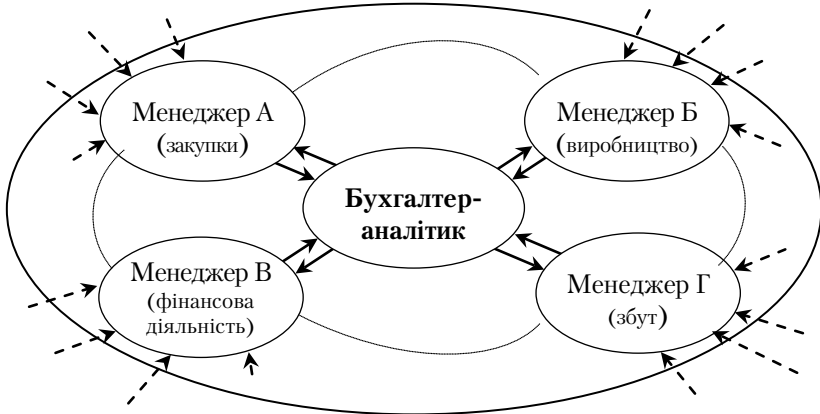


Рис. 1.4. Місце бухгалтера-аналітика в інформаційному середовищі

Оскільки фігура бухгалтера-аналітика є центральною, то це повинно спонукати Вас до свідомого опанування методик, що розкриватимуться далі.

Принципи управлінського обліку повинні узгоджуватися з принципами управління витратами, які вже виробила практика:

- системний підхід;
- єдність методів, які використовуються на різних рівнях управління витратами;
- управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу (від створення до утилізації);
- органічне поєднання зниження витрат з високою якістю продукції (робіт, послуг);
- недопущення зайвих витрат;
- широке застосування ефективних методів зниження витрат;

- удосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;
- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства до оптимізації витрат.

Оскільки має зберігатися методична єдність управління витратами взагалі і управлінського обліку зокрема, то принципами управлінського обліку мають бути такі:

- *системність* — означає, що дослідження витрат і доходів проводиться у взаємозв'язку між собою та з іншими як показниками діяльності, так і самою діяльністю, управлінням нею;
- *комплексність та релевантність* — використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації незалежно від джерел її створення та характеристик;
- *принцип «різна собівартість для різних цілей»* — передбачає створення системної інформації про витрати в залежності від цілей калькулювання;
- *методологічний плюралізм*, який означає можливість використання інструментарію будь-яких наук задля досягнення цілей управлінського обліку, а отже управління;
- *єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління*;
- *проведення розрахунків через призму ефективності і результативності, зіставлення витрат і вигід (доходів)*;
- *стратегічна орієнтація* — означає, що при підготовці інформації для прийняття рішень та контролю в першу чергу до уваги беруться стратегічні бізнес-плани;
- *принцип ефективності облікової системи*, яка повинна забезпечити вигоду більшу, ніж витрати на її створення, запровадження та функціонування;
- *конфіденційності*, що означає обмеження доступу до відповідної інформації;
- *відповідальності* за створену інформацію;
- *орієнтації на безперервне вдосконалення* — означає підготовку і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки якості діяльності та використання відповідних методик для попроцесно-орієнтованого управління витратами та доходами.

Дотримання цих принципів дозволить створити якісну інформаційну основу для утримання підприємством стійких позицій на ринку.

Система підтримки та прийняття рішень включає:

- організаційні процедури прийняття рішень, котрі визначають хто, коли і на якому рівні може і повинен приймати рішення (в тому числі і фінансові);
- інформаційну систему;
- всебічну інформацію про поточний стан підприємства;
- інформацію про діяльність підприємства в історичному ракурсі;
- зовнішню інформацію;
- ефективні методики управлінського обліку, в тому числі ситуаційного моделювання, прогнозування, які можливо опанувати.

Пам'ятайте, що для успішної реалізації мети управлінського обліку необхідно володіти його методом.

Метод управлінського обліку включає різноманітні прийоми та способи, якими традиційно користуються в бухгалтерському обліку, при проведенні економічного аналізу для дослідження будь-якого об'єкта, у математиці, при нормуванні, плануванні, калькуляційних розрахунках.

Розвиток науки та комп'ютерних технологій постійно розширюють арсенал методу управлінського обліку. Зупинимось на основних з них.

1. *Загальнометодологічні методи дослідження об'єкта* (спостереження, порівняння, аналіз, синтез):

- метод спостереження, наприклад, передбачає систематичний збір інформації, необхідної для всебічної характеристики витрат, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та доходів, для отримання яких вони були понесені тощо.
- порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей в розвитку об'єкта, за яким здійснюється спостереження. Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення, а на основі отриманої інформації узагальнення — синтез отриманих даних.

2. *Загальнонаукові способи методу бухгалтерського обліку.* Їх використання зумовлене взаємозв'язком фінансового та управлінського обліку. До них відносяться:

- способи первинного спостереження — документація та інвентаризація;
- способи вартісного вимірювання — оцінка і калькулювання;
- способи групування та реєстрації — система рахунків та подвійний запис;
- способи узагальнення — підготовка звітності.

3. Специфічні методи: прийоми групування і перегрупування витрат відповідно до мети управління, нормативний метод обліку витрат.

4. Прийоми економічного аналізу та математичні методи дослідження (з метою виявлення залежностей витрат та доходів від виробничих чинників, моделювання витрат тощо).

Характерним є те, що доцільність використання прийомів визначає особа, яка створює та обробляє інформацію. Їх комбінація має сприяти реалізації основних функцій управлінського обліку на підприємстві, орієнтованого на цілі управління.

Після ознайомлення з їх змістом, пам'ятайте про них при вивченні кожної з наступних тем, оскільки можливо саме Ви на практиці повинні будете забезпечити їх виконання.

Таблиця 1.1

Зміст функцій управлінського обліку

Функція	Зміст
Прогнозна	Обліково-інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку на досягнення стратегічних цілей. Формування прогнозів за основними об'єктами обліку — доходами, витратами, фінансовими результатами
Інформаційна	Забезпечення керівників усіх рівнів інформацією для поточної статутної діяльності з виконання планів на основі обліку доходів, витрат та калькулювання собівартості, контролю за ними, оптимізації розрахунків з партнерами, одержаних даних за різними сегментами
Аналітична	Інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних показників від запланованих у розрізі центрів відповідальності на основі аналітичного обліку та звітів менеджерів структурних підрозділів
Контрольна	Контроль (регулювання) виконання планів та оцінка діяльності менеджерів та співробітників прийнятих рішень

Продовження табл. 1.1

Комунікаційна	Забезпечення прямого та зворотнього зв'язків між рівнями управління, функціональними та структурними підрозділами, внутрішнім та зовнішнім середовищем для узгодженості дій
----------------------	---

1.4. Організація управлінського обліку

Відповідно до чинного законодавства підприємства самостійно організовують систему обліку, оскільки кожне з них має низку галузевих, технологічних та інших особливостей, включаючи різні запити користувачів щодо диференціації інформації. Отже для всіх підприємств неможливо визначити єдиний порядок організації управлінського обліку. Тому можна зупинитися тільки на загальних принципах його організації. Основними з них є такі:

- задоволення потреб користувачів різних рівнів управління;
- обґрунтованість по відношенню до кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «обсяг діяльності — витрати — прибуток»;
- узагальнення інформації за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат;
- контроль діяльності кожного центру відповідальності з використанням системи бюджетів.

Раціональна організація обліку доходів і витрат надасть можливість:

- достовірно визначити собівартість (продукції, товарів, робіт, послуг) для різних цілей;
- здійснювати дієвий контроль за формуванням витрат та доходів за ієрархічними рівнями, зберіганням і рухом товарно-матеріальних цінностей, використанням будь-яких ресурсів у процесі господарської діяльності;
- своєчасно виявляти конкретних винуватців відхилень від запланованого, винуватців шкоди, заподіяної нестачею, крадіжкою, перевитратами (збитками), втратою економічної вигоди;
- аналізувати причини зростання витрат та зниження рентабельності;

- застосовувати більш гнучку політику ціноутворення;
- якісно планувати обсяги реалізації, асортиментну політику, розмір витрат тощо.

Служба управлінського обліку найчастіше підпорядковується фінансовому директору. Важливо забезпечити:

- розуміння її проєктантами стратегічних цілей бізнесу, місця управлінського обліку в системі управління, особливостей організації та технології виробництва та їх впливу на побудову системи обліку, сучасної позиції підприємства у бізнес-середовищі;
- усвідомлення того, що бухгалтерія повинна мати відповідні поля взаємодії з іншими структурними підрозділами підприємства;
- проєктування впливу організації системи підготовки інформації на показники-індикатори діяльності підприємства (сприятливі та несприятливі економічні та фінансові наслідки застосовуваних способів ведення обліку);
- вибір варіанту назви структурного підрозділу, його керівника, та співробітників.

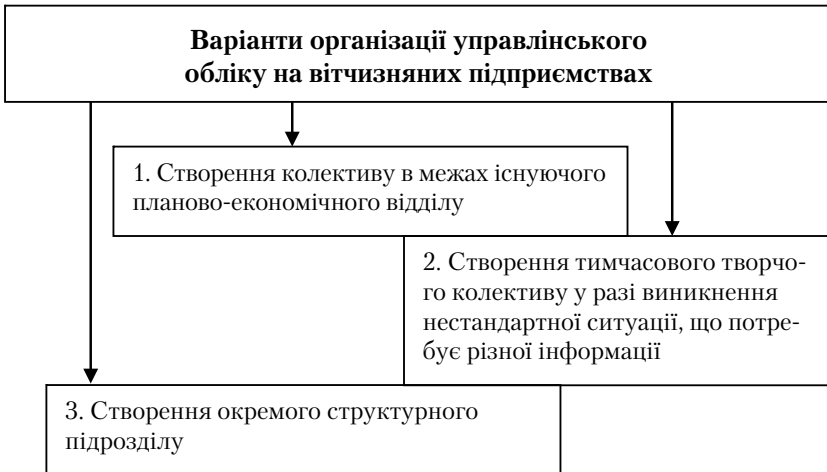


Рис. 1.5. Варіанти організації служби управлінського обліку [21].

*Найраціональнішим є третій варіант.
Поміркуйте чому і для яких бізнес-структур?*

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку частина інформації про витрати і доходи формується в системі рахунків бухгалтерського обліку, тому важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

У різних країнах цю проблему розв'язують по-різному. Аналіз рахунків зарубіжних країн свідчить про те, що **управлінський облік в системі рахунків** здійснюється за двома принципами:

- **двоколовий принцип:** виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку (Франція, Німеччина, Бельгія, Швейцарія, Іспанія, Португалія та інші країни, члени ЄС);
- **інтегрований принцип:** рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків (США, Велика Британія, Австралія, Канада).

Системи рахунків обираються компаніями цих країн самостійно, виходячи з масштабів і характеру їхньої діяльності. В процесі історичного розвитку сформувалися і розвивалися три основні системи рахунків:

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

Загальна система

В Україні її можуть застосовувати лише суб'єкти малого підприємництва.

Облік витрат здійснюється за елементами, які в наприкінці року разом із доходами, відображеними на рахунках 7 класу «Доходи», списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інтегрована система

- Система, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль на її виробництво («вмонтування» рахунків «виробничого» обліку в загальну систему рахунків, які кореспондуватимуть з рахунками фінансового обліку).

Переплетена система пердбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують між собою.

Рівні деталізації інформації при організації аналітичного обліку витрат та доходів можуть бути різними, зокрема:

- за об'єктами витрат, доходів (за видами продукції, замовленнями тощо), за статтями витрат, доходів);
- за центрами відповідальності (структурними підрозділами, наділеними правом впливу на певні показники діяльності) тощо.

Особа, яка очолить відділ управлінського обліку, повинна бути готовою до:

- розробки організаційно-розпорядчих документів (Положення про підрозділ, посадові інструкції співробітників, посадовий розпис);
- упорядкування графіка документообігу;
- створення номенклатури справ і організації збереження документів із дотриманням принципу конфіденційності інформації;
- створення технології обробки отриманої інформації (формування системи сегментних звітів, розробка плану рахунків, вибору методів оцінки запасів та калькулювання собівартості тощо);
- формування кадрової політики служби (система добору персоналу, вимоги до спеціалістів, системи підвищення кваліфікації);
- визначення кола носіїв інформації;
- визначення «критичних точок» контролю, вибору типів і варіантів дій;
- постійного самовдосконалення.

Пропонуємо можливі вимоги до претендентів на посади відділу управлінської бухгалтерії. Кандидат на посаду повинен:

- знати сучасну методологію управлінського обліку, тактичні та стратегічні цілі підприємства, організаційну структуру виробництва, технологічні особливості виробництва, цілі та завдання управління витратами, основи фінансового обліку, інформаційних технологій, кадрової політики, моделювання процесів;
- володіти методикою раціонального групування та аналізу витрат, доходів, фінансових розрахунків, функціонально-вартісного аналізу;
- вміти оцінювати у грошовому вимірі ідеї менеджерів, конкурентоздатність нового проекту (виробу тощо), кінцеві результати (попередньо), оцінювати витрати на всіх стадіях життєвого циклу проекту (виробу тощо); планувати і вишукувати вну-

- трішні резерви економії витрат і зростання прибутковості; читати креслення, рисунки, схеми, підготовлені конструкторами; швидко відбирати релевантну інформацію, відхиляти збиткові проекти та пропозиції, опиратися на допомогу інших професіоналів фірми, бути лідером у міждисциплінарних командах;
- мати бажання співпрацювати з інженерами, технологами, колегами відділу маркетингу, майстрами та іншими співробітниками, бути обізнаними у IT-технологіях.

Запровадження системи управлінського обліку є непростим процесом, який вимагає обміркованих та взаємопов'язаних дій керівників та професіоналів підприємства, згуртованих навколо спільної мети.

Після запровадження такої системи необхідним є координація та коригування її функціонування, що зумовлює необхідність володіння методологічними засадами управлінського обліку.

1.5. Професійні організації та етичні норми фахівців з управлінського обліку

У багатьох країнах (США, Велика Британія, Канада, Австралія, Японія тощо) діють професійні організації бухгалтерів-аналітиків. Найбільшими є організації бухгалтерів-аналітиків США та Великої Британії, які за своїм складом, власне, міжнародні.

Американський інститут управлінських бухгалтерів (ІМА). З 1972 р. ІМА розпочав програму підготовки сертифікованих управлінських бухгалтерів СМА (щороку по 11000 претендентів). Сертифікат не є обов'язковим, але компанії заохочують у таких програмах рівнем зарплати. ІМА здійснює також дослідницьку діяльність.

Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (Великобританія) – СІМА (з 1919 р.).

ФПБАУ (1996 спільно з Методрадою сертифікованих бухгалтерів і аудиторів пропонують навчальні програми з наданням відповідного сертифікату:

1. Свідоцтво «Бухгалтер базового рівня»
2. Сертифікат «Міжнародний бухгалтер-практик» та «Бухгалтер-практик»

3. Сертифікат «Міжнародний професійний бухгалтер», Сертифікат «Професійний бухгалтер» з 2002 р Україна є членом Міжнародної родини сертифікованих бухгалтерів та аудиторів.

Фахівці-практики з управлінського обліку та фінансового менеджменту несуть відповідальність перед суспільством, своєю професією, організацією, на яку вони працюють, та перед собою за дотримання найвищих норм етичної поведінки.

Дотримання цих норм як у межах країни, так і на міжнародному рівні є складовою досягнення цілей управлінського обліку. Фахівці-практики з управлінського обліку та фінансового менеджменту не мають чинити дії, що суперечать цим нормам, і потурати вчиненню таких дій іншими особами всередині організації.

Компетентність. Фахівцям-практикам з управлінського обліку та фінансового менеджменту слід:

- підтримувати відповідний рівень професійної компетентності шляхом підвищення кваліфікації;
- виконувати свої професійні обов'язки згідно з чинними законами, правилами й технічними нормами;
- складати повні й достовірні звіти та рекомендації після відповідного аналізу релевантної та доступної інформації.

Конфіденційність. Фахівцям-практикам з управлінського обліку та фінансового менеджменту слід:

- утримуватися від розголошення конфіденційної інформації, пов'язаної з їхньою роботою, крім випадків, коли вони уповноважені або юридично зобов'язані це робити;
- інформувати підлеглих про конфіденційність відповідної інформації, яку вони отримують у процесі роботи, та перевіряти їхні дії стосовно забезпечення конфіденційності;
- утримуватися від використання інформації, отриманої у зв'язку з роботою, з метою набуття неетичних або незаконних переваг особисто або через третіх осіб.

Чесність. Фахівцям-практикам з управлінського обліку та фінансового менеджменту слід:

- уникати фактичних або ймовірних конфліктів та інформувати відповідні сторони про будь-які можливі конфлікти;
- утримуватися від участі в будь-яких діях, що заважають їхній здатності етично виконувати свої обов'язки;

- відмовлятися від будь-яких подарунків, прихильності або гостинності, які можуть вплинути або явно впливають на їхні дії;
- утримуватися від дій або бездіяльності, що суперечать законним або етичним цілям організації;
- визнавати й повідомляти про професійні або інші обмеження, що заважають відповідальному судженню або успішному виконанню діяльності;
- надавати як позитивну, так і несприятливу інформацію, висловлювати професійне судження або думку;
- утримуватися від участі або підтримки будь-яких дій, що дискредитують професію.

Термінологічний словник

Виробничий облік — складова частина системи бухгалтерського обліку, в межах якої акумулюються та систематизуються витрати та визначається собівартість.

Інститут обліку — сукупність формальних і неформальних правил, норм та положень, котрі формують як нормативну, так і реальну модель обліку.

Контролінг — система управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному сенсі з певною умовністю, система управління прибутком підприємства — система управління процесом досягнення кінцевої мети і результатів діяльності підприємства, тобто в економічному сенсі з певною умовністю, система управління прибутком підприємства, орієнтована на життєздатність підприємства.

Облік витрат — складова системи обліку, яка дозволяє акумулювати й систематизувати інформацію про витрати для оцінки запасів, визначення *фінансового результату, прийняття рішень, контролю*.

Компетентність, конфіденційність, чесність, об'єктивність — це етичні норми поведінки бухгалтера з управлінського обліку.

Сегмент — структурний підрозділ, вид продукції, канал збуту; інше, у розрізі чого потрібна інформація керівництву.

Управлінський облік — процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що

використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 1.1. Головний бухгалтер підприємства повинен мати якості керівника. Ви згодні з цим?

У древній Греції вважалося, що ідеальний керівник повинен бути мудрим, справедливим, хитрим, енергійним. Які на Вашу думку якості повинен мати бухгалтер-аналітик: фізичні — здоров'я, активність, фізична сила, витривалість; особисті — впевненість у собі, авторитетність, потяг до досягнення власного успіху, компетентність, конфіденційність, чесність, далекоглядність, уважність, ініціативність, справедливість, талановитість, демократичність, об'єктивність, пунктуальність, неупередженість; інтелектуальні — розум, інтуїція, об'єктивність, професіоналізм, досвідченість, здатність до самовдосконалення, мудрість, нестандартність мислення; психологічні — тактовність, дипломатичність, контактність, витривалість, оптимізм.

Завдання 1.2. Підготувати письмову консультацію для свого колеги.

Здібному інженеру — електроннику повідомили про переведення на посаду помічника керівника заводу з питань підготовки інформації для менеджерів. Він мав недостатні знання з фінансового обліку, хоча вивчав його під час підвищення кваліфікації, а курс управлінського обліку не вивчав взагалі. Інженер звернувся з проханням до головного бухгалтера щодо пояснення основних відмінностей між фінансовим і управлінським обліком, який переадресував цю консультацію Вам, дипломованому магістру з обліку і аудиту в управлінні.

Завдання 1.3. Вибрати з переліку джерела інформації, з якими працює бухгалтер-аналітик: *звіт відділу маркетингу про попит на товари у регіоні; виробничий звіт завідуючого виробництвом, лист непрацездатності, аналітичні таблиці про показники рентабельності, товарно-транспортні накладні, прайси, калькуляції, баланси.*

Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Удосконалення управління підприємством та його вплив на побудову системи обліку.
2. Концепція управлінського обліку на сучасному етапі його розвитку.
3. Етичні норми фахівців з управлінського обліку.
4. Позитивні та негативні сторони різних варіантів організації управлінського обліку.
5. Управлінський облік у системі рахунків.

Рекомендуємо працювати, використовуючи можливості вашої моторної пам'яті. Створітьте (доповніть запропонований) термінологічний словник основних та нових для вас термінів.

Теми рефератів

1. Впровадження та перспективи розвитку управлінського обліку в Україні.
2. Дослідження еволюції розвитку системи обліку в Україні.
3. Огляд публікацій, присвячених управлінському обліку у фахових журналах за останній рік.
4. Наукові статті присвячені управлінню витратами в економічній літературі.
5. «Управлінський» облік чи «бухгалтерський управлінський» облік? – дискусія науковців: історичний аспект.
6. Публікації, присвячені сутності та практичній реалізації проекту СІРА.
7. Удосконалення професійної підготовки управлінського обліку.

Література: 1–12, 18, 24–27, 36, 41–46, 54.



ТЕМА 2. СКЛАД ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Перелік питань до теми

- 2.1. Склад витрат діяльності відповідно до діючих регламентів.
- 2.2. Собівартість виробленої і реалізованої продукції.
- 2.3. Особливості складу витрат в різних галузях економіки.

Після вивчення теми ви повинні:

- знати зміст ПСБО 16 «Витрати»;
- вміти здійснювати розрахунки собівартості виробленої та реалізованої продукції, наводити приклади номенклатури витрат у різних галузях господарювання

Методичні рекомендації до вивчення теми

Спочатку Вам необхідно опрацювати зміст наступних нормативних документів:

- П(С)БО 15 «Доходи», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Будівельні контракти»;
- Методичних рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. – № 47. – 141 с. Існує редакція 2007 р.;
- Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт // Все про бухгалтерський облік, 376. – 26.08.2002. – С. 2–17;
- Методичні рекомендації з формування перевезень (робіт, послуг) на транспорті // Все про бухгалтерський облік, 376. – 26.08.2002. – С. 18–27;
- Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності // Все про бухгалтерський облік, 376. – 26.08.2002. – С. 28–63.

Для успіху в професії Ви повинні навчитися постійно слідкувати за змінами у нормативно-правовій базі обліку.

Ви маєте можливість проконтролювати рівень власних досягнень, оскільки ці регламенти вивчалися за програмами попередніх курсів.

Ключові поняття: витрати, об'єкт витрат, номенклатура статей витрат, собівартість виготовленої продукції, собівартість реалізованої продукції, види собівартості.

2.1. Склад витрат діяльності відповідно до діючих регламентів

Витрати є специфічним об'єктом дослідження, який вивчають різні фахівці підприємства (рис. 2.1). Оскільки первинне спостереження здійснюється у системі обліку, то розуміння складу витрат є важливим для створення якісної системи інформації про витрати діяльності.

У ПСБО 16 «Витрати» тлумачаться два основні поняття, потрібні для розуміння процесів обліку та калькулювання, а саме: «витрати» та «об'єкт витрат».

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками).

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Необхідно пам'ятати, що *облік витрат* це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного періоду у процесах постачання, виробництва і реалізації продукції за допомогою їх кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції (робіт, послуг) чи товарів. Калькулювання є процесом розрахунку собівартості будь-якого об'єкту (процесу, продукту, сегменту тощо). Облік та калькулювання нерозривні, тому, якщо у процесі господарювання важливо мати інформацію про понесені витрати та собівартість, то спочатку доцільно опрацювати зміст нормативно-правових документів, що в Україні регулюють склад витрат діяльності. (Працюйте, використовуючи власний примірник ПСБО).

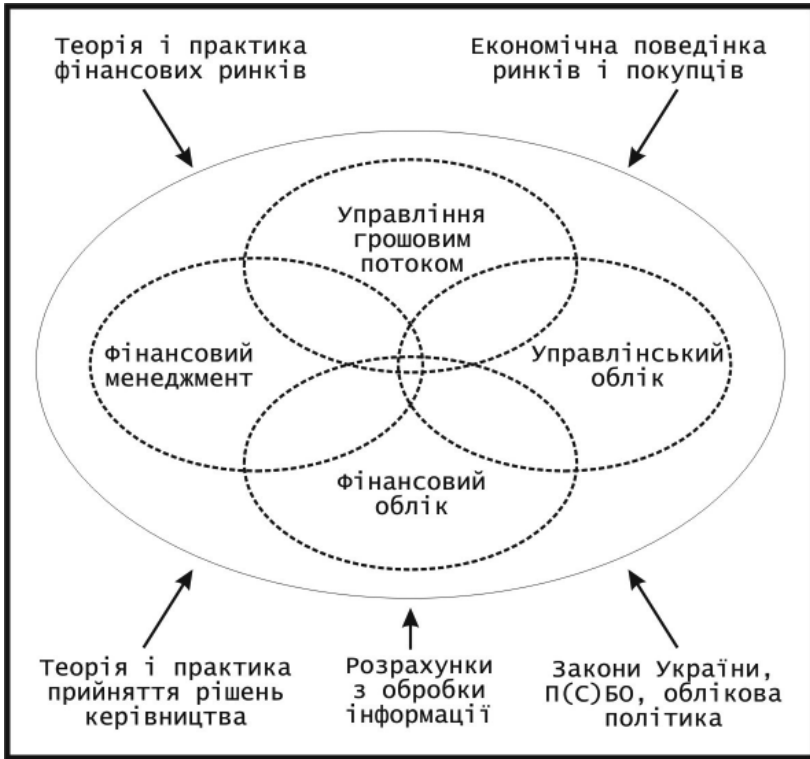


Рис. 2.1. Сфери діяльності, фахівці яких здійснюють моніторинг витрат

2.2. Собівартість виробленої і реалізованої продукції

Для виконання завдань практичного характеру, пов'язаних з оцінкою випущеної з виробництва готової продукції, підготовкою інформації для прийняття рішень тощо важливо розрізняти різні види собівартості. Спочатку, Ви повинні згадати структуру та призначення рахунка 23 «Виробництво», та 26 «Готова продукція» чи 28 «Товари». Накресліть на аркуші Т-рахунки та зробіть позначення про те, що відображають за дебетом та кредитом кожного з цих активних рахунків. Тепер можна перевірити себе на розуміння наступних формул:

1. Собівартість виробленої продукції = Залишок на початок незавершеного виробництва + (Прямі матеріали + Пряма зарплата + Інші прямі витрати + Загальновиробничі витрати) – Залишок на кінець незавершеного виробництва

(визначається за рахунком 23 «Виробництво»)

Собівартість реалізованих запасів (товарів, продукції) = Залишок товарів(продукції) на початок + Первісна оцінка закуплених товарів (собівартість виробленої продукції) – Залишок товарів (продукції) на кінець

(визначається за рахунком 26 «Готова продукція» та 28 «Товари»)

Отже, собівартість виробленої та реалізованої продукції (товарів) визначають розрахунковим шляхом. Ця процедура має бути задокументована. Тому Ви повинні мати уявлення про макети цих розрахунків, знати які особи їх складають, а які узгоджують та затверджують. Ви повинні виявити вміння:

- складати розрахунки собівартості виробленої продукції, щоб оприбуткувати випущену з виробництва продукцію ((Д 23 та К 26), керуйтеся ПСБО 16 «Витрати»);
- складати розрахунок первісної вартості придбаних товарів для їх оприбуткування (Д 28 та К 63, керуйтеся ПСБО9 «Запаси»);
- складати розрахунок собівартості реалізованої продукції (товарів), щоб зробити запис (Д 90 та К 26, 28), необхідний для підготовки фінансової звітності (ф. 2) «Звіт про фінансові результати».

2.3. Особливості складу витрат в різних галузях економіки

В усіх галузях витрати в обліку накопичують так, щоб можна було контролювати виникнення таких їх груп:

- собівартість реалізованих товарів (продукції, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;

- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати фінансової діяльності;
- витрати інвестиційної діяльності;
- інші витрати звичайної діяльності;
- надзвичайні витрати.

Між тим, галузеві особливості відбиваються як на назвах окремих з них, так і на кількості статей для облікової номенклатури. Це передбачено відповідними методичними рекомендаціями галузевого характеру.

Наприклад, до складу витрат *торговельної діяльності* належать витрати підприємств, які виникають у процесі руху товарів, а також витрати підприємств ресторанного господарства, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукцією власного виробництва. Серед витрат діяльності значну частку займають витрати на збут, що характеризує специфіку торгівлі.

У складі витрат *будівельних підприємств* є витрати, пов'язані з пересувним характером роботи, наявністю витрат, пов'язаних з використанням природної сировини, вартість робіт та послуг виробничого характеру, які виконуються субпідрядними організаціями, тимчасових (не титульних) будівель, споруд тощо. Наприклад, до складу специфічних витрат будівельних організацій можна віднести наступні:

1. Загальновиробничі витрати

1.1. Витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва:

- витрати на дотримання правил охорони праці, пожежної та сторожової охорони, санітарно-гігієнічних чи спеціальних вимог;
- витрати на аварійно-рятувальне обслуговування;
- витрати на транспортне обслуговування будівництва тощо.

1.2. Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технології.

1.2.1. Витрати на геодезичні роботи.

1.2.2. Витратина упорядкування і утримання будівельного майданчика.

1.2.3. Витрати на перебазування лінійних підрозділів.

1.1.4. Амортизація нетитульних тимчасових споруд і приміщень санітарно-побутового призначення, що належать до складу основних засобів.

1.1.5. Витрати на підготовку об'єктів до здачі.

2. Адміністративні витрати: витрати на перебазування будівельних та монтажних організацій тощо.

Вивчаючи цю тему доцільно провести зіставлення конкретних назв витрат, що входять до чотирьох складових собівартості (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загальнови-робничі витрати) за розробленими відповідними міністерствами методичними рекомендаціями.

При розкритті економічного змісту витрат на основу необхідно прийняти змістовну характеристику відповідного виду діяльності.

Наприклад, різним буде склад статті «Сировина і матеріали» (*прямі матеріали*) на підприємств різних галузей промисловості:

- у хлібопеченні: борошно, дріжджі, цукор, сіль тощо;
- на птахофабриці: корми, біодобавки, вакцини тощо;
- у швейному виробництві: тканини верху, тканини низу, фурнітура тощо;
- у поліграфії: папір, фарби тощо;
- у пивоварінні: ячмінь, хміль, солод.

Термінологічний словник

Витрати діяльності — виражені у грошовій формі витрати живої та уречевленої праці, необхідні для здійснення діяльності, задля якої створено підприємство.

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками).

Процес виробництва — це споживання ресурсів та виготовлення нового продукту.

Основні витрати — сукупність витрат, які є основою створюваного продукту.

Об'єкт витрат — сегмент, що потребує вимірювання пов'язаних з ним витрат.

Номенклатура витрат — певний перелік витрат, що за складом не суперечить ПСБО 16 «Витрати» та розкриває галузеві особливості діяльності та використовується для організації аналітичного обліку, планування, ціноутворення та контролю.

Прямі матеріальні витрати — вартість витрачених матеріалів, що стають часткою готової продукції і можуть бути віднесені до собівартості певного виробу без соціального розподілу.

Прямі витрати на оплату праці — заробітна плата працівників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно можливим шляхом.

Виробничі накладні витрати (загальновиробничі) — витрати, пов'язані з процесом виробничої діяльності, які не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 2.1. Опираючись на зміст нормативно-правових актів, які регулюють склад витрат, підготувати перелік витрат, які виникають у тому виді діяльності, яку Ви вивчаєте під час виконання курсових робіт. Підприємство обирається самостійно, навіть може бути віртуальним. Головне Вам необхідно з'ясувати безпосередній зв'язок між видом діяльності та витратами, які виникають у бізнес-процесах. Пам'ятайте, що будь-яка діяльність складається з окремих процесів (наприклад, закупка, виробництво та збут на виробничому підприємстві). Вони є різними на кожному підприємстві. Між тим, назви статей витрат залишаються подібними (наприклад, в різних галузях матеріальні витрати можуть мати такі назви: сировина, матеріали, борошно, будівельні матеріали, паливно-мастильні матеріали тощо).

Завдання 2.2.

Вам необхідно вміти пояснити склад витрат, які відображаються на виявлених вами статтях.

Завдання 2.3. Розробити номенклатуру статей для організації аналітичного обліку витрат типографії, використовуючи необхідні з переліку: адміністративні витрати, паливо, витрати на брак, витрати допоміжних виробництв, авторський гонорар, вартість паперу, фарби

та інших матеріалів, витрати на водопостачання, сировина і матеріали, витрати на підготовку оригінал-макету, загальновиробничі витрати, витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, інші витрати на поліграфічні роботи; витрати на рекламу.

Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Склад витрат торгівельної діяльності.
2. Склад витрат освітньої діяльності.
3. Склад витрат у агроформуваннях.
4. Склад витрат у автотранспортних підприємствах.
5. Склад витрат у будівельних підприємствах.
6. Особливості складу витрат на вироцкування продукції у рослинництві.
7. Особливості складу витрат на вироцкування продукції у тваринництві.
8. Особливості складу витрат та калькулювання собівартості продукції у нафтовидобувному виробництві.
9. Особливості складу витрат та калькулювання собівартості продукції у швейному виробництві.
10. Особливості складу витрат та калькулювання собівартості продукції у готельно-ресторанному бізнесі.
11. Особливості складу витрат та калькулювання собівартості продукції власного виробництва у закладах ресторанного бізнесу.

Теми рефератів

1. Вплив особливостей функціонування підприємства на склад витрат його діяльності (за галузями господарювання).
2. Аналіз впливу технічного прогресу на склад витрат діяльності: історичний аспект.
3. Витрати на здійснення інвестиційних проектів. Поняття про трансакційні витрати.
4. Склад витрат, пов'язаних з оподаткуванням.
5. Правові основи управління витратами.

Література: 3, 8, 9, 19, 29–34, 39, 43, 48.

ТЕМА 3. КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

Перелік питань

- 3.1. Мета класифікації витрат.
- 3.2. «Різні витрати для різних цілей».
- 3.3. Поняття про поведінку витрат і фактори витрат для різних цілей бізнесу.
- 3.4. Методи визначення функції витрат.

Після вивчення теми ви повинні:

- знати — мету класифікації витрат, три основні напрями групування витрат за цільовим спрямуванням; ознаки для їх класифікації;
- вміти групувати витрати за принципами управлінського обліку, графічно зображувати поведінку витрат.

Методичні рекомендації до вивчення теми

Класифікацію будемо розглядати як поділ витрат на класи на основі певних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Чим більше виділяють ознак класифікації, тим досягають більшої глибини пізнання об'єктів. Економічно обґрунтована класифікація є важливою передумовою успішної організації, планування, обліку, контролю, аналізу, калькулювання собівартості продукції, ефективного управління витратами. Отже, *класифікація — це спосіб пізнання витрат*. Її застосовують як у нормативно-правових документах, що регулюють окремі аспекти планування та обліку витрат, так і у наукових працях економістів, які працюють над створенням найефективніших методик управління ними.

Традиційні підходи передбачають групування за економічними елементами, за видами продукції, калькуляційними статтями, способом включення до собівартості, однорідністю, місцями виникнення,

ролю у процесі виробництва. Але більшість провідних науковців впевнені, що вони не задовольняють потреб створення інформаційної підтримки оперативних та стратегічних управлінських рішень, здійснення управлінського контролю, є корисними лише для оцінки запасів випущеної із виробництва продукції та, частково, для ціноутворення. Наприклад, групування за статтями, видами продукції, місцями виникнення використовується бухгалтерами для побудови аналітичного обліку. За способом включення до собівартості – для калькулювання. За економічними елементами – для підготовки фінансової звітності. Оскільки завдання системи обліку на сучасному підприємстві постійно розширюються, а технологічні можливості покращуються, то проблема удосконалення класифікації витрат залишається актуальною.

Класифікація необхідна для удосконалення системи обліку витрат, яка, у свою черг, повинна задовольняти потребу в оцінці ступеню можливого впливу на ті, чи інші витрати або ступеню впливу витрат на кінцеві результати діяльності підприємства.

Ключові поняття: класифікація витрат, групування витрат, напрям класифікації за цільовим спрямуванням («різні витрати для різних цілей»), ознака класифікації, вичерпані витрати, витрати на продукцію, накладні, релевантні, змінні, можливі, контрольовані витрати, поведінка витрат, методи визначення функції витрати, маржинальний дохід.

3.1. Мета класифікації витрат

Мета класифікації витрат залежить від потреб управління. Бухгалтеру в першу чергу важливо знати витрати для визначення собівартості виготовленої продукції (придбаного товару), щоб здійснювати оприбуткування відповідних активів і закрити матеріальну

відповідальність за певними особами. Наприклад, в обліку хлібопекарного підприємства буде здійснено запис: Д 26 «Готова продукція» та К 23 «Виробництво» на виробничу собівартість оприбуткованих хлібобулочних виробів (тобто готової продукції, оціненої за виробничою собівартістю). Виробнича собівартість, у свою чергу, потрібна для визначення собівартості реалізованої продукції, щоб у подальшому визначити фінансовий результат шляхом зіставлення одержаного доходу (виручки) і понесених витрат та здійснити відображення у відповідних рядках ф. 2 «Звіт про фінансові результати». Це суто облікові завдання. Між тим, для прийняття рішень при наявності альтернатив потрібними є витрати, які дозволять, наприклад, вирішити питання ціноутворення у нестандартних ситуаціях, розрахувати критичний обсяг діяльності, вибрати для виробництва найбільш прибутковий продукт, витрати для бізнесу найоптимальнішого партнера. Для цілей управління витратами за центрами відповідальності та місцями їх виникнення витрат важливо знати витрати, на які існує можливість впливу. Отже, Ви повинні знати три основні цілі класифікації витрат: оцінка запасів і визначення фінансового результату; дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень; планування (прогнозування) та здійснення контролю і регулювання».

3.2. «Різні витрати для різних цілей»

У дисципліні «управлінський облік» Вам пропонується деталізована класифікація витрат, розроблена за принципом «Різні витрати для різних цілей». Зверніть увагу не лише на ознаки для групування, а і на мету використання кожної з груп витрат.

Таблиця 3.1

Класифікація витрат, конкретизована до мети дослідження

Ознака	Види витрат	Мета використання
<i>1. Для оцінки запасів та визначення фінансового результату</i>		
1.1. За поглинанням процесом діяльності	Вичерпані (поглинуті) та невичерпані непоглинуті)	Для розмежування витрат, які використовуються в управлінському та податковому обліку

Продовження табл. 3.1

1.2. За функціональною роллю	Витрати на продукцію та витрати періоду	Для оцінки запасів, випущеної з виробництва продукції, визначення собівартості реалізованої продукції та визначення фінансового результату, застосування методу «директ-кост»
1.3. За способом включення до об'єкта витрат	Прямі та непрямі	Для проведення калькуляційних розрахунків
1.4. За економічною роллю	Основні та накладні	Для організації обліку в системі рахунків
1.5. За видами виробництв	Витрати основного, допоміжного виробництва	Для організації аналітичного обліку та визначення фінансового результату
<i>2. Для дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень</i>		
2.1. В залежності від управлінського рішення	Релевантні та нерелевантні	Для врахування впливу управлінського рішення на величину витрат і доходів у майбутньому, скорочення часу на економічні розрахунки
2.2. За характером поведінки витрат у залежності від зміни обсягів діяльності	Змінні та постійні	Для оптимізації процесу операційної діяльності та аналізу її беззбитковості (дослідження поведінки витрат в релевантному діапазоні, побудови їх моделі для прогнозування; розрахунку маржинального доходу (різниця між доходом і змінними витратами) для побудови Звіту про прибуток з виділенням внеску в покриття постійних витрат і отримання прибутку; обґрунтування управлінських рішень за величиною коефіцієнта маржинального доходу на обмежувальний чинник; розрахунку точки беззбитковості та запасу міцності)
2.3. По відношенню до одиниці продукції	Маржинальні та середні	Для обґрунтування рішення про оптимальний розмір обсягів діяльності, визначення середніх показників
2.4. За необхідністю обміну на реальні активи	Дійсні та можливі	Для вирішення поточних та довгострокових завдань, вибору оптимального рішення із сукупності альтернативних рішень

Продовження табл. 3.1

2.5. За періодичністю виникнення	Обов'язкові та дискреційні	Для можливості припинення операцій, пов'язаних із виникненням витрат
2.6. За стадіями життєвого циклу виробу	Витрати на НДР, виробництво, реалізацію, утилізацію	Для оптимізації життєвого циклу виробу
2.7. Залежно від терміну прийняття рішення	Короткострокові та довгострокові	Для розробки напрямів діяльності
2.8. Залежно від того, чи враховують ці витрати для прийняття рішень	Безповоротні та уявні	З метою вирішення поточних та довгострокових завдань
<i>3. Для планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання</i>		
3.1. У залежності від можливості впливу на витрати керівників центрів відповідальності	Контрольовані та неконтрольовані	Оцінка діяльності центрів відповідальності
3.2. За відношенням до норм (стандартів)	Фактичні, нормативні (стандартні), прогнозні	З метою контролю за економічним використанням ресурсів, організації системи «стандарт-кост» чи застосування нормативного методу
3.3. За місцем виникнення витрат та центрами відповідальності	Витрати на робочому місці, витрати бригади, структурного підрозділу	З метою здійснення контролю за відповідальними особами та за місцями виникнення витрат
3.4. За потужністю	Витрати номінальної потужності і витрати нормальної потужності	Для контролю за ефективністю використання виробничих потужностей, управління величиною накладних витрат
3.5. За доцільністю витрачання	Продуктивні та непродуктивні	Для контролю за дотриманням технології та умов виробництва

Працюючи зі змістом таблиці 3.2, необхідно завчити визначення нових для вас термінів. Ви повинні вміти їх давати чітко, що також полегшить застосування теоретичного матеріалу для створення обліково-аналітичного забезпечення прийнятті рішень у конкретних ситуаціях.

Якщо Ви засвоїли запропоновані класифікації, то можна розглянути деякі цифрові приклади.

Ситуація 1. Спробуємо, розуміючи сутність понять *вичерпані та невичерпані витрати; витрати на продукцію та витрати періоду*, визначити суму конкретних витрат.

У процесі контролю за формуванням виробничої собівартості замовлення № 105 аналітик зацікавився правильністю списання на його виконання виробничих запасів. Із облікових даних відомо наступне. За досліджуваний період виконувалось три замовлення. Закуплено для їх виконання матеріалів на суму 56 000 грн. Залишки матеріалів на початок періоду (березень) становили 12 000 грн. За поточний місяць по синтетичному рахунку 23 «Виробництво» зроблено такі записи (в грн):

1.03.XX р. — Сальдо — 4 000;

30.03.XX р. — Списано матеріали, використані на виконання замовлень — 24 000;

30.03.XX р. — Нараховано зарплату основним робітникам за відрядною формою оплати праці — 16 000;

30.03.XX р. — Списано загальновиробничі (накладні) витрати — 12 800;

30.03.XX р. — Оприбутковано випущену з виробництва готову продукцію і списано на рахунок «Готова продукція» виробничу собівартість, про що зроблено записи на 48 000 грн. Сальдо незавершеного виробництва на кінець періоду становить 8 800 грн. Адміністративні витрати становили 23 688 грн, витрати на збут — 34 670 грн. Встановлено, що загальновиробничі витрати на підприємстві розподіляють за ставкою, яка дорівнює 80 % від суми витрат на оплату праці робітникам основного виробництва. На 30 число у виробництві знаходилось одне замовлення № 105. Прямі витрати на оплату праці на нього склали 2 000 грн. Яка ж сума витрат на матеріали була включена у собівартість замовлення № 105 станом на кінець місяця?

Таблиця 3.2

Класифікація витрат за принципом «різні витрати для різних цілей»

Оцінка запасів та визначення фінансового результату	Дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень	Здійснення контролю та регулювання
<p><i>1.1. Вичерпані (поглинуті, спожиті виробництвом (діяльністю))</i> — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду (виробничі запаси, використані у виробництві, нарахована заробітна плата робітникам, нарахована амортизація обладнання).</p> <p><i>Невичерпані (непоглинуті, неспожиті)</i> — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або інших вигод у майбутніх періодах (оприбутковані на склад та оплачені постачальнику виробничі запаси)</p>	<p><i>2.1. Релеванті</i> — майбутні витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень. Вони виникають тільки при наявності альтернатив, є різними для кожної з них. Тільки їх беруть до уваги аналітики, обґрунтовуючи переваги певної альтернативи (наприклад, вартість ремонтних робіт, виконаних власними силами та силами підрядної організації).</p> <p><i>Нерелеванті</i> — витрати, які не залежать від прийнятого рішення або були у минулому однакові для альтернативних рішень (наприклад, вартість матеріалів для проведення ремонтних робіт або вартість старого обладнання в ситуації прийняття рішення про придбання нового обладнання)</p>	<p><i>3.1. Контрольовані</i> — витрати, які менеджер (керівник центру відповідальності) може безпосередньо контролювати або здійснювати на них значний вплив (наприклад, начальник цеху може через організацію діяльності впливати (контролювати) на витрати, на брак). Таку класифікацію називають <i>прямовою</i>, або <i>функціональною</i>.</p> <p><i>Неконтрольовані</i> — витрати, які менеджер (керівник центру відповідальності) не може контролювати або не може на них впливати</p>

Продовження таблиці 3.2

Оцінка запасів та визначення фінансового результату	Дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень	Здійснення контролю та регулювання
<p>1.2. <i>Витрати на продукцію</i> — витрати, пов'язані з виробництвом (виробнича собівартість відповідно до П(С)БО 16 «Витрати») або придбанням товарів для реалізації (первісна оцінка придбаних товарів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».</p> <p><i>Витрати періоду</i> — витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені (адміністративні витрати та витрати на збут)</p>	<p>2.2. <i>Постійні</i> — витрати, що залишаються незмінними у разі зміни обсягу діяльності (прямі матеріали та заробітна плата на один витріб; амортизація та орендна плата у діапазоні, абонентська плата за телефон, заробітна плата за погодинною формою оплати).</p> <p><i>Змінні</i> — витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності або іншого фактору витрат (прямі матеріали на весь випуск продукції, заробітна плата за відрядною формою оплати, плата за міжміські телефонні розмови). Можуть бути умовно-змінні та умовно-постійні витрати, що залежить від меж прийнятного діапазону</p>	<p>3.2. <i>Історичні</i> — для організації ефективного контролю малопридатні</p>

Продовження таблиці 3.2

Оцінка запасів та визначення фінансового результату	Дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень	Здійснення контролю та регулювання
<p>1.3. <i>Прямі</i> — витрати, що можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом (матеріали для виробництва конкретного виробу, величина яких відома безпосередньо з первинних документів, заробітна плата та персоналу за конкретним нарядом, амортизація обладнання, якщо на ньому виробляють один вид продукції).</p> <p><i>Непрямі</i> — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом (найчастіше — загальновиробничі та адміністративні витрати; крім них — значна частина витрат на збут, транспортно-заготівельні витрати, частина витрат на матеріали та заробітну плату).</p> <p>Віднесення в ці групи залежить від об'єкта витрат. Наприклад, щодо виробничих цехів амортизація обладнання є прямими витратами, а щодо виробів, які в них виробляються — непрямими. Групування завжди умовне.</p>	<p>2.3. <i>Маржинальні</i> — (зрешучі) витрати на виробництво додаткової одиниці продукції. Тільки їх беруть до уваги аналітики, обгрунтовуючи переваги певної альтернативи.</p> <p><i>Середні</i> — витрати, що обчислені на одиницю об'єкта витрат</p>	

Продовження таблиці 3.2

Оцінка запасів та визначення фінансового результату	Дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень	Здійснення контролю та регулювання
<p>1.4. Основні — основа створеного продукту — сукупність прямих витрат на виробництво продукції.</p> <p>Накладні — витрати на управління, організацію і обслуговування. Розрізняють виробничі (загальновиробничі) та невиробничі (адміністративні та витрати на збут)</p>	<p>2.4. Дійсні — витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів (нарахована заробітна плата, одержані від поставачальника матеріали).</p> <p>Можливі — вигода, що врачається, коли вибір одного напрямку дій вимагає відмовитися від альтернативного рішення (викладач — сертифікований аудитор відмовляється від надання консультативної аудиторської послуги, запропонованої клієнтом на суботу та неділю, оскільки за розкладом занять ВНЗ він має провести заняття зі студентами заочної форми навчання, навіть не дивлячись на значне перевищення запропонованої суми над встановленою для ВНЗ ставкою). В сумі ці витрати дорівнюють релвантним</p>	<p>3.4. Пропорція поділу витрат за даною ознакою залежить від ступеня використання ресурсного потенціалу підприємства. Якщо ресурсний потенціал підприємства використовується неефективно чи не дає очікуваної віддачі, то частина витрат обігу є безкорисною</p>

Продовження таблиці 3.2

Оцінка запасів та визначення фінансового результату	Дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень	Здійснення контролю та регулювання
1.5. Витрати основного, допоміжного та обслуговуючих виробництв	2.5. Обов'язкові та дискреційні	
	2.6. Витрати на НДР, виробництво 2.7. <i>Довгострокові і короткострокові</i> – значимість виділення таких видів витрат пояснюється тим, що за тривалий період своєї діяльності підприємство може змінити масштаби своєї діяльності: придбати додаткове обладнання, розширити штат співробітників, збільшити площу складських приміщень. У довгостроковій перспективі навіть «постійні» витрати є змінними. Чим більше підприємство, тим більший обсяг реалізації в одну одиницю часу, тим більша частка його на ринку, більші конкурентні переваги.	

Аналітик не повинен брати до уваги несуттєву для конкретного завдання інформацію (залишки на складі, придбані запаси, які є невичерпаними витратами і до виробничої собівартості не включаються, адміністративні витрати та витрати на збут є витратами періоду і також не включаються до виробничої собівартості). Він користується алгоритмом для визначення виробничої собівартості (витрат на продукцію) і приходиться до висновку про те, що собівартість виконаних замовлень визначена правильно:

$$4\ 000 + (24\ 000 + 16\ 000 + 12\ 800) - 8\ 800 = 48\ 000 \text{ (грн)}.$$

Оскільки незавершене виробництво також було оцінено за виробничою собівартістю, то це означає, що сальдо (8 800 грн) включає прямі матеріали, пряму заробітну плату та загальновиробничі витрати. Знаючи алгоритм визначення виробничої собівартості, можна легко знайти суму прямих матеріалів, списаних на замовлення № 105 (незавершене виробництво відноситься тільки до нього):

$$8\ 800 = x + 2\ 000 + 2\ 000 \times 0,8;$$

$$x = 5\ 200 \text{ (грн)}.$$

Ситуація 2. Використовуючи сутнісну характеристику *релевантних та нерелевантних витрат*, підготуємо інформацію для обґрунтування управлінського рішення: «Купити деталь у зовнішнього постачальника чи виготовити її власними силами?».

Завод з виробництва товарів народного споживання виробляє складну деталь Д, яка є основою для виробництва продукції К. Постачальник пропонує аналогічну деталь за ціною 45 грн. Необхідно визначити, що вигідніше: виробляти деталь Д чи закупити її у постачальника (розрахунки подані з табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Розрахунок для прийняття рішення:
«виробляти чи купувати деталь Д»**

№ п/п	Показник	Витрати на одиницю	Релевантні витрати	
			виробляти	купувати
1	Прямі матеріали	20	20	–

Продовження табл. 3.3

2	Пряма зарплата	12	12	–
3	Інші прямі витрати	4	4	–
4	Загальновиробничі витрати	20	13	–
5	в т.ч. амортизація виробничого обладнання, потрібного для виробництва деталі Д	7	–	–
	Разом	56	49	52

Спочатку здається, що виробнича собівартість, розрахована відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» (56 грн) вища за ціну пропозиції (52 грн), тому однозначно вигідніше закуповувати деталь Д «на стороні». Але якщо у розрахунок виробничих витрат включити тільки релевантні витрати, (ті, які виникнуть при альтернативах «виробляти чи купувати», керуючись принципом релевантності (амортизаційні відрахування, наприклад, будуть здійснювати незалежно від існуючих альтернатив), то виробнича собівартість становитиме 49, а не 52 грн. Отже, вигіднішою є альтернатива виробництва деталей власними силами. Крім того, на її користь свідчить те, що робітники заводу матимуть додатковий заробіток.

Ситуація 3. Ви повинні знати, що існує можливість скорочення часу на економічні розрахунки.

Розглядаються альтернативи: чи модернізувати технологічну лінію (I), чи ні (II) (табл. 3.4).

Прогнозні витрати на модернізацію становлять 38 000 грн. Відомо, що прогнозний обсяг реалізації продукції не зміниться і становитиме 400 000 одиниць. Ціна також не залежить від управлінського рішення, оскільки покупці готові купити таку продукцію за 12 грн за одиницю. Прямі матеріали на одиницю становлять 6 грн.

Пряма заробітна плата зміниться в залежності від прийнятого рішення:

$$I (\text{«модернізувати»}) = 1,80 \text{ грн на од.}$$

$$II (\text{«не модернізувати»}) = 2,20 \text{ грн на од.,}$$

тобто, метою модернізації є скорочення трудовитрат.

Таблиця 3.4

Витрати для вибору альтернативи (тис. грн)

№ п/п	Показники	Вихідні дані		Релевантні дані	
		I	II	I	II
1	Дохід (виручка)	4 800	4 800	–	–
	– прямі матеріал	2 400	2 400	–	–
	– пряма заробітна плата	720	800	720	800
	– витрати на модернізацію	38	–	38	–
2	Разом витрат	3 158	3 200	758	800
3	Операційний прибуток	1 642	1 600	Різниця 42	
		Різниця 42			

Розрахунки показують економічну вигоду модернізації. Але метою ілюстрації цієї ситуації був не вибір альтернативи. Ви повинні звернути увагу на те, що якщо менеджерам представляти всю вихідну інформацію (за статтями витрат, інколи це декілька десятків позицій, у т.ч. беручи до уваги і ті, що зміняться і ті, що не зміняться в результаті вибраного напрямку дії), то бухгалтер — аналітик використає свій робочий час непродуктивно. Крім того, для менеджерів буде підготовлена надлишкова і некорисна інформація. Аналіз лише релевантної інформації скоротить час на проведення розрахунків та їх вивчення.

У господарській діяльності виробничого підприємства може виникнути проблема: чи прийняти спеціальне замовлення за ціною, яка є нижчою, ніж домінуюча на ринку або навіть нижчою за собівартість. Зауважте, що при прийнятті цього рішення необхідно враховувати завантаженість виробничих потужностей підприємства.

Ситуація 4. *Змінні витрати* дозволяють визначити маржинальний дохід і проаналізувати доцільність прийняття одноразового замовлення за ціною, що є нижчою ніж домінуюча на ринку.

Підприємство «Еліпс» має проблеми зі збутом продукції. При максимальній виробничій потужності 5 000 од. обсяг випуску у поточному році становить 4 100 од. Старший менеджер зі збуту зміг знайти нового клієнта (фірма «Ніко»), який має потребу у придбанні

900 од. Продукції. Клієнт пропонує укласти угоду за ціною 5 грн за одиницю. Аналітикам підприємства «Еліпс» необхідно встановити доцільність прийняття цього разового замовлення, пам'ятаючи, що «Еліпс» має «некорисні» витрати із-за завантаження виробничих потужностей лише на 70%.

Для спеціального дослідження використано наступну інформацію (в грн):

Запропонована ціна	– 5,00
Витрати на одиницю за даними планової калькуляції на поточний рік всього, в т.ч.:	– 5,00
– прямі матеріали	– 2,00
– пряма зарплата та інші прямі витрати	– 1,40
– загальновиробничі витрати, змінні	– 0,80
– загальновиробничі витрати, постійні	– 0,60
– витрати на пакування в цеху	– 0,20
Ціна реалізації	– 7,00
Загальні постійні витрати — адміністративні та витрати на збут	– 5 200.

Застосуємо маржинальний підхід до побудови аналітичної таблиці:

Таблиця 3.5

Доцільність прийняття спеціального замовлення

№ п/п	Показники	Без спецзамовлення (4 100 од.)	Зі спецзамовленням (4 100 + 900)
1	Дохід	28 700	33 200
2	Змінні витрати:		
	– прямі матеріали	8 200	1 000
	– пряма заробітна плата та інші прямі витрати	5 740	7 000
	– загальновиробничі витрати, змінні	3 280	4 000
	– витрати на пакування	820	1 000
	Разом	18 040	22 000
3	Маржинальний дохід	10 660	11 200
4	Загальні постійні витрати:	5 200	5 200
5	Операційний прибуток	5 460	6 000

Отже, розуміючи сутність змінних і постійних витрат, ми спочатку визначили загальний маржинальний дохід як різницю між доходом і змінними витратами, щоб порівняти його в кожній із альтернатив, і встановили, що при прийнятті додаткового замовлення він збільшиться на 540 грн (11 200 – 10 660), що зумовило ідентичне прирощення прибутку, оскільки постійні витрати будуть однаковими для обох альтернатив.

Ці розрахунки зайняли чимало часу, оскільки ми брали до уваги релевантну і нерелевантну інформацію. Є короткий спосіб обґрунтування рішення такого типу. Спочатку знаходять маржинальний дохід, який принесе додаткове замовлення, а потім встановлюють величину прирощення прибутку за наступною формою:

$$\Delta P = (p - v) \cdot q,$$

де P – прибуток;

p – ціна;

v – змінні витрати на одиницю;

q – кількість реалізованих одиниць.

$$\Delta P = (5,00 - 4,40) \cdot 900 = 540 \text{ (грн)}.$$

Отже, пропозиція про прийняття замовлення фірми «Ніко» за ціною нижчою, ніж виробнича собівартість, має бути прийнята, оскільки має місце збільшення прибутку.

Таким чином, при обґрунтуванні рішення про прийняття «спеціального замовлення», як правило, релевантними є усі змінні витрати. Але не завжди. Наприклад, нерелевантними будуть транспортні витрати, пов'язані зі збутом продукції, якщо вони здійснюються за рахунок покупця. Крім того, не забувайте, що у довгостроковій перспективі всі витрати перетворюватимуться на змінні.

У наступній ситуації визначаємо найнижчу ціну для додаткового замовлення при наявності вільних потужностей і спрогнозованій сумі річного прибутку.

Ситуація 5. Опираючись на розуміння сутності *маржинальних витрат та маржинального доходу* знайдемо рішення про прийняття замовлення на виготовлення напівфабрикату. *Якою повинна бути ціна?*

ПП «Сигма» виробляє один вид продукції у трьох модифікаціях: модель для презентації, модель суперкласу і стандартна модель. Виробництво складається із двох стадій: перша — виготовлення базового продукту (змінні витрати складають 6 грн), друга — фінішна обробка і пакування. Зрозуміло, що ціна реалізації на них буде різною.

Постійні витрати на рік складають 100 000 грн. Розмір очікуваного (бажаного) за рік прибутку до сплати податку — 300 000 грн. Виробничі потужності дозволяють виробляти 150 000 одиниць продукції.

ПП «Сигма» одержало пропозицію від покупця на придбання 30 000 одиниць продукції, але не готової, а напівфабрикату (результат виробництва на першій стадії). Розрахуємо, якою повинна бути найнижча ціна для виконання цього замовлення (30 000 одиниць). Спробуємо прокоментувати інформацію щодо політики підприємства при зазначених обставинах.

Для наочності доповнимо вхідну інформацію у графі 1–3 табл. 3.6, внесемо у гр. 4, 5 інформацію маркетолога підприємства, розрахуємо розмір маржинального доходу на одиницю (гр. 6 = гр. 4 – (гр. 2 + гр. 3)) і на весь очікуваний обсяг реалізації (гр. 7 = гр. 6*гр. 5).

Таблиця 3.6

Розрахунок очікуваного маржинального доходу

Моделі	Витрати на виробництво		Ціна	Попит (од.)	Маржинальний дохід	
	I стадія	II стадія			на одиницю	на очікуваний обсяг
	базового продукту	готової продукції				
1	2	3	4	5	6	7
Для презентації	6	4	15	20 000	5	100 000
Суперклас	6	2	12	30 000	4	120 000
Стандартна	6	1	10	40 000	3	120 000
Разом	×	×	×	90 000	×	340 000

Розрахунки показують, що:

- загалом прийняття додаткового замовлення на напівфабрикат є можливим, оскільки виробничі потужності повністю не задіяні ($90\,000 < 150\,000$);

- загальний маржинальний дохід за рік без прийняття замовлення становитиме 340 000 грн. Він повинен покрити постійні витрати у сумі 100 000 грн, отже, сума прибутку становитиме 240 000 грн (340 000 – 100 000);
- дозапланованого розміру прибутку не вистачає 60 000 (240 000 – 300 000) грн. Отже, саме таку суму прибутку повинне забезпечити прийняття додаткового замовлення;
- якщо кількість одиниць у замовлення становитиме 30 000 од., то кожна з них повинна забезпечити по 2 грн маржинального доходу (60 000: 30 000). Отже, мінімальна ціна – 8 грн (6 + 2), що дозволить забезпечити загальну суму очікуваного прибутку за рік (300 000 грн).

Щодо економічної політики ПП «Сигма», то можна зробити такі оцінки:

- будь-яка ціна, що перевищує 6 грн, збільшить дохід;
- надходження пропозиції про закупку для власного виробництва базового продукту «Сигми» свідчить про те, що продукція замовника найближчим часом конкуруватиме з продукцією «Сигми»;
- замовлення складає 1/3 всього випуску, отже, необхідно прорахувати очікувані витрати;
- якщо збільшиться попит на напівфабрикат, то можна втратити власні позиції при реалізації більш вигідних модифікацій. (Подальші розмірковування продовжуйте самостійно).

Ситуації, описані нижче, дозволяють проілюструвати значення показників маржинального доходу та маржинальних витрат в обґрунтованні рішення щодо обсягів діяльності.

Ситуація 6. Маржинальні витрати. Обґрунтуємо відповідь на питання: «Скільки виробів доцільно виробляти?»

Нехай очікувана сума постійних витрат підприємства у майбутньому році становитиме 4 тис. грн при змінних витратах, наведених у табл. 3.7.

Розрахунок маржинальних витрат здійснювався так:

$$\frac{6\,000 - 4\,000}{1 - 0} = 2\,000;$$

$$\frac{7\,900 - 6\,000}{2 - 1} = 1\,900;$$

$$\frac{9\,400 - 7\,900}{3 - 2} = 1\,500$$

і т. д.

Таблиця 3.7

Власне маржинальні витрати

Обсяг діяльності, одиниць	Змінні витрати, грн	Сукупні витрати, грн	Маржинальні витрати
0	0	4 000	
1	2 000	6 000	2 000
2	3 900	7 900	1 900
3	5 400	9 400	1 500
4	6 500	10 500	1 100
5	9 000	13 000	2 500

Отже, маржинальні (граничні) витрати на виробництво і реалізацію першої одиниці продукції становитимуть 2 000 грн. Якщо збільшити обсяг виробництва ще на одну додаткову одиницю, то сукупні витрати (змінні плюс постійні) збільшаться на 1 900 (7 900 – 6 000) грн. Ця сума і є маржинальними витратами на виробництво другої одиниці готової продукції. Деякі автори називають їх власне граничними, інші – маржинальними або витратами приросту. Найкращий обсяг діяльності – 4 одиниці, оскільки, починаючи з 5-ої, додаткові витрати на кожну наступну одиницю будуть зростати (2 500 – найбільша цифра серед маржинальних витрат).

Розмір цих витрат може розраховуватися як різниця величин змінних витрат за умови, якщо сума постійних витрат залишається без зміни, як у цій ситуації, а виробнича собівартість одиниці є досить високою. Такі ситуації зустрічаються не досить часто. Це, наприклад, виробництво меблів, одягу з натурального хутра. Якщо показник кількості продукції, що виробляється, змінюється більш суттєво, то більш правильними будуть розрахунки усереднених маржинальних витрат, тобто середніх величин витрат приросту (або витрат скорочення) на одиницю продукції, які виникають у результаті зміни обсягів виробництва та реалізації більш, ніж на 1 одиницю.

Ситуація 7. Маржинальні витрати. Скільки додаткових одиниць доцільно виробляти?

Маржинальні витрати у межах можливих (прийнятих) обсягів (0 – 500) діяльності наведено у таблиці 3.8 (прикладі між собою не пов'язані).

Таблиця 3.8

Маржинальні витрати на виробництво додаткових одиниць продукції

Обсяги діяльності	Сукупні витрати	Усереднені чи маржинальні витрати
0	4 000	20
100	6 000	19
200	7 900	15
300	9 400	16
400	11 000	21
500	32 000	

Розрахунок маржинальних витрат здійснювався так:

$$(6\,000 - 4\,000) : (100 - 0) = 20;$$

$$(7\,900 - 6\,000) : (200 - 100) = 19;$$

$$(9\,400 - 7\,900) : (300 - 200) = 15; \text{ і т.д.}$$

3.3. Поняття про поведінку витрат і фактори витрат для різних цілей бізнесу

Витрати по-різному реагують на зміну факторів діяльності. *Поведінка витрат* – це характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства. Зміни у величині та складі витрат відбуваються під впливом господарських операцій. *Діяльність, яка впливає на витрати називають фактором витрат.* Для різних функцій бізнесу вони різні:

- для досліджень та наукових розробок це кількість проектів, їх технічна складність;
- для виробництва це обсяг виробництва, кількість переналагоджень, основна заробітна плата;
- для управління це кількість замовлень, кількість персоналу тощо.

Розуміння взаємозв'язку між витратами та їх факторами дозволяє передбачати майбутні релевантні витрати. Для опису поведінки витрат в літературі вживають поняття: змінні, умовно-змінні (напівзмінні), постійні, напівпостійні. Їх графічне зображення подано нижче.

Зверніть увагу на те, що сума загальних постійних витрат (FC) є незмінною (рис. 3.1), а питомих (f_c) – тобто на одиницю – зі збільшенням обсягів діяльності зменшується (рис. 3.2). Отже, поведінка постійних витрат на одиницю описується гіперболою, а усіх інших – прямою.

$$\text{Рівняння прямої: } Y = a + bx,$$

де Y – величина сукупних витрат,

a – величина постійних витрат,

b – величина змінних витрат на одиницю продукції,

x – обсяг виробництва;

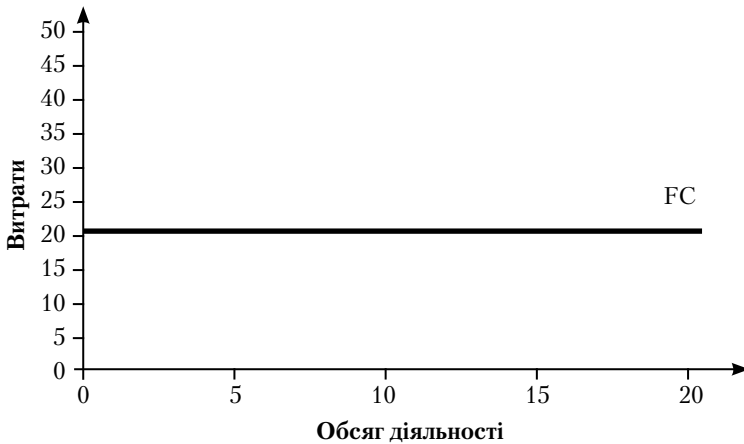


Рис. 3.1. Поведінка загальних постійних витрат

Незалежно від кількості готової продукції сума цих витрат становить 21 тис. грн.

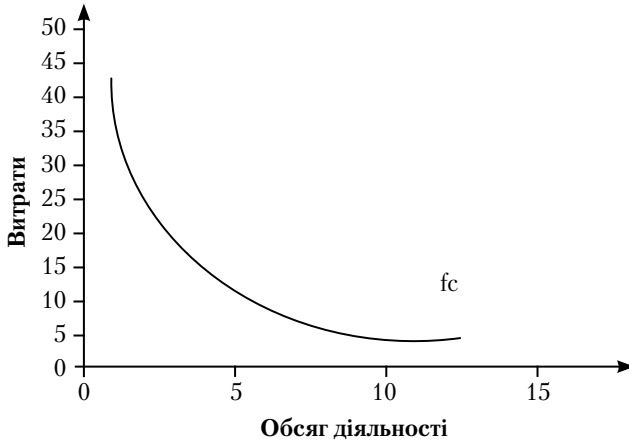


Рис. 3.2. Поведінка питомих постійних витрат

При двох одиницях продукції вони становлять 25 тис. грн, а при десяти та більше – близько 5 тис. грн.

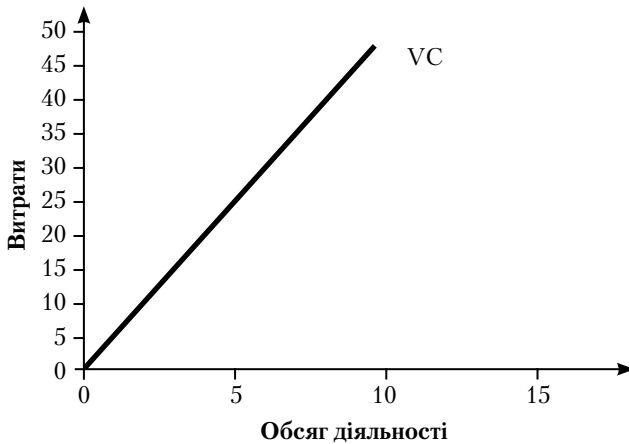


Рис. 3.3. Поведінка сукупних змінних витрат

При п'яти одиницях продукції вони становлять 25 тис. грн

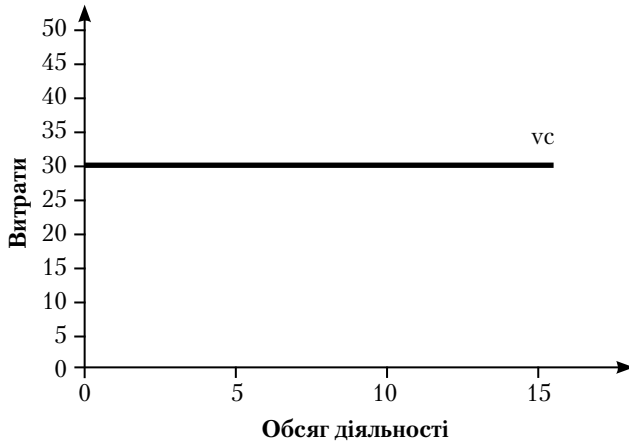


Рис. 3.4. Поведінка питомих змінних витрат

Незалежно від кількості готової продукції, що виробляється на один виріб використовують по 30 тис. грн.

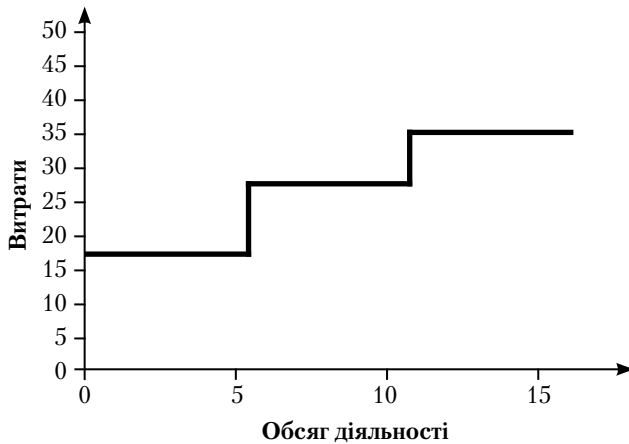


Рис. 3.5. Поведінка напівпостійних витрат

Між тим, витрати можна зобразити прямою лінією тільки в межах релевантного діапазону (наприклад від 2,5 тис. од. до 7,5 тис. од), оскільки тільки за короткий період витрати можуть бути змінними (напівзмінними) і постійними (напівпостійними), в той час як упродовж більшого періоду всі вони набувають тенденції до змін. Значну частину на півзмінних витрат становлять змішані витрати (тобто ті, що включають елементи змінних і постійних витрат), наприклад, витрати на ремонт і експлуатацію обладнання.

В основу групування на змінні та постійні, покладено припущення релевантного діапазону та часу.

Релевантним діапазоном називають діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором. Зазвичай релевантний діапазон — це нормальний очікуваний діапазон діяльності підприємства. За його межами змінні витрати не є лінійною функцією обсягу діяльності внаслідок, наприклад, понаднормової оплати, знижок обсягу закупівлі, неефективного використання ресурсів.

Значна частина змінних витрат зумовлена технологією, тому частину витрат називають *технологічними змінними витратами*. Це змінні витрати, що виникають внаслідок безперервного зв'язку між споживанням ресурсів і випуском продукції. Частина постійних витрат зумовлена виробничою потужністю, тому їх називають *обов'язковими постійними витратами* (витрати на оренду, амортизаційні відрахування). Коли потужність уже визначена, то абсолютна величина обов'язкових витрат не змінюється залежно від ступеня використання потужності. При зміні обсягу діяльності важко змінити ці витрати за короткий час. Через це обов'язкові витрати мають тенденцію залишатися незмінними щодо обсягу діяльності в межах коротких періодів. Разом з тим їх поведінка залежить від інтервалу. Крім того, від управлінських рішень. Дискреційними називають витрати, розмір яких визначає керівництво і які не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності (дослідження і розробки, реклама, навчання персоналу — в критичний час їх можна відмінити).

3.4. Методика визначення функції витрат

Для побудови моделі витрат з метою прогнозування їх величини здійснюють *оцінку витрат*, тобто встановлюють кількісні взаємозв'язки між витратами та різними факторами на *підставі дослідження діяльності*. Під **функцією витрат розуміють математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами**. Описана функція *полегшує процес передбачення витрат*. Наприклад, бухгалтер-аналітик визначив, що загальні постійні витрати становитимуть 20000 грн, а середні змінні на одиницю – 100 грн, то функція матиме такий вигляд: $y = 20000 + 100x$. Отже якщо підприємство планує реалізувати 500 одиниць продукції, то сукупні витрати становитимуть:

$$Y = 20000 + 50000 = 70000 \text{ грн.}$$

В економічній літературі описано декілька методів для побудови моделі витрат:



Рис. 3.6. Методи дослідження поведінки витрат

Сутність методів визначення функції витрат розкрито у термінологічному словнику до теми.

Застереження. Застосування різних методів не дасть однакових результатів.

Для прийняття рішень необхідно обирати найрелевантнішу функцію витрат. Для правильного вибору застосовують такі критерії:

- економічна правдоподібність (зв'язок має бути економічно доцільним);
- пристосованість (наскільки зв'язок є тісним);
- значимість незалежних змінних величин (чи суттєво впливатиме на суму загальних витрат коливання значення (θ) незалежної змінної величини).

Надійність ґрунтується на розмірі відхилень фактичного спостереження від розрахункової величини лінії регресії і характеризується показниками: коефіцієнт детермінації, залишкова дисперсія, загальна дисперсія, стандартна помилка обчислення, стандартна помилка коефіцієнта.

Загальний висновок. Кількість ознак класифікації витрат та їх видів повинна відповідати кількості типових проблем для підприємства.

Моделювання витрат можливе для прогнозування їх величини.

Термінологічний словник

Виробничі накладні витрати — витрати, пов'язані з процесами виробництва, які не можуть бути віднесені до певних виробів економічно можливим шляхом.

Витрати на продукцію — витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації, синонім виробничої собівартості чи первісної вартості придбаних товарів.

Витрати періоду — витрати, що не включаються у собівартість запасів і розглядаються, як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Вичерпані (спожиті) витрати — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Дійсні витрати — витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів.

Дискреційні витрати — витрати, розмір яких визначається керівництвом підприємства і не пов'язаний зі змінами в його діяльності.

Змінні витрати — витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Змішані витрати — витрати, які містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

Конверсійні витрати (витрати на обробку)- сума прямих витрат па оплату праці та виробничих накладних витрат.

Контрольовані витрати — витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або може здійснювати на них значний вплив

Маржинальні витрати — витрати на виробництво додаткової одиниці продукції

Маржинальний дохід — різниця між доходом (виручкою) та сукупними змінними витратами

Метод аналізу, бухгалтерських рахунків — метод визначення функції витрат шляхом групування їх на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з аналітичних рахунків бухгалтерського обліку.

Метод візуального пристосування — графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

Метод вищої-нижчої точки — метод визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати — це різниця між загальними витратами при найвищому та при найнижчому рівні діяльності та постійних витрат.

Метод найменших квадратів — статисти чин і і метод, який дозволяє розрахувати елементи функції витрат (a і b) таким чином, що квадрат відстані від усіх точок сукупності, яка вивчається, до лінії регресії є найменшим.

Напівзмінні витрати — витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівпостійні витрати — витрати, що змінюються ступінчасте при зміні обсягу діяльності.

Неконтрольовані витрати — витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

Непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

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

Невичерпані (неспожиті) витрати — збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу майбутнього періоду.

Основні витрати — основа створюваного продукту, досить часто це співпадають з сумою прямих виробничих витрат

Обов'язкові витрати — витрати, що визначаються потужністю підприємства.

Оцінка витрат — процес обрахунку поведінки витрат.

Поведінка витрат — характер реагування витрат на зміни в діяльності компанії.

Постійні витрати — витрати, що записуються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Прийняття рішення — цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів дії, такого, що забезпечить досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми.

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

Релевантні витрати — майбутні витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Саме їх беруть до уваги при прийнятті управлінського рішення.

Релевантний діапазон — діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.

Спрощений статистичний аналіз — метод визначення функції витрат, що передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення фактора витрат, і розрахунок постійних витрат на основі середніх значень витрат та їх фактора.

Технологічний аналіз — системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між затратами ресурсів та результатом діяльності.

Фактор витрат — діяльність, що впливає на витрати.

Функція витрат — математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх факторами.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 3.1. Перевірити правильність групування витрат, що наведені нижче, по відношенню до конкретного об'єкта витрат (продукції) та до обсягу виробництва (такі навички ви вже повинні мати з раніше вивчених дисциплін). Виконання завдання оформити у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

Класифікація витрат

№ з/п	Витрати	Прямі	Не-прямі	Змінні	Постійні
1	Прямі матеріальні витрати	—	+	+	—
2	Витрати на оплату праці працівників зайнятих основним виробництвом.				
3	Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зайнятих основним виробництвом (форма оплати — відрядна).				
4	Плата за оренду земельних і майнових паїв.				
5	Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу				
6	Загальнокорпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо).				
7	Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва				
8	Амортизація основних засобів адміністративного призначення.				
9	Втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів).				
10	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення				

Завдання 3.2. За даними таблиці 3.10 розрахувати витрати Симоненка О. М. при наявності двох альтернативних варіантів поїздок на роботу: транспортом загального користування чи власним автомобілем.

Таблиця 3.10

Вихідні дані

Витрати	Сума, грн
Вартість проїзду транспортом загального користування	60
Амортизація автомобіля	25
Вартість бензину та паливно-мастильних матеріалів	145
Вартість поточних витрат на утримання автомобіля	100

Поїздки власним автомобілем компенсуватимуться двома знайомими Симоненка О. М. у розмірі 60 грн, яких він щоденно підвозитиме на роботу.

Завдання 3.3. За даними таблиці 3.11 визначити, які з наведених витрат є контрольованими керівником виробничого цеху.

Таблиця 3.11

Витрати підприємства за поточний місяць

Витрати	+, –
Вартість використаних на виробництво сировини і матеріалів	
Роботи та послуги сторонніх організацій виробничого характеру (доставка продукції до складу зберігання)	
Оплата відпустки робітника цеху, який навчається у вищому навчальному закладі	
Виплата звільненим вихідної допомоги та середнього заробітку	
Вартість збору за реєстрацію підприємства в органах державного управління	
Напівфабрикати, використані у виробництві	
Втрати у результаті виробничого браку	
Транспортно-заготівельні витрати	
Витрати на підготовку та освоєння нового виробництва	
Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	
Премії за якісне виконання виробничої програми	

Завдання 3.4. За даними таблиці 3.12 визначити невідомі показники.

Таблиця 3.12

Вихідні дані

Показники		Сума, грн
1	Виручка від реалізації готової продукції	200
2	Початковий запас готової продукції	44
3	Початковий запас незавершеного виробництва	38
4	Прямі матеріали	64
5	Пряма заробітна плата та відрахування	?
6	Виробничі накладні витрати	54
7	Кінцевий запас незавершеного виробництва	56
8	Собівартість виробленої продукції	134
9	Кінцевий запас готової продукції	54
10	Собівартість реалізованої продукції	?
11	Валовий прибуток	?
12	Інші операційні, адміністративні та збутові витрати	?
13	Прибуток (збиток) від операційної діяльності	20

Завдання 3.5. За даними таблиці 3.13 визначити функцію витрат методом *аналізу бухгалтерських рахунків*, якщо обсяг реалізації підприємства складає 2 тис. одиниць.

Таблиця 3.13

Витрати ПП «Мрія» за звітний період

Рахунки та субрахунки	Суккупні витрати	Постійні	Змінні	Змінні витрати на од. продукції
90 «Собівартість реалізованих товарів»	480 000		480 000	240
92 «Адміністративні витрати»:	200 000	200 000		
витрати на оплату праці директора і головного бухгалтера;		120000		

Продовження табл. 3.13

витрати на оренду.		80000		
93 «Витрати на збут», у тому числі витрати на пакування у зовнішню тару – 20 000 грн, рекламу – 28000 грн	48 000	28 000	20 000	10
Разом	72 8000	228 000	500 000	250

Завдання 3.6. На підставі даних завдання 3.14 визначити, якими стануть витрати підприємства, якщо планується збільшити обсяг реалізації на 1 тис. одиниць, а орендна плата за офіс зменшиться на 500 грн.

Таблиця 3.14

Витрати підприємства за звітний період

Спостереження	Заробітна плата робітників основного виробництва, грн	Загальновиробничі витрати, грн
1	13 000	3 000
2	15 000	3 500
3	14 500	2 750
4	10 200	2 850
5	12 340	2 800
6	11 111	2 900
7	12 200	3 000
8	12 900	2 900
9	12 050	2 800
10	10 000	2 700

Завдання 3.7. За даними табл. 3.14 визначити функцію витрат методом вищої – нижчої точки. Рішення оформити у таблиці.

Співвідношення факторів та витрат

Результат спостереження	Фактор, який впливає на витрати (зарплата) грн	Загально-виробничі витрати, грн
Найвище значення фактора витрат		
Найменше значення фактора витрат		
Різниця		

Завдання 3.8. Визначити функцію витрат методом візуального пристосування.

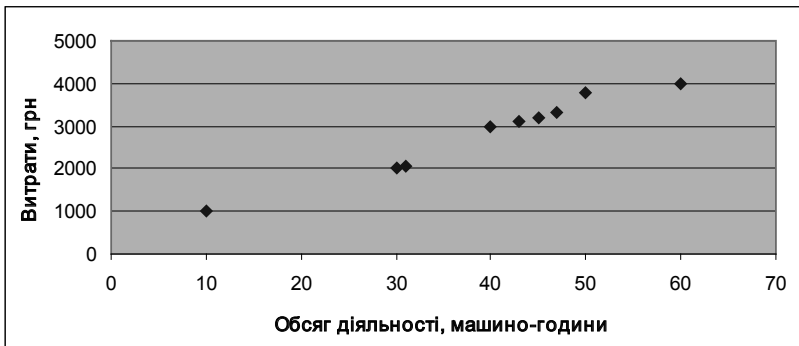


Рис. 3.7. Витрати підприємства

Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Технологічний аналіз поведінки витрат.
2. Регресійний аналіз поведінки витрат.
3. Спрощений статистичний аналіз поведінки витрат.

Теми рефератів

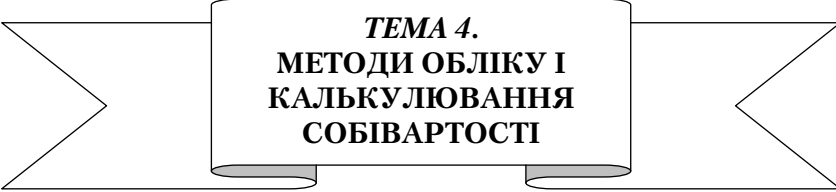
1. Динаміка витрат, доходів та фінансових результатів: статистична інформація.
2. Публікації, присвячені проблемам класифікації витрат.
3. Порівняльна характеристика підходів науковців до класифікації витрат

Література: 1–12, 21–24, 43, 45, 46, 53.



МОДУЛЬ 2.

СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ



ТЕМА 4. МЕТОДИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

Перелік питань

- 4.1. Мета та завдання обліку витрат і калькулювання собівартості.
- 4.2. Процес визначення витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів.
- 4.3. Методи обліку витрат: позамовний, попроцесний.
- 4.4. Способи калькулювання собівартості продукції.
- 4.5. Напрями удосконалення калькулювання.

Після вивчення теми ви повинні:

- розуміти різницю між фактичним і нормальним калькулюванням;
- вміти здійснювати основні записи в системі рахунків;
- навчитися описувати сутність попроцесного методу обліку;
- знати п'ять кроків попроцесного калькулювання;
- розуміти як незавершене виробництво на початок впливає на вираховану собівартість одиниці продукції при використанні методу середньозваженої собівартості та методу FIFO для оцінки запасів;
- вміти відображати записи на рахунках бухгалтерського обліку щодо формування витрат за окремими процесами;
- вміти продемонструвати, як використання стандартних витрат може спростити попроцесне калькулювання тощо.

Методичні рекомендації до вивчення теми

Ця тема є однією з ключових, оскільки інформаційне забезпечення прийняття рішень досить часто ґрунтується на собівартості як одному з найважливіших економічних показників. Вона тісно пов'язана з темою 2, тому якщо Ви ґрунтовно опрацювали нормативні документи, що регулюють склад витрат, то в них же розглянуто базові підходи до способів калькулювання собівартості.

Ключові поняття: *методи обліку витрат, об'єкт витрат, собівартість продукції, алгоритм формування витрат (способи включення прямих та непрямих витрат до собівартості), позамовний метод обліку витрат, попроцесний метод обліку витрат, еквівалентна одиниця готової продукції, варіанти попередільного методу.*

4.1. Мета та завдання обліку витрат і калькулювання собівартості

Основним призначенням калькулювання є створення інформації про витрати на одиницю їх носія, що потрібно для організації та управління бізнесом, контролю за рівнем витрат, визначення прибуткових, другорядних і збиткових сегментів діяльності.

Калькулювання є способом одержання інформації для:

- оцінки випущеної з виробництва продукції та визначення фінансового результату;
- обґрунтування виробничої стратегії;
- ціноутворення (у т.ч. в нестандартних ситуаціях, в точці беззбитковості);
- оцінки ефективності діяльності керівників центрів відповідальності.

Метою калькулювання є:

1. *Оцінка* випущеної готової продукції та напівфабрикатів власного виробництва за виробничою собівартістю для її оприбуткування та підготовки в подальшому фінансової звітності.

2. Підготовка інформації для *прогнозування, планування, контролю за витратами*, доходом, прибутком, зокрема для:

- планування величини витрат на наступний період;

- обґрунтування економічної ефективності від впровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів;
- прийняття рішень щодо проведення ремонтних робіт господарським способом чи з залученням спеціалізованих будівельних організацій;
- визначення на основі витрат *ціни* адекватної, справедливої, конкурентоздатної;
- контролю витрат у виробництві та на всіх стадіях життєвого циклу продукту;
- визначення рентабельності окремих видів продукції;
- контролю витрат за всіма процесами, які здійснюються на підприємстві, визначення процесу, який є найдорожчим;
- визначення сегменту, який потребує скорочення (розширення) обсягів виробництва;
- оцінки:
 - ефективності окремих підрозділів;
 - якості управління;
 - діяльності центрів відповідальності, персоналу;
- виявлення залежності «витрати-обсяг-прибуток»;
- визначення трансфертної ціни, яка застосовується при комерційних операціях між підрозділами одного й того ж підприємства, зокрема при наявності права підрозділу виходити на зовнішній ринок.

4.2. Процес визначення витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів

Методи обліку витрат це сукупність прийомів і способів, у процесі яких здійснюється групування та розподіл витрат за об'єктами (носіями витрат) для обчислення собівартості

Щоб бухгалтеру визначитися з вибором методу обліку витрат і калькулювання, необхідно вміти розрізняти об'єкти витрат (табл. 4.1).

Наприклад, у лісовому господарстві вони можуть бути такими:

Таблиця 4.1

Приклади об'єктів витрат у лісовому господарстві

Об'єкт	Приклад
Вироби	Дрова технологічні, штахетна дощечка, саджанці
Послуги	Зелений туризм (на коні, на повозці)
Проекти	Реконструкція цеху деревообробки
Замовники	Юридичні та фізичні особи
Діяльність	Контроль якості садівного матеріалу
Підрозділи	Бухгалтерія, економічний відділ, окремі лісництва
Регіони	Усі операції по Новосанжарському району

На практиці об'єкти витрат і об'єкти калькулювання у більшості випадків співпадають.

Об'єкт калькулювання може бути ознакою для групування в аналітичному обліку витрат. Отже, об'єкт калькулювання зумовлює принципи групування витрат та ознаки виділення аналітичних рахунків у системі виробничого обліку.

Система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує можливість калькулювання та контролю собівартості об'єктів витрат

Обґрунтована номенклатура об'єктів витрат є запорукою реальності, вірогідності калькуляційних розрахунків за окремими видами продукції. Принципи формування об'єктів витрат зумовлені єдністю процесів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості (перший процес – це облік витрат, наступний за ним – калькулювання собівартості).

Для вимірювання об'єктів калькулювання у практичній діяльності використовують різноманітні калькуляційні одиниці (вимірники об'єктів витрат). Основні з них наведено у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Приклади основних груп калькуляційних одиниць

№ п/п	Групи (за подібністю ознак)	Приклади
1	Натуральні одиниці	Штуки, тонни, кілограми, літри, погонні метри, кіловат-години
2	Умовно натуральні одиниці	Виробниче замовлення, 100 пар взуття, тонна штамповок, один верстато-комплекс, тисяча умовних банок, кубічний літр залізобетонних виробів, швейні вироби одного прејскурантного номеру
3	Умовні одиниці	Спирт 100%-міцності, мінеральні добрива в перерахунку на процент азоту, томато-продукти за вмістом сухих речовин
4	Вартісні одиниці	Затрати на 1 грн товарної продукції
5	Одиниці робіт	Десять тонн кілометрів вантажних перевезень, машино-змїна
6	Одиниці часу	Машино-день, машино-година, норма-година
7	Експлуатаційні одиниці	Потужність, параметри продукції, продуктивність

У більшості випадків ці вимірники співпадають з натуральною одиницею вимірювання обсягів виробництва продукції. Наприклад, для хлібопечення — це одна тонна, для ковбасного цеху — один центнер, машинобудівного заводу — виробниче замовлення. Об'єктами калькулювання можуть бути: *виробниче замовлення* — виріб, об'єкт робіт; *умовна одиниця*; *виріб* — група однорідних виробів, типорозмір, маржа, *продукт* (напівфабрикат) — вагова одиниця в перерахунку на стандарт продукту чи на прийнятний умовний стандарт, вагова одиниця в натурі (кг, м, тис. кг), натуральні одиниці (шт., м, погонний метр), умовні одиниці, тисяча умовних одиниць; *переділ* — стадія технологічного процесу; напівпродукт, продукт.

При калькулюванні проміжних продуктів, продукції підрозділів і технологічних фаз застосовують умовні одиниці.

Різноманітність калькуляційних одиниць потребує обґрунтованого підходу щодо їх вибору в умовах конкретного виробництва.
Рекомендації щодо вибору калькуляційних одиниць наводяться в галузевих інструкціях чи рекомендаціях

Взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції показано на рис. 4.1.

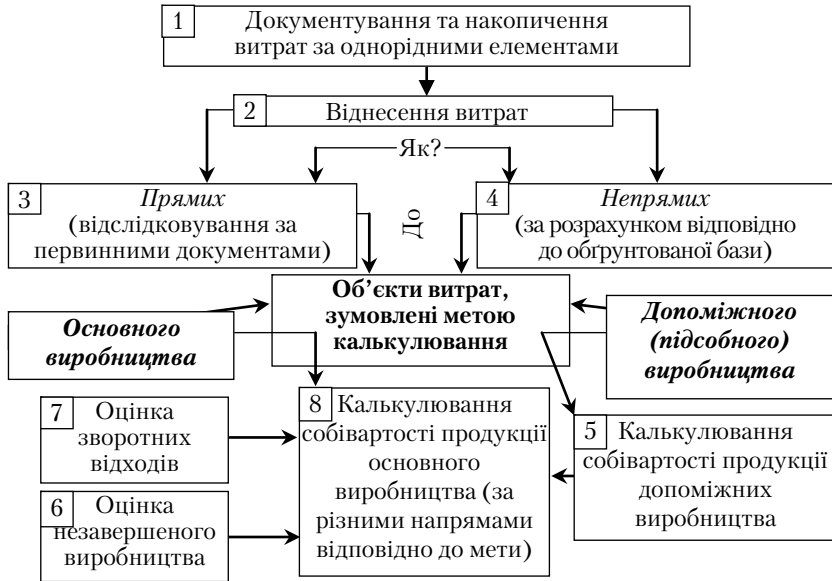


Рис. 4.1. Процес визначення витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів

Питання співвідношення методів, способів калькулювання та систем обліку витрат в економічній літературі тривалий час було дискусійним. На сьогодні воно вважається майже закритим. Кожному методу обліку витрат відповідають певні способи визначення собівартості (табл. 4.3):

Окрім способів калькулювання, наведених у таблиці 4.3, у комплексних виробництвах може використовуватися комбінований спосіб калькулювання собівартості, при якому на різних етапах розрахунків для калькулювання собівартості одиниці продукції використовують різні способи. При цьому складають проміжні та кінцеві калькуляції. Всі методи, крім нормативного, ґрунтуються на фактичних, історичних вихідних даних, що ускладнює процес контролю за формуванням

витрат. Тільки нормативний метод дозволяє своєчасно контролювати відхилення від норм і впливати на причини їх виникнення, своєчасно запобігаючи негативним тенденціям.

Таблиця 4.3

Співвідношення методів обліку витрат і способів калькулювання

Методи обліку витрат	Способи калькулювання
Позамовний	Накопичення (додавання) витрат, розрахунок за прямою ознакою, вилучення витрат (спосіб Струмили́на), нормативний
Попередільний (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний). Однопродуктовий (простий) та багатопродуктовий	Розподілу витрат (пропорційний або індексний), накопичення витрат, вилучення витрат, нормативний
Попродуктовий:	Накопичення витрат, нормативний
– попроцесний	Накопичення витрат, нормативний
– подетальний	Розрахунок за прямою ознакою, нормативний, коефіцієнтний
– за виробами та групами виробів	

У процесі калькуляційних розрахунків використовують поняття «собівартість». Залежно від того, які витрати включаються до собівартості продукції, виділяють такі види собівартості:

- *виробнича*, до якої включають витрати, передбачені П(С)БО 16 «Витрати»; її в управлінському обліку називають повною виробничою;
- *неповна виробнича*, до якої включаються тільки змінні виробничі витрати;
- *повна собівартість* – виробнича собівартість плюс адміністративні, збутові та інші операційні витрати;
- *індивідуальна собівартість* – характеризує витрати конкретного виробництва з випуску продукції;
- *середньогалузева собівартість* – характеризує середні по галузі витрати на виробництво аналогічної продукції і визначається за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

Існує цілком слушна думка, що для реалізації цілей управлінського обліку необхідно формувати такі види собівартості:

- **собівартість центру відповідальності** — для планування, контролю за технологічними процесами, а також діяльністю відповідальних виконавців;
- **повна виробнича собівартість** — для формування цін, інших оперативних рішень за нормальних обставин;
- **пряма виробнича собівартість (неповна або маржинальна)** — для визначення цін та інших оперативних рішень за специфічних обставин (наприклад, в умовах недовантаження виробничих потужностей);
- собівартість центру відповідальності, яка включає сукупність витрат на виготовлення відповідним центром усієї продукції та містить лише ті статті, за які відповідає керівник певного структурного підрозділу. Вона використовується для контролю та оцінки діяльності центру.

Пряма виробнича собівартість (неповна або маржинальна) включає змінні витрати, які можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції. Ототожнення «неповної» собівартості з «прямою» є дискусійним питанням. Вважаємо, що оскільки практикуючі бухгалтери, економісти звикли при використанні терміну «прямий» розуміти спосіб включення витрат до об'єкта калькулювання, то термін «пряма собівартість» не розкриває сутності нового підходу до складу витрат, тобто не відтіняє того, що до неї включають змінні витрати. Нам більше імпонує термін «неповна виробнича собівартість».

Таблиця 4.4

Зумовленість системи обліку витрат і калькулювання собівартості об'єктивними та суб'єктивними чинниками

Консервні підприємства	<i>Варіант I</i>	<i>Варіант II</i>
Технологічний процес включає попередню та теплову обробку сировини, підготовку тари, фасування плодоовочевої, м'ясної та іншої сировини, закупорку, стерилізацію та охолодження консервів. Напівфабрикатами власного виробництва є сульфітовані плоди, ягоди,	Рівень комп'ютеризації — невисокий, керівництво орієнтується на посилений контроль за чинниками формування витрат. Напівфабрикати на сторону не реалізуються. Процес виробництва здійснюється у стабільних умовах	Рівень комп'ютеризації — високий, керівництво особливих вимог до змісту внутрішньої інформації не висуває. Томатна паста використовується як для власного виробництва соків у зимовий період, так і для реалізації в якості готової продукції. Часто доводиться приймати рішення в неординарних умовах. Рівень конкуренції високий

Продовження табл. 4.4

фруктове пюре тощо. Напівфабрикати не використовують	Елементи системи	
	Попередільний безнапівфабрикатний метод обліку за нормативними витратами. Калькулювання на основі повної собівартості способом накопичення. Застосування одного робочого плану рахунків для цілей фінансового та управлінського обліку	Попередільний напівфабрикатний метод обліку фактичних витрат. Калькулювання на основі повної та неповної собівартості способом накопичення. Застосування двох робочих планів рахунків для забезпечення комерційної таємниці

Отже, процес визначення витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів залежить від професійного відчуття бухгалтером низки, характерних для галузі та підприємства, що працює в конкретних умовах, чинників. Вибір залишається за ним і його професійне судження фіксується в наказі про облікову політику.

4.3. Методи обліку витрат: позамовний, попроцесний

Сутність методів обліку витрат ґрунтовно викладена у базових підручниках з управлінського обліку та обліку на виробничих підприємствах [2, 3, 4, 9, 25–28]. Якщо уважно опрацювати нижчеподаний матеріал, то Ви зустрінетеся з вищим рівнем інформації про системи калькулювання: з урахуванням поняття «еквівалентні одиниці», з урахуванням впливу на методику розрахунку методів оцінки запасів.

Спочатку з'ясуємо сутність та сфери застосування позамовного методу обліку витрат.

Найбільш актуальним методом обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах є позамовний метод, за яким **об'єктом витрат є окреме виробниче замовлення**, що відкривається на один або кілька однорідних виробів, які випускають протягом місяця (на виробі серійного і масового виробництва – поліграфія), або на кожний вибір, виготовлений у порядку індивідуального (разового) замовлення (кораблебудування, меблі), а також замовлення на виконання дослідних, експеримен-

тальних, ремонтних та інших робіт (аудит, консалтинг). Кількість виробів задалегідь визначена.

У разі виготовлення великих виробів з тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до встановлення комплектації.

На кожне замовлення відкривається **картка аналітичного обліку витрат**, де зазначається найменування, тип і якість виробу, замовник і строк виконання замовлення, цехи-виконавці, планова собівартість і ціна. Вся первинна документація складається з обов'язковим зазначенням номерів (шифрів) замовлень.

Для узагальнення витрат та калькулювання собівартості також можуть використовувати відомість обліку витрат на замовлення, або замовлення-калькуляції.

При складних технологіях у виконанні замовлення можуть приймати участь декілька підрозділів підприємства. Тому для накопичення витрат застосовують відомість спеціальної форми.

Витрати цехів обліковуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива й енергії — за окремими групами. Запис в дебет рахунка 26 «Готова продукція за замовленням № 18» та кредит рахунка 23 «Витрати на виконання замовлення № 18» здійснюють після його виконання.

Основними етапами віднесення витрат на конкретне замовлення є такі:

1) ідентифікація замовлення чи об'єкта витрат (наприклад, замовлення № 18 та замовлення № 19);

2) визначення *прямих* (основних) витрат за відомостями обліку витрат чи первинними документами (нехай відповідно 20 тис. грн та 30 тис. грн);

3) вибір бази для розподілу *непрямих* (накладних) витрат щодо замовлення (наприклад, кількість виробів у замовленнях — відповідно 50 одиниць та 100 одиниць);

4) розрахунок ставки розподілу непрямих (накладних) витрат (відношення непрямих витрат до бази їх розподілу, наприклад, $6000/150 = 40$);

5) віднесення непрямих (накладних) витрат на замовлення за ставкою;

Замовлення № 18
$50 \times 40 = 2000$ грн

Замовлення № 19
$100 \times 40 = 400$ грн

б) визначання сукупної суми прямих і непрямих витрат за кожним замовленням:

Замовлення № 18
$20\ 000 + 2000 = 22000$ грн

Замовлення № 19
$30\ 000 + 400 = 30\ 400$ грн

Фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції (виробів)

Деякі види виробництва передбачають наявність незавершеного виробництва. Незавершене виробництво визначається сумою фактичних витрат за кожним незакінченим замовленням. Пам'ятайте, що величина незавершеного виробництва на початок періоду збільшує виробничу собівартість, а на кінець періоду зменшує її.

Із зарубіжної практики у національну прийшло поняття «*нормальне калькулювання*». Це зумовлено необхідністю більш оперативного одержання інформації про витрати. Якщо при «фактичному» калькулюванні використовують фактичні прямі матеріали, пряму зарплату та виробничі накладні витрати. *При нормальному калькулюванні використовують* фактичні прямі матеріали, пряму зарплату та виробничі накладні витрати, які були віднесені на замовлення за плановою ставкою розподілу накладних витрат, помноженою на фактичну кількість базового критерію. Це потрібно для оперативного одержання інформації про витрати.

Зауважимо, що при калькулюванні собівартості за окремими замовленнями проблемами, які доводиться вирішувати бухгалтеру, є вибір обґрунтованої бази та розподілу непрямих (загальновиробничих накладних) витрат, що припадають на відповідне замовлення та правильна оцінка незавершеного виробництва.

Сферою застосування калькулювання за процесами є підприємства з однорідною за вихідною сировиною (матеріалами) і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні та термічні виробничі процеси. Перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного та короткотермінового технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких є окремими переділами (фазами, стадіями). Прикладом є хімічна, лісова, металургійна, текстильна, цементна, шкіряна, харчова галузі промисловості. Після кожного переділу (стадії, фази) одержують напівпродукт — напівфабрикат, який можна здати на склад і за яким можна обчислити собівартість за кількісними, якісними і вартісними параметрами.

Витрати накопичуються, нашаровуючись у кожному новому процесі на витрати попереднього процесу

Між тим зауважте, що не у кожному процесі продукція може бути визнана готовою, оскільки відповідно до технології її створення на продукцію можуть бути використані всі матеріали і лише, наприклад, 80% витрат праці, тобто на останньому етапі використовуватимуться тільки трудові ресурси. Розглянемо приклад 4.1. Готову продукцію одержують після послідовної обробки матеріалів у процесах А і Б.

23 «Витрати на процес» А			23 «Витрати на процес Б»			26 «Готова продукція»	
Д	К		Д	К		Д	К
ПМ — 1000	→ Переда- но з про- цесу А в процес Б		3000	→ Передано на склад		5500	
ПЗ — 1000			ПЗ — 2500				
ВНВ — 1000							
Оборот 3000			Оборот 5500				

де ПМ — прямі матеріали;
ПЗ — пряма заробітна плата;
ВНВ — виробничі накладні витрати.

Отже, якщо виготовлено 1 000 од. продукції, то собівартість одиниці становитиме $5\,500 / 1\,000 = 5,5$ грн.

(У цьому прикладі відсутнє незавершене виробництво).

Бухгалтери знають, що матеріально-відповідальні особи про результати процесу виробництва звітують, складаючи звіт матеріально-відповідальної особи. Він включає дві частини — у натуральних одиницях і грошових. Другу частину заповнює бухгалтер при обробці. Показниками звіту є рядки в натуральних одиницях:

1. Залишки на початок.
2. Введено у процес, од.
3. Разом.
4. Передано у наступний процес.
5. Знаходиться у процесі на кінець місяця.

Інформація зі звітів потрібна для обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Вам вже відомо, що

Фактична собівартість = Загальні понесені витрати: кількість вироблених одиниць готової продукції

Метою розрахунків бухгалтера є визначення витрат на одиницю, оскільки вони є базою для віднесення витрат на продукцію (напівфабрикат), що передається у наступний процес і на продукцію, яка знаходиться у залишку на кінець у попередньому процесі. Складність розрахунків зумовлена наявністю продукції, яка не пройшла всіх виробничих етапів. **Тобто понесені витрати повинні бути віднесені як до завершені, так і до незавершеної продукції. Розрахунки здійснюються шляхом використання (у знаменнику формули) еквівалентних одиниць.**

Еквівалентна одиниця готової продукції — виміряна продукція з урахуванням ступеня готовності. Її визначають множенням кількості оброблених виробів на % їх готовності. Наприклад, якщо 1 000 од. знаходилося на кінець місяця у незавершеному виробництві, а процент готовності за матеріалами становив 90%, а за доданими (прямі матеріали та виробничі накладні витрати) витратами — 50%, то кількість еквівалентних одиниць відповідно дорівнює 900 та 500.

Зауважте, що розрахунки проведено за двома укрупненими групами витрат і це тільки визначена кількість у натуральних одиницях, а не оцінена у грошовому еквіваленті.

Калькулювання за процесами здійснюється у п'ять етапів:

- 1) узагальнення даних про рух фізичних одиниць;
- 2) обчислення еквівалентних одиниць для кожної статті витрат (матеріали, додані витрати);
- 3) визначення загальної суми витрат на виробництво;
- 4) розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової продукції;
- 5) розподіл (віднесення) витрат між готовою продукцією, браком і незавершеним виробництвом.

Отже, для 5-го етапу необхідно знати собівартість еквівалентних одиниць. Для цього потрібно здійснити їх оцінку. Зазвичай на практиці використовують лише два-три з відомих Вам (див. ПСБО 9 «Запаси»).

Розглянемо сутність методів оцінки *запасів* при передачі в інший процес і *незавершеного виробництва*.

1. *Метод середньозваженої* – усереднює виробничі витрати з витратами незавершеного виробництва на початок.

Фактична собівартість одиниці = витрати незавершеного виробництва на початок + поточні витрати:
Завершені одиниці + еквівалентні одиниці в незавершеному виробництві

2. Метод FIFO

Сутність – незавершене виробництво на кінець оцінюється за понесеними поточними витратами. При цьому еквівалентні одиниці включають:

- завершені одиниці в незавершеному виробництві на початок;
- одиниці початі та завершені обробкою протягом періоду;
- одиниці частково завершені на кінець періоду.

Таблиця 4.5

Вихідна інформація

Показник	Процес № 1		
	Кількість, од.	Відсоток обробки	Сума, грн
<i>1. Незавершене виробництво на початок:</i>	2 000		
Прямі матеріали		100	3 836
Пряма зарплата		40	525
Загальновиробничі витрати		40	1 050
<i>2. Запуск за звітний місяць</i>	8 000		
<i>3. Витрати за місяць:</i>			
Прямі матеріали			23 000
Пряма зарплата			15 000
Загальновиробничі витрати			30 500
<i>4. Випуск за звітний місяць</i>	6 000		
<i>5. Незавершене виробництво на кінець місяця:</i>	4 000		
Прямі матеріали		100	
Пряма зарплата		25	
Загальновиробничі витрати		25	

Середньозважена собівартість

Таблиця 4.6

Розрахунок середньозваженої собівартості еквівалентної одиниці продукції (процес № 1)

Показник	Прямі матеріали	Пряма зарплата	Загально-виробничі витрати	Разом
1. Еквівалент готової продукції				
Готова продукція	6 000	6 000	6 000	X
Залишок на кінець (4 000 од.):				
100 %	4 000			X

Продовження табл. 4.6

40%		1 600	1 600	X
Разом	10 000	7 600	7 600	X
2. Виробничі витрати, грн				
Незавершене виробництво на початок	3 836	525	1 050	5 411
Витрати за місяць	23 000	15 000	30 500	68 500
Разом	26 836	15 525	31 550	73 911
3. Собівартість еквівалентної одиниці				
	2,68	2,01	4,15	8,84

Отже, в результаті розрахунків за методом середньозваженої було встановлено, що собівартість еквівалентної одиниці продукції становитиме 8,84 грн.

Таким чином, собівартість напівфабрикатів, за якою їх буде передано з процесу № 1 в процес № 2, матиме наступний вигляд:

$$6\,000 \times 8,84 = 53\,040 \text{ грн}$$

Незавершене виробництво на кінець буде оцінюватись наступним чином:

Таблиця 4.7

**Оцінка незавершеного виробництва процесу № 1
на кінець місяця**

Показник	Залишок на кінець, од		Відсоток обробки		Собівартість еквівалентної одиниці	Незавершене виробництво, грн
Прямі матеріали	4 000	·	100%	·	2,68	= 10 729
Пряма зарплата	4 000	·	40%	·	2,01	= 3 216
Загальновиробничі витрати	4 000	·	40%	·	4,15	= 6 640
Разом						20 585

FIFO

Таблиця 4.8

Розрахунок собівартості еквівалентної одиниці продукції з використанням методу FIFO (процес № 1)

Показник	Прямі матеріали	Пряма зарплата	Загально-виробничі витрати	Разом
1. Еквівалент готової продукції				
Готова продукція	6 000	6 000	6 000	X
Мінус незавершене виробництво на початок	2 000	800	800	X
Плюс незавершене виробництво на кінець	4 000	1 600	1 600	X
Разом	8 000	6 800	6 800	X
Витрати за місяць	23 000	15 000	30 500	68 500
2. Собівартість еквівалентної одиниці				
	2,88	2,21	4,49	9,58

Тепер можна обчислити величину витрат на завершення обробки 2 000 одиниць незавершеного виробництва на початок:

Таблиця 4.9

Оцінка витрат на завершення незавершеного виробництва процесу № 1 на початок місяця

Показник	Залишок на початок, од		Відсоток обробки		Собівартість еквівалентної одиниці	Незавершене виробництво, грн	
Прямі матеріали	X		X		X		X
Пряма зарплата	2 000	.	60%	.	2,21	=	2 652
Загально-виробничі витрати	2 000	.	60%	.	4,49	=	5 388
Разом							8 040

Таким чином, витрати на виготовлення 2 000 одиниць продукції, виробництво якої було розпочато в попередньому періоді, становитимуть (грн):

Таблиця 4.10

Показник	Розрахунок	
Незавершене виробництво на початок	3 836+525+1 050	5 411
Витрати на завершення обробки		8 040
Разом		13 451
Собівартість решти 4 000 од	$(6\,000 - 2\,000) \cdot 9,58$	38 320
Разом собівартість виготовленої продукції	13 451 + 38 320	51 771

Порівняйте ці результати з наведеними на стор. 87.

Таблиця 4.11

Оцінка незавершеного виробництва процесу № 1 на кінець місяця

Показник	Залишок на початок, од		Відсоток обробки		Собівартість еквівалентної одиниці	Незавершене виробництво, грн
Прямі матеріали	4 000		100%		2,88	11 520
Пряма зарплата	4 000	·	40%	·	2,21	= 3 536
Загальновиробничі витрати	4 000	·	40%	·	4,49	= 7 184
Разом						22 240

Порівняйте з результатами представленими в табл. 4.7.

Таблиця 4.12

Порівняння методу середньозваженої з методом FIFO

Метод середньозваженої	Метод FIFO
Витрати незавершеного виробництва на початок періоду додаються до витрат, понесених у періоді для підрахунку витрат на одиницю	Для підрахунку витрат на одиницю використовують тільки витрати, понесені у періоді
Одиниці у незавершеному виробництві на початок періоду обліковують, начебто вони були початі та завершені обробкою в поточному періоді	У розрахунок еквівалентних одиниць враховується тільки робота, необхідна для завершення одиниць, що були у залишку на початок. Одиниці початі та завершені протягом періоду показують окремо

Продовження табл. 4.12

Витрати на одиницю включають також витрати попереднього періоду	Витрати на одиницю включають також витрати поточного періоду
Всі одиниці, завершені обробкою (передані в інший процес), обліковуються однаково	Одиниці завершені обробкою діляться на: одиниці з незавершеного виробництва на початок; одиниці початі та завершені у поточному періоді
Одиниці у незавершеному виробництві оцінюються за усередненими витратами	Одиниці у незавершеному виробництві оцінюються за останніми витратами

У зарубіжному досвіді також застосовують оцінку за *стандартними витратами*.

Отже, метод обліку витрат залежить від виду виробництва і, безпосередньо, від об'єкту витрат. Кожний метод передбачає певну послідовність етапів калькулювання собівартості виробів. При позамовному методі суб'єктивним є судження бухгалтера стосовно вибору бази розподілу загальновиробничих (накладних) витрат, при попроцесному — метод оцінки запасів при передачі в інший процес. При цьому важливо якомога точніше розрахувати кількість еквівалентних одиниць готової продукції.

Термінологічний словник

Еквівалентна одиниця готової продукції – продукція, виміряна з урахуванням ступеня готовності.

Калькулювання – процес визначення собівартості певного об'єкта витрат.

Калькулювання за процесами – система калькулювання продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва.

Калькулювання за замовленнями — система калькулювання продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або по окремій партії виробів.

Метод прямого розподілу — метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів, при якому їх витрати списують безпосередньо на витрати виробничих підрозділів.

Нерозподілені накладні витрати — сума, на яку фактичні накладні витрати перевищують величину фактичних накладних витрат.

Об'єкти витрат — сегменти діяльності підприємства, які потребують вимірювання пов'язаних з ними витрат.

Система виробничого обліку — система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат.

Ставка розподілу накладних витрат — відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 4.1. За даними таблиці 4.13 знайти помилки у визначенні об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць для кожної галузі промисловості. Врахувати, що правильно визначено тільки метод обліку і калькулювання собівартості.

Таблиця 4.13

Управлінська характеристика галузей промисловості

№ з/п	Галузь промисловості	Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця	Метод обліку і калькулювання собівартості продукції
1	Вугільна	Замовлення	1 кВт/год енергії, відпущеної з шин електростанції і 1 Гкал відпущених з колекторів тепла	Попроцесний, нормативний
2	Енергетична	Процес переробки на кожній установці	Груповий об'єкт, умовний стандарт	Попередільний

Продовження табл. 4.13

3	Бавовняна	Вироблена енергія	Одиниця виробу, що входить до складу замовлення	Попроцесний, попроцесно-нормативний
4	Машинобудування (дріб-носерійне виробництво)	Пряжа різних номерів	1 т вугілля, що має 7000 калорій (умовне паливо)	Позамовний, позамовно-нормативний
5	Машинобудування (масове виробництво)	Валовий добуток вугілля (крім супутнього та некондиційного добутку)	100 кг пряжі	Нормативний

Завдання 4.2. Підприємство виконує роботу за трьома замовленнями. Прямі витрати становлять: № 1 — 1 000 грн (10 шт.); № 2 — 600 грн (6 шт.); № 3 — 900 грн (3 шт.), всього — 2 500 грн, непрямі витрати — 990 грн. Підготувати розрахунок розподілу непрямих витрат і розрахунок собівартості виробленої продукції.

Завдання 4.3. Фірма «Майстер» виконувала у березні три замовлення. Незавершеного виробництва на початок місяця не було. Протягом місяця замовлення 15 та 17 були завершені. Продукцію виготовлену на замовлення 15 було відвантажено. Витрати: 1) матеріали: замовлення № 15 — 830, замовлення № 16 — 1020, замовлення № 17 — 610; 2) основна зарплата: замовлення № 15 — 490, замовлення № 16 — 560, замовлення № 17 — 710; 3) загальновиробничі витрати: замовлення № 15 — 735, замовлення № 16 — 840, замовлення № 17 — 1050.

Підготуйте записи у вигляді п'яти Т-рахунків, щоб дати відповідь на питання: у яких сумах будуть оцінені на кінець місяця незавершене виробництво та готова продукція.

Завдання 4.4. Розрахувати число еквівалентних одиниць продукції та собівартість еквівалентної одиниці продукції, якщо на початок звітного періоду незавершеного виробництва не було, протягом періоду отримано 8 250 одиниць продукції вартістю 453 750 грн. Витрати на оплату праці та накладні витрати періоду склали 350 060 грн,

а витрати на додаткові матеріали — 24 750 грн. На кінець звітного періоду незавершене виробництво становило 1 600 одиниць, матеріальні витрати на яке понесені у повному обсязі, а витрати на оплату праці та накладні витрати — на 60%. Решта продукції передана на склад готової продукції.

Розрахунки проводити у такому порядку:

- визначити кількість еквівалентних одиниць (по кожній статті витрат кількість буде різною);
- розрахувати витрати на одну еквівалентну одиницю (вона має становити 104 грн);
- оцінити залишки незавершеного виробництва за трьома статтями (1 600 од) у грн;
- використовуючи структуру Т-рахунку та формулу собівартості виготовленої продукції задокументувати методику визначення собівартості усіх еквівалентних одиниць.

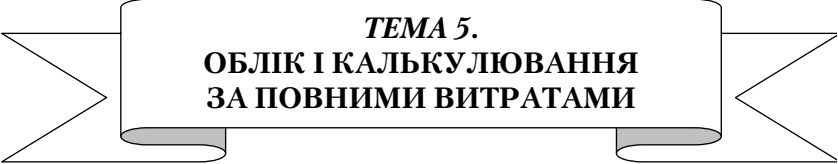
Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Способи калькулювання.
2. Напрями удосконалення калькулювання.
3. Калькулювання за процесами залежно від методу оцінки запасів.
4. Калькулювання за процесами з використанням середньозваженої собівартості.
5. Особливості калькулювання за наявності браку.
6. Гібридні системи калькулювання.

Теми рефератів

1. Порівняльна характеристика калькулювання за замовленням та за процесами.
2. Особливості калькулювання (за видами бізнесу).
3. Практичне застосування еквівалентних одиниць в національній калькуляційній справі.
4. ABC-калькулювання.

Література: 3, 4, 8, 9, 24, 52.



**ТЕМА 5.
ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ
ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ**

Перелік питань

- 5.1. Класифікація сучасних систем калькулювання.
- 5.2. Облік прямих і непрямих витрат.
- 5.3. АВС-калькулювання
- 5.4. Сутність та практичне застосування системи калькулювання повних витрат.

Після вивчення теми Ви повинні:

- знати сучасні підходи до калькулювання;
- описувати систему виробничого обліку;
- вміти визначати об'єкти витрат;
- описувати і застосовувати систему калькулювання повних витрат;
- усвідомлювати, що по-різному можна розподіляти непрямі витрати.

Методичні рекомендації до вивчення теми

Для початку Вам необхідно пригадати загальну схему обліку витрат діяльності, операційних витрат та витрат від іншої діяльності. Рекомендуємо власноруч підготувати у зошиті схему формування фінансового результату у системі рахунків та мати під рукою форму 2 «Звіт про фінансові результати».

Усвідомте основні принципи та сформулюйте завдання калькулювання собівартості, навчіться розрізняти види калькуляцій та самостійно скласти їх загальний алгоритм.

За підручником Нападовської Л.В. опрацюйте розділ 3 «Суть собівартості, принципи та критерії її формування».

Сподіваємося що ви помітили що ця тема є логічним продовженням раніше вивченого про калькулювання в інших дисциплінах та у попередній темі. Між тим в ній більш поглиблено розглядаються по-

няття «об'єкт витрат», «система виробничого обліку» та «облік і розподіл непрямих витрат». Ви вже повинні знати методіку обліку прямих і непрямих витрат. Новими поняттями для Вас будуть «ставка розподілу непрямих витрат», «недорозподілені» та «зайворозподілені» накладні витрати, підходи до обґрунтування вибору баз розподілу послуг обслуговуючих підрозділів, методи прямого та послідовного розподілу, розподілу взаємних послуг та одночасного розподілу. Занотуйте в робочий зошит цифрові приклади. Особливої уваги потребує вивчення нетрадиційних підходів до калькулювання. При вивченні калькулювання за замовленнями та за процесами зверніть увагу на застосування еквівалентних одиниць готової продукції, середньозваженої собівартості, методу ФІФО, гібридних систем калькулювання. Зверніть увагу на «ринкову» класифікацію систем обліку витрат на виробництво.

Ключові поняття: *склад витрат, що включаються до виробничої собівартості; прямі та непрямі витрати, виробничі накладні витрати, ставка розподілу непрямих витрат, еквівалентні одиниці.*

5.1. Класифікація сучасних систем калькулювання

Система як форма організації управлінського обліку повинна виражати взаємний зв'язок *прийомів і способів* узагальнення витрат за змістом, складом, призначенням, місцями виникнення та центрами відповідальності, за видами продукції (робіт, послуг), їх однорідних групах, напівфабрикатах і *способів* контролю за використанням виробничих ресурсів відповідно до діючих норм. Системи обліку витрат проєктуються з урахуванням потреб менеджерів. Тому на підприємствах вони можуть бути різноманітними.

Ознаками класифікації сучасної системи обліку витрат на виробництво є такі:

- об'єкти групування (обліку);
- оперативність контролю та рівнем дієвості;
- повнота включення постійних виробничих витрат у собівартість;
- взаємозв'язок управлінського та фінансового обліку у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Групування за *першою* ознакою є базовим при проектуванні системи, оскільки воно зумовлено об'єктивними причинами (галузевими особливостями бізнесу, технологією виробництва). Різноманітність реальних умов господарювання потребує використання додаткових ознак групування. Наприклад, розрізняють напівфабрикатний і безнапівфабрикатний варіанти обліку витрат за процесами. Додаткові ознаки допомагають більш чітко розрізнити один вид системи від іншого з метою їх практичного застосування. У практичній діяльності застосовуються різні комбінації описаних варіантів. Наприклад, при масовому виробництві однорідної продукції хлібопекарного виробництва найчастіше застосовують попередільний безнапівфабрикатний метод обліку фактичних або нормативних витрат із застосуванням калькулювання повної чи неповної собівартості. Створення системи необхідно починати з визначення об'єкта витрат.

Другою ознакою класифікації є *оперативність та дієвість контролю*.

У першому випадку виділяємо облік *фактичних (історичних, вже понесених, минулих)* витрат. У другому — облік нормативних чи стандартних витрат (стандарт-кост). Обидва види мають місце у вітчизняній практиці. Більш поширеним є облік фактичних витрат, що, на нашу думку, зумовлено недостатнім рівнем комп'ютеризації облікового процесу та інертністю мислення бухгалтерів і керівників підприємств.

Другий вид в Україні традиційно називають нормативним методом, а у зарубіжних підприємствах — «стандарт-кост», хоч між ними існують деякі розбіжності, доведені в економічній літературі вченими-економістами.

Принципово новою для вітчизняної теорії та практики є *третья* ознака групування — підхід до *постійних виробничих витрат*. Виділяють за цією ознакою *систему обліку повних* (повної собівартості, абзоршен-костінг)* та *неповних витрат* («урізаної» собівартості, маржинальних витрат, верібл-кост, змінних витрат, прямих витрат («директ-кост»)*.

Четверту ознаку класифікації вводять у зв'язку з очевидністю того, що в практичній діяльності можна використовувати два Пла-

* *Примітка.* У дужках наведені синоніми термінів, які можна знайти в інших джерелах.

ни рахунків: для фінансового і управлінського обліку. У зарубіжній практиці існує два варіанти взаємозв'язку між фінансовим та управлінським обліком в системі рахунків. При першому з них застосовують контрольні рахунки, якими виступають рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії, з ними безпосередньо кореспондують рахунки управлінської бухгалтерії. Ця система носить назву інтегрованої. При другому варіанті системи управлінського і фінансового обліку є автономними. Для взаємозв'язку використовують парні контрольні рахунки з однаковою назвою. Їх називають у різних країнах по-різному: рахунки-екрани, відзеркалюючі рахунки. У більшості підприємств нашої країни ця система є інтегрованою. Вирішення проблем управлінського обліку на сьогодні частково здійснюється через механізм облікової політики саме завдяки інтегрованому характеру вітчизняного бухгалтерського обліку. Між тим існують підприємства, на яких застосовуються два робочі плани рахунків: з метою фінансового та управлінського обліку, що забезпечує високий рівень конфіденційності аналітичної інформації.

Можливі для вибору бухгалтером варіанту системи обліку витрат і калькулювання представлено на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Класифікація систем обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції

5.2. Облік прямих і непрямих витрат

Загальна методика обліку прямих витрат Вам частково відома, оскільки вивчалася у попередніх курсах («Бухгалтерський облік на виробничих підприємствах», «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік»). Ви повинні пам'ятати, що використані матеріали та нарахована заробітна плата можуть включатися до собівартості конкретного об'єкта прямо (безпосередньо за первинними документами) чи непрямю (шляхом розподілу). Оскільки існує необхідність визначення повних витрат (якщо *ціноутворення* ґрунтується на витратах) та визначення собівартості *запасів* (ці витрати є складовою виробничої собівартості), то існує необхідність віднесення непрямих витрати до відповідних об'єктів.

Щоб вміти розподіляти непрямі витрати, головне чітко знати, які є саме такими, вміти обґрунтовано обирати ставку розподілу, і базу їх розподілу.

Процес калькулювання передбачає вибір: об'єкта калькулювання, прямих (матеріальних, трудових та інших прямих) витрат для простеження до об'єкта витрат, сукупностей непрямих витрат, що підлягають розподілу між об'єктами витрат, бази розподілу для кожної з обраних сукупностей.

Оскільки найчастіше непрямі витрати — це накладні, то для створення якісної інформації необхідно подолати всі проблеми, пов'язані з їх розподілом. Бази розподілу можуть бути умовними та науково-обґрунтованими, тобто визначеними з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між обраною базою розподілу та відповідними витратами на *організацію, обслуговування та управління*, тобто накладними витратами. Інформація про накладні витрати необхідна для цілей оцінки випущеної з виробництва готової продукції, оскільки загально-виробничі витрати включаються до собівартості виробленої продукції; для визначення собівартості реалізованої продукції, оскільки до алгоритму її розрахунку входить собівартість виробленої продукції; для визначення фінансового результату в цілях підготовки зовнішньої звітності, оскільки від виручки вираховується як собівартість реалізованої

продукції, так і адміністративні витрати та витрати на збут, які поряд із загальновиробничими відносяться до невиробничих накладних витрат; для ціноутворення (вони повністю повинні покриватися ціною); для прийняття короткострокових одноразових рішень (їх можна «урізати»); для планування та контролю (складаються відповідні бюджети, оцінюється діяльність центрів відповідальності по ефективності).

Більшість підприємств використовують інформацію про накладні витрати, визначені за *єдиною базою розподілу* (машино-години, заробітна плата основних виробничих працівників, обсяг випущеної продукції, прямі витрати на виробництво тощо). При цьому використовують *ставку розподілу витрат* — відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу. Єдина ставка доцільна у застосуванні, якщо підприємство виготовляє один вид продукції. Отже, залежно від складності виробництва ставка розподілу виробничих накладних витрат може бути єдиною для всіх виробничих підрозділів чи різною для кожного з них. Окрім того, різні ставки можуть бути встановлені всередині окремих підрозділів (рис. 5.2). *Диференційований підхід до вибору баз розподілу* підвищує точність калькуляційних розрахунків, що при витратному способі визначення цін чи прийнятті рішень щодо асортименту має особливе значення. Між тим, не стало традиційним обирати базу за причинно-наслідковим зв'язком з витратами, що розподіляються.

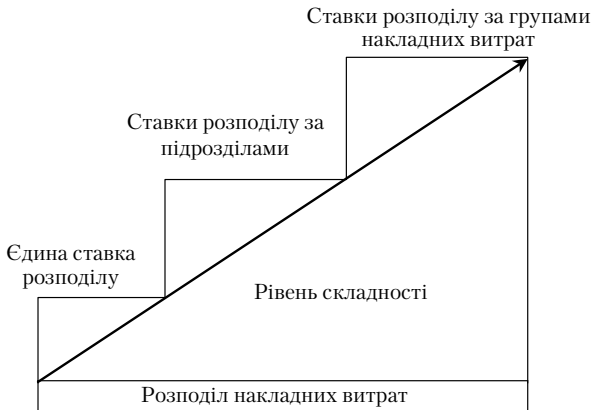


Рис. 5.2. Підходи до встановлення ставок розподілу накладних витрат

При цьому використовується двоступеневий процес розподілу витрат. На першому етапі накладні витрат розподіляються за центрами витрат (це може бути відповідно місце виникнення витрат чи вид діяльності), на другому — витрати окремих центрів розподіляються за видами продукції, яка в них виготовляється (рис. 5.3).

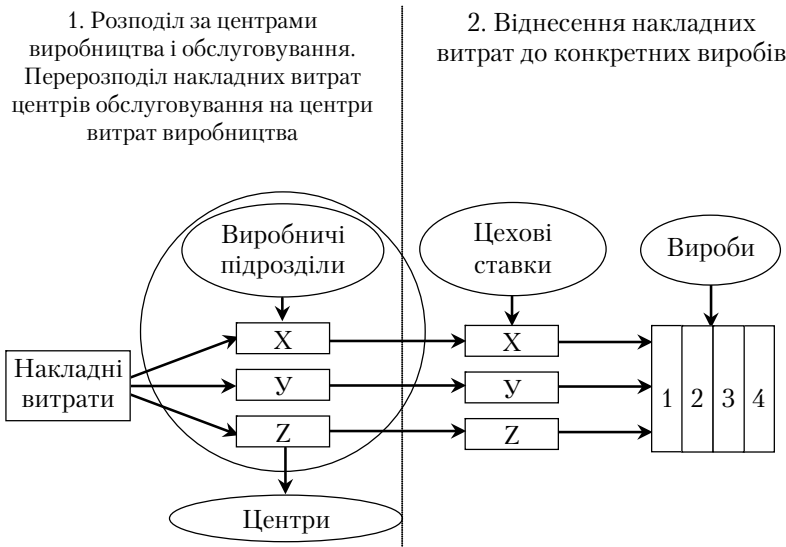


Рис. 5.3. Двоступенева процедура розподілу накладних витрат

Етапи розподілу витрат представлені на рисунку 5.4.

Коли всі накладні розподілено між підрозділами, здійснюють розподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами на основі кількості наданих послуг.

Типовими базами можуть бути такі, наприклад, для складу — кількість вимог, вага відпущених матеріалів, для відділу контролю виробництва — чисельність робітників, кількість замовлень тощо.

Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів ускладнюється, якщо вони надають послуги один одному. У цьому разі можуть бути застосовані різні методи розподілу витрат: прямого розподілу, послідовного розподілу, розподілу взаємних послуг, одночасного розподілу. Ілюстрація методу прямого розподілу накладних витрат наведена в таблицях 5.1–5.5.

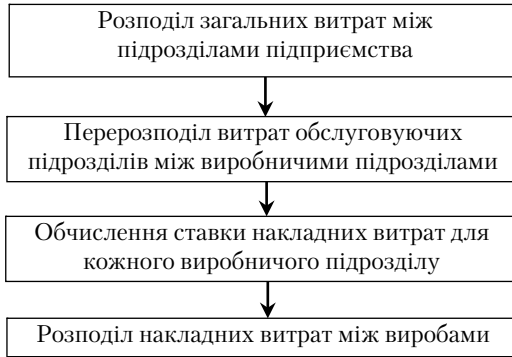


Рис. 5.4. Процес розподілу виробничих накладних витрат

Таблиця 5.1

Вихідні дані для розподілу витрат обслуговуючих підрозділів

Підрозділ	Сума витрат	Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів, %		
		склад матеріалів	ремонтний цех	транспортний цех
Механічний цех	8 000	30	45	40
Складальний цех	10 000	50	45	40
Склад матеріалів (СМ)	2 000		10	20
Ремонтний цех (РЦ)	2 400	10		
Транспортний цех (ТЦ)	1 600	10		
Всього	24 000			

Таблиця 5.2

Розподіл послуг обслуговуючих підрозділів

	Підрозділ, що надає послуги					
	склад матеріалів	ремонтний цех	транспортний цех	механічний цех	складальний цех	Разом
Витрати	200	240	160	800	1 000	2 400
Розподіл						

Продовження табл. 5.2

СМ (30/80; 50/80)	-200			75	125	
РЦ (45/90; 45/90)		-240		120	120	
ТЦ (40/80; 40/80)			-160	80	80	
Всього				1 075	1 325	2 400

Таблиця 5.3

Прямий розподіл витрат обслуговуючих підрозділів

(грн)

	Підрозділ, що надає послуги					
	склад матеріалів	ремонтний цех	транспор-тний цех	меха-нічний цех	скла-дальний цех	Разом
Витрати	200	240	160	800	1 000	2 400
Розподіл						
РЦ (10 %, 45 %, 45 %)	24	-240		108	1 008	
ТЦ (20 %, 40 %, 40 %)	32			64	64	
СМ (30/80; 50/80)	-256		-160	96	160	
Разом				1 068	1 332	2 400

Таблиця 5.4

Типові бази розподілу послуг обслуговуючих підрозділів на витрати виробничих підрозділів

	Підрозділ, що надає послуги					
	склад матеріалів	ремонтний цех	транспор-тний цех	меха-нічний цех	скла-дальний цех	Разом
Витрати	200	240	160	800	1 000	2 400
Розподіл						
10% витрат СМ на РЦ і ТЦ	-40	20	20			
10 % витрат РЦ на СМ	24	-24				
20 % витрат РЦ на СМ	32		-32			
Разом	216	236	148	800	1 000	240

Таблиця 5.5

Розподіл послуг обслуговуючих підрозділів

СМ (30/80; 50/80)	-216			81	135	
РЦ (45/90; 45/90)		-236		118	118	
ТЦ (40/80; 40/80)			-148	74	74	
Всього	0	0	0	1 073	1 327	240

Для ілюстрації значення наукового обґрунтування вибору бази розподілу покажемо на умовному прикладі.

Розглянемо приклад, який ілюструє вплив бази розподілу на величину витрат. Підприємство по виробництву силових кабелів має два виробничих цехи, ремонтний цех, трансформаторний цех та бойлерну. Аналітиком спочатку була відібрана така інформація:

Таблиця 5.6

Показники	Цех 1	Цех 2	Ремонтний цех	Трансформаторний	Бойлерна
Сума накладних витрат підрозділу, тис. грн	500	400	40	30	10
Кількість працюючих, чол.	200	150	×	×	×
Споживання електроенергії, кВт/год	500 000	200 000	×	×	×
Матеріали, тис. грн	10 000	9 000	×	×	×
Споживання гарячої води, м ³	100	70	×	×	×
Площа, м ²	1 000	500	×	×	×
Машино-години	600 000	650 000	×	×	×
Обсяг виробництва кабелю, м	200 000	170 000	×	×	×
Зарплата виробничих працівників, тис. грн	80	90	×	×	×

Після обмірковування та розрахунку коефіцієнтів кореляції аналітик дійшов висновку, що найкращим базами для розподілу необхідно обрати такі:

- для ремонтного цеху — машино-години;
- для трансформаторного цеху — кількість спожитої електроенергії, кВт/год.;
- для бойлерної — спожита гаряча вода, м³.

Порівняємо результати розподілу за різними підходами.

Таблиця 5.7

Результати розподілу накладних витрат за різними підходами

Місця виникнення витрат	Цех 1	Цех 2	Разом
Цех обслуговування	19,2	20,8	40
Цех трансформаторів	21,4	8,6	30
Бойлерна	5,9	4,1	10
Разом	46,5	33,5	
Пропорційно до зарплати (традиційний підхід)	37,6	42,4	

Диференційований підхід (розподіл до трьох баз) показує, що більше витрат має бути віднесено на цех 1 (46,5 тис. грн), а *традиційний* розподіл пропорційно до заробітної плати виробничих працівників, навпаки, на цех 2 (42,4 тис. грн).

Використання годин праці робітників є доцільним, коли переважає ручна праця, машино-години — у механізованих та автоматизованих підрозділах, прямі витрати на оплату праці — якщо незначні суми накладних витрат, а тарифні ставки більш-менш однакові, кількість виробленої продукції — коли виробництво знаходиться в ідентичному процесі і впродовж однакового часу.

Отже, вибір бухгалтера-аналітика може мати суттєве значення при прийнятті відповідних рішень, які ґрунтуються на показнику собівартості виробленої продукції.

Особливої уваги потребує вивчення методики розподілу накладних витрат *із застосуванням заздалегідь встановленої ставки розподілу накладних витрат (ЗВСПНВ)*:

$$ЗВСПНВ = \frac{\text{Бюджетні виробничі НВ}}{\text{Очікуване значення бази розподілу}}$$

Її застосування дає змогу визначити собівартість продукції одразу після її виготовлення та уникнути коливання собівартості внаслідок коливання обсягів діяльності. Розподілену суму накладних витрат визначають множенням ЗВСРНВ на фактичне значення бази розподілу.

Етапами її розрахунку є такі:

- 1) розрахунок планової величини накладних витрат;
- 2) вибір бази розподілу накладних витрат;
- 3) розрахунок ставки як відношення не фактичних, а планових (очікуваних, бюджетних) величин накладних витрат до бази;
- 4) віднесення накладних витрат до об'єкта за плановою ставкою (заздалегідь встановленою).

Наприклад, якщо бюджетна (планова) сума накладних витрат цеху становить 450 000 грн, а прямої зарплати основних робітників цеху – 300 000 грн, то ЗВСРНВ = $(450\ 000 : 300\ 000) \times 100 = 150\%$ прямої заробітної зарплати.

Отже, сума накладних витрат для віднесення на собівартість витрат цеху, якщо фактична пряма зарплата становить 1 000 грн, розраховується так:

$$(1\ 000 \times 150) : 100 = 1\ 500 \text{ грн.}$$

Розподілена сума накладних витрат (РСНВ) і фактична не співпадатимуть, тому виникатимуть певні відхилення.

Застосування заздалегідь встановленої ставки призводить до наявності відхилення між сумою фактичних і розподілених витрат. Розглянемо приклад, у якому незавершене виробництво та запаси готової продукції на початок періоду відсутні. Бухгалтер підприємства «Промінь» використовує позамовний метод калькулювання собівартості продукції. Загальновиробничі (виробничі накладні) витрати розподіляються за плановою ставкою розподілу, яка становить 2,5 грн за годину праці основних виробничих працівників. Усі зайво розподілені та недорозподілені накладні витрати списуються на рахунок «Собівартість реалізованої продукції». Відомо, що на виконання замовлення «Н» відпрацьовано годин 50000 год. Крім того, Вам надана наступна інформація, грн:

- використано основних матеріалів.....40000;
- використано допоміжних матеріалів.....10000;

- нараховано заробітну плату робітникам.....100000;
- витрати на оренду та амортизацію виробничого обладнання та приміщення цеху.....50000;
- інші виробничі накладні витрати.....85000;
- собівартість реалізованої продукції.....275000.

Інформація про ЗВСРНВ дає можливість розрахувати суму розподілених накладних витрат ($2,5 \times 50000$) – 125000 грн, у той час як сума фактичних накладних витрат ($50000 + 85000$) становить 135000 грн. Отже собівартість виконаного замовлення, розрахована на основі фактичних прямих матеріалів, заробітної плати та планової ставки накладних витрат дорівнює ($40000 + 10000 + 100000 + 120000$) – 275000 грн. Фактична виробнича собівартість, яка підтверджена документами, що надійшли до бухгалтерії від зовнішніх контрагентів пізніше звітного періоду включає задокументовані суми ($50000 + 85000$) і становить на 10000 грн більше суми, раніше віднесеної на собівартість замовлення. Отже мають місце недорозподілені накладні витрати і їх величину необхідно відкоригувати на рахунку «Собівартість реалізованої продукції». Записи на рахунках обліку матимуть такий вигляд:

Таблиця 5.8

Кореспонденція рахунків з відображення витрат на виконання замовлення Н, грн

Зміст запису	Дебет	Кредит	Сума
Списано використані основні матеріали	Витрати на виробництво замовлення «Н»	Основні матеріали	40000
Списано використані допоміжні матеріали	Витрати на виробництво замовлення «Н»	Допоміжні матеріали	10000
Нараховано заробітну плату робітникам, які виконували замовлення	Витрати на виробництво замовлення «Н»	Зобов'язання з оплати праці	100000
Відображено розподілені накладні витрати	Витрати на виробництво замовлення «Н»	Розподілені виробничі накладні витрати	
Оприбутковано випущену з виробництва продукцію	Готова продукція	Витрати на виробництво замовлення «Н»	275000

Продовження табл. 5.8

Відображено собівартість реалізованої продукції	Собівартість реалізованої продукції	Готова продукція	275000
Нараховано витрати за оренду та амортизацію виробничого обладнання та приміщення	Фактичні виробничі накладні витрати	Рахунки зобов'язань	50000
Відображено інші виробничі накладні витрати	Фактичні виробничі накладні витрати	Рахунки активів та зобов'язань	85000
Коригувальний запис для відображення нерозподілених виробничих накладних витрат	Розподілені виробничі накладні витрати	Собівартість реалізованої продукції	10000

Більш точні розрахунки забезпечить застосування двох ставок розподілу — для змінних та постійних накладних витрат, що важливо для прийняття рішень. Оскільки змінні накладні витрати безпосередньо залежать від обсягу діяльності, розподіл між одиницями продукції здійснюють, виходячи з фактичного обсягу діяльності (використання потужності).

Вибір бази розподілу постійних накладних витрат є складнішим. Її розраховують, виходячи з *нормальної потужності* (очікуваний середній обсяг діяльності, який задовольнятиме середній попит упродовж кількох періодів із урахуванням сезонності, циклічності), *бюджетної* (запланованої) потужності (очікуваний обсяг діяльності в наступному році) або з *практичної* потужності (очікуваний максимальний обсяг діяльності, який може бути досягнуто. Дослідження, проведене К. Друрі, свідчить про популярність у Британії бюджетної потужності.

Отже, у наслідок використання заздалегідь розрахованих ставок розподілу виникають недо- або зайворозподілені накладні витрати, тобто суми, на які відрізняються фактичні і розподілені накладні витрати.

Існує два варіанти обліку виробничих накладних витрат (рис. 5.5, 5.6).

Варіант 1. Застосовують один синтетичний рахунок «Виробничі НВ», за дебетом якого збирають усі фактичні накладні витрати, а за

Отже, мають місце зайворозподілені накладні витрати. Записи на рахунках необхідно зробити так:

Дебет	Кредит	Сума, грн
«Виробництво»	«Розподілені накладні витрати»	2500
«Розподілені накладні витрати»	«Фактичні накладні витрати»	2 000
«Розподілені накладні витрати»	«Зайворозподілені накладні витрати»	500
«Зайворозподілені накладні витрати»	«Виробництво»	500

5.3. АВС-калькулювання

У зарубіжних країнах популярним є калькулювання за видами діяльності (АВС-калькулювання). Сутність АВС-калькулювання полягає у твердженні про те, що причиною виникнення витрат є не продукція, а діяльність, тобто продукція, яку виробляє підприємство, споживає діяльність (виробничі процеси чи операції), а вже діяльність споживає конкретні ресурси.

Якщо витрати на діяльність та їх зв'язок з продукцією визначені, то можливим стає обґрунтований вибір бази для калькулювання собівартості продукції, оцінки виробничих результатів та аналізу рентабельності. Таким чином, основними *етапами розробки системи АВС-калькулювання є такі:*

- виявлення основних видів діяльності, які мають місце в організації;
- розподіл витрат за центрами витрат для кожного виду діяльності;
- визначення фактора витрат для кожного виду діяльності;
- розподіл витрат, пов'язаних з видами діяльності, за об'єктами витрат (видами продукції).

Отже, найважливіші напрями діяльності підприємства розглядаються як споживачі витрат. Зауважимо, що технологічний час займає частку процесу виробництва не більшу, ніж 15%, основний час пов'язаний із транспортуванням, зберіганням, контролем якості

тощо, що обумовлює збільшення витрат та вартість продукції. Тому для відслідковування витрат за процесами їх групують у чотири блоки:

- види діяльності (операції) на рівні одного виробу (наприклад, зварювання, свердління);
- види діяльності (операції) на рівні партії виробів (налагодження, устаткування, транспортування);
- види діяльності (операції) на рівні певного виду продукції (до-тримання технологічних умов виготовлення цієї продукції);
- види діяльності (операції) на рівні підприємства (управління бізнесом).

Види діяльності можуть бути виявлені тільки в результаті ретельного аналізу, проведеного за результатами опитування менеджерів, вивчення діяльності на робочих місцях, обговорень. Окремий вид діяльності розбивається на складові з урахуванням правила «витрати-вигоди». Вважається, що виділяти більше 20-30 видів діяльності нецільово.

Після того, як види діяльності виділено, по кожному з них розподіляють понесені витрати. Для цього вивчається взаємозв'язок між певними видами витрат і їх факторами («*cost driver*», рушійною силою, факторами ресурсних витрат, функціональними факторами витрат). Накладні витрати, як мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні сукупності. Умовного розподілу необхідно уникати, щоб не зменшити надійність системи калькулювання. Для розподілу непрямих витрат потрібно використовувати фактори, які обумовлюють виникнення непрямих витрат. Фактори, які відносяться до видів діяльності, розрізняють трьох типів:

- *операційні* — кількість замовлень на закупку, кількість виконаних налагоджень. Їх визначити нескладно, але вони не досить точні;
- *часові* — відображають тривалість часу, необхідного для виконання виду діяльності (не кількість налагоджень, а час на їх проведення);
- *інтенсивні* — визначаються на основі прямих часових витрат, необхідних для конкретного продукту.

Останнім етапом є розподіл витрат, пов'язаних із видами діяльності між об'єктами витрат.

Звернемо увагу на те, що при застосуванні *ABC*-калькулювання є певні допуски щодо групування витрат на змінні та постійні. У передовому промисловому виробництві змінні витрати можуть займати несуттєву частку у сукупних витратах. Крім того, частка невиробничих накладних витрат (наприклад, дизайн, маркетинг) може бути високою. Тому при *ABC*-калькулюванні витрати групують на *коротко-* і *довгострокові* змінні витрати. *Короткострокові* змінні витрати за своїм змістом співпадають з поняттям змінних витрат у традиційному розумінні. Вони характеризуються тим, що залежать від обсягу продукції і змінюються пропорційно до нього. *Довгострокові* змінні витрати є еквівалентом постійних витрат у традиційному виробничому обліку. Термінологія відбиває той факт, що такі витрати змінюються разом зі зміною обсягів діяльності, але із запізненням у часі. Класифікація поглиблюється тим, що деякі невиробничі накладні витрати (дизайн, маркетинг) в системі *ABC*-калькулювання також включаються у витрати на продукцію і приймаються до уваги при аналізі прибутковості окремих виробів.

Короткотермінові змінні витрати можуть бути включені до виробничої собівартості продукції (віднесені на продукцію) за допомогою факторів діяльності, які залежать від обсягів: прямої зарплати, машино-годин, прямих матеріалів, що визначається видом накладних витрат. Наприклад, витрати на розкрій чи технологічну електроенергію будуть визначатися машино-годинами, інші витрати — прямими матеріалами. Тут ми не спостерігаємо ніяких розбіжностей з традиційними методами виробничого обліку. Якщо мова йтиме про довгострокові змінні витрати, то застосування зазначених факторів витрат буде некоректним. Так, кількість і витрати на інженерів не залежать від прямих машино-годин чи прямої зарплати. Фактором цих витрат є кількість налагоджень обладнання для випуску продукції. Звернемося до таблиці, щоб ознайомитися з можливими факторами витрат, пов'язаних із різними видами діяльності (табл. 5.9).

Проілюструємо сутність *ABC*-калькулювання на прикладах.

Отже, при застосуванні *ABC*-калькулювання спочатку необхідно згрупувати накладні витрати за основними видами діяльності, а потім розподіляти витрати між видами продукції в залежності від того, які види діяльності були необхідні для її створення і які фактори були рушійною силою витрат.

Приклади факторів витрат

№	Вид діяльності	Фактор витрат
1	Діяльність на рівні одиниці продукції:	
	– розкрій матеріалів	Машино-години
	– обробка матеріалів	Людино-години
2	Діяльність на рівні партії виробів:	
	– зберігання запасів	Маса запасів
	– налагодження обладнання	Кількість налагоджень
3	Діяльність на рівні виду продукції:	
	– контроль якості	Кількість (час) перевірок
	– проектування виробу	Час проектування
4	Діяльність на рівні підприємства:	
	– утримання офісу	Площа
	– перепідготовка спеціалістів	Час перепідготовки

Розглянемо інформацію про дві виробничі фірми А і Б, які виробляють ідентичні види продукції – Х та Y. Фірма А виробляє 600 000 одиниць продукції Х. Фірма Б – 60 000 одиниць продукції Х та 540 000 одиниць продукції Y. Структура змінних витрат обох фірм однакова. Фірма Б має більше накладних витрат, пов'язаних з витратами на нові налагодження устаткування (для кожної нової серії), витратами на перевірку якості (для кожної нової серії), витратами на зберігання запасів, що пов'язано з більшою кількістю готової продукції. Якщо для розподілу накладних витрат використовувати фактори, які залежать від обсягів діяльності, то на собівартість виробу Х буде віднесено більше додаткових накладних витрат. Безумовно, що такий розподіл об'єктивний, оскільки додаткові витрати фірми Б виникають по причині складності і більшості різноманітності виконуваних операцій. Тому продукція, яка обумовлює складність, повинна нести додаткові витрати, хоча розраховані таким чином витрати на виріб Х на фірмах А і Б були б однаковими (розрахунки не наводимо).

Розглянемо приклад на основі умовного підприємства, яке має широкий асортимент готової продукції. Наші дослідження обмежимо

тими видами, яких реалізують найбільше і найменше L та Z. Прослідкуємо вплив на собівартість одиниці кожного з них обраних методів калькулювання (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Вихідні дані по підприємству «Машдеталь»

№ п/п	Показники	Продукція фірм		Разом
		L	Z	
1	Кількість продукції випущеної за рік	60 000	15 000	550 000
2	Витрати на одиницю продукції:			
	– матеріали, грн	1	1	×
	– години прямої праці, год.	0,25	0,25	×
	– машино-години	1	1	×
3	Кількість налагоджень обладнання в рік	25	2	500
4	Кількість замовлень за закупку матеріалів	35	12	2 700
5	Кількість переміщень (транспортування) матеріалів	200	20	10 000
6	Погодинна розцінка за працю	5	5	×
7	Накладні витрати за видами діяльності:			
	– налагодження			260 000
	– закупки			150 000
	– переміщення матеріалів			140 000
	– утримання виробничого обладнання			700 000
	Всього			1 250 000
8	Загальна кількість машино-годин			650 000

Спочатку з метою порівняння для визначення собівартості застосуємо базу розподілу, рекомендовану П(С)БО 16 «Витрати» (в машино-годинах) (табл. 5.11).

Як свідчать розрахунки, обраний метод розподілу витрат не дає можливості виявити відмінності витрат, пов'язаних із виготовленням продукції L та Z, що є необхідним при обґрунтуванні рішень щодо доцільності їх виробництва тощо.

Таблиця 5.11

Розрахунок собівартості продукції L та Z традиційним методом

Витрати на одиницю	Розрахунок	L	Z
Прямі матеріали		1,000	1,000
Пряма заробітна плата		1,250	1,250
Накладні витрати на 1 машино-годину	$(1\,250\,000 : 650\,000) = 1,923$	1,923	1,923
Разом		4,173	4,173

Вираховуємо собівартість цієї ж продукції, застосовуючи ABC-калькулювання.

Насамперед зауважимо, що сума прямих витрат у розрізі видів продукції буде аналогічною до попереднього розрахунку. Розбіжності будуть обумовлені підходом до включення у собівартість L і Z накладних витрат. Основними причинами (факторами), які обумовлюють накладні витрати, є такі види діяльності як налагодження обладнання, його експлуатація, закупка та переміщення матеріалів. Для кожного виду діяльності оберемо свою базу розподілу і включимо до собівартості L і Z накладні витрати шляхом визначення:

- загальних накладних витрат для продукції L і Z;
- собівартості одиниці продукції (табл. 5.12).

Таблиця 5.12

Розрахунок собівартості продукції на основі діяльності

Накладні витрати за видами діяльності	Ставка розподілу накладних витрат та алгоритм розрахунку	L	Z
1. Налагодження обладнання	$(260\,000 : 500) = 520$		
	$(520 \cdot 25) : 60\,000$	= 0,22	
	$(520 \cdot 2) : 15\,000$		= 0,07
2. Замовлення матеріалів (закупка)	$(150\,000 : 2700) = 55,56$		
	$(35 \cdot 55,56) : 60\,000$	= 0,03	
	$(12 \cdot 55,56) : 15\,000$		= 0,04
3. Переміщення матеріалів	$(140\,000 : 10\,000) = 14$		
	$(200 \cdot 14) : 60\,000$	= 0,05	

Продовження табл. 5.12

	$(20 \cdot 14) : 15\ 000$		= 0,02
4. Обладнання	$(700\ 000 : 650\ 000) = 1,08$	1,08	1,08
Разом накладних витрат		1,38	1,21
Прямі матеріали		1,00	1,00
Пряма зарплата		1,25	1,25
Всього виробнича собівартість		3,68	2,46

Тепер стає очевидним, що система калькулювання за процесами АВС-калькулювання дає більш точне уявлення про виробничі витрати, а отже, і прибуток у розрізі окремих видів продукції. Між тим, зарубіжні фахівці застерігають: «Розрахуйте, чи будуть виправданими витрати на запровадження АВС-калькулювання у вашому бізнесі». Ця система є трудомісткою.

Узагальнимо основні відмінності традиційних систем від калькулювання на основі діяльності (табл. 5.13).

Таблиця 5.13

Порівняльна характеристика систем калькулювання

Традиційні системи	АВС-калькулювання
1. Продукт споживає витрати	1. Діяльність споживає витрати
2. Застосовують для розподілу накладних витрат підрозділу одну, а деколи і декілька баз розподілу	2. Накладні витрати розподіляють диференційовано: для кожної сукупності витрат обирають відповідний фактор (базу розподілу), а потім розраховують величину цих витрат на одиницю фактора
3. Бази розподілу не завжди є факторами, які обумовлюють витрати	3. Бази розподілу завжди є факторами діяльності, тому розрахунок собівартості дозволить точніше представити відносні витрати окремих виробів

Поступово об'єктивно удосконалюються виробничі технології, тому:

- найбільший ефект від застосування системи АВС-калькулювання одержать ті фірми, які мають: високі накладні витрати, різноманітну операційну діяльність; широкий асортимент

- продукції; продукцію високої вартості; операційний персонал, який слабо вірить у точність інформації про витрати;
- покращується комп'ютерне оснащення підприємств. Створюються нові комп'ютерні технології, в тому числі і збору та обробки інформації. Це створює необхідні умови для диференційованого розподілу накладних витрат з урахуванням факторів діяльності *ABC*-калькулювання за всіма етапами життєвого циклу продукції.

Організація *ABC*-калькулювання акцентує увагу менеджерів на діяльності з метою вдосконалення цінності для споживача та прибутку, що його отримує фірма, забезпечуючи цю цінність. Проблемою залишається вимірювання витрат і процесів: система обліку повинна надати інформацію про те, чи є діяльність ефективною, тому саме діяльність має бути підзвітною, а не витрати.

5.4. Сутність та практичне застосування системи калькулювання повних витрат

Калькулювання повних витрат передбачає включення до виробничої собівартості змінних і постійних виробничих витрат (рис. 5.7).

Основними призначенням такого калькулювання є оцінка випущеної з виробництва продукції (роботи, послуги) для її оприбуткування (Д26 «Готова продукція» та К23 «Виробництво»), визначення собівартості виробленої та реалізованої продукції, щоб забезпечити можливість зіставити одержані доходи з понесеними витратами. Пам'ятайте, що при підготовці фінансової звітності виходять тільки з повної виробничої собівартості.

Використовуючи рис. 5.7, спробуйте знайти зв'язок концепції калькулювання та класифікації витрат (тема 3, ПСБО 16 «Витрати»).

Уважно переглянувши рис. 5.7, дайте відповіді на питання:



Рис. 5.7. Концепція калькулювання повних витрат

1. Які чотири складові формують собівартість виготовленої продукції?
2. Яка частина загальновиробничих витрат включається до собівартості випущеної продукції?
3. Чи є синонімами «витрати на продукцію» та «собівартість» виготовленої продукції»?
4. Які витрати визнають витратами періоду та на яких рахунках їх обліковують?
5. Де у фінансовій звітності можна знайти інформацію про собівартість реалізованої продукції?

Термінологічний словник

ЗВСРНВ — заздалегідь встановлені ставки розподілу непрямих витрат.

Калькулювання повних витрат — метод калькулювання, який передбачає включення у собівартість продукції змінних і постійних виробничих витрат.

Калькулювання на основі діяльності — це метод калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Калькулювання повних витрат — метод калькулювання, який передбачає включення у собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих витрат.

Прямі витрати — витрати, які можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Прямі витрати на оплату праці — заробітна плата працівників, яка може бути включена у собівартість певних виробів економічно можливим шляхом.

Прямі матеріальні витрати — вартість витрачених матеріалів, що стають часткою готової продукції і можуть бути віднесені до певного виробу економічно можливим шляхом

Ставка розподілу — це відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази їх розподілу

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 5.1. Визначити за кожним видом готової продукції фактичну виробничу собівартість, якщо підприємство виготовляє три види продукції та реалізує їх у Полтавській області через роздрібну торговельну мережу. Протягом січня — березня було виготовлено і реалізовано: підковдр — 600 од., простирадл — 500 од., наволочок — 1 500 од.

Витрати на оплату праці 1 год роботи швачок становлять 2 грн. На виробництво одиниці готової продукції витрачається:

Вид продукції	Хвилин праці	Основних матеріалів, грн
– підковдри	60	50
– простирадла	18	25
– наволочки	30	10

Загальновиробничі витрати за три місяці склали 2 700 грн і були включені до виробничої собівартості шляхом розподілу пропорційно до витраченого часу.

Завдання 5.2. На підставі даних табл. 5.14 розрахувати:

1) накладні витрати, що відносяться на кожне замовлення С за звітний період;

2) відпускну ціну замовлення В, завершеного протягом звітного місяця, якщо підприємство планує отримати від його реалізації прибуток у розмірі 33%. Замовлення виконувалось з давальницької сировини;

3) вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Таблиця 5.14

Вихідні дані

Показники	Замовлення			
	А	В	С	Разом
Незавершене виробництво на початок періоду, грн	28 600	42 790	–	?
Витрати на матеріали, грн	17 275	–	18 500	?
Витрати на оплату праці, грн	14 500	3 500	24 600	?
Накладні витрати, грн	?	?	?	126000

Завдання 5.3. Підібрати найбільш обґрунтовані ставки накладних витрат за цехами та виробничі накладні витрати на одиницю продукції для партії, яка складається зі 100 одиниць готової продукції, якщо на виготовлення цієї партії необхідно 10 годин прямої праці у цеху № 1 та 3 машино-години у цеху № 2. Кінцевий продукт одержують в цеху № 3.

Бюджетні накладні витрати підприємства становлять 980 000 грн, вони розподілені між виробничими цехами № 1, 2, 3 та одним ремонтним цехом № 4. У цеху № 1 10 робітників, кожний з яких працює 38 год на тиждень. Цех № 2 має 5 станків, які працюють 24 год на тиждень.

За бюджетний період (48 робочих тижнів) цех № 3 має виготовити 150 000 одиниць продукції. Накладні витрати, які виникли безпосередньо у кожному цеху, є такими: цех № 1 – 261 745 грн; цех № 2 – 226 120 грн; цех № 3 – 93 890 грн; цех № 4 – 60 300 грн. Загальну суму недорозподілених накладних витрат розподілено за цехами так: цех № 1 – 40 %; цех № 2 – 35 %, цех № 3 – 20 %; цех № 4 – 5 %.

Накладні витрати ремонтного підрозділу розподілені між виробничими цехами порівну

Завдання 5.4. Меблева фабрика використовує позамовний метод калькулювання собівартості продукції і при калькулюванні включає всі складові виробничої собівартості для підготовки фінансової звітності. За поточний місяць по рахунку 23 «Виробництво» було зроблено такі записи (тис. грн): сальдо на початок місяця — 4 000. Протягом місяця на підставі первинних документів списано використані матеріали — 24 000; відображено нараховану заробітну плату основним робітникам та відповідні нарахування — 16 000; на підставі складеного розрахунку списано загальновиробничі витрати — 12 800; у дебет рахунка 26 «Готова продукція» віднесено 48 000 тис. грн. Відомо, що виробничі накладні витрати на фабриці розподіляють за ставкою (80 % від суми витрат на оплату праці основним робітникам). На 30 число у виробництві знаходилось одне замовлення № 165. Прямі трудовитрати на нього склали 2 000 тис. грн. Менеджер зі збуту мав неприємну розмову з клієнтом щодо якості готової продукції. Їх обох цікавить сума витрат на матеріали, яка була включена у собівартість замовлення № 165.

Завдання 5.5. У зв'язку з хворобою бухгалтер не завершив записи на рахунках обліку. На підприємстві ЗВСПВН дорівнює 4 грн. за 1 год. Праці основних виробничих працівників, які відпрацювали 5500 год. Робітники отримують 6 грн. за 1 год. Фактичні виробничі витрати підтверджені первинними документами на суму 24000 грн. Вам надали наступну інформацію, відображену бухгалтером на Т-рахунках. Оскільки ви розумієте взаємозв'язки між рахунками (кореспонденція рахунків) Вас попросили дати відповіді на такі питання:

1. Яким буде залишок на кінець за рахунками 20 «Запаси» та 66 «Розрахунки з оплати праці»?
2. Чому дорівнює величина незавершеного виробництва на кінець місяця?
3. Якою є собівартість реалізованої продукції?
4. Яким чином ЗВСПВН впливає на собівартість реалізованої продукції?

Тема 5. Облік і калькулювання за повними витратами

20 «Запаси»		23 «Виробництво»		26 «Готова продукція»	
С-до на 1.01		С-до на 1.01	40000	С-до на 1.01	20000
15000		1000		10000	
35000		ПМ 20000			
		ПЗП 33000			
90 «Собівартість реалізації»		66 «Розрахунки з оплати праці»		911 «Фактичні накладні витрати»	
			С-до на 1.01	24000	
			1000		
			40000		

ПМ – прямі матеріали;

ПЗП – пряма заробітна плата

Відповіді: 30000 грн, 41000 грн, 36000 грн, 22000 грн, збільшить на 2000 грн.

Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Розподіл непрямих витрат на виробництво спільних продуктів.
2. Розподіл виробничих накладних витрат з використанням різних баз розподілу.

Теми рефератів

1. Облік зайво- та недорозподілених накладних витрат у системі рахунків.
2. Розподіл накладних витрат на основі аналізу діяльності.
3. Підходи до розподілу непрямих витрат.
4. Розподіл адміністративних і збутових витрат на виробничих підприємствах.

Література: 3–6, 8, 9, 15, 24–26, 37, 41, 42, 45, 52, 53.

ТЕМА 6. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НЕПОВНИМИ (ЗМІННИМИ) ВИТРАТАМИ

Перелік питань

- 6.1. Особливості системи обліку калькулювання за неповними витратами.
- 6.2. Практичне застосування системи калькулювання неповних витрат.
- 6.3. Простий та розвинутий директ-костинг.

Після вивчення теми Ви повинні:

- визначати об'єкти витрат і мету калькулювання;
- знати сферу застосування калькулювання неповних витрат;
- вміти застосовувати калькулювання неповних витрат для підготовки інформації з метою обґрунтування управлінських рішень.

Методичні рекомендації до вивчення теми

Зверніть увагу на те, що підприємство може застосовувати різні підходи до калькулювання витрат при складанні зовнішньої та внутрішньої звітності. Калькулювання змінних витрат дає змогу визначити маржинальний дохід, який широко використовують для аналізу прибутковості окремих елементів та прийняття управлінських рішень. Маржинальний дохід відображає внесок певного сегмента у покриття постійних витрат і формування прибутку. Вам необхідно навчитися готувати Звіти про прибуток із застосуванням маржинального підходу з метою оцінки діяльності структурних підрозділів чи виробничих ліній, прийняття рішень типу «скорочення (розширення) певного сегменту діяльності». Існують проста і розвинута моделі калькулювання змінних витрат. Ви повинні знати сутність системи директ-костинг та її практичне застосування.

Ключові поняття: собівартість, оцінена за змінними витратами, калькулювання повної та неповної («урізаної» собівартості), директ-кост; маржинальний дохід (виробничий та загальний), внесок у покриття, маржинальний підхід до підготовки внутрішньої сегментної звітності про прибуток.

6.1. Особливості системи обліку калькулювання за неповними витратами

Особливості системи обліку за неповними витратами полягають у відношенні до постійних витрат і розкриваються у наступному визначенні:

Калькулювання неповних витрат передбачає включення до виробничої собівартості лише змінних виробничих витрат

Уважно перегляньте взаємозв'язки між окремими блоками на наступному рисунку:

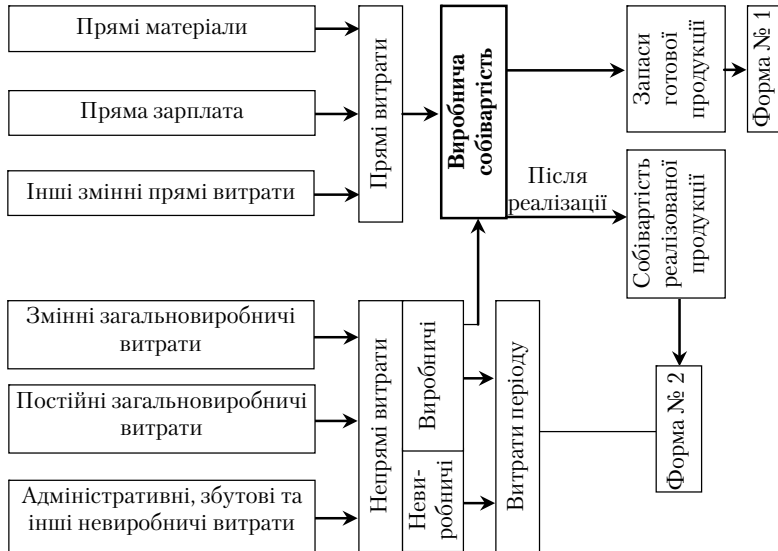


Рис. 6.1. Концепція калькулювання неповних витрат

6.2. Практичне застосування системи калькулювання неповних витрат

Калькулювання неповних витрат використовують у нестандартних (нетипових) ситуаціях для підготовки внутрішньої звітності. Зрозуміти особливості цієї методики можна лише у порівнянні з калькулюванням неповних витрат.

Розглянемо умовний приклад на матеріалах ПП «Імпульс» (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Вихідні дані по підприємству «Імпульс» за 1 квартал 200X р.

№ п/п	Показник	Місяць		
		01	02	03
1	Вироблено, одиниць	1 000	1 000	1 000
2	Реалізовано, одиниць	1 000	500	1 500
3	Ціна за одиницю, грн	10	10	10
4	Змінні витрати на одиницю:			
	– виробничі	5	5	5
	– операційні	2	2	2
5	Постійні витрати:			
	– виробничі	800	800	800
	– операційні	400	400	400

Підготуємо Звіти про прибуток, використовуючи калькулювання повних і неповних витрат за формою:

Звіт про прибуток (калькулювання неповних витрат)

№ п/п	Показник	Місяць		
		01	02	03
1	Дохід (ціна × обсяг реалізації)	10 000	5 000	15 000
2	Собівартість реалізованої продукції (змінні виробничі × обсяг реалізації)	(5 000)	(2 500)	(7 500)
3	Виробничий маржинальний дохід (п. 1–п. 2)	5 000	2 500	7 500

Продовження табл.

4	Змінні операційні витрати (змінні операційні × обсяг реалізації)	(2 000)	(1 000)	(3 000)
5	Загальний маржинальний дохід	3 000	1 500	4 500
6	Постійні витрати (виробничі та невиробничі)	(1 200)	(1 200)	(1 200)
7	Операційний прибуток	1 800	300	3 300

Особливістю цього Звіту є розкриття інформації про формування прибутку з ілюстрацією маржинального доходу (у верхній частині як різниці між доходом та змінними витратами, а у нижній частині як внеску в покриття постійних витрат та отримання прибутку). У дужках показано суми, які вираховуються з попередніх сум.

Звіт про прибуток
(калькулювання повних витрат)

Показники	Місяць		
	01	02	03
1. Реалізація	10 000	5 000	15 000
2. Собівартість реалізованої продукції (змінні виробничі + постійні виробничі + обсяг виробництва × обсяг реалізації)	$5 \cdot 1500 + \frac{800}{1000} \times 1000 = 8700$	$5 \cdot 500 + \frac{800}{1000} \times 1000 = 2900$	$5 \cdot 1500 + \frac{800}{1000} \times 1000 = 8700$
3. Валовий прибуток (п. 1 – п. 2)	4 200	2 100	6 300
4. Операційні витрати	$2 \cdot 1000 + 400 = 2400$	$2 \cdot 500 + 400 = 1400$	$2 \cdot 1500 + 400 = 3400$
5. Операційний прибуток	1 800	700	2 900

За назвою та змістом суттєво відрізняється інформація, наведена у третьому рядку цих звітів, оскільки по-різному визначено собівартість реалізованої продукції (маржинальний дохід не дорівнює валовому прибутку).

Маржинальний дохід — це різниця між виручкою та змінними витратами, понесеними для певного обсягу реалізації, а валовий прибуток є різницею між виручкою та всіма витратами, пов'язаними з випуском продукції та понесеними витратами для створення певного обсягу реалізації

При калькулюванні повних витрат змінна частина виробничих витрат збільшена на суму постійних виробничих витрат. Постійні виробничі витрати включено до собівартості за ставкою (800/1000). У січні обсяг виробництва та реалізації співпадають, тому варіант калькулювання на фінансовий результат не має впливу. У лютому та березні мають місце розбіжності в обсягах виробництва та реалізації, тобто наявність залишків впливає на величину прибутку у Звітах (рис. 6.2).

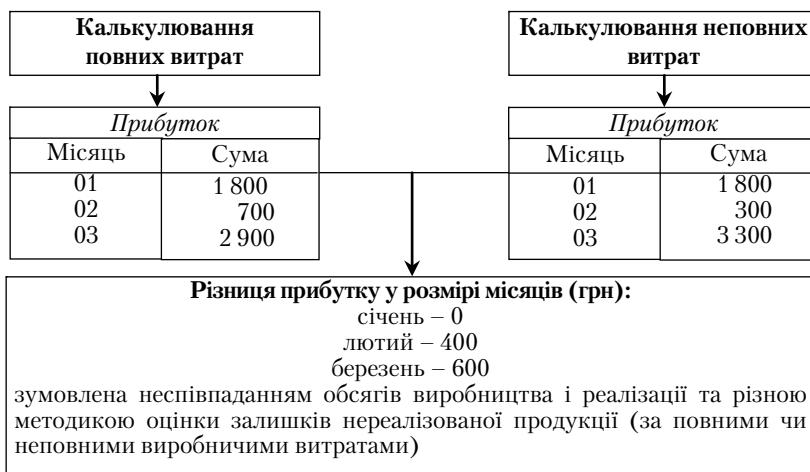


Рис. 6.2. Причини розбіжностей у величині прибутку

Якщо у лютому місяці мали місце залишки нереалізованої продукції у кількості 500 од., то їх можна було оцінити по-різному:

– за неповними витратами:

$$500 \text{ од.} \cdot 5 = 2\,500 \text{ грн (змінні витрати);}$$

– за повними витратами:

$$[500 \text{ од.} \cdot 5 = 2\,500 \text{ грн (змінні витрати)}] + \left[\frac{800}{1\,000} \text{ (ставка розподілу} \right. \\ \left. \text{ постійних виробничих витрат)} \cdot 500 \text{ од.} \right] = 2\,900 \text{ грн.}$$

Отже, різниця в оцінці запасів становить 400 грн (2 900 – 2 500), що дорівнює різниці у величині прибутку (700 – 300).

Порівняльний аналіз калькулювання повних і неповних витрат дозволяє зробити висновок про те, що кожний варіант крім особливостей має свої переваги та недоліки.

Аргументами на користь калькулювання повних витрат є такі:

- не перебільшується важливість постійних витрат;
- система дозволяє уникнути відображення фіктивних збитків, які будуть відображені у Звіті про прибуток;
- існує теоретична перевага: виробництво неможливе без постійних виробничих витрат;
- широке коло застосування: прийняття рішень у нестандартних ситуаціях, планування, контроль та оцінка.

Аргументами на користь калькулювання неповних витрат є такі:

- можна швидко одержати корисну інформацію для прийняття рішень, оскільки не має потреби розподіляти накладні постійні витрати;
- система позбавляє величину прибутку від впливу зміни запасів;
- система дозволяє уникнути завищення оцінки неліквідних запасів.

Аналітикам важливо розуміти, що обидва способи калькулювання не мають абсолютних переваг. На практиці більш поширеним є калькулювання повних витрат, оскільки це зумовлено вимогами підготовки фінансової звітності. При калькулюванні неповних витрат виходять з того, що постійні загальновиробничі витрати в основному пов'язані з часовим періодом, а не з обсягом випуску продукції, тому їх необхідно трактувати як витрати періоду. Отже, собівартість одиниці продукції при калькулюванні неповних витрат не включає постійні виробничі витрати.

У Звіті про прибуток, підготовленому на основі калькулювання повних витрат, усі витрати, пов'язані з випуском продукції та понесені для отримання доходу (змінні та постійні виробничі) для отримання

валового прибутку, вираховуються з доходу. У Звіті про прибуток, підготовленому на основі калькулювання неповних витрат, усі змінні витрати, понесені для отримання доходу, для визначення внеску у покриття спочатку вираховуються з доходу, а потім з маржинального доходу вираховують постійні витрати для визначення величини прибутку.

Операційний прибуток при калькулюванні неповних витрат змінюється тільки під впливом обсягу реалізації, а при калькулюванні повних витрат — під впливом обсягу реалізації та запасів (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Порівняння операційного прибутку при калькулюванні повної та неповної собівартості

Співвідношення обсягів	Прибуток при калькулюванні повних витрат	Прибуток при калькулюванні неповних витрат
Виробництво дорівнює реалізації	однаковий	однаковий
Виробництво більше реалізації	більший	менший
Виробництво менше реалізації	менший	більший

Оскільки постійні витрати залишаються незмінними при зміні управлінських рішень, а отже, є нерелевантними, то при прийнятті рішень більш корисним є калькулювання неповних витрат, воно розширює межі аналізу через дослідження внеску в покриття постійних витрат та отримання прибутку певним сегментом діяльності (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Порівняльна характеристика калькулювання повної та неповної собівартості

Ознака	Калькулювання повної собівартості	Калькулювання неповної собівартості
Повнота включення постійних виробничих витрат	Включаються незалежно від характеру реагування на зміну обсягів діяльності. Основні витрати включаються прямим способом, а накладні — за ставкою розподілу (методика дозволяє врахувати фактичний обсяг діяльності)	Включаються тільки змінні виробничі витрати, постійні витрати «урізаються», тому деколи таку собівартість називають «урізаною» чи скороченою, «маржинальною». Між тим маржинальні витрати не є синонімом змінних витрат, тому не вважаємо за доцільне називати неповну собівартість маржинальною

Продовження табл. 6.3

<p>Мета використання</p>	<p>Підготовка зовнішньої звітності, обґрунтування довгострокових управлінських рішень</p>	<p>Підготовка внутрішньої сегментної звітності, обґрунтування короткострокових управлінських рішень щодо оцінки економічної доцільності прийняття додаткового замовлення при неповному завантаженні виробничих потужностей, для оцінки внеску в покриття загальних постійних витрат певним сегментом діяльності, при обґрунтуванні рішення про його скорочення (розширення), підготовка прогнозів щодо обсягів діяльності (покриття маржинальним доходом маржинальних витрат) тощо</p>
<p>Відповідність економічній ситуації</p>	<p>Доцільно застосовувати при стабільному бізнес-середовищі та повному завантаженні виробничих потужностей</p>	<p>Доцільно застосовувати при нестабільному бізнес-середовищі та недовантаженні виробничих потужностей</p>
<p>Вплив на оцінку залишків і на фінансовий результат</p>	<p>Якщо обсяг виробництва і реалізації співпадуть, то розбіжностей не виникатиме. Якщо обсяг виробництва перевищує обсяг реалізації, то собівартість нереалізованих запасів буде більшою на суму розподілених постійних накладних витрат. Внаслідок цього загальні витрати, включені у Звіт про прибуток, будуть меншими, а прибуток відповідно — більшим. І навпаки</p>	<p>Якщо обсяг виробництва і реалізації співпадуть, то розбіжностей не виникатиме. Якщо обсяг виробництва перевищує обсяг реалізації, то собівартість нереалізованих запасів буде меншою, загальні витрати більшими, а прибуток — меншим. І навпаки</p>
<p>Ступінь деталізації інформації при розрахунку фінансового результату</p>	<p>Обмежений: у Звіті виділяють валовий та операційний прибуток</p>	<p>Достатньо глибокий: у Звіті виділяють виробничий та операційний маржинальний доходи, які показують внески в отримання операційного прибутку. Кількість видів маржинального доходу, включених у Звіт, залежить від бажання аналітика і дозволяє створити багатоступеневий алгоритм розрахунку фінансового результату</p>

Продовження табл. 6.3

Зв'язок із рентабельністю окремих сегментів діяльності	Слабкий, оскільки за кожним видом не визначається	Сильний, оскільки маржинальний дохід визначають за кожним видом
Можливість проведення аналітичних розрахунків	Обмежена	Широка
Оперативність калькуляційних розрахунків	Ускладнена необхідністю підготовки розрахунків розподілу постійних витрат, фактична величина яких у кінці місяця не завжди відома	Забезпечується, оскільки навіть при необхідності визначення собівартості для цілей ціноутворення постійні накладні витрати включаються за встановленим відсотком до змінних витрат
Головний принцип	Точність	Оперативність

Застосування калькулювання неповних витрат дозволяє проводити маржинальний аналіз з метою обґрунтування оперативних управлінських рішень; досліджувати взаємозв'язок між витратами, обсягом та прибутком, що використовується в оперативному та стратегічному управлінні

Отже, вибір системи обліку виробничих витрат залежить від мети, яку ставить керівництво, а отже, і бухгалтер-аналітик. Якщо має місце лише орієнтація на виробництво й основною метою своєї діяльності воно ставить удосконалення калькулювання та контролю витрат, то обирається метод обчислення повних витрат. Якщо головним є прийняття управлінських рішень, орієнтація на ринок, то застосовують метод калькулювання неповних витрат (рис. 6.3).

Вибір і проектування системи обліку витрат і калькулювання собівартості здійснюється з урахуванням чотирьох принципів: ефективність, контроль, узгодженість, гнучкість.

Принцип ефективності полягає у тому, щоб ефективність нової системи обліку була вищою, ніж попередня, як за понесеними витратами, так і за результатами, які вона забезпечить.



Рис. 6.3. Цілі і завдання систем обліку повних і неповних витрат

Принцип контролю полягає в тому, що система повинна забезпечити механізм захисту інтересів власника, його майна, забезпечити інформацією для прийняття управлінських рішень.

Принцип узгодженості передбачає відповідність обраної системи організаційній структурі підприємства, його кадровому персоналу, рівню забезпеченості ПЕОМ.

Принцип гнучкості передбачає можливості системи задовольняти нестандартні проблеми бізнесу, допомагати вирішувати нові завдання, які постійно з'являються та потребують вирішення.

Система обліку витрат має відповідати цим принципам і бути доопрацьованою згідно з потребами менеджерів підприємства.

6.3. Простий та розвинутий директ-костинг

В економічній літературі неповні витрати деколи ототожнюють з прямими витратами, а систему обліку називають «директ-костинг». Вважається, що саме в цій системі досягається високий ступінь інтеграції обліку, аналізу і фінансового менеджменту.

Систему «директ-костинг» запровадив у 1936 р. американський економіст Джонатан Гарррісон. На початку практичного застосування директ-костингу до собівартості включалися тільки прямі змінні витрати. Непрямі витрати без віднесення до об'єкта витрат відносили безпосередньо на зменшення фінансового результату. Така методика повністю відповідала назві, оскільки «*direct*» — означає прямий, точний напрям; «*cost*» — витрати, собівартість. Частина витрат спрямовувалася на формування собівартості, а частина — на зменшення фінансового результату. Згодом директ-костинг трансформувався в систему, при якій до собівартості почали включати не лише прямі (основні) змінні витрати, а і змінні накладні витрати. Тому назва директ-костингу вже не відображала сутності способу і з'явився термін «верібл-костинг» (змінні витрати).

Особливостями директ-костингу є те, що облік і планування собівартості здійснюється тільки за змінними витратами, а постійні витрати безпосередньо списуються на фінансовий результат, запаси оцінюються за змінними витратами, існує можливість багатосупинчастої побудови Звіту про фінансові результати з метою аналізу внеску у покриття постійних витрат та отримання прибутку окремих сегментів діяльності.

Крім того зауважимо, що маржинальним доходом визнають, з одного боку, різницю між виручкою (доходом) та змінними витратами, а з іншого — суму постійних витрат і прибутку. Розрахункові формули для маржинального доходу (CM) можна вивести із рівняння виручки (доходу) (V), яка повинна забезпечити покриття постійних (FC) та змінних (VC) витрат і забезпечити отримання прибутку (P):

$$V = FC + VC + P. \quad (6.1)$$

Якщо видозмінити рівняння наступним чином: $V - VC = FC + P$, то побачимо, що слухним є як визначення, притаманне європейським економістам — маржинальний дохід ($CM = V - VC$), так і англomовним економістам, які частіше використовують поняття *внесок у покриття* ($CM = FC + P$). Необхідно наголосити головне: маржинальний дохід показує внесок у покриття постійних витрат та отримання прибутку.

Наявність у розрахунках маржинального доходу забезпечує можливість оцінювання діяльності підрозділів, внеску окремих видів продукції в загальні результати, прийняття рішення щодо ціноутворення при наявності вільних виробничих потужностей тощо. На практиці застосовують два варіанти директ-костингу:

- простий, згідно з яким у собівартість включаються лише *прямі* змінні витрати;
- розвинутий, згідно з яким у собівартість продукції включаються крім *прямих* змінних витрат також *прямі* постійні витрати на виробництво і реалізацію продукції. Розглянемо приклад.

Таблиця 6.4

Розрахунок фінансового результату (простий директкостинг)

(грн)

Показник	Сегменти діяльності			
	А	В	С	Разом
Виручка від реалізації,	25000	30000	50000	105000
Прямі змінні витрати	18000	25000	32000	75000
Маржинальний дохід	7000	5000	18000	30000
Коефіцієнт маржинального доходу	0,28	0,17	0,36	0,29
Постійні витрати				21000
Фінансовий результат				9000

В результаті розрахунку встановлено, що виручка від реалізації покриває понесені витрати. Відносний показник маржинального доходу (коефіцієнт) показує ступінь вигідності окремих сегментів діяльності. Так, сегмент С має найбільший внесок в покриття загальних постійних витрат. Отже, завдяки використанню директ-костингу за кожним сегментом можна визначити його рейтинг, що важливо для планування обсягів діяльності. При простому директ-костингу не відслідковуються причинно-наслідкові зв'язки між видами продукції та постійними витратами. Тому від загальної суми маржинального доходу віднімають загальну суму постійних витрат, а отже обчислюють загальний фінансовий результат. Застосування розвинутого директ-костингу пов'язано з тим, що деякі специфічні постійні витрати можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного сегменту (без умовного розподілу). У розрахунках виділяють показник «напівмаржа» різниця між маржинальним доходом та прямими постійними витратами.

Таблиця 6.5

**Розрахунок фінансового результату
(розвинутий директ-костинг)**

(грн)

Показник	Сегмент діяльності			
	А	В	С	Разом
Виручка від реалізації	10000	13000	1000	24000
Змінні витрати (прямі)	6000	5000	500	11500
Маржинальний дохід 1	4000	8000	500	12500
Прямі постійні витрати	1000	6000	200	7200
Маржинальний дохід 2 (напівмаржа)	3000	2000	300	5300
Коефіцієнт маржинального доходу 2	0,3	0,15	0,3	0,22
Загальні постійні витрати				5000
Фінансовий результат				300

Отже, не дивлячись на те, що сегмент В має найсуттєвіший внесок в покриття постійних витрат (8000 грн), вигідність його вдвічі менша,

ніж сегментів А і С. Рішення щодо виробництва найрентабельніших сегментів приймається на основі абсолютної та відносної суми маржинального доходу.

Крім того, якщо виникатиме необхідність оцінки в умовах наявності обмежувальних чинників (L), можна буде скористатися коефіцієнтом маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника (k_{cm}), визначеного за формулою:

$$k_{cm} = \frac{CM}{L}, \quad (6.2)$$

де CM – маржинальний дохід;
 L – обмежувальний чинник.

Розглянемо приклад. Підприємство розглядає пропозиції трьох замовників, маючи обмежену кількість робітників для їх виконання.

Таблиця 6.6

Розрахунок фінансового результату у розрізі замовлень

Показник	Замовлення			
	1	2	3	Разом
Виручка від реалізації, грн	25000	30000	50000	105000
Прямі змінні витрати	18000	25000	32000	75000
Маржинальний дохід	7000	5000	18000	30000
Коефіцієнт маржинального доходу (у % до виручки)	0,28	0,17	0,36	0,29
Необхідна кількість людино-год.	50000	45000	180000	x
Коефіцієнт маржинального доходу (у % до к-ті людино-год.)	0,14	0,11	0,10	x
Постійні витрати				21000
Фінансовий результат				9000

Недивлячись на те, що за замовленням №3 найвищий коефіцієнт маржинального доходу (0,36), при наявності обмежувального чинника цей сегмент є найменш привабливим ($k_{cm} = 0,10$ і є найменшим).

Термінологічний словник

Змінні витрати — витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівзмінні витрати — витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівпостійні витрати — витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.

Невизначеність, непевність — відсутність достатньої інформації про можливі події.

Калькулювання неповних (змінних витрат) — метод калькулювання, який передбачає включення у собівартість продукції тільки змінних виробничих витрат.

Калькулювання на основі діяльності — це метод калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Калькулювання повних витрат — метод калькулювання, який передбачає включення у собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих витрат.

Маржальний дохід (СМ) — різниця між доходом від реалізації продукції та сукупними змінними витратами підприємства, або різниця між ціною та змінними витратами на одиницю, або сума постійних витрат і прибутку (внесок у покриття).

Завдання для виконання практичної частини

Завдання 6.1. Скласти звіти про прибуток при калькулюванні повної та неповної собівартості, якщо підприємство виробляє продукцію А і Б. *Витрати* на одиницю становлять (грн):

	Виріб А	Виріб Б
– прямі матеріали	1,20	2,30
– пряма зарплата	1,40	1,50
– змінні загальновиробничі витрати	0,70	0,80

Продовження табл.

– інші змінні операційні накладні витрати	0,15	0,20
Ціна реалізації становить:	5,55	6,00
Кількість виробленої продукції	1 500	1 000
Кількість реалізованої продукції	1 000	1 000
Витрати на обидва вироби становлять:		
– постійні загальновиробничі	110	110
– інші постійні операційні накладні витрати	50	50

Завдання 6.2. За даними таблиці 6.7 визначити собівартість одиниці продукції за системою директ-кост. Обсяг виробленої продукції за звітний період становить 1 000 одиниць.

Таблиця 6.7

Витрати підприємства за звітний період

Витрати підприємства	Сума, грн
– витрати на основні матеріали	15 000
– витрати на оплату праці робітників виробництва	6 000
– відрахування на соціальні заходи	?
– амортизація виробничого обладнання цехів	900
– заробітна плата керівників цехового рівня	800
– відрахування на соціальні заходи	?
– інші загальновиробничі витрати (умовно-змінні)	2 000
– витрати на пакування продукції у фабрикатному цеху	3 000
– витрати на щотижневу рекламу по радіо	980
– витрати на утримання обладнання у фабрикатному цеху	420

Завдання 6.3. За даними таблиці 6.8 проаналізувати ситуацію, опираючись на концепцію калькулювання неповних витрат, оцінюючи коефіцієнт маржинального доходу. З'ясувати, який внесок у покриття постійних витрат підприємства здійснює виробництво блоктотів. Підготувати рекомендації керівництву підприємства щодо збільшення загального прибутку фірми.

Таблиця 6.8

**Розрахунок прибутку підприємства за I півріччя
у розрізі окремих видів продукції**

№ з/п	Показники	Виріб			Разом
		календар	альбом	блокнот	
1	Кількість реалізованої продукції	25 00	3 000	2 000	×
2	Ціна за одиницю, грн	2	6	8	?
3	Дохід, грн	5 000	18 000	16 000	?
4	Прямі матеріальні витрати, грн	1 500	9 000	9 500	?
5	Прямі витрати на оплату праці, грн	750	3 000	4 000	?
6	Загальновиробничі витрати, грн				
	– змінні	800	1 000	1 700	?
	– постійні	700	900	1 500	?
7	Разом собівартість, грн	3 750	13 900	16 700	?
8	Адміністративні та витрати на збут (постійні)	100	100	100	?
	Витрати на пакування готової продукції	100	100	100	
9	Прибуток (збиток), грн	?	?	?	4 050

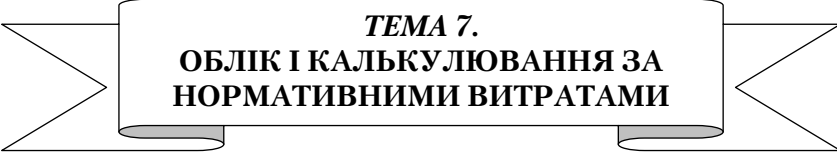
Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Багатоступеневий розрахунок маржинального доходу в умовах багатопродуктового виробництва.

Теми рефератів

1. Удосконалення простого директ-костингу.
2. Порівняльна характеристика американського та французького підходів до підготовки інформації на основі калькулювання неповної собівартості.

Література: 3–6, 8, 9, 15, 18, 20, 24–26, 37, 42, 45, 52, 53.



**ТЕМА 7.
ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА
НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ**

Перелік питань

- 7.1. Сутність і можливості нормативного методу.
- 7.2. Організація обліку відхилень від норм і складання нормативної калькуляції.
- 7.3. Порівняльна характеристика нормативного методу і системи стандарт-кост.
- 7.4. Поняття про аналіз відхилень.
- 7.5. Приклади дослідження відхилень.

Після вивчення теми Ви повинні:

- вміти пояснювати суть та значення системи обліку та калькулювання собівартості за нормативними витратами;
- знати формулу для розрахунку фактичної собівартості;
- використовувати нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- розкривати сутність системи «стандарт-кост» та переваги її використання для оперативного управління;
- здійснювати аналіз відхилень: матеріальних, трудових, накладних витрат та доходу.

Методичні рекомендації до вивчення теми

Значення системи обліку та калькулювання собівартості за нормативними витратами полягає у можливостях оперативного впливу на процес формування собівартості. Суть нормативного методу розкривається на основі його особливостей, які дозволяють вважати нормативний метод ефективним інструментом планування, оперативного контролю та аналізу. Ця тема дозволить сформулювати нові знання про організацію обліку відхилень від норм і складання нормативної калькуляції.

Фактична собівартість визначається за алгоритмом:
«Нормативна собівартість \pm відхилення від норм \pm зміна норм»

Ви повинні вміти порівнювати нормативний метод і систему стандарт-кост, володіти методикою аналізу відхилень, знати моделі дослідження відхилень, особливості обліку відхилень від стандартних витрат у різних системах калькулювання.

Ключові поняття: *норми, нормативи, нормативні витрати, нормативна калькуляція, відхилення від норм, класифікатори відхилень.*

7.1. Сутність і можливості нормативного обліку

На початку ХХ ст. Ф. Тейлором були розроблені пропозиції, що лягли в основу нормативного методу, який у 1911 р. у повному обсязі запровадив Дж. Чартер Гаррісон. У цей же період інженером Емерсоном були опубліковані статті щодо ролі обліку в підвищенні продуктивності праці, диференціації відхилень на ті, що є під контролем менеджерів і ті, що не залежать від них. З того часу у близько як 80 % компаній США застосовують систему нормативного обліку витрат. Суть цього методу ґрунтовно описана у книзі відомого англійського вченого Коліна Друрі. У вітчизняній науці нормативний метод пов'язаний з іменем М. С. Жебрака.

Сутність нормативного методу полягає в нормуванні витрат у розрізі статей для визначення нормативу на випуск одиниці продукції. *Нормативні витрати* відображають заздалегідь визначені витрати для досягнення цілей бізнесу в умовах ефективного виробництва. Якщо показники бюджету відносяться до всієї діяльності, то норматив — до одиниці продукції.

Введення в облік уявлення про нормативні (стандартні) витрати було значним практичним кроком подальшого використання в обліку принципів кібернетики. Якщо раніше бухгалтерський облік був побудований на реєструванні фактів, що вже здійснилися в господарському житті, і відображав лише прямий зв'язок між здійсненим фактом і суб'єктом управління, то тепер з'явилася можливість забезпечення зворотного зв'язку, за рахунок дієвого контролю за ходом бізнес-процесів.

Система обліку та калькулювання за нормативними витратами ґрунтується на розробці нормативних витрат на фактичний обсяг виробництва у розрізі центрів відповідальності, зіставленні нормативних і фактичних витрат, аналізі відхилень, з'ясуванні причин виникнення відхилень, коригувальних діях.

Основними її елементами є облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм. Вона сприяє підвищенню рівня оперативного управління виробництвом, оскільки забезпечує вирішення таких завдань:

- створення системи діючих прогресивних норм та нормативів і на їх основі визначення нормативного рівня витрат (собівартості);
- одержання інформації про витрати за нормами на окремі об'єкти витрат за статтями калькуляції;
- реєстрацію та облік в оперативному порядку змін норм і нормативів, відхилень від норм за місцями і причинами виникнення та відповідальними службами;
- контроль та узагальнення даних про фактичні витрати і непродуктивні витрати;
- розрахунок фактичної собівартості на основі попередньо розрахованих витрат (нормативної калькуляції);
- збір даних про виробничі витрати для формування раціональної техніко-економічної політики на підприємстві;
- створення облікової бази для нормування, планування, бюджетування;
- постійне підвищення достовірності, точності, оперативності обліку;
- оцінка результатів роботи виробничих підрозділів і підприємства загалом.

Новизна сучасного підходу полягає в органічному взаємозв'язку обліку витрат за видами, місцями виникнення та об'єктами калькулювання, центрами відповідальності, щоб посилити контрольні функції в умовах поширення системи комп'ютеризації системи управління підприємством. Створення автоматизованого банку даних дозволить фіксувати в первинних облікових документах тільки обсяг виконаної роботи та відхилення від норм. Визначення суми витрат здійснюватиметься на основі інформації, яка зберігається у банку

даних, обсягу робіт, відхилень від норм. Відпадає потреба у паперових носіях, використовуватимуться реєстратори та датчики. Зростає достовірність облікових даних. Вони уніфікуються, стають однаково корисними для всіх видів обліку.

Така система найкраще підходить для виробничих підприємств, чия діяльність складається з однакових операцій, які повторюються, тому застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості (машино-будівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), коли здійснюється масове та серійне виробництво різноманітної і складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів.

Отже, зауважте, що система обліку та калькулювання за нормативними витратами включає:

- поточний облік витрат окремо за діючими нормами і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- системний облік зміни самих норм;
- складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;
- визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм;
- формування звітів про витрати з деталізацією відхилень.

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 теж застосовувати фактичний рівень виробництва, якщо він наближається до нормальної потужності

Передумовою створення такої системи є розробка норм споживання ресурсів, цін (тарифів) на ці ресурси та підготовка нормативної калькуляції. Розробка норм здійснюється:

- опираючись на попередній досвід;
- базуючись на експериментальних методах.

Розрізняють такі основні види норм — ідеальні та практичні (базові, досяжні).

Метою підготовки нормативної калькуляції є:

- оцінка вартості виготовленої продукції, незавершеного виробництва, браку у виробництві;
- *планування та контроль*.

Завдяки зазначеним вище особливостям система є ефективним інструментом для:

1) *планування*. Наявність норм спрощує планування потреб у виробничих ресурсах (обладнанні, матеріалах, персоналі) та фінансах для придбання цих ресурсів. Формування на базі норм витрат планових калькуляцій дає змогу планувати витрати, програму випуску, ціни та обсяги реалізації, а також виручку та майбутній прибуток.

2) *оперативного контролю й прийняття управлінських рішень*. У процесі виробництва внаслідок різноманітних причин виникають відхилення від нормального режиму технологічного процесу, а разом із ними і відхилення в споживанні виробничих ресурсів, що викликає, як правило, додаткові витрати на виробництво. Оперативним виявленням причин, що призвели до відхилень, можна відновити нормальний хід виробничого процесу та уникнути негативних відхилень у майбутньому;

3) *аналізу*. Внаслідок використання аналітичної класифікації виявлених відхилень за причинами та винуватцями, об'єктами обліку, реально ще до закінчення звітного періоду спрогнозувати результати діяльності підприємства в цілому, окремих місць виникнення витрат і центрів відповідальності.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, що є відхиленнями від норм. Це досягається щоденним документуванням витрат за основними їх видами, викликаними відхиленнями від норм, або розрахунками за порівняно короткі періоди часу.

7.2. Організація обліку відхилень від норм і складання нормативної калькуляції

Відхиленням від норм вважається як економія, так і перевитрати матеріальних, трудових витрат (у тому числі зумовлених заміною сировини та матеріалів, оплатою непередбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відступи від нормативних умов праці тощо) та накладних витрат.

На підприємствах здійснюється чіткий контроль за додержанням норм витрат, з тим щоб не допускати необґрунтованих відступів від встановленої технології виготовлення виробів, нераціональної заміни сировини та матеріалів, перевищення встановлених норм витрат.

Відхилення від норм допускається тільки з дозволу відповідальних працівників підприємства. Майже усі випадки відхилення від норм оформляються відповідними документами й обліковуються. Облік відхилень проводиться з метою забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією про розміри, причини і винуватців додаткових, не передбачених нормами, витрат і вжиття необхідних заходів для запобігання їм, а у разі економії — з метою поширення передового досвіду. Для організації обліку відхилень розробляють класифікатори причин і винуватців відхилень від норм (матеріалів, праці, накладних витрат). Ознайомтеся з деякими прикладами (табл. 7.1, 7.2).

Таблиця 7.1

Класифікатор причин і винуватців відхилень від норм використання борошна, матеріалів та напівфабрикатів

Причини відхилень	Код	Винуватці відхилень	Код
1. Відхилення фактичної вологості від базисної	11	Постачальники	9
		Відділ постачання	8
		Лабораторія	2
		Адміністрація	1
		Технолог	6
2. Заміна матеріалів замість передбаченої рецептурою	12	Адміністрація	1
		Технолог	6
і т.д.			

**Класифікатор причин і винуватців відхилень
від норм витрат на оплату праці**

Причини відхилень	Код	Винуватці відхилень	Код
1. Невідповідність розряду виконуваної роботи розряду робітника	21	Адміністрація	1
2. Оплата простоїв не з вини робітника і т.д.	22	Адміністрація Інженер-механік	1 10

Протягом місяця складають спеціальні повідомлення про зміни норм, які беруть до уваги в кінці місяця при коригуванні нормативної калькуляції. Нормативна калькуляція розробляється на всі вироби, що випускаються на підприємстві, за даними конструкторсько-технологічної та іншої документації на базі діючих на початок звітнього періоду норм. Якщо окремі види виробів виготовляються у різних варіантів, їх нормативна собівартість визначається для кожного варіанта виготовлення окремо.

Нормативна калькуляція використовується (крім визначення фактичної собівартості) для оцінки браку і залишків незавершеного виробництва, обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості та матеріаломісткості за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін.

Нормативна калькуляція складається послідовно на деталі, вузли, збірні з'єднання і виріб у цілому або на виріб у цілому. Нормативна собівартість вузла є сумою собівартості всіх деталей, які входять до складу даного вузла, з додаванням до нього вартості матеріалів, що витрачаються на складання, суми заробітної плати робітників, зайнятих на складанні, та відповідних сум витрат на обслуговування й управління (виходячи з кошторису).

Собівартість окремих деталей включається до нормативної калькуляції вузла за нормативними калькуляціями деталей, а витрати на складання вузла — за технологічними картами складання.

В окремих виробництвах допускається складання нормативної калькуляції на виріб у цілому, без поділу на деталі й вузли.

При цьому вартість матеріальних ресурсів, а також інших прямих витрат визначається за зведеними нормами витрат, складеними

технологічними і конструкторськими відділами, та з урахуванням діючих цін. Трудомісткість і сума заробітної плати розраховуються за зведеними даними відділу праці й заробітної плати, одержаними на основі технологічних карт або іншої технічної документації, що відображають рівень норм заробітної плати на початок місяця.

Витрати на обслуговування виробництва й управління, а також інші види витрат, на які норми не розроблені, можна включати до нормативної калькуляції згідно з бюджетами цих витрат.

Вихідними матеріалами для складання нормативної калькуляції є:

- конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством, і комплектуючі відомості на покупні деталі із зазначенням використання у вузлах і виробих;
- технологічні маршрути виготовлення деталей, складання вузлів і виробів;
- норми витрат основних матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, що витрачаються на виготовлення деталей, вузлів, виробів;
- подетально-прооперційні розрахунки трудових витрат основних робітників, зайнятих виготовленням деталей, вузлів і виробів;
- номенклатура матеріалів і покупних комплектуючих виробів;
- інші документи, які є основою для первинного складання нормативної калькуляції.

Для складання нормативної калькуляції не застосовуються технічні нормативи з укрупненими позиціями, норми на виріб-аналог з поправочними коефіцієнтами до них, або на виріб-представник, середньозважені норми тощо. Тому названі вище документи у разі потреби уточнюються й виправляються.

Нормативна собівартість на види продукції визначається відповідно до прийнятого на підприємстві варіанта зведеного обліку витрат (напівфабрикатного або безнапівфабрикатного). У разі застосування напівфабрикатного варіанта обліку визначенню нормативної собівартості виробу передують обчислення собівартості напівфабрикатів. При цьому у нормативній калькуляції виділяється спеціальна комплексна стаття, у якій цехи-споживачі відображають собівартість одержаних від цехів попередньої обробки напівфабрикатів. У разі за-

стосування безнапівфабрикатного варіанта в нормативній калькуляції виділяються витрати окремих цехів.

Діючі (поточні) норми розробляються на кожний вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем технології, організації виробництва і праці. Ці норми використовуються для безпосереднього відпуску матеріалів на виробничі потреби і нарахування заробітної плати. Це дає змогу зіставляти з ними фактичні витрати з усього комплексу ресурсів, що використовуються на виробництво. Норми систематизуються в специфікаціях норм витрат матеріалів і в картах норм часу та розцінок.

На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві, незалежно від їх причин, виписуються повідомлення.

Перелік причин зміни норм здійснюється за основними напрямками техніко-економічних факторів, що застосовуються для розрахунку завдань зі зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

У повідомленнях про зміну норм поряд із зазначенням попередньої і нової норми, а також одержаної різниці обов'язково зазначається точна дата впровадження нової норми.

Всі зміни норм впроваджуються у виробництво тільки після їх внесення до нормативно-технологічної документації.

Для своєчасного впровадження у виробництво всіх змін на підприємствах встановлюються графіки, маршрути, терміни проходження повідомлень та їх надходження до нормативних бюро, відділу матеріально-технічного забезпечення, бухгалтерії, цехів-виконавців.

Повідомлення про зміни норм витрат матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива й енергії, норм часу, виробітку, обслуговування і розцінок оформлюються відповідальними виконавцями.

На підприємствах повинен здійснюватися систематичний контроль за своєчасним оформленням зміни норм, внесенням змін до технічної і планової документації та застосуванням змінених норм в оперативній роботі цехів і відділів.

Зміни діючих норм необхідно приурочувати до початку місяця. Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами до кінця звітного місяця виявляється і враховується окремо. Всі зміни норм, введені протягом місяця, вносяться до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця.

На підприємствах тих галузей промисловості, де планові норми витрат близькі до діючих (гумової, меблевої і деяких інших), для обчислення фактичної собівартості продукції замість нормативної може бути використана планова калькуляція.

Існує правило, за яким ля складання нормативної, планової і звітної калькуляції застосовується єдина номенклатура статей витрат.

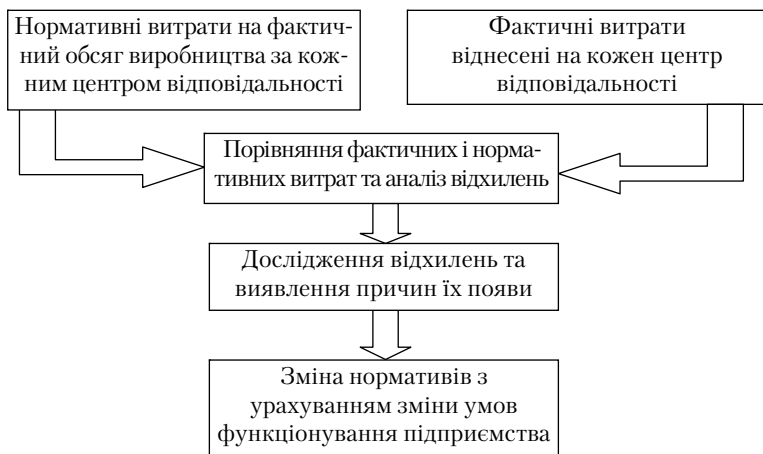


Рис. 7.1. Сутність нормативного методу

Для обліку матеріальних витрат і відхилень фактичних витрат від нормативних застосовують методи *сигнального документування, партійного розкрою та інвентарний*. Для обліку витрат на оплату праці використовують методи обліку виробітку за кінцевою виробничою операцією, інвентарний, розрахунковий та метод обліку за кожною виробничою операцією. Можливі три варіанти обліку за нормативними витратами, які ґрунтовно описані у підручнику Нападовської Л. В. [9].

Важливе місце в організації нормативного методу обліку займає *документальне оформлення відхилень* від норм і зміни норм.

Відхилення від норм оформляють, в основному, сигнальними документами, які відрізняються від звичайних іншим кольором або червоною лінією, з метою акцентування уваги керівництва на їх наяв-

ність. На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві незалежно від їх причин, виписують повідомлення, в яких відображають попередню та нову норми, а також вказують точну дату впровадження нової норми.

Повідомлення про зміни норм витрат матеріалів, придбаних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива й енергії, норм часу, виробітку, обслуговування й розцінок заповнюють відповідальні виконавці.

Зміни норм, як правило, впроваджують на початку місяця, але таких правил не завжди слід дотримуватися. На підприємствах машинобудування з масовим характером виробництва зміни норм впроваджують у разі необхідності.

За характером оформлення *відхилення від норм* поділяють на *документально оформлені, розраховані та невраховані*.

Документально оформлені виникають у разі зміни технології та організації виробництва, заміни одного матеріалу іншим та в деяких інших випадках, пов'язаних зі змінами в процесі діяльності.

На основі розрахунків визначають відхилення непрямих витрат, до яких належать загальновиробничі.

Невраховані відхилення можуть бути виявлені під час проведення інвентаризації незавершеного виробництва. Причини їх виникнення — недоліки в організації документального оформлення приймання та використання матеріальних цінностей. Підсумкові дані відхилень від норм за видами продукції вносять у відомість обліку витрат виробництва.

Відхилення фактичної собівартості від нормативної виявляється окремо й щомісячно списується на фінансовий результат. Якщо фактична собівартість готової продукції менша від нормативної, то здійснюють сторнуючий запис (на суму економії):

Д-т 901 «Собівартість реалізації».

К-т 29 «Випуск продукції (робіт, послуг)».

Якщо фактична собівартість більша від нормативної, тоді відображається додатковий запис:

Д-т 901 «Собівартість реалізації».

К-т 29 «Випуск продукції (робіт, послуг)».

Аналітичний облік відхилень від норм здійснюють за місцями виникнення, видами продукції та причинами, які спричинили ці відхилення.

Ефективного контролю можна досягти лише шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними за кожним центром відповідальності, видом продукції та статтею.

Розрізняють *позитивні/негативні відхилення*. Позитивні відхилення виникають внаслідок порушень технології, організації та управління виробництвом. Це може бути використання неякісного інструменту, заміна матеріалів, а також перевитрати внаслідок вимушених зупинок обладнання.

Негативні відхилення пов'язані з економією різних видів матеріальних цінностей у результаті раціональнішого їх використання, впровадження прогресивних і безвідходних технологій без погіршення якості продукції.

Наявність виявлених відхилень свідчить про необхідність регулювання виробничого процесу для відновлення нормального його проходження або для запобігання подібним випадкам. Прийняття рішень щодо регулювання виробничого процесу залежить від величини і причин відхилення та винуватців цих відхилень. Наявність виявлених відхилень, у свою чергу, впливає на форму та структуру звітів, які слід формувати за причинами і винуватцями відхилень, видами продукції та статтями витрат.

Нормативний метод забезпечує зворотні зв'язки між суб'єктом і об'єктом управління, чим досягається найбільш ефективний контроль.

Поділ витрат на норми та відхилення від норм забезпечує оперативне реагування на відхилення і дає змогу визначити фактичну собівартість як суму (різницю) нормативної собівартості та відповідної питомої ваги відхилень від норм за кожною статтею. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дає змогу попередньо, не очікуючи відомостей про всі фактичні витрати, до кінця місяця визначати фактичну собівартість продукції, а також оперативну аналізувати причини відхилень та їх винуватців.

Отже, в системі обліку за нормативними витратами застосовуються три показники: *витрати в межах норм, відхилення внаслідок зміни норм та внаслідок технічних, технологічних і організаційних причин*, які існували в процесі діяльності.

Ефективність нормативного методу визначається за таких умов:

– нормативи розроблено для умов ефективного виробництва;

- для визначення ефективності діяльності постійно проводиться порівняння фактичних витрат із нормативами;
- одержана на основі аналізу інформація про відхилення оперативно використовується для коригування виробничого процесу.

Калькулювання фактичної собівартості готової продукції важливий етап нормативного обліку витрат. Попередньо за кожним виробом або групою виробів складається відомість зведеного обліку витрат на виробництво за місяць. Для прикладу наведемо один із варіантів відомості, яка включає залишки незавершеного виробництва на початок звітного періоду (переносяться із аналогічної відомості за попередній період), витрати за звітний місяць (за поточними нормами і відхиленнями від норм), наявний брак і результати інвентаризації незавершеного виробництва, списання витрат на виробництво продукції (за поточним нормами, відхиленнями від норм, змінами норм і неврахованими відхиленнями), обчислення фактичної собівартості та залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду

Залишок незавершеного виробництва за нормами на початок періоду визначається як різниця залишку незавершеного виробництва на кінець місяця та зміни норм за місяць. Витрати за звітний період (за поточними нормами та відхиленнями від норм) заповнюються на основі відповідних відомостей витрат. Витрати на брак і незавершене виробництво відображають за нормами на підставі результатів інвентаризації або оперативного обліку. Нормативну собівартість готової продукції визначають на основі відповідних калькуляцій.

Залишок незавершеного виробництва на початок періоду + Витрати за місяць за нормою = Витрати на брак + Результати інвентаризації незавершеного виробництва + Собівартість готової продукції за нормою + Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця за нормою.

Можна використовувати два варіанти нормативного методу обліку витрат — калькулювання на основі повної та неповної собівартості залежно від поставленої мети.

Аналіз відхилень на основі неповної собівартості буде розглянуто нижче.

Враховуючи, що система обліку за нормативними витратами може базуватися на визначенні змінних витрат, у нормативній

калькуляції необхідно передбачити групування витрат не лише на прямі та непрямі, а й на змінні та постійні.

У зарубіжній економічній літературі застосовують поняття «стандарт-кост». Дослівно термін означає «стандартні витрати».

Проведемо порівняння нормативного методу і системи стандарт-кост.

Виділимо спільні риси:

1. Мета — посилення контролю за формуванням витрат, виявлення сприятливих і несприятливих відхилень, вплив на негативні чинники діяльності.

2. Попередня розробка показників для досягнення норм чи стандартів.

3. Організація на окремих ділянках виробництва систематичного спостереження за відхиленнями.

4. Методика відображення витрат — у порівнянні зі стандартними (нормативними).

5. Відкриття окремих рахунків для обліку відхилень (за статтями).

6. Обидва можуть застосовуватися при калькулюванні повної та неповної собівартості, при позамовному та попроцесному калькулюванні.

7. Використання результатів системи контролю керівниками відповідних рівнів для постановки виробничих завдань та термінів їх доведення до виконавців, коригування прийнятих управлінських рішень, оцінки діяльності центрів відповідальності.

Стандарти, норми — це проектні витрати на одиницю продукції, а бюджетні витрати — на всю продукцію. Термін «Стандартні витрати» — відноситься до собівартості закінченої виробництвом продукції, «Бюджетні витрати» — до загальної суми витрат.

Таблиця 7.3

Характеристика відмінностей нормативного методу і системи стандарт-кост

	Показник	Стандарт-кост	Нормативний метод
1	Норми витрат	Базисні, ідеальні, досяжні, полегшені	Планові (базисні), поточні
2	Поточний облік змін норм	Не ведеться	Ведеться у розрізі причин та винуватців

Продовження табл. 7.3

3	Відхилення від норм прямих матеріалів і зарплати	Документуються і відносяться на результати діяльності	Документуються і відносяться на собівартість продукції
4	Відхилення від норм накладних витрат	Виявляють з урахуванням обсягу виробництва (на витрати відносять в межах норм	Виявляють в абсолютній сумі і відносять на собівартість разом із сумою понесених фактичних накладних витрат
5	Варіанти ведення обліку	В.1. За дебетом і кредитом рахунку «Виробництво» витрати, незавершене виробництво та готова продукція відповідно оцінюються за стандартною вартістю.	1. Незавершене виробництво і випуск продукції оцінюють за нормами, які діяли на початок року, а в поточному обліку виявляють відхилення від діючих норм.
		В.2. За дебетом витрати показують за фактичною вартістю, а за кредитом списують — за стандартною. Відповідно залишок незавершеного виробництва оцінюють за стандартною вартістю з урахуванням відхилень	2. Незавершене виробництво і випуск продукції оцінюють за нормами, які діяли на початок року, а в поточному обліку виявляють відхилення від норм, передбачених у планових калькуляціях
6	Регламентация	Не регламентується і не має загально встановлених стандартів, як щодо витрат так і щодо ведення регістрів обліку та відображення операцій	Регламентується галузевими інструкціями та рекомендаціями. Існують галузеві, індивідуальні, зведені, загально галузеві норми

7.3. Поняття про аналіз відхилень

Відхилення мають одне із центральних місць у концепції управлінського обліку, що використовує нормативні (стандартні) витрати. Після того як узгоджені детальні плани організації, реєстрація фактичних результатів діяльності стає рутинною функцією, значимість мають лише відхилення від норм, оскільки вони є *сигналами про*

наявність проблеми, яка може означати або дефект у функціонуванні системи, або у плануванні чи зміні умов, на яких засновані нормативи.

Під відхиленнями найчастіше розуміють абсолютні розбіжності від діючих норм використання матеріалів, напівфабрикатів, заробітної плати та інших прямих витрат і відносну величину розбіжностей фактичних і нормативних накладних витрат. Розрізняють відхилення:

- 1) позитивні (економія) і негативні (перевитрати);
- 2) матеріальні (їх розподіляють між залишками матеріалів, незавершеного виробництва та готової продукції) і вартісні (їх відносять на собівартість реалізованої продукції);
- 3) документовані (брак, природні та технологічні втрати) і не документовані (не враховані) (крадіжка), розраховані (наприклад, загальновиробничі витрати);
- 4) щодо виду бюджету — відхилення від загального статичного бюджету та від гнучкого бюджету;
- 5) сприятливі та несприятливі;
- 6) за факторами (щодо ціни та кількості, щодо комбінації продажу та кількості, щодо витрат та ціни, щодо розміру частки ринку та розміру ринку);
- 7) за статтями (у розрізі вище названих напрямів розщеплення загального відхилення).

Система аналізу відхилень передбачає елімінування (усунення) відхилень від нормативів. Тому аналіз відхилень здійснюють за їх причинами. Аналіз здійснюють у декілька етапів — рівнів. Для його розуміння необхідно мати знання про статичний та гнучкий бюджет. Бюджети складаються на основі розроблених стандартів. У цій темі тільки в загальному:

0 *рівень аналізу* — зіставлення фактичних даних зі статичним бюджетом (ефект);

1 — *поглиблений* — порівняння за основними показниками: виручка, змінні витрати, маржинальний дохід, прибуток. Можна деталізувати аналіз за статтями змінних і постійних витрат;

2 — *порівняння з гнучким бюджетом*;

3 — *передбачає аналіз з розщепленням відхилень*. Загальне відхилення: на фактор цін і фактор норм. За ціни відповідає відділ закупок, а за ефективність — виробничий відділ.

Оскільки методика бюджетування нами ще не розглядалася, то детальніше питання аналізу відхилень буде розглянуто у темі 10.

7.4. Приклади дослідження відхилень

Відповідно до посадових обов'язків аналітик повинен забезпечувати керівництво інформацією про причини відхилення прибутку. Вони ґрунтуються на виконання декількох процедур (рис. 7.2).

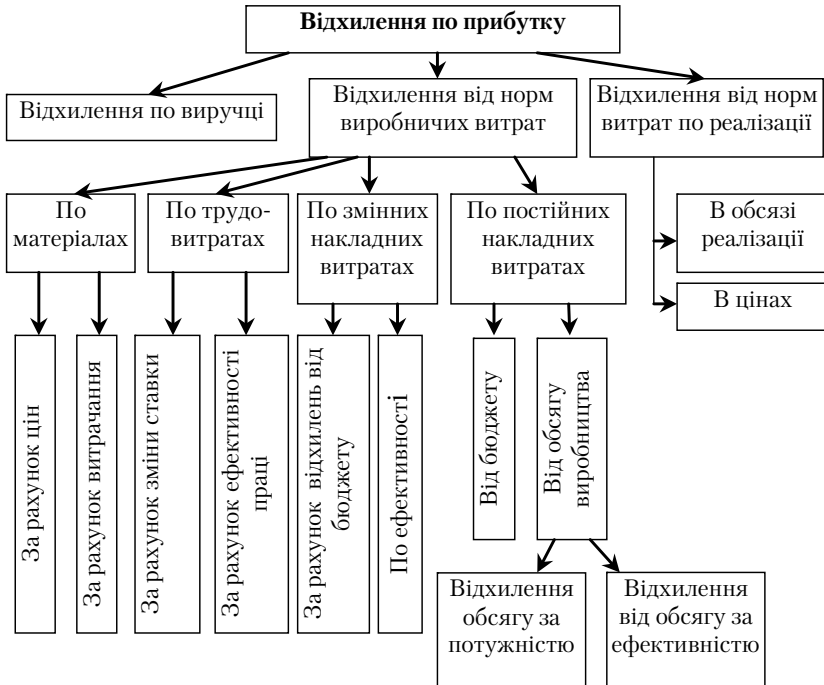


Рис. 7.2. Загальна схема розщеплення відхилень прибутку

Розглянемо приклади розрахунку відхилень від норм **виробничих витрат**.

Приклад 1. Підприємство витратило 80 тис. м тканини за фактичною ціною 32 грн за метр при стандартній ціні – 30 грн. Отже, *відхилення від стандартної ціни* становить 2 грн, а загальне негативне відхилення у гривнях – 160 000 (80 000 × 2) грн. Відхилення було зі знаком (+) плюс, але його не можна назвати позитивним, оскільки фактична ціна вища, ніж стандартна (нормативна).

Приклад 2. У прикладі 1 показано відхилення за рахунок невідповідності цін. Розглянемо ситуацію щодо розбіжностей по використанню матеріалів. Нехай було вироблено 150 виробів. Фактично використано 65 000 м тканини при стандартній кількості 60 000 м. Отже, абсолютні перевитрати становлять 5 000 м, що за стандартною ціною може бути оцінено у 150 000 грн ($5\,000 \times 30$). Це сума негативних відхилень у використанні матеріалів.

Приклад 3. Стандарти на робочу силу складаються з двох елементів: стандартних витрат робочої сили на 1 годину і стандартного тарифу на погодинну оплату. Як визначити відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів?

Це різниця між фактичним і стандартним тарифом помноженим на фактичну кількість відпрацьованих годин.

Нехай стандартна тарифна ставка за пошиття одного виробу становить 28 грн. Фактично використано — 28,5 грн і відпрацьовано 640 год. Отже, допущено перевитрати: на одну годину у 0,5 грн. За рахунок зміни тарифів перевитрачено 320 грн ($0,5 \times 640$).

Відхилення по заробітній платі через порушення використання трудових ресурсів визначають множенням стандартної годинної тарифної ставки на різницю між фактично відпрацьованими і стандартними годинами

На накладні витрати суттєво впливає випуск продукції та виробничі потужності.

Загальне відхилення по накладних витратах виникає у результаті різниці між відтвореними витратами за стандартною нормою і фактичним обсягом готової продукції

Приклад 4. Умова. Протягом місяця вироблено 1 650 од. (При нормальній потужності 1 800 од.). На одиницю: стандартні загально виробничі витрати (ЗВВ) становлять 3 год. \times 8 грн/год = 24 грн.

Фактичні ЗВВ (39 930 грн : 1 650 од.) = 24,20 грн

Фактичні змінні ЗВВ за місяць — 27 000 грн.

Визначимо контрольоване відхилення.

Контрольованим відхиленням загальновиробничих витрат — це різниця між фактичною їх сумою і гнучким бюджетом накладних витрат

Спочатку знайдемо суму цих накладних витрат за бюджетом.

Змінні ЗВВ на од. при нормальній потужності становлять 15 грн (27 000/1 800 = 15 грн). Загальна сума стандартних витрат на од. — 24 грн, отже постійних: 24 — 15 = 9 грн : 3 год праці = 3 грн.

Стандартні змінні ЗВВ (3 × 3) × фактичну кількість = сумі змінних ЗВВ + постійні ЗВВ 27 000 = 41 850 — 39 930 = 1 920 (грн).

Приклад 5. Методика розрахунку стандартних витрат на одиницю продукції.

ПП «Ясень» виготовляє вироби з деревини, в тому числі кухонні дощечки. Бухгалтер планує запровадити систему стандарт-кост. Для виробництва однієї дощечки необхідно (стандартні матеріальні і трудові витрати):

- 1,25 дм³ деревини (по 3 грн за дм³) та 12 хв часу основних виробничих працівників (підготовка та розпилювання дошки);
- 4 резинові ніжки (по 5 коп.) та 15 хв для їх закріплення.

Поміркуйте, яка інформація ще необхідна для визначення стандартних витрат на одиницю?

Відповідь:

Ставка за годину праці — нехай це 8 грн.
Розуміння того, що в результаті використання природного матеріалу кожна п'ята дошка буде нестандартною, (вибраковується із-за технологічних особливостей)

Розрахунок стандартних витрат на одну дощечку кухонну

Показник	Витрати	Норма	Кількість	Всього	На одиницю стандартної продукції
Кількість стандартна	Матеріали:				
	а) деревина	1,25 ×	5 =	6,25 : 4 =	1,56
	б) ніжки		4		4
	Зарплата:				
	а) за виготовлення дощечки	12 ×	5 =	60 : 4 =	15 хв, або 0,25 год
	б) за прикріплення ніжок				0,25 год
	Разом				0,5 год
Ціна стандартна, грн	Деревина (за дм ³)				3,00
	Ніжки (за одиницю)				0,05
	Праця (за годину)				8,00
Витрати стандартні, грн	Деревина				1,56 × 3,00 = 4,68
	Ніжки				4 × 0,05 = 0,20
	Праця				0,5 × 8 = 4,00
	Разом				= 8,88

Приклад 6. Відображення операцій на рахунках та методика аналізу відхилень.

Вихідна інформація. За березень було придбано 5 000 кг матеріалів за ціною 3,25 на суму 16 260 грн. Використано матеріалів 3 600 кг. Виготовлено 1 100 од. продукції А.

Стандартні витрати на прямі матеріали (ПМ) становлять 3 грн за кг, на працю (ПЗ) на одиницю готової продукції — 7,6 грн. На виробництво одиниці готової продукції передбачено витратити 2 години.

Фактичні витрати на працю за місяць за 2 450 год становили 9 800 грн.

Необхідно підготувати записи: а) за традиційною методикою; б) за системою стандарт-кост.

Записи матимуть такий вигляд:

а) за традиційною методикою обліку фактичних виклад:

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Розрахунок ($q \times p$)	Сума, грн
1. Оприбутковано матеріали	20	63	$5\,000 \times 3,25$	= 16 250
2. Списано на виробництво використані матеріали	23	20	$3\,600 \times 3,25$	= 11 700
3. Нараховано заробітну плату	23	66	$2\,450 \times 4$	= 9 800

б) за системою стандарт-кост:

	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Розрахунок ($q \times p$)	Сума, грн
1	а) оприбутковано матеріали	20	63	$5\,000 \times 3,00$	= 15000
	б) відображено відхилення в цінах на матеріали	«Відхилення за рахунок цін»	63	$5\,000 \times (3,25 - 3,00)$	= 1250
2	Списано на виробництво:				
	а) використані матеріали	23	20	$(1\,100 \times 3) \times 3,00$	= 9900
	б) відхилення від норм по матеріалах	«Відхилення від норм використання матеріалів»	20	$(3\,600 - 3\,300) \times 3,00$	=900
	Разом				10800

3	Списано на виробництво:				
	а) нараховану заробітну плату	23	66	$(1\,100 \times 2) \times (7,6 : 2)$	= 8360
	б) відхилення в тарифах (фактор цін)	«Відхилення в тарифах (фактор цін)»	66	$2\,450 \times (4,0 - 3,8)$	= 490
	в) відхилення за рахунок норм	«Відхилення в оплаті за рахунок норм»	66	$[2\,450 - (2 \times 1\,100)] \times 3,8$	= 950
	Разом				9 800

З метою ілюстрації методики аналізу відхилень покажемо схематично відображені вище операції:

ПМ:

$$\begin{array}{cc}
 5\,000 \times 3,25 & 5\,000 \times 3 \\
 = 16\,250 & = 15\,000 \\
 \underbrace{\hspace{10em}} & \\
 \mathbf{1\,250\ H} &
 \end{array}
 \qquad
 \begin{array}{cc}
 3\,600 \times 3 & 3\,300 \times 3 \\
 = 10\,800 & = 9\,900 \\
 \underbrace{\hspace{10em}} & \\
 \mathbf{900\ H} &
 \end{array}$$

ПЗ:

$$\begin{array}{ccc}
 2\,450 \times 4,0 & 2\,450 \times 3,8 & 2\,200 \times 3,8 \\
 9\,800 & 9\,310 & 8\,360 \\
 \underbrace{\hspace{10em}} & \underbrace{\hspace{10em}} & \\
 \mathbf{490\ H} & & \mathbf{950\ H}
 \end{array}$$

Відхилення мають виявлятися з метою оперативного впливу на них. Щоб дієвішим був вплив на витрати доцільно цінові відхилення визнавати в момент оприбуткування запасів, а не в момент їх використання, оскільки реагування на несприятливі відхилення може стати несвоєчасним через часовий фактор.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 7.1. Розрахувати нормативну ціну за 1 кг матеріалів, якщо підприємством закуплено 7 800 кг матеріалів загальною вартістю 16 380 грн, запаси матеріалів на складі оцінюються за нормативною ціною закупівлі. Відхилення по ціні матеріалів склало 1 170 грн.

Завдання 7.2. Розрахувати нормативну кількість відпрацьованих годин, якщо протягом звітного періоду працівниками підприємства було відпрацьовано 17 500 годин при нормативній ставці 6,50 грн за годину. Позитивне відхилення по продуктивності праці склало 7 800 грн.

Завдання 7.3. Розрахувати кошторисну річну кількість годин роботи обладнання, якщо підприємство використовує метод розподілу накладних витрат пропорційно до годин роботи обладнання. Кошторисні загально виробничі витрати на рік становлять 720 000 грн, фактичні — 738 000 грн, за рік компанія розподілила 714 000 грн витрат.

Завдання 7.4. Розрахувати фактичну кількість виготовленої продукції, якщо нормативні постійні виробничі накладні витрати підприємства за період склали 48 000 грн, нормативна кількість виробленої продукції — 4 800 одиниць. За звітний період нараховані постійні виробничі витрати були занижені на 8 000 грн, а фактичні витрати по цій статті завищені на 2 000 грн в порівнянні з нормативом.

Завдання 7.5. За даними табл. 7.4 підготувати звіти про прибуток підприємства на основі калькулювання нормативних і фактичних витрат та звіт про відхилення витрат.

Таблиця 7.4

Показники діяльності підприємства за звітний період

Показники	План	Фактично
Виробництво і реалізація, одиниць	16 000	15 400
Ціна реалізації, грн	140	138,25

Продовження табл. 7.4

Матеріальні витрати сировини А	6 кг по 12,25 грн	98 560 кг по 12,75 грн
Матеріальні витрати сировини В	3 кг по 3,20 грн	42 350 кг по 3,14 грн
Витрати на оплату праці	4,5 год по 8,4 грн	70 840 год по 8,65 грн
Загальновиробничі витрати, грн	86 400	96 840
Адміністративні витрати	10 200	12 200
Витрати на збут	9 000	10 000

Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Облік відхилень від стандартних витрат у різних системах калькулювання.
2. Скласти термінологічний словник до теми.

Теми рефератів

1. Історія виникнення та застосування системи «стандарт-кост».
2. Характеристика стандартів, які використовуються у системі «стандарт-кост».

Література: 3–5, 8, 9, 24, 45, 53.



МОДУЛЬ 3. СПЕЦИФІЧНІ МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 8. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ (ВОП-АНАЛІЗ)

Перелік питань

- 8.1. Мета аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток».
- 8.2. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток».
- 8.3. Особливості аналізу в умовах багатопрофільного виробництва.
- 8.4. Аналіз чутливості прибутку до зміни параметрів діяльності.
- 8.5. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток».

Після вивчення теми ви повинні:

знати:

- сутність поняття «точка беззбитковості» та методи її розрахунку;
- сутність методики аналізу чутливості прибутку;
- можливості використання ВОП-аналізу для планування витрат;

вміти:

- доводити лінійність витрат і доходів у бухгалтерській моделі;
- розраховувати точку беззбитковості, використовуючи методи рівняння, маржинального доходу та графічного методу;
- визначати обсяг діяльності, необхідний для отримання бажаного прибутку;

- визначати прибуток за певного обсягу діяльності;
- пояснювати використання ВОП-аналізу для прийняття рішень;
- застосовувати методику аналізу в умовах багатопрофільного виробництва;

усвідомлювати:

- різницю між бухгалтерською і економічною моделями ВОП-аналізу;
- наявність основних припущень ВОП-аналізу;
- роль бухгалтера-аналітика в допомозі менеджерам при вивченні того чи іншого напрямку дій.

Методичні рекомендації до вивчення теми

У цій темі розглядається метод системного дослідження взаємозв'язку трьох найважливіших показників діяльності підприємства. Розкривається сутність математичних і графічних методів аналізу.

Навички розрахунків взаємозв'язку між обсягом виробництва, витратами і прибутком дозволять Вам визначити межу беззбитковості, запас міцності, досліджувати вплив на прибуток зміни ціни, обсягів реалізації та витрат. Ви повинні вміти використовувати коефіцієнт маржинального доходу при обґрунтуванні управлінських рішень. Щоб ефективно застосовувати методику ВОП-аналізу, необхідно знати п'ять припущень, покладених в його основу.

Ключові поняття: «ВОП-аналіз», точка беззбитковості, запас міцності, чутливість прибутку, операційний важіль.

8.1. Мета аналізу взаємозв'язку

«витрати – обсяг – прибуток»

Основною метою *ВОП-аналізу* є встановлення змін, які відбудуться з прибутком, якщо зміняться певний рівень продуктивності чи обсягів виробництва. *Ця інформація має суттєве значення, оскільки найбільш суттєвою змінною величиною, яка впливає на дохід (виручку) є обсяг виробництва.*

У процесі такого аналізу постійно відслідковується і вивчається залежність між зміною обсягів виробництва і доходами від реалізації,

витратами та чистим прибутком. Аналіз ґрунтується на встановленні короткострокової залежності між обсягом виробництва і виручкою, витратами та прибутком. При цьому невизначеною величиною на цьому інтервалі є обсяг реалізації.

Економісти вивели теоретичну залежність між доходом від реалізації, витратами та прибутком, з одного боку, та обсягом виробництва — з іншого. Вона описана як економічна модель. Крива доходу є нелінійною функцією, що означає, що підприємство може мати більше випущеної продукції тільки при зменшенні ціни: крива доходу підніметься вгору, а потім піде вниз, оскільки ефект зниження ціни почне перевищувати ефект від збільшення обсягу реалізації.

Методика викладання теми в літературі подається по-різному. Так, К. Друрі, розкривши навчальні цілі теми і сформулювавши мету *ВОП-аналізу* як визначення того, що відбудеться з величиною прибутку при зміні рівня чи обсягу діяльності, ілюструє спочатку сутність графічного методу дослідження. При чому автор спочатку розглядає економічну, а потім бухгалтерську модель «В-О-П». Вважаємо такий підхід цілком коректним, оскільки у цьому і проявляється реалізація міжпредметних зв'язків. Ви на другому курсі у базових економічних дисциплінах будували графіки, які при вивченні теми 8 «Управлінського обліку» необхідні для розуміння того, чому в економічній моделі є дві точки безбитковості, а у бухгалтерській лише одна. Важливим є концентрація уваги студентів на розумінні того, що існує прийнятний діапазон і всі розрахунки будуть коректними тільки для нього; що в довгостроковому плані лінія постійних витрат має ступінчастий, а не прямий вигляд (за рахунок прирощення величини постійних витрат).

Більшість авторів ілюструють методики на конкретних цифрових прикладах, деколи із взаємопов'язаним матеріалом.

Мають місце різні методики викладення сутності математичного методу розрахунків точки безбитковості. Одні починають виводити нові для Вас формули із формули прибутку, інші — з рівняння виручки, яке Ви повинні були засвоїти під час вивчення тем 5 і 6.

Мета ВОП-аналізу розкривається в його сутності.

Аналіз взаємозв'язку «Витрати – Обсяг – Прибуток» – це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою одержання відповіді на такі питання:

- який обсяг діяльності забезпечить відшкодування всіх витрат (одержання очікуваного розміру прибутку);
- при якій ціні доходи покривають витрати (забезпечують отримання прибутку);
- як вплине на прибуток зміна ціни реалізації;
- яким повинен бути додатковий обсяг реалізації, якщо планується збільшити постійні витрати;
- як вплине на прибуток одночасне зменшення ціни і збільшення обсягу реалізації;
- яка структура витрат є найоптимальнішою?

8.2. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток»

Розрізняють дві групи таких методів аналізу:

1. Математичні: метод рівняння, маржинальний метод.
2. Графічні: графік беззбитковості, взаємозв'язку «В-О-П», маржинального доходу.

Важливим елементом ВОП-аналізу є аналіз беззбитковості, що ґрунтується на групуванні витрат на змінні та постійні, а також обчисленні точки беззбитковості – критичного обсягу діяльності.

Точка беззбитковості – це такий обсяг діяльності при якому одержані доходи покривають понесені витрати; прибуток дорівнює нулю; маржинальний дохід дорівнює постійним витратам.

Розглянемо приклад, використовуючи різні методи.

Підприємство «Квест» виробляє один вид продукції (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Звіт про прибуток ПП «Квест»

Показник	Разом, грн	На одиницю, грн	Відсоток
Реалізація (10 000 одиниць)	2 000 000	200	100

Продовження табл. 8.1

Змінні витрати	1 400 000	140	70
Маржинальний дохід	600 000	60	30
Постійні витрати	360 000	×	×
Операційний прибуток	240 000	×	×

Почнемо з *математичних методів*.

1.1. Метод рівняння:

$$\text{Дохід} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}$$

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то точка беззбитковості у грн дорівнює сумі витрат:

$$\text{Дохід} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати}$$

Виразимо кількість реалізованої продукції через q , а ціну через p :

$$200q = 140q + 360000.$$

Отже, нескладно визначити критичний обсяг діяльності (ТБ нат.):

$$q = 6\,000 \text{ (од.)}$$

Відповідно ТБ у грн становить: 1 200 000 грн ($6\,000 \times 200$):

1.2. Метод маржинального доходу

ТБ нат. = FC/cm ,
де cm — маржинальний дохід на одиницю

ТБ грн = FC/k_{cm} ,
де k_{cm} — коефіцієнт маржинального доходу

Інтерпретуємо рівняння:

$$\text{Дохід} = \text{ТБ} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати}$$

і подамо його у наступному вигляді:

$$(\text{Ціна} \times \text{Обсяг}) = \left(\begin{array}{l} \text{Змінні витрати} \\ \text{на одицицю} \end{array} \times \text{Обсяг} \right) + \text{Постійні} \\ \text{витрати}$$

Звідси:

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Сукупні постійні витрати (FC)}}{\text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати на одиницю}}.$$

Оскільки знаменник — це маржинальний дохід на одиницю, то:

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Сукупні постійні витрати (FC)}}{\text{Маржинальний дохід на од. (cm)}}.$$

Застосувавши наведену формулу, отримуємо:

$$360\,000 : 60 = 6\,000 \text{ одиниць.}$$

Для обчислення точки беззбитковості у грошових одиницях можна використати коефіцієнт маржинального доходу.

Коефіцієнт загального маржинального доходу (Contribution Margin Ratio) — співвідношення маржинального доходу та чистого продажу підприємства:

$$\text{Коефіцієнт загального маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід (CM)}}{\text{Виручка (V)}},$$

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу на одиницю} = \frac{\text{Маржинальний дохід на од. (cm)}}{\text{Ціна за одиницю (p)}}.$$

Визначимо коефіцієнт маржинального доходу ПП «Квест» (k_{cm}):

$$60 : 100 = 0,6.$$

Точку беззбитковості в грошових одиницях обчислюють за формулою:

$$\text{Точка беззбитковості в натуральних одиницях} = \frac{\text{Сукупні постійні витрати (FC)}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}.$$

Виходячи з цього, точка беззбитковості ПП «Квест» дорівнює:

$$360\,000 / 0,6 = 1\,200\,000 \text{ (грн).}$$

Порівняйте результати з раніше отриманими.

Графічний метод можна проілюструвати, побудувавши три графіки.

2.1. Важливо усвідомити етапи побудови графіка беззбитковості:

1. Побудова графіка осей (X – обсяг діяльності у грн, натуральних одиницях, або як відсоток використання виробничих потужностей; Y – витрати та дохід, грн).

2. Нанесення лінії постійних витрат.

3. Обчислення та нанесення на графік сукупних витрат для двох обсягів діяльності.

4. Наприклад для 4 000 од. вони дорівнюють $140 \times 4\,000 + 360\,000 = 920\,000$ грн.

5. Нанесення лінії змінних витрат (з точки постійних витрат через точки обчислених загальних витрат).

6. Розрахунок і нанесення доходу для двох обсягів діяльності.

7. Нанесення лінії сукупного доходу (через нанесені за п. 5).

2.2. Графік взаємозв'язку «прибуток-обсяг».

Такий графік ілюструє залежність прибутку від обсягу продажу у натуральних, або грошових одиницях. При відсутності доходу є збитки, що дорівнюють постійним витратам.

Величина збитків зменшується зі збільшенням обсягу і дорівнює нулю, коли він становить 1200 000 грн.

2.3. Графік маржинального доходу.

Він ілюструє залежність маржинального доходу від обсягу продажу і витрат.

Спочатку проводять лінію змінних витрат, до яких додають постійні. Це робить можливим ілюстрацію маржинального доходу, зона якого розташована між лінією виручки (доходу) та змінних витрат.

При обсязі продажу у 1 200 000 грн маржинальний дохід дорівнює сумі постійних витрат ($MD = C$), а при збільшенні обсягу на графіку відслідковується прибуток.

Все вищевикладене стосується моновиробництва!

8.3. Особливості аналізу в умовах багатопрофільного виробництва

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

їх продажу (SM_i). Якщо питома вага окремих продуктів у загальному обсязі реалізації змінюватиметься, то змінюватимуться і результати аналізу. Таким чином, середньозважений маржинальний дохід можна подати за формулою:

$$WCM = \sum CM_i \times SM_i,$$

де WCM – середньозважений маржинальний дохід;
 CM_i – маржинальний дохід на одиницю i -го виробу
 SM_i – комбінація продажу.

Припущення аналізу: всі постійні витрати є непрямими щодо конкретних виробів. Якщо окремі види постійних витрат пов'язані з виробництвом певного виду (амортизація спеціального обладнання), то необхідно застосовувати аналіз щодо кожної виробничої лінії, а не для виробництва загалом.

Розрахунок точки беззбитковості при багатoproфільному виробництві передбачає послідовне визначення:

- маржинального доходу за видами продуктів;
- комбінації продажу кожного продукту;
- середньозваженого маржинального доходу;
- умовного значення точки беззбитковості (ТБ ум.);
- точки беззбитковості для кожного продукту.

8.4. Аналіз чутливості прибутку до зміни параметрів діяльності

Важливим напрямом *ВОП-аналізу* є аналіз чутливості прибутку до зміни інших параметрів діяльності.

Аналіз чутливості прибутку – це визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу, ціни та витрат.

Для нього використовують такі показники: коефіцієнт маржинального доходу (Кмд), запас міцності (ЗМ) і операційний важіль (ОВ).

1. Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток за допомогою коефіцієнта маржинального доходу (k_{cm})

$$\text{Зміна прибутку} = \text{Зміна обсягу продажу} \times k_{cm}$$

Повернемося до інформації, наведеної у табл. 8.1 і припустимо, «Квест» збільшив обсяг продажу на 10 %, тобто на 200 000.

Збільшення прибутку дорівнює $200\,000 \times 0,3 = 60\,000$ грн.

2. Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток за допомогою запасу міцності

$$\text{Запас міцності} = \text{Обсяг продажу} - \text{Точка беззбитковості}$$

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику потрапити у зону збитків.

Так, при обсязі продажу 2 000 000 запас міцності дорівнює 800 000 грн, що при ціні у 200 грн відповідає 4 000 од.

Запас міцності (ЗМ) використовують для визначення суми операційного прибутку:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{ЗМ} \times k_{cm}$$

У разі зростання обсягу продажу до 2 100 000 грн, він становитиме 900 000 грн, а операційний прибуток 270 000 грн ($900\,000 \times 0,3$).

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \text{Запас міцності} / \text{обсяг продажу (виручку, дохід)}$$

Коефіцієнт запасу міцності є вимірником ризику нерентабельної роботи. Значення знаходиться в інтервалі до +1. Чим більше значення Кзм, тим менше ймовірність, що компанія зазнає збитку у разі зменшення обсягу продажу.

Приклад. «Квест» бажає отримати 210 000 грн прибутку і розглядає варіанти його досягнення (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Показники	В-1: Зберегти існуючий виробничий потенціал	В-2: Орендувати більш продуктивне обладнання
Ціна	200	200
Змінні виробничі витрати	140	120
Постійні витрати	360 000	420 000

Розрахунки зробіть самостійно. Ви повинні вийти на такі результати: за варіантом 1 — $k_{зм} = 0,368$, а за варіантом 2 — $k_{зм} = 0,333$. Коефіцієнт запасу міцності означає, що у В-1 менша ймовірність зазнати збитків у разі зменшення обсягів реалізації, не дивлячись на те, що обидві альтернативи забезпечують однаковий розмір прибутку (210 000 грн). Це пов'язано з тим, що В-2 забезпечує більший маржинальний дохід. Приклад свідчить, що характер реагування прибутку на зміни залежить від структури витрат.

$$k_{зм} = \text{ЗМ} / \text{обсяг продажу} - \text{виручку, дохід.}$$

Приклад.

Таблиця 8.3

Вихідні дані

Показник	А, грн	%	Б, грн	%
Дохід	250 000	100	250 000	100
Змінні витрати	200 000	80	25 000	10
Маржинальний дохід	50 000	20	225 000	90
Постійні витрати	25 000	10	200 000	80
Прибуток	25 000	10	25 000	10

Яке підприємство (А чи Б) на вашу думку має кращу структуру витрат? [3, с. 191–192]. Не поспішайте з відповіддю. Це залежить від тенденції зміни обсягу продажу:

– якщо він зростає, то Б — оскільки більший Кмд забезпечує більший відсоток зростання прибутку. Припустимо обсяг зріс

на 10% або на 25 000. Вплив зростання обсягу продажу на прибуток характеризується так:

Таблиця 8.4

Підприємство	Збільшення обсягу продажу	Кмд	Збільшення прибутку, грн	Збільшення прибутку, %
А	25 000	0,2	5 000	20
Б	25 000	0,9	22 500	90

– якщо він падає, то Б швидше втрачатиме маржинальний дохід і матиме проблему з покриттям великих постійних витрат.

Отже, більша питома вага постійних витрат у структурі витрат забезпечує більший вплив на прибуток ніж зміни обсягу продажу.

Міру використання постійних витрат називають операційним важелем.

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

Тому операційний важіль більший у підприємств, що мають більшу питому вагу постійних витрат і, як результат, більший k_{cm} .

Кількісним показником операційного важеля (ОВ) є його фактор (ФОВ):

$$\Phi OB = CM/P.$$

Для підприємства А він дорівнює 2 (50 000 : 25 000). Для підприємства Б дорівнює 9.

ФОВ визначає відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу продажу.

Відсоток зміни прибутку = Відсоток зміни продажу × ФОВ.

Для підприємств маємо наступні результати:

$$A - 10\% \times 2 = 20\%$$

$$B - 10\% \times 9 = 90\%$$

Наведений результат збігається з розрахунками, проведеними у табл. 8.5.

ФОВ зменшується при зростанні обсягу продажу.

Таблиця 8.5

Вихідна інформація

Показник	А, грн	А, %	Б, грн	Б, %
Дохід (виручка)	275 000	100	00	100
Змінні витрати	220 000	80	275 000	10
Маржинальний дохід	55 000	20	247 500	90
Постійні витрати	25 000	9	200 000	73
Прибуток	30 000	11	47 500	17
Фактор операційного важеля	1,83		5,21	

Коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності, операційний важель є важливими індикаторами реагування прибутку на зміни обсягу продажу. Але вони не дають відповіді на питання: як зміниться прибуток у разів зміни витрат, ціни та (або) обсягу продажу. Такий комбінований вплив можна визначити трьома способами:

- 1 – підготовки порівняльного звіту про прибуток;
- 2 – диференціального аналізу;
- 3 – маржинального аналізу. [3]

**8.5. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку
«витрати – обсяг – прибуток»**

Ними є такі:

1. Фактором витрат і доходів є лише обсяг діяльності (продажу), всі інші фактори є постійними.
2. Аналіз можна застосовувати за умов моновиробництва або при постійному співвідношенні кількох продуктів у комбінації їх продажу.
3. Прибуток визначають на основі калькулювання неповної собівартості.

Якщо обсяги виробництва і реалізації не збігаються, то точка беззбитковості за умов використання повної собівартості залежатиме від трьох факторів:

- фактичного обсягу продажу;
- фактичного обсягу виробництва;
- обсягу виробництва, на підставі якого встановлено ставки розподілу постійних виробничих накладних витрат.

Для розрахунку точки беззбитковості (ТБ) за умов калькулювання повної собівартості використовують іншу формулу:

$$\text{ТБ нат.} = \text{Загальні постійні витрати} + [\text{Ставка розподілу постійних виробничих витрат (ТБ — обсяг виробництва)}] / \text{маржинальний дохід на од.}$$

Отже, є певні особливості визначення точки беззбитковості при калькулюванні повної собівартості.

Розглянемо наступний приклад (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Рух продукції підприємства «СТРУМ»

Показник	Січень	Лютий
Запаси на початок	–	1 500
Вироблено	4 500	4 875
Реалізовано	3 000	5 625
Запаси на кінець	1 500	750

Ціна на одиницю продукту становить 10 грн. Змінні виробничі витрати – 2 грн. Змінні адміністративні та збутові витрати – 0,8 грн. Постійні загальновиробничі витрати 9 600 грн. Постійні адміністративні та збутові витрати – 8 400 грн. Бюджетний обсяг виробництва, який використовувався для визначення ставки розподілу накладних витрат становить 6 000 од.

Звідси, ставка = $9\,600 / 6\,000 = 1,6$ грн на од.

У разі застосування:

- неповної собівартості точка беззбитковості дорівнює:

$$\text{ТБ} = 9\,600 + 8\,400 / 10 - 2 - 0,8 = 52\,500 \text{ од.}$$

- повної собівартості точка беззбитковості дорівнює:

$$ТБ = X = 9\,600 + 8\,400 + [1,6(X - 4\,875)] / 7,2 + 1\,821 \text{ од.}$$

Отже, у лютому діяльність підприємства буде беззбитковою, якщо воно продасть 1 821 од. при обсязі виробництва 4 875 од. і бюджетному, для ставки розподілу, обсягу у 6 000 од.

До чого може призвести зміна комбінації цих трьох чинників? Відповідь очевидна: наявність декількох точок беззбитковості при калькулюванні повної собівартості і беззбитковість може мати місце навіть тоді, коли обсяг продажу дорівнює нулю:

$$0 = 18\,000 + 1,6(0 - X) / 7,2 \quad X = 11\,250.$$

Отже, коли буде виготовлено 11 250 од. і нічого не продано, ґрунтуючись на калькулюванні повних витрат, діяльність доцільно визнати беззбитковою. Разом з тим, при калькулюванні неповної собівартості збиток дорівнює постійним накладним витратам (18 000 грн).

4. Сукупні витрати та дохід є лінійною функцією випуску (за умов релевантного діапазону та короткого проміжку часу).

5. Витрати можна точно розподілити на змінні та постійні (що залежить від надійності функції витрат).

Припущення обмежують поле застосування аналізу, але обмежене застосування дозволяє отримувати необхідну інформацію для планування, ціноутворення та прийняття рішень.

Термінологічний словник

ВОП аналіз — синонім терміну аналіз взаємозв'язку «Витрати обсяг — прибуток».

Точка беззбитковості — це такий обсяг діяльності, при якому доходи дорівнюють витратам, а прибуток дорівнює нулю.

Запас міцності — перевищення фактичного чи планового обсягу діяльності над точкою беззбитковості.

Коефіцієнт запасу міцності — відношення запасу міцності до обсягу реалізації (доходу, виручки).

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

Структура витрат — співвідношення постійних і змінних витрат.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 8.1. Розрахувати точку безбитковості в натуральних і грошових показниках, якщо річні постійні витрати підприємства становить 60 000 грн, ціна реалізації одиниці продукції — 20 грн. Маржинальний дохід становить 40%.

Завдання 8.2. За даними таблиці 8.7 визначити:

- точку безбитковості в натуральних і грошових показниках;
- обсяг реалізації кожного виду ковбаси для одержання чистого прибутку у сумі 420 тис. грн (податок на прибуток 25%).

Таблиця 8.7

Витрати на виробництво готової продукції

Показники	Вид ковбаси		
	Докторська	Українська	До вечері
Ціна за кг, грн	10,00	17,90	9,50
Змінні витрати на кг, грн	7,20	9,60	6,70
Загальні постійні витрати, грн	240 000		
Питома вага виду виробу у загальному обсязі реалізації	50	10	40

Завдання 8.3. За даними табл. 8.8 розрахувати точку безбитковості для продуктів А і В.

Таблиця 8.8

Показники діяльності підприємства за рік

Показники	Продукт А	Продукт В
Ціна реалізації, грн	6	12
Змінні витрати, грн	2	4

Продовження табл. 8.8

Загальні простійні витрати, грн	100 000	200 000
Реалізація, од.	70 000	30 000

Завдання 8.4. Розрахувати маржинальний дохід за умови підвищення ціни реалізації на 10%, якщо нормативні змінні витрати встановлені підприємством у розмірі 60%, а ціна реалізації дорівнює 100 грн.

Обсяг реалізація становить 1 000 од.

Завдання 8.5. Використовуючи дані завдання 4, визначити прибуток за умови зниження ціни на 3% та збільшення обсягу реалізації на 10%.

Завдання 8.6. Використовуючи дані завдання 4, визначити прибуток за умови збільшення ціни на 2% та зниження обсягу реалізації на 5%.

Завдання 8.7. За даними таблиці 8.9 розрахувати точку беззбитковості підприємства, використовуючи графічний метод і визначити обсяг реалізації, якщо підприємство планує отримати прибуток у розмірі 20 тис. грн.

Таблиця 8.9

Показники діяльності підприємства

Показники	Сума, тис. грн
1. Матеріали на одиницю	13
2. Пряма зарплата на одиницю	4
3. Виробничі накладні витрати на одиницю (змінні)	3
4. Постійні накладні витрати на весь випуск	60
5. Ціна	40
6. Обсяг реалізації, од.	5
7. Податок на прибуток, %	25

Завдання 8.8. Використовуючи дані таблиці 8.9, визначити чистий прибуток підприємства.

Завдання 8.9. Використовуючи дані таблиці 8.9, визначити зону фінансової міцності, коефіцієнт запасу міцності підприємства та зробити відповідні висновки.

Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Графічне зображення точки беззбитковості (з нескладним цифровим прикладом).
2. Графік взаємозв'язку «прибуток-обсяг».
3. Графік маржинального доходу.
4. Аналіз чутливості прибутку: ситуація зміни обсягу продажу та постійних витрат.
5. Аналіз чутливості прибутку: ситуація зміни цини та обсягу продажу.
6. Аналіз чутливості прибутку: ситуація зміни величини змінних витрат.
7. Доповнити термінологічний словник.

Теми рефератів

1. Особливості застосування ВОП-аналізу в діяльності торговельних підприємств.
2. Типи управлінських рішень, інформація для яких готується із застосуванням методики ВОП-аналізу.
3. Диференціальний аналіз: сутність та практичні ситуації.
4. Особливості ВОП-аналізу при калькулюванні повної та неповної собівартості
5. Огляд підходів до аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» в економічній теорії, економіці та обліку.

Література: 3–5, 8, 9, 21, 23, 24, 45, 47.



**ТЕМА 9.
АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ
ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ
УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

Перелік питань

- 9.1. Характеристика інформації в системі управлінського обліку.
 - 9.1.1. Якісні характеристики інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень.
 - 9.1.2. Поняття, призначення, зміст і вимоги до управлінської звітності.
 - 9.1.3. Поняття про диференціальний аналіз.
- 9.2. Аналіз релевантної інформації в типових господарських ситуаціях.
 - 9.2.1. Обґрунтування рішення про «спеціальне» замовлення.
 - 9.2.2. Обґрунтування рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності.
 - 9.2.3. Обґрунтування рішення у ситуації «виробляти чи купувати».
 - 9.2.4. Аналіз для прийняття рішення за наявності обмежень.
- 9.3. Обґрунтування рішення щодо запасів і цін.
 - 9.3.1. Обґрунтування рішення щодо запасів.
 - 9.3.2. Обґрунтування рішення щодо ціноутворення.
 - 9.3.3. Модель прийняття рішення за умов невизначеності.

Після вивчення теми Ви повинні:

знати:

- підходи до відбору витрат, необхідних для оцінки наявних альтернатив;

вміти:

- визначати релевантні витрати і доходи;
- готувати інформацію для обґрунтування рішень у розповсюджених нестандартних і типових господарських ситуаціях;
- складати оптимальну виробничу програму для визначення оптимальної комбінації виробів;

- визначати економічний розмір замовлення;
- розраховувати ціну із застосуванням різних методів ціноутворення;
- застосовувати моделі прийняття рішень за умов невизначеності.

Методичні рекомендації до вивчення теми

Процес підготовки управлінського рішення здійснюється за певними етапами, на кожному з яких потрібна відповідна релевантна інформація.

Релевантними витратами та доходами є ті, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Ви повинні знати, що завданням аналітика є збір та аналіз усіх релевантних показників рішення з урахуванням впливу якісних факторів. Для вирішення поточних проблем управлінського персоналу необхідна «корисна» інформація. «Корисною» може бути лише відфільтрована інформація у вигляді внутрішньої звітності. Метою такої звітності є підготовка оперативної та релевантної інформації відповідно до вимог менеджерів різних рівнів управління.

Систему управлінської звітності можна створити за певних умов, її форми залежать від суб'єктивних та об'єктивних чинників. Вам необхідно усвідомити принципи розробки такої звітності та можливості її використання в прийнятті рішень. Важливим є розуміння можливості моделювання в прийнятті рішень. З'ясуйте такі питання: моделі прийняття рішень щодо управління запасами, оптимізації асортименту та обсягів діяльності, оптимізації витрат та прибутку, прийняття рішень щодо ціноутворення. Навчіться обґрунтовувати рішення типу «виробляти чи купувати» щодо спеціального замовлення, зміни сегменту діяльності (розширення, скорочення). Диференціальний аналіз — це визначення та зіставлення диференціальних доходів і витрат для прийняття управлінських рішень. Вам необхідно навчитися здійснювати аналіз варіантів альтернативних рішень без наявності та за наявності обмежувальних чинників. Особливу увагу необхідно приділи моделі прийняття рішення за умов невизначеності, сутності стратегій максимізації максимальних результатів, максимізації мінімальних результатів, мінімізації максимального жалю.

Ключові поняття: релевантні та нерелевантні витрати, минулі та майбутні витрати, витрати немонетарного характеру, маржинальний дохід, маржинальні витрати, види управлінських рішень, безперервний облік запасів, система постійного обліку запасів, ABC-аналіз (контроль) стану запасів, оптимальний розмір замовлення та чинники, які його зумовлюють.

9.1. Характеристика інформації в системі управлінського обліку

9.1.1. Якісні характеристики інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень

Процес прийняття рішень здійснюється за участю бухгалтера, оскільки саме він забезпечує менеджерів достовірною і релевантною інформацією. При цьому сучасний бухгалтер розуміє, що для аналізу необхідна інформація тільки про релевантні витрати та доходи. Ще з третьої теми цієї дисципліни ви пам'ятаєте, що релевантні витрати — це витрати майбутніх періодів, що залежать від управлінського рішення. Вони пов'язані зі зміною майбутнього грошового потоку.

Не релевантні витрати не беруть до уваги.

Нерелевантні витрати:

- минулі (незворотні) витрати;
- майбутні витрати як результат раніше прийнятих рішень;
- витрати немонетарного характеру (амортизація).

Менеджерам необхідна лише корисна інформація.

Корисна інформація для керівництва повинна бути:

- стислою: викладеною чітко без зайвих деталей;
- точною: користувач повинен бути впевнений в тому, що інформація не містить ніяких помилок чи упущень; інформація не повинна містити ніяких підтасовок;
- вчасною: повинна бути отримана вчасно для проведення заходів з використання цієї інформації;
- послідовною: має бути придатною для порівняння з плином часу та різними відділами чи підрозділами.

Корисна інформація для керівництва повинна:

- відповідати певним вимогам: повинна бути придатною для проведення відповідних заходів;
- бути ефективною з точки зору витрат: інформація не повинна коштувати більше ніж результати, яких від неї очікують;
- бути неупередженою: в способі здобуття чи викладення інформації не повинно бути ніякого упередження;
- бути правильно адресованою: інформацію необхідно надавати особі, яка відповідає за проведення необхідних заходів; слід також враховувати моменти конфіденційності.

9.1.2. Поняття, призначення, зміст та вимоги до управлінської звітності

Управлінська звітність — це внутрішня звітність підприємства.

Основна мета її підготовки — надання релевантної інформації відповідно до вимог менеджерів для допомоги керівникам центрів відповідальності в організації самоконтролю їх діяльності.

Система управлінської звітності використовується для:

- оцінки фактичного виконання запланованих показників діяльності; продуктивності роботи окремих центрів відповідальності;
- підготовки інформаційних масивів, необхідних для прийняття управлінських рішень;
- налагодження комунікативних зв'язків у межах підприємства.

Доцільним було б пригадати, чим відрізняються між собою фінансовий та управлінський облік, оскільки ці відмінності прослідковуються при порівнянні управлінської та фінансової звітності. Вимоги до звітності підприємства зумовлені особливим призначенням та специфічними рисами кожного з видів.

Зіставте інформацію, наведену у табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Основні характеристики звітності сучасного підприємства

Управлінська звітність	Фінансова звітність
Є конфіденційною	Оприлюднюється (публікується або надається)
Не регулюється законами чи іншими законодавчими актами	Підпорядковується законам і стандартам

Продовження табл. 9.1

Призначена для прийняття внутрішніх рішень	Слугує для звітності зовнішнім користувачам, наприклад: податковим організаціям, акціонерам і кредиторам
Складається з урахуванням минулої, теперішньої та майбутньої діяльності	Оперує лише даними з попереднього досвіду
Інформація подається відповідно до ситуації та в зрозумілій формі, деталізовано	Розкриває загальні дані
Розроблена організацією для потреб бізнесу	Є вимогою законодавства
Підприємство може вибрати неформалізовану управлінську систему звітності	Має форми, встановлені ззовні
У тому чи іншому вигляді система такої звітності існує на кожному підприємстві	Є обов'язковою для кожного підприємства
Є доступною в режимі реального часу, або подається з мінімальною затримкою	Подається зі значною затримкою у часі

Регулярні та ретельно підготовлені внутрішні звіти надають менеджерам підприємства інформацію, необхідну для прийняття рішень, а отже, забезпечать виживання та розвиток їхнього бізнесу.

Зміст, форма та час подання управлінської звітності залежать від рівня управління. Чим вищий рівень, тим змістовнішою та сублімованішою має бути подана інформація (рис. 9.1).

Для створення ефективної системи внутрішньої управлінської звітності необхідно мати:

- масив якісних основних даних;
- узгоджені за формою та змістом макети звітів;
- функціональний метод накопичування та підсумовування інформації;
- бажано мати комп'ютеризовану систему обробки даних.

РІВНІ ЗВІТУВАННЯ

Управлінські звіти мають відображати всі рівні організації

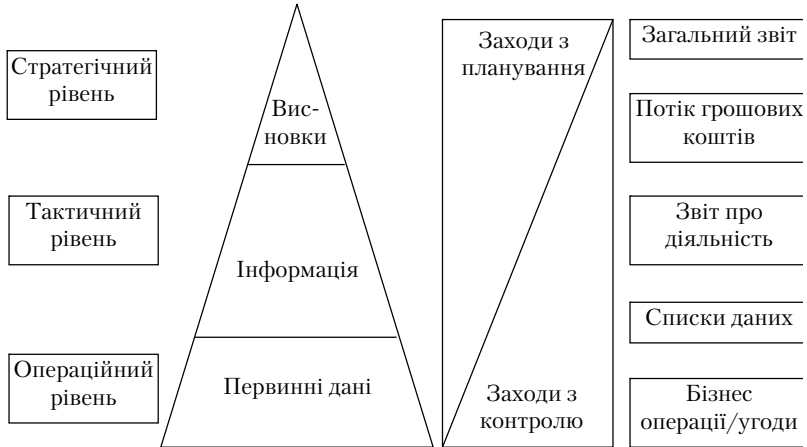


Рис. 9.1. Рівні управління та управлінська звітність

Вимоги до управлінської звітності: простота, придатність для багаторазового використання, універсальність з метою можливого використання для різних сегментів і часових періодів.

Внутрішню управлінську звітність створюють керівники центрів відповідальності, а отже, її зміст залежить від того, які показники контролює такий керівник.

Прикладами видів сегментної звітності також можуть бути:

- звіт про виконання планових завдань щодо витрат (єдина форма для всіх центрів витрат підприємства);
- звіт про доходи з виділенням маржинального доходу;
- звіт центрів прибутків;
- порівняльний баланс (для центру інвестицій).

9.1.3. Поняття про диференціальний аналіз

Внутрішня управлінська звітність може використовуватися для планування та прогнозування, прийняття кращого рішення при наявності

альтернативних варіантів дій. Тому аналітику доводиться готувати декілька варіантів прогнозних розрахунків. Вибір серед кількох варіантів оптимального рішення здійснюють на підставі диференціального аналізу, в процесі якого визначають та зіставляють диференціальні витрати та доходи відповідного рішення.

У процесі такого аналізу зосереджуються лише на релевантних витрат і доходах (рис. 9.2).

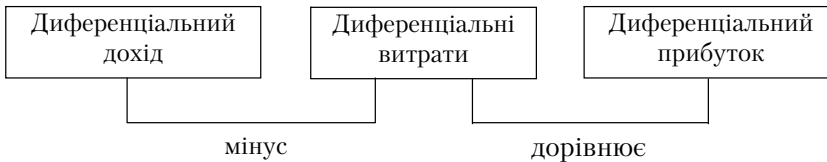


Рис. 9.2. Методика визначення диференціального прибутку

Диференціальний аналіз охоплює лише додаткові грошові потоки, тобто грошові надходження (виручку) та грошові витрати (дійсні витрати). Сутність диференціального аналізу розкривається на прикладах підготовки інформації для обґрунтування типових операційних рішень типу: «про спеціальне замовлення», «купувати чи виробляти», «про скорочення (розширення) сегменту діяльності» і подається у наступному питанні.

9.2. Аналіз релевантної інформації в типових господарських ситуаціях

9.2.1. Обґрунтування рішення про «спеціальне» замовлення

Під «спеціальним» замовленням розуміють таке, при якому потенційний партнер пропонує закупити у підприємства продукт за ціною меншою, ніж «звичайна», чи навіть, меншою, ніж собівартість. Безумовно, що така пропозиція може розглядатися для ухвали, якщо підприємство має вільні виробничі потужності та зацікавлене у покритті постійних витрат, які зменшуються при максимальному завантаженні виробничих потужностей. Підготовка інформації для обґрунтування рішення такого типу ґрунтується на калькулюванні змінних витрат та оцінці динаміки маржинального доходу та його коефіцієнта.

Аналіз для прийняття такого рішення передбачає:

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

Розглянемо цифровий приклад.

Підприємство «Еліпс» прогнозує виготовити 400 000 одиниць продукції. У минулому періоді було випущено 410 000 одиниць. Максимальна виробнича потужність – 450 000 одиниць.

Розмір спецзамовлення – 30 000 од. по 500 од. в одному ящику (фірма «Ніко»).

Запропонована ціна	2,45 грн
Витрати на одиницю (грн):	
прямі матеріали	0,90
пряма зарплата	0,60
загальновиробничі витрати, змінні	0,50
загальновиробничі витрати, постійні	0,25
витрати на пакування	0,30
витрати на рекламу	0,15
інші постійні комерційні й адміністративні витрати	0,30
Разом	3.00

Витрати на пакування у ящики партії

(прогнози $30\,000 \cdot 500$) – 25 000

Постійні витрати – 100 000

Проведемо порівняльний (у деяких авторів «диференційний») аналіз.

Таблиця 9.2

**Порівняльний аналіз спеціального замовлення
(із застосуванням маржинального підходу)**

Показники	Без спецзамовлення (410 000 шт.)	Зі спецзамовленням (440 000 шт.)
1. Дохід	1640 000	1713 500

Продовження табл. 9.2

2. Змінні витрати		
Прямі матеріали	369 000	369 000
Пряма заробітна плата	246 000	264 000
Загальновиробничі витрати, змінні	205 000	220 000
Упаковка	123 000	125 500
Разом	943 000	1005 500
3. Маржинальний дохід	697 000	708 000
Постійні витрати:		
– загальновиробничі витрати	100 000	100 000
– реклама	60 000	60 000
– комерційні, адміністративні	120 000	120 000
Разом постійних	280 000	280 000
4. Операційний прибуток	417 000	428 000

Отже, маржинальний дохід збільшиться при прийнятті замовлення на 11 000 грн (70 800 – 697 000), що і зумовить більшу суму прибутку при прийнятті спецзамовлення:

$$AP = (p - v) \cdot q,$$

де P – прибуток;

p – ціна;

v – змінні витрати на одиницю;

q – кількість реалізованих одиниць.

$$(2,45 - 2,00) - 30\,000 - 2\,500 = 11\,000 \text{ грн.}$$

Отже, пропозиція про прийняття замовлення фірми «Ніко» за ціною нижчою, ніж собівартість, має бути прийнята.

Внутрішня звітність при обґрунтуванні такого рішення може бути підготовлена у порівняльному форматі з презентацією маржинального доходу або у вигляді результатів аналізу приросту з виділенням відхилень по кожній позиції.

Таким чином, при обґрунтуванні рішення про прийняття спеціального замовлення, як правило, релевантними є усі змінні витрати. Але не завжди. Наприклад, нерелевантними будуть транспортні витрати, пов'язані зі збутом продукції, якщо вони здійснюються за рахунок покупця. У довгостроковій перспективі всі витрати перетворюватимуться на змінні.

9.2.2. Обґрунтування рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності

Таке рішення ґрунтується на маржинальному підході до підготовки Звіту про прибуток у розрізі сегментів діяльності.

Підприємство «Добробут» виготовляє товари народного споживання А, Б, В. керівництво зацікавила рентабельність кожного з виробів. Бухгалтер на основі калькулювання повних витрат підготував такий розрахунок (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Розрахунок прибутку у розрізі окремих видів продукції

№ п/п	Показники	А	Б	В	Разом
1	Реалізація, одиниць	2 500	3 000	1 000	–
2	Ціна, грн	20	50	10	–
3	Виручка, грн	50 000	150 000	10 000	210 000
4	Собівартість, грн у т. ч.	40 000	151 000	8 000	199 000
	прямі матеріали	20 000	90 000	6 000	116 000
	пряма зарплата	10 000	30 000	1 000	41 000
	виробничі накладні витрати з них	10 000	31 000	1 000	42 000
	постійні	3 000	15 000	600	18 600
	змінні	7 000	16 000	400	23 400
5	Прибуток	10 000	(1 000)	2 000	11 000

Ознайомившись з цим розрахунком, будь-який менеджер помітить, що виріб Б є збитковим. Чи не доцільніше зняти його з виробництва?

Застосовуючи систему обліку неповних витрат, з'ясуємо який внесок у покриття витрат приносить кожен з видів продукції. Пригадайте: маржинальний дохід це різниця між виручкою і сукупними змінними витратами, або сума сукупних постійних витрат та прибутку (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Розрахунок прибутку на основі калькулювання неповних витрат

№ п/п	Показники	А	Б	В	Разом
1	Виручка від реалізації	50 000	150 000	10 000	210 000
2	Собівартість (змінні витрати)	37 000	136 000	7 400	179 400
3	Маржинальний дохід	13 000	14 000	2 600	30 600
4	Постійні накладні витрати	3 000	15 000	600	18 600
5	Прибуток	1 000	(1 000)	2 000	11 000
6	Маржинальний дохід	13 000	–	2 600	15 600
7	Постійні накладні витрати	–	–	–	18 600
8	Прибуток	–	–	–	(3 000)

Зняття виробу з виробництва не вигідне, оскільки виріб Б у результаті вже не принесе 14 000 грн маржинального доходу і значна частина постійних витрат залишиться непокритою, а, отже, фінансовий результат зміниться у гіршу сторону.

**9.2.3. Обґрунтування рішення у ситуації
«виробляти чи купувати»**

Завод з виробництва товарів народного споживання виробляє складну деталь Д, яка є основною для виробництва продукції К. У рік заводу необхідно мати 22 000 тис. деталей Д.

Постачальник пропонує аналогічну деталь за ціною 45 грн. Вам необхідно визначити, що вигідніше: виробляти деталь Д у власному цеху Х чи закупити її у постачальника.

Таблиця 9.5

Вихідна інформація

№ п/п	Витрати	Грн на один виріб
1	Прямі матеріали	20
2	Пряма зарплата	12
3	Змінні накладні витрати (силова електроенергія, силова вода)	10
4	Амортизація виробничого обладнання, заробітна плата начальника цеха	7
5	Інші постійні загальновиробничі витрати	3
	Разом	52

На перший погляд здається, що витрати на виробництво (52 грн) значно перевищують ціну на зовнішньому ринку (45 грн).

Оцінимо витрати лише за релевантними складовими, оскільки постійні загальновиробничі витрати матимуть місце незалежно від обраного нами рішення. Оформимо результати аналізу у вигляді табл. 9.6:

Таблиця 9.6

Аналіз для прийняття рішення: «виробляти чи купувати деталь Д»

Показник	Витрат на одиницю	Релевантні витрати	
		виробляти	купувати
1. Прямі матеріали	20	20	
2. Пряма зарплата	12	12	
3. Змінні накладні витрати	10	10	
4. Разом релевантні витрати на виробництво	40	40	
5. Вартість придбання деталі у постачальника	×	×	45
6. Разом релевантні витрати при закупці на стороні			45

Зіставлення релевантної інформації свідчить про доцільність продовження виробництва деталі власними силами, оскільки 40 грн менше, ніж 45 грн. Крім того, наймані працівники заводу матимуть можливість виконувати замовлення та одержати заробітну плату.

Готуючи інформацію для прийняття такого рішення необхідно розрахувати **релевантні** витрати на одиницю:

- для альтернативи «виробляти» –
 - прямі матеріали;
 - пряма заробітна плата;
 - накладні витрати за мінусом нерелевантних (наприклад амортизація, оренда тощо);
- для альтернативи «купувати» – ціна, яку пропонує продавець.

9.2.4. Аналіз для прийняття рішення за наявності обмежень

Визначити, якому виробу доцільно надати перевагу, якщо підприємство функціонує під дією *одного обмежувального чинника* – попиту на продукцію. За інформацією, наведеною у табл. 9.7 на перший погляд здається, що вигіднішим є виріб В, оскільки він має вищу ціну.

Таблиця 9.7

Вихідні дані

Показник	Вироби	
	А	В
1. Ціна за одиницю, грн	36	60
2. Змінні витрати на одиницю, грн	27	42
3. Маржинальний дохід на одиницю, грн	9	18
4. Коефіцієнт маржинального доходу, %	25	30
6. Попит на виріб, тис. одиниць	10	6

Оцінку інформації необхідно здійснювати на основі коефіцієнта маржинального доходу на обмежувальний чинник.

Таблиця 9.8

Розрахунок коефіцієнта маржинального доходу

Показник	Виріб А		Виріб В	
Коефіцієнт маржинального доходу (% у ціні)	9 : 36	= 0,25	18 : 60	= 0,30
Коефіцієнт маржинального доходу (% до обмежувального чинника)	9 : 10	= 0,90	18 : 25	= 0,72

Перевагу необхідно віддати виробництву виробу, що має вищий коефіцієнт на обмежувальний чинник, тобто виробу А.

Аналіз для прийняття рішення за умови декількох об'єктів здійснюють за допомогою лінійного програмування — математичного методу, який використовується для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь наявних обмежень в три етапи: побудова моделі, вирішення моделі, аналіз вирішення.

9.3. Обґрунтування рішення щодо запасів і цін

9.3.1. Обґрунтування рішення щодо запасів

Прийняття рішення такого типу означає, що знайдено відповіді на два питання «Скільки?» і «Коли?».

Система планування та контроль придбання, виробництва і створення запасів визначають успіх підприємства. Метою управління запасами є — своєчасні поставки запасів, мінімізація витрат, пов'язаних зі створенням і зберіганням запасів.

Процедури управління запасами це:

- визначення оптимального рівня запасів,
- порівняння фактичних запасів з рівнем замовлення. Якщо фактичні запаси нижчі рівня замовлення, то готується відділом закупок вимога на придбання, замовлення на поставку поставальнику, оприбутковуються придбані запаси і відпускаються у межах виробничих потреб.

Бухгалтеру зрозуміло, чому важливим в управлінні запасами важливим є підтримка оптимального рівня інвестицій у товарно-матеріальні цінності.

При системі безперервного обліку запасів деякі типи одиниць перераховуються щоденно і порівнюються із записами в книгах, вивчаються розбіжності. Всі одиниці повинні бути перевірені щонайменше раз у кожний звітний період.

Систему з постійним обліком запасів можна визначити як метод реєстрації залишків запасів після кожного одержання (відпуску) товарів. Це дає можливість мати інформацію про залишки у будь-який час, не потребує закриття складів на інвентаризацію.

Основні завдання управлінського обліку запасів:

- правильна класифікація для цілей обліку та контролю;
- обґрунтування методу оцінки запасів;
- віднесення матеріальних витрат (прямо, непрямо до об'єкта витрат);
- розробка норм матеріальних витрат;
- контроль за витратами, пов'язаними з розміром запасу;
- обґрунтування економічного розміру замовлення;
- планування матеріальних потреб і контроль за витрачанням матеріалів.

Витрати на закупку не є релевантними, оскільки витрати на придбання одиниці запасу не змінюються. *Витрати на замовлення* — на оформлення документів і здійснення розрахунків, пов'язаних із замовленням. Вони однакові для всіх варіантів створення запасів, не є релевантними, тому при визначенні ОРЗ враховуються тільки додаткові витрати на розміщення замовлення. Релевантними витратами на замовлення запасів, виготовлених самим підприємством є витрати на переналагодження обладнання для випуску відповідної партії виробів. Релевантні витрати на зберігання (частина їх є нерелевантними: зарплата комірника, амортизація обладнання, оренда):

- додаткові витрати на страхування запасів;
- додаткові витрати на утримання складських приміщень;
- додаткові витрати на обробку матеріалів;
- втрати внаслідок знецінення запасів;
- можлива втрата прибуткових інвестицій.

Втрати через нестачу (дефіцит) запасів — можливі втрати через відсутність достатньої кількості запасів для задоволення виробничих потреб або клієнтів. Вони містять:

- втрачений дохід від продажу;
- штрафні санкції на несвоєчасну поставку замовникам ГП;
- понаднормативні втрати внаслідок заміни матеріалів дорожчими;
- втрати внаслідок простоїв.

Отже, ОРЗ визначається тими витратами, на які впливає кількість запасів, або кількість зроблених замовлень. Чим більша кількість одиниць замовляється одночасно, тим менше замовлень необхідно зробити за рік, тобто зменшуються витрати на виконання замовлень. Однак, коли робиться менше замовлень, то збільшуються витрати на зберігання.

Оптимальний розмір замовлення — це той обсяг повторного замовлення, при якому витрати на замовлення та зберігання є мінімальними. При ОРЗ витрати на розміщення замовлення урівнюються з витратами на зберігання. Для визначення ОРЗ необхідно враховувати чинники цієї рівноваги: річна потреба в одиниці запасу, витрати на розміщення замовлення, річні витрати на зберігання, знижки за розмір партії, зв'язок з іншими запасами, які закупаються в того ж постачальника.

Оптимальний економічний розмір замовлення (оптимальна партія) можна визначити: табличним методом, графічним, за допомогою формули.

Розрахунок оптимальної партії за формулою Вільсона:

$$Q = \sqrt{\frac{2mo}{kr}}, \quad (9.1)$$

де Q — оптимальна величина закупленої партії;

m — річний обсяг закупівлі товарів (сировини) матеріалів у кількісному виразі (шт., т.);

o — затрати з обслуговування закупівель у розрахунку на одну партію;

k — ціна франко-склад покупця за одиницю товару (матеріалів);

r — витрати на складування у процентах від вартості середньорічного виробничого запасу (у вигляді коефіцієнта).

9.3.2. Обґрунтування рішення щодо ціноутворення

Роль витрат при встановленні цін залежить від типу ринку, на якому діє підприємство (чиста конкуренція, монополістична конкуренція, олігополія, чиста монополія). Наприклад, за умов чистої конкуренції (ринок сировини) ціну визначає безпосередньо ринок, а підприємства лише обсяг виробництва цієї продукції. Але і при цих умовах важливо контролювати величину маржинальних витрат. Вони мають тенденцію до зниження до певної точки за рахунок ефективності, а потім починають зростати за рахунок перевантаження виробничих потужностей. За умов чистої конкуренції лінія маржинального доходу є горизонтальною (маржинальний дохід дорівнює ціні на одиницю за всіх обсягів діяльності). Отже, поки маржинальні витрати менші за ціну, виробництво і збут є прибутковими. Коли маржинальні витрати перевищують ціну, то підприємство втрачає гроші на кожній одиниці.

Обсяг, що максимізує прибуток – це така кількість, при якій маржинальні витрати дорівнюють ціні.

Отже, незалежно від типу ринку велике значення мають співвідношення ціни та обсягу.

Релевантність витрат для прийняття рішень щодо цін, вибір стратегії та моделі ціноутворення залежать від мети підприємства, результатів дослідження ринку та горизонту часу.

Уважно поміркуйте над наступним прикладом. Підприємство «Сигма» виробляє один вид продукції у трьох модифікаціях: модель для презентації, модель суперкласу і стандартна модель. Виробництво складається з двох стадій: I – виготовлення базового продукту (змінні витрати складають 6 грн), II – фінішна обробка і пакування. Отже, ціна реалізації на них буде різною.

Постійні витрати на рік становлять 100 000 грн. Розмір очікуваного (бажаного) за рік прибутку до сплати податку – 300 000 грн. Виробничі потужності дозволяють виробляти 150 000 одиниць продукції.

«Сигма» одержала пропозицію від покупця на придбання 30 000 одиниць продукції, але не готової, а напівфабрикату (результат виробництва на першій стадії). Розрахуємо, якою повинна бути

найнижча ціна для виконання цього замовлення (30 000 одиниць). Спробуємо прокоментувати інформацію щодо політики підприємства у зазначених обставинах.

Для наочності згрупуємо вихідні калькуляційні показники у графі 1–3 аналітичної таблиці 9.9, внесемо у гр. 4, 5 інформацію маркетолога підприємства, розрахуємо розмір маржинального доходу на одиницю і на весь очікуваний обсяг реалізації.

Таблиця 9.9

Розрахунок очікуваного маржинального доходу

Моделі	Витрати на виробництво		Ціна	Попит (од.)	Маржинальний дохід	
	I стадія	II стадія			на одиницю	на очікуваний обсяг
	базового продукту	готової продукції				
– для презентації	6	4	15	20 000	5	100 000
– супер-клас	6	2	12	30 000	4	120 000
– стандартна	6	1	10	40 000	3	120 000
<i>Разом</i>	×	×	×	90 000	×	340 000

Розрахунки показують:

- загалом прийняття додаткового замовлення на напівфабрикат є можливим ($90\,000 < 150\,000$);
- загальний маржинальний дохід за рік без прийняття замовлення становитиме 340 000 грн. Він повинен покрити постійні витрати у сумі 100 000 грн, отже сума прибутку становитиме 240 000 грн. ($340\,000 - 100\,000$);
- до запланованого розміру прибутку не вистачає 60 000 ($240\,000 - 300\,000$) грн. Отже, саме таку суму прибутку повинне забезпечити прийняття додаткового замовлення;
- якщо кількість одиниць у замовлення — 30 000 од., то кожна з них повинна забезпечити по 2 грн маржинального доходу ($60\,000 : 30\,000$). Отже, мінімальна ціна становитиме 8 грн

(6 + 2), щоб забезпечити загальну суму очікуваного прибутку за рік (300 000 грн).

Стосовно економічної політики «Сигми» можна зробити такі оцінки:

- будь-яка ціна, що перевищує 6 грн, збільшить дохід;
- надходження пропозиції про закупку для власного виробництва базового продукту «Сигми» свідчить про те, що продукція замовника найближчим часом конкуруватиме з продукцією «Сигми»;
- замовлення складає 1/3 всього випуску, отже, необхідно прорахувати очікувані витрати;
- якщо збільшиться попит на напівфабрикат, то можна втратити власні позиції при реалізації більш вигідних модифікацій (подальші розмірковування продовжуйте самостійно).

9.3.3. Модель прийняття рішення за умов невизначеності

Недостатня кількість інформації щодо можливих подій означає невизначеність, яка зумовлює наявність ризику. Для зниження рівня ризику необхідно зважати на ймовірність тих, чи інших явищ. Тому бухгалтер-аналітик повинен розуміти сутність таких понять як:

- ймовірність, їх види,
- розподіл ймовірності;
- подія;
- очікувана величина;
- дерево рішень;
- стандартне відхилення;
- коефіцієнт варіації.

У ситуації, коли не може бути оцінена ймовірність майбутніх подій, може бути прийняти одна з трьох стратегій:

- максимізація максимальних результатів;
- максимізація мінімальних результатів;
- мінімізація максимального жалю.

Термінологічний словник

Диференціальний аналіз — визначення і зіставлення диференціальних витрат і доходів для прийняття рішень.

Диференціальні витрати — витрати, що складають різницю між альтернативними рішеннями.

Диференціальний дохід — дохід, який складає різницю між альтернативними рішеннями.

Диференціальний прибуток — різниця між диференціальним доходом та диференціальними витратами.

Життєвий цикл виробу — період часу від початку розробки продукту до моменту зникнення попиту на нього з боку покупців.

Зона можливих рішень — площа графіка лінійного програмування, окреслена лініями рівнянь наявних обмежень.

Лінійне програмування — математичний метод, що використовується для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв'язання серії лінійних рівнянь наявних обмежень.

Маржинальний дохід на одиницю обмежувального чинника — маржинальний дохід на одиницю продукції, що виражена у вимірі обмежувального чинника (машино-годинах, людино-годинах тощо).

Оптимальне використання обмежених ресурсів — рішення, метою якого є складання виробничої програми, що забезпечить максимізацію прибутку в умовах наявних обмежень.

Оптимальна комбінація виробів — комбінація виробів, яка дозволяє компанії досягти мети, вираженої рівнянням цільової функції.

Рівняння обмеження — алгебраїчний показ одного з обмежувальних чинників.

Рівняння цільової функції — алгебраїчний показ мети, якої намагається досягти менеджер у процесі лінійного програмування.

Рішення «виробляти чи купувати» — рішення, пов'язане з розглядом існуючої альтернативи — виробляти самостійно окремі компоненти продукції (комплектуючі вироби, деталі) чи купувати їх у зовнішніх постачальників.

Рішення щодо спеціального замовлення — рішення, пов'язане з розглядом отриманої пропозиції про разовий продаж продукції або послуг за ціною, нижчою, ніж звичайна ціна, або навіть нижчою, ніж собівартість.

Розширення або скорочення сегменту — рішення про розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на основі аналізу їхньої прибутковості.

Тіньова ціна — величина зниження маржинального доходу внаслідок зменшення значення відповідного обмежувального чинника на одну одиницю.

Цільова функція — мета, якої намагається досягнути менеджер.

Цільове калькулювання — сучасна виробнича стратегія, за якою компанія спершу визначає ціну реалізації нового виробу, а потім проектує сам виріб, виробництво якого забезпечить рівень витрат, необхідний для досягнення певної мети.

Ціноутворення за принципом «витрати плюс» — метод ціноутворення, при якому ціна реалізації визначається на підставі собівартості продукції (товарів, послуг) шляхом додавання до неї певної частки прибутку (націнки).

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 9.1. Визначити, оформивши розрахунки у вигляді форми внутрішньої звітності, якому виробу доцільно надати перевагу, якщо виробництво функціонує під дією одного обмежувального чинника — обсягу реалізації. Розрахувати показники, яких не вистачає, обґрунтувати відповідні висновки (табл. 9.10).

Таблиця 9.10

Вихідні дані

Показник	Види продукції	
	А	В
1. Ціна за одиницю, грн	36	60
2. Змінні витрати на одиницю, грн	27	42
3. Маржинальний дохід на одиницю, грн	9	?
4. Коефіцієнт маржинального доходу, %	25	30
5. Витрати часу на виробництво одного виробу, год	1	3
6. Попит на вироби, тис. одиниць	10	6

Завдання 9.2. Обґрунтувати рішення про доцільність прийняття «спеціального» замовлення.

1. Визначити собівартість одного виробу «звичайну» та для «спеціального» замовлення.
2. Провести диференціальний аналіз, розрахувавши диференціальні витрати і диференціальний прибуток.
3. Зробити висновки про фінансові наслідки прийняття додаткового замовлення.

Вихідна інформація

Бухгалтеру підприємства «Люкс» стало відомо, що у підприємства з'явився новий замовник, який може закупити 30 крісел для відпочинку за ціною 200 грн. Підприємство має вільні виробничі потужності. Зазвичай ціна реалізації таких крісел становить 260 грн.

Згрупувавши всі витрати, бухгалтер склав калькуляцію на виконання цього спеціального замовлення (табл. 9.11).

Таблиця 9.11

Калькуляція витрат на виконання спеціального замовлення

№ п/п	Витрати	Всього	На одиницю продукції
1	Матеріали	1 600	80
2	Виплати на оплату праці та відрахування на соціальні потреби	600	30
3	Виробничі накладні витрати (у т. ч. 50 % постійні витрати)	400	20
4	Витрати на управління і збут (у т. ч. 40 % постійні витрати)	398	19,90
<i>Разом</i>		2 998	149,90

Завдання 9.3. Визначити, який виріб є прибутковішим і пояснити, чому. Фабрика «Крокуль» виготовляє два види взуття: чоловіче та жіноче, про які є така інформація (табл. 9.12).

Таблиця 9.12

Вихідні дані

Показник	Взуття	
	чоловіче	жіноче
Середня ціна, грн	30	72,5

Продовження табл. 9.12

Витрати:		
Прямі матеріали, грн	15	7,5
Пряма зарплата, грн	2,5	15
Змінні виробничі витрати, грн	3,9	18,8
Змінні на управління та витрати на збут, грн	1,6	1,2
Кількість годин праці	10	20

Фабриці бракує кваліфікованих робітників, які зараз задіяні у виробництві обох видів продукції і мають однакову погодинну оплату праці.

Завдання 9.4. За даними табл. 9.13 розрахувати найбільш і найменш прибутковий варіант використання матеріалів.

Таблиця 9.13

Вихідні дані

Показники	Продукт А	Продукт В	Продукт С
Ціна реалізації, грн	75	95	95
Витрати на одиницю продукції:			
– матеріальні витрати (5 грн на 1 кг)	10	5	15
– витрати на оплату праці (4 грн за годину)	16	24	20
Змінні накладні витрати, грн	8	12	10
Постійні накладні витрати, грн	24	36	30

Завдання 9.5. Розрахувати, якою повинна бути найнижча ціна для виконання замовлення. Рішення оформити в таблиці 9.14.

ТОВ «Крок» виробляє один вид продукції у трьох модифікаціях: модель №1, модель № 2 і модель № 3. Виробництво складається з двох стадій: I – виготовлення базового продукту (змінні витрати становлять 5 грн), II – фінішна обробка і пакування, відповідно 5 грн, 3 грн, 2 грн. Отже, ціна реалізації на них буде різною.

З покупцями вже укладено угоди на виробництво відповідної модифікації у розмірі 200, 300, 400 одиниць. Попит на дану продукцію може становити 200 од., 300 од., 400 од. відповідно.

Постійні витрати на рік становлять 1 000 грн. Розмір очікуваного (бажаного) за рік прибутку до сплати податку — 3 000 грн. Виробничі потужності дозволяють виробляти 1 500 одиниць продукції.

ТОВ «Крок» одержало пропозицію від покупця на придбання 200 одиниць продукції, але не готової, а напівфабрикату (результат виробництва на першій стадії). Завершити розрахунки і дооформити таблицю.

Таблиця 9.14

**Розрахунок покриття постійних витрат і отримання прибутку
(маржинального доходу)**

Моделі	Витрати на виробництво		Ціна, грн	Попит, од.	Маржинальний дохід	
	I стадія	II стадія			на одиницю продукції	на очікуваний обсяг
	базового продукту	готової продукції				
Модель № 1			18			
Модель № 2			10			
Модель № 3			9			
Разом			×	900		
Постійні витрати						1 000
Прибуток (відповідно до укладених угод)						?
Прибуток очікуваний						3 000
Прибуток, який повинен принести нове замовлення						?

Завдання 9.6. Визначити, як вплине на результати діяльності акціонерного товариства закриття фабрики № 2, якщо це дасть змогу скоротити загальні постійні виробничі витрати на 40 000 грн, а постійні витрати на збут — на 10 000 грн.

Керівники АТ «Віола» незадоволені низьким рівнем прибутку. Вони розглядають можливість закриття фабрики № 2. Бухгалтер акціонерного товариства підготував таку інформацію (табл. 9.15).

Показники діяльності

(грн)

Стаття	У тому числі	
	фабрика № 1	фабрика № 2
Дохід (виручка)	535 000	215 000
Змінні витрати на реалізовану продукцію	310 000	80 000
Маржинальний дохід	225 000	135 000
Постійні витрати:		
– виробничі	100 000	110 000
– на управління і збут	97 500	52 500
Операційний прибуток (збиток)	27 500	(27 500)

Питання для самостійного вивчення

1. Визначення оптимального економічного розміру замовлення (оптимальної партії) табличним та графічним методом.
2. Сутність стратегії максимізації максимальних результатів.
3. Сутність стратегії максимізації мінімальних результатів.
4. Сутність стратегії мінімізації максимального жалю.
5. Вирішення моделі лінійного програмування.

Теми рефератів

1. Концепція релевантності в економічній літературі.
2. Використання критерію релевантності в аналізі альтернатив.
3. Короткострокові управлінські рішення та інформація, необхідна для їх реалізації.
4. Прийняття рішень в умовах наявності обмежень: теоретико-практичний аспект.
5. Обґрунтування рішення про «ефективного» партнера.

Література: 3–5, 8, 9, 11–13, 15–17, 19, 21, 45, 47, 50, 52.

ТЕМА 10. БЮДЖЕТУВАННЯ ТА КОНТРОЛЬ

Перелік питань

- 10.1. Сутність бюджетування, мета і призначення.
- 10.2. Види бюджетів, підходи до організації та стадії бюджетування.
- 10.3. Методика складання та взаємоузгодження бюджетів.
- 10.4. Поняття про систему бюджетного контролю.
- 10.5. Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету.
- 10.6. Сутність управління за відхиленнями.

Після вивчення теми Ви повинні:

знати: сутність, мету, завдання, значення обліку витрат і доходів у системі бюджетування;

вміти: розробляти окремі форми операційних і фінансових бюджетів, здійснювати контроль їх виконання.

Ключові поняття: *бюджет, бюджетування, бюджетний період, бюджетний контроль, гнучкий бюджет, управління за відхиленнями.*

Методичні рекомендації до вивчення теми

При вивченні теми, необхідно звернути увагу на планування в системі управлінського обліку, зв'язок цієї теми з темою 7 «Облік і калькулювання за нормативними витратами». Ви повинні усвідомити цілі бюджетування, взаємозв'язок етапів процесу планування та контролю, опанувати послідовність підготовки бюджетів. Поняття бюджетування, методів складання різних видів бюджетів, контролю виконання бюджетів, організації обліку відхилень, облік відхилень за центрами відповідальності найкраще зрозуміти на цифрових прикладах.

Контроль — це дії, які приймаються, коли є відхилення фактичного стану від запланованого.
«Контролювати» в контексті управлінського обліку означає регулювати.

10.1. Сутність бюджетування, мета і призначення

В системі управління використовують спеціальні методи, які дозволяють успішно реалізувати всі функції управління, наприклад, функцію контролю забезпечують нормальний метод обліку та бюджетування, підготовка і аналіз внутрішніх звітів тощо. **Контроль повинен здійснюватися, якщо виявлені відхилення виходять за межі заздалегідь визначених допусків.** Для здійснення контролю необхідно мати еталон для порівняння — план (бюджет). **Звідси бюджетний контроль — це зіставлення фактичних показників із запланованими.**

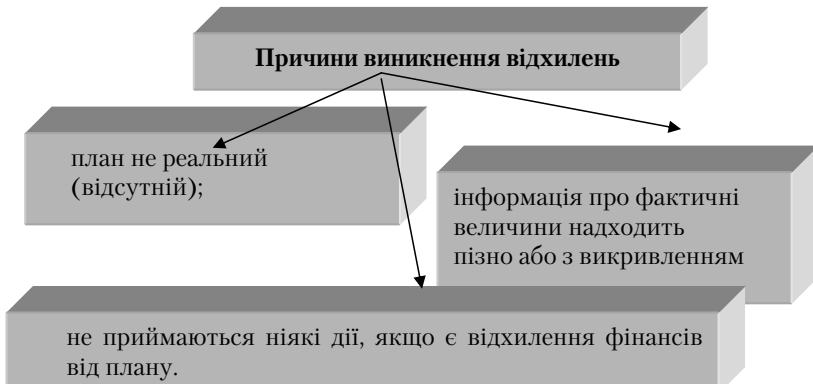


Рис. 10.1. Причини виникнення відхилень

Отже, **бюджетування — це процес планування майбутніх операцій підприємства у вигляді системи бюджетів**, зміст кожного з них Ви повинні уважно розглянути та звернути увагу на наявність взаємозумовлених показників.

На більшості успішних підприємств України постійно готують систему бюджетів, оскільки бюджетування дозволяє вирішити низку конкретних практичних завдань.

Метою бюджетування є:

- 1 — підготовка досяжного плану розвитку підприємства;
- 2 — забезпечення злагодженої роботи всіх підрозділів;

- відділ закупок повинен закупати те, що необхідно для виробництва;
- виробничий відділ повинен виробляти те, що планує реалізувати відділ збуту;
- відділ збуту повинен працювати з тими замовниками, які можуть оплатити свої замовлення;
- жоден підрозділ не повинен нести витрат більше, ніж організація може оплатити (забезпечення усвідомлення витрат на діяльність).

3 — змусити менеджерів:

- кількісно обґрунтовувати свої плани; визначати, у який час ресурсів підприємству не вистачатиме для задоволення виробничих потреб, щоб своєчасно забезпечити надходження додаткових ресурсів;
- створювати запаси готової продукції тоді, коли попит перевищує пропозицію (дефіцитом ресурсів може стати готова продукція);
- організовувати набір та навчання виробничого персоналу, щоб бути готовим до збільшення обсягів реалізації при підвищенні попиту;
- організовувати придбання додаткових виробничих потужностей (площ, обладнання);
- організовувати надходження додаткових коштів у той час, коли витрати перевищать наявні кошти (дефіцитним ресурсом стануть гроші);

4 — підготувати основу для порівняння з фактичними результатами (еталон). Порівняння фактичних результатів із запланованими дає можливість визначати ефективність і результативність діяльності.

5 — встановити пріоритети, щоб сприяти здійсненню «вигідних» витрат та протистояти неекономному використанню коштів;

6 — мотивація працівників шляхом орієнтації на досягнення мети підприємства; (бюджети стають мірою для оцінки діяльності менеджерів). При цьому виконавці повинні вважати поставлені цілі дочерними, розумними.

7 — виконання вимог законів та контрактів

Щоб реалізувати ці цілі бюджетування здійснюється за **двома напрямками**:

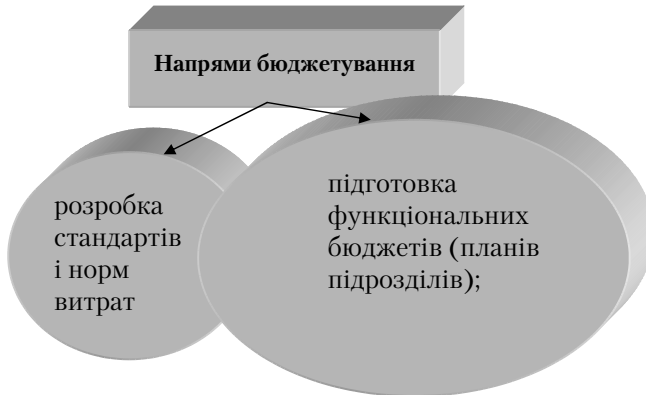


Рис. 10.2. Напрями бюджетування

Взаємозв'язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі бюджетів окремих підрозділів визначають ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. А стандарти, норми використовують для складання бюджетів витрат на виробництво.

Бюджетний період повинен:

- бути достатньо довгим, щоб своєчасно відновлювати ресурси;
- бути достатньо коротким, щоб забезпечити точність розрахунків;
- відповідати вимогам до підготовки зовнішньої звітності (для більшості – це рік).

10.2. Види бюджетів, підходи до організації та стадії бюджетування

Розрізняють такі види бюджетів:

- **за змістом** – генеральний (*зведений*), що включає *операційні* /сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток/ і *фінансові* бюджети / відображають грошові потоки та бюджетний баланс/;
- **відносно до кількості** розрахункових показників обсягу діяльності:

- статичний /часто це синонім генерального/;
- динамічний (гнучкий).

Гнучкий бюджет — це бюджет, складений (на етапі планування чи аналізу) для декількох можливих обсягів діяльності в межах діапазона.

Підходи до організації бюджетування:

- згори — вниз, /в жорстко централізованих або невеликих підприємствах/;
- знизу вгору, /структура підприємства забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні складати релевантні бюджети і є довіреними особами вищого керівництва;
- знизу — вгору/згори вниз.

Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер-аналітик:

визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає форми фінансових звітів, надає необхідні консультації.

Стадії бюджетування представлено на рис. 10.3.

У великих підприємствах призначають відповідального за розробку бюджетів (директора з бюджетування), який повинен розробити Керівництво з бюджетування, тобто методичні рекомендації щодо підготовки фінансових розрахунків.

Бюджетним періодом може бути місяць, квартал, рік. У транснаціональних компаніях застосовують «ковзаюче» (безперервне) бюджетування, коли після завершення кожного бюджетного періоду його виключають із загального бюджету з одночасним включенням нового аналогічного періоду.

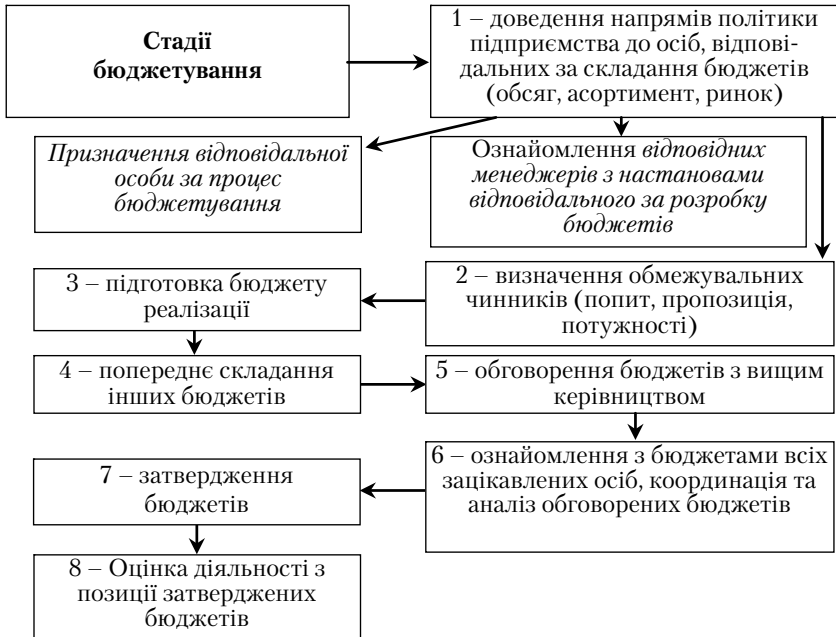


Рис. 10.3. Стадії бюджетування

Бюджетний період повинен бути і достатньо довгим, щоб своєчасно відновлювати ресурси, і достатньо коротким, щоб забезпечити точність розрахунків, відповідати вимогам до підготовки зовнішньої звітності. Саме тому у більшості випадків таким періодом є рік. Отже, бюджетування може здійснюватися на період (рік) чи на безперервній основі (оновлюється безперервно — щомісяця, так, щоб завжди була система бюджетів на повний бюджетний період).

Традиційно підготовка бюджетів здійснюється з урахуванням того, що відбувалося у минулому році. Такий спосіб називається «бюджетуванням через прирощення». Суми виділяються керівництвом без урахування взаємозв'язку між витратами та одержаними доходами. Іншим способом є бюджетування «з нуля» чи «на нульовій основі». Він ґрунтується на філософії, за якою всі витрати повинні окупатися. Спосіб дорогий, бо вимагає більше зусиль та роздумів над

ефективним використанням ресурсів. Ресурси виділяються тільки на ті види діяльності, які представляють собою цінність, яку одержують за гроші. Отже, кожному центру відповідальності дозволяється обґрунтувати пріоритетність своїх витрат.

Переваги та недоліки різних форм бюджетування

Безперервне бюджетування гарантує менеджерам постійний бюджет на повний плановий період, що допомагає їм у прийнятті рішень. Вважається, що безперервне бюджетування забезпечує здійснення планування менеджерами протягом усього року, а не лише один раз на рік. Між тим, існує ймовірність того, що бюджетування буде здійснюватися механічно, оскільки менеджери не зможуть щомісячно знаходити достатньо часу на ретельну оцінку перспектив, відкладаючи вирішення своїх щоденних завдань [14].

В першому випадку маємо пошукове планування, а в другому — нормативно-цільове. Пріоритетне бюджетування подібне до прирісного, але додатково передбачає аналіз варіантів при скороченні чи збільшенні бюджетних сум. Його можна вважати компромісним варіантом між прирісним бюджетуванням та бюджетуванням з нуля. Кожний з видів має свої позитивні та негативні сторони.

Правильна підготовка бюджетів досягається, якщо відповідальні особи вмотивовані докладати зусиль до виконання запланованого; цілі, норми, які необхідно виконати, встановлено спеціалістами у відповідних сферах («знизу-вгору»); бюджети складено у такій послідовності, щоб підрозділи (відділи), робота яких залежить від обсягів діяльності інших, одержували їх бюджети раніше, ніж почнуть складати свої. На підготовку бюджетів може йти 11–17 тижнів.

Система бюджетування повинна охоплювати як виробничі підрозділи, так і функціональні служби — всі без виключення структури.

Бюджетування структурних підрозділів є доцільним у певних межах. Вважається, що для виробничих підрозділів основного виробництва, діяльність яких залежить від обсягів виробництва та реалізації,

доцільно розробляти бюджети на виконання окремих договорів (проектів), якщо умови діяльності стабільні, що не є характерним для вітчизняного бізнесу. В існуючих умовах деякі автори пропонують встановлювати розрахунковий норматив витрат на одиницю обсягу виробництва. Вважається можливим нормування загального обсягу витрат на одиницю продукції і витрат на використання окремих видів ресурсів.

Для виробничих підрозділів допоміжного виробництва у зв'язку зі складністю діяльності спочатку необхідно визначити її склад, (наприклад, виробництво, оснащення, ремонт тощо), а потім розраховувати витрати для кожного окремого виду діяльності на основі визначеного нормативу витрат для виконання замовлення.

Бюджети формуються згідно з поставленими завданнями, обраною обліковою політикою, в тому числі з обраною системою обліку витрат. Вважається, що витрати легше піддаються контролю, якщо відомі причини, що їх обумовлюють. Тому відповідні переваги в організації контролю мають підприємства, які застосовують калькулювання за видами діяльності (ABC-калькулювання). Головною особливістю бюджетування є те, що особи, яких призначили бути відповідальними за підготовку бюджетів, повинні мати можливість контролювати події, що впливають на результати дорученої їм сфери діяльності. Типовою в цьому відношенні є проблема, з якою стикаються менеджери, коли його витрати перевищують суми, передбачені бюджетом, із-за збільшення обсягів діяльності, яка є поза сферою контролю цього менеджера. Іншими словами, витрати формуються видами діяльності, які не контролює менеджер, котрий несе відповідальність за ці витрати. Тому бюджетування за видами діяльності має зняти таку проблему. При розгляді теми 4 ми описували сутність калькулювання за видами діяльності і визначили, що досить складним при його застосуванні є вибір носія (рушія) витрат. Якщо вони обрані для кожного виду діяльності, то бюджетування будується на основі витрат (скупних та на одиницю), що відносяться до кожного рушія витрат. Тобто витрати визначаються на основі оцінок, які зроблять спеціалісти щодо кожного виду діяльності.

Система операційних і фінансових бюджетів представлена на рис. 10.4.

Правильна підготовка бюджетів забезпечується тоді, коли:

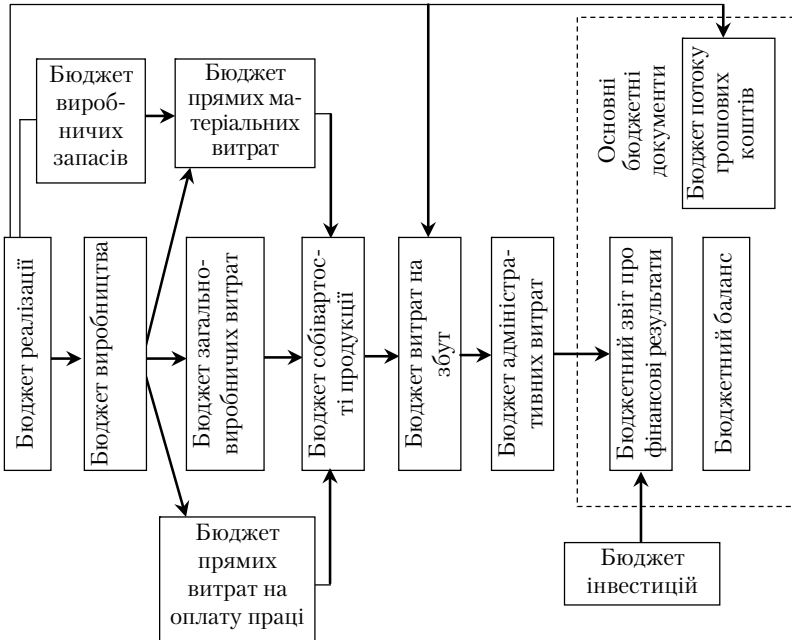


Рис. 10.4. Формування генерального бюджету виробничого підприємства

- відповідальні особи докладають зусилля до виконання запланованого;
- цілі, норми, які необхідно виконати, встановлені (розраховані) спеціалістами у відповідних сферах;
- бюджети складаються у такій послідовності, щоб підрозділи (відділи), робота яких залежить від обсягів діяльності інших, одержували їх бюджети раніше, ніж почнуть складати власні.

Практика свідчить, що на підготовку бюджетів може йти 11–17 тижнів.

10.3. Методика складання та взаємоузгодження бюджетів

Розкриємо сутність методики, виділивши окремі етапи, які вимагають підбору певної інформації, аналітичних процедур. Розглянемо

етапи практичної діяльності бухгалтера–аналітика, які необхідно пройти, щоб спрогнозувати величину фінансового результату.

Таблиця 10.1

Зміст та методика розрахунків операційних бюджетів

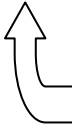
№ етапу	Вихідні дані, які підлягають вивченню	Результат аналітичних розрахунків
1.	Баланс на початок бюджетного періоду	Залишки на початок у проформах звітності
2.	Результати дослідження ринку, цінової політики, економіки в галузі з метою прогнозу кількості одиниць для продажу і цін. При цьому використовують методи визначення функції витрат, аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток»	Бюджет реалізації (продажу). Одночасно розробляють графік очікуваних грошових надходжень від реалізації продукції.
4.	Обсяг можливої реалізації, необхідний запас готової продукції на кінець періоду, запаси готової продукції на початок періоду.	Бюджет виробництва (обсяг продажу + необхідний запас готової продукції на кінець періоду — запас готової продукції на початок періоду) Одночасно може складатися «Бюджет запасів готової продукції»
5.	Кількість та норми використання матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми	Бюджет використання матеріалів (визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми)
6.	Виробнича потреба у матеріалах, необхідний запас матеріалів на кінець, запас матеріалів на початок	Бюджет придбання матеріалів (Обсяг закупки = виробнича потреба у матеріалах + необхідний запас матеріалів на кінець — запас матеріалів на початок). Одночасно складають графік очікуваних виплат за придбані матеріали , який буде враховано у бюджеті грошових коштів.

Продовження табл. 10.1

7.	Види робіт, розцінки за категоріями працівників тощо	Бюджет прямих витрат на оплату праці
8.	Виробнича програми, укладені угоди (оренди, обслуговування), відповідні розрахунки (амортизація), ставки розподілу (можуть бути різними для різних статей ВНВ, оскільки це залежить від обраної бази розподілу).	Бюджет виробничих накладних витрат). Суму НВ визначають за ставкою розподілу.
9.	Наявність незавершеного виробництва на початок та кінець періоду, заплановані прямі та непрямі витрати цехового характеру, очікувані витрати на кінець періоду.	Бюджет собівартості продукції, яку планують виготовити (бюджет виробничої собівартості) (НВп + ПМ+ПЗП+ВНВ–НВк)
10.	Наявність залишків готової продукції на початок періоду та запланована величина на кінець періоду, вартість оприбуткованої за виробничою собівартістю випущеної з виробництва продукції	Бюджет собівартості реалізованої продукції
11.	Номенклатура та склад витрат за статтями	Бюджет адміністративних витрат. Складають шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів і служб управління підприємством та його господарського обслуговування (зазвичай поквартально-порівну).
12	Номенклатура та склад витрат за статтями	Бюджет витрат на збут.
13	Бюджети реалізації, собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат та витрат на збут.	Бюджетний звіт про прибуток – проформа фінансової звітності.

Зауважте, що крім системи операційних бюджетів складають три фінансові бюджети:

- **бюджет інвестицій** (капітальних вкладень);
- **бюджет грошових коштів** (відображає очікувані платежі та надходження, особливо потрібен для контролю надлишку чи нестачі грошових коштів);
- **бюджетний баланс (прогнознний баланс)** — проформа фінансової звітності. Складають на підставі балансу на початок бюджетного періоду, бюджетів операційних витрат та бюджету грошових коштів. Нерозподілений прибуток у бюджетному балансі дорівнює сумі нерозподіленого прибутку на початок та очікуваного чистого прибутку за мінусом дивідендів, що підлягають сплаті.



Синоніми: прогнознний баланс, бюджетний баланс, розрахункова балансова таблиця.

Метою підготовки прогнозного балансу є:

- своєчасне передбачення несприятливого фінансового стану підприємства;
- висвітлення майбутніх ресурсів і зобов'язань;
- забезпечення контролю щодо точності складання всіх інших бюджетів. Розроблений прогноз є моделлю діяльності підприємства, за якою можна спрогнозувати ефективне використання власний та запозичених ресурсів.

При підготовці бюджетів необхідно продумати шляхи скорочення витрат, оскільки досить часто підприємства несуть непотрібні витрати, що пов'язано з рішенням адміністрації щодо підвищення престижу, або при плануванні за принципом «Ми так завжди робили», з неекономним використанням ресурсів. Щоб виявити зайві витрати необхідно доручити вирішення цієї проблеми людині з розвинутим уявленням (щоб могла придумати альтернативні варіанти досягнення результатів), аналітичними здібностями, авторитетом у колективі (щоб обговорювати проблеми на різних рівнях), необхідними повноваженнями. Рей Фидджеральд пропонує [40]:

- попросити кожного працівника анонімно назвати статті зайвих витрат (частіше називатимуть витрати інших), вивчити спільне;
- підготувати детальну структуру витрат, виходячи з річного бюджету;
- скласти матрицю скорочення витрат (подібну матриці Бостонської консалтингової групи):

Потенціал скорочення витрат	Високий Можлива економія більше 10%	Середній 5–10%	Низький До 5%
Високий	X	X	X
Середній	X	X	X
Низький	X	X	X

10.4. Поняття про систему бюджетного контролю

Вважається, що справжніми фінансовими контролерами є ті, хто готує бюджети. З цієї метою головний фінансовий керівник повинен встановити необхідні системи і розробити макети звітності. Фінансисту необхідно одержати відповідну інформацію від бухгалтера-аналітика, щоб постійно порівнювати фактичні показники із запланованими. Коли вони одержують таку інформацію, то починається фінансовий (бюджетний) контроль. «Прочитавши» управлінську звітність, розробники бюджетів повинні дати відповіді на три питання:

«Чим зумовлені розбіжності (відхилення)?»,
«Які заходи необхідно прийняти, щоб усунути несприятливі відхилення?»

«Як вплинуть ці відхилення на результати діяльності у майбутньому?»

Саме це є основою ефективного контролю!

Чому можуть виникати відхилення? Можливі наступні відповіді та це питання:

- план не реальний (відсутній);
- інформація про фактичні величини надходить пізно або з викривленням;
- не приймаються ніякі дії, якщо є відхилення.

Контроль виконання бюджетів здійснюється за допомогою **Звітів про виконання, тобто звітів, що містять заплановані та фактичні показники, розрахунок відхилень із зазначенням їх причин**. Вони забезпечують зворотний зв'язок в системі управління підприємством. Відображені у звіті відхилення можуть бути **сприятливими (позитивними)** або **несприятливими (негативними)**. Сприятливими відхилення є ті, при яких фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші, ніж заплановані.

Реакція менеджера на відхилення залежить від їх розміру. В залежності від причини розрізняють: відхилення внаслідок планування; відхилення внаслідок діяльності.

Ви вже знаєте, що розрізняють 4 групи відхилень: відхилення в ефективності, цінах, обсягах та політиці. Відхилення кожного виду може бути:

- разовим (впливає на результат в останньому періоді);
- постійним (впливає на результат в останньому та майбутньому періодах);
- протилежним [(відхилення, що змінюється на протилежне. Воно впливає на результати попереднього і майбутнього періодів). Наприклад: ми за попередній період замовнику не виконали роботу, отже обсяг реалізації дорівнює нулю. У наступному місяці роботу виконано за обидва звітні періоди. Очікування того, що негативне відхилення перетвориться на позитивне не може порадувати розробників бюджету чи всю фірму].

Відхилення по ефективності відносяться тільки до витрат підприємства.

Відхилення по ціні відносяться і до витрат, і до доходів підприємства.

Відхилення за обсягом — пов'язані з обсягом реалізації, при цьому незаплановане зростання собівартості може бути позитивним (перевищення в обсягах продажу).

Відхилення у політиці, або в діяльності.

Взаємозв'язок видів відхилень та характеру їх поточних наслідків показано в моделі діагностики наслідків:

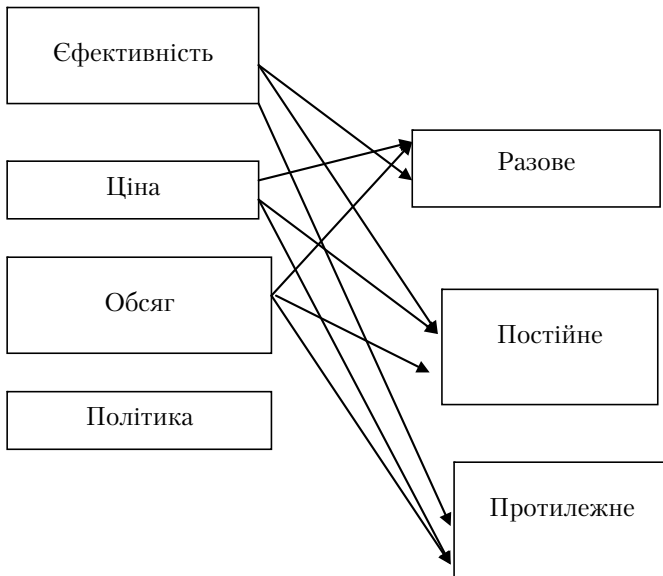


Рис. 10.5. Модель діагностичних наслідків впливу відхилень.

Контролем повинно займатися все керівництво підприємства і якщо це так, то всі зацікавлені особи можуть очікувати, що правильно підготовлені бюджети будуть виконані.

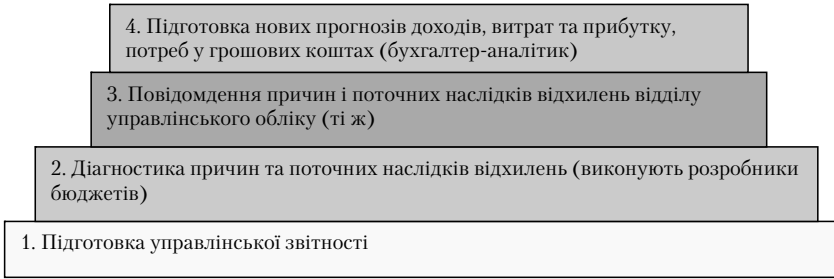


Рис. 10.6. Процес бюджетного контролю

Зіставляти фактичні і бюджетні витрати необхідно коректно. *Задаємо поняття статичного бюджету:* статичний бюджет відображає доходи і витрати, виходячи з очікуваного обсягу діяльності. Оскільки дохід і частина витрат залежать від зміни обсягу діяльності, то коли фактичний обсяг відрізняється від стадії контролю запланованого, відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення. Тому зіставлення проводять зі скоригованим, динамічним (гнучким) бюджетом, який може складатися на стадії планування чи на стадії контролю.

10.5. Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету

Гнучкий бюджет – це бюджет, підготовлений для декількох можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону.

Гнучкий бюджет витрат ґрунтується на формулі,

(Змінні бюджетні витрати на одиницю × Фактичний обсяг виробництва або реалізації) + Загальні постійні витрати.

Гнучкий бюджет реалізації (продажу) розраховують залежно від тієї ціни, що використовується:

бюджетна ціна за одиницю × фактичний обсяг продажу або
фактична ціна за одиницю × фактичний обсяг продажу.

Використання гнучкого бюджету дозволяє розподілити загальне відхилення на 1) відхилення від гнучкого бюджету (різниця між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету); 2) відхилення в наслідок обсягу діяльності (між показниками гнучкого і статичного бюджету). Ці відхилення дозволяють оцінити діяльність з точки зору ефективності і результативності. Ви повинні зрозуміти як розщеплюється загальне відхилення прибутку від статичного бюджету.

Ефективність характеризує взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами, а **результативність** — є мірою досягнення поставленої мети. Відхилення від гнучкого бюджету відображають ефективність діяльності, а відхилення за рахунок обсягу продажу — її результативність.

Детальний аналіз відхилень від гнучкого бюджету передбачає визначення відхилень та їх чинників за кожною статтею змінних і постійних витрат.

Існує *альтернативний підхід* до аналізу відхилень. При ньому враховують, що відхилення від гнучкого бюджету відбуваються лише за рахунок витрат, а відхилення за рахунок продажу поділяються на відхилення за рахунок ціни та відхилення за рахунок обсягу продажу.

Методика обчислення залежить від системи калькулювання витрат на підприємстві. За умови застосування калькулювання змінних витрат розрахунок базується на показнику маржинального доходу, а за умови застосування повних витрат — на показнику прибутку.

10.6. Управління за відхиленнями

Завданням бюджетного контролю є привернення уваги менеджерів до суттєвих відхилень і здійснення **управління за відхиленнями** — принцип управління, за яким менеджер зосереджує увагу на значних відхиленнях від плану і не звертає увагу на показники, які виконуються задовільно. Складовою мистецтва управління є вирішення питання про те, які відхилення є суттєвими і потребують уваги. При цьому беруть до уваги розмір відхилення, їх повторюваність, контрольованість, вартість і корисність відхилення, позитивні відхилення. Бюджетування дозволяє реалізувати дві важливі та взаємопов'язані функції: планування та контроль. Вище ми довели, що бюджетне планування передбачає необхідність і робить можливим послідуєчий контроль, що ґрунтується на аналізі відхилень.

Із завершенням планового періоду формуються Звіти про діяльність підприємства (Звіт про виконання..., Звіт про показники функціонування... тощо), на основі яких порівнюються бюджетні (еталонні) та фактичні показники для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них. З цією метою здійснюється бюджетний контроль, основним завданням якого є зосередження уваги вищого керівництва саме на значних відхиленнях, які вимагають детального аналізу, що дає змогу здійснювати управління за відхиленнями. Управління за відхиленнями передбачає реакцію менеджерів на відхилення, які є суттєвими. Суттєвість може визначатися їх абсолютною величиною в грошовому виразі (наприклад, несуттєвими вважають всі відхилення в розмірі 500 грн) або у відсотках до показників, розрахованих у бюджеті (наприклад, відхилення в межах 4 % від бюджетного значення). З наведених прикладів свідчить, що аналітики повинні детально проаналізувати причини виникнення відхилень, які перевищують 500 грн або 4 % бюджетного значення. Але абсолютна величина досить часто не відображає фактичної суттєвості відхилень, наприклад, якщо два підрозділи мали різні за розміром бюджетні витрати, а відхилення від бюджету показує однакову величину. Найоб'єктивнішими методами визначення суттєвості відхилень є статистичні. Наприклад, якщо для прямих матеріалів характерним є нормальний розподіл і величина нормативних витрат визначається математичним очі-

куванням (середнім значенням цього розподілу), межі контролю можна встановити статистичним способом. Виходячи з припущення про нормальний розподіл, можна очікувати, що приблизно у 95% випадків для випуску продукції буде необхідно прямих матеріальних витрат в межах нормативу $\pm 2\sigma$ (σ – середньоквадратичне відхилення від середньої величини), а в 99% – норматив $\pm 3\sigma$. Тобто у 95% випадків фактичне використання матеріалів буде в межах ± 2 стандартних відхилення від величини нормативу, а в 99% відхилення не буде перевищувати 3σ .

Межі контролю можна задавати очікуваним рівнем статистичної значимості ($\pm 1\sigma$ або $\pm 2\sigma$ від середнього). Якщо використання матеріалів по абсолютній величині відрізняється від найвищої та найнижчої межі, то ситуація потребує поглибленого вивчення. Якщо більше ніж у 5 випадках витрачання матеріалів знаходилося поза межами довірчого інтервалу, то це означає, що або існує проблема щодо використання матеріалів, або необхідно переглянути нормативи. На практиці цей метод використовується нечасто.

Розрізняють два види контролю за відхиленнями (рис. 10.7).

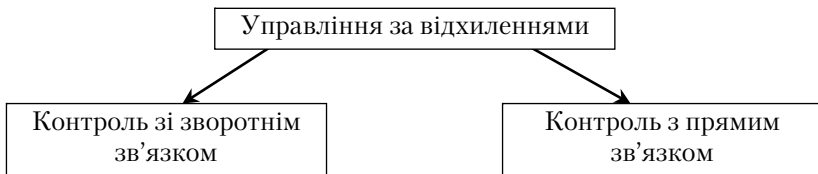


Рис. 10.7. Види контролю за відхиленнями

Бюджетний контроль та управління за відхиленнями здійснюють за допомогою Звітів про виконання бюджету, макети яких розробляються бухгалтером аналітиком та відповідними менеджерами. Звіт про виконання бюджету є результатом процедури управлінського обліку, в ході якої фактичні показники порівнюються із запланованими величинами з метою прийняття необхідних заходів. Нижче наведено деякі можливі варіанти макетів.

Звіт про виконання бюджету за _____ 20XX р.

Бюджетний центр _____

Стаття		Поточний період			З початку року			Тенденція відхилення	Суттєвість відхилення	Коментар
Код	Назва	Бюджет	Фактично	Відхилення	Бюджет	Фактично	Відхилення			
xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	Зростання	Суттєво	xx

Підпис виконавця _____

Звіт директора з виробництва за _____ 20XX р.

Контрольовані витрати за цехами	Фактичні витрати	Фактичні витрати	Відхилення	Коментар
Складальний цех	115 000	115 500	+500	
Механічний цех	xxx xxx	xxx xxx	x xxx	
І т. д.	xxx xxx	xxx xxx	x xxx	
Разом	xxxx xxx	x xxx xxx	x xxx	

Підпис виконавця _____

Звіт про виконання бюджету виробничих витрат складальним цехом за вересень 20XX р. (грн)

Стаття витрат	Фактичні витрати	Фактичні витрати	Відхилення	Коментар
Основні матеріали	10 900	11 000	-200	Наявність простой із-за відсутності електроенергії
І т. д.				
Разом	115 000	115 500	+500	-

Підпис виконавця _____

Альтернативним методом управління є управління з прогнозуванням відповідних відхилень. Саме під час підготовки відповідних бюджетів може виявитися, що, якщо рухатися від першого варіанту, то на певному етапі бюджетного періоду залишок грошових коштів дорівнюватиме нулю.

Управління з прогнозуванням має певні переваги перед управлінням за відхиленнями, оскільки всі заходи впливу на відхилення застосовуються завчасно.

Відхилення — це розбіжності між бюджетними та фактичними показниками, з одного боку, а з іншого — це ефект певного фактора на прибуток. Відхилення від бюджету можуть бути сприятливими (позитивними), або несприятливими (негативними). Сприятливим є відхилення, ефект від якого характеризується збільшенням прибутку у порівнянні зі встановленим бюджетом.

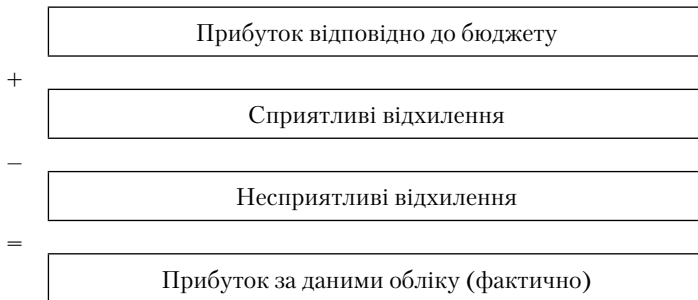


Рис. 10.8. Алгоритм порівняння фактичних та бюджетних показників

Термінологічний словник

Бюджет — план майбутніх операцій, що виражені у кількісних (здебільшого грошовому) вимірах.

Бюджет грошових коштів — плановий документ, який відображає майбутні виплати та надходження коштів.

Бюджет використання матеріалів — плановий документ, який визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Бюджет виробництва — виробнича програма, яка визначає заплановані номенклатуру і обсяг виробництва продукції у бюджетному періоді.

Бюджет виробничих накладних витрат — плановий документ, який відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді.

Бюджет витрат на збут — плановий документ, у якому наведено постійні та змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції у бюджетному періоді.

Бюджет загальногосподарських витрат — плановий документ, який відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства загалом.

Бюджет придбання матеріалів — плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, що їх необхідно придбати в бюджетному періоді.

Бюджет продажу — операційний бюджет, який містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну та очікуваний дохід від реалізації кожного виду продукції (товарів, послуг).

Бюджет прямих витрат на оплату праці — плановий документ, у якому відображено витрати на оплату праці, необхідні для виробництва товарів або послуг у бюджетному періоді.

Бюджет собівартості виготовленої продукції — плановий документ, у якому наведено розрахунок собівартості продукції, що її передбачається виготовити у бюджетному періоді.

Бюджет собівартості реалізованої продукції — плановий документ, котрий містить розрахунок собівартості продукції, яку буде реалізовано в бюджетному періоді.

Бюджетний баланс — проформа фінансової звітності, котра містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій.

Бюджетний звіт про прибуток — проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, яка відображає фінансовий результат діяльності що передбачається.

Бюджетний комітет — робочий орган, який забезпечує розробку і погодження бюджетів.

Бюджетний контроль — процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів

Бюджетний період — період, для якого підготовлено й використовується бюджет.

Бюджетний центр — підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль його виконання.

Бюджетування — процес планування майбутніх операцій фірми та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Бюджетування «з нуля» — метод бюджетування, при якому менеджери щоразу повинні обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

Бюджетування через природження — складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 10.1. Розрахувати: 1) бюджети виробництва на квітень, травень та червень; 2) бюджет витрат праці робітників на три місяці; 3) бюджет виробничих накладних витрат на три місяці, якщо бюджет продажу компанії «Дальбек» містить такі дані, одиниць:

Квітень	1 600
Травень	1 200
Червень	1 400
Липень	1 000

На 1 квітня запас готової продукції становив 300 одиниць.

Необхідний запас продукції на кінець кожного місяця дорівнює 30 % обсягу продажу, очікуваного в наступному місяці. Виготовлення одиниці продукції потребує 6 годин праці робітника.

Нижче наведені змінні виробничі накладні витрати з розрахунку на одну годину праці, грн:

Непрямі матеріали	0,40
Непряма зарплата	1,20

Додаткові виплати	1,80
Податки на зарплату	0,60
Інші	1,00

Постійні річні витрати в сумі 357 000 грн розподіляються рівномірно на кожен місяць.

Завдання 10.2. У таблиці 10.2 заповнити пропущені дані, якщо підприємство виготовляє один вид продукції, який потребує матеріальних витрат у сумі 0,8 грн за одиницю. Політика підприємства передбачає, що запас готової продукції має становити 20% продажу наступного місяця, а запас основних матеріалів – 30% виробничих потреб у наступному місяці. Вам необхідно продовжити розрахунки.

Таблиця 10.2

Бюджети закупівлі матеріалів і обсягу виробництва

(одиниць)

Показник	Січень	Лютий	Березень	Разом
Закупівля основних матеріалів:				
Виробництво	?	?	?	?
Запас на кінець періоду	?	?	?	?
Проміжний підсумок	43 584	48 192	47 968	?
Запас на початок періоду	(9 792)	(10 944)	(11 712)	?
Необхідний обсяг закупки	33 792	37 248	36 256	?
Бюджет виробництва				
Бюджетний обсяг продажу	?	?	?	?
Запас на кінець періоду	?	?	?	?
Запас на початок періоду	(6 400)	(7 040)	(8 320)	?
Бюджетний обсяг виробництва	?	?	?	?

Питання самостійного поглибленого вивчення

1. Опрацювати теоретичне питання: Методика підготовки фінансових бюджетів.
2. Доповнити термінологічний словник поняттями:
 - відхилення від гнучкого бюджету;
 - відхилення від статичного гнучкого бюджету;
 - ефективність;
 - результативність.
3. Продовжити речення та доповнити термінологічний словник:
 - відхилення за обсягом реалізації (в системі повних затрат), це...;
 - відхилення внаслідок ефективного використання матеріалів – це...;
 - відхилення внаслідок підвищення активності використання матеріалів – це...;
 - відхилення доходу внаслідок зміни попиту на продукцію, це...;
 - відхилення за кількістю (обсягом) використаних матеріалів, це...;
 - відхилення за ефективністю використання праці, це...

Теми рефератів

1. Прогнозування руху грошових потоків.
2. Бюджетний контроль: підготовка до планування, власне планування, контроль.
3. Методика розробки бюджетів торговельного підприємства.

Література: 3–5, 8, 9, 11, 12, 15, 17, 19, 21, 28, 38, 45–47, 51.



ТЕМА 11. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Перелік питань

- 11.1. Концепція центрів та обліку відповідальності.
- 11.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності
- 11.3. Поняття про трансфертне ціноутворення.

Після вивчення теми ви повинні

знати:

- сутність і пояснювати концепцію обліку за центрами відповідальності;

вміти:

- готувати звіти про результати діяльності центру відповідальності;
- обчислювати та аналізувати відхилення від стандартів;
- визначати трансфертну ціну.

Ключові поняття: *центр відповідальності, облік відповідальності, система обліку за центрами відповідальності, стандартні витрати, базисні стандарти, теоретичні стандарти, поточні стандарти, відхилення маржинального доходу, трансфертні ціни.*

Методичні рекомендації до вивчення теми

Облік відповідальності — це система обліку, що забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Ви повинні знати завдання, методику створення та функціонування системи обліку відповідальності, чотири типи центрів відповідальності.

Важливим є розуміння підходів до вибору показників оцінювання діяльності (фінансової та нефінансової). Ви повинні знати основні моделі Звітів керівників центрів відповідальності, бути готовими до самостійної розробки їх макетів, розуміти методику аналізу відхилень від встановлених стандартів за видами витрат, сутність методу

«тариф — година — машина», методику аналізу діяльності центрів доходу, прибутку та інвестицій.

Трансфертне ціноутворення широко використовується в обліку відповідальності. Існують декілька методів розрахунку трансфертних цін — цін, за якими продукти чи послуги одного центру відповідальності передаються іншому у межах компанії.

11.1. Концепція центрів та обліку відповідальності

Більшість авторів схильні вважати сильною стороною управлінського обліку облік відповідальності.

Персонал повинен усвідомити, що від невеликих щоденних зусиль кожного залежить реалізація стратегічних цілей підприємства, в які також входить задоволення потреб працівників. Діяльність центрів відповідальності підлягає безперервному удосконаленню та постійному оцінюванню. Сфокусованість управлінського обліку через центри відповідальності має бути на управлінні видами діяльності, на клієнтах, багатofункціональних перспективах, тотальній системі якості тощо.

Підприємство складається з підрозділів, які взаємодіють, і керівники яких відповідають за їх роботу. Зростання масштабів бізнесу обумовлює необхідність розподілу повноважень за різними рівнями управління. Підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності називають **центром відповідальності**.

Центр відповідальності — сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює.

У системі управління вищий керівник має контролювати і оцінювати діяльність менеджера нижчого рівня, а вони здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю існує система обліку відповідальності.

Облік відповідальності — система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності (СОЦВ).

Система обліку центрів відповідальності повинна ґрунтуватися на таких принципах:

- відповідальності менеджерів тільки за ту діяльність, яка перебуває під їх впливом;
- визначення цілей, за якими оцінюватиметься діяльність менеджерів спільно з ними;
- бажання менеджерів досягти поставлених цілей;
- чіткості визначення ролі обліку у заохоченні працівників;
- регулярності складання звітів про виконання бюджетів.

Концепцію центрів та обліку відповідальності вперше сформулював Джон А. Хігінс (США, 50 роки ХХ ст.). На сучасному етапі розвитку завданнями такої системи обліку є *не лише встановлення персональної відповідальності для контролю, а допомога в організації самоконтролю, тобто допомога у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів.*

Створення й функціонування **системи обліку за центрами відповідальності передбачає:**

- визначення центрів відповідальності з урахуванням особливостей організаційної структури підприємства;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання центрів відповідальності;
- своєчасний аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центрів відповідальності.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу відокремити чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходу; центр прибутку, центр інвестицій.

Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різний підхід до оцінки їх діяльності. При цьому використовують як фінансові (у гривнях), так і нефінансові показники. (виражені не у

грн, наприклад: якість продукції та дефекти, перелік досягнень, рівень ліквідності, кількість нових соціальних програм).

В основу визначення відповідальності покладено **принцип контролюваності**. Комітетом з питань стандартів та концепцій витрат (США) розроблено такі рекомендації:

- якщо певна особа має право замовляти і використовувати послуги, то вона повинна відповідати за величину витрат на ці послуги;
- якщо певна особа своїми діями може впливати на витрати, то вона повинна нести за них відповідальність;
- навіть якщо певна особа своїми діями не може значною мірою впливати на суму витрат, на неї може бути покладено відповідальність за ті елементи, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи.

Крім того необхідно враховувати, що:

- витрати, які не контролюються на одному рівні, можуть бути контрольованими на іншому (вищому). *Наприклад, витрати на утримання приміщень цеху неконтрольовані щодо майстра чи начальника цеху, але контрольовані на рівні директора з виробництва, що затверджує бюджет цеху;*
- неконтрольовані витрати у короткостроковому періоді можуть стати такими у довгостроковому, наприклад амортизація неконтрольована у поточному місяці, але у перспективі — через застосування прискореного зменшення вартості або реалізації основних засобів, — стає контрольованою.

Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає їх **систематизації і кодування** за кожним центром відповідальності так, наприклад код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру:

- 1 — ознака діяльності (основна);
- 2 — функція (виробництво, збут, адміністрування.);
- 3 — структурна одиниця (цех 1);
- 4 — стаття витрат (транспортно-заготівельні витрати);
- 5 — контрольованість витрат (визначає міру відповідальності начальника цеху 1);
- 6 — код об'єкту витрат (код виробу чи замовлення).

То що ж може означати запис, зроблений у дебет рахунка 23142125 «Виробництво...»?

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюються у Звіті центру відповідальності, зміст, форма, періодичність складання яких є різною на кожному підприємстві.

11.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності

Система управління підприємством неможлива без оцінки діяльності центрів витрат.

Для оцінки діяльності центрів **дискреційних витрат** використовують бюджети цих центрів, для центрів **технологічних витрат** використовують **стандартні витрати**, тобто ті, що необхідні для виробництва певної продукції (робіт, послуг) за нормальних умов діяльності. На відміну від бюджетів стандарти відображають заплановані витрати на одиницю продукції, величина яких базується на обґрунтованих нормах праці та інженерних розрахунках. Розрізняють базисні, теоретичні та поточні стандарти.

Особи, що відповідають за витрачання ресурсів повинні мати завдання не документування відхилення, а своєчасного реагування на них в межах своїх посадових обов'язків і компетенцій.

Для оцінки діяльності центрів доходу необхідно зіставити бюджетну і фактичну суму доходу, визначити відхилення та проаналізувати причини їх виникнення, аналіз відхилень від бюджету продажу може бути здійснено з різною мірою деталізації.

Оцінку діяльності центрів прибутку здійснюють на підставі **управлінської звітності — сегментного звіту про прибуток**, який відображає доходи, витрати та фінансовий результат діяльності підприємства в цілому та за його основними сегментами. Він може бути складений на основі калькулювання повних і неповних виробничих витрат. Залежно від цього застосовується відповідна методика аналізу відхилень фактичного прибутку від запланованого, про що Ви вже знаєте.

При оцінці діяльності центрів прибутку широко використовують показник маржинального доходу. При цьому керуються формулами, представленими у термінологічному словнику.

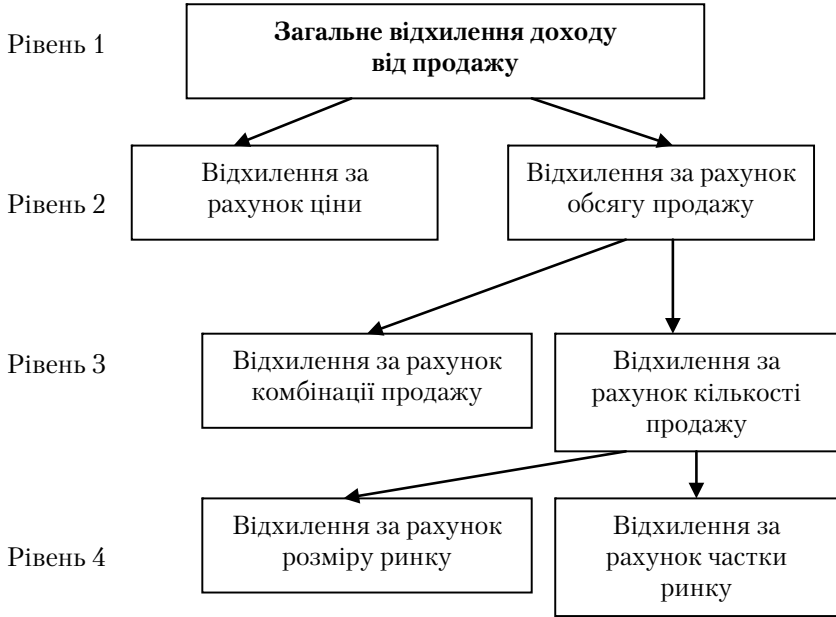


Рис. 11.1. Деталізація відхилень доходу від продажу

Сегментний Звіт про прибуток на підставі калькулювання повних витрат може бути застосований за наявності лише одного центру прибутку. Такий звіт не показує внесок кожного сегменту у загальний чистий прибуток. Доцільно використовувати Звіт, складений на основі розвинутої моделі калькулювання неповних (змінних) витрат.

Таблиця 11.1

**Сегментний Звіт про прибуток ТОВ «Сказка»
(на підставі калькулювання змінних витрат)**

Показник	Виріб		Разом
	А	Б	
Обсяг продажу, од.	55500	50100	105600
Ціна за одиницю, грн	65	57	x

Продовження табл. 11.1

Дохід від продажу, грн	3607500	2855700	6463200
Змінні витрати:	2690550	2456200	5146750
– виробничі	2560050	2346000	4906050
– операційні	130500	110200	240700
Маржинальний дохід:			
– загальний	916950	399500	1316450
– на одиницю	16,52	7,97	12,47
– відсоток	25,42	13,99	20,37
Постійні витрати:	x	x	1227500
– виробничі	x	x	542300
– операційні	x	x	685200
Операційний прибуток	x	x	88950

Для оцінки діяльності центрів інвестицій прибуток не може бути використано, оскільки він не враховує масштабів центрів відповідальності на практиці. Найпоширенішим показником для оцінки є **прибутковість інвестицій – (прибуток розподілений / інвестований капітал).**

Прибутковість інвестицій змінюється під впливом різних чинників.

Методика розрахунку прибутковості інвестицій також залежить від повноважень, наданих менеджерам. Якщо керівник має змогу контролювати всі активи свого підрозділу, варто застосовувати **прибутковість загальних активів**. В інших випадках – **прибутковість використовуваних активів, прибутковість на основі залишкової вартості основних засобів тощо.**

11.3. Поняття про трансфертне ціноутворення

Для оцінки центрів відповідальності, які надають послуги один одному застосовуються **трансфертні ціни**. Трансфертна ціна – ціна, за якою продукти (послуги) одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центрі відповідальності. **Такі ціни ґрун-**

туються — на ринкових цінах, або на витратах, або договірних цінах. Обраний підхід впливає на розмір цін. Так, висока трансфертна ціна збільшує прибуток підрозділу – продавця і зменшує прибуток підрозділу-покупця. Тому метод трансфертного ціноутворення має спонукати менеджера кожного підрозділу приймати рішення, оптимальні для всього підприємства. Критеріями вибору методу трансфертних цін є:

- сприяння узгодженню мети;
- мотивація керівництва;
- сприяння автономії підрозділу за умов децентралізації управління.

Загальне правило визначення трансфертних цін (ТЦ), що відповідає цим критеріям виражають формулою:

$$\text{Мінімальна ТЦ} = \text{Дійсні витрати} + \text{Альтернативні витрати}$$

Дійсні витрати містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, які виникатимуть у підрозділі лише в результаті продажу всередині підприємства.

Альтернативні витрати відображають вигоду, яку підрозділ втрачає внаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції. Тобто за наявності альтернативи реалізації продукції іншим підприємствам ТЦ має відшкодувати економічні втрати підрозділу, яких він зазнає внаслідок відмови від цієї альтернативи.

Ринкова ціна є найкращою трансфертною ціною, коли:

- 1) керівник підрозділу має повну свободу вибору: продавати всередині чи назовні;
- 2) ціни стабільні;
- 3) висока децентралізація всередині підприємства.

Вибір витрат як основи ціноутворення зумовлює необхідність:

а) визначення бази — фактичних чи стандартних витрат. Стандарти — краще, оскільки вони стабільніші. Будь-які відхилення від стандартних витрат виникають у підрозділі-продавця, а наслідки ефективного або неефективного використання ресурсів цим підрозділом впливатимуть на витрати підрозділу-покупця.

б) вибору витрат, що включаються до базових: повних чи неповних (змінних).

Наприклад. Підрозділ з виробництва склотари використовує трансфертну ціну 5,6 грн за од., що дорівнює змінним витратам. На реалізації кожної банки всередині підприємства втрачається 5,2 грн (10,8 – 5,6) маржинального доходу. Отже загальна сума маржинального доходу, що втрачається підрозділом в разі очікуваного продажу в середині підприємства становитиме: $150000 \times 5,2 = 780\,000$ грн

Якою має бути мінімальна трансфертна ціна?

А) Якщо підрозділ **не має вільних потужностей і може продати всю продукцію назовні**, вона становитиме:

$$10,8 (5,6 + 5,2) \text{ грн.}$$

Б) Якщо підрозділ **має вільні потужності, але не може продати на зовнішній ринок понад 200000 банок**, альтернативні витрати дорівнюватимуть нулю, отже вона становитиме:

$$6,60 (5,6 + 0) \text{ грн.}$$

Трансфертні ціни, розраховані на основі витрат часто зумовлюють суперечності між інтересами фірми та окремими підрозділами.

Розглянемо інший приклад. Нехай виробничий підрозділ використовує повну виробничу собівартість, яка дає змогу відшкодувати постійні виробничі витрати і визначена у сумі 6,6 грн за банку. Розрахунки можуть бути представлені у вигляді звіту:

Прогнозний звіт про прибуток:

1. Виручка

зовнішнім покупцям	$200\,000 \times 10,80 =$	2 160 000
внутрішнім	$150\,000 \times 6,6 =$	990 000
		3 150 000

2. Собівартість реалізованої

продукції	$350000 \times 6,6$	(2 310 000)
3. Валовий прибуток		84 000
4. Операційні витрати	$1,4 \times 350000$	(490 000)
5. Операційний прибуток		350 000

Договірну ціну застосовують, коли відсутній ринок для проміжних продуктів, що виробляє центр відповідальності. Її також застосовують замість змінних витрат, коли центр відповідальності має вільні потужності.

Договірна ціна зазвичай є нижчою за ринкову, але вищою за суму додаткових і альтернативних витрат на одиницю підрозділу, що продає.

Порівняйте чотири підходи до розрахунку трансфертних цін:

Таблиця 11.2

Переваги та вади методів трансфертного ціноутворення

Основа для розрахунку	Переваги	Вади
Змінні витрати	Спонукає покупця купувати у внутрішнього постачальника	Невигідна підрозділу-продавцю, якщо він є центром прибутку або центром інвестицій
Повна виробнича собівартість	Легкість визначення та розуміння.	Нерелевантність постійних витрат
Ринкова ціна	Сприяє автономії підрозділів. Заохочує підрозділ-продавець конкурувати з зовнішніми постачальниками	Часто відсутня ринкова ціна для проміжних продуктів. Потребує коригування (зниження витрат на збут, відсутність комісійних)
Договірна ціна	Є найпрактичнішою у конфліктних ситуаціях	Потребує встановлення правил ведення переговорів або арбітражних процедур. Обмежує автономію підрозділів.

Отже при обґрунтуванні рішення, який підхід краще обрати для визначення трансфертної ціни, Ви повинні взяти до уваги такі чинники:

- наявність зовнішнього постачальника;

- співвідношення змінних витрат підрозділу-продавця і ринкових цін;
- наявність вільних потужностей у підрозділу-продавця.

Додатково Ви можете ознайомитися з науковими підходами розкритими у статті «Інформаційна підтримка цінових рішень».

Термінологічний словник

Центри витрат (дискреційних) — це структурні підрозділи бізнес-одиниць, наприклад: підрозділи основного та допоміжного виробництва; (центр технологічних витрат), науково дослідницькі лабораторії, адміністративні підрозділи (центр дискреційних витрат). В **центрах технологічних витрат** витрати можуть бути виражені в гривнях, а результати — в натуральних вимірниках, при цьому можуть встановлюватися норми витрат на одиницю результату діяльності.

Центр прибутку — бізнес-одиниці у мережі діяльності компанії, в т.ч. торгівельні точки, окремі департаменти у банках, факультети в університеті.

Центр інвестицій — існують прямий зв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком. Прикладом є компанія загалом чи дочірні підприємства з широким колом повноважень.

Відхилення маржинального доходу за рахунок ціни продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним маржинальним доходом на одиницю виробу та фактичним обсягом продажу цього виробу.

Відхилення маржинального доходу за рахунок обсягу продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним обсягом продажу виробу та бюджетним маржинальним доходом на одиницю цього виробу.

Відхилення маржинального доходу за рахунок кількості продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним маржинальним доходом на одиницю цього виробу і середнім маржинальним доходом.

Відхилення маржинального доходу за рахунок комбінації продажу — це добуток різниці між фактичним і бюджетним обсягом продажу на одиницю цього виробу і бюджетним середнім маржинальним доходом.

Відхилення маржинального доходу за рахунок розміру ринку – це добуток різниці між фактичним і бюджетним розміром ринку, бюджетної часткою ринку та бюджетним середнім маржинальним доходом.

Відхилення маржинального доходу за рахунок частки ринку – це добуток різниці між фактичним і бюджетним відсотком частки ринку, фактичним розміром ринку та бюджетним середнім маржинальним доходом.

Завдання для виконання практичної роботи

Завдання 11.1. Довести правдивість формули:

$$ТЦ = ДВ + АВ,$$

де *ТЦ* – трансфертна ціна;
ДВ – дійсні витрати;
АВ – альтернативні витрати.

Завдання 11.2. Визначити найвищу та найнижчу трансфертну ціну комп'ютерного чіпа.

Визначити, якою буде мінімальна трансфертна ціна, якщо підрозділ електроніки має можливість продавати всі чіпи зовнішнім покупцям.

Підрозділ електроніки, який є автономним сегментом компанії, розглядає питання визначення трансфертної ціни комп'ютерних чіпів для продажу підрозділу моторів. Є такі дані про собівартість комп'ютерного чіпа, грн:

– прямі матеріальні витрати	– 7;
– прямі витрати на оплату праці	– 19,75;
– змінні загальновиробничі витрати	– 8;
– постійні загальновиробничі витрати	– 12;
Разом	– 46,75.

Підрозділ електроніки продає чіпи на зовнішньому ринку за ціною 107,5 грн за одиницю.

Підрозділ моторів отримав пропозиції зовнішніх постачальників, які пропонують аналогічні чіпи за цінами від 75 до 115 грн.

Завдання 11.3. Компанія «Лама» має два центри інвестицій: А і Б. Центр А виробляє 200 000 деталей, з яких 150 000 використовують для внутрішніх потреб компанії, а решту продають на зовнішньому ринку за ціною 25,6 грн за одиницю.

Витрати компанії включають: змінні виробничі витрати — 12 грн на одиницю, змінні витрати на збут — 3 грн на одиницю (зокрема, 1 грн — на рекламу).

Питання для самостійного поглибленого вивчення

1. Оцінка діяльності центрів відповідальності.
2. Подвійна трансфертна ціна.

Теми рефератів

1. Облік витрат для безперервного вдосконалення діяльності.
2. Аналіз витрат для управління на основі діяльності.
3. Управлінський облік нефінансових показників діяльності.
4. Управлінський облік і ключові фактори успіху.

Література: 3–5, 8, 9, 11, 12, 15, 25, 26, 41, 45, 47.



ЗАВДАННЯ ДЛЯ ВИКОНАННЯ ІНДИВІДУАЛЬНОЇ РОБОТИ

Вам необхідно уявити віртуальне підприємство, або використати для цього будь-яке інформаційне джерело (так Вам буде менш складно). Підготувати повідомлення на виробничу нараду, метою якої є обговорення питання про функціонування нового структурного підрозділу на підприємстві, метою якого є створення найсучаснішого ресурсу – інформації для менеджерів. Для аргументованості ваших пропозицій вам виконати (знати) наступне.

1. Описати організаційну структуру підприємства зі схематичною ілюстрацією, основні сегменти діяльності.

2. Описати структуру бухгалтерії.

3. Перебачити варіант організації підрозділу, у якому б здійснювався управлінський облік (якщо такий вже існує, то з'ясувати посадові обов'язки працівників). Яку назву матиме (має) ця структура?

4. Які організаційні, технологічні та інші галузеві особливості впливають на побудову системи обліку на підприємстві?

5. Якою має бути номенклатура статей витрат для організації аналітичного обліку на цьому підприємстві?

6. З якою метою ви передбачаєте той, чи інший варіант деталізації інформації за окремими статтями? Аргументуйте.

7. Що Ви обираєте об'єктом витрат для організації планування, обліку та контролю? Аргументуйте.

9. Які рівні деталізації інформації ви передбачаєте на рахунках 23, 91, 93, 70, 79?

10. Які методи обліку витрат ви плануєте застосовувати для калькулювання собівартості виготовленої продукції (роботи, послуги)?

11. У чому полягають особливості обліку витрат і калькулювання собівартості на обраному вами підприємстві?

12. Які ви можете виділити центри відповідальності (див. п. 1)?

13. Наведіть приклади показників, які використовуватимуться для оцінки діяльності у таких центрах відповідальності.

14. Які типи управлінських рішень найчастіше приймаються на підприємстві?

15. Розробити макети управлінських звітів для типових бізнес-ситуацій, господарських сегментів підприємства.

КАРТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТА З ДИСЦИПЛІНИ «УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»*

Види самостійної роботи	Планові терміни виконання	Форми контролю та звітності	Максимальна кількість балів
1. Обов'язкові види самостійної роботи студентів			
1.1. Підготовка до практичних занять	Систематично, відповідно до розкладу аудиторних занять	Активна робота на практичних заняттях	$0,33 \times 17 = 5,61$
1.2. Підготовка до модульних контрольних робіт	Останнє заняття відповідно модуля	Перевірка правильності виконання модульних робіт	$0,33 \times 17 = 5,61$
1.3. Виконання домашніх завдань та конспектування питань, винесених на самостійне вивчення	Відповідно до розкладу аудиторних занять	Перевірка правильності виконання завдань	$0,34 \times 17 = 5,78$
Разом балів за обов'язкові види самостійної роботи студентів			$1 \times 17 = 17$
2. Вибіркові види самостійної роботи студентів			
2.1. Написання рефератів за заданою тематикою	Відповідно до розкладу занять	Захист матеріалів реферату під час індивідуально-консультаційної роботи	1
2.2. Огляд нової літератури з дисципліни «Управлінський облік»	Відповідно до розкладу занять	Розгляд підготовлених матеріалів під час аудиторних занять або при індивідуально-консультаційній роботі	3

Продовження табл.

2.3. Участь у науковому студентському гуртку	Згідно з розкладом роботи	Доповідь на одне із засідань	До 8
2.4. Підготовка доповіді на наукову студентську конференцію	Відповідно до плану	Виступ з доповіддю	До 8
2.5. Підготовка та опублікування статті	До кінця семестру		12
2.6. Підготовка наукової роботи на конкурс	До кінця семестру		18
Разом балів за вибіркові види самостійної роботи студентів			50

* 1 бал додається у разі відвідування не менше 90% лекцій.

Демократичність навчання реалізується у тому, що студенти, які успішно своєчасно виконують всі види основних робіт можуть отримати заохочувальні бали, які можуть вплинути на хід підсумкового виду контролю (екзамену) та відбір до магістратури. Зауважте, що написання рефератів не забезпечить необхідної кількості балів для заохочення. Крім того додатково можуть заохочуватися переможці першого та другого туру Всеукраїнської студентської олімпіади

ФОРМИ КОНТРОЛЮ ТА КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ РІЗНИХ ВИДІВ РОБІТ

При вивченні дисципліни «Управлінський облік» поточний і підсумковий контроль навчальної діяльності студента здійснюється в наступному порядку:

Контрольні заходи передбачають проведення поточного, модульного і підсумкового семестрового контролю.

- **Поточний контроль** здійснюється на практичних заняттях протягом семестру в межах змістового модуля.
- **Модульний контроль** – контроль рівня засвоєння студентом матеріалу змістових модулів, який здійснюється в межах семестру наприкінці терміну вивчення модулів з дисципліни.
- **Підсумковий семестровий контроль** – оцінка рівня засвоєння студентом логічно завершеної частини лекційних, семінарських і практичних занять, виконання і захисту індивідуальних завдань у формі, передбаченій провідним викладачем.

Студенти, які не отримали підсумкових оцінок з дисципліни у семестрі мають можливість пройти контроль у **заліково-екзаменаційний тиждень** – термін, визначений графіком навчального процесу, проведення семестрового контролю для студентів такої категорії.

Поточний контроль здійснюється під час проведення практичних занять та виконання індивідуальних завдань і має на меті перевірку рівня підготовленості студента при виконанні конкретної роботи.

Форми проведення поточного контролю під час навчальних занять передбачені робочою програмою з дисципліни.

Оцінювання рівня знань студентів проводиться в балах, кількість яких за певну форму контролю визначається робочою програмою з дисципліни і фіксується в журналі викладача і є складовою кількості балів, отриманих студентом за роботу в семестрі.

Модульний контроль здійснюється як підсумок роботи студента протягом вивчення змістового модуля за результатами засвоєння теоретичного та практичного матеріалу, передбаченого робочою програмою з дисципліни.

Модульний контроль проводиться під час практичних занять і оцінюється відповідно: перший – у 6 балів, другий – у 6 балів, третій – у 8 балів, тобто всього у 20 балів.

До модульного контролю допускаються студенти, які виконали всі види робіт, що є складовими модуля (теоретична частина (тести), практична частина, завдання для самостійної роботи).

Рівень знань студентів оцінюється в балах, фіксується в журналі викладача і заноситься в заліково-екзаменаційну відомість, яку на початку кожного модуля провідний викладач отримує в деканаті відповідного факультету і повертає після проведення модульного контролю.

Студенти, які за результатами вивчення дисципліни у семестрі набрали 35–59 балів, отримують незадовільну оцінку з можливістю повторного складання екзамену з дисципліни.

Студенти, які за результатами вивчення дисциплін у семестрі набрали 34 і менше балів, отримують оцінку «незадовільно» і обов'язково повторно вивчають дисципліну за додатковими угодами.

Після виконання всіх завдань з вивчення дисципліни у семестрі – студентам, які набрали 60 і більше балів і не бажають підвищити свої бали, підсумковий залік (ПМК) з навчальної дисципліни виставляється за результатами поточного модульного контролю.

Підсумковий семестровий контроль проводиться відповідно до розкладу занять у формі підсумкового модульного контролю (ПМК), або екзамену. Результати заносять у відомість та залікову книжку у вигляді заліку (зараховано) або оцінок (якщо це екзамен) Відомість видається безпосередньо викладачу напередодні заліково-екзаменаційного тижня і повертається в деканат відповідного факультету в день проведення семестрового контролю.

Підсумковий семестровий контроль проводиться для всіх студентів, які виконали всі види робіт, передбачені програмою з дисципліни. Оцінка (позитивна), отримана студентом під час семестрового контролю, є остаточною, але не нижчою, заробленої в семестрі.

Підсумковий контроль під час заліково-екзаменаційного тижня проводиться для студентів, які виконали всі види робіт, передбачені програмою дисципліни і в час його проведення не мають підсумкової оцінки (позитивної). Контроль проводиться у формі підсумково-модульного контролю (ПМК) або екзамену. Оцінки, отримані під час заліково-екзаменаційного тижня, є остаточними.

За роботу на кожному практичному занятті можна максимально одержати 2 бали, отже разом 34 бали. (2 × 17 занять). До них входить

виконання обов'язкових складових самостійної роботи. Контрольні роботи за модулями можуть забезпечити 20 балів (модуль 1–6, модуль 2–6, модуль 3–8 балів). Якісне виконання індивідуального заняття забезпечить 6 балів. Таким чином, успішно працюючи, Ви можете набрати 60 балів. Зауважте, що Ви також маєте можливість використовувати заохочувальні бали за спеціальні види самостійної роботи (див. карту самостійної роботи).

Узагальнена оцінка навчальної діяльності балах за об'єктами контролю наведена у таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

**Оцінка навчальної діяльності студента в балах за видами робіт
(в розрізі тем) та модулями з навчальної дисципліни
«Управлінський облік»**

Модуль, елемент модуля	Вид контролю	Кількість залікових балів
Модуль I. Мета, зміст і організація управлінського обліку		
<i>Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку</i>		
Лекції	Відвідування	0,25
Теоретична частина	Усне опитування	0,25
	Тести	0,15
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,35
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	1,0
<i>Тема 2. Склад витрат діяльності</i>		
<i>Теоретично-практична частина:</i>		
Лекції	Відвідування	0,25
Теоретична частина	Усне опитування	0,25
	Тести	0,15
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,35
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	1,0

Продовження табл. 9.1

Тема 3. Класифікація і поведінка витрат		
Лекції	Відвідування	0,5
Теоретична частина	Усне опитування	0,5
	Тести	0,30
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,70
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	2,0
Контрольна робота за модулем 1		6,00
Разом балів за модулем 1		14,00
Модуль 2. Системи обліку і калькулювання витрат		
Тема 4. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості		
Лекції	Відвідування	0,25
Теоретична частина	Усне опитування	0,25
	Тести	0,15
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,35
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	1,00
Тема 5. Облік і калькулювання за повними витратами		
Лекції	Відвідування	0,25
Теоретична частина	Усне опитування	0,25
	Тести	0,15
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,35
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	1,00
Тема 6. Облік і калькулювання за неповними (змінними) витратами		
Лекції	Відвідування	0,25
Теоретична частина	Усне опитування	0,25
	Тести	0,15

Продовження табл. 9.1

Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,35
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	1,0
Тема 7. Облік і калькулювання за нормативними витратами		
Лекції	Відвідування	0,50
Теоретична частина	Усне опитування	0,50
	Тести	0,30
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,70
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	2,00
Контрольна робота за модулем 2		6,00
Разом балів за модуль 2		16,00
Тема 8. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку		
Лекції	Відвідування	0,50
Теоретична частина	Усне опитування	0,50
	Тести	0,30
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,70
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	2,00
Тема 9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень		
Лекції	Відвідування	0,50
Теоретична частина	Усне опитування	0,50
	Тести	0,30
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,70
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	2,00

Продовження табл. 9.1

Тема 10. Бюджетування та контроль		
Лекції	Відвідування	0,50
Теоретична частина	Усне опитування	0,50
	Тести	0,30
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,70
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	2,00
Тема 11. Облік і калькулювання за повними витратами		
Лекції	Відвідування	0,50
Теоретична частина	Усне опитування	0,50
	Тести	0,30
Практична частина	Вирішення практичних завдань	0,70
Самостійна робота	Див. карту самостійної роботи	2,00
Контрольна робота за модулем 3		16,00
Разом балів за модуль 3.		24,00
За виконання індивідуального завдання		6
Всього балів без додаткових (заохочувальних)		60
Додаткові (заохочувальні бали)		50
Підсумковий контроль		20–40
Загальна кількість залікових балів		60–100

Найважливішим об'єктом оцінювання є рівень теоретичних знань та практичних навичок професійного характеру, які повинні виявити претенденти на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр». При цьому особливу увагу приділяють набутому рівню когнітивних навичок в контексті компетентного підходу з урахуванням специфіки фаху (табл. 9.2).

Критерії підсумкового контролю результатів вивчення студентом дисципліни «Управлінський облік»

Форма підсумкового контролю «іспит», набрані протягом вивчення дисципліни бали	Студент отримує оцінку (Оцінка за шкалою ECTS)	Рівень охоплення когнітивних навичок в контексті компетентного підходу
90–100	5 «відмінно» без складання іспиту (A)	Студент володіє змістом дисципліни на високому теоретичному і практичному рівнях, без ускладнень орієнтується в матеріалі, якість відповідей та виконаних завдань свідчить про глибину розуміння змісту лекцій викладача, опрацьованих методик на практичних заняттях та опрацювання додаткових джерел інформації. Виконано додаткові заохочувальні завдання. Студент набув усі когнітивні навички – знання, розуміння, застосування, аналіз, синтез, оцінка
86–89	5 «відмінно» зі складанням іспиту (A)	Студент володіє змістом дисципліни на високому теоретичному і практичному рівнях, без ускладнень орієнтується в матеріалі, якість відповідей та виконаних завдань свідчить про глибину розуміння змісту лекцій викладача, опрацьованих методик на практичних заняттях. Студент набув усі когнітивні навички – знання, розуміння, застосування, аналіз, синтез, оцінка
75–85	4 «добре» без складання іспиту, але має право скласти іспит і покращити свою оцінку (B)	Студент володіє змістом дисципліни на достатньому рівні. Теоретичні питання розкрито, але мають місце неточності, які студент виправив самостійно. Якість відповідей самостійно покращена після додаткових питань викладача. Студент набув когнітивні навички – знання, розуміння, застосування, аналіз
70–74	3 «задовільно» без складання іспиту, але має право скласти іспит і покращити свою оцінку (D)	Виявлено певні знання. Якість відповідей покращувалась після додаткових питань викладача. Студент набув когнітивні навички – знання, розуміння, застосування

Форма підсумкового контролю «іспит», набрані протягом вивчення дисципліни бали	Студент отримує оцінку (Оцінка за шкалою ECTS)	Рівень охоплення когнітивних навичок в контексті компетентного підходу
60–69	3 «задовільно» зі складанням іспиту на підтвердження оцінки «задовільно» (E)	Виявлено певні знання. Якість відповідей покращувалась після додаткових питань викладача. Студент набув когнітивні навички – знання, розуміння.
35–59	2 «незадовільно» йому надається можливість повторно пройти підсумковий семестровий контроль (FX)	Студент набув хоч одну з когнітивних навичок (наприклад, знання)
0–34	2 «незадовільно» він повинен обов'язково повторно вивчити дисципліну (F)	Не виявлено сформованих професійних знань та навичок

Отже Ви повинні розуміти визначеннями Міжнародної Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів когнітивних навичок, які повинні мати претенденти і які мають бути перевірені протягом навчання та на екзамені.

Знання — здібність запам'ятовувати раніше вивчений матеріал, наприклад склад витрат, що включаються до виробничої собівартості, альтернативні методи калькулювання собівартості продукції тощо.

Розуміння — здібність сприймати та інтерпретувати сутність матеріалу (наприклад, *класифікувати* витрати за цільовим призначенням, *пояснювати* причини розбіжності у величині прибутку, розрахованого на основі повної та неповної собівартості, *виявляти розбіжності* у підходах до побудови системи обліку).

Застосування — здібність використовувати вивчений матеріал у нових конкретних ситуаціях (тобто вміння демонструвати, прогнозувати, вирішувати, видозмінювати, виявляти взаємозв'язки).

Аналіз — здібність розбивати матеріал на складові частини так, щоб розуміти його організаційну структуру; здібність розпізнавати причинні зв'язки, виявляти розбіжності між видами поведінки, визначати

компоненти, важливі для обґрунтування судження (тобто вміння порівнювати, упорядковувати).

Синтез — здібність об'єднувати окремі частини, щоб одержати ціле, або запропонований набір операцій, здібність встановлювати зв'язки між ідеями і формулювати гіпотезу (тобто вміння об'єднувати, формулювати, переглядати).

Оцінка — здібність робити судження про цінність матеріалу для певної мети, виходячи з послідовності, логічності і порівняння з існуючими стандартами; здібність оцінювати судження, пов'язані зі способом дії (тобто вміння критично висловлюватися, обґрунтовувати, робити висновки).

Наступна таблиця стосується тих, хто не звик до самоконтролю.

Таблиця 9.3.

**Санкції за порушення навчальної дисципліни,
які застосовуються до студента шляхом зняття балів:**

– за пропущені без поважних причин лекції (2 год.)	1
– за пропущені без поважних причин семінарські і практичні заняття (2 год.)	1,5
– за невиконання у встановлені терміни і неподання до захисту завдань, винесених на самостійне опрацювання (за одну тему)	2
– за невиконання і неподання до захисту індивідуального завдання	4

Таблиця 9.4

Узагальнені критерії підсумкового контролю

Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за 100 бальною шкалою	Оцінка за 5-ти бальною шкалою
A	86–100	5 (відмінно)
BC	71–85	4 (добре)
DE	60–70	3 (задовільно)
FX	35 – 59	2 (незадовільно з можливістю повторного складання)
F	34 і менше	2 (незадовільно з обов'язковим повторним курсом)

Отже демократичність навчання реалізується у тому, що студенти, які успішно виконують всі види основних робіт можуть отримати заохочувальні бали. Додаткову кількість балів (не більше 50 балів) можна отримати за якісне написання та захист реферату; презентацію огляду нової літератури з дисципліни «Управлінський облік», підготовку наукової студентської роботи та виступ з нею на студентській науковій конференції (студентському гурту, науковому проблемному семінарі кафедри, участь у міжвузівському конкурсі наукових студентських робіт тощо), при цьому індивідуальні завдання ним можуть не виконуватись (за погодженням з провідним викладачем).

Результати підсумкового семестрового контролю знань заносяться до залікової книжки студента та до заліково-екзаменаційної відомості. Результати підсумкового семестрового контролю знань заносяться до залікової книжки студента та до заліково-екзаменаційної відомості.

З метою діагностики навчальної діяльності провідний викладач з «Управлінського обліку» ініціює своєчасне виявлення, оцінювання та аналіз ходу навчального процесу розробляючи педагогічні заходи:

Таблиця 9.5

Заходи щодо управління студентами, знання яких не відповідають вимогам

№ з/п	Вид заходів, спрямованих на досягнення якості навчання	Відповідальна особа
1.	Проведення бесід щодо мотивації навчання, організація зустрічей з провідними фахівцями, успішними бізнесменами-випускниками	Провідний викладач, куратор групи
2.	Запрошення студентів на засідання кафедри	Провідний викладач, асистент, зав. кафедрою
3.	Створення умов для можливості виконання індивідуального альтернативного завдання	Провідний викладач, деканат
4.	Заходи профілактики з метою впливу на свідомість	Староста групи, батьки, провідні викладачі, деканат
5.	Аналіз правових наслідків результатів поточної успішності	Провідний викладач, декан
	тощо	

Кожний студент повинен розуміти, що завдання управління студентами, знання та вміння яких не відповідають вимогам вищої школи, орієнтовані на його власну конкурентоздатність: забезпечення формування необхідного рівня знань, умінь та навичок для формування необхідної професійної підготовки відповідно до освітньо-кваліфікаційної характеристики.

Кожен з Вас повинен долучитися до створення у навчальному закладі загального культу якості, в усіх видах діяльності, на всіх рівнях, починаючи з себе.

Для самоконтролю керуйтеся узагальненою системою визначення балів, наведеною нижче.

Таблиця 9.6

Об'єкти оцінювання	Модуль1	Модуль	Модуль	Разом
Відвідування лекцій, усне опитування, тести, вирішення практичних завдань	1 бал × 4 = = 4 бали	1 бал × 5 = = 5 балів	1 бал × 8 = = 8 балів	1 бали × 17 = = 17 бали
Обов'язкові види самостійної роботи	1 бал × 4 = = 4 бали	1 бал × 5 = = 5 балів	1 бал × 8 = = 8 балів	1 бали × 17 = = 17 бали
Контрольна робота за модулем	6,0 балів	6,0 балів	8,0 балів	20,0 балів
Разом за модулем	14,0 балів	16,0 балів	24,0 балів	54,0 балів
Індивідуальне завдання				6,0
Разом				60,0
Підсумковий контроль (4 завдання по 10 балів)*				40 балів

* Ці 40 балів можна набрати, виконавши вибіркові види самостійної роботи.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ ДЛЯ САМОПІДГОТОВКИ

Основна література

1. *Атамас П. Й.* Управлінський облік: Навч. посібник / П. Й. Атамас. — 2-ге вид. — К.: ЦНЛ, 2009. — 440 с.
2. *Бутинець Ф. Ф., Чижевська Т. А., Герасимчук Н. В.* Бухгалтерський управлінський облік. Житомир: ЖІТІ, 2002. — 448 с.
3. *Голов С. Ф.* Управлінський облік. Підручник / С. Ф. Голов. — 4-те вид. — К.: Лібра, 2008. — 704 с.
4. *Добровський В. М.* Управлінський облік: Навч.-метод. посібник / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. — К.: КНЕУ, 2005. — 235 с.
5. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Учебник для студ. вузов, обучающихся по спец. (080109) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»: Пер. с англ. — 6-изд. — М.: Юнити-Дана, 2007. — XXII, 1401 с.
6. *Карпова Т. П.* Управленческий учет. Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ, 2002. — 350 с.
7. *Кіндрацька Л. М.* Фінансовий та управлінський облік у банках: Підручник / Л. М. Кіндрацька. — К.: КНЕУ, 2008. — 816 с.
8. *Лишценко О. В.* Бухгалтерський управлінський облік. Навч. посібник / О. В. Лишценко. — К.: ЦУЛ, 2006. — 254 с.
9. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. К.: КНТУ, 2010. — 648 с.
10. *Управлінський облік.* Навч. посібник / Ю. Д. Маляревський, С. В. Лабунська, Л. В. Безкоровайна, Н. Ф. Чечетова. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. — 248 с.
11. *Хорнгрен Ч. Т.* Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Фостер Дж.; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 416 с.
12. *Шевчук В. Р.* Стратегічний управлінський облік: Навч. посібник / В. Р. Шевчук. — К.: Алерта, 2009. — 176 с.

Додаткова література

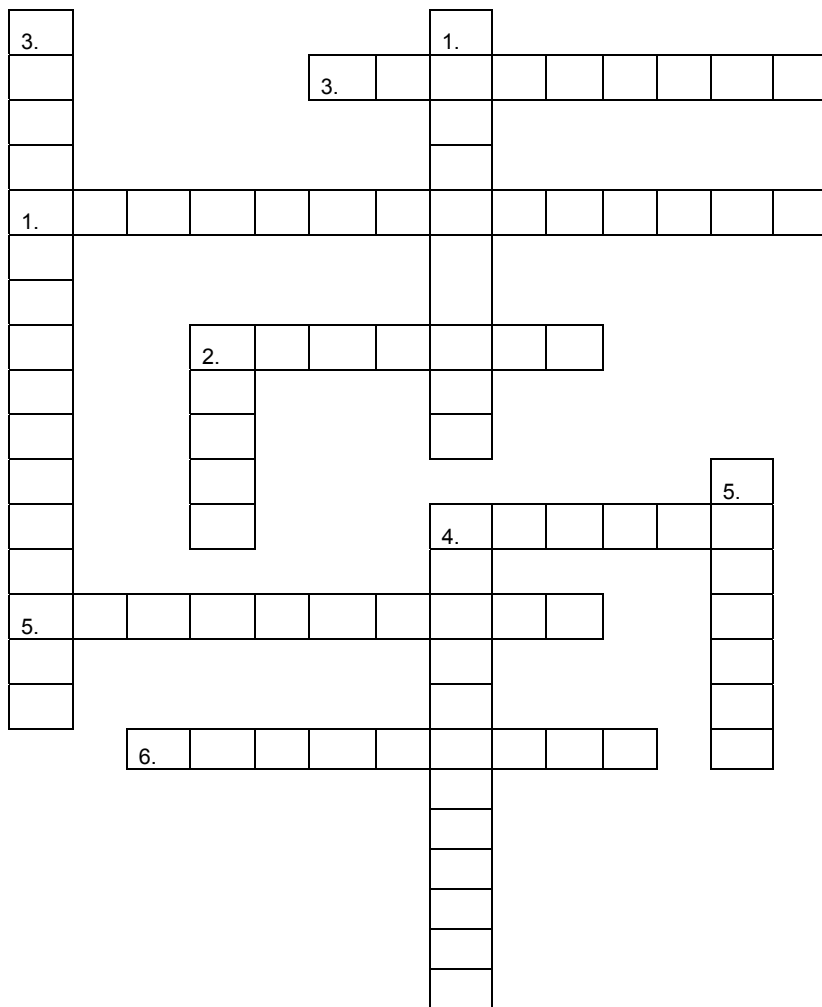
13. *Аверчев И. В.* Управленческий учет и отчетность : постановка и внедрение / И. В. Аверчев. — М.: Вершина, 2006. — 512 с.
14. *Апчери А.* Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / Под ред. Я. Соколова, И. Смирновой. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 952 с.
15. *Атрилл Питер, Мак Лейни Эдди.* Управленческий учет для нефинансовых менеджеров. — Днепропетровск: Баланс КЛУБ, 2003. — 601 с.
16. *Богатин Ю. В.* Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 511 с.
17. *Веретенников В. І., Тарасенко Л. М.* Управління проектами: Навчальний посібник. — К.: ЦУЛ, 2006. — 280 с.

18. *Гасенко Л. В., Грановський С. С.* Управлінський облік: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл., які навч. за освітньо-проф. програмою бакалавра зі спец. «Облік і аудит» / Дніпродзержинський держ. технічний ун-т. — Дніпродзержинськ, 2007. — 215 с.
19. *Дерій В. А.* Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. — Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. — 272 с.
20. *Карпенко О. В.* Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю: монографія / О. В. Карпенко, Г. О. Соболев. — Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. — 241 с.
21. *Карпенко О. В.* Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання. Монографія. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005 р., — 341 с.
22. *Карпенко О. В.* Управлінський облік: методика викладання у вищій школі. Навч. пос. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 244 с.
23. *Киселева Т. К.* Управленческий учет на промышленных предприятиях / Запорожский гос. центр научно-технической и экономической информации; Запорожская гос. инженерная академия; Аналитически-информационный центр «Эко». — 2-е [изд.], перераб. — Запорожье: ЗЦНТЭИ, 2007. — 220 с.
24. *Корецький, М. Х.* Управлінський облік: Навч. посібник / М. Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек. — К.: ЦНЛ, 2007. — 296 с.
25. *Лень В. С.* Управлінський облік: Навч. посіб. — К.: Знання-Прес — 2003. — 287 с.
26. *Лишненко О. В.* Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. — Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. — 254 с.
27. *Малюга Н. М.* Бухгалтерський облік в Україні: Теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н. М. Малюга. — Житомир: ЖДТУ, 2005. — 548 с.
28. *Максімова В. Ф.* Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: монографія. — Житомир, Краматорск: ЧП «Рута», 2005. — 588 с.
29. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета: утв. от 22 апреля 2002 г. № 4 [Електронний ресурс]. — Режим доступа : <http://сma.org.ru/сma/95922>. — Название с экрана.
30. *Методичні* рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. — № 47 [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://pro-u4ot.info>.
31. *Методичні* рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: затверджені наказом Міністерства економіки України від 02.03.2010 р. №226 [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://pro-u4ot.info>.
32. *Методичні* рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: затверджені наказом Міністерстварегіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573 [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://pro-u4ot.info>.
33. *Методичні* рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://pro-u4ot.info>.
34. *Методичні* рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики Українті від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. — Режим доступа: <http://pro-u4ot.info>.

35. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Практикум: Навч. посіб / Л. В. Нападовська, С. Я. Король, О. І. Мазіна; За заг. ред. Л. В. Нападовської. — К.: Київ. Нац. Торг.-екон. Ун-т, 2008. — 300 с.
36. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. зі змінами і доповненнями.* // Бібліотека видання «Все про бухгалтерський облік», 2000. — № 1 — С. 5–8.
37. *Партин Г. О., Загородній А. Г.* Управлінський облік: Навч. посібник. — 2-ге вид., випр. і доп. — К.: Знання, 2007. — 303 с.
38. *Панков В. А., Суецький С. Л., Михайличенко Н. М.* Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 112 с.
39. *Подольняк О. А.* Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика: Монографія / О. А. Подольняк. — Вінниця: ТД «Едельвейс і К», 2010. — 272 с.
40. *Прохар Н. В.* Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: Монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. — Полтава: ПУЕТ, 2012. — 257 с.
41. *Пушкар М.С.* Управлінський облік : нові підходи, ідеї, концепції. Сучасні проблеми системи обліку в Україні: Монографія. / М.С. Пушкар [та інші]. — Тернопіль : 2010. — 550 с.
42. *Радецька Л. П., Овод Л. В.* Управлінський облік: Навчальний посібник. — К.: Академія, 2007. — 352 с.
43. *Реслер М. В.* Облік витрат та доходів операційної діяльності: монографія / М. В. Реслер. — Мукачево: Карпат. вежа, 2009. — 205 с.
44. *Рэй Вандер Вил, Палли В.* Управленческий учет. — М.: Инфра-М, 1997. — 350 с.
45. Сайт СІРА: СІРА org.ua.
46. Скоун Т. Управленческий учет. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 177 с.
47. Управлінський облік / Дон Р. Хенсен та інші. Пер. з англ. 5-го канадського вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Красник та ін. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.
48. *Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. — 5-те вид., перероб. і допов. — К.: Алерта, 2009. — 1056 с.*
49. *Фінансовий директор новой эпохи. Как финансовый управляющий может изменить свою роль и обеспечить успех компании на рынке / Джереми Хоуп ; [пер. с англ. Н. И. Кобзаревой ; под. общ. ред. Д. А. Рябых]. — М. : Вершина, 2007. — 304 с.*
50. *Хоменко Н. В., Карпенко О. В., Верига Ю. А.* Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: Монографія, Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. — 153 с.
51. *Хруцкий В. Е.* Внутрифирменное бюджетирование : настольная книга по поставке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, В. В. Гамаюнов. — [Изд. 2-е, перераб. и доп.]. — М. : Финансы и статистика, 2007. — 460 с.
52. *Чумаченко Н. Г.* Учёт и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. — М. : Финансы, 1971. — 240 с.
53. *Hilton Ronald W.* Managerial Accounting / Hilton Ronald W. — 4th ed. — Boston : Irwin/McGraw-Hill, 1999. — 816 p.
54. *SMA 1B «Objectives of Management Accounting» (1982) [Electronic resource]. — Mode of access : <http://www.imanet.org>. — Title from display.*

КРОСВОРДИ

Кросворд до теми 1 «Мета, зміст і організація управлінського обліку»



**Тема 1. «Мета, зміст і організація управлінського обліку»
(питання)**

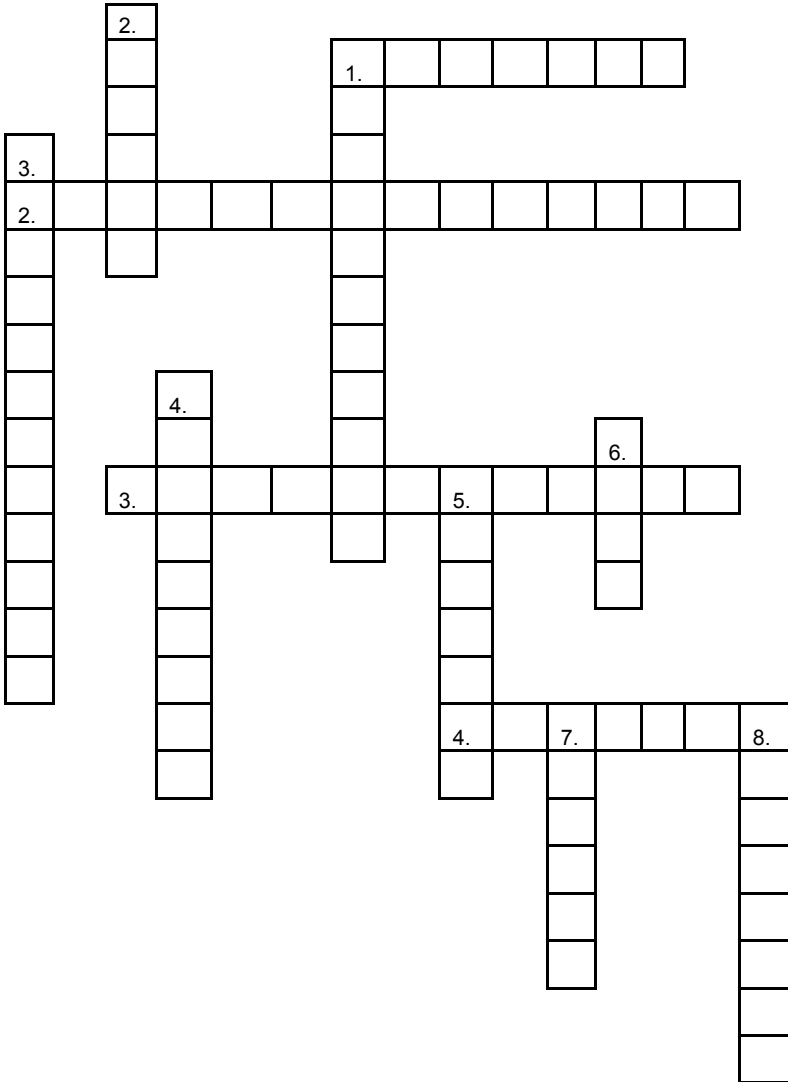
По горизонталі:

1. Елемент методу фінансового та управлінського обліку.
2. Країна, у якій поняття «аналітичний облік» використовують у контексті управлінського обліку.
3. Особи, котрі здійснюють управлінські дії.
4. Виручка, орендна плата, роялті або об'єкт управлінського обліку.
5. Документ, що підтверджує якісні характеристики.
6. Регламент, що встановлює основні правила організаційної діяльності підприємств, а також їх структурних підрозділів і є важливим для побудови системи управлінського обліку.

По вертикалі:

1. Продукт праці бухгалтерів-аналітиків, що задовольняє потреби як стратегічного, так і тактичного управління.
2. Громадська, професійна, саморегулююча організація, яка може розробляти програми сертифікації бухгалтерів, рекомендації з організації і методики управлінського обліку.
3. Норма етичної поведінки професійних бухгалтерів, або особливність характеру інформації, створеної в системі управлінського обліку.
4. Елемент методу бухгалтерського обліку, який забезпечує суцільне і безперервне спостереження за об'єктами обліку.
5. Вони завжди мають бути у центрі уваги бухгалтера-аналітика.

**Кросворд до теми 2
«Склад витрат діяльності»**



Теми 2. «Склад витрат діяльності» (питання)

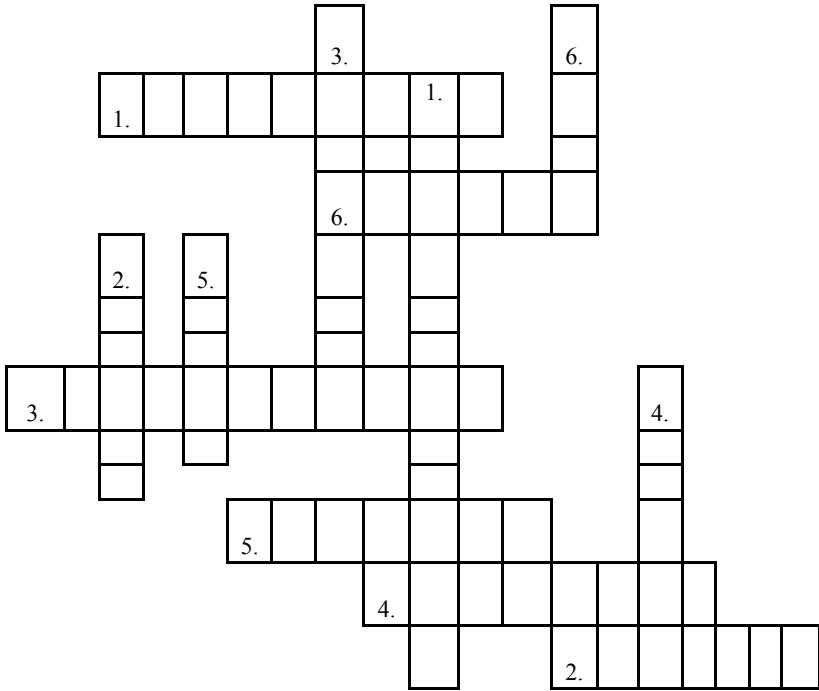
По горизонталі:

1. Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу.
2. Процес, який є необхідним на виробництві і потребує витрат на дотримання правил охорони праці, пожежної та сторожової охорони, санітарно-гігієнічних чи спеціальних вимог.
3. Економічний показник, що відображає у грошовій формі витрати понесені на виробництво продукції (надання послуг, виконання робіт).
4. Специфічний об'єкт фінансового та управлінського обліку.

По вертикалі:

1. Назва рахунку 23.
2. Назва П(С)БО, за яким визначається первісна вартість придбаних товарів.
3. Перелік статей витрат.
4. Об'єкт витрат на виробничому підприємстві.
5. Те, що споживається під час процесу виробництва.
6. Нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і ведення фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.
7. Якісно однорідна сукупність підприємств, об'єднань та інших господарських одиниць різних форм власності, що виконують однакові функції в системі суспільного поділу праці, специфіка, якої впливає на модель управлінського обліку.
8. Для якої галузі притаманні витрати на збут, рух товарів та у якій не використовують рахунок 91 «Загальноновиробничі витрати».

**Кросворд до теми 3
«Класифікація і поведінка витрат»**



Тема 3. «Класифікація і поведінка витрат» (питання)

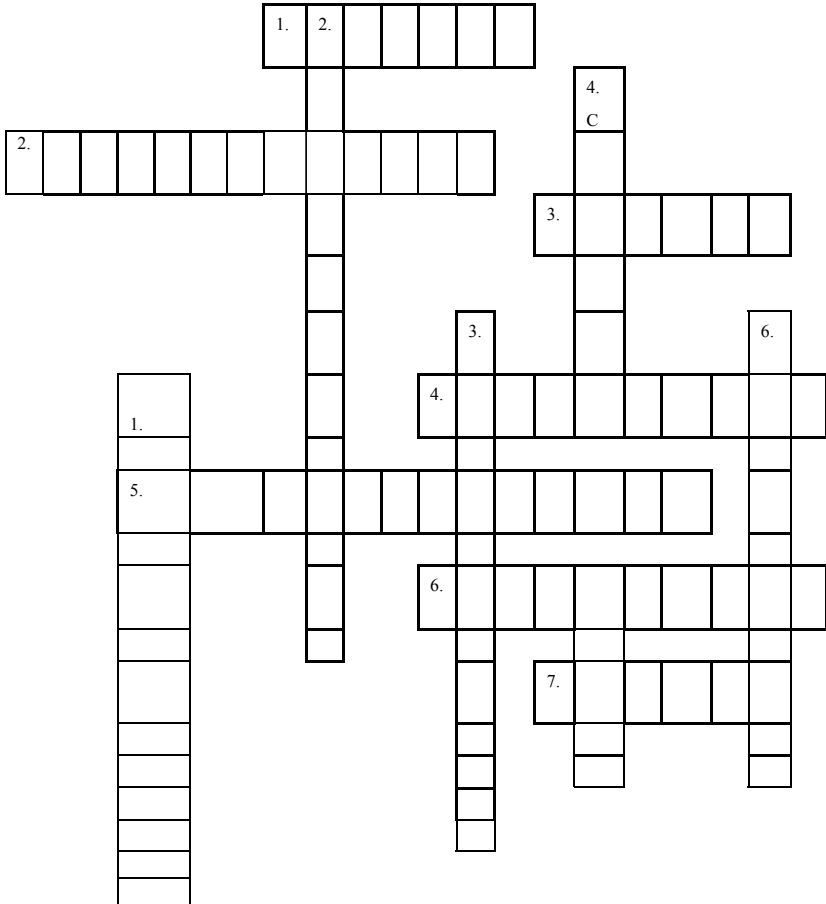
По горизонталі:

1. Так називається характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства.
2. Дохід.
3. Постійні витрати.
4. Проміжок діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором.
5. Математичний опис взаємозв'язку між змінною і залежною величинами.
6. Спосіб візуального представлення залежності між витратами і факторами, що на них впливають.

По вертикалі

1. Розподіл об'єктів, понять, назв на класи, групи, розділи за спільною ознакою.
2. Те, що втрачається, коли вибір одного напрямку дій вимагає відмовитися від альтернативного рішення.
3. Спосіб візуалізації динаміки або структури.
4. Подія, операція, процес, що впливають на величину витрат.
5. Кількість методів дослідження поведінки витрат, наведених у більшості підручників з управлінського обліку.
6. Має місце на виробництві і є прямими витратами.

**Кросворд до теми 4
«Методи обліку і калькулювання собівартості»**



**Тема 4 . «Методи обліку і калькулювання собівартості»
(питання)**

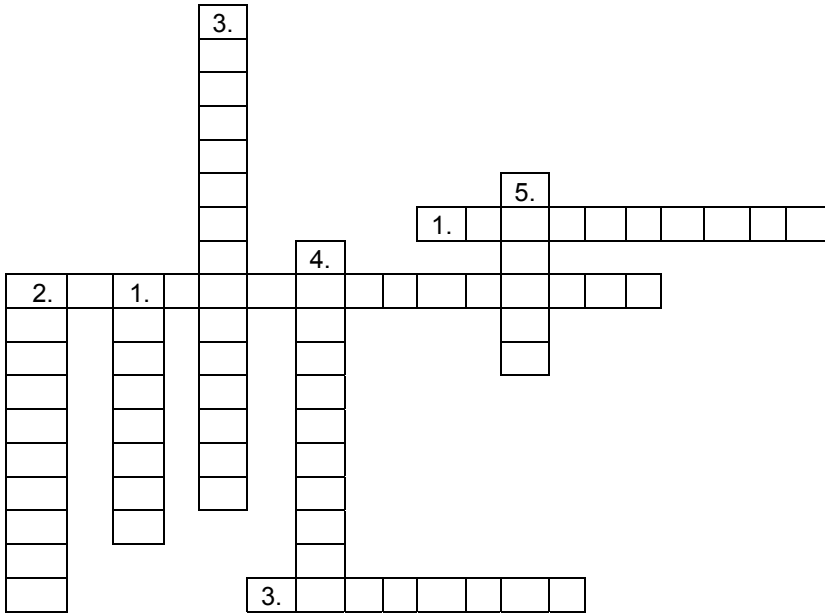
По горизонталі:

1. Стадія технологічного процесу.
2. Процес визначення собівартості певного об'єкта витрат.
3. Реєстр для обліку витрат при позамовному методі.
4. Документ, на основі якого накладні витрати відносять до бази їх розподілу.
5. Ототожнення об'єкту витрат.
6. Об'єкт витрат при позамовному методі обліку витрат.
7. Те, що може складатися з переділів, фаз, стадій...

По вертикалі:

1. Виробництво, для якого характерне застосування позамовного методу обліку витрат.
2. Умовна одиниця готової продукції.
3. Поняття з яким пов'язані такі прикметники: виробнича, повна, індивідуальна, середньогалузева пряма тощо.
4. Її використовують при розподілі непрямих витрат.
5. Продукт діяльності підприємства, що пройшов всі стадії обробки і готовий для подальшої реалізації.
6. Її враховують при розподілі загальноновиробничих витрат.

Кросворд до теми 5
«Облік і калькулювання за повними витратами»



**Тема 5. «Облік і калькулювання за повними витратами»
(питання)**

По горизонталі:

1. Що є основою для вибору бази розподілу постійних витрат?
2. Підхід, який передбачає розподіл накладних витрат до декількох баз розподілу.
3. Непрямі витрати.

По вертикалі:

1. Історичні, вже понесені витрати.
2. На основі чого базується метод калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції?
3. Приклад витрат періоду.
4. Система обліку при якій застосовують контрольні рахунки, якими виступають рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії, з ними безпосередньо кореспондують рахунки управлінської бухгалтерії.
5. Відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу.

Тема 6. «Облік і калькулювання за неповними (змінними) витратами» (питання)

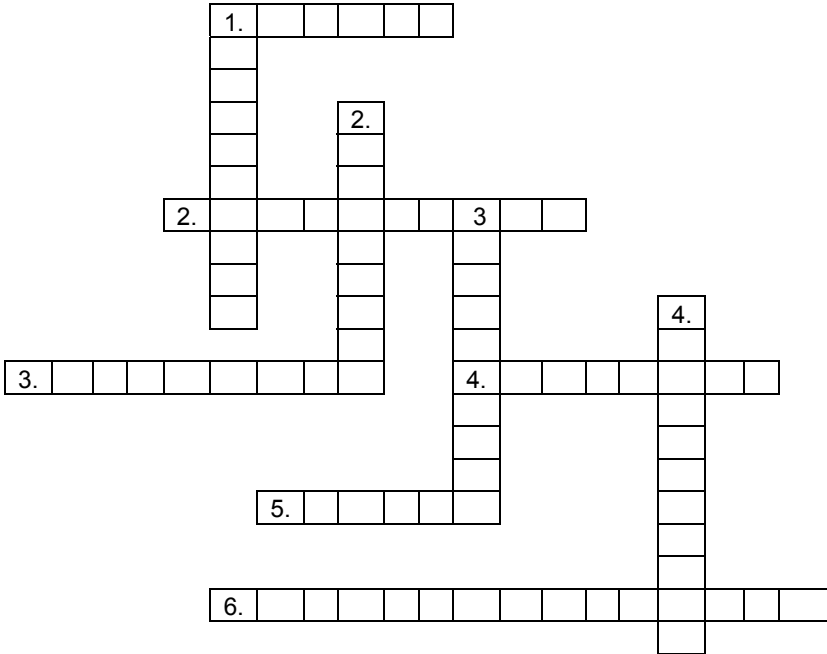
По горизонталі:

1. Витрати, понесені в разі випуску додаткової одиниці продукції.
2. Метод калькулювання собівартості, який лежить в основі підготовки фінансової звітності та прийняття довгострокових рішень.
3. Витрати, що реагують на зміни обсягів діяльності.
4. Перевищення надходжень (доходу) від центру відповідальності або окремого виду продукції над специфічними витратами.
5. Варіант директ – костингу, за яким у собівартість продукції включаються лише прямі змінні витрати.
6. Так деколи називають маржинальний дохід.

По вертикалі:

1. Обсяг реалізації, при якому прибуток дорівнює нулю, а доходи підприємства дорівнюють витратам – це точка
2. Його отримують у разі реалізації товарів, робіт, послуг.
3. Точка перетину лінії виручки з лінією сукупних витрат на графіку взаємозв'язку обсягу виробництва, витрат і прибутку.
4. Процес визначення собівартості певного об'єкта з метою ціноутворення, оцінки запасів, випущеної з виробництва продукції, визначення «різної собівартості для різних цілей».
5. Мова, в перекладі з якої під аналітичним обліком розуміють управлінський.
6. Він запровадив у 1936 році систему «директ – костинг».

Кросворд до теми 7
«Облік і калькулювання за нормативними витратами»



**Тема 7. «Облік і калькулювання за нормативними витратами»
(питання)**

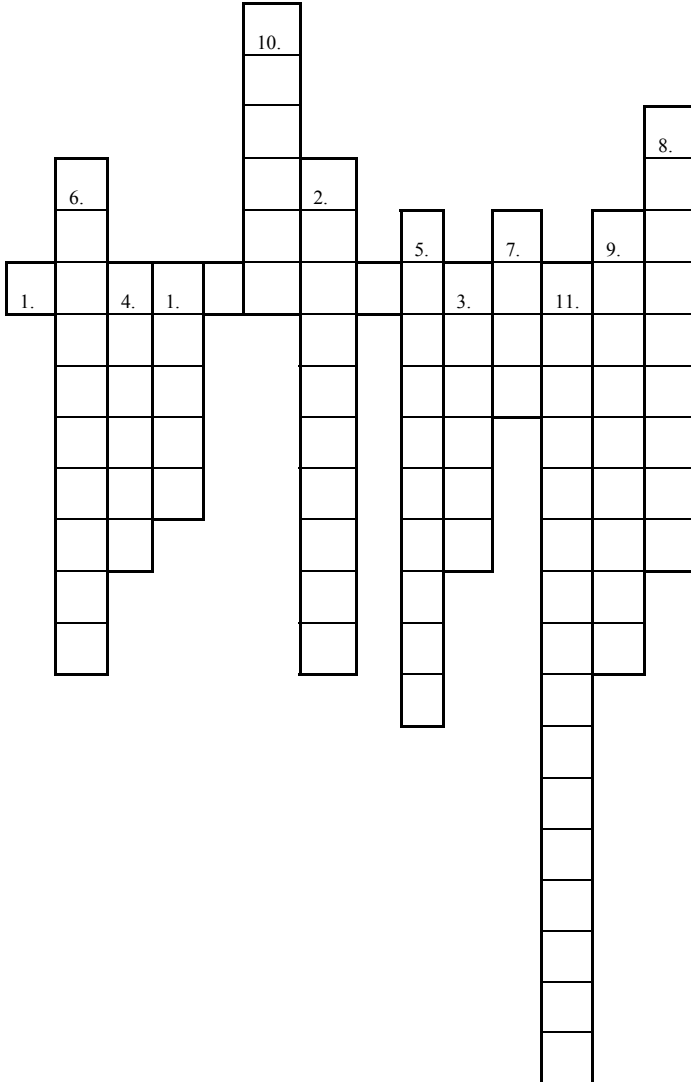
По горизонталі:

1. Класифікатор чого розробляють для організації обліку відхилень від норм?
2. Економія та/або перевитрати матеріальних, трудових витрат (у тому числі зумовлених заміною сировини та матеріалів, оплатою непередбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відступи від нормативних умов праці тощо) та накладних витрат
3. Які документи складають під час внесення змін до нормативних витрат?
4. Приклад винуватця відхилень від норм використання борошна у хлібопеченні.
5. Технологічні складові вузла?
6. Її розраховують за зведеними даними відділу праці й заробітної плати, одержаними на основі технологічних карт або іншої технічної документації, які відображають рівень норм заробітної плати на початок місяця.

По вертикалі:

1. Очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.
2. Відхилення, що виникають внаслідок оптимізації організації управління виробництвом.
3. Витрати, які відображають заздалегідь визначені витрати для досягнення цілей бізнесу в умовах ефективного виробництва.
4. Її складають для оцінки браку і залишків незавершеного виробництва, обчислення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості та матеріаломісткості за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін тощо.

Кросворд до теми 8
«Аналіз взаємозв'язку витрати-обсяг-прибуток»



**Тема 8 «Аналіз взаємозв'язку витрати-обсяг-прибуток»
(питання)**

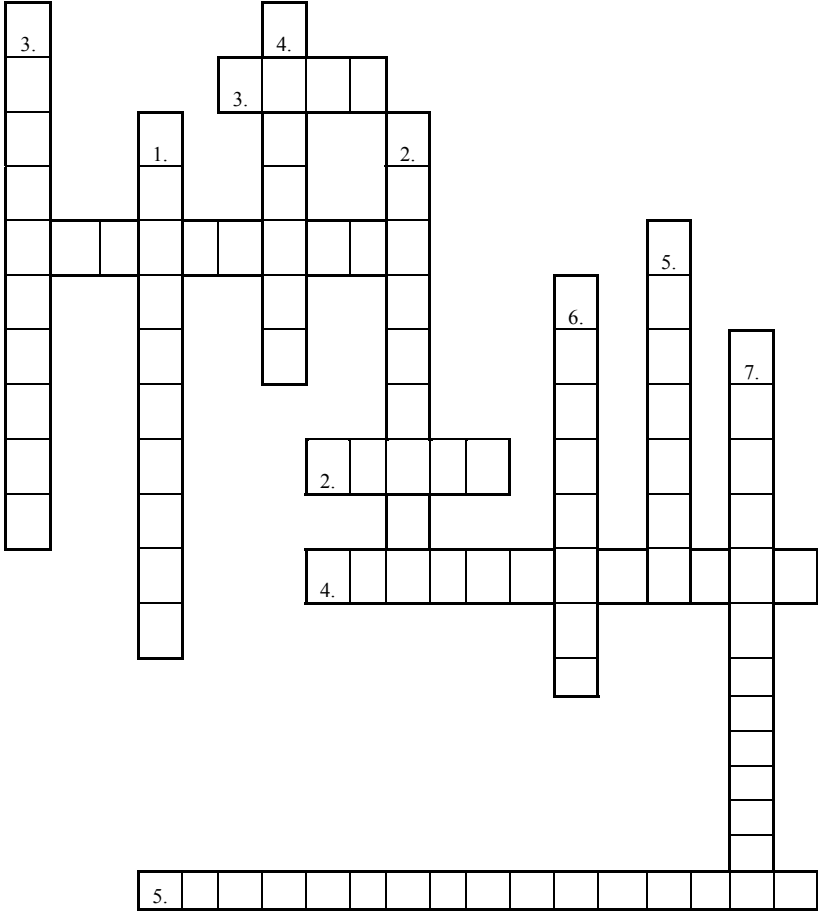
По горизонталі:

1. Стан діяльності, при якому одержані доходи покривають понесені на них витрати.

По вертикалі:

1. ... міцності - перевищення фактичного (планового) обсягу діяльності над точкою беззбитковості.
2. Характер реагування прибутку на зміну чинників діяльності.
3. Показник, який використовують при аналізі взаємозв'язку «обсяг-витрати-прибуток», а також фізиці.
4. Витрати, що залежать від зміни обсягів діяльності.
5. Співвідношення окремих сегментів в загальному обсязі реалізації.
6. Відносний показник.
7. Вона суттєво впливає на прибуток.
8. Фактор, від якого залежать: дохід від реалізації, загальна сума змінних витрат тощо.
9. Співвідношення змінних та постійних витрат.
10. Сукупність прийомів і способів вивчення об'єктів.
11. Вид маржинального доходу, який використовують при багато-профільній діяльності підприємства.

Кросворд до теми 9
«Аналіз релевантної інформації при прийнятті
управлінських рішень»



Тема 9. «Аналіз релевантної інформації при прийнятті управлінських рішень» (питання)

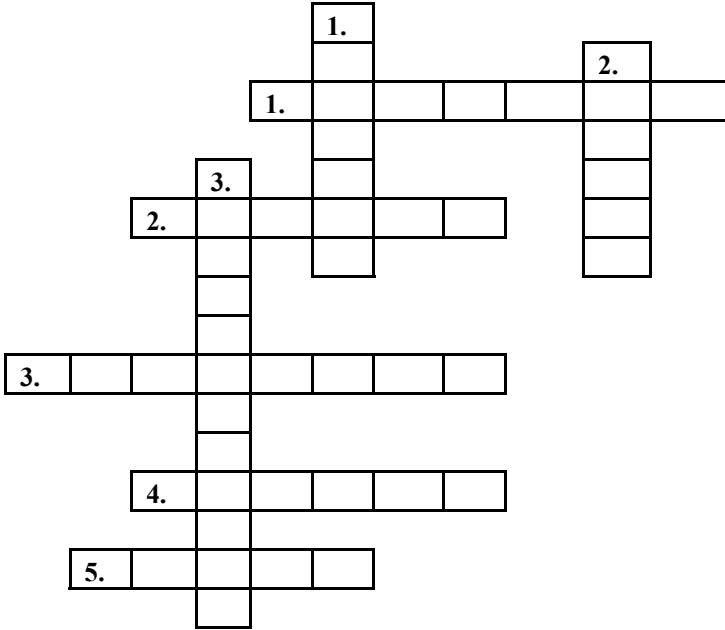
По горизонталі:

1. Витрати, що використовують при підготовці інформації для вибору кращої з альтернатив.
2. Значний обсяг інформації.
3. Вона є важливою при обґрунтуванні рішення щодо запасів.
4. Наявність чи необхідність вибору між двома чи кількома можливостями, що включають одна одну.
5. Здатність діяти в рамках корпоративних норм з метою досягнення стратегічних цілей бізнесу.

По вертикалі:

1. Умовна назва замовлення, доцільність прийняття якого визначається на основі калькулювання неповних витрат.
2. Спосіб узагальнення інформації для прийняття рішень.
3. Опрацьовані аналітиком дані, корисні менеджеру під час прийняття управлінських рішень.
4. Результат інтелектуальної діяльності менеджерів, що ґрунтується на корисній інформації.
5. Об'єкт витрат, що потребує вимірювання.
6. Синонім терміну «резервний» запас.
7. Об'єкт витрат при попроцесному калькулюванні.

**Кросворд до теми 10
«Бюджетування і контроль»**



Тема 10. «Бюджетування і контроль» (питання)

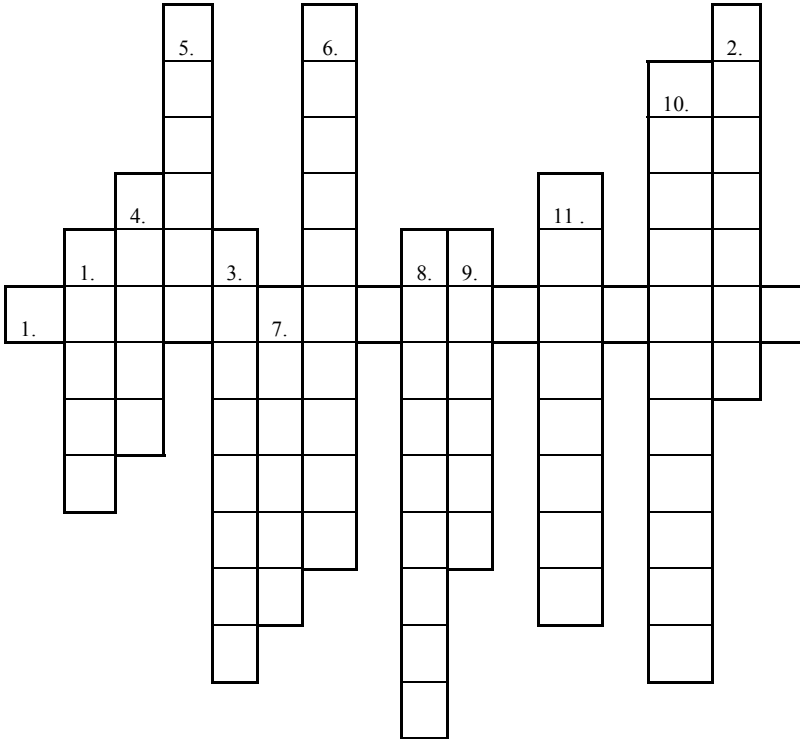
По горизонталі:

1. Творча група, яка забезпечує розробку і погодження бюджетів.
2. План майбутніх операцій, виражений у кількісних (здебільшого грошовому) вимірах.
3. Процес, що забезпечує зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналіз відхилень та внесення необхідних корективів.
4. Проформа фінансової звітності, яка містить інформацію, необхідну для аналізу майбутнього фінансового стану підприємства, котрий очікується в результаті запланованих дій.
5. Його керівник може нести відповідальність за витрати, доходи, фінансові результати.

По вертикалі:

1. Обсяг ... — відправна точка бюджетування.
2. Часова межа для планування, прогнозування, звітування.
3. Процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

Кросворд до теми 11
«Облік і контроль за центрами відповідальності»



**Тема 11. «Облік і контроль за центрами відповідальності»
(питання)**

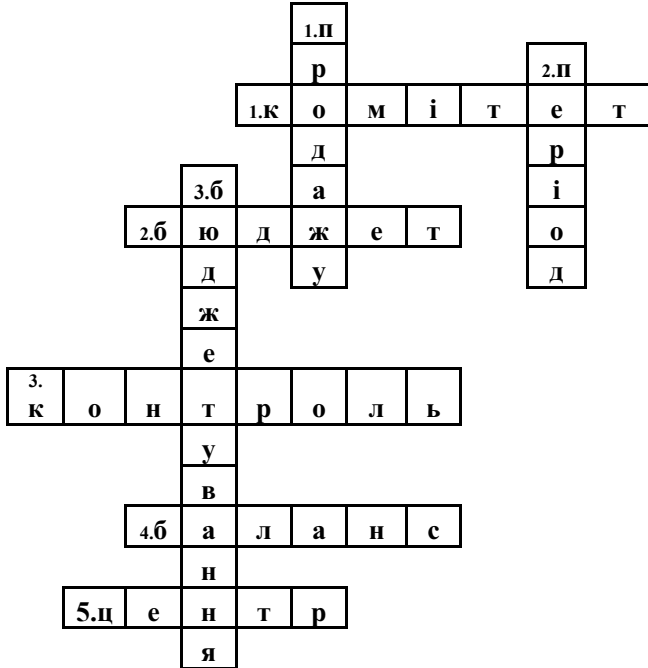
По горизонталі:

1. Принцип управління витратами та доходами.

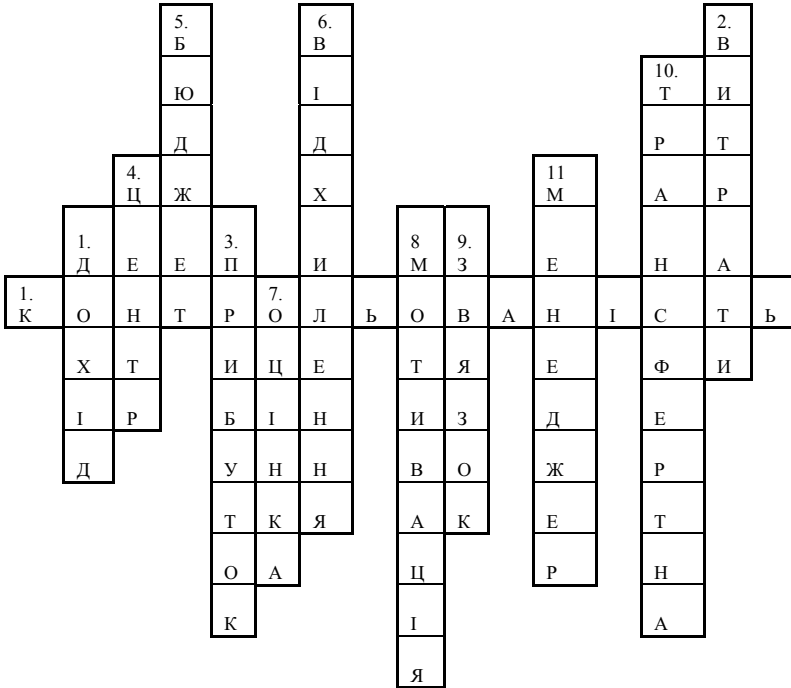
По вертикалі:

1. Показник, покладений в основу оцінки діяльності комерційного директора.
2. Показник, покладений в основу оцінки діяльності головного енергетика виробничого підприємства.
3. Показник, покладений в основу оцінки діяльності голови правління районного споживчого товариства.
4. Його керівник може нести відповідальність за доходи, витрати, фінансові результати.
5. План майбутніх дій у розрізі керівників центрів відповідальності.
6. Об'єкт внутрішнього контролю за результатами проведеного аналізу.
7. На ній ґрунтуються рішення щодо мотивації персоналу.
8. Це те, що змушує суб'єкт діяти.
9. Передача інформації для підготовки та прийняття рішень.
10. Ціна внутрішньої передачі.
11. Особа, яка відповідає за певний напрямок діяльності і потребує відповідної інформаційної підтримки.

Кросворд до теми 10
«Бюджетування і контроль» (відповіді)



Кросворд до теми теми 11
«Облік і контроль за центрами відповідальності» (відповіді)



ЗМІСТ

Вступ	3
Загальні положення	4
Тематичний план з дисципліни «Управлінський облік»	5
Навчальна програма з дисципліни	6
МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	10
Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку	10
1.1. Управлінський облік як специфічна галузь економічних знань, складова частини інформаційної системи.....	11
1.2. Світовий розвиток управлінського обліку	14
1.3. Мета, сутність управлінського обліку та його функції	16
1.4. Організація управлінського обліку	21
1.5. Професійні організації та етичні норми фахівців з управлінського обліку	25
Тема 2. Склад витрат діяльності	30
2.1. Склад витрат діяльності відповідно до діючих регламентів	31
2.2. Собівартість виробленої і реалізованої продукції	32
2.3. Особливості складу витрат в різних галузях економіки	33
Тема 3. Класифікація і поведінка витрат	38
3.1. Мета класифікації витрат	39
3.2. «Різні витрати для різних цілей»	40
3.3. Поняття про поведінку витрат і фактори витрат для різних цілей бізнесу	57
3.4. Методика визначення функції витрат	62
МОДУЛЬ 2. СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ	72
Тема 4. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості	72
4.1. Мета та завдання обліку витрат і калькулювання собівартості ...	73
4.2. Процес визначення витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів	74
4.3. Методи обліку витрат: позамовний, попроцесний	80

Тема 5. Облік і калькулювання за повними витратами	94
5.1. Класифікація сучасних систем калькулювання	95
5.2. Облік прямих і непрямих витрат	98
5.3. ABC-калькулювання	109
5.4. Сутність та практичне застосування системи калькулювання повних витрат	116
Тема 6. Облік і калькулювання за неповними (змінними) витратами...	122
6.1. Особливості системи обліку калькулювання за неповними витратами.....	123
6.2. Практичне застосування системи калькулювання неповних витрат	124
6.3. Простий та розвинутий директ-костинг	132
Тема 7. Облік і калькулювання за нормативними витратами	139
7.1. Сутність і можливості нормативного обліку	140
7.2. Організація обліку відхилень від норм і складання нормативної калькуляції	144
7.3. Поняття про аналіз відхилень	153
7.4. Приклади дослідження відхилень	155
МОДУЛЬ 3. СПЕЦИФІЧНІ МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	163
Тема 8. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку ...	163
8.1. Мета аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» ...	164
8.2. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» ...	166
8.3. Особливості аналізу в умовах багатoproфільного виробництва...	169
8.4. Аналіз чутливості прибутку до зміни параметрів діяльності...	170
8.5. Припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток»	174
Тема 9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень	180
9.1. Характеристика інформації в системі управлінського обліку...	182
9.1.1. Якісні характеристики інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень	182
9.1.2. Поняття, призначення, зміст та вимоги до управлінської звітності.....	183
9.1.3. Поняття про диференціальний аналіз	185
9.2. Аналіз релевантної інформації в типових господарських ситуаціях	186
9.2.1. Обґрунтування рішення про «спеціальне» замовлення.....	186

9.2.2. Обґрунтування рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності	189
9.2.3. Обґрунтування рішення у ситуації «виробляти чи купувати»	190
9.2.4. Аналіз для прийняття рішення за наявності обмежень	192
9.3. Обґрунтування рішення щодо запасів і цін	193
9.3.1. Обґрунтування рішення щодо запасів	193
9.3.2. Обґрунтування рішення щодо ціноутворення	196
9.3.3. Модель прийняття рішення за умов невизначеності	198
Тема 10. Бюджетування та контроль	205
10.1. Сутність бюджетування, мета і призначення	206
10.2. Види бюджетів, підходи до організації та стадії бюджетування	208
10.3. Методика складання та взаємоузгодження бюджетів	213
10.4. Поняття про систему бюджетного контролю	217
10.5. Аналіз відхилень з використанням гнучкого бюджету	220
10.6. Управління за відхиленнями	222
Тема 11. Облік і контроль за центрами відповідальності	230
11.1. Концепція центрів та обліку відповідальності	231
11.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності	234
11.3. Поняття про трансфертне ціноутворення	236
Завдання для виконання індивідуальної роботи	243
Карта самостійної роботи студента з дисципліни	
«Управлінський облік»	244
Форми контролю та критерії оцінювання різних видів робіт	246
Список джерел для самопідготовки	257
Кросворди	260

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Ольга Васильївна КАРПЕНКО
Дар'я Вікторівна КАРПЕНКО

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Керівник видавничих проєктів — *Б. А. Сладкевич*

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 11.06.2012. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.
Умовн. друк. арк. 16,65.
Наклад 1000 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006