

**ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ**

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

**освітній ступінь
галузь знань
спеціальність**

**«бакалавр»
07 «Управління та адміністрування»
071 «Облік і оподаткування»**

Чернівці 2022

**Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу
ЧТЕІ ДТЕУ заборонено**

Автори: д.е.н., професор Анатолій Вдовічен, к.е.н., доцент Юлія Маначинська, к.е.н., доцент Конон Багрій, к.е.н., доцент Володимир Євдошак, к.е.н., доцент Сергій Рилєєв, к.е.н., доцент Ірина Мустеца

Розглянуто і схвалено на засіданні кафедри обліку і оподаткування 16 листопада 2022, протокол №4 та затверджено вченою радою ЧТЕІ ДТЕУ 25 листопада 2022 р., протокол №3.

Рецензенти:

Марина Танасієва – к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу, і аудиту Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Василь Кав'юк – головний бухгалтер ТОВ «УПГ-ІНВЕСТ»

В навчальному посібнику викладений теоретико-методичний та практичний матеріал з дисципліни «Управлінський облік». Висвітлено мету, зміст та організацію управлінського обліку в умовах воєнного стану та інтеграції до ЄС; наведено загальну характеристику витрат, їх класифікацію та поведінку; розглянуто системи обліку і калькулювання витрат за повними, змінними й нормативними витратами; розкрито взаємозв'язок витрат, обсягу діяльності та прибутку; проведено оцінку релевантної інформації для прийняття управлінських рішень; досліджено аспекти бюджетування та контролю; приділена увага обліку та контролю за центрами відповідальності; висвітлено особливості внутрішньої та зовнішньої звітності та її використання в управлінні діяльністю підприємства.

Розраховано для студентів спеціальності «Облік і оподаткування» всіх форм навчання та викладачів.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

освітній ступінь

галузь знань

спеціальність

«бакалавр»

07 «Управління та адміністрування»

071 «Облік і оподаткування»

ЗМІСТ

Передмова.....	5
Розділ 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку в умовах воєнного стану та інтеграції до ЄС.....	7
1.1. Сутність та об'єкти управлінського обліку.....	7
1.2. Прийоми та методи управлінського обліку.....	11
1.3. Організація управлінського обліку на підприємстві в умовах воєнного стану та інтеграції до ЄС.....	12
1.4. Поняття про центри витрат і центри відповідальності, методика та техніка їх визначення.....	16
1.5. Процес формування облікової інформації за рівнями управління.....	20
Розділ 2. Класифікація і поведінка витрат.....	29
2.1. Зв'язок та відмінність обліку витрат у фінансовому та управлінському обліку.....	29
2.2. Принципи облікової класифікації витрат в системі управлінського обліку.....	31
2.3. Методи вивчення поведінки витрат.....	37
Розділ 3. Система обліку і калькулювання за повними витратами.....	48
3.1. Собівартість: її склад та види.....	48
3.2. Поняття про системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.....	50
3.3. Облік прямих і непрямих витрат при калькулюванні собівартості продукції за повними витратами.....	63
Розділ 4. Система обліку і калькулювання за змінними витратами.....	76
4.1. Характеристика системи «директ-костинг».....	76
4.2. Простий «директ-костинг».....	79
4.3. Розвинутий «директ-костинг».....	80
4.4. Переваги та недоліки «директ-костингу».....	81
Розділ 5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами... 	92
5.1. Сутність системи «стандарт-кост».....	92
5.2. Сутність нормативного методу обліку витрат.....	94
5.3. Методика аналізу відхилень.....	97
5.4. Основні відмінності нормативного методу від методу «стандарт-кост».....	100

Розділ 6. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....	107
6.1. Сутність і методи аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....	107
6.2. Припущення покладені в основу аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....	112
6.3. Аналіз чутливості прибутку.....	113
6.4. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту.....	115
Розділ 7. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень.....	123
7.1. Релевантність облікової інформації. Загальні поняття про концепцію диференціювання витрат і доходів та аналіз альтернативних варіантів.....	123
7.2. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів.....	127
7.3. Аналіз інформації для прийняття довгострокових рішень.....	131
Розділ 8. Бюджетування і контроль.....	143
8.1. Суть бюджетного планування і види бюджетів.....	143
8.2. Порядок складання і узгодження бюджетів.....	149
8.3. Контроль за виконанням бюджетів і аналіз відхилень.....	158
Розділ 9. Облік і контроль за центрами відповідальності.....	174
9.1. Поняття і типи центрів відповідальності. Загальна концепція обліку за центрами відповідальності.....	174
9.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності.....	176
9.3. Поняття про трансфертне ціноутворення.....	182
Розділ 10. Внутрішня та зовнішня звітність використання в управлінні.....	193
10.1. Сутність та користувачі управлінської звітності.....	193
10.2. Якісні характеристики та принципи формування управлінської звітності.....	199
10.3. Основні засади підготовки управлінської звітності.....	204
Список рекомендованих джерел.....	217
Додатки.....	222

ПЕРЕДМОВА

В умовах повномасштабної військової агресії, подальшої інтеграції України до європейської та світової спільноти, особливу роль відіграє релевантне інформаційне забезпечення системи менеджменту, складовою якого виступає управлінський облік. Сьогодні раціональна організація управлінського обліку сприятиме відновленню та розвитку бізнесу, підвищенню конкурентоспроможності підприємств й продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках, залученню вітчизняних й іноземних інвестицій, а отже відновленню економіки України в цілому.

Побудова адекватної інформаційної системи на підприємстві в сучасних реаліях, вимагає спеціальних знань та практичних навичок у різних галузях економічної науки, здобуття яких здійснюється при опануванні компонентів освітньої програми «Облік і оподаткування», зокрема дисципліни «Управлінський облік».

Управлінський облік відноситься до дисциплін професійної підготовки здобувачів освітнього ступеня «бакалавр», галузі знань 07 «Управління та адміністрування», спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Вивчення дисципліни «Управлінський облік» допоможе майбутнім фахівцям розробляти обґрунтовані управлінські рішення на основі формування й моделювання обліково-звітної інформації в умовах використання інформаційних технологій та систем. У цьому процесі важливу роль відіграють навчальні посібники, як складова навчально-методичного комплексу дисципліни.

Навчальний посібник «Управлінський облік» у логічній послідовності розкриває всі теми дисципліни «Управлінський облік», що передбачені програмою. У ньому: висвітлено порядок організації управлінського обліку в сучасних умовах господарювання; подано загальну характеристику витрат, їх класифікацію та поведінку; розглянуто системи обліку та калькулювання витрат за повними, змінними й нормативними витратами; розкрито взаємозв'язок витрат, обсягу діяльності та прибутку; проведено оцінку релевантності інформації для прийняття управлінських рішень; досліджено концептуальні засади бюджетування; приділено увагу обліку та контролю за центрами відповідальності; висвітлено особливості формування та використання управлінської звітності в системі прийняття рішень.

Мета навчального посібника – ознайомити студентів із системою знань щодо теоретичних та методичних засад організації управлінського обліку та інформаційними ресурсами обліку задля управління підприємством. Допомогти студентам набути практичні навички з управлінського обліку на підприємствах; ознайомити їх із особливостями методики калькулювання повної та змінної собівартості продукції, а також аспектами бюджетування та контролю.

Опанування матеріалу навчального посібника «Управлінський облік» сприятиме поглибленню загального професійного та інтелектуального рівня студента, зокрема забезпечить формування умінь щодо: здійснення класифікації витрат за цільовим призначенням; дослідження поведінки витрат та віднесення їх до об'єктів витрат; зведення інформації для обґрунтування управлінських рішень; інтерпретації облікової інформації; організації обліку за центрами відповідальності; складання операційних та фінансових бюджетів та здійснення аналізу відхилень; розрахунку трансфертних цін.

Навчальний посібник включає в себе: мету, завдання вивчення дисципліни «Управлінський облік»; конспективний виклад тем дисципліни; контрольні питання; тестові завдання; типи задач та алгоритми їх рішень; список рекомендованих джерел.

Запропонований навчальний посібник «Управлінський облік» допоможе студентам в опануванні теорії та методики управлінського обліку задля поглибленого використання опанованих знань у подальшій практичній діяльності на ринку праці.

Розділ 1

МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА ІНТЕГРАЦІЇ ДО ЄС

- 1.1. Сутність та об'єкти управлінського обліку
- 1.2. Прийоми та методи управлінського обліку
- 1.3. Організація управлінського обліку на підприємстві в умовах воєнного стану та інтеграції до ЄС
- 1.4. Поняття про центри витрат і центри відповідальності, методика та техніка їх визначення
- 1.5. Процес формування облікової інформації за рівнями управління

1.1. Сутність та об'єкти управлінського обліку

Система бухгалтерського обліку підприємств України включає фінансовий, управлінський та податковий облік, які ґрунтуються на єдиній інформаційній базі, відрізняючись формою та періодичністю розрахунку даних.

За своїм змістом і функціями сучасний управлінський облік виходить за «канонічно» встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку. Він не є обліком у вузькому розумінні системи збору, реєстрації та узагальнення даних. Це складна система інформаційного забезпечення, орієнтована на задоволення потреб управління у процесі прийняття управлінських рішень оперативного, тактичного і стратегічного характеру, яка для виконання покладених на неї функцій і завдань використовує різноманітні прийоми і методи.

Управлінський облік – це процес збору, накопичення та аналізу даних, інтерпретація та представлення фінансової та виробничої інформації, яка буде основою для прийняття керівництвом оперативних та стратегічних рішень. Всі ці обставини обумовлюють всезростаючу роль засвоєння глибинних теоретико-методологічних аспектів управлінського обліку на підприємствах, що стає першочерговою основою для майбутніх фахівців в системі управління бізнесом.

Саме в системі управлінського обліку відбувається інтегрування елементів (в даному сенсі «елементна інтеграція» – це поєднання доцільних для застосування в управлінському обліку елементів) методів планування, обліку, контролю, аналізу, моделювання, інформаційно-комунікативних та регулятивних методів.

Еволюція управлінського обліку в історичній ретроспективі включає наступні етапи:

1. Калькуляційний облік (кінець XIX – початок XX століття).
2. Виробничий облік з елементами управлінського (початок XX – 50-ті роки XX в).

3. Управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50 – 70-ті роки ХХ в.)

4. Стратегічний (управлінський) облік (70-ті роки ХХ в і до теперішнього часу).

Становлення та розвиток управлінського обліку можливі на елементно-інтегрованому методологічному підґрунті, котре сформоване із сукупності доцільних елементів наукових методів управління економічним суб'єктом. В свою чергу з точки зору провесно-функціонального підходу управлінський облік представляє собою елементну інтеграцію методів управління у процесі збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам з метою прийняття управлінських рішень.

До основних завдань управлінського обліку належать:

1. збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства. При цьому досліджується робота підприємства з центрами відповідальності з точки зору прибутку, рентабельності, собівартості, капітальних інвестицій тощо;

2. перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів, ефективне використання майна;

3. визначення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності, управлінських та технологічних рішень;

4. складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємства та керівників (менеджерів) й інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Для більш детальної інтерпретації сутності управлінського обліку, здійснимо порівняльну характеристику різних видів обліку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика різних видів бухгалтерського обліку

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік	Податковий облік
1	2	3	4
Обов'язковість ведення обліку	Залежить від рішення керівництва	Регулюється законодавством	Регулюється податковим законодавством
Користувачі інформації	Обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів	Податкові органи, органи управління

1	2	3	4
Точність інформації	Багато приблизних оцінок	Незначні відхилення у відображенні даних	Великі вимоги до точності
Об'єкт обліку та звітності	Центри відповідальності, окремі продукти	Підприємство в цілому	База оподаткування
Мета обліку	Надання інформації для планування, управління та контролю	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів	Надання інформації про нарахування та сплату податків податковим органам
Принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішення	Загальноприйняті принципи обліку	Сувора державна регламентація облікових процедур
Базова структура	Залежить від поставленої мети	Балансове рівняння: Актив = Капітал+Зобов'язання	Облік податкових доходів і податкових витрат
Часовий аспект інформації	Поряд з фактичними даними – оцінка та плани на майбутнє	Фіксація господарських фактів безпосередньо після їх здійснення	Формування інформації не обов'язково відбувається в день здійснення операцій. Залежить від звітного періоду
Частота подання звітності	Залежить від потреб управління	Квартальна і річна	Квартальна, річна, місячна
Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Дисциплінарна	Адміністративна	Адміністративна, кримінальна
Елементи методу бухгалтерського обліку	Не обов'язково – рахунки, подвійний запис	Всі елементи методу	Не обов'язково – рахунки, подвійний запис
Ступінь відкритості інформації	Має конфіденційний характер	Є відкритою, публічною	Надається податковим органам, але не є комерційною таємницею

Серед основних функцій управлінського обліку варто виокремлювати: інформаційну, комунікаційну, контрольну, прогнозну, та аналітичну.

Інформаційна функція – це забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

Контрольна функція – це контроль та оцінка результатів діяльності структурних підрозділів й окремих виконавців, а також підприємства у цілому; досягнення тактичних і стратегічних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їхнього впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління стратегією підприємства.

Прогнозна функція – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей.

Аналітична функція – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних затрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання.

Комунікаційна функція – управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними й структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем.

Управлінський облік, як наука та дисципліна має свій предмет, метод та об'єкти. Розглянемо більш детально кожен з цих складових.

Предмет управлінського обліку – це сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом.

Зміст предмету розкривають його багато чисельні об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:

- 1) **виробничі ресурси** (основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси)
- 2) **господарські процеси і їх результати.**

У системі управлінського обліку слід визначати ті об'єкти, які визнаються суб'єктами управління на основі облікових процедур: витрати виробництва в цілому по підприємству і за центрами відповідальності, собівартість продукції, використання виробничих і трудових ресурсів, облік доходів з позиції контролю й оптимізації їх використання, фінансові результати.

Об'єктами системи управлінського обліку в широкому розумінні є групування витрат та калькулювання собівартості продукції в різних аспектах з метою визначення ефективності використання ресурсів і процесів кругообігу капіталу. Одним із важливих елементів управлінського обліку вважається калькуляція, яка є інструментом ціноутворення.

Нове розуміння системи обліку дає змогу швидко розв'язати проблему формування управлінського обліку. Перехід від адміністративних до нових ефективних методів управління господарською діяльністю підприємств вимагає гармонізації економічних показників – починаючи від моменту їх формування в системі управлінського обліку підприємств і завершуючи інтегруванням у систему управління. Невирішеність цієї проблеми призводить до неадекватного сприйняття методологічних основ побудови управлінського обліку, сутності предмета, методу й об'єктів облікового спостереження та відображення, неможливості визначення ступеня досягненості соціальних цілей з використанням облікових даних, наслідком чого є розмитість і невизначеність меж управлінського обліку.

1.2. Прийоми та методи управлінського обліку

Облік повинен не тільки відображати результати діяльності минулих періодів, а й забезпечувати інформацією користувачів на всіх рівнях управління для здійснення поточної та перспективної діяльності сільськогосподарських підприємств. Тому одним із ключових моментів є визначення змісту обліку для потреб управління, тобто формування інформаційної системи з метою прийняття виважених рішень, а також визначення напрямів стратегічного розвитку підприємства в майбутньому. Зміст управлінського обліку змінюється у відповідності до діяльності і мети управління. У свою чергу це визначає потребу в розвитку методології його системи, яка повинна реагувати на зміни *стратегій менеджменту*.

Метою управлінського обліку є не тільки відображення економічних процесів, а й управління ними. Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю, в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства.

Метод управлінського обліку – це сукупність різноманітних прийомів і способів, за допомогою яких відображають об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства.

Метод управлінського обліку базується на таких складових:

1. **загально-методичних прийомах дослідження об'єкта** – які включають спостереження, порівняння, аналіз, синтез;
2. **методичних прийомах бухгалтерського фінансового обліку** – які включають документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію, рахунки і подвійний запис, баланс та звітність;
3. **специфічних методичних прийомах управлінського обліку** – що включають групування і перегрупування витрат виробництва, методи калькулювання, нормування, лімітування, контрольні рахунки, планування, аналіз, контроль.
4. **методи інших дисциплін** – статистичні методи, економіко-математичні тощо.

Для успішного вирішення економічних проблем підприємств у ринкових умовах постає потреба розвитку методології організації управлінського обліку для розв'язання управлінських задач у напрямі:

- вирішення практичних задач, які змінюються відповідно до стратегії менеджменту на підприємствах;
- забезпечення оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- визначення оцінки ефективності господарської діяльності підприємства в цілому і за структурними підрозділами.

Концепція розвитку методології управлінського обліку залежатиме від сукупності застосованих **методів**, що здатні забезпечити стратегічні цілі

підприємства. Науковці остаточно не з'ясували методи управлінського обліку. Одні вважають, що ними є класичні, прийняті в теорії бухгалтерського обліку. Інші зазначають, що це інтегровані методи обліку, нормування, планування, аналізу і контролю, або ж метод управлінського обліку повинен мати багатоступеневу структуру елементів.

Методологія управлінського обліку побудована на інтегрованій системі фінансового обліку, коли управлінці використовують одні й ті ж первинні документи, що і фінансисти, але для різних цілей. Слід зазначити, що методологія фінансового обліку спрямована на стандартизовані процедури виключно для відображення минулих подій. Методологічна база управлінського обліку є більш гнучкою, залежить від технології бізнесу, стратегії менеджменту й організаційної структури підприємства, яка відповідає запитам управлінської системи. Перед кожним підприємством стоїть завдання – забезпечити безперервність розвитку підприємства в умовах динамічного середовища, яке стимулює появу нових методів. Для цього необхідна методологічна база управлінського обліку, яка постійно набуватиме форми для прийняття й реалізації адекватних цим ситуаціям управлінських рішень.

1.3. Організація управлінського обліку на підприємстві в умовах воєнного стану та інтеграції до ЄС

З отриманням статусу кандидата в члени ЄС Україна має не тільки продовжити виконання зобов'язань за Угодою про асоціацію, а ще й активніше впроваджувати Європейський курс. Ці зобов'язання набули особливого значення в умовах великої війни та повоєнного відновлення.

В умовах воєнного стану та з інтеграцією України до Європейської спільноти, особливого значення набуває належний рівень управлінського обліку в контексті відновлення бізнесу та відбудови повоєнної економіки.

Саме раціональна організація управлінського обліку виступає в умовах сьогодення вагомим чинником об'єктивної оцінки ефективності функціонування суб'єктів господарювання. Всі ці обставини обумовлюють всезростаючу роль засвоєння теоретико-методологічних основ управлінського обліку, що стає першочерговою основою для майбутніх фахівців в напрямі досягнення цілей Європейського курсу для України як кандидата в члени ЄС.

Організація управлінського обліку на підприємстві передусім залежить від **організаційної та виробничої** структури.

Організаційна структура підприємства – це поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій щодо вирішення завдань, які виникають в ході виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективно досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому.

Основні чинники, які здійснюють вплив на організаційну структуру підприємства зображені на рис. 1.1.



Рис. 1.1 Чинники впливу на організаційну структуру підприємства

Організаційні структури різняться між собою: формалізацією (ступенем використання заздалегідь встановлених правил і процедур), складністю (ступенем розподілу діяльності на різні функції), співвідношенням централізації і децентралізації (рівнями, на яких приймаються управлінські рішення).

Централізована організаційна структура – характеризується ієрархічною (пірамідальною) структурою. Така система управління є консервативною, передбачає максимум примусу і не забезпечує свободи дій співробітникам підприємства.

Децентралізована організаційна структура – характеризується наявністю центрів прибутку та інвестицій, керівники яких мають більше прав та обов'язків, ніж менеджери центрів витрат. Вони несуть велику відповідальність, мають розширені повноваження і можуть приймати значну частину рішень без попереднього обговорення з адміністрацією підприємства. З іншого боку, при децентралізованій структурі між керівниками розподіляється відповідальність планування і контролю витрат і результатів діяльності окремих структурних підрозділів.

Виробнича структура підприємства – показує склад та структуру цехів, служб. їх потужність, форми побудови та взаємозв'язку на кожному рівні управління виробництв (рис. 1.2).

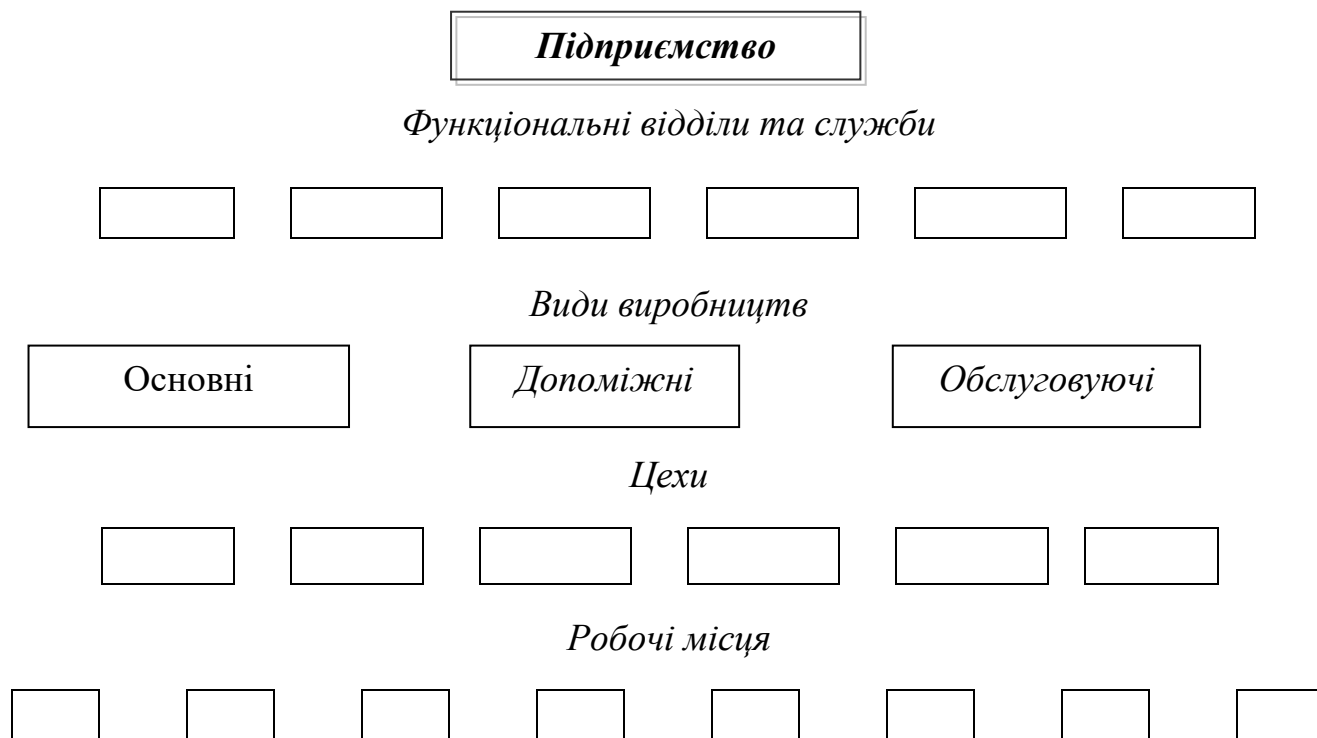


Рис. 1.2 Виробнича структура підприємства

В умовах воєнного стану в Україні, для підприємств додалися нові виклики та проблеми:

- виключення територій підприємств, що знаходяться під окупацією;
- наслідки прямих влучань боєприпасів та загорання.

Війна в Україні демонструє вразливість інтенсивного виробництва і довгих ланцюгів постачання. Підприємства відчули недосконалість ланцюгів постачання, яка пов'язана з логістикою та віддаленістю виробничих потужностей від логістичних центрів.

Європейський курс дає поштовх для розвитку підприємств України, адже робить акцент на локалізації ланцюгів постачання, тобто розвитку виробництва в територіальних громадах. Ключовим має бути зменшення відстані від виробника до споживача. Після Перемоги буде розпочато перший етап відновлення, і в першу чергу буде розмінування постраждалих територій.

Основні типи виробничих структур представлені на рис. 1.3.

З усього різноманіття організаційних структур управління доцільно виділити **дві великі** групи. Це – ієрархічні й адаптивні організаційні структури.

Ієрархічні організаційні структури (формальні, механістичні, бюрократичні, класичні, традиційні) характеризуються жорсткою ієрархією влади, формалізацією використовуваних правил і процедур, централізованим прийняттям рішень, вузько визначеною відповідальністю в діяльності.

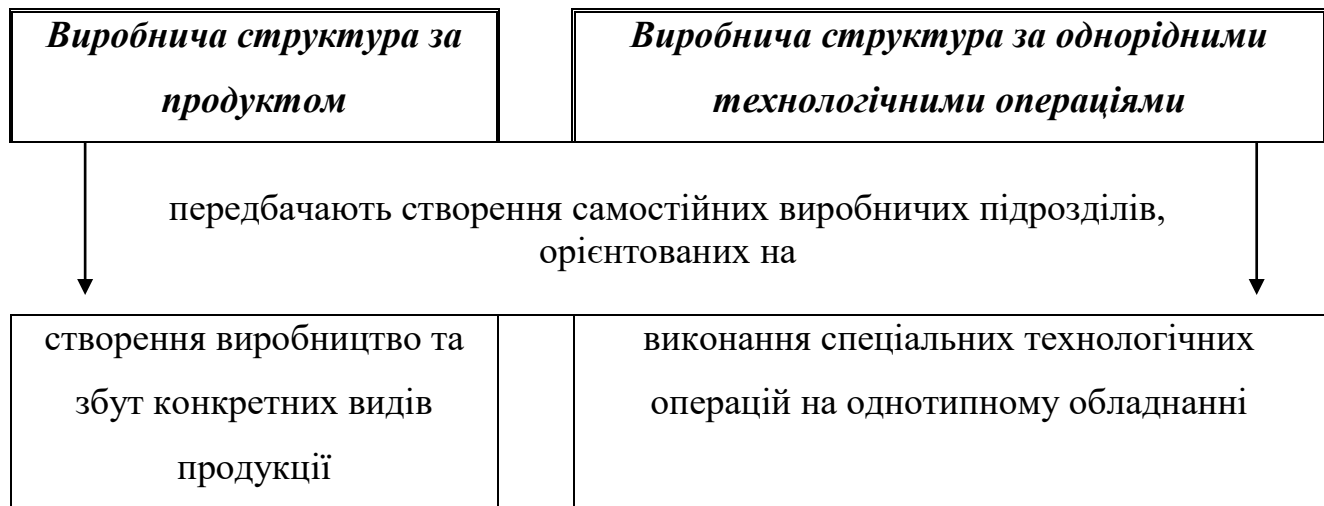


Рис. 1.3 Типи виробничих структур

Адаптивні організаційні структури (органічні, гнучкі) характеризуються хорошою пристосовністю до зовнішніх і внутрішніх умов роботи, ієрархії управління, адекватним числом рівнів управління, гнучкістю структури, слабким або помірним використанням формальних правил і процедур, децентралізацією прийняття рішень, широко обумовленою відповідальністю в діяльності.

До основних **принципів** організації управлінського обліку належать наступні:

- задоволення потреб персоналу різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації;
- ґрунтованість по відношенню до кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «витрати-обсяг діяльності-прибуток»;
- узагальнення інформації за центрами виникнення витрат, відповідальності та рентабельності;
- контроль за обсягами виробництва, власними витратами та прибутком кожного підрозділу базується на використанні планів та кошторисів.

Організація управлінського обліку на підприємстві включає наступні етапи: методологічний, технічний та організаційний. Розглянемо більш детально кожен з них.

1 етап – методологічний:

- Обирається модель управлінського обліку
- Визначаються об'єкти управлінського обліку
- Вибираються методи обліку витрат

2 етап – технічний:

- Обирається склад реєстрів аналітичного обліку
- Обираються форми внутрішньої звітності
- Визначаються напрямки руху інформації всередині підприємства.

3 етап – організаційний:

- Розподіляються обов'язки між працівниками в системі управлінського обліку.

Класифікація моделей (систем) управлінського обліку зображена на рис.

1.4.



Рис. 1.4 Класифікація моделей (систем) управлінського обліку

Управлінський облік є основою ефективного і результативного прийняття рішень, оскільки дає змогу менеджерам вибрати й проаналізувати релевантну інформацію для створення, підтримання і зростання вартості.

1.4. Поняття про центри витрат і центри відповідальності, методика та техніка їх визначення

В українському суспільстві спостерігаються значні зміни в економічній та соціальній сферах, що спонукають використання фундаментальних положень, які були впроваджені країнами Європейського Союзу на відповідному етапі розвитку. За цих умов керівники підприємств повинні ефективно використовувати релевантну інформацію у процесі управління.

Ефективність та результативність українського **менеджменту** оцінюються через його спроможність координувати, оперативно реагувати на зміну

зовнішніх і внутрішніх чинників, аналізувати та корегувати неактуальні цілі, організовувати, підтримувати й прогнозувати капітал у різних його видах на майбутні періоди. Даний склад елементів системи управлінського обліку може змінюватися залежно від цілей управління та розвитку національної економіки загалом. Він ґрунтується на принципах управлінського обліку, тобто правилах, яких слід дотримуватися під час підготовки інформації для прийняття управлінських рішень

Надзвичайно важливого значення в сьогоденних умовах господарювання набуває інформація про витрати не в цілому по підприємству чи організації, а в розрізі більш деталізованих об'єктів формування затрат. Як відомо, інформація про витрати формується за допомогою бухгалтерського обліку. Бухгалтерському апарату затрати на виробництво найкраще контролювати у процесі виробничого споживання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування. У зв'язку з цим з'явилися такі об'єкти формування і обліку затрат, як місця виникнення затрат, центри затрат і центри відповідальності.

Місце виникнення витрат – це сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати. Тобто місцем виникнення затрат називається місце, де вони фактично утворились.

До місць виникнення затрат відносять структурні підрозділи (цехи, бригади, відділи, дільниці), які являють собою об'єкти нормування, планування і обліку затрат виробництва з метою контролю і управління витратами виробничих ресурсів.

Місця виникнення затрат є об'єктами аналітичного обліку затрат на виробництво за елементами – затрат і статтями калькуляції.

Аналітичний управлінський облік будується за:

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

Щодо процесу виробництва місця виникнення затрат можна класифікувати на виробничі і обслуговуючі. До виробничих належать цехи, дільниці, бригади, а до обслуговуючих – відділи і служби управління, склади і лабораторії тощо.

Вихідним спонукальним моментом групування затрат за місцями виникнення була неможливість їх первинного групування за видами продукції.

Цех чи інший підрозділ чітко виділявся як місце виникнення затрат, що полегшувало їх локалізацію і дозволяло наблизити непрямі затрати, які підлягали розподілу до виготовленої в даному місці продукції.

Центр виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

Основні центри виникнення витрат представлені на рис. 1.5.

Групування витрат за центрами витрат пов'язане з додатковими обліково-вирахувальними роботами. Тому доцільність їх введення необхідно оцінити з точки зору корисності додаткової інформації щодо витрат виробництва.

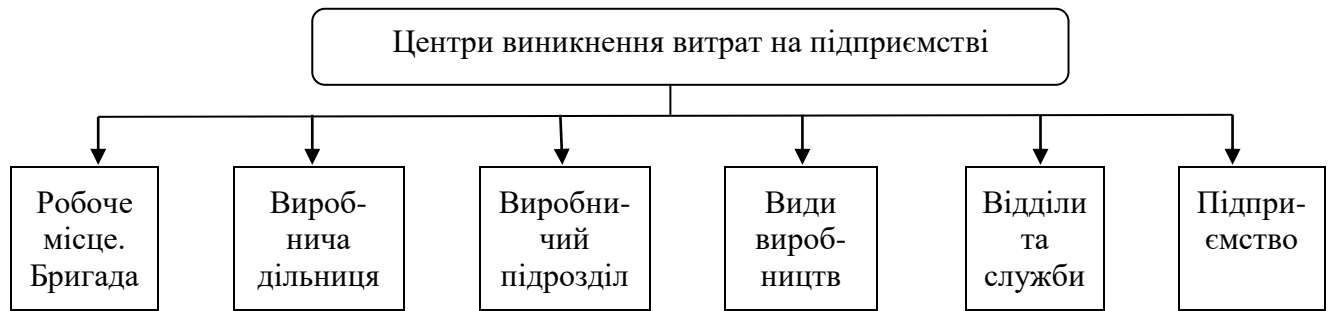


Рис. 1.5 Центри виникнення витрат

Центри витрат, як і місця виникнення затрат, класифікують за відношенням до процесу виробництва на виробничі, обслуговуючі і умовні.

До **виробничих** належать виробництва (виробничі комплекси), цехи, дільниці, бригади.

До **обслуговуючих** належать відділи (служби) управління та обслуговування виробництва.

До **умовних** належать статті собівартості, субстатті по комплексних витратах, економічні елементи.

Ступінь деталізації центрів витрат залежить від трудомісткості обліку і можливої ефективності використання отриманої інформації. Номенклатура центрів затрат повинна передбачати єдину систему їх кодування, що дає можливість сортування і групування даних про затрати по будь-яких закодованих ознаках у різних комбінаціях.

Групування витрат за центрами, по суті, являє складову частину системи калькулювання і його краще здійснювати у єдності з калькуляційним обліком.

Центри витрат відрізняються від місць виникнення витрат тим, що являють собою групування затрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями всередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю затрат у підрозділі, а головне – забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання. Особливо посилюється необхідність виділення центрів затрат в умовах росту автоматизації виробництва, коли при калькулюванні виникає необхідність підвищення точності віднесення витрат з утримання і експлуатації виробничого устаткування і загальновиробничих витрат на калькуляційні об'єкти. Зростає потреба у групуванні їх за групами устаткування, окремими комплексами, тобто центрами затрат.

У широкому розумінні слова центри витрат являють собою **сфери відповідальності** за окремі стадії кругообігу засобів на підприємстві. Центри витрат виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва.

Центр відповідальності – це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Класифікація центрів відповідальності представлена на рис. 1.6.

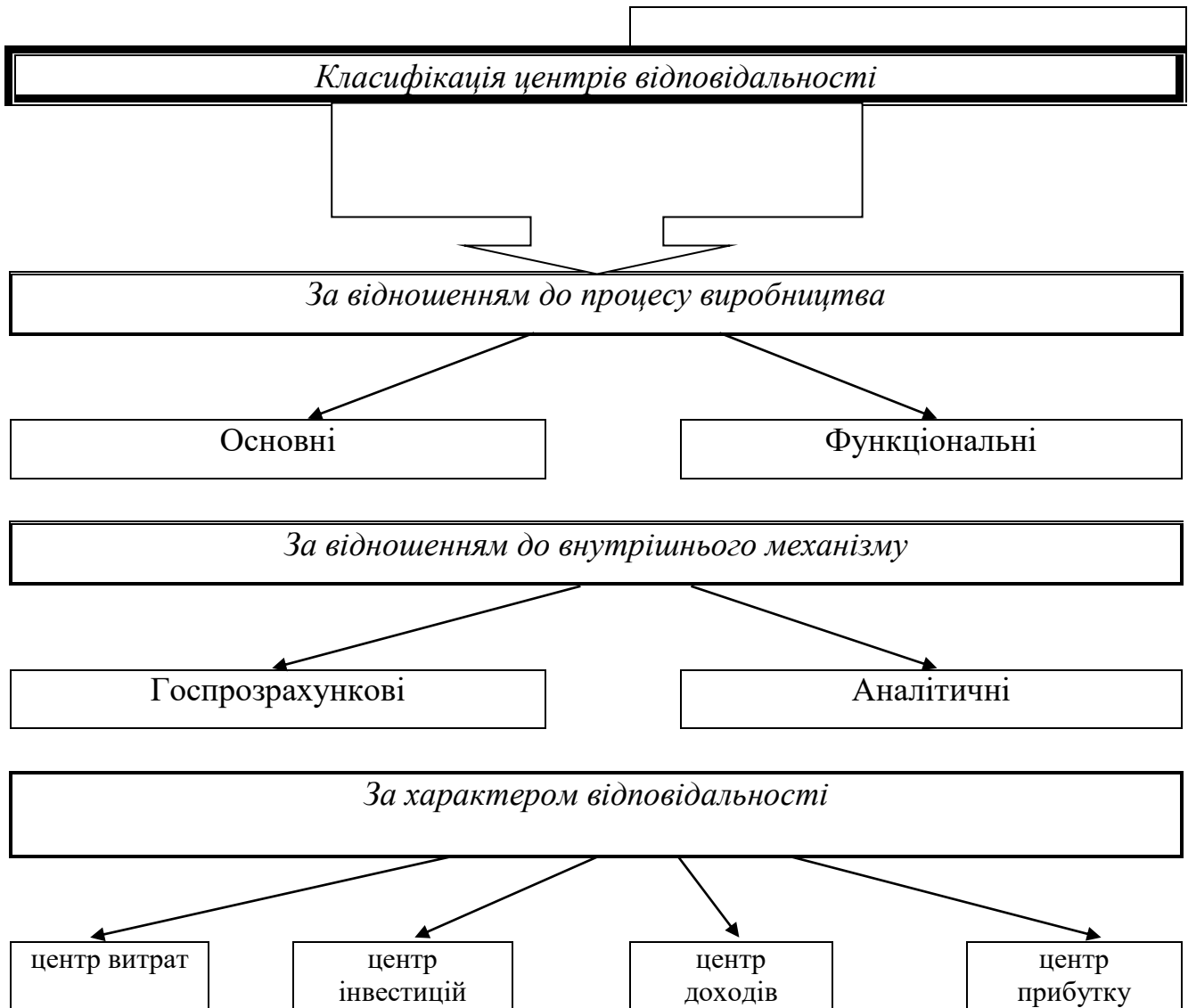


Рис. 1.6 Класифікація центрів відповідальності підприємства

Як наочно помітно з рис. 1.6, центри відповідальності стосовно процесу виробництва поділяють на основні і функціональні, а за відношенням до внутрішньогосподарського механізму – на госпрозрахункові і аналітичні.

Основні центри відповідальності забезпечують контроль затрат у місцях їх виникнення: виробничий комплекс відповідає за затрати цехів, що входять до нього, цех – за затрати дільниць, які належать йому, дільниця – за затрати бригад. **Функціональні центри** поширюють контроль затрат на багато місць їх виникнення, якщо затрати у них формуються під впливом даного центру. До таких центрів відповідальності можна віднести: відділ головного механіка, який відповідає за затрати на ремонтні роботи і модернізацію виробничого устаткування у всіх виробничих підрозділах; відділ головного енергетика, який відповідає за затрати на тепло і електроенергію, воду, стиснуте повітря по підприємству в цілому та інші функціональні відділи, зв'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

Госпрозрахункові центри відповідальності, як правило, складаються з місцями виникнення затрат, їм належить контроль у момент виникнення витрат.

Аналітичні центри відповідальності не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони створюють системи контролю за окремими витратами.

Головна мета створення **центрів відповідальності** – це більш чітка організація контролю і регулювання затрат як функції управління, забезпечення чіткої персоніфікованої відповідальності за рівень окремих витрат на підприємстві. Суть цього процесу полягає у зіставленні досягнутих результатів із запланованими (або з нормами), аналізі причин відхилень, встановленні відповідальних за ці відхилення та прийнятті необхідних коригуючих заходів.

Дуже важливо з метою забезпечення урегульованості рівня затрат планувати і обліковувати по центру лише ті затрати, на які може мати значний вплив керівник цього центру відповідальності. Часто відповідальність за певну статтю витрат може бути поділена. Наприклад, вартість матеріалів може змінюватися не лише залежно від кількості використаних матеріалів (відповідальність несе начальник виробничого цеху), але й за рахунок зміни ціни (відповідальність працівників відділу матеріально-технічного постачання). У зв'язку з цим при виявленні відхилень затрат від запланованих необхідно персоніфікувати відповідальність за ці відхилення, так як особа, яка не володіє повноваженнями контролю витрат, не може нести відповідальності за їх рівень.

Центр рентабельності – це різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом реалізованої продукції; витрати – грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом та витратами.

Формування центрів рентабельності не завжди ефективне. Якщо випускається однорідна продукція (вугілля, цемент та ін.), яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і порівняти їх на тонну продукції, випущеної підприємством.

1.5. Процес формування облікової інформації за рівнями управління

Система управлінського обліку включає певні елементи, які в сукупності складають його методологічне підґрунтя, розкривають змістовну сутність і сприяють досягненню головної мети – забезпечення інформаційних потреб внутрішніх користувачів при прийнятті управлінських рішень.

Основними з них є: класифікація витрат; методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; облік і контроль показників за центрами відповідальності; облік, контроль і аналіз відхилень; бюджетне планування; внутрішня (сегментна) звітність; аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку; методи і моделі прийняття управлінських рішень.

Етапи формування оціночної і контрольної інформації про виробництво представлені на рис. 1.7.

Етапи формування оціночної і контрольної інформації про виробництво

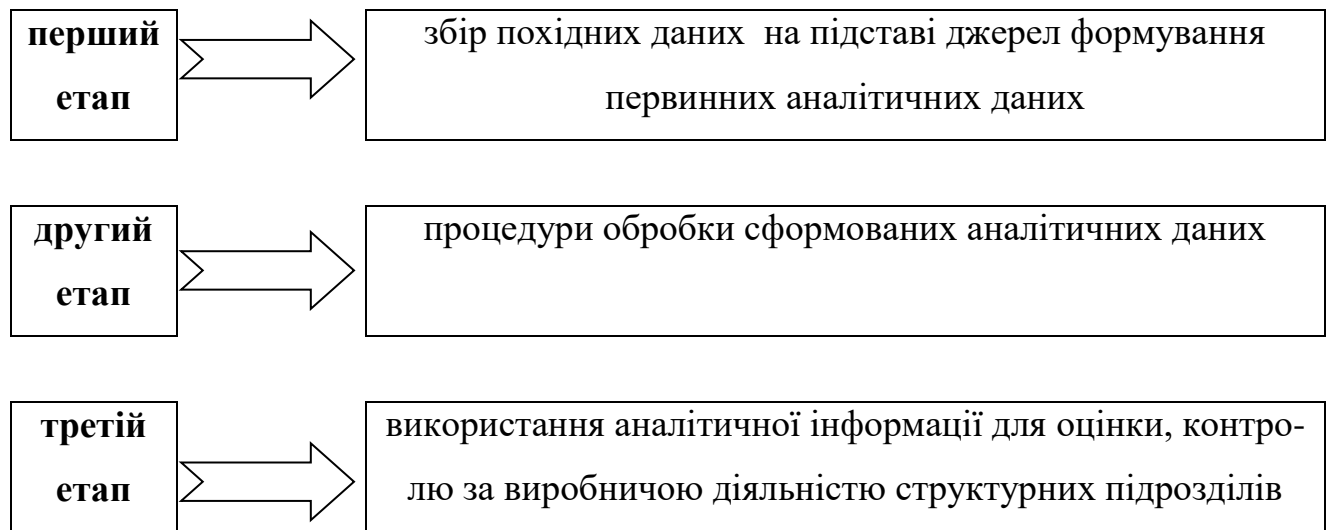


Рис. 1.7 Основні етапи формування інформації про виробництво

З позицій системного підходу та з урахуванням принципів побудови систем управлінський облік постає як відкрита система, котра має вхід, блок інформаційних перетворень у вигляді процесу обробки інформації та вихід.

На вході в систему потрапляє планово-нормативна інформація, що її продукують методами планування задля встановлення орієнтирів управління. У процесі інформаційних перетворень відбувається збір, накопичення, узагальнення і відповідна потребам управління обробка одержаних даних із застосуванням методів обліку, контролю, аналізу та моделювання.

На виході із системи опрацьована інформація передається і втілюється в управління за допомогою інформаційно-комунікативних та регулятивних методів. Структура облікової інформації про виробництво представлена в табл. 1.2.

Внаслідок прийнятих управлінських рішень за допомогою зворотного зв'язку здійснюється оцінка якості всієї системи і вносяться відповідні коригування та зміни на вході та в процесі обробки інформації.

Управлінська звітність – це внутрішня звітність, основна мета якої полягає у наданні оперативної, релевантної інформації у відповідності до вимог управлінського персоналу. Тобто, це система взаємозв'язаних економічних показників, що характеризують результати діяльності підрозділів за певний проміжок часу (годину, добу, декаду, місяць, квартал, рік).

Структура облікової інформації про виробництво за рівнями управління

Но- мер рів- ня	Назва рівня управління	Місце виникнен- ня витрат	Центр виникнення витрат	Об'єкт витрат	Собівар- тість
1	Підпри- ємство	Підпри- ємство	Витрати підприємст-ва за видами діяльності	Готова продукція, роботи, послуги підприємства	Повна
2	Вироб- ництво	Вироб- ництво	Витрати виробництва	Партії деталей, вузлів, комплектів	Вироб- нича
3	Цех	Цех	Витрати цеху	Партії деталей, вузлів, комплектів	Цехова
4	Виробнича дільниця	Дільниця	Витрати дільниці	Технологічні операції дільниці	Прямі витрати дільниці
5	Виробни- чий центр (бригада)	Бригада	Витрати бригади	Операції технологічного процесу закріплені за бригадою	Прямі витрати бригади
6	Робоче місце	Робоче місце	Витрати на робочому місці	Операція технологічного процесу	Прямі витрати робочого місця

Вимоги до організації управлінської звітності наступні:

- підрозділ повинен мати вплив на заплановані для нього показники;
- показники різних рівнів управління повинні бути взаємопов'язані;
- за виконання всіх показників повинні відповідати конкретні особи.

Призначення управлінської звітності в комплексному виразі узагальнено на рис. 1.8.

В цілому, управлінська звітність задля реалізації та втілення цілей керування бізнес-процесами поділяється на три типи:

- інформаційна;
- звітність про економічні результати;
- результативна звітність про персональну діяльність.

Інформаційна звітність найчастіше складається на запит та використовується для інформування керівництва про події, що відбуваються.

Звітність про економічні результати призначена для оцінки діяльності господарських підрозділів – цехів, ділянок, бригад, забезпечує комунікаційні зв'язки між цехами та відділами та є підставою для прийняття короткострокових управлінських рішень.

У П Р А В Л І Н С Ь К А З В І Т Н І С Т Ь



Рис. 1.8 Управлінська звітність – для цілей управління бізнесом

Джерело: складено авторами на основі даних [1; 6]

Результативна звітність про персональну діяльність спрямована на забезпечення інформацією трьох видів: про фактичні результати; про заплановані (кошторисні, нормативні) показники; про причини відхилень фактичних від очікуваних результатів. Основна увага переліку показників сконцентрована на персональній відповідальності. При цьому перелік показників не повинен бути громіздким, а концентрувати увагу керівництва необхідно на невеликій кількості статей, по яких фактичні показники суттєво відрізняються від очікуваних. Такій звітності сприяє організація управлінського обліку за центрами відповідальності.

Основні принципи на яких базується вибір системи звітних показників узагальнені на рис. 1.9.

Фінансова звітність також містить необхідне змістове наповнення для ефективного управління підприємством.

Так, **Баланс (Звіт про фінансовий стан), форма №1** – містить дані про засоби підприємства та джерела їх утворення; дозволяє отримати дані про динаміку та структуру необоротних та оборотних активів, витрат майбутніх періодів, визначити структуру зобов'язань підприємства, його власного капіталу, забезпечень майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів.

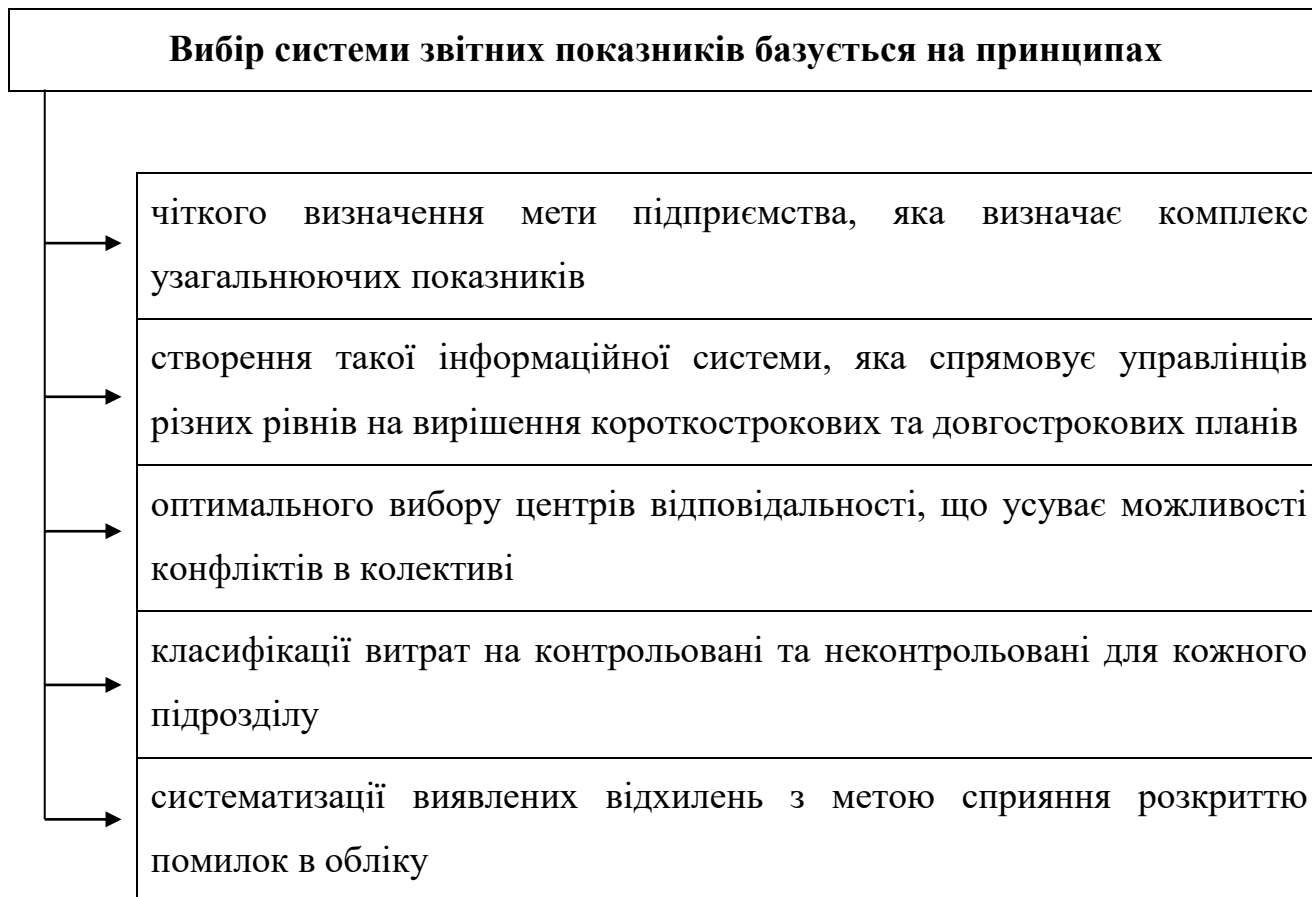


Рис. 1.9 Принципи відбору звітних показників

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма №2 – містить інформацію про витрати, доходи та фінансові результати підприємства за видами діяльності в порівнянні з минулим періодом. Може використовуватися для прогнозування, порівняння та оцінки здатності підприємства приносити прибуток.

Звіт про рух грошових коштів, форма №3 – у звіті відображається головним чином, факти господарського життя підприємства, що здійснюють, реально або потенційно, вплив на грошові потоки. Дані, що представляються у звіті, повинні вимагати мінімум оціночних суджень та інтерпретації від особи, яка його готує. Аналіз цього звіту має велике значення при управлінні грошовими потоками.

Звіт про власний капітал, форма №4 – у звіті відображається головним чином, факти господарського життя підприємства, що здійснюють, реально або потенційно, вплив на грошові потоки. Дані, що представляються у звіті, повинні вимагати мінімум оціночних суджень та інтерпретації від особи, яка його готує. Аналіз цього звіту має велике значення при управлінні грошовими потоками.

Примітки до фінансової звітності, форма №5 – містять детальну аналітичну інформацію, яка не знайшла свого відображення у стандартизованих формах фінансової звітності. Звіт «Інформація за сегментами» (форма №6) є додатком до приміток до річної фінансової звітності. У цьому звіті розкривають інформацію про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів.

Середні та великі підприємства, які складають звітність на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), повинні подавати разом з іншою звітністю звіт «**Звіт про управління (Звіт керівництва)**». Створення звіту в модулі «Фінансова звітність за МСФЗ (формат iXBRL)» користувачі програми М.Е.Дос можуть сформулювати разом з іншою звітністю на основі таксономії у **модулі Фінансова звітність за МСФЗ (формат iXBRL)**.

Відповідно до технічних стандартів, встановлених для річного звіту українською таксономією – **UA XBRL МСФЗ**, звіт може містити 2 розділи:

1. Розкриття інформації щодо звіту про управління;
2. Розкриття інформації про корпоративне управління.

Звіт про управління – містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Звіт про управління подають великі та середні підприємства разом з іншою фінзвітністю. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

Тести

1. **Процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою (внутрішніми користувачами) для планування, оцінки та контролю роботи підприємства це –**
 - а) бухгалтерський облік
 - б) управлінський облік
 - в) актуарний облік
 - г) оперативний облік
2. **Першим етапом виникнення та еволюції управлінського обліку був:**
 - а) калькуляційний облік
 - б) управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань
 - в) стратегічний
 - г) виробничий облік з елементами управлінського
3. **Перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів, ефективне використання майна належить до...**
 - а) мети управлінського обліку
 - б) предмету управлінського обліку
 - в) принципів управлінського обліку
 - г) завдань управлінського обліку

4. Якого виду відповідальність встановлена за помилки в управлінському обліку:

- а) адміністративна
- б) кримінальна
- в) дисциплінарна
- г) кримінальна, адміністративна

5. Яким є ступінь відкритості інформації в управлінському обліку:

- а) конфіденційна
- б) відкрита, публічна
- в) надається податковим органам, але не є комерційною таємницею
- г) частково конфіденційна

6. До функцій управлінського обліку не належить:

- а) інформаційна
- б) контрольна
- в) прогнозна
- г) планування

7. Предметом управлінського обліку є:

- а) сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом
- б) вивчення та відображення стану активів (господарських засобів) підприємства, їх використання та результатів роботи підприємства, узагальнених у грошовому вираженні, для задоволення потреб управління підприємством.
- в) є не тільки процеси, які відбуваються на виробництві, але й інші явища суспільного життя, наприклад, рівень продуктивності праці, забезпеченість працівників підприємства житлом, середній вік працюючих.
- г) надання необхідної та достовірної інформації користувачам.

8. До методичні прийомів бухгалтерського фінансового обліку належить:

- а) документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс та звітність
- б) спостереження, порівняння, аналіз, синтез
- в) статистичні методи, економіко-математичні тощо.
- г) групування і перегрупування витрат виробництва, методи калькулювання, нормування, лімітування, контрольні рахунки, планування, аналіз, контроль

9. Метод управлінського обліку це -

- а) процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою (внутрішніми користувачами) для планування, оцінки та контролю роботи підприємства

- б) перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження господарських засобів, ефективне використання майна
- в) сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом
- г) сукупність різноманітних прийомів і способів, за допомогою яких відображають об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства

10. Про який тип організаційної структури ідеться: характеризується ієрархічною (пірамідальною) структурою. Така система управління є консервативною, передбачає максимум примусу і не забезпечує свободи дій співробітникам підприємства?

- а) децентралізована організаційна структура
- б) централізована організаційна структура
- в) лінійна організаційна структура
- г) матрична організаційна структура

11. Організація управлінського обліку на підприємстві передусім залежить від ... та структури.

- а) лінійної та матричної
- б) галезувої та регіональної
- в) організаційної та виробничої
- г) виробничої та господарської

12. Поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій щодо вирішення завдань, які виникають в ході виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому це:

- а) організаційна структура підприємства
- б) виробнича структура підприємства
- в) централізована структура підприємства
- г) децентралізована структура підприємства

13. Показує склад та структуру цехів, служб. їх потужність, форми побудови та взаємозв'язку на кожному рівні управління виробництвом це:

- а) організаційна структура підприємства
- б) виробнича структура підприємства
- в) централізована структура підприємства
- г) децентралізована структура підприємства

14. Передбачають створення самостійних виробничих підрозділів, орієнтованих на створення виробництво та збут конкретних видів продукції це:

- а) виробнича структура за продуктом
- б) виробнича структура за однорідними технологічними операціями

- в) централізована організаційна структура підприємства
- г) децентралізованам організаційна структура підприємства

15. Центр виникнення витрат являє собою:

- а) сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати
- б) окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання
- в) різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом реалізованої продукції; витрати – грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток – різниця між доходом та витратами
- г) сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати

Питання для самоконтролю

1. *Суть і значення управлінського обліку.*
2. *Які спільні риси об'єднують управлінський та фінансовий облік у єдину систему?*
3. *Що вивчає управлінський облік?*
4. *Якими прийомами і методами користується управлінський облік?*
5. *Які функції виконує управлінський облік?*
6. *З яких етапів складається організація управлінського обліку на підприємстві?*
7. *За якими принципами організується управлінський облік?*
8. *Як може бути побудований аналітичний управлінський облік?*
9. *Дайте визначення центру виникнення витрат.*
10. *Дайте визначення центру відповідальності.*
11. *Як класифікують центри відповідальності?*
12. *Дайте визначення внутрішньої звітності.*
13. *Розкрийте сутність центру рентабельності?*
14. *В чому суть внутрішньої звітності?*
15. *Які вимоги висуваються до управлінської звітності?*
16. *Які типи внутрішньої звітності Ви знаєте?*

Розділ 2

КЛАСИФІКАЦІЯ І ПОВЕДІНКА ВИТРАТ

- 2.1. Зв'язок та відмінність обліку витрат у фінансовому та управлінському обліку
- 2.2. Принципи облікової класифікації витрат в системі управлінського обліку
- 2.3. Методи вивчення поведінки витрат

2.1. Зв'язок та відмінність обліку витрат у фінансовому та управлінському обліку

Метою управлінського обліку витрат є забезпечення інформацією **менеджерів** підприємства для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо ефективного використання праці, виробничих запасів та основних засобів. Виходячи з цього, інформація про витрати виробництва в управлінському обліку повинна бути якнайдетальніша і оперативна. Особливо цінною вона для менеджерів центрів відповідальності є лише тоді, коли вона конкретизована і надається їм до завершення виробничого процесу або до його початку – як прогнозна.

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Ефективною управлінська діяльність є лише у випадках, коли **менеджери** отримують повну інформацію про взаємозв'язок витрат за кожним їхнім елементом (а не за сукупністю «матеріальні витрати» чи інші групи, як у фінансовому обліку) з виробництвом конкретних видів (найменувань) продукції (робіт, послуг). Оскільки управлінська діяльність менеджерів в умовах ринку спрямована на отримання максимального прибутку, що визначається як різниця між цінами продажу (доходами) і собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг), то реальний вплив на прибутковість підприємства **менеджери** можуть здійснювати лише через формування витрат виробництва, оскільки ціновий фактор від них, як правило, не залежить, адже формується в результаті попиту та пропозиції.

Основні спільні риси обліку витрат в системі фінансового та управлінського обліку представлені на рис. 2.1.

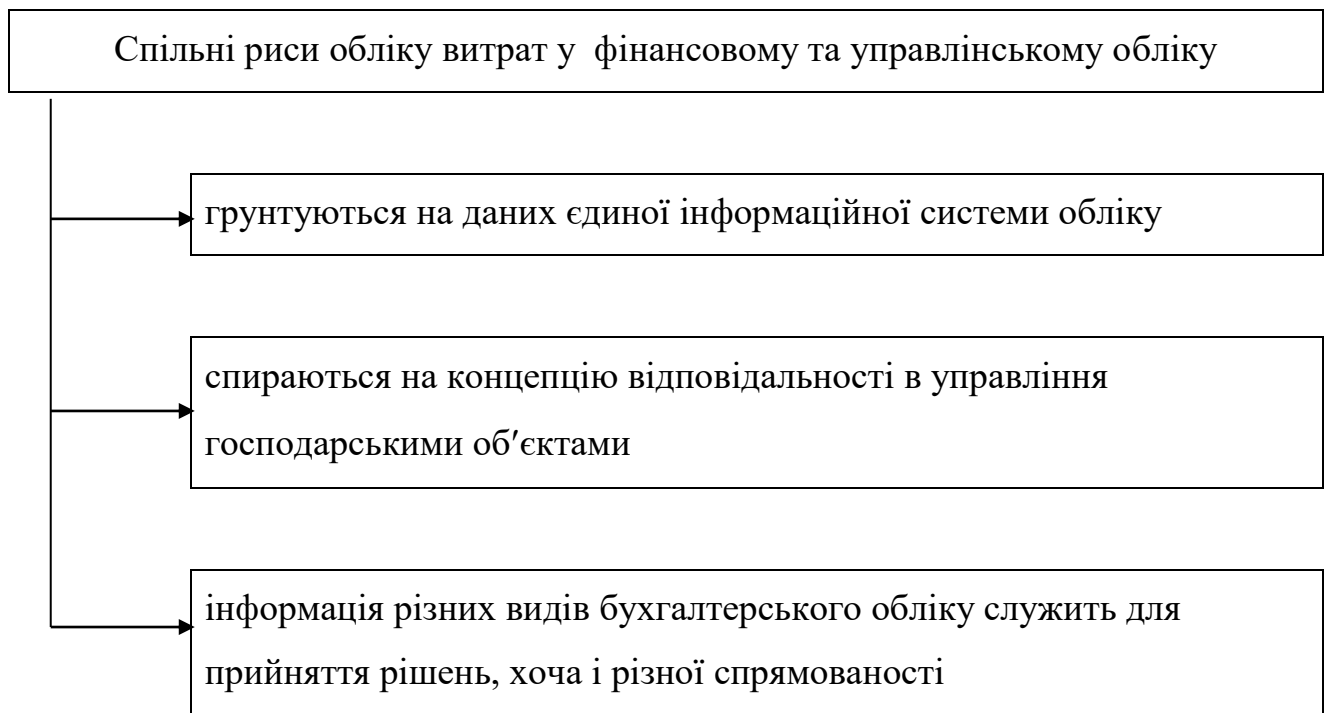


Рис. 2.1 Спільні риси обліку витрат в системі фінансового та управлінського обліку підприємства

Управлінський облік витрат виробництва здійснюється за різними об'єктами, що визначаються специфікою підприємства. Чим більше видів продукції (робіт, послуг) виробляє (виконує) підприємство, тим більше об'єктів (рахунків) аналітичного обліку відкривається в управлінському обліку. В середині цих рахунків витрати обліковують за встановленими елементами, котрі групують у статті. У фінансовому обліку достатньо узагальнених даних за наведеними вище групами елементів витрат, які необхідні для складання зовнішньої звітності.

В управлінському обліку творчо застосовуються різні методики класифікації витрат, калькуляції собівартості продукції залежно від визначеної мети перед менеджерами конкретних центрів відповідальності.

Основні відмінності різних видів обліку витрат узагальнені в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Відмінність різних видів обліку витрат

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік	Податковий облік
Групування витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості та за іншими ознаками по рішенням керівництва	За елементами витрат, видами діяльності згідно національних положень (стандартів) обліку	За можливістю віднесення до складу податкових витрат згідно Податкового кодексу України
Калькулювання	За системою повних або часткових витрат – залежно від рішення керівництва	За системою повних витрат згідно національних положень (стандартів)	Не використовується

Управлінський облік забезпечує інформацією менеджерів для прийняття ними певних рішень. Виходячи з цього, в управлінському обліку витрат виробництва широко поширені конструктивні та прогнозні розрахунки, експертні оцінки поведінки витрат до їх здійснення. Фінансовий облік відображає лише фактографічну інформацію про витрати, які вже відбулись. Разом з тим, управлінський і фінансовий облік витрат взаємопов'язані. Їхні дані відображаються переважно за однаковими первинними документами, на основі даних про витрати виробництва визначаються прибутки чи збитки в системі рахунків фінансового обліку, зрештою загалом по підприємству сума витрат виробництва є однаковою, незалежно від того, за якою підсистемою обліку вона відображається

2.2. Принципи облікової класифікації витрат в системі управлінського обліку

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 і зареєстрований в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. №27/4248, зі змінами і доповненнями від 29.09.2020 р. №588, визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Класифікація витрат згідно НП(С)БО представлена на рис. 2.2.

Як було розглянуто в розділі 1 даного навчального посібника, відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» **витратами** звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що вони можуть бути достовірно оцінені.

Мета обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції полягає в повному і достовірному визначенні фактичних витрат, які пов'язані з виробництвом, а також обчислення собівартості конкретних видів продукції. Для того, щоб здійснити контроль за використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів, необхідно згрупувати витрати за певними ознаками. За економічним змістом витрати групуються за економічними елементами і статтями калькуляції.

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат.

Згідно із НП(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності класифікують за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Групування витрат за елементами не в повній мірі може забезпечити інформацією про витрати для прийняття певних управлінських рішень. Відповідно до цього, класифікацію витрат за елементами доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції, що дозволить більш детально

проаналізувати собівартість продукції, робіт, послуг ,а також виявити резерви щодо її зниження.

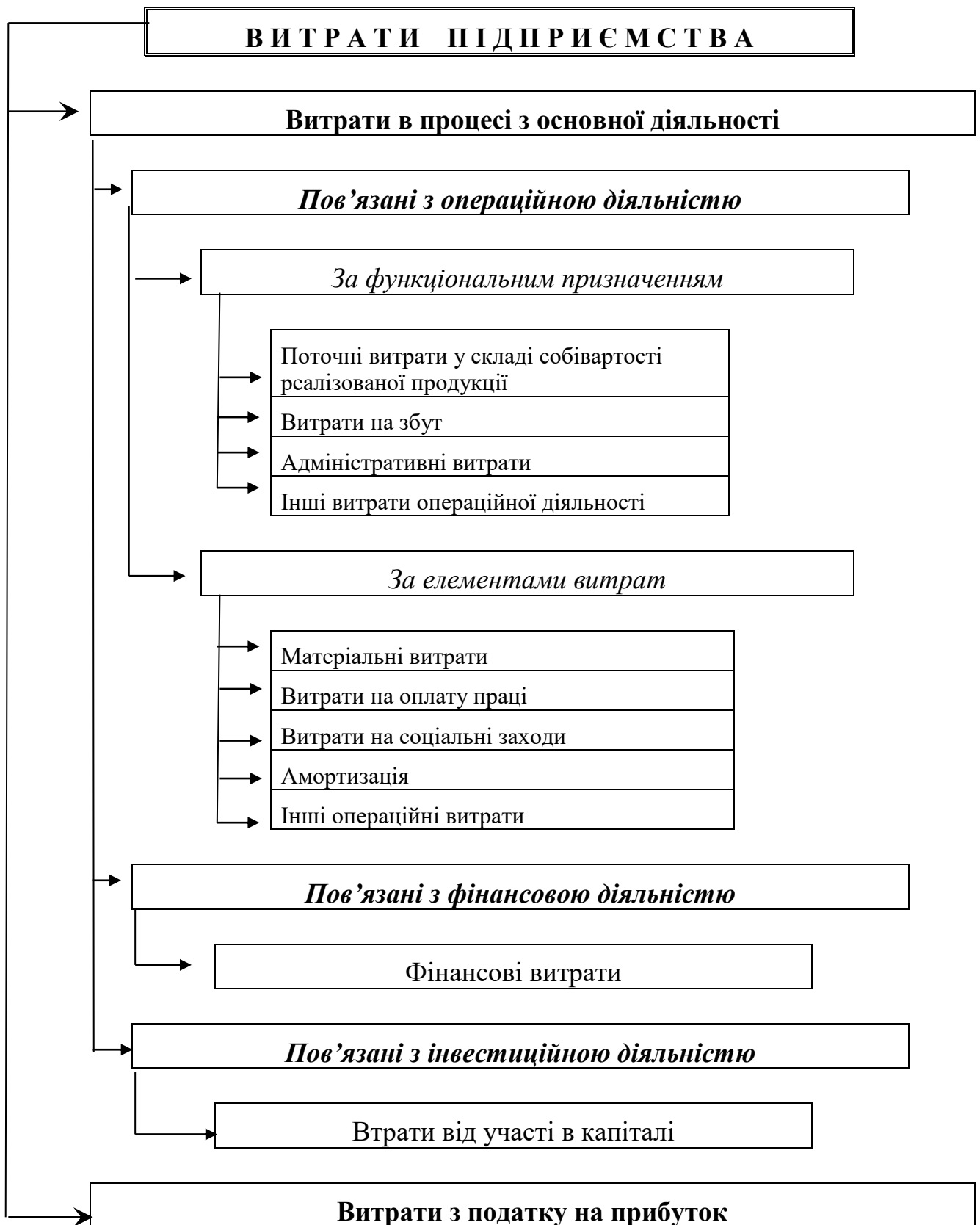


Рис. 2.2 Класифікація витрат відповідно до НП(С)БО

Варіанти класифікації витрат в системі управлінського обліку представлені на рис. 2.3.

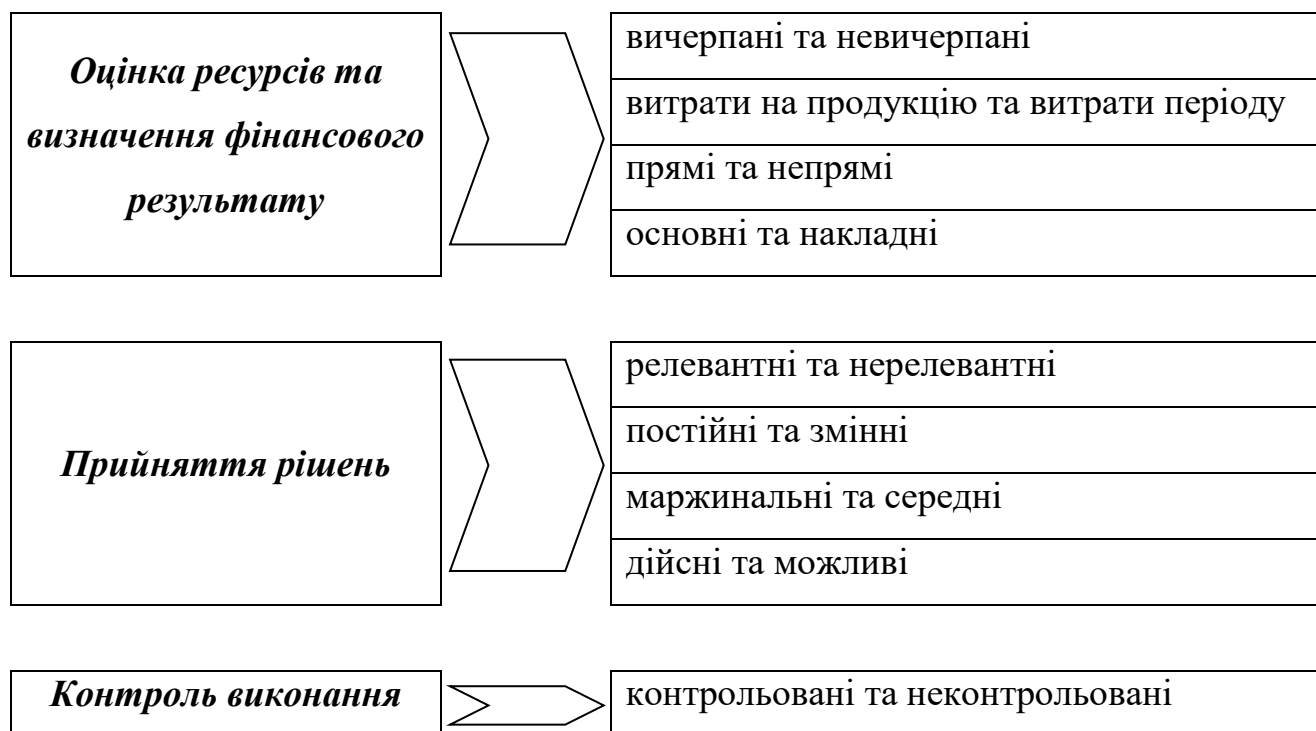


Рис. 2.3 Варіант класифікації витрат в управлінському обліку

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

Невичерпані (неспожиті) витрати – збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Також варто розмежовувати витрати на продукцію (витрати, які формують собівартість) – витрати, пов’язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації, та витрати періоду – витрати, що не включаються до собівартості продукції та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

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

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені до певного об’єкту витрат економічно доцільним шляхом.

В свою чергу **основні витрати** – це витрати безпосередньо пов’язані з технологічним процесом виготовлення продукції, та неминучі при будь-яких умовах та характері виробництва, незалежно від рівня та форм організації управління. Вони поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати. Відповідно **накладні витрати** – витрати, не пов’язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, які утворюються під впливом певних умов роботи по організації, управлінню та обслуговуванню виробництва. Вони не можуть бути віднесені до певних виробів економічно доцільним шляхом. Їх поділяють на **виробничі** та **невиробничі**.

До **виробничих** накладних витрат відносять загальновиробничі витрати.

До **невиробничих** включають: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати

Також, в системі управлінського обліку варто розмежовувати релевантні та не релевантні витрати. **Релевантні витрати** – витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Відповідно **нерелевантні витрати** – витрати величина яких не залежить від прийняття рішення.

Витрати, які зазнають змін в залежності від зміни обсягів виробництва називаються змінними, тобто **змінними (умовно-змінними)** є витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва (або іншого фактору витрат). В свою чергу **постійні витрати** – витрати загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності (або іншого фактору витрат).

Дійсні витрати – витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення.

Можливі витрати (втрати) – вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення. Можливі витрати не відображають в облікових регістрах і беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів.

Граничні витрати, або **маржинальні витрати** – це витрати на виробництво (або реалізацію) додаткової одиниці продукції (або товару).

Контрольовані витрати – витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або чинити на них значний вплив.

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

На рис. 2.4 та 2.5 представлено поведінку загальних змінних витрат та змінних витрат на одиницю.

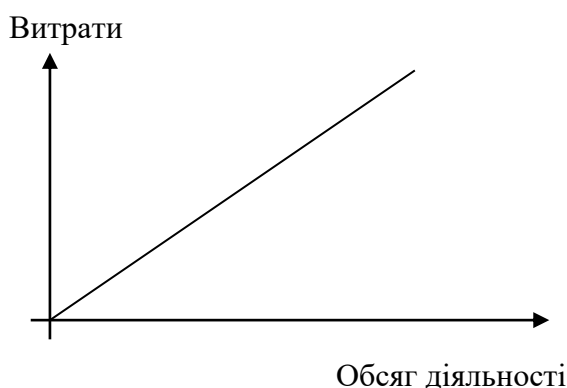


Рис.2.4 Загальні змінні витрати

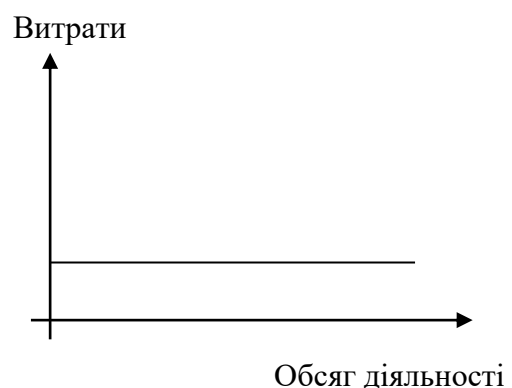


Рис. 2.5 Змінні витрати на одиницю продукції

Досить поширеною категорією в системі управлінського обліку є **напівзмінні витрати** – це витрати, які змінюються, але не прямо пропорційно зміні обсягу діяльності (або іншого фактору витрат).

На рис. 2.6 та 2.7 представлена наочна інтерпретація поведінки витрат на матеріали в умовах надання знижки покупцям, та крива досвіду.

Витрати на матеріали

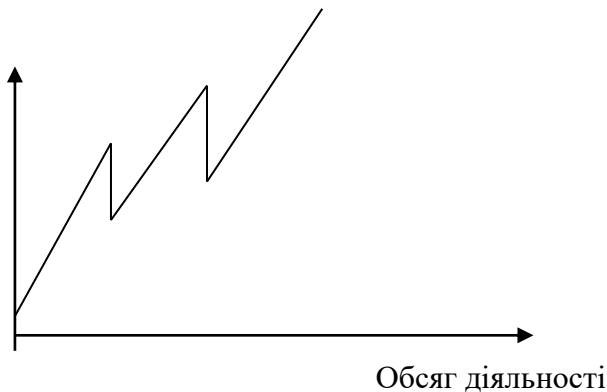


Рис. 2.6 Поведінка витрат на матеріали за умови отримання знижки

Витрати праці

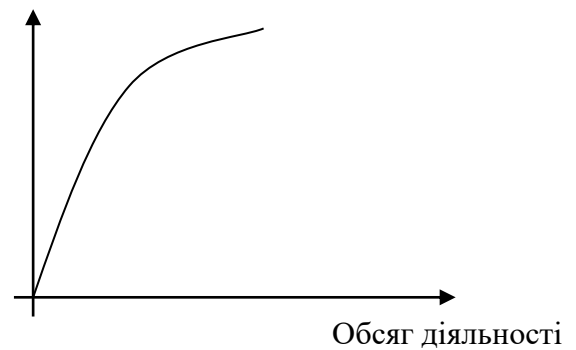


Рис.2.7 Крива досвіду

Поведінка загальних постійних витрат та постійних витрат на одиницю продукції представлена на рис. 2.8 та 2.9.

Витрати

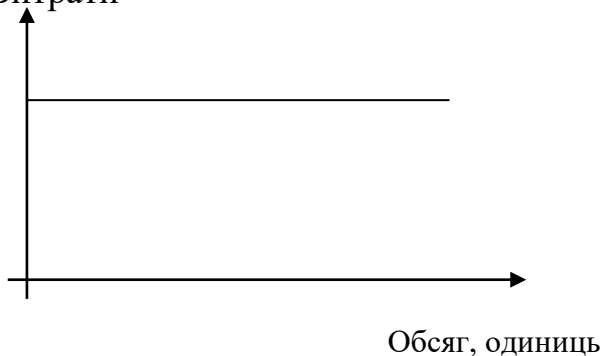


Рис.2.8 Загальні постійні витрати

Витрати

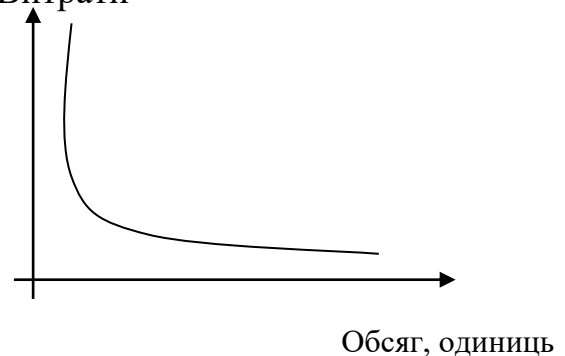


Рис.2.9 Постійні витрати на одиницю продукції

Доволі часто для підприємств є характерним виникнення такого виду витрат, напівпостійні. **Напівпостійні витрати** – це витрати, які змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності. Динаміка їх поведінки зображена на рис. 2.10.

Витрати

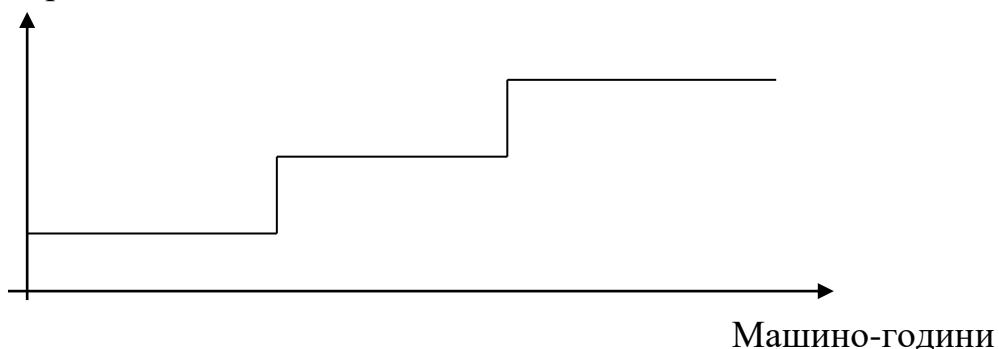


Рис. 2.10 Напівпостійні (ступінчасті) витрати

За таких обставин, характерною є поява **релевантного діапазону**, тобто діапазону діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором, рис. 2.11.

Витрати на оренду

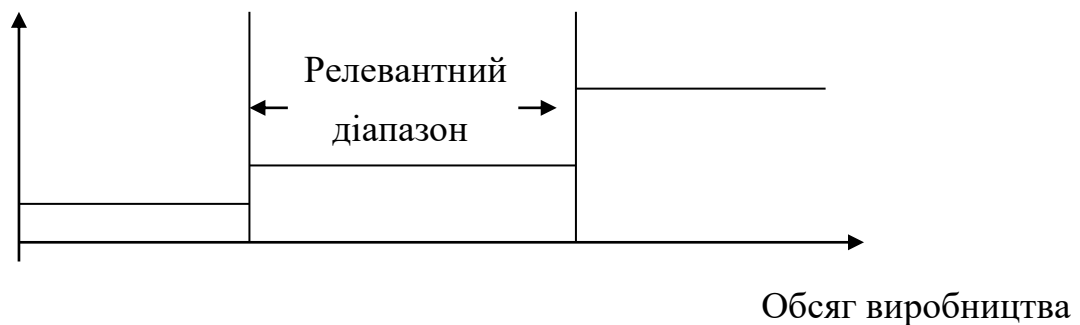


Рис. 2.11 Поведінка постійних витрат і релевантний діапазон.

Витрати, які містять елементи як змінних, так і постійних витрат носять назву **змішаних витрат** підприємства. В свою чергу постійні витрати розмежовуються на обов'язкові та дискреційні.

Обов'язкові витрати – це витрати, які визначаються потужністю підприємства. Відповідно **дискреційні витрати** – це витрати, величина яких визначається керівництвом підприємства і не зв'язана безпосередньо зі змінами поточної діяльності.

Структура постійних витрат зображена на рис. 2.12.

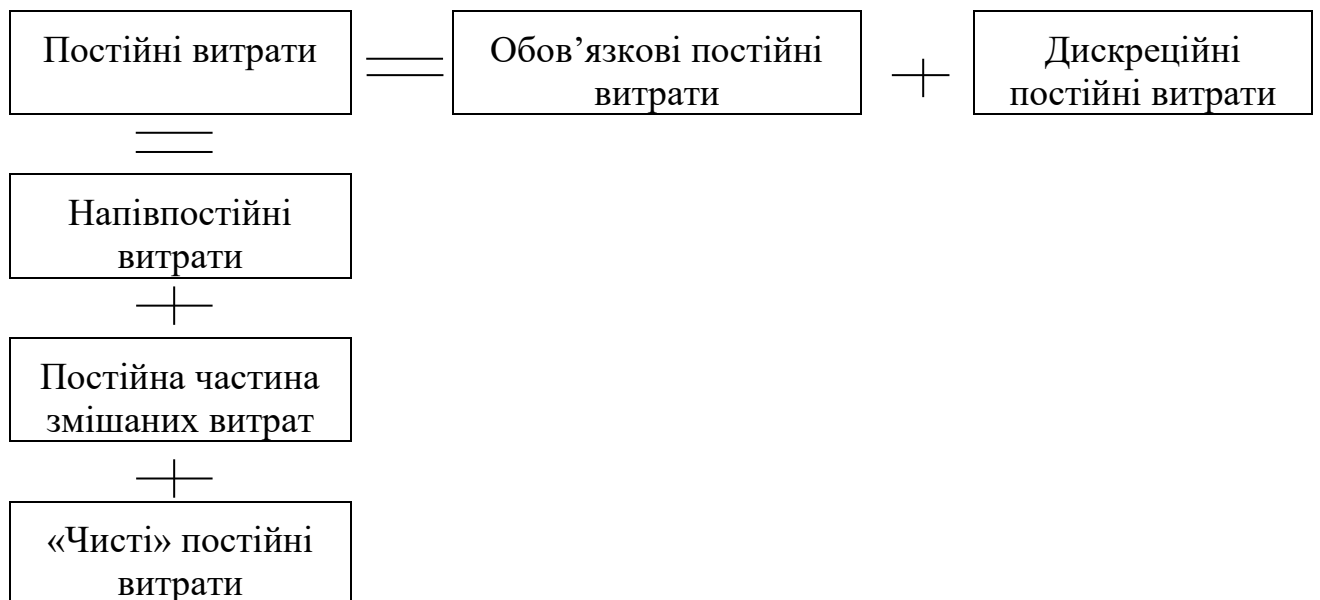


Рис. 2.12 Структура постійних витрат підприємства

Під впливом процесів глобалізації у світовому економічному суспільстві відбуваються динамічні зміни. Це знаходить прояв у еволюції функціональних можливостей інформаційно-комунікаційних систем, переорієнтації облікової системи. Одним із важливих кроків у переході України до нової системи обліку

та звітності став поділ єдиної системи господарського обліку на складові. При цьому особливої ролі набуває управлінський облік як інтегрована система обліку, планування, контролю, аналізу, що надає інформацію про витрати для оперативних рішень і розвитку підприємства.

Сучасні умови господарювання підприємств обумовлюють зростання ролі управлінського обліку, який надає інформацію значно більшу за повнотою, обсягом, аналітичними і контрольними можливостями, ніж фінансовий облік, оскільки інформації останнього недостатньо для внутрішніх потреб управління формуванням собівартості продукції. Саме тому управлінський облік є інформаційною базою реалізації функцій управління і сприяє координації роботи всіх відділів підприємства. Можна стверджувати, що він служить саме управлінцям, представляючи їм цифрові дані та показники, за допомогою яких стає можливим приймати ефективні рішення, здійснювати належне планування, проводити контроль та регулювати діяльність підприємства.

2.3. Методи вивчення поведінки витрат

Витрати мають властивість поводитися по-різному. Під поведінкою витрат розуміють характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Зміни у складі та величині витрат відбуваються під впливом певних подій та операцій, що мають місце в процесі господарської діяльності. Вивчення поведінки витрат дозволяє зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства. Спектр чинників витрат для реалізації різних цілей бізнесу узагальнено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Приклади факторів витрат для різних функцій бізнесу

<i>Функція бізнесу</i>	<i>Фактори витрат</i>
Дослідження і розробки	Кількість проектів Технічна складність проектів
Проектування продукції, послуг і процесів	Кількість виробів Кількість складових частин виробу
Виробництво	Обсяг виробництва Кількість переналадок обладнання Основна зарплата
Маркетинг	Кількість рекламних оголошень Кількість продавців Виручка
Доставка	Кількість замовників Кількість перевезень
Обслуговування клієнтів	Кількість замовлень Час обслуговування
Управління	Кількість замовлень Кількість персоналу

Для оцінки рівня реагування витрат обчислюють коефіцієнт реагування витрат (**Крв**):

$$\mathbf{Крв} = \frac{\text{змiна витрат, \%}}{\text{змiна обсягу виробництва, \%}} \quad (2.1)$$

Залежно від коефіцієнта реагування на зміни обсягу виробництва всі витрати поділяють на:

Крв = 0 – постійні витрати;

0 < Крв < 1 – дегресивні витрати;

Крв = 1 – пропорційні витрати;

Крв > 1 – прогресивні витрати

На рис. 2.13 представлено взаємозв'язок обсягу виробництва продукції та витрат на її виробництво.

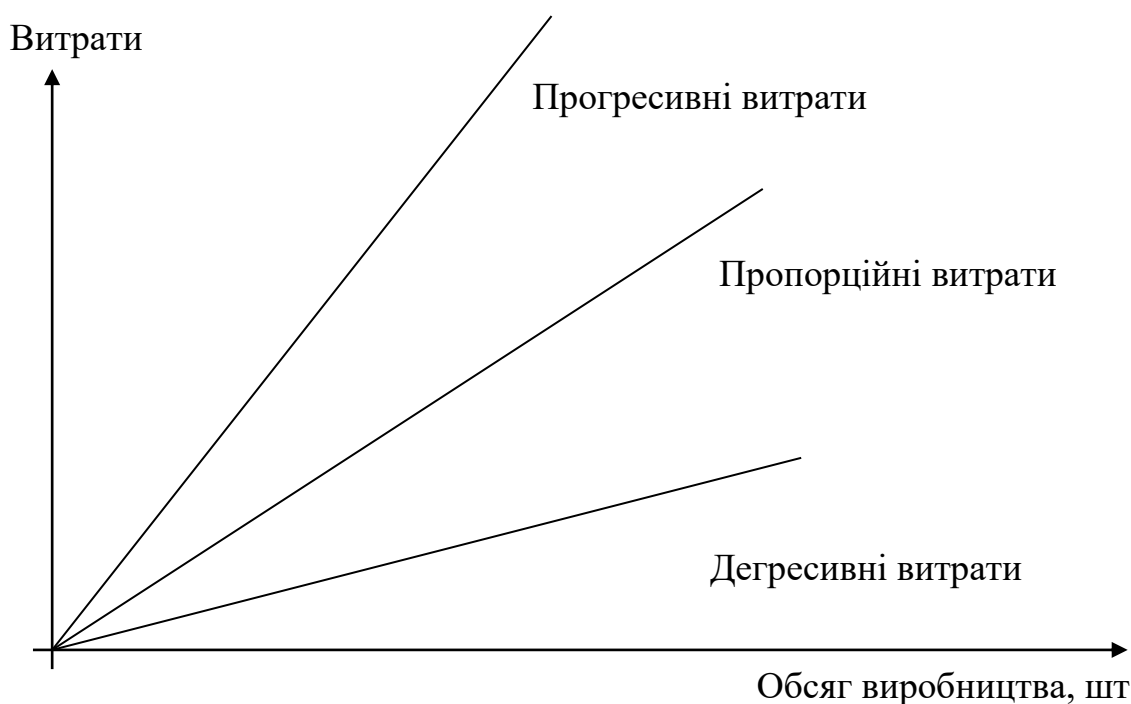


Рис. 2.13 Взаємозв'язок обсягу виробництва продукції та витрат на її виробництво

Отже, **оцінка витрат** – це процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі досліджень минулої діяльності.

В свою чергу **функція витрат** – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактора.

Функція витрат може бути описана таким рівнянням:

$$Y = a + bx, \quad (2.2)$$

- де Y — загальні витрати;
 a — постійні витрати;
 b — змінні витрати на одиницю продукції;
 x — значення фактора витрат.

На практиці виділяють такі основні методи побудови функції витрат:

Технологічний аналіз – системний аналіз функцій діяльності для визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності. Такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення необхідних операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Перевагою такого аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності. Проте він потребує значних витрат часу і коштів.

Метод аналізу облікових даних: передбачає розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку. Даний метод значною мірою базується на досвіді та інтуїції менеджера і аналізі минулих подій. Через те його недоліком є певна суб'єктивність та можливість суттєвих відмінностей між минулими та майбутніми умовами діяльності. Уникнути зазначених недоліків можна за допомогою серії спостережень взаємозв'язку між фактором витрат та витратами.

Метод вищої-нижчої точки: передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності. Графічне відображення функції витрат дозволяє уникнути ризику помилки, який пов'язаний із застосуванням методу вищої-нижчої точки. При використанні даного методу лінія функції витрат проводиться через вищу та нижчу точки графіка, ігноруючи всі інші точки.

Метод візуального пристосування – графічний підхід до визначення функції витрат, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Такий метод дозволяє уникнути недоліків методу вищої-нижчої точки, але не уникнути суб'єктивності, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від кваліфікації аналітика.

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

Таким чином, бачимо, що використання зазначених методів побудови функції витрат на практиці сприятиме ефективному управлінню витратами підприємства в загальній системі управління виробничо-господарською діяльністю підприємства.

Приклади розв'язування задач

Задача 2.1.

Постійні витрати на одиницю становили 5 грн за обсягу виробництва 5000 од. Визначити, чому дорівнюють постійні витрати на одиницю при обсязі виробництва 10000 од., грн.

Розв'язок:

У нашому прикладі загальні постійні витрати дорівнюють 5 грн. – 5000 од. = 25 000 грн.

Постійні ж витрати на одиницю за обсягу виробництва 10000 од. дорівнюють 25000 грн : 10000 од. = 2,5 грн. Таким чином, при збільшенні обсягів виробництва постійні витрати на одиницю зменшуються.

Задача 2.2.

Постійні витрати – 200 грн; середні змінні витрати на одиницю продукції – 10 грн. Побудуйте функцію витрат.

Розв'язок:

Функція витрат підприємства:

$Y = 200 + 10x$. Якщо підприємство планує реалізувати 50 одиниць продукції, то загальні витрати складатимуть:

$$Y = 200 + (10 \cdot 50) = 700 \text{ грн.}$$

Задача 2.3.

Визначити функцію витрат методом вищої – нижчої точки за наступними даними про роботу обладнання підприємства:

Тиждень	Час роботи обладнання, маш-год.	Витрати на обслуговування, грн
1	80	2500
2	200	7600
3	130	4100
4	145	4690
5	110	3795
6	50	2100
7	180	6700
8	160	5200

Розв'язок:

Як бачимо, найвищий рівень діяльності складає 200 машино-год., а найнижчий – 50 машино-год. Спочатку визначимо загальну суму змінних витрат. Для цього складемо наступну таблицю:

Результати	Фактор витрат, маш-год.	Витр на обслугов, грн
Найб значення функції	200	7600
Найнижч знач функції	50	2100
Різниця (загальна сума змінних витрат)	150	5500

Отже, при зміні обсягу виробництва на 150 од., витрати змінилися на 5500 грн. Це і є заг сума змінних витрат. Звідси змінні витрати на одиницю складають: $5500 : 150 = 36,7$ грн.

Далі визначимо величину постійних витрат для вищої та нижчої точок:

$$a = 7600 - 36,7 * 200 = 260 \text{ грн}$$

$$a = 2100 - 36,7 * 50 = 260 \text{ грн}$$

Таким чином, функція витрат наступний вигляд:

$$y = 260 + 36,7x.$$

Практичні завдання

Задача 2.4

Необхідно визначити, до якої групи витрат належать наведені нижче витрати ПАТ «Затишок», яке є виробничо-торговельним підприємством (змінні чи постійні).

№ з/п	Витрати	Постійні	Змінні
1	Основні матеріали		
2	Амортизація виробничого обладнання		
3	Комісійні продавцям		
4	Заробітна плата директора		
5	Основна заробітна плата виробничих робітників-відрядників		
6	Витрати електроенергії для виробничого обладнання		
7	Витрати на опалення цеху		
8	Витрати на страхування будівлі від пожежі		
9	Витрати на транспортування готової продукції на склад		
10	Відрахування на соціальне страхування від основної заробітної плати виробничих робітників-відрядників		

Задача 2.5

Для кожної з наведених далі статей витрат необхідно визначити, чи є вони витратами періоду чи витратами на продукцію.

№ з/п	Витрати	Витрати на продукцію	Витрати періоду
1	Заробітна плата комірника складу готової продукції		
2	Відрахування на соціальне страхування робітників відділу маркетингу		
3	Заробітна плата виробничих робітників		
4	Амортизація будівлі офісу		
5	Витрати на обслуговування основних засобів загально-виробничого призначення		
6	Страхування виробничого обладнання		
7	Амортизація виробничого обладнання		
8	Прямі матеріали		
9	Страхування готової продукції від пожежі		
10	Витрати на зберігання готової продукції		
11	Заробітна плата робітникам відділу збуту		
12	Витрати на рекламу		
13	Витрати на соціальне страхування від основної заробітної плати виробничих робітників		
14	Заробітна плата адміністративного персоналу фірми		

Задача 2.6

Необхідно заповнити наведену нижче таблицю, розрахувавши витрати на кожен обсяг виробництва.

№ з/п	Вид витрат	1 варіант	2 варіант	3 варіант
1	Обсяг виробництва, шт.	50000	60000	70000
2	Загальна сума змінних витрат, грн.		460000	
3	Загальна сума постійних витрат, грн.		740000	
4	Загальні витрати, грн.			
5	Змінні витрати на одиницю продукції, грн.			
6	Постійні витрати на одиницю продукції, грн.			
7	Загальні витрати на одиницю, грн.			

Задача 2.7

Необхідно визначити якою буде собівартість однієї порції, якщо на тиждень прийде 1, 10, 50, 100 відвідувачів.

Дані для виконання завдання:

У ТОВ «Оріон» змінними є витрати на продукти і напої, які складають у середньому 5 грн/1 відвідувача.

Постійні витрати (оренда, комунальні платежі і т.д.) складають 45 грн./тиждень.

Задача 2.8

Необхідно побудувати функцію витрат методом «вищої-нижчої точки» та здійснити прогнозні розрахунки.

Дані для виконання завдання:

Наведено дані статистичного обліку роботи обладнання ТОВ «Омега»

Місяць	Кількість машино-годин роботи обладнання	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання, грн.
1	302	362
2	372	409
3	305	375
4	172	289
5	215	312
6	284	398

Місяць	Кількість машино-годин роботи обладнання	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання, грн.
7	295	401
8	303	431
9	292	444
10	285	370
11	214	289
12	233	387

У січні наступного року у зв'язку з уведенням додаткової одиниці обладнання загальний час його роботи становитиме 576 машино-годин.

Завдання 6

Необхідно побудувати функцію витрат використовуючи регресійний аналіз та зробити прогностні розрахунки на основі наведених даних.

Дані для виконання завдання:

Дані про виробництво обладнання для машинобудування та витрати на утримання та експлуатацію обладнання на ПАТ «Граніт» наступні:

Мі-сяць	Обсяг виробництва, шт.	Витрати на утримання обладнання, грн.	Мі-сяць	Обсяг виробництва, шт.	Витрати на утримання обладнання, грн.
1	20	500	7	18	497
2	22	512	8	17	493
3	21	506	9	21	505
4	20	490	10	24	504
5	19	492	11	23	505
6	19	495	12	22	507

У січні наступного року планується виготовити 26 одиниць обладнання.

Тести:

1. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) це:

а) власний капітал

- б) зобов'язання
- в) доходи
- г) витрати

2. Групування витрат в управлінському обліку відбувається :

- а) за елементами витрат, видами діяльності згідно національних положень (стандартів) обліку
- б) за статтями калькуляції, за способами включення до собівартості та за іншими ознаками по рішенню керівництва
- в) за можливістю віднесення до складу податкових витрат згідно Податкового кодексу України
- г) за системою повних або часткових витрат – залежно від рішення керівництва

3. До витрат підприємства в процесі основної діяльності НЕ відносять:

- а) пов'язані з операційною діяльністю
- б) пов'язані з благодійною діяльністю
- в) пов'язані з фінансовою діяльністю
- г) пов'язані з інвестиційною діяльністю

4. До витрат пов'язаних з інвестиційною діяльністю відносять:

- а) втрати від участі в капіталі
- б) фінансові витрати
- в) матеріальні витрати
- г) адміністративні витрати

5. Характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства це:

- а) витрати періоду
- б) поведінка витрат
- в) релевантний діапазон
- г) контроль виконання

6. Витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації це:

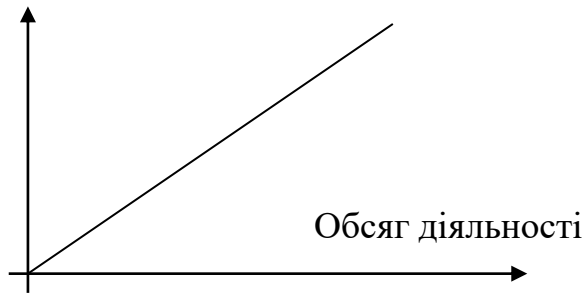
- а) витрати на продукцію (витрати, які формують собівартість)
- б) вичерпані (спожиті) витрати
- в) прямі витрати
- г) основні витрати

7. Релевантні витрати це витрати,

- а) які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Відображаються в бухгалтерських регістрах в міру їх виникнення
- б) загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва (або іншого фактору витрат)
- в) витрати величина яких не залежить від прийняття рішення
- г) величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення

8. На рисунку показано витрати:

Витрати



- а) загальні змінні витрати
- б) змінні витрати на одиницю продукції
- в) поведінка витрат на матеріали за умови отримання знижки
- г) загальні постійні витрати

9. Напівпостійні витрати – це витрати,

- а) які змінюються, але не прямо пропорційно зміні обсягу діяльності (або іншого фактору витрат).
- б) які менеджер не може контролювати або впливати на них.
- в) які змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності
- г) на виробництво (або реалізацію) додаткової одиниці продукції (або товару).

10. Постійні витрати поділють на:

- а) обов'язкові та дискреційні
- б) дійсні та можливі
- в) маржинальні та контрольовані
- г) накладні та релевантні

11. Коефіцієнт реагування витрат ($K_{рв}$) розраховують за формулою:

а) $y = a + bx$,

б)
$$\frac{\text{Зміна обсягу виробництва, \%}}{\text{Зміна витрат, \%}}$$

в)
$$\frac{\text{Зміна витрат, \%}}{\text{Зміна обсягу виробництва, \%}}$$

г)
$$\frac{\text{Сума всіх витрат}}{\text{Об'єм валової продукції}}$$

12. Процес обчислення поведінки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та різними чинниками на підставі досліджень минулої діяльності це:

- а) оцінка витрат

- б) функція витрат
- в) коефіцієнт реагування витрат
- г) поведінка витрат

13. Метод аналізу облікових даних передбачає:

- а) визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності
- б) розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку
- в) розподіл витрат на змінні та постійні щодо відповідного чинника на підставі даних з рахунків бухгалтерського обліку
- г) системний аналіз функцій діяльності задля визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів та результатом діяльності

14. Статистична модель, яка використовується для визначення зміни середнього значення залежної величини під впливом зміни однієї або декількох незалежних змінних величин:

- а) оцінка витрат
- б) метод аналізу облікових даних
- в) технологічний аналіз
- г) регресійний аналіз

15. Функція витрат може бути описана так:

а)
$$Y = a + bx,$$

б)
$$\frac{\text{Зміна обсягу виробництва, \%}}{\text{Зміна витрат, \%}}$$

в)
$$\frac{\text{Зміна витрат, \%}}{\text{Зміна обсягу виробництва, \%}}$$

г)
$$\frac{\text{Сума всіх витрат}}{\text{Обсяг валової продукції}}$$

Питання для самоконтролю

1. Як класифікують витрати підприємства у відповідності з НП(С)БО 16?
2. Для чого необхідно розрізняти вичерпані та невичерпані витрати?
3. З чим пов'язаний поділ витрат на ті, що включаються в собівартість продукції і ті що відносяться до витрат звітного періоду?
4. Що таке прямі та непрямі витрати? Наведіть приклади.

5. *Що таке релевантні та нерелевантні витрати? Наведіть приклади.*
6. *Що таке середні та маржинальні витрати? Наведіть приклади.*
7. *Що таке контрольовані та неконтрольовані витрати?*
8. *Наведіть приклади змінних витрат.*
9. *Наведіть приклади постійних витрат.*
10. *Що таке релевантний діапазон? Наведіть приклад.*
11. *Які витрати називають напівзмінними?*
12. *Які витрати називають основними?*
13. *Які витрати називають накладними?*
14. *Які витрати називають релевантними?*
15. *Які витрати називають нерелевантними?*
16. *Що таке функція витрат? Для чого її визначають?*
17. *Які методи використовують для визначення функції витрат?*
18. *Дайте характеристику технологічному аналізу.*
19. *Дайте характеристику методу вищої-нижчої точки.*
20. *Дайте характеристику методу аналізу облікових даних.*
21. *Дайте характеристику методу візуального пристосування.*
22. *Дайте характеристику регресійному аналізу.*

Розділ 3

СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТМИ

- 3.1. Собівартість: її склад та види
- 3.2. Поняття про системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції
- 3.3. Облік прямих і непрямих витрат при калькулюванні собівартості продукції за повними витратами

3.1. Собівартість: її склад та види

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Витрати на виробництво формують виробничу собівартість, а витрати на виробництво і збут – повну собівартість промислової продукції.

Тобто **собівартість продукції** – це грошовий вираз витрат на її виробництво. Відповідно собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) є: виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Привідображенні рівня витрат на виробництво собівартість в комплексі характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а отже, й рівень техніки, технології та організації праці та виробництва. Чим інтенсивніше підприємство використовує виробничі

ресурси, запроваджує у виробництво нову техніку і технологію й організацію праці, тим нижча собівартість продукції. Зі зниженням собівартості зростає цінова конкурентоспроможність продукції, змінюються позиції підприємства на товарному ринку і зростає його прибутковість.

На рис. 3.1 представлено схематично основні види собівартості та надано їх характеристику.

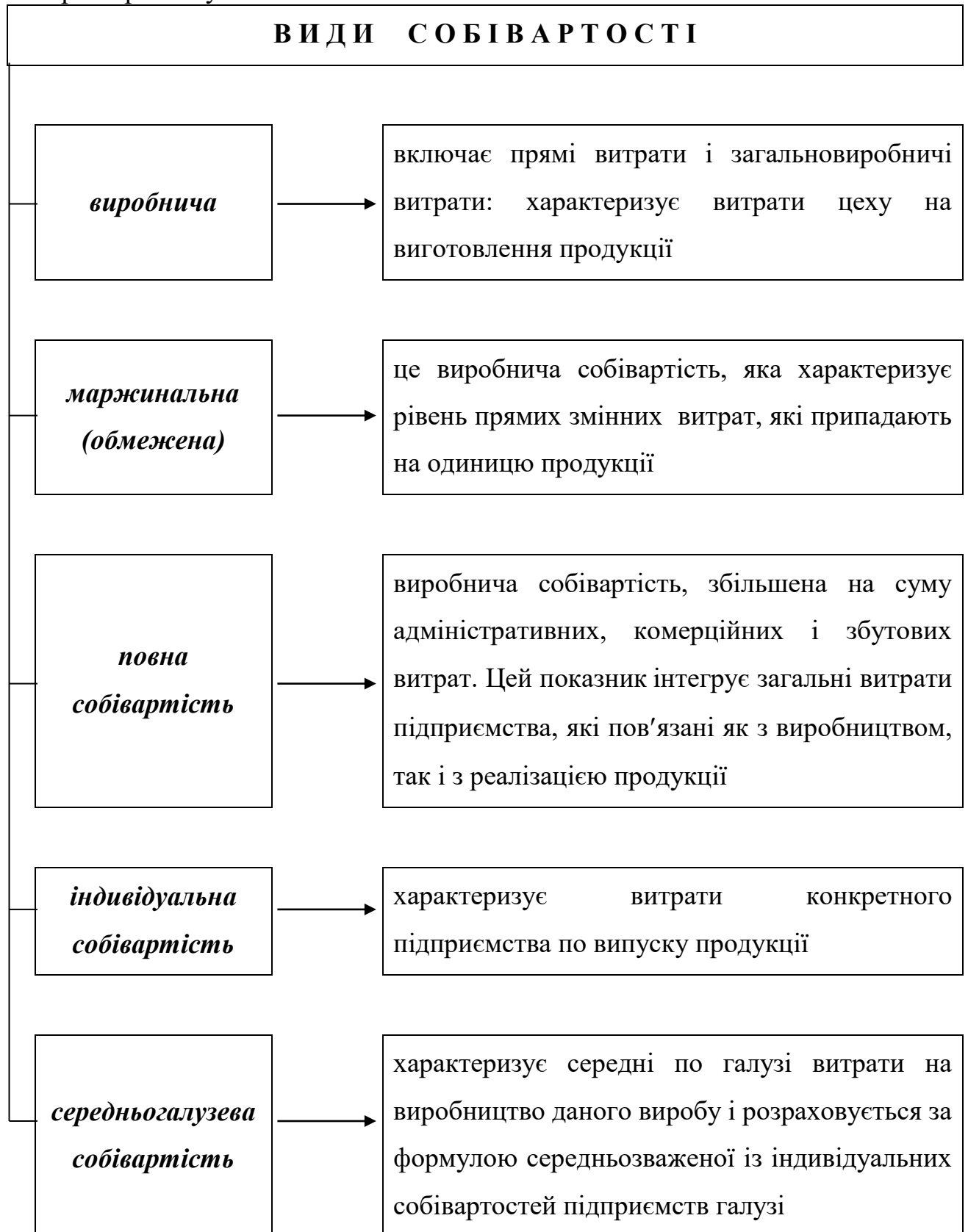


Рис. 3.1 Види собівартості

Виходячи з цього, можна стверджувати, що собівартість належить до одних із найважливіших показників ефективності виробництва. Собівартість визначає рівень витрат підприємства на виробництво одиниці продукції, і дає змогу оцінити ефективність виробництва в певних умовах господарювання і за кожним окремим видом продукту.

В залежності від етапів формування витрат собівартість має різні види.

Технологічна собівартість складається з витрат, які обумовлені технологією виробництва, а також витрат на організацію й управління виробництвом в окремих підрозділах.

Виробнича собівартість – це витрати технологічної собівартості та витрати на управління підприємством й організацію виробництва загалом.

Повна (комерційна) собівартість – витрати виробничої собівартості та витрати, пов'язані з реалізацією продукції. Цей вид собівартості властивий лише товарній продукції. **Планова собівартість** – витрати на одиницю продукції, які підприємство планує мати в майбутньому періоді. Визначається на основі нормативних витрат праці, матеріалів, зносу основних засобів, витрат на організацію виробництва й управління підприємством згідно з прийнятою технологією і запланованою кількістю продукції, що передбачає одержати підприємство. **Фактична собівартість** – фактична сума витрат, яких зазнало підприємство в розрахунку на одиницю продукції. Визначають діленням фактичної суми понесених витрат на кількість отриманої продукції і використовують, підбиваючи підсумки господарської діяльності підприємства.

Порівняння фактичної та планової собівартості за рівнем та за видами витрат дозволяє виявити допущені перевитрати або економію матеріальних витрат і праці, вказати на заходи, спрямовані на зниження собівартості в подальшій діяльності.

3.2. Поняття про системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг являє собою **метод калькулювання** (визначення собівартості).

Метод калькулювання залежить від організації і технології виробництва, а також визначених на підприємстві центрів витрат, по яких здійснюється узагальнення інформації про витрачені ресурси.

Залежно від організації і технології виробництва, а також від виду продукції, яка виробляється, на промислових підприємствах існують наступні методи калькулювання: 1) позамовний метод; 2) попередільний метод; 3) попроцесний метод; 4) простий метод.

Позамовний метод калькулювання собівартості продукції використовується в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах, до складу яких входить і будівництво як сектор економіки.

Організація системи позамовного методу обліку витрат можлива лише за певних умов, головною з яких є можливість виділення й індивідуалізації виробництва конкретного виробу (робіт, послуг) за індивідуальними замовлення (проектами), а також отримання інформації не про середню, а про індивідуальну собівартість одиниці продукції (робіт, послуг). Тобто позамовний метод обліку витрат застосовується на тих виробництвах, на яких витрати матеріалів на технологічні цілі, основну заробітну плату робітників, а також загальновиробничі витрати можуть бути легко поєднані з виробництвом конкретного виду продукції, наданням конкретних послуг чи виконанням конкретних робіт.

Собівартістю одиниці продукції при цьому методі є сума всіх витрат від початку виробництва даної продукції до моменту його завершення. Даний метод використовується також в літако-, судно-, машинобудуванні, у виробництві столярних виробів, виконанні науководослідних, конструкторських та ремонтних робіт, а також в інших виробництвах індивідуального і дрібносерійного характеру.

Попередільний метод поширений для тих секторів економіки, в яких виробництво проходить декілька відокремлених переділів.

Прикладом є чорна металургія, хімічна промисловість, текстильна промисловість. Так, зокрема, в чорній металургії розрізняють три переділи: виплавка чавуну, виплавка сталі, виготовлення прокату. Після кожного переділу отримують напівфабрикати, що можуть бути реалізовані як готова продукція на сторону або ж виступати сировиною для виробництва продукції для наступного переділу. При використанні попередільного методу обліку витрат собівартість продукції визначається після завершення виробництва по кожному переділу. Собівартість одиниці продукції дорівнює частці від ділення загальних витрат на виробництво на кількість виготовленої продукції.

Попроцесний метод за своєю економічною сутністю близький до попередільного методу обліку, але на відмінну від нього після кожного процесу формується не напівфабрикат, який може бути реалізований на сторону у вигляді готової продукції, а сировина для виробництва продукції наступного процесу. Цей метод використовується на підприємствах, що виготовляють цеглу. Під час виготовлення цегли розрізняють такі процеси: формування цегли, сушіння цегли, випалювання цегли. В кінці кожного процесу визначається собівартість одиниці продукції і собівартість одиниці продукції наступного процесу, яку обчислюють як частку від ділення витрат попереднього процесу і даного процесу на кількість виготовленої продукції.

Простий метод обліку витрат поширений в серійних і масових виробництвах, на яких виготовляється один вид продукції.

Прикладом є автомобілебудування, електроенергетика та інші. Собівартістю одиниці продукції є частка загальних витрат за звітний період на кількість виготовленої продукції за цей період. Даний метод обліку передбачає необхідність відокремленого обліку витрат по кожному виду продукції, що випускається підприємством. *Наприклад*, якщо підприємство випускає декілька видів продукції, то витрати необхідно формувати в розрізі окремих видів продукції.

Для того, щоб виявити відхилень фактичних витрат від нормативних, а також запобігти здійсненню надмірних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, використовують **нормативний метод калькулювання собівартості**. Основою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція, яка складається на початку року по кожному виду продукції, робіт і послуг на підставі затверджених норм на витрати сировини, матеріалів, оплати праці та інших витрат у розрізі статей калькуляції. Використовуючи цей метод, важливим є формування собівартості на основі документування відхилень від затверджених норм.

Співставивши фактичні витрати на виробництво одиниці продукції із нормативними (стандартними) витратами, можна забезпечити пошук і аналіз відхилень, які відбулися як в сторону збільшення, так і зменшення витрат. Для реалізації поставленого завдання відхилення від норм узагальнюються в обліку у розрізі причин і винних осіб та є підставою для прийняття керівництвом певних рішень. Залежно від характеру та технологічних особливостей виробництва інформація про відхилення знаходить і аналізується за довільний проміжок часу (за кожен день, за кожен тиждень або декаду місяця тощо).

Основні завдання калькулювання узагальнені на рис. 3.2.

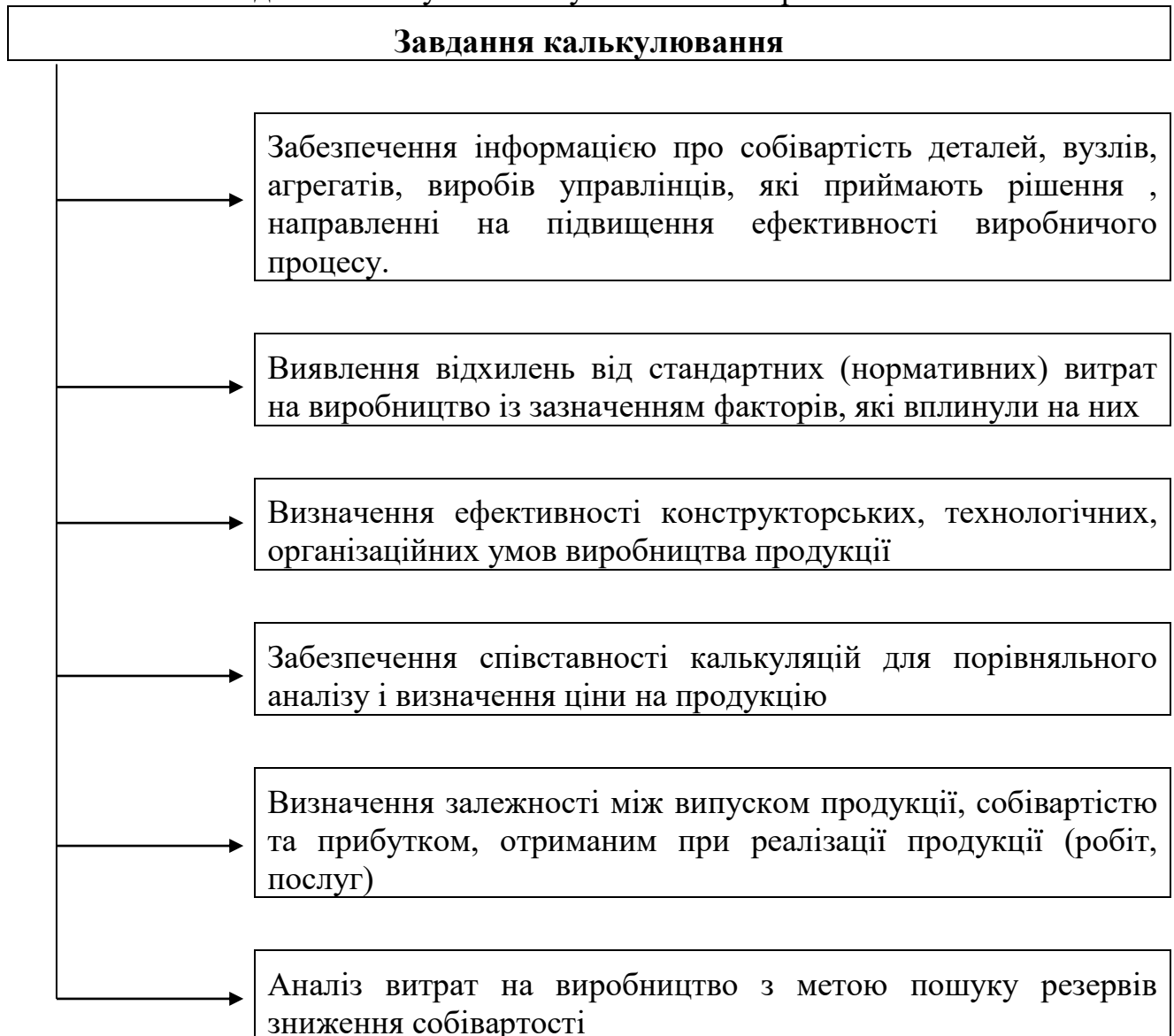


Рис. 3.2 Основні завдання калькулювання собівартості продукції

Мета обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції полягає в повному і достовірному визначенні фактичних витрат, що пов'язані із виробництвом, та обчисленні собівартості конкретних видів продукції. Щоб здійснити контроль за використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів, витрати потрібно згрупувати за певними ознаками.

Калькулювання – це процес визначення собівартості певного об'єкту витрат. Відповідно **об'єкт витрат** – це предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат.

Одне з найважливіших питань ефективного управління підприємства полягає у системі обліку й контролю витрат. Величина витрат є головним резервом для підвищення прибутку підприємства. Залежно від системи обліку і калькулювання, витрати можуть мати доцільний характер та навпаки. А тому, питання щодо удосконалення обліку й контролю витрат залишається актуальним.

Об'єкти калькулювання – це вироби, напівфабрикати різного ступеню готовності, часткові продукти (деталі, вузли), роботи і послуги, собівартість яких повинна бути визначена.

Відповідно **калькуляційні одиниці** – це вимірники об'єкту калькулювання, а саме: натуральні; умовно-натуральні; експлуатаційні (одиниця потужності машин, двигунів, параметри приладів тощо); одиниці часу (нормо-години, машино-дні тощо). Основні принципи калькулювання узагальнені на рис. 3.3.

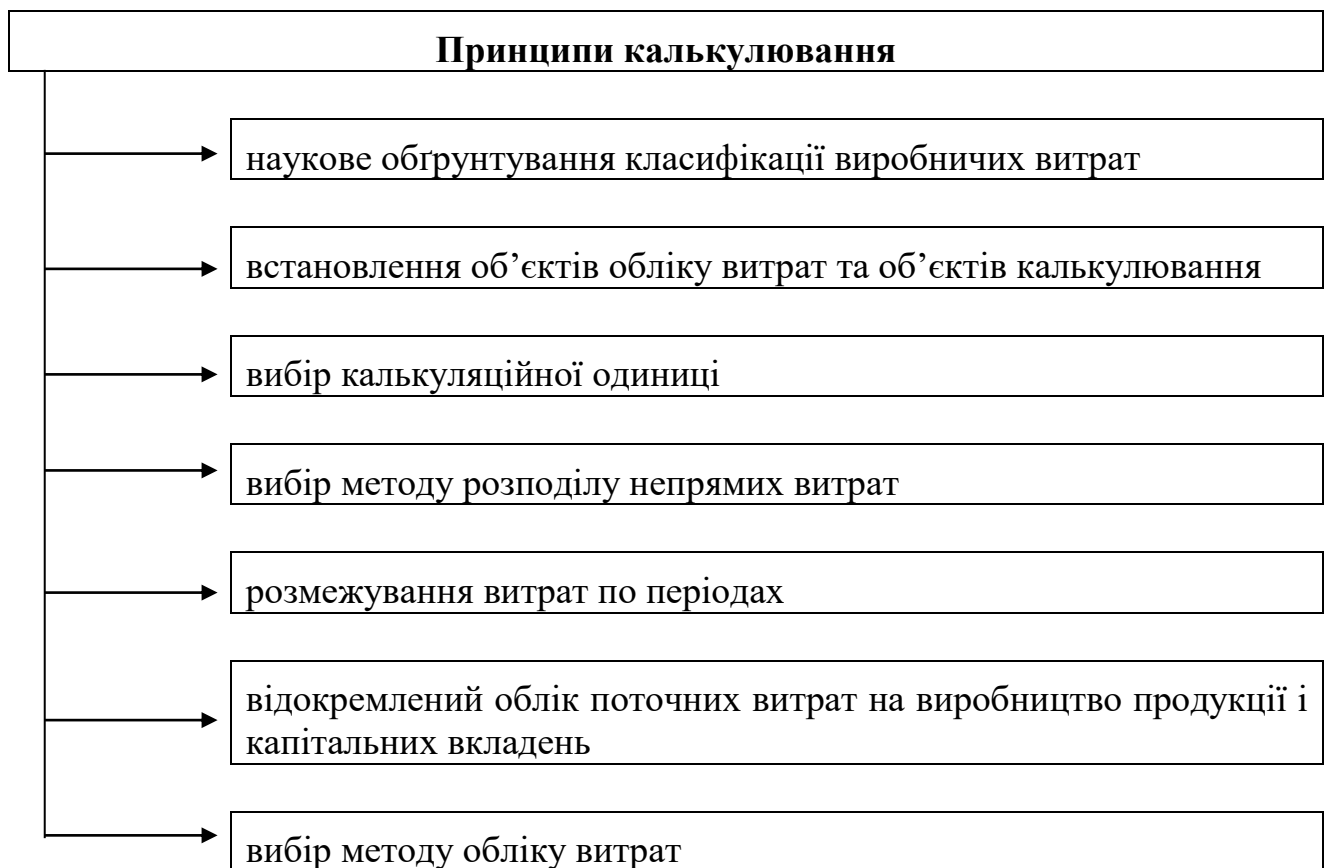


Рис. 3.3 Основні принципи калькулювання продукції

Прямі витрати включаються безпосередньо до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки даний вид витрат є технологічно необхідними і звикористанням документування фактів витрачання ресурсів завжди можна визначити, на який конкретно виріб вони списані. Витрати на виробництво означають зменшення активів або збільшення зобов'язань, тому, деталізуючи дану економічну категорію можна сформулювати перелік операцій, які стосуються:

1. *Зменшення активів*: списання сировини та матеріалів на виробництво; уцінка запасів (сировини, матеріалів, готової продукції тощо); нестача запасів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів, товарів, МШП, готової продукції); нарахування амортизації, зносу малоцінних необоротних активів; списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП, непридатних для використання; нарахування резерву сумнівних боргів, списання дебіторської заборгованості.

2. *Збільшення зобов'язань*: нарахування заробітної плати; нарахування податків, зборів та обов'язкових платежів; відрахування на страхування; транспортні витрати; послуги сторонніх організацій (юридичних, аудиторських, консалтингових тощо); плата за оренду, послуги зв'язку, оплата комунальних, рекламних та інших видів послуг.

Алгоритм розрахунку собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) згідно НП(С)БО 16 «Витрати» представлено на рис. 3.4.

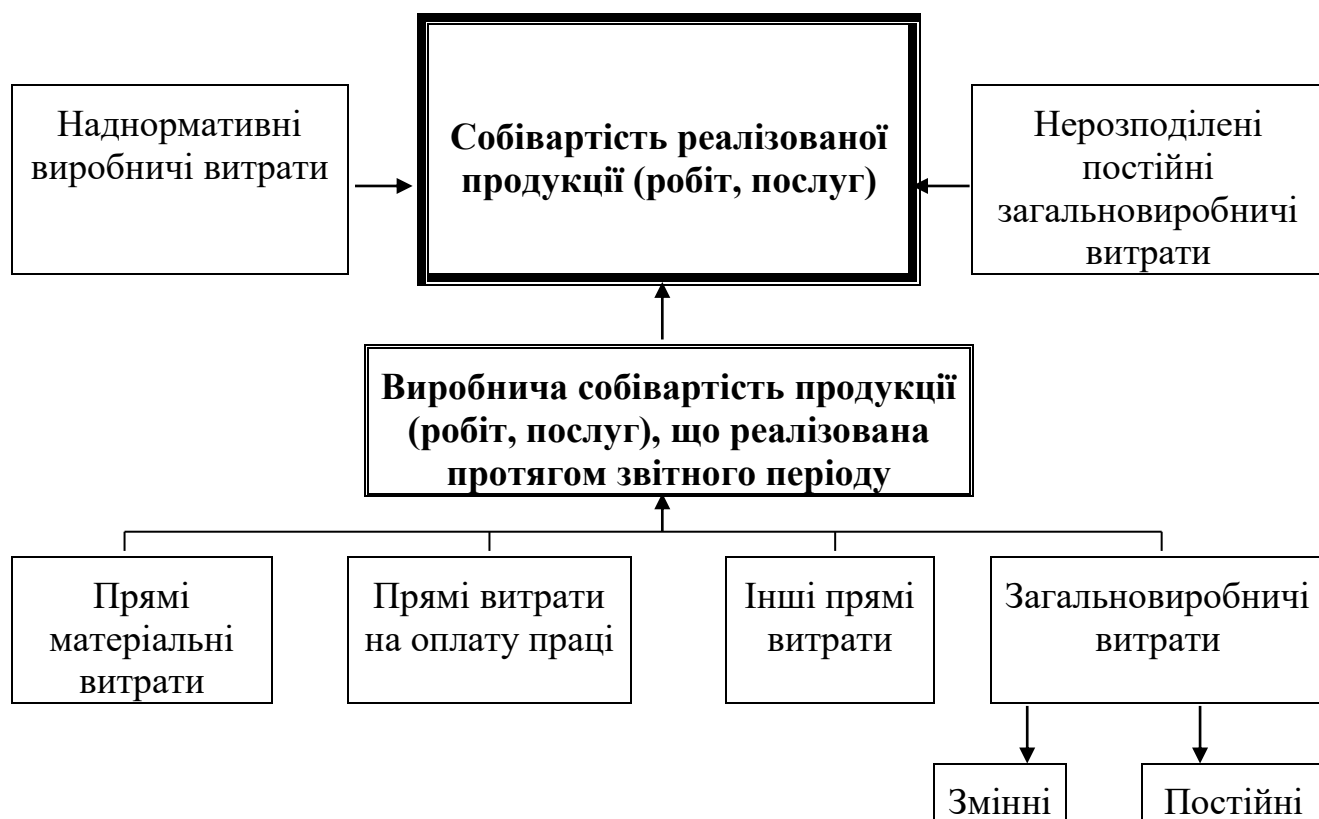


Рис. 3.4 Порядок визначення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) за НП(С)БО 16 «Витрати»

Витрати на виробництво групуються та відносяться на центри витрат (цехи, дільниці, бригади), а всередині центрів – входять до окремих видів продукції, що забезпечує повне та достовірне визначення фактичної собівартості, аналіз використання ресурсів і результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, ефективність заходів, спрямованих на зниження собівартості продукції.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» визначено, що до складу **загальновиробничих витрат** входять:

- витрати на управління виробництвом (на оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на службові відрядження персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на удосконалення технології та організацію виробництва (витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організацією виробництва, покращенням якості продукції, підвищенням її надійності;

- витрати на матеріали, купівельні комплектуючі вироби і напівфабрикати; витрати на оплату послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва;

- нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

З рис. 3.4 помітно, що загальновиробничі витрати включають в себе змінні і постійні. **Змінні загальновиробничі витрати** складаються з витрат на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. **Постійних загальновиробничі витрати** складаються з витрат на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати входять в склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може бути вища, ніж їх фактична величина. Підприємство може самостійно формувати перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат. Серед проблем управління підприємством варто відмітити забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасна, недостовірна або взагалі відсутня, це призводить до виникнення проблем.

На рис. 3.5 представлена система обліку витрат.

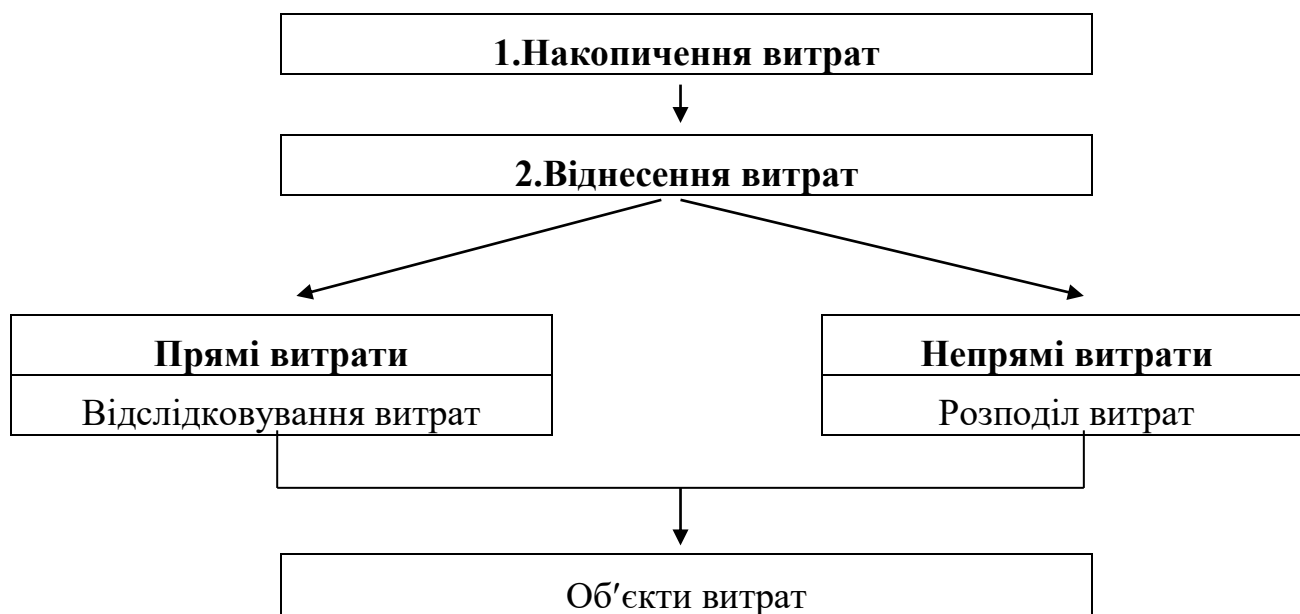


Рис. 3.5 Система обліку витрат підприємства

До числа типових статей калькуляції належать:

1. Сировина і матеріали.
2. Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи, послуги виробничого характеру сторонніх організацій і підприємств.
3. Паливо та енергія на технологічні потреби.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції*;
9. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання *;
10. Цехові витрати *;
11. Втрати внаслідок технічного неминучого браку *;
12. Супутня продукція (віднімається)*.
13. Інші виробничі витрати*

*Залежно від особливостей технології і організації виробництва, а також питомої ваги в собівартості продукції окремих видів витрат підприємства можуть об'єднати статті 8-13 в одну – «Загальновиробничі витрати».

Важливим етапом на сьогодні для вітчизняних підприємств є створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства.

Метод обліку витрат – це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Відповідно варто розмежовувати поняття **метод калькулювання** – сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

Основні етапи впровадження системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємстві зображені на рис. 3.6.



Рис. 3.6 Етапи впровадження системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємстві

Довгострокова витратна політика підприємства повинна враховувати, що людські ресурси підприємства є основними витратнодоцільними чинниками його господарсько-фінансової діяльності.

Сучасні підходи до калькулювання повної собівартості полягають у розподілі всіх витрат виробництва між виготовленою продукцією та вартістю

запасів. У зв'язку з цим невиробничі витрати не розподіляють на продукти, а відносять безпосередньо на прибутки і збитки. У короткостроковому періоді розрахунок повної собівартості необхідний також для розрахунку фінансового результату, а в деяких випадках – для прийняття рішень відносно цін продукції.

Варіанти зведення витрат у системі управлінського обліку залежать від особливостей технології виробництва та цілей, яких необхідно досягти на основі облікової інформації. Порядок зведення витрат повинен бути обґрунтований і детально відображений в обліковій політиці підприємства. У вітчизняній та зарубіжній літературі зустрічаються різні назви цієї системи: «абзорпшен-костинг», «калькулювання з включенням усіх витрат», «калькуляція собівартості з повним розподілом витрат», «система обліку за повною собівартістю», «метод повного обліку витрат», «облік повного перенесення витрат». Водночас більшість фахівців дотримуються назви «система обліку та калькулювання за повними витратами».

Основні елементи повної собівартості продукції представлені на рис. 3.7.

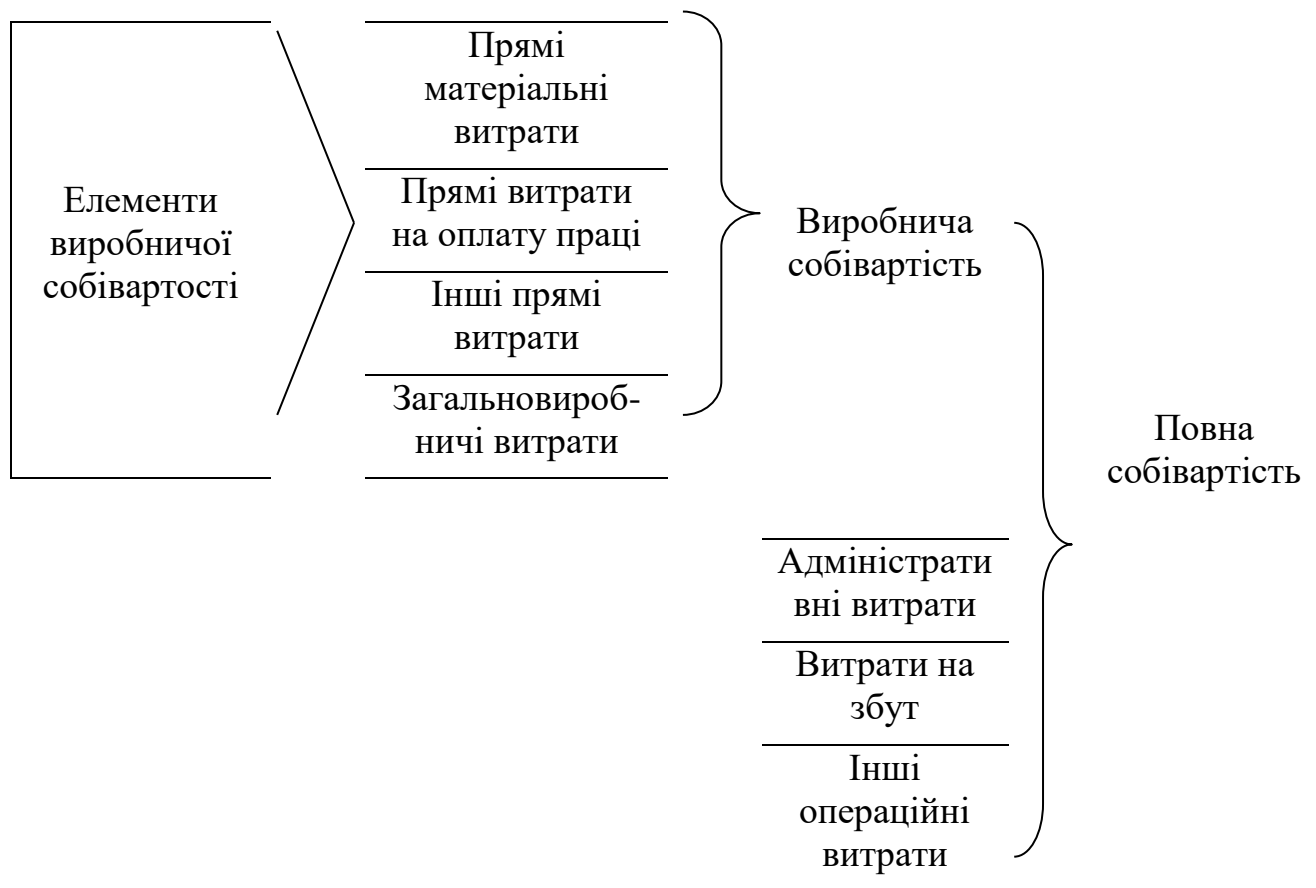


Рис. 3.7 Елементи повної собівартості продукції

Згідно з МСФЗ та НП(С)БО під час складання фінансових звітів, що призначені для зовнішніх користувачів, оцінка товарно-матеріальних запасів здійснюється на основі виробничих витрат. Тому між видами продукції розподіляються тільки виробничі витрати. Проте в системі обліку за **повною**

собівартістю для прийняття управлінських рішень, зокрема прогнозування ціни реалізації, розподілу підлягають і непрямі невиробничі витрати. При здійсненні розрахунків на основі системи обліку за повною собівартістю застосовують показник «валовий прибуток», як різниця між чистим доходом від реалізації та витратами на виробництво продукції, рис. 3.8.



Рис. 3.8 Схема побудови калькулювання повних витрат

Витратна політика підприємства означає політику, що спрямовану на мінімізацію своїх витрат за умови, що будуть дотримані основні постулати розвитку національної економіки, реалістичні прогнози глобальних тенденцій та враховані базові суспільні вимоги.

Мета витратної політики підприємства полягає в його цілеспрямованості, що повинно забезпечити йому мінімально можливі (за певних умов) витрати. Об'єктами витратної політики підприємства є місця й точки витрат. Суб'єкти – посадові, матеріально відповідальні, підзвітні й залучені особи, працівники підприємства, що причетні до формування витрат.

Схема побудови калькулювання неповних (змінних) витрат представлена на рис. 3.9.

Варіант обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, включає такі основні етапи: 1) віднесення прямих матеріальних і трудових витрат із відрахуваннями, а також загальновиробничих (змінних та постійних розподілених) витрат на собівартість виробництва продукції; 2) розподіл виробничих витрат між готовою та незавершеною виробництвом продукцією; 3) віднесення постійних нерозподілених і наднормативних витрат на собівартість реалізованої

продукції; 4) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції; 5) віднесення адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства. Порядок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції має бути відображений в обліковій політиці підприємства.



Рис. 3.9 Схема побудови калькулювання неповних (змінних) витрат

Якщо прямі витрати можна безпосередньо віднести на конкретний вид продукції (носії витрат), то для розподілу непрямих витрат між видами продукції необхідні спеціальні бази. Як уже відомо з попередніх тем прямому розподілу підлягають такі прямі витрати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати.

До непрямих належать витрати, які не можна безпосередньо віднести на об'єкт обліку. Тому практично нереально визначити точно, яка питома вага непрямих витрат відноситься на конкретний об'єкт витрат. Непрямі (накладні) витрати поділяють на виробничі та невиробничі. До непрямих виробничих належать витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (виконанням робіт, наданням послуг) та відносять на собівартість продукції на основі спеціальних методів пропорційно прийнятій базі розподілу.

Прикладом непрямих виробничих витрат є загальновиробничі (постійні), які відносять на собівартість продукції непрямым шляхом, тобто пропорційно:

- заробітній платі основних виробничих робітників;
- обсягу виробництва продукції (робіт, послуг);
- сумі прямих витрат;
- вартості прямих матеріальних витрат або будь-якій іншій базі розподілу.

До непрямих включаються також невикробничі витрати, до яких відносять витрати на збут і адміністративні витрати.

Невикробничі непрямі витрати між об'єктами обліку теж розподіляють пропорційно спеціально прийнятій базі розподілу. Отже, до непрямих витрат належать: загальновикробничі (постійні) витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати.

Способи калькулювання – це технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. До них належать: спосіб нагромадження (сумування) витрат; спосіб розподілу витрат; спосіб виключення витрат та спосіб прямого розрахунку.

Спосіб нагромадження (сумування) витрат – собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції в цілому, за процесами, переділами.

Спосіб розподілу витрат – застосовується у тих виробництвах, де відсутня супутня продукція, тобто всі продукти, що отримуються, є основними. Використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при отриманні декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат по кожному калькуляційному об'єкту, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів.

Спосіб виключення витрат – застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які отримуються в одному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку.

Спосіб прямого розрахунку – зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на кількість калькуляційних одиниць по кожному об'єкту в розрізі статей калькуляції або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і використовується завжди в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

Крім розподілу непрямих накладних витрат на основі традиційного підходу, відоме використання методу **калькулювання на основі діяльності (АВС-метод)** – це метод калькулювання, що передбачає спочатку 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, рис. 3.10.

Суть системи полягає в тому, що розробляється новий підхід до поняття повних витрат. Традиційна система калькулювання побудована за принципом «продукція споживає ресурси, а система калькулювання діяльності передбачає, що продукція споживає процеси, а процеси споживають ресурси».

Суть системи полягає в тому, що на певні види продукції списуються прямі витрати, а непрямі витрати групуються і відносяться тільки на ті види продукції, що споживають відповідні виробничі процеси. Для кожного виду непрямих витрат може бути обрана своя база розподілу (заробітна плата, площа цеху, машино-години роботи обладнання).

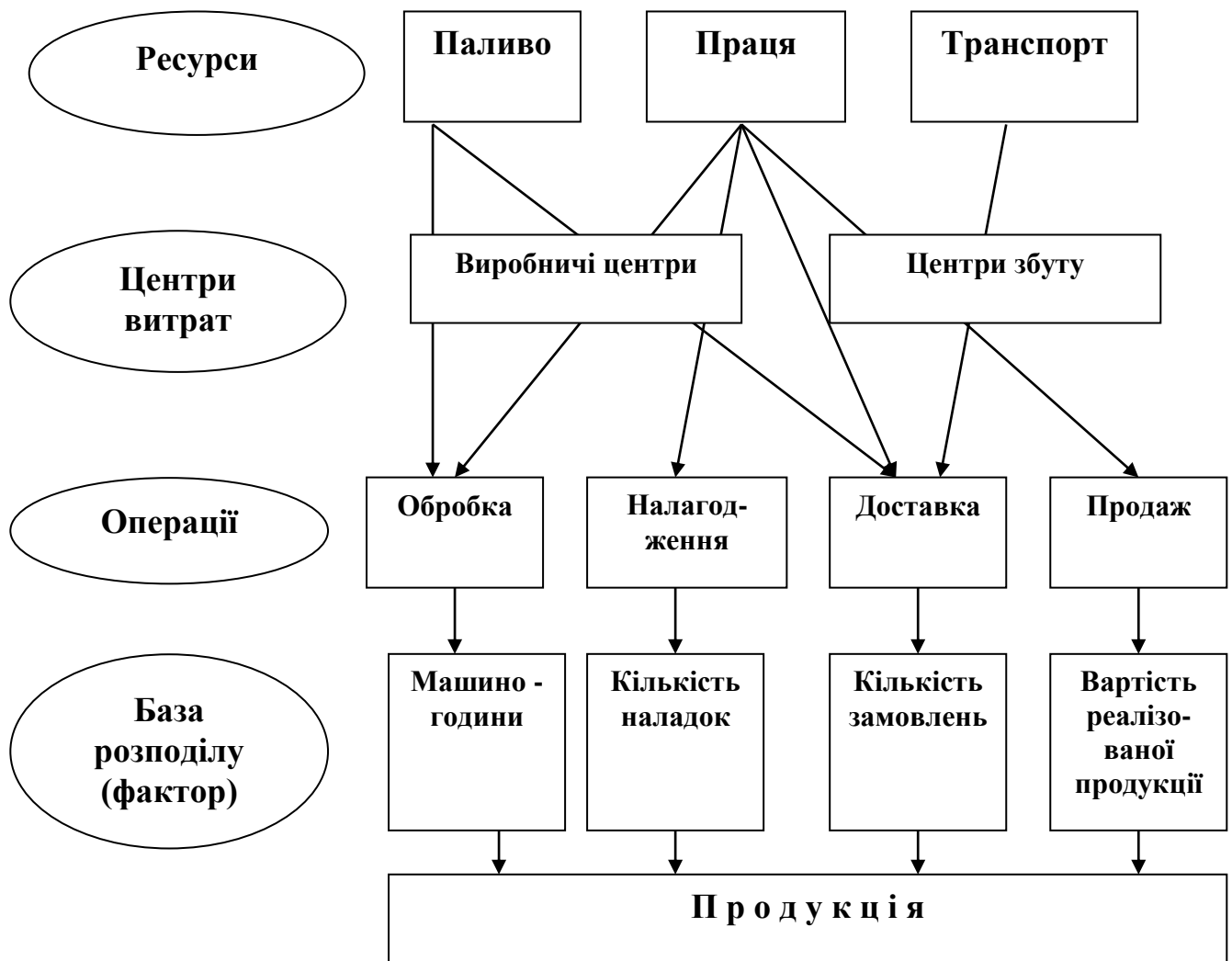


Рис. 3.10 Калькулювання на основі діяльності

Для здійснення калькулювання всі операції поділяють на чотири групи:

1. Операції на рівні одного виробу;
2. Операції на рівні партії виробів;
3. Операції на рівні певного виду продукції
4. Операції на рівні управління.

В табл. 3.1 узагальнено основні чинники витрат, які пов'язані з різними видами діяльності підприємства.

Для розподілу довгострокових змінних витрат слід обирати відповідні бази розподілу залежно від чинника таких витрат. Довготермінові постійні витрати не змінюються впродовж тривалого періоду ані під впливом обсягу, ані під впливом інших чинників, Ілюстрацією таких витрат є платня виконавчому директорів. Питома вага таких витрат, зазвичай, дуже незначна.

Установлення зв'язку між витратами та їх чинниками дає змогу об'єднати всі накладні витрати в однорідні групи – пули.

Пул витрат – це сукупність однорідних витрат, пов'язаних з певною діяльністю.

Таблиця 3.1

Приклади факторів витрат, пов'язаних з різними видами діяльності

№ з/п	Вид діяльності	Фактор витрат
1	Діяльність на рівні одиниці продукції	
	Розкрій матеріалів	Машино-годин
	Обробка сировини	Людино-годин
	Забезпечення виробництва (пар, енергія, тощо)	Кількість продукції
2	Діяльність на рівні партії виробів	
	Збереження матеріалів	Вага матеріалів
	Складання графіку виробництва	Кількість технічних стадій
	Налагодження устаткування	Кількість налагоджень
3	Діяльність на рівні виду продукції	
	Контроль якості	Кількість (або час) перевірок
	Проектування виробництва	Час проектування
4	Діяльність на рівні підприємства	
	Утримання офісу	Площа
	Навчання персоналу	Час навчання

Беручи до уваги обрані чинники витрат, визначають ставки розподілу накладних витрат. Ставка розподілу накладних витрат визначається відношенням значення очікуваних накладних витрат, що включені до певного пулу до очікуваного значення чинника витрат для цього пулу витрат. Розподіл пулу накладних витрат за видами продукції здійснюють шляхом помноження ставки розподілу накладних витрат на фактичне значення чинника накладних витрат. В узагальненому вигляді послідовність калькулювання на основі діяльності можна така:

- визначення основних видів діяльності (операцій), що споживають ресурси;
- об'єднання накладних витрат у пули за видами діяльності;
- визначення фактора витрат для кожного пула накладних витрат;
- обчислення ставки розподілу для кожного пула накладних витрат;
- віднесення накладних витрат до відповідних видів продукції (робіт, послуг).

Калькулювання на основі діяльності дає змогу отримати точнішу інформацію про витрати, необхідну для прийняття як поточних, так і стратегічних рішень. Тому калькулювання на основі видів діяльності слід розглядати як складову управління на основі діяльності.

3.3. Облік прямих і непрямих витрат при калькулюванні собівартості продукції за повними витратами

До непрямих належать витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку економічно доцільним шляхом. Непрямі витрати ще називають накладними. Накладні витрати можна класифікувати за функціональними ознаками, наприклад на виробничі та

невиробничі. Невиробничі, у свою чергу, поділяються на адміністративні та збутові. Така класифікація дає змогу пов'язати витрати з конкретною одиницею продукції, якщо це виробничі накладні витрати і віднести до витрат періоду, якщо це адміністративні витрати або витрати на збут, рис. 3.11.

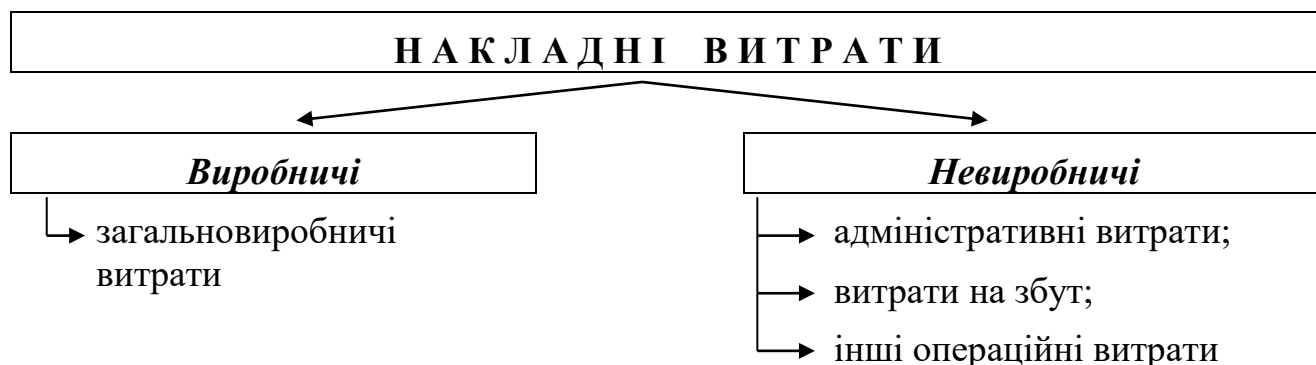


Рис. 3.11 Класифікація накладних витрат підприємства

Характерною особливістю непрямих витрат є неможливість або недоцільність (за співвідношенням «витрати – вигода») їх безпосереднього розподілу на конкретний носій витрат (вид продукції, робіт, послуг).

Неможливість розподілу непрямих витрат спонукає використовувати інші (непрямі) методи, які є значно складнішими, ніж прямий розподіл і призводять до одержання неточних результатів.

Загальновиробничі витрати – це витрати, які включаються до складу виробничих витрат підприємств і пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних виробництв. Розрізняють цехову і безцехову структуру управління. При цеховій структурі управління до загальновиробничих витрат належать витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання та витрати на організацію й управління виробництвом у розрізі кожного цеху основних і допоміжних виробництв за статтями. При безцеховій структурі управління до складу загальновиробничих витрат належать витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання та витрати на організацію й управління в цілому по підприємству.

Характерні особливості загальновиробничих витрат: формування на рівні виробничих та обслуговуючих підрозділів; планування за місцем їх виникнення; включення до їх складу різних елементів витрат; здійснення контролю на основі заздалегідь розроблених кошторисів; здійснення їх розподілу непрямим шляхом між готовою та незавершеною обробкою продукцією.

У практичній діяльності широко застосовуються різні методи розподілу непрямих витрат для визначення повної собівартості одиниці продукції, рис. 3.12.

Калькулювання собівартості одиниці продукції важливо здійснювати, якщо ціна реалізації продукції визначається на основі її собівартості. Крім того, якщо не відносити частину непрямих витрат на собівартість продукції, то це призведе до заниження ціни продажу, а в довгостроковому періоді - до

неможливості відшкодування всіх витрат що матиме негативні наслідки для фінансового стану підприємства.

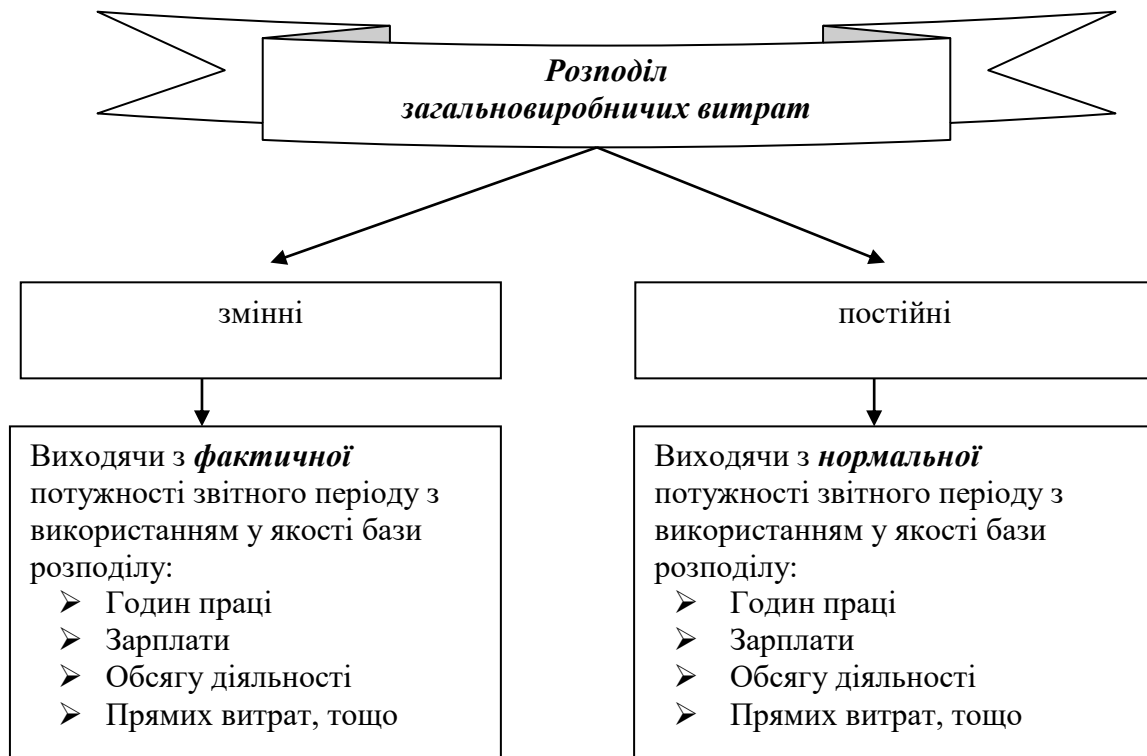


Рис. 3.12 Особливості розподілу загальновиробничих витрат

З іншого боку, використання повної собівартості для прийняття рішень щодо розширення ринків збуту призводить до помилкових висновків. Це стосується і прийняття рішень відносно оптимізації фінансового результату на підставі аналізу конкретної ситуації. Про ці та інші питання, пов'язані з прийняттям короткострокових рішень, йтиметься у наступних темах.

Модель розподілу витрат згідно з НП(С)БО зображена на рис. 3.13.

Прикладом загальновиробничих витрат є непряма заробітна плата працівників, не зайнятих безпосередньо процесом виробництва конкретного виду продукції. До них належить заробітна плата керівників структурних підрозділів, майстрів, прибиральниць.

Пряма заробітна плата та загальновиробничі витрати часто об'єднуються в окрему групу витрат, які називаються доданими витратами. Додані витрати можна охарактеризувати як виробничі витрати, необхідні для перетворення матеріальних витрат у готову продукцію.

Надзвичайно складною є проблема віднесення загальновиробничих витрат на об'єкти обліку (частково розглянуто в попередніх темах).

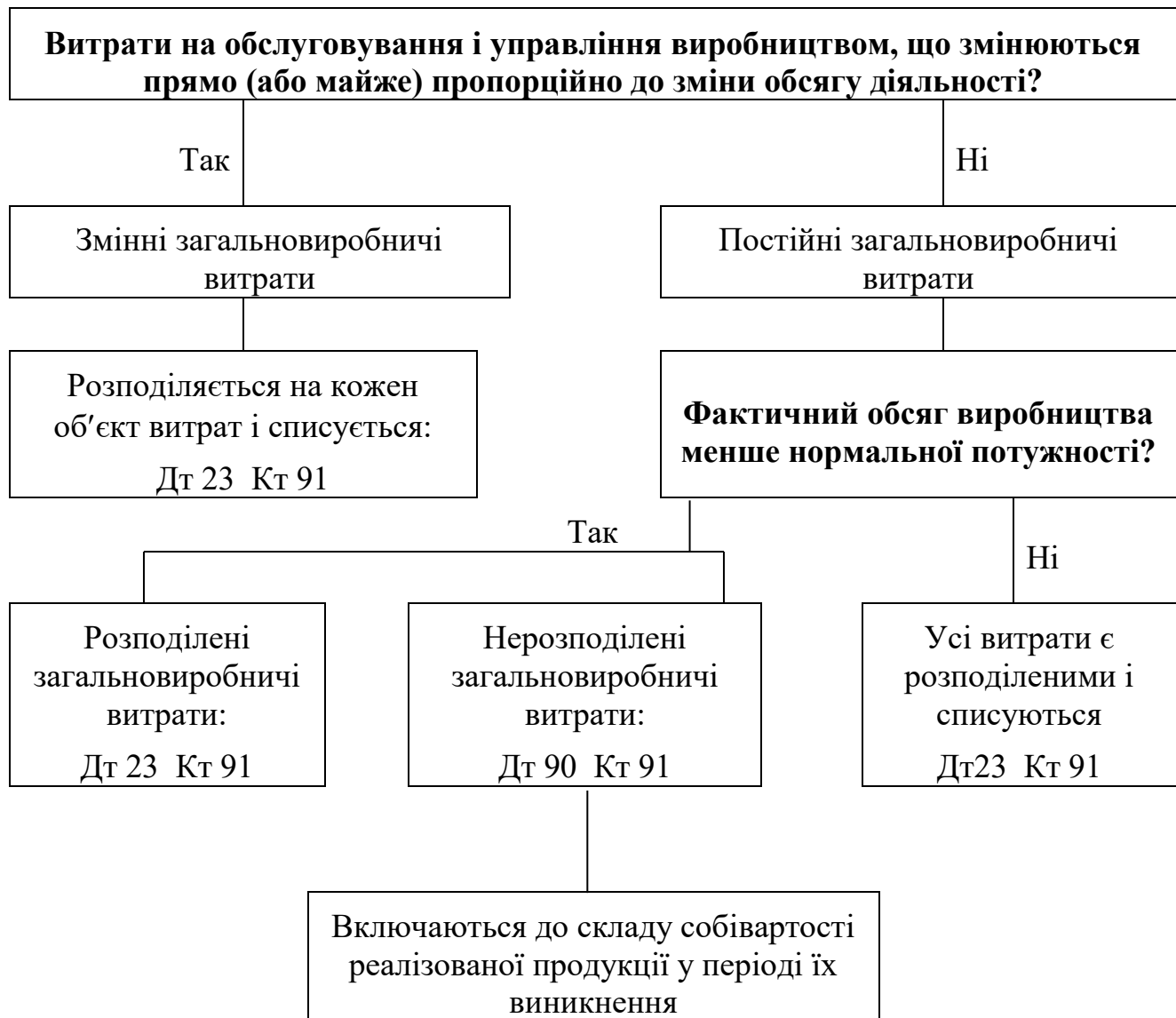


Рис. 3.13 Модель розподілу загальновиробничих витрат за НП(С)БО 16 «Витрати»

Процес розподілу загальновиробничих витрат здійснюється протягом трьох етапів:

- на першому етапі вибирається об'єкт витрат, тобто носій, на який відносять витрати;
- на другому етапі визначаються, відображаються та групуються витрати, які необхідно перерозподілити;
- на третьому етапі вибирається база розподілу, яка найбільше відповідає загальновиробничим витратам конкретного структурного підрозділу.

$$\text{Ставка розподілу накладних витрат} = \frac{\text{Сума накладних витрат}}{\text{Загальна величина бази їх розподілу}}$$

(3.1)

Для розподілу загальновиробничих витрат найпоширенішими є такі бази:

1) основна заробітна плата виробничих робітників. Вибір цієї бази розподілу зумовлений значною питомою вагою заробітної плати порівняно з іншими витратами і використовується на виробництвах із низьким рівнем механізації та автоматизації робіт;

2) людино-години, відпрацьовані виробничими робітниками. Використання цієї бази зумовлено простотою її використання та наявністю інформації в нарядах на виконання робіт;

3) машино-години. Використання цієї бази поширено на виробництвах з високою питомою вагою механізованих і автоматизованих робіт;

4) прямі витрати. Згідно з цією базою вважається, що непрямі втрати мають бути розподілені прямо пропорційно прямим витратам, тобто чим більше прямих витрат, тим більше непрямих витрат відносять на об'єкт;

5) прямі матеріальні витрати. Ця база поширена на виробництвах, де значну питому вагу займають матеріальні витрати, що характерно для матеріаломістких виробництв;

6) кошторисні (нормативні ставки). Ця ставка визначається на основі попередньо розробленого кошторису для загальновиробничих витрат (для підприємства в цілому або для окремого структурного підрозділу);

7) ринкові ціни. Вибір цієї бази зумовлений попитом на продукцію. Вважається, що чим вищі ціни, тим більшу частку загальновиробничих витрат слід відносити на цей продукт;

8) обсяг виробництва продукції. Ця база, на відміну від попередньої, орієтована не на ринок, а на виробництво. Крім того, вона може бути використана лише для видів продукції з приблизно однаковою трудомісткістю, що зменшує можливості її використання. При виборі бази розподілу має бути використаний принцип пропорційності. Це означає, що розподіл непрямих витрат і вибрана база для їх розподілу мають бути в пропорційній залежності.

Бази розподілу для однорідних статей накладних витрат представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Приклади баз розподілу для однорідних статей накладних витрат

<i>Сукупність витрат</i>	<i>Загальні витрати</i>	<i>База розподілу</i>
Пов'язані з працею	Управління персоналом	Кількість працюючих. Зарплата. Години праці
Пов'язані з автоматизацією	Амортизація обладнання. Страхування обладнання. Утримання обладнання	Балансова вартість. Кількість машин. Машино-години
Пов'язані з площею	Оренда будівлі. Страхування будівлі. Опалення і освітлення.	Площа, яку займає підрозділ
Пов'язані з послугами	Зберігання матеріалів. Облік. Непрямі матеріали Дієтична їжа	Кількість або вартість матеріалів. Кількість документів. Вартість прямих матеріалів. Кількість страв.

Загальновиробничі витрати можна класифікувати за такими основними групами:

- витрати на організацію та управління виробництвом;
- витрати на утримання й експлуатацію обладнання.

До кожної із наведених груп включаються витрати різного економічного змісту, тому для них слід вибрати адекватні економічно обґрунтовані бази розподілу. Загальновиробничі витрати розподіляють у порядку, встановленому обліковою політикою підприємства. Найчастіше їх розподіляють за видами продукції пропорційно витратам на оплату праці основних виробничих робітників, враховуючи витрати на утримання машин і обладнання.

При цьому загальновиробничі витрати, які відносять на роботи і послуги, що виконуються для інших цехів, визначають як загальний обсяг цих витрат та списують на витрати цехів – споживачів робіт і послуг.

До основних напрямів формування непрямих виробничих витрат можна віднести:

- виробничу діяльність – витрати, пов'язані з виробничою діяльністю, яка виникає у виробничих відділах, наприклад відділі контролю, обслуговуючих відділах;

- відділах ремонту основних засобів, відділам які займаються водопостачанням та водовідведенням, пов'язаних безпосередньо з процесом виробництва;

- діяльність окремих служб – витрати, пов'язані з функціонуванням служб, які займаються навантаженням, транспортуванням та розвантаженням матеріалів і продукції, а також відділу технічного контролю;

- витрати, пов'язані з експлуатацією будівель та управлінням виробництва, до яких належать заробітна плата апаратів управління виробництвом, а також місцеві податки, плата за світло, опалення, плата за оренду приміщення.

Процес розподілу непрямих витрат значно складніший, ніж процес віднесення прямих витрат на об'єкт обліку, рис. 3.14.

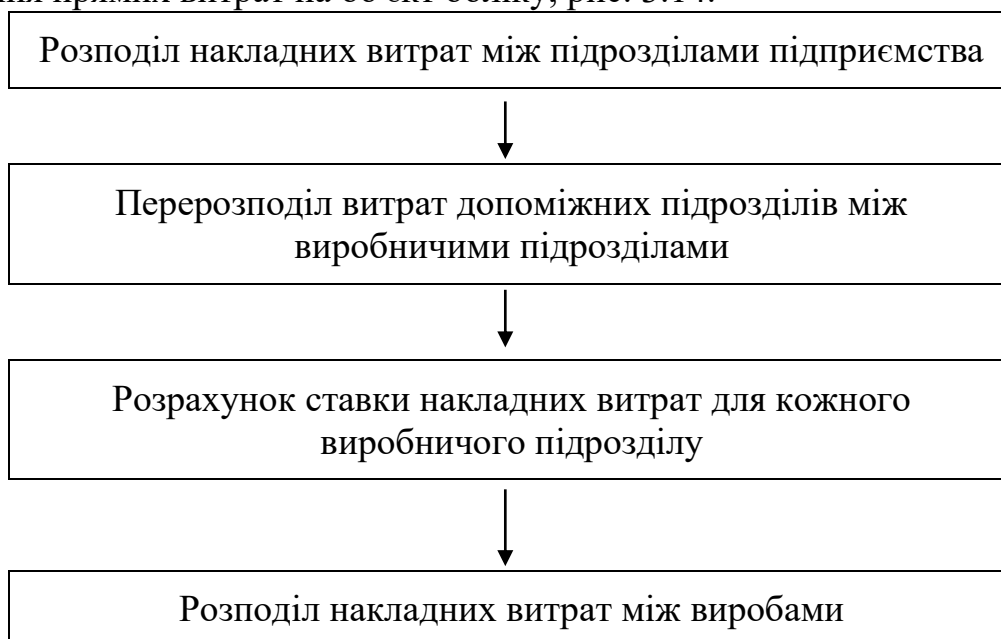


Рис. 3.14 Процес розподілу виробничих накладних витрат

Отже, з рис. 3.14, помітно, що розподіл накладних витрат є поетапним процесом. Він складається з таких основних етапів:

- перший: збирання й відображення накладних витрат на рахунках бухгалтерського обліку за статтями;
- другий: виділення центрів витрат і розподіл відповідальності за величину витрат між конкретними особами;
- третій: розподіл накладних витрат за центрами витрат;
- четвертий: розподіл витрат допоміжних цехів (центрів обслуговування) між виробничими центрами витрат;
- п'ятий: вибір бази розподілу та віднесення витрат виробничих центрів на види продукції.

Кожний з цих методів, окрім виконання контрольних функцій, повинен забезпечити дані для калькулювання собівартості продукції. З цією метою здійснюється зведений облік витрат виробництва.

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

До основних методів розподілу витрат обслуговуючих підрозділів належать: метод прямого розподілу; метод послідовного розподілу; метод взаємних послуг; метод одночасного розподілу.

Метод прямого розподілу – витрати обслуговуючих підрозділів списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів та взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не приймаються до уваги.

Метод послідовного розподілу – витрати кожного обслуговуючого підрозділу розпо-діляють послідовно щодо виробничих підрозділів та інших обслуговуючих підрозділів.

Метод взаємних послуг – передбачає повний розподіл взаємних послуг між обслуговуючими підрозділами шляхом додавання до витрат кожного підрозділу, який отримав послугу і вирахування з витрат того підрозділу, який надав послуги повної суми витрат. Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляються між виробничими підрозділами так само як і за методом прямого розподілу.

Метод одночасного розподілу – повторює попередній за виключенням того, що для розподілу взаємних послуг розв'язують систему рівнянь. Після того як визначена загальна сума накладних витрат кожного виробничого підрозділу можна розраховувати ставку розподілу накладних витрат підрозділу між виробами або замовленнями.

Застосування різних методів та баз розподілу витрат призводить до різних значень оцінки витрат основних виробництв та собівартості випущеної ними продукції. Різниця може бути досить суттєвою і збільшуватись зі збільшенням долі накладних витрат. Не існує ідеального методу та ідеальної бази розподілу накладних витрат, проте для кожного підприємства можна обрати найбільш коректний метод та базу розподілу з урахуванням його особливостей.

При виборі методів розподілу накладних витрат та баз їх розподілу слід враховувати мету, з якою здійснюється такий розподіл. Так, для бухгалтерських

цілей може бути застосований один метод та одна база розподілу, а з метою прийняття управлінського рішення – інші.

До обрання методу розподілу накладних витрат підприємство повинно підходити досить ретельно, особливо коли накладні витрати мають значні обсяги, адже неадекватний розподіл накладних витрат може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень.

Точний розподіл накладних витрат за видами продукції дозволяє якісніше планувати виробничу програму у частині асортименту та обсягів продукції, а також необхідні інвестиції в технологічну модернізацію, маючи на меті максимізацію прибутку підприємства.

Методику розподілу накладних витрат між різними видами продукції запропоновано удосконалити шляхом одночасного врахування декількох параметрів, за якими розподіляються накладні витрати. Цей підхід, на відміну від існуючих, дозволить більш коректно віднести ті або інші суми накладних витрат до різних видів продукції.

Приклади розв'язування задач

Задача 3.1.

У звітному періоді підприємство виготовляло два види продукції А та Б, при цьому мало показники діяльності, інформація про які подана в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Інформація про основні показники діяльності підприємства
у звітному періоді

Показник	Сума
Використано годин прямої праці, з них, год.:	40 000
— продукт А	30 000
— продукт Б	10 000
Фактичні загальновиробничі витрати, з них, грн:	420 000
— змінні	170 000
— постійні	250 000
Планові загальновиробничі витрати, з них, грн;	442 000
— змінні	190 000
— постійні	252 000
Планові години праці виробничих робітників, задіяних у виготовленні продуктів А та Б, год.	42 000
Собівартість готової продукції у звітному періоді, грн	2 000 000

Підприємство розподіляє свої накладні витрати відповідно до годин прямої праці виробничих робітників. Залишки незавершеного виробництва та запаси готової продукції на початок і кінець звітного періоду відсутні.

Визначити:

- 1) розподілені виробничі накладні витрати;
- 2) нерозподілені накладні витрати;
- 3) вплив на собівартість реалізованої продукції нерозподілених накладних витрат.

Розв'язок:

1. Визначаємо нормативну ставку розподілу постійних накладних витрат. Для цього скористаємося формулою:

Нормативна ставка постійних НВ = Планові (нормативні) постійні накладні витрати/Планова (нормативна) база розподілу

За умовою даного прикладу ставка дорівнюватиме 6 грн/год (25 200 : 42 000).

2. Визначаємо розподілені постійні накладні витрати. Для цього помножимо нормативну ставку розподілу постійних накладних витрат на фактично досягнутий рівень бази розподілу. В нашому прикладі в ролі бази розподілу виступають години прямої праці виробничих робітників, що становлять 40 000 год. Тому розподілені постійні накладні витрати складуть 240 000 грн (6 x 40 000).

3. Обчислюємо нерозподілені постійні накладні витрати як різницю між фактичними постійними накладними витратами та розподіленими постійними накладними витратами. У нашому прикладі вони становлять 10 000 грн (250 000 - 240 000).

4. Розподіляємо змінні накладні витрати між окремими продуктами. Оскільки всі вони вважаються розподіленими, то достатньо визначити фактичну ставку їх розподілу, скориставшись формулою:

Фактична ставка змінних НВ = Фактичні змінні накладні витрати/Фактична база розподілу і розмежувати змінні накладні витрати відповідно до фактично використаних годин прямої праці кожним з продуктів.

Отже, фактична ставка розподілу змінних накладних витрат становить 4,25 грн/год (170 000 : 40 000). Змінні накладні витрати віднесені на:

- продукт А становлять 127 500 грн (30 000 * 4,25);
- продукт Б становлять 42 500 грн (10 000 * 4,25).

5. Розподіляємо постійні накладні витрати між окремими продуктами, скориставшись нормативною ставкою розподілу, визначеною в пункті 1. Таким чином, постійні накладні витрати віднесені на:

- продукт А складають 180 000 грн (30 000 * 6);
- продукт Б складають 60 000 грн (10 000 * 6).

6. Встановлюємо вплив нерозподілених накладних витрат на собівартість реалізованої продукції.

Оскільки у нашому прикладі відсутні залишки готової продукції на початок та кінець звітного періоду, то можемо вважати, що собівартість готової продукції ідентична собівартості реалізованої продукції, за виключенням впливу на неї нерозподілених накладних витрат, що призведуть до її збільшення. Таким чином, собівартість реалізованої продукції дорівнює 2 010 000 грн (2 000 000+10000).

Практичні завдання:

Задача 3.2.

- 1) Провести калькулювання повних затрат;
- 2) Окремо провести калькулювання змінних затрат;
- 3) Визначити вплив системи калькулювання затрат на фінансові результати діяльності підприємства і структуру його звітності.

Вихідні дані:

Діяльність підприємства «Свितязь» за I квартал 2022 року характеризується даними, що наведені в табл. 1.1.

Таблиця 3.4

№ з/п	Показники	Місяць		
		1	2	3
1.	Виробництво одиниць	3000	3000	3000
2.	Реалізовано одиниць	3000	2500	3500
3.	Ціна за одиницю, грн.	50	50	50
4.	Змінні затрати на одиницю, грн.			
	- виробничі	25	25	25
	- на управління та збут	10	10	10
5.	Постійні затрати, грн.			
	- виробничі	21000	21000	21000
	- на управління та збут	12000	12000	12000

Необхідно заповнити Управлінську звітність.

Управлінський звіт про прибуток
(Система калькулювання повних витрат)

№ з/п	Показники	Місяць		
		1	2	3
1.	Чистий дохід від реалізації			
2.	Собівартість реалізованої продукції			
3.	Валовий прибуток			
4.	Операційні затрати (управління та збут)			
5.	Операційний прибуток			

Примітка. Різниця прибутку = зміна величини запасів готової продукції * бюджетну ставку розподілу постійних затрат

Тести:

1. Система калькулювання продукції на основі групування витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва це:

- а) калькулювання за характером виробництва
- б) калькулювання по процесах
- в) калькулювання повних витрат
- г) калькулювання стандартних витрат

2. При попроцесному калькулювання витрати збираються за такими методами:

- а) простий, попередільний
- б) розподіл витрат, контроль витрат
- в) маржинальний, прямий
- г) напівбабрикатний, безнапівбабрикатний

3. Простий (однопроцесний) метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції використовують в галузях:

- а) які визначають собівартість кожного напівфабрикату, обов'язково використовують при реалізації напівфабрикатів
- б) які мають не більше двох калькуляційних об'єктів, відсутнє незавершене виробництво
- в) які витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів обліковують по цехах в розрізі статей витрат
- г) які рух напівфабрикатів між підрозділами підприємства на рахунках не відображають

4. Калькуляція собівартості складається на:

- а) готову продукцію
- б) напівбабрикат

- в) готову продукцію та напівфабрикат
- г) продукцію кожного переділу

5. До принципів напівфабрикатного методу належить:

- а) вартість сировини включають тільки в собівартість першого напівфабрикату, прямі витрати по виробництву включають в собівартість кожного напівфабрикату
- б) визначення собівартості кожного напівфабрикату, обов'язкове використання при реалізації напівфабрикатів
- в) собівартість проміжних напівфабрикатів не визначають, рух напівфабрикатів між підрозділами підприємства на рахунках не відображають
- г) собівартість готової продукції дорівнює сумі витрат по всіх переділах

6. Калькулювання по замовленнях являє собою:

- а) система калькулювання продукції на основі обліку витрат по кожному індивідуальному виробу або окремій партії виробів
- б) заявка клієнта на певну кількість спеціально створених або виготовлених для нього виробів
- в) частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятись в наступний переділ або реалізуватись на сторону
- г) система калькулювання продукції на основі групування витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва

7. Калькулювання по процесах – це система калькулювання продукції

- а) що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятись в наступний переділ або реалізуватись на сторону
- б) на основі обліку витрат по кожному індивідуальному виробу або окремій партії виробів
- в) що передбачає спочатку 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
- г) на основі групування витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва

8. Метод калькулювання, що передбачає спочатку 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 називають:

- а) Калькулювання по процесах
- б) Калькулювання на основі діяльності
- в) Калькулювання по замовленнях
- г) Калькуляція собівартості

9. На скільки груп поділяють операції для здійснення калькулювання ?

- а) 4

- б) 5
- в) 8
- г) 2

10. Який фактор витрат буде в обробці сировини?

- а) кількість продукції
- б) людино-години
- в) машино-години
- г) кількість технічних стадій

11. Скільки стадій має традиційна система калькулювання?

- а) 4
- б) 3
- в) 5
- г) 2

12. Які стадії відносять до системи калькулювання на основі діяльності?

- а) визначення собівартість кожного напівфабрикату, обов'язкове використання при реалізації напівфабрикатів
- б) віднесення накладних витрат до виробничих підрозділів, розподіл накладних витрат між виробами
- в) групування накладних витрат в однорідні сукупності за факторами, включення накладних витрат до собівартості виробів
- г) вартість сировини включають тільки в собівартість першого напівфабрикату, собівартість проміжних напівфабрикатів не визначають

13. Собівартість одиниці продукції розраховують за формулою:

а)

$$\frac{\text{Сума всіх витрат}}{\text{Об'єм валової продукції}}$$

б)

$$\frac{\text{Сума постійних витрат}}{\text{Об'єм валової продукції}}$$

в)

$$\frac{\text{Сума змінних витрат}}{\text{Об'єм валової продукції}}$$

г)

$$\frac{\text{Сума загальновиробничих витрат}}{\text{Об'єм валової продукції}}$$

14. Частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятися в наступний переділ або реалізуватися на сторону це:

- а) період
- б) замовлення
- в) калькулювання

г) переділ

15. Який заключний етап обліку витрат в умовах калькулювання за замовленнями?

- а) звітна калькуляція
- б) відомість обліку витрат на замовлення
- в) виробниче замовлення
- г) договір

Питання для самоконтролю

1. Які види собівартості Ви знаєте?
2. Що таке калькулювання? Для чого його здійснюють?
3. Які види калькуляцій Ви знаєте?
4. Що таке елемент витрат?
5. Що є об'єктом калькулювання?
6. Що є об'єктом витрат?
7. Що таке калькуляційна одиниця?
8. Які принципи калькулювання Ви знаєте?
9. Які методи обліку витрат Ви знаєте?
10. Які статті калькуляції Ви знаєте?
11. Які способи калькулювання Ви знаєте?
12. Які методи розподілу накладних витрат Ви знаєте?

Розділ 4

ТЕМА 4. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

- 4.1. Характеристика системи «директ-костинг».
- 4.2. Простий «директ-костинг».
- 4.3. Розвинутий «директ-костинг».
- 4.4. Переваги та недоліки «директ-костингу».

4.1. Характеристика системи «директ-костинг»

Систему «директ-костинг» запровадив 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 трансформувалася 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). Усі ці терміни характеризують сутність директ-костингу, що полягає у поділі витрат на змінні та постійні, і відповідно у визначенні собівартості продукції через калькулювання лише змінних витрат.

«Директ-костинг» - це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місяцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень. 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 багатоспунінчатої побудови Звіту про фінансові результати з метою аналізу внеску у покриття постійних витрат та отримання прибутку окремих сегментів діяльності.

Якщо традиційний підхід до методів обліку витрат, який розглядався у темі 3 був спрямований на удосконалення калькулювання та контроль витрат за окремими видами готової продукції, то ринковий підхід до методів обліку основну увагу зосереджує на забезпеченні у кожному звітному періоді контролю за розміром витрат, обсягом готової продукції та результатом від її реалізації, тобто здійснюється ланцюгова залежність: витрати – випуск – результат.

Калькулювання собівартості продукції за цими методами здійснюється на рівні прямих (змінних) витрат, а постійні витрати розглядаються як єдине ціле і не відносяться на конкретний вид продукції, а включаються до фінансового результату в період їх виникнення. Відповідно залишки незавершеного виробництва оцінюються лише за змінними витратами. Порівняльна характеристика калькулювання собівартості продукції за повними і змінними витратами наведена на рис. 4.1., 4.2.

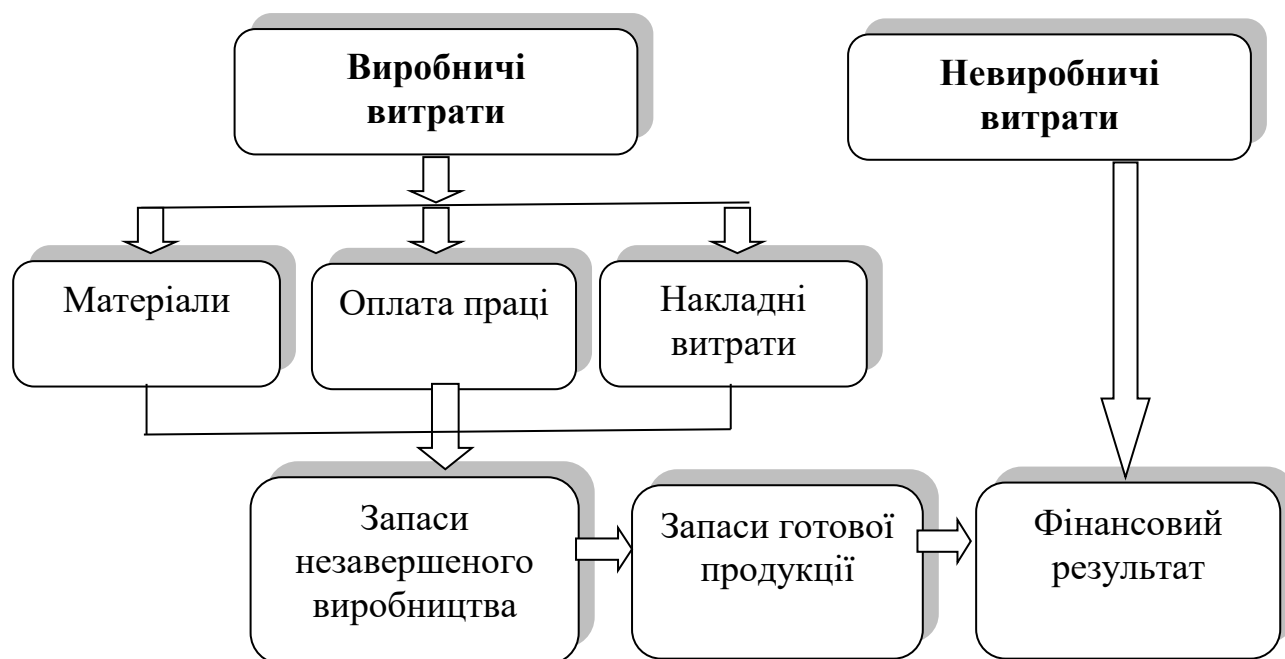


Рис. 4.1. Характеристика системи обліку і калькулювання за повними витратами

Що ж стосується поняття «директ-костинг» як обліку прямих витрат, то воно виникло не випадково. На ранніх стадіях практичного застосування цього методу у собівартість продукції включалися лише прямі виробничі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансовий результат.

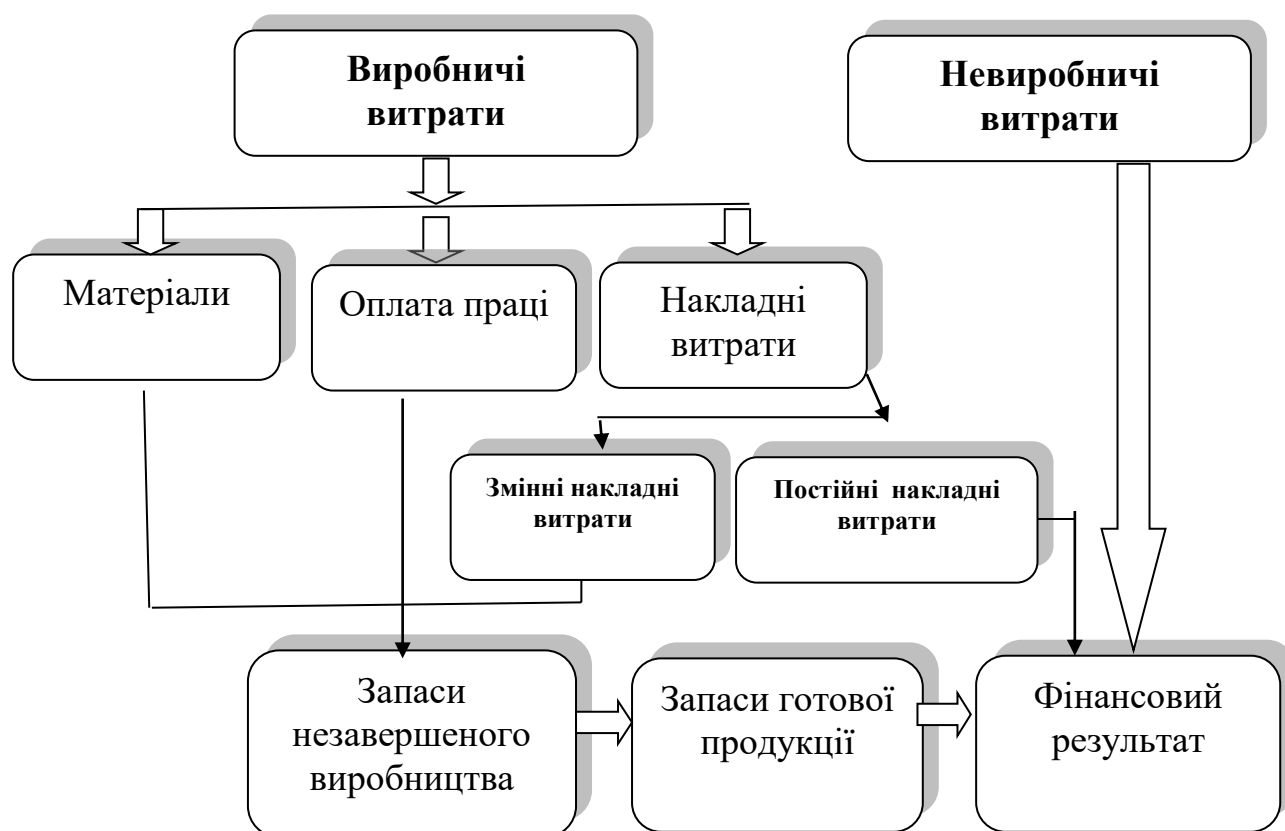


Рис.4.2. Характеристика системи обліку і калькулювання за неповними витратами

Як наслідок, загальна сума змінних витрат співпадала із сумою прямих витрат, що й знайшло відображення у назві методу.

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.

Оскільки на пізніших стадіях розвитку директ-костинг почав передбачати облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, то спостерігається деяка умовність цієї назви. Визначивши основні ідеї директ-костингу, необхідно перейти до вивчення його варіантів.

Метод (система) директ-костинг має два варіанти:

- *простий директ-костинг*, заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні витрати;

- *розвинутий директ-костинг*, при застосуванні якого до собівартості разом із змінними витратами включаються також прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

4.2. Простий «директ-костинг»

Виникнення простого директ-костингу було пов'язано з негативними наслідками розподілу постійних витрат між виробами (не завжди можна було правильно обрати базу розподілу). Нова концепція управлінського обліку дозволила розподілити витрати на постійні та змінні, що дало можливість подолати дві проблеми:

- ✓ усунути вплив зміни обсягу виробництва на собівартість продукції;
- ✓ вибір продукту до виробництва визначається не різницею між ціною та повною собівартістю, а тією частиною постійних витрат, яку він відшкодовує.

Простий директ-костинг базується на таких принципах:

- ✓ витрати розподіляються на постійні та змінні;
- ✓ собівартість продукції обчислюється лише за змінними витратами;
- ✓ визначається маржа зі змінної собівартості (маржинальний дохід) як різниця ціни реалізації та змінної собівартості.

Використання методу (системи) директ-костинг усуває необхідність розподілу накладних витрат, розширює аналітичні можливості обліку, спостерігається процес тісної інтеграції обліку й аналізу. Недаремно систему директ-костинг називають ще «системою управління собівартістю» або «системою управління підприємством», чим підкреслюється єдність обліку, аналізу і прийняття управлінських рішень.

Отже, основними рисами простого директ-костингу є:

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

По-друге - використання показника маржинального доходу.

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

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Обсяг продажу} - \text{Змінні витрати} \quad (4.1)$$

Даний показник відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку підприємства.

Звіти про фінансові результати (Звіти про сукупний дохід), що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній – чистий дохід (французька модель).

Французька модель визначення чистого результату:

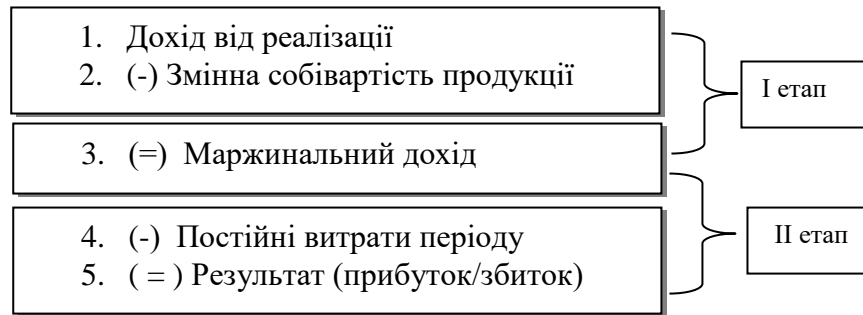


Рис.4.3. Французька модель визначення чистого результату

Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, тоді звіт буде тривірневим. У цьому разі на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами.

Американська модель визначення чистого результату:

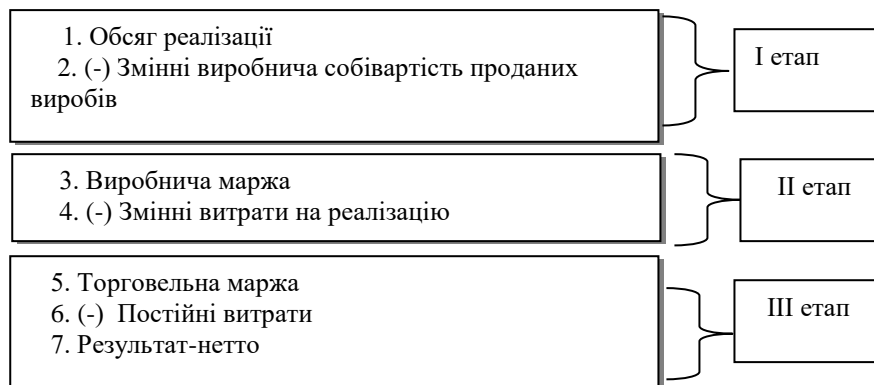


Рис.4.4. Американська модель визначення чистого результату

На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству. На третьому етапі шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат визначають чистий прибуток (американська модель).

По-третє, облік і звітність організуються так, що виникає можливість регулярного контролю даних за такою схемою: Витрати – Обсяг виробництва – Прибуток (рис. 4.3).

4.3. Розвинутий «директ-костинг»

Відмінність розвинутого «директ-костингу» від простого в тому, що модель «витрати-випуск» стала діяти не тільки в центрах відповідальності на самому підприємстві, а й за його межами, що викликало необхідність

визначення фінансових результатів (маржа, маржа) за сегментами діяльності, тобто в маркетинговому аспекті.

Розвинутий «директ-костинг» – за якого в собівартість по ряд із змінними витратами включаються і прямі постійні витрати з виробництва та реалізації продукції.

Впровадження розвинутого «директ-костинг» призвело до відображення в обліку декількох видів маржі і полумаржі, оскільки в ньому використовували пірамідальну систему обліку загального (сукупного) результату діяльності. В основі пірамідальної системи лежить ієрархія сегментів, які розташовані послідовно за наростаючою. Така система може бути побудована за виробничою, реалізаційною або іншими ознаками.

Основні новації розвинутого «директ-костингу»:

- ✓ поява категорії специфічних прямих постійних витрат і системи напівмаржі і регулювання на цій основі обсягів виробництва та реалізації, собівартості, цін;
- ✓ обчислення результатів (маржі) за зовнішніми сегментами (що знаходиться за межами підприємства), тобто використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку;
- ✓ пірамідна (ступінчаста) система калькулювання на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати.

Використання різних методів обліку витрат впливає не тільки на величину собівартості продукції, а й на форму звіту про прибутки і збитки.

Суть ускладненого варіанту директ-костингу полягає в тому, що суми покриття різних об'єктів калькулювання (вид продукції, продуктова група, підрозділ, підприємство) порівнюються з постійними затратами, які можна прямо віднести до даних об'єктів калькулювання. Тобто формується певна ієрархія об'єктів затрат.

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. Крім того, якщо виникатиме необхідність оцінки в умовах наявності обмежувальних чинників (І), можна буде скористатися коефіцієнтом маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника (/гш), визначеного за формулою:

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Одиницю обмежувального чинника}} \quad (4.2)$$

Рішення щодо виробництва найрентабельніших сегментів приймається на основі абсолютної та відносної суми маржинального доходу.

4.4. Переваги та недоліки «директ-костингу»

З позиції порядку включення витрат до собівартості продукції усі методи обліку витрат і калькулювання можна розділити на два види: калькуляція

собівартості продукції з повним розподілом витрат – «абзорпшен-костинг»; калькуляція собівартості продукції за змінними витратами – «директ-костинг».

Абзорпшен-костинг – це метод калькулювання собівартості продукції з розподілом всіх витрат між реалізованою продукцією та залишками товарів.

Директ-костинг – це метод обліку собівартості продукції, який ґрунтується на поділі загальних витрат підприємства на постійні, які не залежать від кількості продукції, виробленої за одиницю часу, прямо пов'язані з кількістю продукції, виробленої за одиницю часу. На даний момент цей метод обліку витрат широко застосовують майже у всіх економічно розвинених державах, так в США дану систему вважають базовою, її застосовують в 31% досліджених підприємствах, у Великобританії у 52%, в Канаді 48%, Швеції 42%, Японії 31%

Принципова різниця систем калькулювання повних і змінних витрат полягає в ставленні до постійних виробничих накладних витрат:

1) при калькулюванні повної виробничої собівартості (абзорпшен-костинг) до її складу включають усі виробничі накладні витрати (постійні і змінні) і розподіляють їх між окремими виробами реалізованої готової продукції, залишками незавершеного виробництва та готової продукції на складі;

2) при калькулюванні змінних витрат (директ-костинг) постійні виробничі накладні витрати розглядають як витрати періоду і списують їх за рахунок фінансового результату звітного періоду, тому в собівартість готової продукції та незавершеного виробництва вони не включаються.

Саме метод директ-костинг дозволяє в системному порядку визначати маржинальний дохід, за рахунок якого покриваються всі постійні витрати, а також створюється прибуток. При калькулюванні змінних витрат собівартість одиниці продукції буде меншою на суму нерозподілених постійних виробничих витрат, а отже, буде занижена вартість запасів готової продукції та незавершеного виробництва [1].

Отже, при цьому будуть занижені витрати періоду, і сума прибутку при цьому буде занижена. Величина операційного прибутку буде розрахована рівній по методам «абзорпшен-костинг» та «директкостинг» тільки в одному випадку - коли у підприємства запаси на складі будуть нульовими, тобто - вся вироблена продукція буде реалізована.

Також, слід наголосити на тому, що кожна з цих організацій має свої певні переваги та недоліки. До **переваг системи «абзорпшен-костинг»** слід віднести:

- 1) відсутність класифікації витрат на постійні і змінні;
- 2) можливість використання з метою фінансового обліку і складання зовнішньої звітності;
- 3) відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, але і постійних накладних витрат;
- 4) дозволяє уникати внесення в звітність фіктивних збитків.

У табл. 4.1. узагальнено переваги системи «директ-костинг» визначена колом науковців.

Таблиця 4.1

Переваги системи «директ-костинг» визначені науковцями

№ п/п	П.І.П. науковця	Переваги методу
1	2	3
1	Л.В. Нападовська	1. Простота розрахунків та досягнення об'єктивності даних процесу калькулювання собівартості продукції; 2. Можливість визначення мінімальної ціни в короткостроковому періоді; 3. Значне розширення інформаційної бази для прийняття рішень.
2	Г.О. Партин А. Г. Загородній	1. Інформацію щодо собівартості продукції та маржинального доходу, необхідну для планування, можна отримати з поточного обліку та звітності; 2. Процес калькулювання собівартості продукції не вимагає розподілу постійних загальновиробничих витрат; 3. Величина маржинального доходу прямо залежить від обсягів реалізації продукції; 4. Звіти про фінансові результати сформовані за системою змінних витрат більшою мірою, ніж за системою повних витрат, відповідають вимогам інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.
3	К. Друрі	1. Калькуляція собівартості за змінними витратами забезпечує більш корисну для прийняття рішень інформацію; 2. Позбавляє прибуток від впливу змін запасів. 3. Можливість швидкого переорієнтування виробництва у зв'язку із змінами умов ринку.
4	Т.П. Карпова	1. Можливість визначення мінімальної ціни в короткостроковому періоді; 2. Визначення найбільш рентабельних видів продукції; 3. Витрати не накопичуються в неліквідних запасах, таким чином вони своєчасно покриваються за рахунок реалізації продукції.
5	О.Є.Власова	1. Встановлення зв'язку між рентабельністю кожного виду продукції та результатом діяльності підприємства в цілому, що орієнтує на випуск більш вигідної для підприємства продукції. 2. Дотримання зв'язку калькуляції з аналізом беззбитковості виробництва, який дає можливість досягти оптимального співвідношення обсягу та прибутку. 3. Стимулювання скорочення постійних витрат, що сприяє збільшенню чистого прибутку.
6	В.М. Домбровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова	1. Забезпечення кориснішої інформації при прийнятті управлінських рішень. 2. Оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє стимулюванню продуктивності різних сегментів бізнесу. 3. Надання важливої інформації для управління витратами на основі аналізу поведінки постійних і змінних витрат.

До основних **недоліків системи «абзорпшен-костинг»** відносять:

- 1) умовний характер розподілу накладних витрат;
- 2) визначення фактичної собівартості продукції можливо тільки в кінці періоду;
- 3) ускладнення облікових і розрахункових процедур;
- 4) включення в собівартість продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом.

Що стосується **переваг методу «директ-костинг»**, так це:

1) можливість повного концентрування уваги на зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих виробках, виявляти види виробів з більшою рентабельністю, щоб перейти в основному на їх випуск;

2) спрощення та точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних витрат;

3) визначення собівартості продукції на основі змінних витрат дозволяє спростити нормування, планування, облік і контроль;

4) система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво у відповідь на зміну умов ринку.

Українські науковці, також виділяють і недоліки системи «директ-костинг», результати дослідження узагальнено в табл.4.2.

Таблиця 4.2

Недоліки системи «директ-костинг» визначені науковцями

№ п/п	П.І.П. науковця	Переваги методу
1	2	3
1	О.Є. Власова	1. Не завжди поділ витрат на постійні та змінні відповідає дійсності; 2. Невідповідність загальноприйнятим принципам складання фінансової звітності України.
2	Г.О. Партин, А.Г. Загородній	1. Звітність не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової та податкової звітності; 2. Для розподілу витрат на змінні та постійні потрібні додаткові розрахунки, які не завжди є точними й вимагають додаткових витрат; 3. Прийняття стратегічних рішень вимагає інформації щодо повних витрат підприємства.
3	Л.В. Нападівська	1. Неможливість точно оцінити непрямі витрати, спожиті в процесі виробництва продукції; 2. Неможливість спостереження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого продукту; 3. Невідповідність податковій системі України

Недоліками «директ-костинг» вважають:

1) труднощі при класифікації витрат на постійні і змінні;

2) не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування;

3) при переході від системи повного розподілу витрат до системи «директ-костинг» виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток. При виборі тієї чи іншої системи калькулювання необхідно врахувати, що «абзорпшен-костинг» актуальний в разі, коли підприємство бере участь в ціновій конкуренції, або коли ціна продукції прив'язана до повних витрат, як це є на підприємствах з позамовною системою виробництва продукції, «директ-костинг» при ухваленні рішення про збільшення або зменшення обсягів виробництва того або іншого виду продукції.

Отже, метод «директ-костинг» має як недоліки, так і переваги, але застосування цього методу на практиці забезпечить: визначення нижньої межі ціни продукції або замовлення, дасть змогу зробити порівняльний аналіз прибутковості різних видів продукції, визначити оптимальну програму випуску

й реалізації продукції, зробити вибір між власним виробництвом продукції або послуг і їхньою закупівлею ззовні, визначити оптимальні з економічної точки зору технології виробництва, визначити точки беззбитковості й запасу міцності підприємства, що в свою чергу забезпечить ефективну та прибуткову діяльність підприємства. Тобто, ця система обліку забезпечує можливість швидкого переорієнтування виробництва у зв'язку із змінами умов ринку.

Приклади розв'язування задач

Задача 4.1.

По підприємству «Мрія» є такі показники: виручка від реалізації складає 15000 тис.грн, змінні витрати 13000 тис.грн., постійні витрати 1020 тис. грн.

Необхідно:

Визначити суми покриття на основі простого «Директ-костингу», результати оформити в таблиці.

Розв'язок:

Визначаємо результат діяльності підприємства «Мрія» за простим методом «Директ-костинг». Результати оформлюємо в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

№ п/п	Показник	Сума (тис.грн.)
1	2	3
1	Виручка від реалізації	15000
2	Змінні витрати	13000
3	Сума покриття (1-2)	2000
4	Постійні витрати	1020
5	Результат - прибуток	980

Задача 4.2.

Підприємство «Лідер» працює за такими сегментами діяльності, як А, Б, С. Є наступна інформація про результати діяльності та прямі змінні витрати по сегментах:

А – виручка від реалізації 25000 грн., прямі змінні витрати 18 000 грн.;

Б - виручка від реалізації 30000 грн., прямі змінні витрати 25000 грн.;

С – виручка від реалізації 50000 грн., прямі змінні витрати 18 000 грн.

Необхідно:

Визначити маржинальний дохід та коефіцієнти маржинального доходу по сегментах А.Б.С, постійні витрати та фінансовий результат діяльності підприємства «Лідер» використовуючи метод простого «директ-костингу».

Розв'язок:

В табл.4.4. визначаємо показники та фінансовий результат діяльності підприємства «Лідер» за методом простого «Директ- констингу»

Таблиця 4.4

Розрахунок фінансового результату (простий директ-костинг) (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

Задача 4.2.

Підприємство «Коспос» працює за такими сегментами діяльності, як А, Б, С. Є наступна інформація про виручку від реалізації, змінні витрати (прямі) та прямі постійні витрати по сегментах:

А – виручка від реалізації 10000 грн., змінні витрати (прямі) 13 000 грн., прямі постійні витрати 1000 грн;

Б - виручка від реалізації 13000 грн., змінні витрати (прямі) 500 грн., прямі постійні витрати 6000 грн;

С – виручка від реалізації 1000 грн., змінні витрати (прямі) 500 грн., прямі постійні витрати 200 грн.

Необхідно:

Визначити маржинальний дохід 1, маржинальний дохід (напівмаржа) 2, коефіцієнти маржинального доходу 2 по сегментах А.Б.С, загальні постійні витрати та фінансовий результат діяльності підприємства «Коспос» використовуючи метод розвинутого «директ-костингу».

Розв'язок:

В табл.4.5. визначаємо показники та фінансовий результат діяльності підприємства «Лідер» за методом простого «директ- констингу»

Таблиця 4.5

**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	500	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

Висновок. 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.

Практичні завдання

Задача 4.5

Необхідно навести в табл. 4.6. порівняльні характеристики систем «абзорпшен-костинг» та «директ-костинг».

Таблиця 4.6

**Порівняльна характеристика систем «абзорпшен-костинг»
та «директ-костинг»**

Трудомісткість	Система	Система
	«абзорпшенкостинг» Система «директкостинг»	«абзорпшенкостинг» Система «директкостинг»
Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)		
Формування витрат періоду		
Бюджетування		
Аналіз факторів, які впливають на зміну кінцевого результату діяльності		
Можливість визнання точки безбитковості та		

Задача 4.6

Необхідно сформувати «Звіт про прибутки та збитки» при різних системах обліку витрат на виробництво та калькулювання продукції, використовуючи вихідну інформацію, що наведена в таблиці 4.7.

Таблиця 4.7

Інформація про діяльність підприємства «МРІЯ» за 2022 рік

№ п/п	Показник	Сума (тис.грн.)
1	Плановий випуск продукції, одиниць	20 000
2	Випуск продукції, одиниць	18 000
3	Реалізовано, одиниць	17300
4	Залишок готової продукції на початок, одиниць	700
5	Відпускна ціна за одиницю, грн	2500
6	Змінні виробничі витрати на одиницю, грн.:	
7	- основні матеріали	550
8	- заробітна плата основного виробничого персоналу	150
9	- змінні виробничі накладні витрати	54
10	Змінні витрати на збут на одиницю, грн.	25
11	Постійні витрати на збут, грн.	45
12	Постійні виробничі накладні витрати, грн.	29

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) при системі «директ-костинг» наведено в табл. 4.8

Таблиця 4.8

Звіт про прибутки і збитки («директ-костинг»), (тис.грн.)

№ п/п	Показник	Сума (тис.грн.)
1	Дохід від реалізації	
2	Залишок продукції на початок	
3	Вироблено	
4	Залишок готової продукції на кінець	
5	Собівартість реалізованої продукції	
6	Змінні витрати на збут	
7	Всього змінних витрат:	
8	Маржинальний дохід	
9	Постійні виробничі накладні витрати	
10	Постійні витрати на збут	
11	Всього постійних витрат:	
12	Операційний прибуток	

В табл.4.9. наведіть звіт про прибутки та збитки складений за системою «абзорпшен-костинг».

Таблиця 4.9

Звіт про прибутки і збитки («абзорпшен-костинг»), (тис.грн.)

№ п/п	Показник	Сума (тис.грн.)
1	Дохід від реалізації	
2	Залишок продукції на початок	
3	Вироблено	
4	Залишок готової продукції на кінець	
5	Собівартість реалізованої продукції	
6	Коригування по постійних виробничих накладних витратах	
7	Відкоригована собівартість реалізованої продукції	
8	Валовий прибуток	
9	Змінні витрати на збут	
10	Постійні витрати на збут	
11	Всього операційні витрати:	
12	Операційний прибуток	
* недорозподілені постійні виробничі накладні витрати додаються до собівартості реалізованої продукції		

Тести

1. Об'єкт обліку витрат при застосуванні позамовного методу обліку витрат і калькулювання:

1. окреме замовлення;
2. окремий вид продукції;
3. окремий переділ виробництва;
4. група однорідних видів продукції.

2. Об'єкт обліку витрат при застосуванні попередільного методу обліку витрат і калькулювання:

1. окреме замовлення
2. окремий вид продукції;
3. окремий переділ виробництва;
4. група однорідних видів продукції.

3. Основною метою обліку нормативних витрат є:

1. визначення точки беззбитковості;
2. точніший розподіл фактичних витрат;
3. контроль витрат і управління ними;
4. визначення нормативної собівартості готової продукції.

4. У системі обліку нормативних витрат за методом стандарт-кост усі записи на рахунках запасів і витрат ведуться:

1. тільки за нормативами;
2. за нормативами, відхиленнями і разом (фактично);
3. тільки за фактичними витратами;
4. за фактичними витратами і відхиленнями від них.

5. Відхилення від норм за ціною основних матеріалів визначається як добуток від множення:

1. (фактична ціна – нормативна ціна)*фактична кількість витраченого матеріалу;
2. (фактична кількість – нормативна кількість матеріалу)*нормативна ціна;
3. (фактична ціна – нормативна ціна)*кількість матеріалу за нормою;
4. (фактична кількість – нормативна кількість матеріалу)*фактична ціна.

6. Визначення «директ костингу це:

1. витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат);
2. витрати, що змінюються ступінчасто при зміні обсягу діяльності.
3. це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.
4. це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

7. Реалістично визначені наперед витрати прямих матеріалів, прямої праці та загальновиробничих витрат на одиницю продукції відомі як:

1. змінні витрати;
2. постійні витрати;
3. нормативні витрати;
4. періодичні витрати.

8. Маржинальний дохід – це:

1. виручка (дохід від продажу товарів, послуг);
2. різниця між виручкою і сумою змінних витрат;
3. різниця між виручкою і сумою постійних витрат;
4. різниця між виручкою і загальною сумою всіх витрат.

9. Виробництво продукції певного виду в короткому періоді є доцільним, якщо показник маржинального доходу для неї:

1. дорівнює нулю;
2. перевищує постійні витрати;
3. перевищує змінні витрати;
4. перевищує сумарні витрати.

10. Система директ-костингу базується на класифікації витрат на:

1. прямі і непрямі;
2. постійні і змінні;

3. основні і накладні;
4. прості і комплексні.

11. Простий директ-костінг заснований на використанні в обліку даних:

1. про прямі і непрямі витрати;
2. про змінні і постійні витрати;
3. тільки про змінні витрати;
4. про змінні витрати та прямі постійні витрати на виробництво.

12. У точці беззбитковості маржинальний дохід дорівнює:

1. нулю;
2. змінним витратам;
3. постійним витратам;
4. виручці від реалізації.

Питання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність калькулювання повних витрат?
2. Що таке директ-костинг?
3. Які основні відмінності має система директ-костинг від системи калькулювання повних витрат?
4. Які виділяють види системи «директ-костинг»?
5. Що таке маржинальний дохід та як його розраховують?
6. У чому полягає сутність калькулювання собівартості продукції за видами діяльності?
7. Які відмінності між калькулюванням за видами діяльності і традиційною системою обліку?
8. Який механізм впровадження розвинутого «директ-костингу»?
9. Назвіть основні переваги і недоліки простого «директ-костингу»?
10. Які переваги та недоліки систем обліку «директ-костинг» та «абсорпшен-костинг»?

Розділ 5

СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

- 5.1. Сутність системи «стандарт-кост»
- 5.2. Сутність нормативного методу обліку витрат
- 5.3. Методика аналізу відхилень
- 5.4. Основні відмінності нормативного методу від методу «стандарт-кост»

5.1. Сутність системи «стандарт-кост»

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

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

Важливою перевагою системи «Стандарт-кост» є цінність її даних для прийняття рішень. Особливо ефективні стандарти, розроблені окремо за змінними статтями витрат за умови, що ціни на ресурси та норми трудових витрат встановлено правильно. Важливе значення для прийняття управлінських рішень має використання цієї системи в поєднанні з методом «Директ-костинг».

Отже система «Стандарт-кост» має такі **характерні переваги**:

- визначення ціни на основі заздалегідь встановленої собівартості одиниці продукції;
- відсутність документування відхилень, оскільки основне її завдання не допускати їх;
- використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень;
- у разі виявлення відхилень завжди встановлюється, наскільки суттєві виявлені відхилення й для вирішення яких проблем вони використовуються;

- попередній розрахунок очікуваних витрат на виробництво та реалізацію;
- складання звітів про доходи та витрати з виділенням відхилень від нормативів та обов'язковим встановленням причин їх виникнення;
- на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення ціни, а також скласти Звіт про прибутки;
- менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки кожна господарська операція не документується, первинними документами оформлюють та обліковують лише ті витрати, які перевищують нормативні;
- система «Стандарт-кост» корисна і при прийнятті управлінських рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо для змінних і постійних витрат, та розроблені стандарти є реальними;
- облік витрат при цій системі ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів, що дозволяє зменшити бухгалтерський штат.

Проте незважаючи на суттєві переваги, системи „Стандарт-кост” притаманні певні **недоліки**:

- важко складати стандарти згідно з діючим технологічним процесом;
- постійна зміна цін, зумовлена інфляцією та конкурентною боротьбою значно ускладнює розрахунок стандартної собівартості;
- не на всі види виробничих витрат можна встановити стандарти;
- при виробництві великої кількості різних за характером і типом виробів обчислювати стандартну собівартість кожного виробу за короткий час досить складно, тому замість стандартів використовують середню вартість виробу;
- значні труднощі під час визначення в практичній діяльності ступеня напруженості стандартів (норм).

Незважаючи на ці недоліки, менеджери активно використовують цю систему. Таким чином, шляхом дослідження аналізу відхилень було виявлено ряд **особливостей** цього методу. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання коштів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, але не їх документування. Перед менеджерами ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії відображають у бухгалтерському обліку виявлені відхилення, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти.

Третьою особливістю в частині відображення відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень - за статтями калькуляції, за факторами відхилень. Дані особливості системи «Стандарт-кост» означають, що з метою управління витратами завжди розглядається, наскільки істотні ці відхилення, щоб їх враховувати; що вони показують, при вирішенні яких проблем вони можуть бути використані; важливість виявлених відхилень в аналізі витрат на виробництво.

Виявлені в звичайному порядку відхилення від встановлених стандартних норм витрат піддаються аналізу для з'ясування причин їх виникнення.

Калькуляція, розрахована за допомогою стандартних норм, є основою оперативного управління виробництвом і витратами. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати неполадки у виробництві, вживати заходів для їх запобігання в майбутньому. Істотно впливає на подальший розвиток підприємства, зміцнення його фінансової стійкості та отримання максимально - можливого прибутку, що є головною метою будь-якого звичайного підприємства.

5.2. Сутність нормативного методу обліку витрат

Для забезпечення ефективності контролю за витратами використовують нормативний метод обліку та калькулювання витрат. Основою цього методу є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від цих норм, а також облік зміни норм.

У зарубіжній практиці фактично аналогом нормативного методу обліку й калькулювання витрат є метод «Стандарт-кост». Як і вітчизняний нормативний метод, так і метод «Стандарт-кост», передбачають: нормування витрат; складання нормативних калькуляцій; облік нормативних витрат і відхилень від норм (за місцями виникнення та центрами відповідальності); аналіз відхилень та прийняття відповідних управлінських рішень.

Основні відмінності між цими методами обліку полягають у тому, що за системою «Стандарт-кост» не ведуть обліку зміни норм витрат; відхилення від норм витрат за системою «Стандарт-кост» нагромаджуються на спеціальних рахунках відхилень і в кінці звітного періоду списуються, здебільшого, на собівартість реалізованої продукції; вітчизняний нормативний метод передбачає оперативне документування та аналіз відхилень від норм, а при використанні методу «Стандарт-кост» відхилення від норм визначають розрахунковим способом і аналізують зазвичай після закінчення, як правило, місяця.

Цей метод спрямований на усунення проблем або недоліків, а також на удосконалення при прийнятті управлінських рішень.

Нормативні (стандартні) витрати – це витрати на виробництво певної продукції, величину яких визначають на основі обґрунтованих норм, нормативів, технологічних карт та інженерних розрахунків. Найчастіше нормативи встановлюють на витрати матеріалів, оплату праці, на загальновиробничі витрати тощо.

Теоретичні нормативи – це нормативи витрат за ідеальних умов діяльності підприємства (безперервної роботи обладнання у три зміни, роботи працівників без втрат робочого часу безвідходного використання матеріальних ресурсів тощо).

Базисні нормативи встановлюють на тривалий термін (до п'яти років). Їх застосовують як основу для вивчення динаміки економічних показників на підприємстві (продуктивності праці, фондівіддачі тощо).

Поточні нормативи – це нормативи, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції у конкретному звітному періоді за реальних умов діяльності підприємства (кваліфікації працівників, рівня зносу обладнання, існуючої технології та організації виробництва).

Головна мета обліку та калькулювання нормативних витрат – оперативне виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених нормативів, їх аналіз за причинами та місцями виникнення, формування інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Систему обліку та калькулювання нормативних витрат доцільно застосовувати на підприємствах, де виробничі процеси часто повторюються і де існує чітко виражена залежність між вхідними ресурсами та виходом продукції.

Система обліку та калькулювання нормативних витрат передбачає:

- розробку та встановлення нормативів витрат на процеси, операції щодо виробництва одиниці продукції (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, виробничих накладних витрат тощо);
- складання картки (листа) нормативної собівартості одиниці продукції;
- облік фактичних витрат з одночасним виділенням нормативних витрат і відхилень від нормативів;
- аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних;
- внесення необхідних управлінських змін у діяльність підприємства чи його структурних підрозділів або в нормативи витрат.

Таким чином, за допомогою нормативного методу ми можемо порівняти відхилення (зміни) від норм, які допоможуть у майбутньому виявити та уникнути помилок у процесі управління витратами.

Сума нормативних витрат на одиницю продукції – це нормативна собівартість, яка використовується для оцінки продукції при її оприбуткуванні з виробництва, оцінки запасів, визначення собівартості реалізованої продукції, порівняння фактичної собівартості з нормативною, вирішення питань ціноутворення тощо.

Протягом року можливі зміни норм витрат у випадках зміни умов виробництва (заміна обладнання, матеріалів, впровадження нової технології виробництва тощо).

Впровадження у виробництво організаційно-технічних заходів, більш досконалого обладнання, раціоналізаторських пропозицій призводить до зниження витрат матеріалів і заробітної плати на одиницю продукції, а, отже і до змін встановлених за ними нормативів. Ці зміни фіксує відділ підготовки виробництва в спеціальних повідомленнях, які складають окремо на зміни норми витрат матеріалів, нормативного часу та розцінок, цехових та інших витрат. У повідомленнях наводиться назва деталі (виробу), якої стосується зміна норм, стара та нова норми, різниця від зміни норм, дата й обґрунтування причини введення нової норми.

Зміни норм обов'язково групують за причинами, найменуванням виробів, їх однорідними групами, цехами. На підставі повідомлень зміни норм вносять корективи до нормативних калькуляцій. Нові норми, як правило, вводяться з 1-го числа наступного після зміни місяця (кварталу).

Облік змін норм дає можливість уточнювати фактори формування фактичної собівартості та виявляти економічну ефективність впровадження раціоналізаторських пропозицій і проведених організаційно-технічних заходів. У всіх виробництвах у разі змін норм виникає необхідність переоцінки незавершеного виробництва на дату зміни. Це зумовлено тим, що залишок незавершеного виробництва, який переходить на 1-е число звітного місяця, розрахований за старими нормами, а звітна калькуляція складена, виходячи із старих витрат за новими нормами. Переоцінку незавершеного виробництва проводять з використанням коефіцієнтів (індексів змін норм).

Таким чином, **система обліку та калькулювання нормативних витрат дає можливість:**

- визначати суму очікуваних витрат на виробництво та реалізацію продукції, обчислювати собівартість одиниці продукції за нормативними витратами;
- приймати управлінські рішення стосовно цін на продукцію;
- контролювати витрати (на основі інформації про відхилення фактичних витрат від нормативів);
- оцінювати роботу структурних підрозділів підприємства;
- здійснювати управління витратами.

Переваги та недоліки обліку представлено на рис. 5.1.

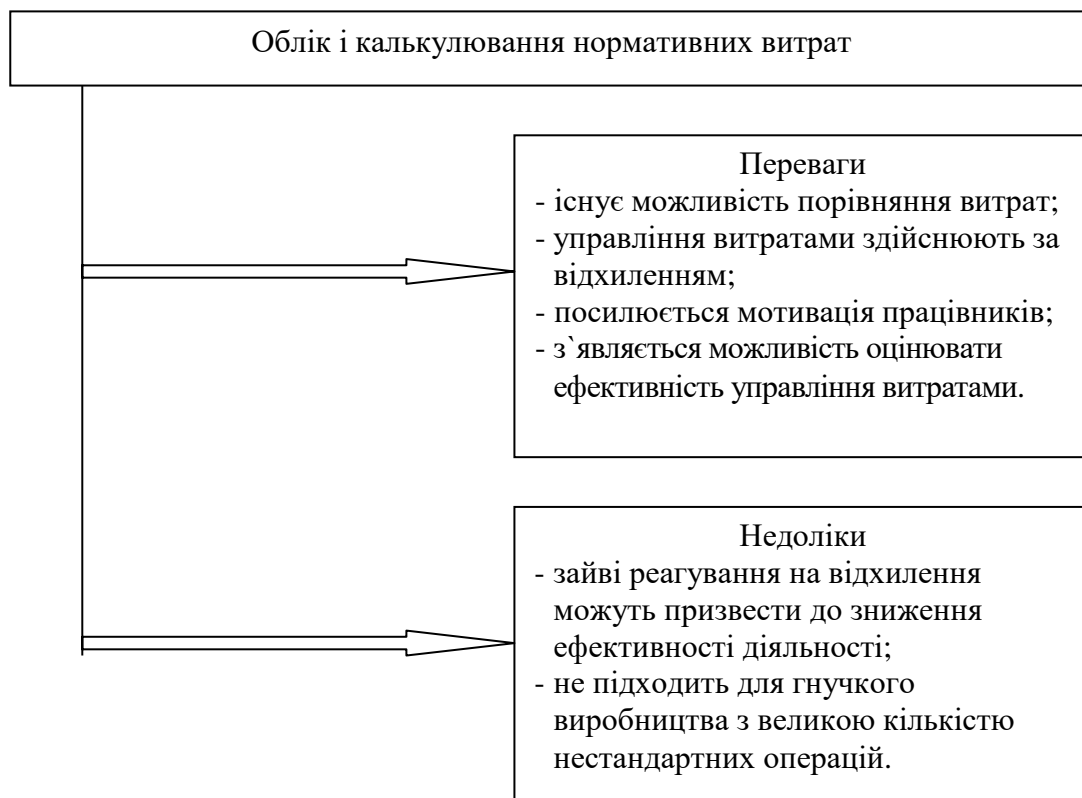


Рис. 5.1. Схема переваг та недоліків обліку та калькулювання нормативних витрат*

Джерело: складено авторами на основі даних [3; 4; 6].

Обґрунтування нормативів витрат на виготовлення продукції здійснюють двома основними методами:

1) коригуванням фактичних даних про окремі види витрат підприємства на здійснення виробничих операцій за попередні звітні періоди на основі детального аналізу їх складу, вилучення з їхньої суми непродуктивних витрат, урахуванням зміни умов діяльності підприємства у плановому періоді (технології виробництва, складу обладнання, асортименту продукції, бюджету робочого часу тощо). Для оцінювання собівартості продукції необхідно визначати нормативну собівартість одиниці продукції, яка включає усі нормативні витрати (прямі й непрямі), пов'язані з виробництвом цієї продукції.

2) на основі технічного (технологічного) аналізу виробничих операцій, за якого детально вивчають технологічні процеси виробництва продукції та обсяги витрачання ресурсів на їх здійснення. На основі цього розробляють норми прямих і непрямих витрат (матеріальних, на оплату праці, інших прямих виробничих, загальновиробничих витрат) на операцію, процес, одиницю продукції, замовлення тощо. Обґрунтовуючи норми витрат, ураховують нормальний рівень виробництва на підприємстві, при якому забезпечується виконання планових показників реалізації продукції.

Зміни норм обов'язково групують за причинами, найменуванням виробів, їх однорідними групами, цехами. На підставі повідомлень зміни норм вносять корективи до нормативних калькуляцій. Нові норми, як правило, вводяться з 1-го числа наступного після зміни місяця (кварталу).

5.3. Методика аналізу відхилень

Важливою проблемою системи обліку та калькулювання нормативних витрат є виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних. Ці відхилення необхідно визначати й аналізувати як за місцями їхнього виникнення (процесами, центрами відповідальності, видами продукції), так і за основними причинами. Відхилення можуть бути як сприятливими (економія), так і несприятливими (перевитрати). Відхилення можуть бути зумовленими змінами цін на ресурси, змінами обсягів використання ресурсів на одиницю об'єкта калькулювання (наприклад, на одиницю продукції) та змінами обсягу діяльності.

До відхилень, зумовлених змінами цін на ресурси, належать:

- а) за матеріалами – зміна закупівельних цін на матеріали;
- б) за заробітною платою – зміна тарифних ставок або відрядних розцінок;
- в) за виробничими накладними витратами – зміна ставки розподілу накладних витрат.

Відхилення, зумовлені змінами обсягу використання (кількості) ресурсів, включають:

- а) за матеріалами – відхилення у кількості витрачених матеріалів;
- б) за заробітною платнею – відхилення у кількості відпрацьованих людино-годин;
- в) за виробничими накладними витратами – відхилення у значенні бази розподілу накладних витрат.

Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних (за усіма видами витрат) здебільшого, розпочинають із визначення загальної суми відхилень. Після цього загальне відхилення деталізують за впливом основних чинників. Для визначення величини відхилень використовують метод факторного аналізу. При аналізі відхилень витрат матеріалів та витрат на оплату праці нормативні витрати обов'язково перераховують на фактичний обсяг діяльності (наприклад, на фактичну кількість виробленої продукції). Таким чином забезпечується коректність порівнянь.

Відхилення матеріальних витрат може бути зумовлене зміною ціни матеріалу (відхилення за ціною) або зміною кількості витраченого матеріалу (відхилення за використанням). Натомість, відхилення витрат на оплату праці може виникати внаслідок зміни тарифної ставки (відхилення за ставкою) або кількості відпрацьованих людино-годин (відхилення за ефективністю).

Щодо виробничих накладних витрат, то їх загальне відхилення дорівнює різниці між сумами фактичних і розподілених загальновиробничих витрат. Зазвичай для аналізу відхилень загальновиробничі витрати поділяють на дві складові: змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати.

Відхилення суми змінних загальновиробничих витрат виникає внаслідок зміни фактичного значення ставки розподілу цих витрат порівняно з нормативним (відхилення за витрачанням) або внаслідок зміни значення бази розподілу (відхилення за ефективністю).

Загальне відхилення фактичних постійних накладних витрат від суми розподілених постійних накладних витрат складається з відхилення між сумами нормативних і фактичних постійних загальновиробничих витрат (відхилення за витрачанням або внаслідок зміни значення бази розподілу).

Калькулювання фактичної собівартості продукції – важливий етап нормативного обліку витрат. Попередньо за кожним виробом або групою виробів складається відомість зведеного обліку витрат на виробництво за місяць. При системі обліку та калькулювання за нормативними витратами підставою для визначення собівартості готової продукції є попередньо визначена нормативна собівартість продукції (нормативна калькуляція). Нормативну калькуляцію застосовують для оцінки вартості виготовленої продукції, незавершеного виробництва, браку у виробництві, а також для планування та контролю. Зокрема, дані нормативних калькуляцій використовують під час розробки планів постачання, виробництва, прибутків (збитків) й безпосередньо для прийняття рішень відносно планів виробництва та реалізації. Основою складання нормативної калькуляції є технічно обґрунтовані норми споживання матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для конкретного виду продукції.

Норми визначають на основі чинних (або очікуваних на початок планового періоду) нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва.

В умовах існування незавершеного виробництва **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 заповнюють 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.

Складаючи відомість, **використовують балансовий метод**, згідно з яким справедливе рівняння:

$$\begin{aligned} \text{Залишок незавершеного виробництва на початок періоду} + \text{Витрати за місяць} \\ \text{за нормою} = \text{Витрати на брак} + \text{Результати інвентаризації незавершеного} \\ \text{виробництва} + \text{Собівартість готової продукції за нормою} + \text{Залишок} \\ \text{незавершеного виробництва на кінець місяця за нормою} \end{aligned} \quad (5.1)$$

$$\begin{aligned} \text{Фактична собівартість готової продукції} = \text{Нормативна собівартість} \pm \\ \text{Відхилення від норм} \pm \text{Зміна норм} \end{aligned} \quad (5.2)$$

Після визначення фактичної собівартості її порівнюють з нормативною собівартістю, проводять аналіз собівартості за стандартними витратами, дані аналізу передаються у вигляді доповідної записки керівникам на предмет виявлення критичності нормативів і резервів зниження витрат та збільшення прибутку.

Можна використовувати два варіанти нормативного методу обліку витрат – калькулювання на основі повної та неповної собівартості залежно від поставленої мети. **Для нормативного методу обліку витрат за неповною собівартістю характерні такі особливості:**

- нормуванню підлягають лише змінні витрати;
- залишки незавершеного виробництва оцінюються за змінними витратами;
- нормативна собівартість включає лише змінні витрати за нормами;
- нормативна калькуляція включає лише змінні витрати за нормами.

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.

Організація системи обліку та калькулювання нормативних витрат сприяє удосконаленню контролю за витратами й формуванням прибутку, координуванню планів роботи окремих структурних підрозділів підприємства задля досягнення стратегічних завдань його діяльності.

Таким чином, аналіз відхилень дає можливість вживати заходів щодо запобігання перевитрат, недопущення втрат, поширення практики економного витрачання матеріалів і використання робочого часу.

Організація системи обліку та калькулювання нормативних витрат сприяє удосконаленню контролю за витратами, формуванню прибутку, координуванню планів роботи окремих структурних підрозділів підприємства задля досягнення стратегічних завдань його діяльності.

5.4. Основні відмінності нормативного методу від методу «стандарт-кост»

В наш час все гостріше постає проблема невідповідності традиційних систем калькуляційного обліку потребам промисловості. На цю проблему, майже сторіччя тому, звертав увагу промислового світу ще Г. Емерсон. Постановку цієї проблеми Емерсон сформулював в необхідності оперативно контролювати і регулювати витрати на підприємстві шляхом їх прогнозування та передчасного визначення можливих результатів, які планують отримати.

В роботах Г. Емерсона вперше зустрічається термін «стандарт-кост». Цим терміном він визначав таку систему обліку витрат, яка забезпечує контроль та регулювання витрат на основі їх прогнозування та планування. Цей метод був впроваджений у практику діяльності західних підприємств та більш-менш ефективно використовується до теперішнього часу.

В кінці 20-х років на основі засвоєння ідей та технічних прийомів стандарт-косту в нашій країні було розроблено нормативний метод обліку витрат. У 1931р. Інститут техніки управління розпочав детальне вивчення можливих шляхів реалізації і практичного застосування системи «стандарт-кост», яку у вигляді нормативного методу обліку представив професор М.Х. Жебрак. Але на той час (за часів централізованої економіки) основна увага приділялась не ринковим цінам на працю, матеріально-сировинні, енергетичні ресурси, а централізовано встановленим цінам, тарифам та тарифним коефіцієнтам; виявлені в ході обліку відхилення від норм та внесені зміни норм списувались на собівартість продукції, а не на фінансові результати одразу, як це робиться при системі стандарт-кост, оскільки в останньому випадку першочерговий інтерес представляє вплив відхилень не на собівартість, а на прибуток, який, як відомо, є метою виробництва.

Аналіз досягнень інших авторів в цій сфері свідчить про глибоке і всебічне вивчення цього питання. Про необхідність впровадження нормативного обліку як різновиду «стандарт-кост» і про його переваги було написано багато робіт наступними вченими: Гаррисон Ч., Нападовська Л.В., Мішин Ю.А., Маренич Т., Пушкар М.С., Гант Х., Жебрак М., Лень В.С. та ін. [5].

Незважаючи на майже «спадкові» відносини між нормативним методом та «стандарт-кост» в цих двох методах існують суттєві розходження. Найбільш суттєві з них наведені в табл. 5.1.

В результаті порівняння та на його основі можна зробити наступні висновки:

1. Кожен з методів використовує нормативні показники для обліку витрат;
2. Кожен з методів дозволяє вести облік повних витрат;
3. Суттєві розходження в розглянутих методах відображається в принципах регламентації та варіантах провадження обліку витрат.

Таблиця 5.1

Основні відмінності нормативного методу обліку від системи «стандарт-кост»*

Фактор порівняння	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
Зміни норм та нормативів	Поточний облік змін норм не ведеться	Ведеться в розрізі причин й ініціаторів
Облік відхилень від норм та нормативів прямих витрат	Відхилення документуються й відносяться на винних й фінансові результати	Відхилення документуються й відносяться на винних й фінансові результати
Облік відхилень від норм непрямих витрат	Непрямі витрати відносяться на собівартість у межах норм, відхилення виявляються з урахуванням обсягу виробництва й відносяться на результати фінансової діяльності	Непрямі витрати відносяться на собівартість у сумі фактично зроблених витрат, відхилення відносяться на витрати виробництва
Регламентация	Не регламентовано, немає єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів	Регламентовано, розроблені загальні й галузеві стандарти й норми
Варіанти провадження обліку	Облік витрат, випуску продукції й незавершеного виробництва ведеться по стандартній собівартості. Витрати на виробництво враховуються по фактичних витратах, випуск продукції - по нормативним, залишок незавершеного виробництва - по стандартах з урахуванням відхилень.	Незавершене виробництво й випуск продукції оцінюються по нормах на початок року, у поточному обліку виділяються відхилення від норм. Незавершене виробництво й випуск продукції оцінюються по нормах на початок року, у поточному обліку виявляються відхилення від плану. Всі витрати враховуються по поточних нормах.

Джерело: складено авторами на основі даних [1; 2; 5; 7].

Таким чином, в умовах національної економіки, питання щодо використання одного з двох вище наведених методів не може бути визначено однозначно. Це обумовлено різноманітністю факторів, які впливають на процес обліку витрат на кожному окремому підприємстві. Для кожного підприємства необхідно підбирати такий метод обліку витрат, який би складався з принципів як «стандарт-кост» так і нормативного методу у оптимальному співвідношенні.

Приклади розв'язування задач

Задача 5.1.

Визначити і проаналізувати відхилення від норм матеріальних витрат за умови, що:

- 1) за місяць виготовлено 200 виробів;
- 2) норма витрат матеріалів на одиницю продукції становить 4 кг, ціна – 42 грн./кг;
- 3) фактично витрачено 900 кг матеріалів на суму 40 000 грн.

Розв'язок:

Визначаємо суму нормативних витрат:

$$200 \text{ вир.} \times 4 \text{ кг.} \times 42 \text{ грн} = 33600 \text{ грн}$$

Фактично витрачено матеріалів на суму 40000 грн

Відхилення від норм матеріальних витрат складає:

$$40000 \text{ грн} - 33600 \text{ грн} = 6400 \text{ грн}$$

Отже, на підприємстві перевитрачання матеріальних витрат від норм складає 6400 грн.

Задача 5.2

Визначити і проаналізувати відхилення від норм трудових витрат за умови, що:

- 1) за місяць виготовлено 300 виробів;
- 2) норми витрат на одиницю продукції:
 - за трудомісткістю – 8 л/год.;
 - за тарифною ставкою – 120 грн;
- 3) фактично витрачено 2600 л/год., нараховано заробітної плати – 35500 грн.

Розв'язок:

Визначаємо норми трудових витрат за місяць:

- за трудомісткістю $300 \text{ вир.} \times 8 \text{ л/год.} = 2400 \text{ л/год.}$;
- за тарифною ставкою $300 \text{ вир.} \times 120 \text{ грн} = 36000 \text{ грн}$

Знаходимо відхилення від норм трудових витрат за місяць:

- за трудомісткістю $2600 \text{ л/год.} - 2400 \text{ л/год.} = 200 \text{ л/год.}$;
- за тарифною ставкою $35500 \text{ грн} - 36000 \text{ грн} = - 500 \text{ грн.}$

Отже, фактична загальна трудомісткість за місяць зросла на підприємстві на 200 л/год. порівняно з нормативною, натомість загальні трудові витрати за тарифною ставкою порівняно з нормативом зменшились на 500 грн за місяць.

Практичні завдання

Задача 5.3

Провести й обґрунтувати розподіл витрат матеріалу між видами продукції пропорційно до нормативних витрат, скласти бухгалтерські проведення на суму понесених витрат, вказавши назву калькуляційної статті і елемента витрат операційної діяльності.

На виробництво трьох видів виробів витрачено 3500 кг вихідних матеріалів:

Вироби	Кількість виробленої продукції, банок	Норма витрат на одиницю, кг
Фарба жовта	200	6
Фарба біла	300	4
Емаль біла	200	5

Задача 5.4

Провести й обґрунтувати розрахунок списання відходів виробництва за виробами за грудень поточного року, розподілити відхилення від норм виходу відходів пропорційно до нормативного витрачання матеріалів, скласти

бухгалтерські проведення на суму понесених витрат, вказавши назву калькуляційної статті і елемента витрат операційної діяльності:

№ цеху	Шифр замовлення	Витрати матеріалу за нормою	Зворотні відходи		
			За нормою (3%)	Відхилення	
				%	сума
1	235	180500	?	?	?
1	236	101500	?	?	?
Разом		?	?	x	+3603
2	235	26200	?	?	?
2	236	13000	?	?	?
Разом		?	?	x	-392
3	235	48000	?	?	?
3	236	20518	?	?	?
Разом		?	?	x	+686
Всього		?	?	x	?

Задача 5.5

Визначити загальну собівартість товарного випуску балансовим і нормативним методами за статтею «Основна заробітна плата» за даними:

1) незавершене виробництво на початок місяця:

- за нормою – 4000 грн.;
- зміна норм – 100 грн. (–);
- разом – ?;

2) витрати за місяць:

- за нормою – 25000 грн.;
- відхилення від норм – 5000 грн. (+);
- разом – ?;

3) незавершене виробництво на кінець місяця:

- за нормою – 2500 грн.;

4) списано на брак:

- за нормою – 600 грн.;

5) списано на товарний випуск:

- за нормою – ?;
- зміна норм – ?;
- відхилення від норм – ?

Тести:

1. Заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість називають:

- а) стандарт-кост
- б) стандарт-гост
- в) люкс-кост
- г) інвентарний метод

2. Які стандарти включають нормативи лише тих елементів витрат і на такому рівні, які приймаються і виникають в оптимальних умовах виробництва при найбільш сприятливих цінах?

- а) реальні
- б) мотивуючі
- в) досягнуті
- г) ідеальні

3. Відображають нормативні витрати, які можна очікувати при даних ймовірних умовах функціонування виробництва це:

- а) поточні стандарти
- б) постійні стандарти
- в) полегшені стандарти
- г) реальні стандарти

4. Базисні стандарти це:

- а) нормативи, які не коригуються після їх першочергового визначення, якщо не відбувається суттєвих змін в технічних характеристиках продукції або в процесі його виробництва.
- б) включають нормативи лише тих елементів витрат і на такому рівні, які приймаються і виникають в оптимальних умовах виробництва при найбільш сприятливих цінах.
- в) встановлюються для некваліфікованих робітників зайнятих на роботах зі значними витратами праці при низькій тарифній оплаті
- г) відображають нормативні витрати, які можна очікувати при даних ймовірних умовах функціонування виробництва

5. Сукупність процедур по плануванню, нормуванню, відпуску матеріалів у виробництво, складанню внутрішньої звітності, калькулюванню собівартості, здійсненню економічного аналізу та контролю на підставі норм витрат називають:

- а) облік за нормативними витратами
- б) відхилення за виробничими витратами
- в) стандарт – кост
- г) нормативна система управління витратами

6. Норми поділяють на:

- а) базисні, полегшені, мотивуючі
- б) основні, ідеальні, поточні
- в) реальні, постійні, поточні
- г) досягнуті, постійні, змінні

7. Обліку за нормативними витратами відповідає вираз:

- а)

$$\text{Фактична собівартість} = \text{Нормативна собівартість} + \text{Відхилення від норм} + \text{Зміна норм}$$

б)

$$\text{Фактична собівартість} - \text{Нормативна собівартість} = \text{Відхилення від норм}$$

в)

$$\text{Відхилення від норм} - \text{Нормативна собівартість} = \text{Фактична собівартість}$$

г)

$$\frac{\text{зміна витрат, \%}}{\text{зміна обсягу виробництва, \%}}$$

8. Паралельний облік фактичних і нормативних витрат знаходять за формулою:

а)

$$\text{Фактична собівартість} = \text{Нормативна собівартість} + \text{Відхилення від норм} + \text{Зміна норм}$$

б)

$$\text{Фактична собівартість} - \text{Нормативна собівартість} = \text{Відхилення від норм}$$

в)

$$\text{Відхилення від норм} - \text{Нормативна собівартість} = \text{Фактична собівартість}$$

г)

$$\frac{\text{зміна витрат, \%}}{\text{зміна обсягу виробництва, \%}}$$

9. Для виявлення відхилень від норм застосовуються такі методи:

- а) метод калькулювання, розподіл витрат, контроль витрат
- б) простий, попередільний
- в) метод сигнального документування; метод партійного розкрою, інвентарний метод
- г) маржинальний, прямий

10. Скільки варіантів організації обліку за нормативними витратами ви знаєте:

- а) 2

- б) 5
- в) 7
- г) 3

11. Якого відхилення за виробничими витратами не існує?

- а) по матеріалах
- б) нормативні
- в) з оплати праці
- г) по накладних витратах

12. Загальні відхилення по накладних витратах поділяють на:

- а) постійні, змінні
- б) реальні, мотивуючі
- в) спільні, відмінні
- г) нормативні, допустимі

13. НЕ є спільною рисою методів стандарт-косту і нормативного методу обліку ?

- а) обидва методи пропонують облік повних витрат
- б) ґрунтуються на обліку норм та відхилень від норм
- в) відхилення документуються і відносяться до винних осіб та фінансові результати
- г) постійні та змінні витрати не відокремлюються

14. Облік відхилень від норм прямих витрат за стандарт-костом є:

- а) відхилення документуються і відносяться на витрати виробництва
- б) відхилення документуються і відносяться до винних осіб та фінансові результати
- в) незавершене виробництво та випуск продукції оцінюються за нормами на початок року, в поточному обліку виділяються відхилення від норм.
- г) нерегламентований, немає єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів

15. Ступінь регламентації за стандарт-костом:

- а) нерегламентований, немає єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів
- б) регламентований, розроблені загальні та галузеві стандарти та норми
- в) частково регламентований, розробляються стандарти
- г) в стандартах запропоновані часткові методики

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте сутність системи «стандарт-кост».
2. Які характерні переваги системи «стандарт-кост»?
3. Які характерні недоліки системи «стандарт-кост»?
4. Дайте визначення нормативним (стандартним) витратам.

5. У чому полягає головна мета обліку та калькулювання нормативних витрат?
6. Яку можливість дає система обліку та калькулювання нормативних витрат?
7. Якими методами здійснюють обґрунтування нормативів витрат на виготовлення продукції?
8. Що належить до відхилень, зумовлених змінами цін на ресурси?
9. Що включають відхилення, зумовлені змінами обсягу використання (кількості) ресурсів?
10. Назвіть основні відмінності нормативного методу обліку від системи «стандарт-кост».

Розділ 6

АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИБУТКУ

- 6.1. Сутність і методи аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку
- 6.2. Припущення покладені в основу аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку
- 6.3. Аналіз чутливості прибутку
- 6.4. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту

6.1. Сутність і методи аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Підприємства використовують CVP-аналіз (аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку або аналіз беззбитковості або «cost-volume-profit» analysis), щоб визначити, як впливають зміни відпускної ціни і витрат та який вплив будуть мати зміни обсягу на прибуток у короткостроковій перспективі. Ретельний і точний CVP-аналіз вимагає знання структури витрат та поведінки їхньої фіксованої й змінної складових залежно від обсягу.

CVP-аналіз є потужним інструментом для планування та прийняття рішень. Оскільки CVP-аналіз підкреслює взаємозв'язок витрат, обсяг продажу і ціни, він об'єднує в собі основні фінансові дані фірми. CVP-аналіз може бути цінним інструментом для визначення ступеня і масштабів економічних негараздів, з якими стикається підприємство, і допомагає обґрунтувати необхідні рішення.

Це аналітичний інструмент, що використовується фахівцями з управлінського обліку. Він сумує вплив змін обсягу на витрати, виручку та прибуток. CVP-аналіз може бути розвинутий до визначення впливу на прибуток змін у цінах продажу, у витратах, в оподаткуванні й асортименті.

Цей інструмент застосовується й у неприбуткових організаціях: державних установах, вищих навчальних закладах, медичних установах тощо.

CVP-аналіз може вирішити багато завдань управління, таких як визначення обсягу продукції, що має бути продано для досягнення рівня беззбитковості, визначення впливу скорочення постійних витрат на точку беззбитковості, а також впливу змін у цінах на прибуток.

Крім того, CVP-аналіз дозволяє менеджерам проводити аналіз чутливості шляхом визначення впливу різних цін чи рівнів витрат на величину прибутку.

CVP-аналіз є невід'ємною частиною фінансового планування і прийняття рішень. Кожен менеджер та фахівець з управлінського обліку повинен бути досконало знайомим з його концепціями.

Важливим елементом CVP-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.

Розрізняють **три групи методів CVP-аналізу**:

1. Математичний метод (метод рівняння).
2. Метод маржинального доходу.
3. Графічний метод.

Математичний метод ґрунтується на визначенні чистого прибутку за формулою:

$$П = ВР - ЗЗ - ЗП, \quad (6.1)$$

де $П$ – прибуток;

$ВР$ – виручка від реалізації;

$ЗЗ$ – змінні затрати;

$ЗП$ – постійні затрати.

Враховуючі, що прибуток у точці беззбитковості відсутній, обсяг виробництва в ній становитиме (V_0):

$$V_0 = ЗП / Мд, \quad (6.2)$$

де V_0 – обсяг виробництва в точці беззбитковості;

$ЗП$ – постійні затрати;

$Мд$ – маржинальний дохід на одиницю продукції.

Обсяг беззбитковості у вартісному вигляді визначається на основі виручки від реалізації, постійних та змінних затрат за формулою:

$$V_0 = \frac{\text{постійні затрати}}{1 - \left(\frac{\text{змінні затрати}}{\text{виручка}}\right)} \quad (6.3)$$

Метод маржинального доходу (валового прибутку) ґрунтується на величині маржинального доходу:

$$M\partial = BP - ЗЗ \quad (6.4)$$

або

$$M\partial = \Pi + ЗП \quad (6.5)$$

де $M\partial$ – маржинальний дохід; BP – виручка від реалізації; $ЗЗ$ – змінні затрати.
 Π – прибуток.

Враховуючи, що в точці безбитковості прибуток відсутній, рівняння матиме вигляд:

$$M\partial \times V = Зn \quad (6.6)$$

або

$$V = Зn / M\partial, \quad (6.7)$$

де $M\partial$ – маржинальний дохід на одиницю продукції;
 V – обсяг реалізації;
 $Зn$ – постійні затрати.

Графічний метод.

Основні чинники, які сприяють збільшенню прибутку:

- 1) збільшення цін на продукцію (рис. 6.1);
- 2) зменшення постійних затрат (рис. 6.2);
- 3) зменшення змінних затрат (рис. 6.3);
- 4) збільшення обсягів продажу (рис. 6.4);
- 5) покращання структури продажу.

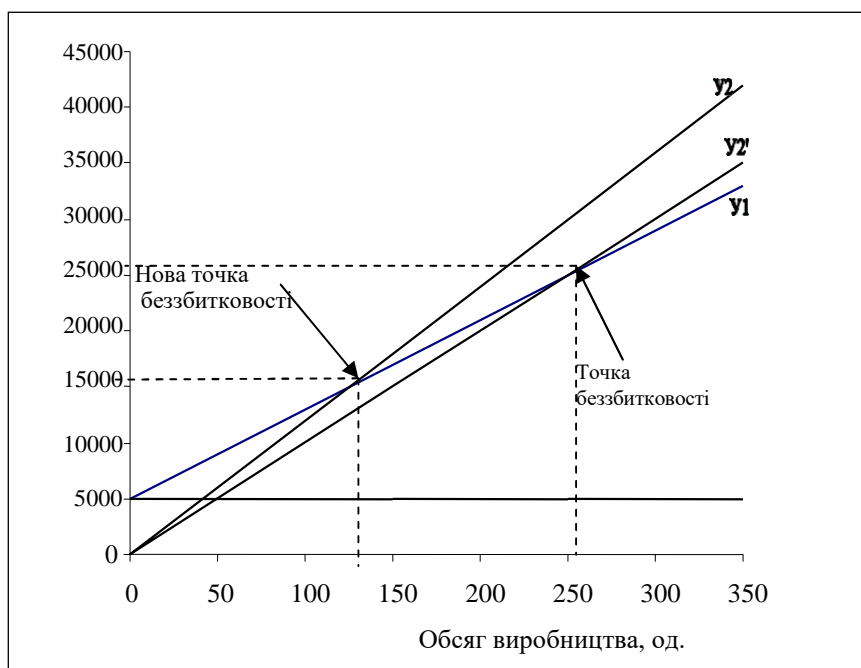


Рис. 6.1. Графік безбитковості, що показує ефект від збільшення ціни продажу
Джерело: складено авторами на основі даних [6; 7].

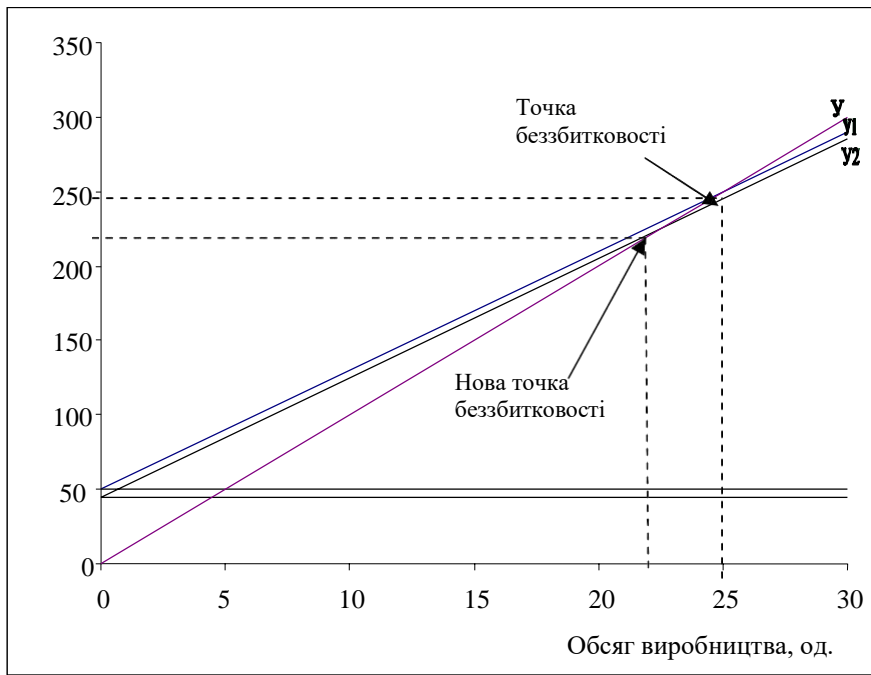


Рис. 6.2. Графік, що показує ефект від зменшення постійних затрат
 Джерело: складено авторами на основі даних [6; 7].

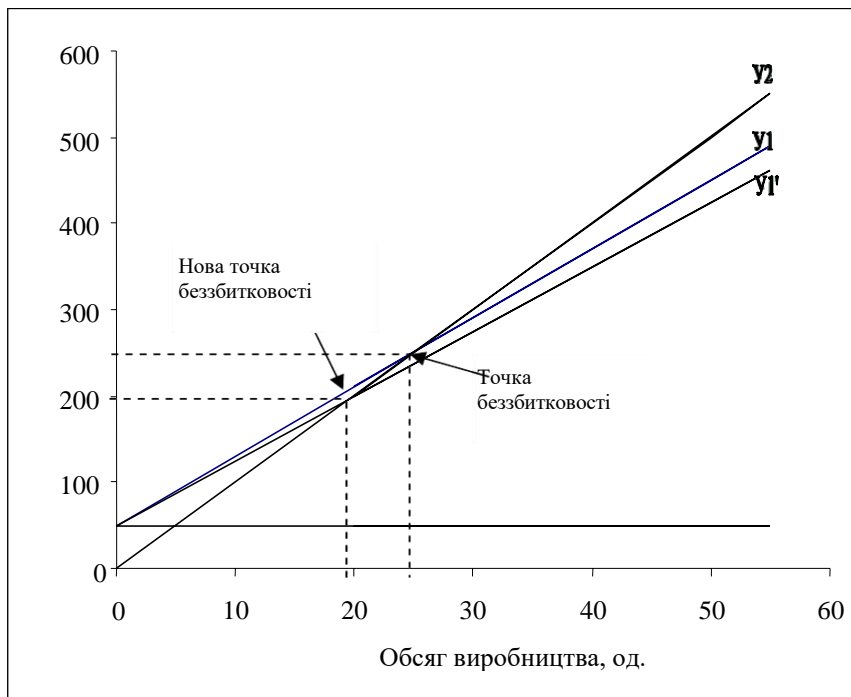


Рис. 6.3. Графік, що показує ефект від зменшення змінних затрат
 Джерело: складено авторами на основі даних [6; 7].

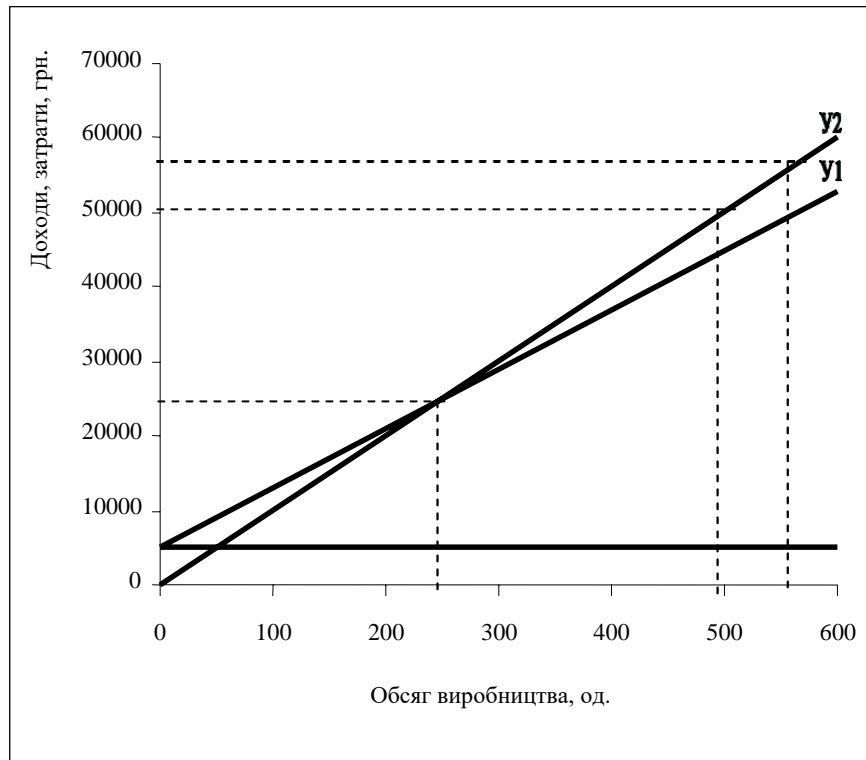


Рис. 6.4. Графік, що показує ефект від збільшення обсягу реалізації

Джерело: складено авторами на основі даних [6; 7].

Вплив оподаткування на величину планового прибутку:

$$V = \frac{Z_{п} + \frac{П}{1 - C_{п}}}{Ц - Z_{п}} \quad (6.8)$$

де V – обсяг виробництва (реалізації) продукції;

$Z_{п}$ – постійні затрати;

$П$ – прибуток;

$C_{п}$ – ставка податку;

$Ц$ – ціна за одиницю продукції.

Основними особливостями поведінки затрат при проведенні аналізу «затрати-обсяг- прибуток» CVP-аналіз є:

- змінні затрати та ціна реалізації продукції (а отже маржинальний дохід) на одиницю продукції не залежать від обсягів виробництва;
- загальні постійні затрати, змінюються в розрахунку на одиницю продукції, тому, що при зміні обсягів виробництва постійні затрати розподіляються на більшу (меншу) кількість одиниць продукції.
- величина прибутку на одиницю продукції також повинна змінюватись.

6.2. Припущення покладені в основу аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Застосовуючи аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток», необхідно мати на увазі наступні припущення:

1. Інші фактори (окрім загальних витрат, обсягу діяльності та прибутку) є незмінними.

Припускається, що дохід, маржинальний дохід та змінні витрати на одиницю продукції є постійними величинами. Загальний дохід і змінні витрати змінюються тільки під впливом обсягу реалізації.

Якщо ж відбуваються зміни у продуктивності виробництва, технології тощо, то це може потягнути за собою зміну вказаних вище постійних показників. Тому на стадії планування необхідно здійснити розрахунки для декількох варіантів розвитку подій.

2. Один вид продукції або постійна комбінація продажу.

Аналіз застосовується тільки за умов, що в майбутньому буде вироблятися один вид продукції або стала комбінація декількох видів продукції. Якщо передбачається зміна комбінації, то необхідно здійснити відповідний перерахунок.

3. Прибуток обчислюється на основі калькулювання змінних витрат.

Якщо підприємство застосовує метод калькулювання повних витрат, то аналіз “витрати-обсяг-прибуток” можна застосовувати тільки у випадку, коли не відбувались зміни у залишках товарних запасів.

Якщо обсяги виробництва і реалізації не збігаються, то точка беззбитковості буде залежати від таких факторів:

- фактичний обсяг продажу;
- фактичний обсяг виробництва;
- обсяг виробництва, на основі якого було встановлено ставку розподілу постійних загальнозаводських витрат.

4. Загальні змінні витрати і дохід від реалізації – лінійна функція випуску.

Варто пам'ятати, що лінійний зв'язок між змінними витратами, доходами зберігається тільки в межах релевантного діапазону. Це ж стосується і незмінності постійних витрат. Застосування аналізу за межами релевантного діапазону може призвести до хибних результатів, оскільки порушуються взаємозв'язки між обсягом, витратами і доходом.

5. Витрати можна точно розподілити на змінні та постійні.

Точність аналізу великою мірою залежить від того, наскільки точно розділено витрати на змінні і постійні, оскільки саме на цьому ґрунтується калькулювання змінних витрат. В той же час, як відомо, здійснити такий розподіл не завжди вдається точно через існування змішаних витрат.

6.3. Аналіз чутливості прибутку

Важливим напрямом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз чутливості прибутку (**Sensitivity Analysis**) до зміни інших параметрів діяльності.

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

- коефіцієнт маржинального доходу;
- запас міцності;
- операційний важіль.

Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток за допомогою **коефіцієнта маржинального доходу (Кмд)** (або в інших варіантах ціновий коефіцієнт, норма маржинального доходу, коефіцієнт покриття):

$$Кмд = M / V = Md / Ц \quad (6.9)$$

де M – маржинальний дохід;

V – обсяг реалізації;

Md – маржинальний дохід одиниці продукції;

$Ц$ – ціна продажу.

Даний показник дозволяє визначити, яку величину маржинального доходу приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку. Коефіцієнт маржинального доходу показує, як зміна виручки вплине на прибуток за умови, що величина постійних витрат залишиться без змін. Слід наголосити, що цей показник не залежить від обсягу випуску або продажу продукції. Тому він повніше, ніж рентабельність характеризує ефективність виробництва того чи іншого виду продукції в найближчій перспективі. Чим вище коефіцієнт маржинального доходу у продукції, тим більший прибуток вона може принести і тим меншу кількість її слід продавати для отримання певного заплановано прибутку.

Запас міцності – це рівень поточної діяльності підприємства, що перевищує точку беззбитковості.

$$\text{Запас міцності} = \text{Фактичний обсяг продажу} - \text{Точка беззбитковості} \quad (6.10)$$

Незважаючи на різноманітність назв даного показника, що зустрічається в літературі (фінансовий запас міцності, запас фінансової міцності, маржинальний запас міцності, маржа безпеки, зона безпеки), він завжди показує максимально припустимий розмір зниження виручки підприємства без загрози одержання збитків або необхідну величину збільшення обсягу продажу для досягнення беззбиткового рівня роботи. Чим більше запас міцності, тим надійніше становище господарюючого суб'єкта на ринку і тим менші негативні наслідки для нього матимуть такі несприятливі тенденції, як зниження попиту на продукцію, зростання витрат діяльності тощо.

На відміну від точки беззбитковості запас міцності усуває вплив масштабу підприємства і дозволяє об'єктивно порівнювати підприємства з різними

обсягами діяльності та оцінювати зміни фінансового становища підприємства на різних етапах його життя.

Запас міцності можна розраховувати як у грошовому, так і в натуральному вимірі, а також порівнюючи фактичне та беззбиткове завантаження виробничих потужностей.

Крім того, цей показник можна обчислити у відсотках. У такому разі його називають **коефіцієнтом запасу міцності**.

Коефіцієнт запасу міцності – це відносне зниження обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення точки беззбитковості. Чим менша точка беззбитковості, тим більше зона безпеки діяльності підприємства. Розрахунок запасу міцності проводиться за формулою:

$$\text{Коефіцієнт міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Фактичний обсяг продажу}} \quad (6.11)$$

Запас міцності та коефіцієнт запасу міцності змінюватимуться залежно від коливань обсягу продажу, значення коефіцієнта маржинального доходу й рівня постійних витрат, оскільки останні визначають критичний рівень діяльності. Наприклад, якщо коефіцієнт маржинального доходу та обсяг продажу стабільні, то збільшити зону безпеки підприємства можна лише шляхом скорочення постійних витрат. У разі незмінного рівня постійних витрат і коефіцієнта маржинального доходу зростання запасу міцності можна досягти шляхом збільшення обсягу продажу.

Щоб визначити які темпи зростання прибутку слід очікувати в майбутньому за існуючих рівнів ціни та величини витрат визначають **операційний важіль** (виробничий важіль, виробничий леверидж). Він являє собою механізм управління прибутком в умовах зміни обсягу реалізації продукції на основі оптимізації співвідношення постійних та змінних витрат. Сутність цього показника полягає у наступному: чим нижча питома вага постійних витрат в загальній сумі витрат підприємства, тим менша величина маржинального доходу, необхідна для їх покриття. Звідси коефіцієнт маржинального доходу також матиме нижче значення, що означає менший вплив на прибуток зміни обсягу діяльності. Тобто постійні витрати використовуються як важіль для досягнення тих чи інших відсоткових змін у прибутках унаслідок змін обсягу продажу.

Отже, нижча питома вага постійних витрат створює нижчий операційний важіль, це зумовлює меншу зміну величини прибутку за зміни виручки від реалізації. Справедливим є і зворотний зв'язок: більша питома вага постійних витрат – більший операційний важіль – більший вплив на прибуток унаслідок зміни обсягу діяльності. Обізнане у цьому, підприємство з метою впливу на операційний ризик та рівень фінансового результату може встановити оптимальне співвідношення постійних і змінних витрат, віддавши перевагу високому або низькому операційному важелю.

Спрогнозувати зміну величини прибутку можна також за допомогою, **коефіцієнта (ефекту, фактора) операційного важеля**, який відображає кількісне значення останнього. Його розраховують за такою формулою:

$$\text{Коефіцієнт операційного важеля} = \frac{\text{Загальний маржинальний дохід}}{\text{Прибуток}} \quad (6.12)$$

або

$$\text{Коефіцієнт операційного важеля} = 1 + \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Прибуток}} \quad (6.13)$$

Коефіцієнт операційного важеля показує, наскільки відсотків зміниться прибуток зі зміною обсягу реалізації на один відсоток. **Вплив зміни виручки на величину прибутку** можна відобразити так:

$$\% \text{ зміни прибутку} = \text{Коефіцієнт операційного важеля} * \% \text{ зміни виручки від реалізації} \quad (6.14)$$

При використанні механізму операційного важеля слід урахувати наступне:

1) позитивний вплив операційного важеля починається лише після досягнення підприємством точки беззбитковості, тобто коли маржинальний дохід достатній для покриття постійних витрат;

2) ефект операційного важеля проявляється лише в короткому періоді часу;

3) чим вищий прибуток підприємства, тим нижчий ефект операційного важеля;

4) зі зростанням обсягу продажу та віддаленням від точки беззбитковості відсоток приросту обсягу продажу супроводжуватиметься зростаючим темпом приросту прибутку, тобто підприємства з вищим операційним важелем досягатимуть прибутку швидше;

5) зі зниженням обсягу продажу і наближенням до точки беззбитковості підприємство з високим операційним важелем буде втрачатиме прибуток швидшими темпами, ніж підприємство з низьким операційним важелем, тобто чим більший коефіцієнт операційного важеля, тим вищий рівень ризику діяльності підприємства.

6.4. Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту

Практичний досвід свідчить про різноманітність номенклатурних одиниць та асортиментних груп різних видів продукції на підприємстві, а також досить часто надаються супутні послуги, пов'язані з таким продажем продукції. У таких випадках аналіз ускладнюється і ґрунтується на комбінації продажу.

Комбінація продажу (Sales Mix) – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу; це відносна комбінація продуктів в обсязі реалізації фірми. Це співвідношення можна визначити у відсотках або у пропорції виробів.

І хоч концептуальна складність CVP-аналізу в умовах асортиментності продукції підвищується, сам аналіз досить простий. Формули, що

використовувались в умовах виробництва одного продукту, можуть бути адаптовані для виробництва кількох видів продуктів.

Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції необхідно визначити величину маржинального доходу на одну умовну одиницю.

Середньозважений маржинальний дохід (Weighted Average Contribution Margin) – сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

Тобто:

$$WCM = \sum CM_i * \sum BM_i \quad (6.15)$$

де WCM - середньозважений маржинальний дохід;
CM_i - маржинальний дохід на одиницю і-го виробу;
BM_i - комбінація продажу (або вид продукції).

Розглянутий підхід до аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» за умов асортименту передбачає, що всі постійні витрати є непрямими щодо конкретних видів продукції. На практиці більшість постійних витрат мають саме такий характер. Але якщо окремі види постійних витрат (наприклад, амортизація спеціального устаткування) пов'язані з виробництвом певного виду продукції, то слід застосовувати аналіз щодо кожної окремої виробничої лінії, а не для виробництва в цілому.

Приклади розв'язування задач

Задача 6.1

Підприємство «Мрія» виготовляє і реалізує вироби.

Дані за один виріб:

- ціна	70 грн
- змінні затрати	50 грн
- маржинальний дохід	20 грн

Дані за місяць за який реалізовано 1000 шт. виробів:

- реалізація (1000 шт. x 70 грн)	70000 (100%)
- змінні затрати (1000 шт. x 50 грн)	50000 (71,4%)
- маржинальний дохід (1000 шт. x 20 грн)	20000 (28,6%)

Постійні затрати за місяць	12000 грн
Прибуток	8000 грн

Необхідно:

Визначити точку беззбитковості (ТБ) у штуках та у грошовому виразі для підприємства «Мрія».

Розв'язок:

а) використовуємо формулу точки беззбитковості у штуках:

$$ТБ = \frac{\text{постійні затрати}}{\text{маржинальний дохід на одиницю продукції}} = \frac{12000}{20} = 600 \text{ шт.}$$

б) використовуємо формулу точки беззбитковості у грошовому виразі:

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Обсяг реалізації}} = \frac{20000}{70000} = 0,286 \text{ (28,6\%)}$$

$$ТБ = \frac{\text{постійні затрати}}{\text{коефіцієнт маржинального доходу (КМД)}} = \frac{12000}{0,286} = 41958,04 \text{ шт.}$$

Задача 6.2

Підприємство «Мрія» планує отримати 15 000 грн прибутку від реалізації виробів. Вихідна інформація про ціну і структуру затрат подана у попередній задачі 6.1.

Необхідно:

Визначити, скільки треба виготовити і продати виробів, щоб отримати планову величину прибутку (в штуках і гривнях).

Розв'язок:

Застосовуємо метод маржинального доходу:

$$\text{Обсяг реалізації} = (\text{постійні затрати} + \text{плановий прибуток}) : \text{КМД (грн.)}$$

$$\text{Обсяг реалізації (у гривнях)} = (12\ 000 + 15\ 000) : 0,286 = 94406 \text{ грн.}$$

$$\text{Обсяг реалізації (у штуках)} = (12\ 000 + 15\ 000) : 20 = 1350 \text{ шт.}$$

З цієї ж залежності можна завжди визначити величину прибутку, що його отримає підприємство при запланованому рівні виробництва і продажів.

Задача 6.3

Підприємство «Мрія» планує виготовити і продати протягом місяця виробів на суму 100 000 грн. Яка буде величина прибутку використовуючи вихідні данні задачі 6.1?

Розв'язок:

Застосувавши маржинальний метод, отримуємо:

$$\text{Прибуток} = (\text{обсяг реалізації} * \text{КМД}) - \text{постійні затрати}$$

$$\text{Прибуток} = (100\ 000 * 0,286) - 12\ 000 = 16\ 600 \text{ грн.}$$

Окрім того, використовуючи попередні залежності, можна визначити ціну виробів, за якою треба продавати товар для отримання запланованої величини прибутку.

Задача 6.4

Підприємство «Мрія» планує продати 1 500 шт. виробів і при тому отримати 20 000 грн. прибутку. При якій ціні можливий цей результат використовуючи вихідні данні задачі 6.1?

Розв'язок:

*Обсяг продажу * Ціну = Змінні затрати * Обсяг продажу + Постійні затрати + Плановий прибуток*

*Ціна = (Змінні затрати * Обсяг продажу + Постійні затрати + Плановий прибуток) / Обсяг продажу*

$$Ціна = (50 * 1\,500 + 12\,000 + 20\,000) / 1\,500 = 71,3 \text{ грн}$$

Вищезазначений результат можливий при ціні – 71,3 грн.

Практичні завдання

Задача 6.5

Компанія «Анаконда» планує продати 25 000 викруток за ціною 20,00 грн за одиницю. Коефіцієнт маржинального доходу становить 25%. Якщо запланований обсяг продажу є точкою беззбитковості компанії, чому дорівнюють її постійні витрати ?

Задача 6.6

Підприємство «Дайвер» виготовляє гідрокостюми. Нижче наведений прогноз прибутку підприємства на рік, грн:

Продаж (16 000 од.) 16 000 000 грн

Витрати: Змінні – 4 000 000 грн, постійні – 6 000 000 грн, прибуток – 4 000 000 грн.

Виходячи з наведених даних, необхідно:

1. Обчислити точку беззбитковості підприємства у грошових одиницях.
2. Розрахувати запас міцності компанії.
3. Визначити фактор (коефіцієнт) операційного важеля підприємства.
4. Визначити дохід від продажу, необхідний для отримання прибутку в сумі 9 000 000 грн.

Задача 6.7

Фірма маркетингових послуг визначила, що попит на продукцію підприємства «Оранта» значною мірою залежить від ціни продукції і характеризується такими даними:

ціна одиниці, грн - 300 250 200 150 125

попит на продукцію, од. - 125 200 310 450 550

Змінні витрати на виробництво одиниці продукції складають 100 грн., постійні витрати підприємства – 20 000 грн за місяць.

Необхідно:

Визначити оптимальну ціну, за якої підприємство «Оранта» одержить максимальну суму прибутку.

Задача 6.8

Підприємство «Кульбаба» виробляє і продає ручки. Змінні витрати на виробництво однієї ручки – 3 грн. Підприємство може продавати 600 000 ручок по 5 грн. за одиницю і мати прибуток 200 000 або може одночасно реалізувати 350 000 ручок по 6 грн та 200 000 ручок за ціною 4 грн.

Необхідно:

Визначити, яку альтернативу слід обрати підприємству «Кульбаба», та обґрунтуйте вашу відповідь розрахунками.

Тести:

1. До методів аналізу “витрати-обсяг-прибуток” відносять:

- а) спеціальні, загальнонаукові методи
- б) математичні, графічні методи
- в) елімінування, порівняння
- г) аналіз, синтез

2. Точку беззбитковості у грошових одиницях можна вивести з рівняння:

а)

$$\text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}$$

б)

$$\text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати}$$

в)

$$\text{Постійні витрати}$$

$$\text{Маржинальний дохід на одиницю}$$

г)

$$\text{Маржинальний дохід}$$

$$\text{Продаж}$$

3. Операційний прибуток визначають за формулою:

а)

$$\frac{\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}$$

б)

$$\frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

в)

$$\text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати}$$

г)

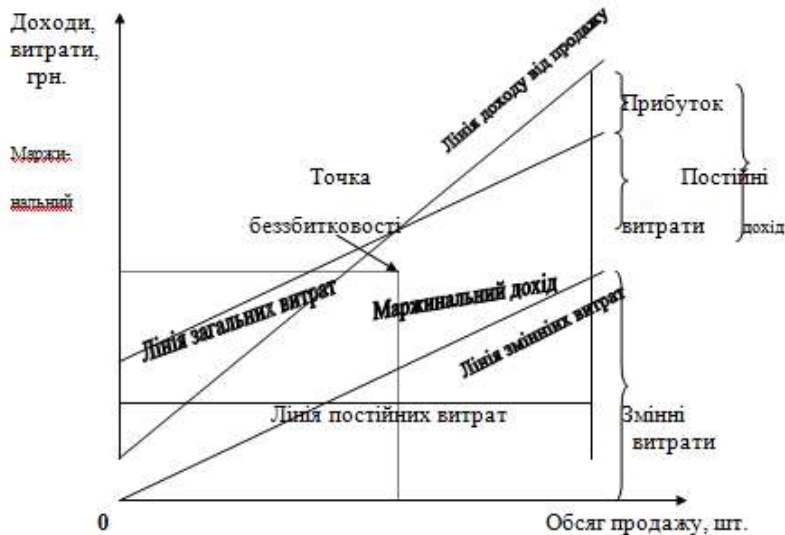
$$\frac{\text{Чистий прибуток}}{(1 - \text{Ставка податку})}$$

4. Графік безбитковості показує:

- а) залежність прибутку від обсягу продажу в натуральних або грошових одиницях
- б) залежність маржинального доходу від обсягу продажу і витрат підприємства
- в) точку безбитковості, прибуток чи збиток при певних умовах.
- г) обсяги виробництва та продажу

5. Графік взаємозв'язку «обсяг-прибуток» ілюструє:

- а) залежність прибутку від обсягу продажу в натуральних або грошових одиницях
- б) залежність маржинального доходу від обсягу продажу і витрат підприємства
- в) точку безбитковості, прибуток чи збиток при певних умовах.
- г) обсяги виробництва та продажу



6. , який графік зображено на рисунку?

- а) Графік беззбитковості
- б) Графік доходи-витрати
- в) Графік взаємозв'язку «обсяг-прибуток»
- г) Графік маржинального доходу

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

- а) коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності, операційний важіль
- б) обсяги виробництва та продажу
- в) прибуток, змінні витрати, постійні витрати
- г) загальні, постійні змінні витрати

8. Запас міцності розраховують за формулою:

а)
$$\frac{\text{Продаж} - \text{Точка беззбитковості}}{\text{Точка беззбитковості}}$$

б)
$$\frac{\text{Зміна обсягу продажу}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

в)
$$\frac{\text{Операційний прибуток} - \text{Операційний прибуток}}{\text{Ставка податку}}$$

г)
$$\frac{\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}$$

9. Співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу це:

- а) точка беззбитковості

- б) аналіз чутливості прибутку
- в) коефіцієнт запасу міцності
- г) операційний важіль

10. Фактор операційного важеля при зростанні обсягу продажу.

- а) збільшується
- б) зменшується
- в) не змінний
- г) =1

11. Що визначає відсоток зміни прибутку за певного відсотка зміни обсягу продажу?

- а) операційний прибуток
- б) коефіцієнт запасу міцності
- в) фактор операційного важеля
- г) коефіцієнт маржинального доходу

12. Комбінація продажу являє собою:

- а) співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу
- б) сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу
- в) співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.
- г) визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу продажу

13. Середньозважений маржинальний дохід обчислюють за формлою:

а) $\frac{\text{Відсоток зміни продажу}}{\text{Відсоток зміни продажу}} \times \frac{\text{Фактор операційного важеля}}{\text{Фактор операційного важеля}}$

б) $\frac{\text{Загальний маржинальний дохід}}{\text{Загальна кількість продукції}}$

в) $\frac{\text{Зміна обсягу продажу}}{\text{Зміна обсягу продажу}} \times \frac{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$

г) $\frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Прибуток}}$

14. Величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу...

- а) операційний прибуток
- б) аналіз чутливості прибутку

- в) запас міцності
- г) точка беззбитковості

15. Точка беззбитковості це обсяг продажу (діяльності), за якого:

- а) доходи підприємства дорівнюють його витратам
- б) доходи підприємства менші за його витрати
- в) доходи підприємства більші за його витрати
- г) маржинальний дохід дорівнює витратам

Питання для самоконтролю

1. Поясніть суть *CVP*-аналізу.
2. Дайте визначення поняттю «точка беззбитковості».
3. Назвіть методи *CVP*-аналізу.
4. Поясніть графічний метод *CVP*-аналізу.
5. Назвіть основні припущення покладені в основу аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.
6. Як розраховується коефіцієнт маржинального доходу?
7. Що таке «запас міцності», дайте визначення?
8. Як розраховується коефіцієнт операційного важеля?
9. Поясніть, що таке комбінація продажу (*Sales Mix*)?
10. Як розраховується середньозважений маржинальний дохід (*Weighted Average Contribution Margin*)?

Розділ 7

АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

- 7.1. Релевантність облікової інформації. Загальні поняття про концепцію диференціювання витрат і доходів та аналіз альтернативних варіантів
- 7.2. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів
- 7.3. Аналіз інформації для прийняття довгострокових рішень

7.1. Релевантність облікової інформації. Загальні поняття про концепцію диференціювання витрат і доходів та аналіз альтернативних варіантів

Під релевантністю облікової інформації слід розуміти певну бажану характеристику інформації, що може впливати на рішення користувачів, тобто визначати управлінські та інвестиційні рішення. Релевантність передбачає, що інформація повинна мати прямий стосунок або вигідне застосування в діях, для

яких вона призначалася, щоб забезпечити одержання бажаного результату, тобто вона має бути доречною.

Забезпечити прийняття правильного рішення може лише повна, своєчасна та неупереджена інформація, яка є корисною для конкретного випадку. Тому обробці й аналізу підлягають насамперед дані про **релевантні** доходи та витрати. **Релевантними вважаються дані**, які:

- мають різне значення для різних альтернатив;
- безпосередньо пов'язані з конкретною альтернативою;
- стосуються певного майбутнього рішення;
- можуть вплинути на рішення;
- враховуються;
- являють собою майбутні грошові потоки, відмінні для різних альтернативних рішень;
- обмежені альтернативними рішеннями.

Незважаючи на вказану різноманітність підходів, переважна більшість авторів виділяє такі **ознаки релевантності**:

- 1) пов'язані з відповідною альтернативою і можуть вплинути на прийняття рішень, тобто для різних рішень релевантні дані будуть різні;
- 2) стосуються лише майбутнього, тобто їх можна уникнути при виборі однієї з альтернатив.

Отже, ті доходи та витрати, які зростатимуть або зменшуватимуться внаслідок прийняття того чи іншого рішення, є релевантними. Тобто це – дані, які характеризують додаткові вигоди і втрати, пов'язані з діями щодо здійснення обраної альтернативи. Стосовно витрат слід підкреслити, що їх поведінка не визначає однозначно їх релевантність. Звичайно, найчастіше релевантними виступають змінні витрати, оскільки основна частина операційних рішень пов'язана зі зміною обсягу діяльності. Наприклад, якщо керівництво розглядає можливість виготовлення додаткової партії продукції понад план, то для цього необхідно придбати і додаткові матеріали. Але інколи змінні витрати вважаються нерелевантними. Так, якщо матеріали для виготовлення певної продукції вже є в наявності на момент прийняття рішення про її додатковий випуск у звітному періоді, то при оцінці витрат, пов'язаних з такою додатковою партією, вартість цих матеріалів буде нерелевантною, оскільки виникла в минулому.

Ознаку релевантності можуть набути і постійні витрати, зокрема та їх частина, яку можна класифікувати як прямі витрати стосовно певного сегмента підрозділу. Їх виникнення залежить від того, чи працює підрозділ. Наприклад, розширення асортименту продукції на підприємстві потребує встановлення нової виробничої лінії. При цьому необхідно додатково залучити спеціалістів по її обслуговуванню. Витрати на оплату праці цих спеціалістів входять до складу виробничих накладних витрат і співвідносяться з конкретним підрозділом. При цьому вони повинні бути додатковими, а отже, й релевантними. Такий самий аналіз проводять і стосовно операційних витрат. Отже, наділяти ті чи інші показники характеристикою «релевантні» слід, виходячи виключно з умов конкретної ситуації.

Водночас, **диференціальними** називають такі витрати і доходи, які становлять різницю між альтернативними варіантами. Але термін

«диференціальні витрати» не завжди має те саме значення, що й термін «змінні витрати», хоч вони часто і збігаються. Диференціальні витрати можуть включати і деякі статті постійних витрат.

Аналіз диференціальних витрат застосовують, як правило, при виборі альтернативного варіанта рішення. При аналізі альтернативних варіантів треба мати на увазі, що не існує раз і назавжди визначеної методики порівняння диференціальних витрат різних варіантів. У кожному конкретному випадку виходять з наявної інформації та власного досвіду й аналітичних навичок.

Управління запасами полягає в тому, щоб зменшити запаси до розумного мінімуму, який забезпечує безперервність процесу виробництва або торгівлі.

Робочий капітал – це оборотні активи за винятком короткострокових зобов'язань (запаси + дебіторська заборгованість + кошти - кредиторська заборгованість - банківські овердрафти).

Для оптимізації виробничої програми підприємства необхідно аналізувати не лише інформацію про витрати та їх поділ на постійні і змінні, а й зважати на інші фактори, що впливають на розмір прибутку.

Концепція диференціальних витрат і доходів альтернативна концепції повних витрат і повної собівартості. Використовують цю концепцію при вирішенні тимчасових проблем (проблем альтернативного вибору), коли керівник змушений обрати кращу з декількох можливих альтернативних моделей поведінки.

Для вибору кращого варіанта, як правило, порівнюють витрати і доходи та визначають прибуток (або збиток), що його забезпечує прийняття того або іншого варіанта рішення. Досвід показує, що при цьому немає необхідності порівнювати всі доходи і витрати кожного варіанта, адже деякі з них будуть однаковими у всіх варіантах і не змінять загальної оцінки, а лише збільшать обсяг розрахунків. Тому для аналізу альтернативних варіантів рішення доцільно брати лише релевантні доходи і витрати, тобто такі, які можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення. Зміненими ж можуть бути лише доходи і витрати, які стосуються майбутнього, а ті, що мали місце в минулому, вже ніякими управлінськими рішеннями не можна змінити. Отже, минулі витрати не можуть бути релевантними.

Прикладами релевантних витрат можуть бути:

а) **майбутні маржинальні витрати**;

б) **прирошувані витрати** – різниця між витратами різних варіантів дій, їх ще називають «додаткові», «диференціальні» або «інкрементні» витрати (differential costs, incremental costs);

в) **альтернативні витрати** (opportunity costs) – це втрачена вигода при виборі одного варіанта і відмові від іншого, їх ще називають «можливі» витрати.

Маржинальні витрати завжди збігаються з поняттям «змінні витрати», а інколи – з поняттям «диференціальні витрати». Терміни «прирошувані» та «релевантні» витрати зазвичай означають те, що й «диференціальні витрати». Між повними і диференціальними витратами є **три важливих відмінності**:

1) **повна собівартість** – це сума всіх прямих та відповідної частки накладних витрат, що припадають на даний об'єкт калькулювання, а

диференціальні витрати – це лише ті елементи собівартості, які є різними в різних варіантах;

2) **інформація про повні витрати** забезпечується безпосередньо обліком собівартості, який і створено для визначення таких витрат в системному порядку на документальній основі. Для збирання даних про диференціальні витрати спеціальної системи обліку на регулярній основі немає, а їх рівень визначається розрахунковим шляхом аналізу ситуації, що може скластися при різних варіантах рішень;

3) **система обліку повної собівартості** збирає й обробляє інформацію про минулі витрати. Диференціальні витрати завжди відносяться до майбутнього і показують, якими можуть бути витрати за умови прийняття того чи іншого управлінського рішення.

Альтернативний вибір рішення означає наявність декількох можливих варіантів поведінки, з яких керівник обирає той, який, на його думку, є кращим. У багатьох випадках такий вибір робиться інтуїтивно, на підставі власної ерудиції, досвіду, так званого «здорового глузду», без кількісного вимірювання й оцінки переваг та недоліків окремих варіантів. Водночас у багатьох випадках можна передбачити окремі наслідки кожної альтернативи, привести їх до кількісного виразу та порівняти одержані числові характеристики, що дає змогу об'єктивно оцінити кожен з варіантів та обрати кращий.

Аналіз більшості проблем альтернативного вибору включає такі **етапи**:

- 1) визначення проблеми (постановка завдання);
- 2) відбір можливих варіантів вирішення даної проблеми;
- 3) вимірювання й оцінка кількісних наслідків для кожного варіанта;
- 4) виявлення та дослідження наслідків, які не можуть бути виміряні кількісно, їх оцінка стосовно один одного та стосовно тих наслідків, що виражені кількісно;
- 5) прийняття рішення.

Для об'єктивної оцінки варіантів рішення може виникнути потреба у додатковій інформації, одержання якої вимагає додаткових витрат, тому керівник повинен вирішити, що доцільніше: збирати додаткову інформацію, чи прийняти рішення на підставі наявних даних, виграючи у часі. У таких випадках керівнику не обійтися без інтуїції та використання власного досвіду.

При **аналізі альтернативних варіантів** необхідно враховувати і так звані можливі витрати, тобто суми втраченої вигоди у тих випадках, коли вибір одного варіанта зумовлює відмову від іншого (їх ще називають «витрати відмови», «альтернативні витрати» або «можливі витрати»). Вони не є витратами у прямому значенні цього терміна, але зумовлюють зменшення вигоди одного варіанта стосовно іншого, що необхідно враховувати у висновках.

Склад диференціальних витрат, відібраних для аналізу альтернативних варіантів, залежить від тривалості періоду, на який розраховане управлінське рішення. Якщо рішення операційне (тобто короткострокове), то диференціальні витрати можуть складатися лише з прямих витрат, але чим більший термін, на який розраховується використання варіанта, тим повніше буде перелік витрат,

включених до розрахунку, а для довгострокових (капітальних) рішень необхідно враховувати повні витрати.

7.2. Типи операційних рішень. Аналіз і вибір альтернативних варіантів

Основною метою діяльності комерційного підприємства є досягнення задовільної норми прибутку на вкладений (інвестований) капітал (НПК), тому при аналізі альтернативних варіантів необхідно враховувати співвідношення вигід (доходи – витрати) та використаного капіталу, а це зумовлює **три типи проблем**:

1) проблеми, пов'язані виключно з рівнем витрат (визначається економія витрат);

2) проблеми, пов'язані як з витратами, так і з доходами (визначається відхилення прибутку);

3) проблеми, пов'язані як з витратами і доходами, так і з капітальними інвестиціями.

Типовими прикладами **завдань альтернативного вибору** є:

1) оптимізація виробничого процесу (оптимальне співвідношення різних типів обладнання; оптимальний шлях руху заготовок, готової продукції або сировини; оптимальне розміщення складів тощо);

2) виробляти самим чи купувати комплектуючі (послуги, процеси);

3) визначення оптимального розміру замовлення;

4) визначення оптимальної ціни реалізації шляхом порівняння кривих попиту та ціни і визначення сумарного покриття змінних витрат виручкою (маржинального доходу);

5) рішення про спеціальне замовлення (визначення ціни покриття, тобто ціни реалізації спеціального замовлення);

6) рішення щодо ліквідації збиткового сегмента діяльності при наявності вільних (незадіяних) виробничих потужностей;

7) рішення щодо доцільності надання додаткових послуг та ін.

Вибір кращого варіанта з декількох можливих здійснюється на підставі **диференціального аналізу релевантної інформації**, тобто визначення і порівняння диференціальних витрат і доходів, та розрахунку диференціального прибутку (збитку) для характеристики економічної доцільності того або іншого варіанта рішення. Але при прийнятті остаточного рішення завжди необхідно враховувати не лише поточні вигоди, а й довгострокові наслідки. Розглянемо приклади диференціального аналізу релевантної інформації для розв'язання типових задач альтернативного вибору.

Рішення про спеціальне замовлення – це рішення стосовно отриманої пропозиції на разовий продаж продукції або надання послуги за ціною, нижчою за звичайну (або навіть нижчою за собівартість).

Прийняття такої пропозиції доцільне лише тоді, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати на виконання такого замовлення і відсутня загроза деформації ринку. При аналізі такої пропозиції необхідно враховувати можливі додаткові витрати в разі відсутності вільних виробничих потужностей та довгострокові наслідки прийняття такого замовлення.

Економічну доцільність виконання спеціального замовлення можна визначити застосовуючи маржинальний підхід та диференціальний аналіз релевантної інформації. Спочатку визначимо, яка з наведеної інформації є релевантною, тобто:

- 1) які події вона характеризує (майбутні чи минулі);
- 2) чи змінює вона грошові потоки;
- 3) чи зумовлює відмінності за варіантами.

Для об'єктивного вирішення питання про доцільність прийняття спеціального замовлення необхідно правильно визначити додаткові витрати на його виконання. У багатьох випадках основна сума таких витрат припадає на прямі матеріальні витрати. Релевантна оцінка матеріалів повинна враховувати такі фактори, як ціна придбання і відновлювальна вартість матеріалів, можлива ціна реалізації наявних матеріалів або іншого альтернативного їх використання тощо.

Та все ж для остаточного вирішення питання про спецзамовлення треба врахувати можливий його вплив на поведінку інших замовників та конкурентів, тобто на можливі зміни ситуації на ринку. Якщо існує така небезпека, то на неї треба зважати.

Виробляти чи купувати – це альтернатива відносно того, що вигідніше: самим виробляти окремі компоненти продукції (виконувати роботи) чи купувати їх у зовнішніх постачальників (підрядників).

Аналіз для вирішення цієї проблеми передбачає:

- визначення релевантної виробничої собівартості компонента (послуги, роботи);
- диференціальний аналіз витрат;
- урахування якісних факторів та нефінансової інформації про можливі наслідки такого рішення на перспективу.

Для того, щоб визначити, чи доцільно прийняти пропозицію щодо закупівлі комплектуючих у зовнішнього постачальника необхідно виконати **диференціальний аналіз** лише релевантних витрат:

- а) за умови власного виробництва комплектуючих;
- б) за умови купівлі у зовнішнього постачальника;
- в) релевантний дохід (збиток).

Але якщо підприємство має можливості альтернативного використання вивільнених виробничих потужностей (наприклад, для надання їх в оренду або випуску іншої прибуткової продукції), то до фактичних (дійсних) змінних витрат необхідно додати альтернативні (можливі) витрати (тобто суму втраченої орендної плати або прибутку), якщо підприємство відмовиться від купівлі комплектуючих на стороні. Порівняння таких витрат з вартістю купівлі комплектуючих може зумовити інші висновки.

Остаточне рішення з цього питання треба приймати з урахуванням таких **якісних та не фінансових факторів**, як:

- надійність постачальника;
- гарантія якості продукції постачальника;
- стабільність цін;
- можливості використання вивільнених потужностей та робочої сили;
- можливі зміни у технології виробництва;

- час, необхідний для відновлення власного виробництва тощо.

Необхідно прийняти рішення про доцільність повної або часткової ліквідації виробництва збиткової продукції, виду діяльності, підрозділу тощо. на підставі **аналізу їх прибутковості**.

Аналіз інформації для такого рішення базується на калькулюванні змінних витрат і визначенні маржинального доходу, порівнянні втрат маржинального доходу з можливим скороченням постійних витрат, урахуванні зміни маржинального доходу від альтернативного використання звільнених потужностей.

При альтернативному використанні звільненої площі до економії витрат необхідно додати релевантні доходи від такого використання (суму орендної плати або додаткового прибутку), й одержану суму порівнювати з втратою маржинального доходу.

Серед інших задач альтернативного вибору досить важливим є прийняття рішень у процесі постачання: щодо розмірів партії замовлень (з використанням універсальної формули Вілсона), вибору найбільш вигідних постачальників та видів матеріалів (на основі аналізу за Парето, або АВС-аналізу), щодо прискорення оборотності виробничих запасів.

Прийняття рішень щодо розмірів партії виробництва продукції характерні для серійного виробництва продуктів. **Розмір партії** – це кількість одиниць продукції, що виробляються безперервно без переналагоджування обладнання. Метою оптимізації розміру партії є мінімізація загальної суми складських витрат, витрат на переналагодження та на оплату відсотків за капітал.

Оптимальний розмір партії можна визначити за формулою:

$$q_0 = \sqrt{\frac{2K * zn}{zc}} \quad (7.1)$$

де q_0 – оптимальний розмір партії продукції;

zn – затрати на переналагодження обладнання на одну партію (серію) продукції;

K – кількість випуску продукції протягом року;

zc – складські затрати на одну партію.

Графічне зображення оптимального розміру партії наведено на рис. 7.1.

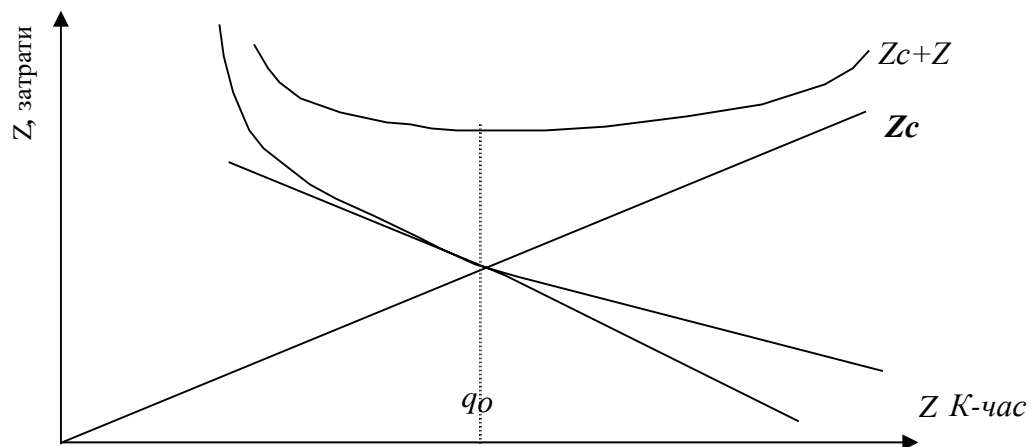


Рис. 7.1. Графічне зображення оптимального розміру партії

Джерело: складено авторами на основі даних [8; 9]

Прийняття рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва продукції здійснюють у тому випадку, коли різні технології забезпечують різні рівні матеріало-, праце- та фондомісткості виробництва.

Аналіз для вибору кращого варіанта рішення передбачає:

- 1) визначення маржинального доходу та суми прибутку за кожним варіантом;
- 2) розрахунок критичного обсягу виробництва і реалізації продукції;
- 3) визначення обсягу реалізації, при якому різні технології забезпечують однаковий прибуток.

Для прийняття остаточного рішення щодо вибору технології виробництва необхідно враховувати можливі зміни попиту на продукцію.

Прийняття альтернативних рішень в процесі реалізації продукції стосуються, в основному, питань ціноутворення за різного співвідношення ціни і попиту; надання знижок покупцям; вибору найбільш вигідних покупців, каналів реалізації та видів продукції; вибору систем оплати праці в процесі реалізації тощо. Усі вони базуються на визначенні суми маржинального доходу та диференціальному аналізі релевантних витрат і доходів.

Але при аналізі та підготовці пропозицій з конкретних проблем альтернативного вибору доцільно дотримуватися таких рекомендацій:

- 1) необхідно обмежувати кількість варіантів, відібраних для аналізу, щоб уникнути загрози «за деревами не побачити лісу»;
- 2) не надавати надмірного значення факторам, які можна визначити кількісно; не ігнорувати не кількісні та нефінансові показники;
- 3) не ігнорувати приблизних, орієнтовних даних: розумне наближення краще, ніж його повна відсутність;
- 4) часто зручніше працювати із підсумковими даними витрат, ніж з витратами на одиницю продукції, відхилення яких залежать від зміни як сумарних витрат, так і кількості продукції;
- 5) особливо уважно поставитися до оцінки витрат на виготовлення нового виробу, адже у таких випадках порівнювати часто немає з чим;
- 6) не має суттєвого значення кількість аргументів «за» і «проти»; адже інколи один істотний аргумент може переважити десяток менш суттєвих;
- 7) не ігнорувати можливі помилки у розрахунках на майбутнє, враховувати можливі похибки і давати їм належну оцінку;
- 8) незважаючи на невизначеність, рішення повинно бути прийнято, якщо зібрано й опрацьовано всю інформацію (за розумну плату і в розумні терміни), адже відмова від прийняття рішення або його відстрочення є не що інше, як рішення залишити все по-старому, що мабуть є найгіршим з усіх можливих варіантів (якщо виникла проблема пошуку альтернативних варіантів);
- 9) подавати ваші пропозиції та результати аналізу чутливою чітко, повно і зрозуміло, щоб користувачі такої інформації могли запропонувати власні оцінки та припущення;
- 10) не очікувати, що Ваші висновки і пропозиції будуть всіма прийняті беззастережно, навіть якщо вони підкріплені детальними і аргументованими розрахунками. Подумайте про те, як найкраще їх викласти, враховуючи особисті якості окремих працівників, які будуть приймати рішення.

7.3. Аналіз інформації для прийняття довгострокових рішень

Аналіз інформації для прийняття довгострокових рішень завжди базується на умовах ризику та невизначеності.

Невизначеність – це відсутність достатньої інформації про можливі події. Вона зумовлює ризик, тобто можливість відхилення фактичних результатів від очікуваних. Чим більша невизначеність, тим більший ризик при прийнятті рішення. Для зниження ризику необхідно враховувати ймовірність тих або інших явищ.

Ймовірність – це можливість того, що певна подія настане. Ймовірність виражається у десятковому вигляді і позначається літерою p , при цьому її значення знаходиться між 0 і 1 . За теорією ймовірності усі події можна поділити на три групи:

- 1) достовірні, тобто такі, які відбудуться обов'язково (ймовірність = 1);
- 2) неможливі, тобто такі, які не можуть статися (ймовірність = 0);
- 3) випадкові, тобто такі, які можуть відбутися за певних умов (ймовірність $0 < p < 1$).

Невизначеність пов'язана саме з можливістю випадкових подій.

Ймовірність випадкової події – це відношення кількості сприятливих наслідків випробування до загальної кількості всіх можливих наслідків. Ймовірність всіх можливих наслідків випадкової події дорівнює 1 .

Розподіл ймовірностей – це список можливих наслідків аналізованої події та ймовірність того, що той чи інший наслідок буде мати місце.

Очікуване значення розраховується зважуванням кожного наслідку на відповідну йому ймовірність:

$$\bar{A} = \sum_{i=1}^n A_i p_i \quad (7.2)$$

де \bar{A} - очікувана величина (оцінка події);

A_i – значення змінної величини для певної події (наслідку);

p_i – ймовірність певної події (наслідку).

Ймовірності поділяють на об'єктивні та суб'єктивні.

Об'єктивні ймовірності – це такі, значення яких можуть бути розраховані математично на підставі фізичних дослідів або обробки історичного досвіду. Наприклад, ймовірність того, що підкинута вгору монета впаде орлом догори, дорівнює $0,5$ (адже тут можливі лише два варіанти).

Суб'єктивні ймовірності – це такі, значення яких оцінюється менеджером на підставі власного досвіду, інтуїції, уявлень та роздумів, спостережень. Будь-які подібні оцінки завжди пов'язані з суб'єктивними рисами менеджера, але інколи вони бувають більш обґрунтованими і дають досить об'єктивну оцінку ймовірного наслідку (наприклад, попередня оцінка результатів складання іспиту тим або іншим студентом з боку викладача може мати досить високий рівень ймовірності).

У сфері бізнесу більшість ймовірностей є суб'єктивними, що значно ускладнює їх визначення і застосування. Наявність же інформації про ймовірність релевантних явищ робить можливим розрахунок очікуваного значення майбутніх подій з урахуванням їх ймовірності. Такі розрахунки часто виконують у вигляді «дерева рішень».

Розглянемо такий приклад: компанія розглядає доцільність розробки нового продукту та виходу з ним на ринок. Витрати на розробку нового продукту оцінюються у 200 000 грн. Ймовірність того, що розробка буде вдалою, становить 0,8, а що закінчиться невдало – 0,2. Якщо розробка буде мати успіх, то на ринку продукт може забезпечити такі показники (за даними попередньої експертизи):

а) якщо продукт буде вдалим і користуватиметься підвищеним попитом, він забезпечить прибуток у сумі 500 тис. грн. Ймовірність такої події – 0,5;

б) якщо продукт буде середньовдалим, можна очікувати прибуток на рівні 200 тис. грн, ймовірність події – 0,3;

в) якщо продукт буде невдалим, то збиток становитиме 300 тис. грн, ймовірність такої події – 0,2.

У тих випадках, коли очікуваний результат для декількох варіантів подій буде однаковим, для вибору кращого варіанта доцільно розрахувати можливе стандартне (середньоквадратичне) відхилення (Q):

$$Q = \sqrt{\sum_{i=1}^n (A_i - \bar{A})^2 p_i} \quad (7.3)$$

За наявності декількох варіантів, кращим вважають той, який має менше значення стандартного відхилення, що говорить про більш однорідну сукупність та більш високу ймовірність одержання очікуваного результату.

Якщо альтернативні події мають різну очікувану величину і різне стандартне відхилення, то для остаточної оцінки кожної з них визначають коефіцієнт варіації (K_v):

$$K_v = \frac{Q}{\bar{A}} \quad (7.4)$$

Той варіант, коефіцієнт варіації якого менший, вважають кращим.

У кожному випадку розрахунку очікуваного результату бажано мати якомога точнішу інформацію про можливі події. Але отримання додаткової інформації завжди пов'язане з певними витратами (оплата консультантам, експертам за прогнози, аналітичні огляди тощо), тому перед менеджером постає питання про очікувану вартість додаткової інформації та її цінність. Розрахунок максимальної ціни, яку доцільно заплатити за отримання додаткової інформації, виконують порівнянням очікуваного результату за наявності додаткової інформації та без неї. Різниця між цими показниками і буде підставою для визначення ціни додаткової інформації.

У всіх наведених розрахунках найбільш важливими є показники розподілу ймовірності очікуваних наслідків майбутніх подій, але саме ці показники і

найважче визначити на задовільному рівні, а у деяких випадках це взагалі неможливо.

Якщо ситуація складається так, що менеджери не можуть отримати обґрунтовану оцінку ймовірності можливих наслідків очікуваної події, в умовах невизначеності вони можуть приймати рішення на основі оптимістичних або песимістичних прогнозів. При цьому можливі такі варіанти поведінки менеджерів:

1) максимізація максимальних результатів (критерій “максимум”) – це прогноз, який передбачає найкращий результат з усіх можливих;

2) максимізація мінімальних результатів (максимін – критерій Вальда) – це прогноз, який передбачає найгірший з очікуваних варіантів;

3) мінімізація максимального жалю (мінімакс – критерій Севіджа) – це прогноз, розрахований на мінімально можливі втрати при різних варіантах рішень.

4) максимізація рівня ймовірності – прогноз дій у варіанті, ймовірність якого найвища.

Можливі й інші методи прийняття довгострокових рішень в умовах невизначеності. Зокрема рішень відносно довгострокових інвестицій. Так, використовують наступні методи оцінки інвестицій:

1) *Статичні методи оцінки інвестицій.*

Облікова норма прибутку на інвестиції:

$$\text{Норма прибутку на інвестиції} = \frac{\text{Середній річний прибуток}}{\text{Первісні капітальні затрати}} * 100\% \quad (7.5)$$

Облікова норма прибутковості – це показник прибутковості інвестиційного проекту, що розраховується як відношення облікового прибутку до середньої вартості вкладеного капіталу.

$$\text{Середній річний прибуток} = \frac{\text{Сумарний прибуток протягом терміну експлуатації об'єкта, грн}}{\text{Термін експлуатації об'єкта, років}} \quad (7.6)$$

$$\text{Середня величина капітальних вкладень} = (\text{Первісні капітальні інвестиції} + \text{Ліквідаційна вартість}) : 2 \quad (7.7)$$

$$\text{Період окупності: } T_o = KB / Д \quad (7.8)$$

де T_o – термін окупності, роки;
 KB – інвестований капітал, грн;
 $Д$ – середній щорічний доход, грн.

Період окупності (payback period, pay-back period, DPP) – кількість часу, необхідна для покриття витрат на той чи інший проєкт або для повернення коштів, вкладених підприємством за рахунок коштів, одержаних в результаті основної діяльності по даному проєкту.

Оцінюючи декілька інвестиційних проектів, необхідно пам'ятати: вигіднішим є той, який має менший термін окупності. Сутність цього висновку в тому, що чим менше період окупності, тим менший ризик і вище ліквідність.

2) Динамічні методи оцінки інвестицій.

Метод дисконтування грошових надходжень.

Метод дисконтування грошових потоків, як і метод складного відсотка – це метод оцінки, який враховує зміну вартості грошей у часі. І причина цих змін навіть не в інфляції. Гроші змінюють вартість і при нульовій інфляції, якщо враховувати майбутні доходи від інвестування, беручи до розрахунку упущені вигоди.

Майбутня вартість грошових коштів (складних процентів) через n років:

$$V = V_0 \times [1 + k]n \quad (7.9)$$

де V – майбутня вартість інвестицій через n років;

V_0 – початкова вартість;

k – норма прибутку на інвестований капітал (у вигляді коефіцієнта);

n – тривалість періоду, роки.

Дисконтування:

$$V_0 = \frac{V}{(1 + k)^n} \quad (7.10)$$

де V_0 – початкова вартість інвестицій;

V – майбутня вартість інвестицій;

k – ставка процента (ставка дисконтування), отримана внаслідок здійснення інвестицій;

n – кількість років.

Суть дисконтування – приведення вартості майбутніх грошових потоків у поточну вартість за допомогою показника, який називається ставка дисконту.

Коефіцієнт дисконтування:

$$K_{V_0} = \frac{1}{(1 + k)^n} \quad (7.11)$$

Коефіцієнт дисконтування застосовується для визначення поточної вартості виходячи з грошових потоків, які прогнозуються на майбутнє, за умови їх зміни протягом періодів прогнозування.

$$\text{Майбутня вартість} = \text{Приведена вартість} * (1 + k)^n \quad (7.12)$$

або

$$\text{Приведена вартість} = \text{Майбутня вартість} * \frac{1}{(1+k)^n} \quad (7.13)$$

Метод ануїтету, або метод еквівалентного річного доходу.

Метод ануїтету передбачає розрахунок так званої «фінансової продуктивності» інвестиційного проекту, тобто оцінку середньорічного ефекту від його реалізації, і дозволяє зіставляти проекти з різними термінами життя.

Чиста приведена вартість щорічного платежу, або ануїтет, визначається за формулою:

$$ECF = \frac{NPV}{\frac{1-(1+k)^n}{k}} = \frac{NPV * k}{1-(1+k)^n} = NVP * \frac{k * (1+k)^n}{(1+k)^n - 1} \quad (7.14)$$

Отже, аналіз ефективності й обґрунтування доцільності реалізації міжнародних інвестиційних проектів передбачає такі етапи:

- оцінка очікуваних результатів, як правило, у вигляді грошових потоків, що мають бути генеровані інвестицією;
- визначення нормативних результатів проекту, тобто тих, які можна вимагати від інвестицій з конкретним рівнем систематичного ризику;
- зіставлення прогнозних і нормативних результатів за допомогою певних критеріїв оцінки ефективності інвестицій: якщо перші перевищують останні, то відповідні проекти розглядаються як економічно доцільні та можуть бути реалізовані.

Метод розрахунку внутрішньої норми рентабельності (IRR).

Внутрішня норма рентабельності – це ставка дисконтування (k), при якій чиста дисконтна вартість капіталовкладень дорівнює «0».

Внутрішній коефіцієнт окупності k називають ставкою дисконту.

Сенс розрахунку цього коефіцієнта при аналізі ефективності планованих інвестицій полягає в наступному. IRR показує максимально допустимий відносний рівень витрат, які можуть бути асоційовані з даним проектом. Наприклад, якщо проект повністю фінансується за рахунок позички комерційного банку, то значення IRR показує верхню межу допустимого рівня банківської процентної ставки, перевищення якого робить проект збитковим.

На практиці будь-яке підприємство фінансує свою діяльність з різних джерел. В якості плати за користування авансованих в діяльність підприємства фінансовими ресурсами воно сплачує відсотки, дивіденди, винагороди, тобто несе деякі обґрунтовані витрати на підтримку свого економічного потенціалу. Показник, що характеризує відносний рівень цих доходів, можна назвати ціною (залучення) капіталу (capital cost, CC). Цей показник відбиває сформований на підприємстві мінімум повернення на вкладений у його діяльність капітал, його рентабельність і розраховується по формулі середньої арифметичної зваженої.

Економічний зміст цього показника полягає в наступному: підприємство може приймати будь-які рішення інвестиційного характеру, рівень рентабельності яких не нижче поточного значення показника CC (ціни капіталу

для даного проекту). Саме з ним порівнюється показник IRR, розрахований для конкретного проекту, при цьому зв'язок між ними така:

- якщо $IRR > CC$, то проект варто прийняти;
- якщо $IRR < CC$, то проект варто відкинути;
- якщо $IRR = CC$, то проект ні прибутковий, ні збитковий.

Ще один варіант інтерпретації полягає в трактуванні внутрішньої норми прибутку як можливої норми дисконту, при якій проект ще вигідний за критерієм NPV. Рішення приймається на основі порівняння IRR з нормативною рентабельністю; при цьому чим вище значення внутрішньої норми прибутковості і більше різниця між її значенням та обраної ставкою дисконту, тим більший запас міцності має проект. Цей критерій є основним орієнтиром при прийнятті інвестиційного рішення інвестором, що зовсім не применшує ролі інших критеріїв.

Для розрахунку IRR за допомогою таблиць дисконтування вибираються два значення коефіцієнта дисконтування таким чином, щоб в інтервалі (i_1, i_2) функція змінювала своє значення з «+» на «-» або з «-» на «+». Далі застосовують формулу:

$$IRR = i_k + \frac{f(i_1)}{f(i_1) - f(i_2)} * (i_2 - i_1) \quad (7.15)$$

де i_1 – значення коефіцієнта дисконтування, при якому $f(i_1) > 0 (f(i_1) < 0)$;

i_2 – значення коефіцієнта дисконтування, при якому $f(i_2) < 0 (f(i_2) > 0)$.

Точність обчислень зворотно пропорційна довжині інтервалу (i_1, i_2) , а найкраща апроксимація досягається в разі, коли i_1 та i_2 – найближчі друг до друга значення коефіцієнта дисконтування, що задовольняють сформульованим вище умовам.

Точний розрахунок величини IRR можливий тільки за допомогою програмного забезпечення.

Приклади розв'язування задач

Задача 7.1.

Підприємство «Оріон» отримало пропозицію щодо виконання замовлення на виготовлення спеціального обладнання. Для прийняття замовлення та визначення його можливої вартості **необхідно** розрахувати релевантну вартість матеріалів на виконання цього замовлення, враховуючи таке:

- а) потреба в матеріалах та їх наявність на складі підприємства;
- б) матеріали Б використовуються підприємством постійно для виконання різних видів робіт, тому їх запас повинен постійно поновлюватися;
- в) матеріалу В знайти інше застосування неможливо, його можна лише продати (якщо не буде прийнято дане замовлення);
- г) матеріал Г у кількості 150 кг може бути використаний для виконання іншого замовлення замість 200 кг матеріалу Е, який можна придбати за ціною 20 грн/кг;

д) матеріал Д не має іншого призначення і не може бути проданим. Його необхідно буде списати (якщо не прийняти замовлення) на збитки як такий, що не відповідає критеріям визнання активів. За утилізацію цього матеріалу необхідно сплатити 500 грн.

Вид матеріалів	Потреба на замовлення, кг.	Наявність матеріалів на складі та їх оцінка			
		Кількість, кг	Облікова вартість (вартість придбання), грн/кг	Чиста реалізаційна вартість, грн/кг	Вартість відновлення запасів (майбутнього придбання), грн/кг
А	500	0	-	-	50
Б	250	150	60	56	65
В	300	200	50	25	60
Г	200	150	30	26	50
Д	100	100	40	0	70

Розв'язок:

Релевантна вартість матеріалів на виконання замовлення:

а) матеріал А треба закупити за ціною 50 грн/кг, тому його вартість буде становити:

$$500 \text{ кг} \times 50 \text{ грн/кг} = 25000 \text{ грн.};$$

б) матеріал Б необхідно постійно поновлювати, тому його релевантна вартість буде становити:

$$250 \text{ кг} \times 65 \text{ грн/кг} = 16250 \text{ грн.};$$

в) матеріал В може бути використаним лише на запропоноване замовлення або ж проданим, тому його релевантна вартість буде різною для різних обсягів:

$$\text{- запасу } 200 \text{ кг} \times 25 \text{ грн/кг} = 5000 \text{ грн.};$$

$$\text{- придбання } 100 \text{ кг} \times 60 \text{ грн/кг} = 6000 \text{ грн.};$$

г) матеріал Г в кількості 150 кг можна продати за ціною 26 грн/кг на суму 3900 грн або використати замість матеріалу Е, вартість придбання якого 200 кг х 20 грн/кг = 4000 грн., тому релевантна вартість цього матеріалу становить:

$$\text{- запасу } 150 \text{ кг на суму } 4000 \text{ грн.};$$

$$\text{- придбання } 50 \text{ кг} \times 50 \text{ грн/кг} = 2500 \text{ грн.};$$

д) витрати на придбання матеріалу Д є минулими витратами (не релевантні відносно нового замовлення), а витрати на їх утилізацію у разі відмови від замовлення - досить релевантні. При прийнятті замовлення підприємство зекономить 500 грн, необхідних на утилізацію матеріалу Д.

Таким чином, загальна релевантна вартість матеріалів, необхідних для виконання замовлення на виготовлення спеціального обладнання складає 58250 грн, з них:

матеріалу А 25000 грн,

Б 16250 грн,

В 11000 грн,

Г 6500 грн,

Д (500) грн

Цю суму і треба брати за основу при визначенні мінімально допустимої вартості нового замовлення.

Задача 7.2

Підприємство «Аполлон» отримало пропозицію укласти контракт на постачання державному промисловому підприємству протягом наступних 12 місяців 500 од. комплектуючих за ціною 220 грн за одиницю.

Необхідно:

Визначити доцільність прийняття цього замовлення (підписання контракту) і підтвердити свої пропозиції менеджеру відповідними розрахунками, виходячи з таких умов:

а) потреба в матеріалах на виконання контракту:

- матеріал К (5 кг на один виріб) постійно використовується підприємством для різних робіт, тому на складі є запас даного матеріалу 1500 кг, придбаного за ціною 5 грн/кг. За попередніми розрахунками наступні закупівлі будуть коштувати 6 грн/кг;

- матеріал Л (3 кг на виріб) є в запасі на складі в кількості 2000 кг, придбаний за ціною 4 грн/кг, і не використовується протягом останніх 20 міс. Продати його неможливо. Вартість утилізації - 1 грн/кг. Єдиною можливою альтернативою може бути його використання замість матеріалу Н, але для цього його необхідно додатково обробляти, що коштуватиме 1,50 грн/кг, тоді як поточна вартість матеріалу Н становить 3,50 грн/кг;

- деталь М (2 шт. на виріб) може бути придбана за орієнтовною ціною 20 грн/шт.;

б) на виробництво кожної комплектуючої необхідно 8 год роботи висококваліфікованого працівника та 7 год роботи малокваліфікованого працівника. Оплата праці висококваліфікованого працівника, який працює на підприємстві, становить 10 грн/год. Але йому треба буде знайти заміну для виконання інших замовлень. Оплата працівника на заміні складатиме 8 грн/год. Оплата праці малокваліфікованого працівника може бути на рівні 5 грн/год. Такого працівника на підприємстві немає і його треба прийняти додатково;

в) загально виробничі витрати, до яких входять витрати на утримання та експлуатацію обладнання, оренда приміщення, опалення тощо, включаються у вартість кожного контракту за нормою 25 грн з розрахунку на відпрацьовану машино-годину. На підприємстві є вільні виробничі потужності. На виготовлення кожної комплектуючої необхідно витратити 4 машино-годин. Якщо буде підписано контракт, то за час його виконання очікується збільшення загально виробничих витрат на 12000 грн.

Розв'язок:

Для визначення доцільності прийняття замовлення необхідно порівняти релевантний доход з релевантними витратами, пов'язаними з виконанням замовлення.

Визначимо ці показники.

1. Релевантний доход становитиме:

$$500 \text{ од.} \times 240 \text{ грн/од.} = 120000 \text{ грн}$$

2. Релевантні витрати:

а) відновлення запасу матеріалу К (попередні запаси не релевантні, тому що вони призначені для інших замовлень і повинні відновлюватися):

$$5 \text{ кг/од.} \times 500 \text{ од.} \times 6 \text{ грн/кг} = 15000 \text{ грн};$$

б) вартість матеріалу Л визначається як різниця між ціною придбання матеріалу Н, який він може замінити, та додатковими витратами на його обробку. Це кращий спосіб використання матеріалу з можливих варіантів:

$$(3,50 \text{ грн/кг} - 1,50 \text{ грн/кг}) \times 500 \text{ од.} \times 3 \text{ кг/од.} = 3000 \text{ грн};$$

в) витрати на придбання деталі М

$$2 \text{ шт./од.} \times 500 \text{ од.} \times 20 \text{ грн/шт.} = 20000 \text{ грн};$$

г) оплата праці кваліфікованого працівника визначається витратами на його заміну (релевантні витрати)

$$8 \text{ год/од.} \times 500 \text{ од.} \times 8 \text{ грн/год.} = 32000 \text{ грн.};$$

д) оплата праці малокваліфікованого працівника

$$7 \text{ год./од.} \times 500 \text{ од.} \times 5 \text{ грн/год.} = 17500 \text{ грн};$$

е) загально виробничі витрати беруться до розрахунку лише в сумі додаткових (релевантних) витрат, обумовлених прийняттям замовлення, - 12000 грн

Загальна сума релевантних витрат становитиме:

$$15000 + 3000 + 20000 + 32000 + 17500 + 12000 = 99500 \text{ грн}$$

3. Очікуваний результат виконання контракту – прибуток

$$120000 - 99500 = 20500 \text{ грн}$$

Отже, контракт прийняти (підписати) доцільно, оскільки він забезпечить одержання додаткового прибутку 20500 грн.

Практичні завдання

Задача 7.3

Підрозділ № 2 підприємства «Маяк» купує у підрозділі № 1 цього ж підприємства компонент для товару 2. Поточна трансфертна ціна такого компонента, визначена на базі повних витрат плюс прибуток, становить 50 грн за одиницю (при змінних витратах 25 грн на одиницю). Змінні витрати на товар 2 у підрозділі № 2 складають 150 грн, враховуючи 50 грн вартості компонента, поставленого підрозділом № 1. Обидва підрозділи мають надлишкові виробничі потужності. У підрозділі № 2 з'явилася одноразова можливість, не порушуючи ринкової рівноваги, продати 1000 од. товару 2 новому покупцеві за ціною 140 грн за одиницю.

Необхідно:

Визначити і обґрунтувати економічну доцільність (або недоцільність) прийняття такого спеціального замовлення для підрозділу № 2 та для підприємства в цілому. На якому рівні необхідно встановити трансфертну ціну компонента для даної партії товару?

Задача 7.4

Об'єднання «Оболонь» для ремонту використовує деталі, які можна виробляти власними силами, а можна у необмеженій кількості придбавати у постачальників. При власному виготовленні змінні витрати на одну деталь складають 50 грн, а постійні - 100000 грн за рік. У постачальників ціна за одну деталь становить 150 грн.

Необхідно:

Визначити, при якій річній потребі в деталях вигідно виробляти їх власними силами, а при якій - купувати у постачальників.

Задача 7.5

Витрати підприємства «Барвінок» на виробництво 30000 деталей становлять 1382500 грн., з них 750000 грн. – змінні, решта – постійні. Підприємство може купувати такі деталі у зовнішнього постачальника за ціною 42 грн. за одиницю.

Необхідно:

Визначити чи варто підприємству «Барвінок» купувати деталі замість продовжувати їх виробництво.

Тести:

1. Релевантність інформації – це...

- а) процес вибору розумної альтернативи вирішення проблеми, що є вирішальним в системі управління
- б) організаційно-правова діяльність керівника системи
- в) вибір одного із можливих альтернативних варіантів, спрямованого на досягнення поставленої мети
- г) ступінь впливу інформації на прийняття рішень.

2. Являє собою один з існуючих варіантів дій для одержання запланованого результату найоптимальнішим шляхом це термін:

- а) вибір
- б) альтернатива
- в) рішення
- г) стратегія

3. Операційні рішення часто називають...

- а) альтернативними
- б) поточними
- в) стратегічними
- г) довгостроковими

4. Рішення стосовно спеціального замовлення передбачає...

- а) прийняття чи відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції чи надання послуг, ціна яких пропонується нижче за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва данної продукції (виконання послуг).
- б) вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності.
- в) встановлення вигідніших умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.
- г) прийняття тактичних та операційних рішень пов'язано з вибором альтернативи

5. Кількість етапів, протягом якого приймається та впроваджується рішення в практичній діяльності, може коливатися від.... до.....

- а) 1,5
- б) 3, 10
- в) 2,4
- г) 5,15

6. Показники, на які прийняте рішення не впливатиме, вважаються

- а) нерелевантними
- б) невичерпні
- в) незмінні
- г) майбутні

7. Процес оцінки наслідків впровадження тієї чи іншої альтернативи це..

- а) підсумковий аналіз
- б) загальний аналіз
- в) системний аналіз
- г) диференційний аналіз

8. Термін «диференційні» означає:

- а) різні
- б) альтернативні
- в) додаткові
- г) спільні

9. Які втрати виникають, коли підприємство відмовляється від одного варіанта дій на користь іншого?

- а) операційні
- б) диференційні
- в) альтернативні
- г) постійні

10. Рішення про розширення або скорочення обсягів виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також рішення про відкриття нових чи закриття існуючих збиткових підрозділів це....

- а) рішення про спеціальне замовлення
- б) рішення про розширення або скорочення сегменту діяльності
- в) рішення “виробляти чи купувати”
- г) рішення про оптимальне використання обмежених ресурсів

11. Рішення, яке пов'язане із розглядом можливої альтернативи – виробляти окремі компоненти виробів самостійно чи купувати їх у постачальника називають :

- а) рішення про спеціальне замовлення
- б) рішення про розширення або скорочення сегменту діяльності
- в) рішення “виробляти чи купувати”
- г) рішення про оптимальне використання обмежених ресурсів

12. Яка модель ґрунтується на зіставленні витрат і доходів та визначенні такої ціни реалізації продукції, яка забезпечує підприємству максимальний прибуток?

- а) витратна
- б) релевантна
- в) економічна
- г) оптимальна

13. Процес відбору, калькулювання, оцінювання, планування та фінансування інвестиційних проектів називають?

- а) управління дебіторською і кредиторською заборгованістю
- б) оптимальний обсяг матеріальних запасів
- в) економічна модель ціноутворення
- г) бюджетування інвестиційної діяльності

14. Внутрішня норма прибутковості (внутрішній коефіцієнт окупності, дисконтована норма прибутку) – це...

- а) ставка дисконту, за якої чиста теперішня вартість інвестиційного проекту дорівнює нулю, тобто сума теперішньої вартості чистих грошових надходжень дорівнює сумі первинних інвестицій у проект
- б) теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових надходжень, зменшена на суму теперішньої вартості чистих інвестицій
- в) період часу, необхідний для повного відшкодування початкових інвестицій у проект за рахунок чистих грошових надходжень від цього проекту
- г) відношення суми середньорічного чистого прибутку від реалізації інвестиційного проекту до середньої або початкової суми інвестицій у цей проект

15. До методів, що не враховують зміну вартості у часі належать?

- а) чиста теперішня вартість проекту, внутрішня норма прибутковості

- б) відсоток простроченої дебіторсько- кредиторської та безнадійної заборгованості, частку грошових надходжень щодо загальної суми дебіторської заборгованості
- в) термін окупності, облікова норма прибутковості
- г) оптимальний обсяг матеріальних запасів, оптимальне використання обмежених ресурсів

Питання для самоконтролю

1. *Що розуміють під релевантністю облікової інформації?*
2. *Розкрийте ознаки релевантності.*
3. *Які витрати і доходи називають диференціальними?*
4. *Назвіть три важливих відмінності між повними і диферними витратами.*
5. *Назвіть основні завдання альтернативного вибору.*
6. *Що являє собою рішення про спеціальне замовлення?*
7. *Як визначається оптимальний розмір партії?*
8. *Назвіть статистичні методи оцінки інвестиції?*
9. *Назвіть динамічні методи оцінки інвестиції?*
10. *У чому полягає суть дисконтування?*

Розділ 8

БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ

- 8.1. Суть бюджетного планування і види бюджетів
- 8.2. Порядок складання і узгодження бюджетів
- 8.3. Контроль за виконанням бюджетів і аналіз відхилень

8.1. Суть бюджетного планування і види бюджетів

Основою фінансово-господарської діяльності підприємства виступає процес руху платіжних та фінансових засобів. Ефективне управління фінансами суб'єктів господарювання передбачає планування його фінансових потоків, процесів та відносин з метою досягнення підприємством фінансової рівноваги.

Необхідність впровадження систем фінансового планування в Україні обумовлена негативними наслідками, які спричинили спочатку Covid-2019, а потім і повномасштабне вторгнення Російської Федерації, що вимагає поглибленого оперативного аналізу господарської діяльності та прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на максимально-ефективне використання ресурсного потенціалу, гнучкого та своєчасного реагування на зміни внутрішнього та зовнішнього бізнес-середовища підприємства.

Фінансове планування як термін у економічній літературі має багатогранність трактувань. Узагальнюючи погляди вітчизняних та зарубіжних дослідників, можна визначити **фінансове планування** як технологію

управління, спрямовану на зниження невизначеності ведення бізнесу шляхом формулювання та прийняття цільових установок підприємства у вигляді фінансових показників, передбачення результатів його діяльності та фінансових ресурсів, що необхідні для досягнення поставленої мети.

Фінансове планування виступає складовою частиною планування фінансово-господарської діяльності підприємства та управлінського процесу. Досліджуючи процес управління підприємством (рис. 8.1) можна прийти до висновку, що планування – це початковий та найбільш визначальний етап управління.

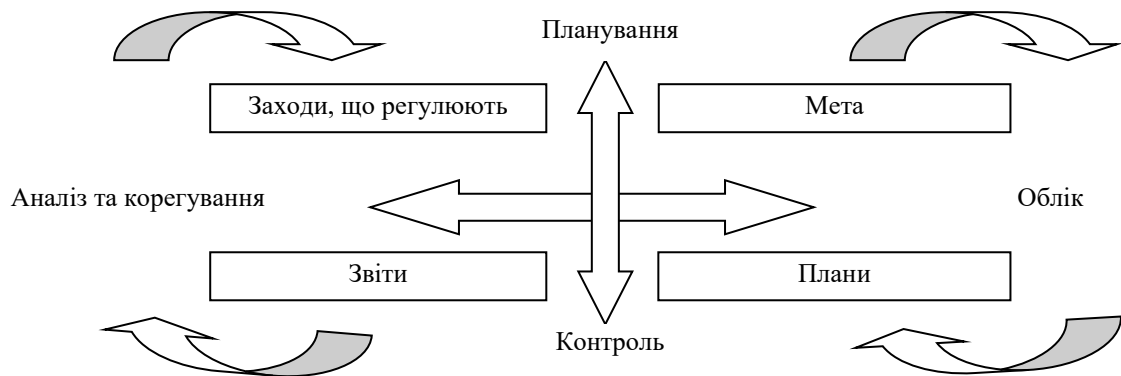


Рис. 8.1. Цикл управління суб'єктом господарювання

Сьогодні без планування складно уявити успішність розвитку підприємства, оскільки саме система планування лежить в основі досягнення фінансової рівноваги та досягнення запланованих обсягів функціонування, контролю фінансових результатів, аналізу планово-фактичних показників фінансово-господарської діяльності суб'єктів бізнесу.

Ефективна організація планування передбачає наявність трьох рівнів, які знаходяться у нерозривному зв'язку та співвідпорядкованості (рис. 8.2), а саме:

- стратегічне планування, яке спрямоване на довгострокову перспективу та реалізується шляхом розробки стратегій, проектів (планів) стійкого розвитку на основі комплексного наукового обґрунтування майбутніх стратегічних управлінських рішень;

- тактичного планування, яке формується на середньострокову перспективу (3-5 років) у вигляді бізнес-планування або інвестиційного проектування, спрямованих на досягнення стратегічної мети діяльності підприємства;

- оперативного планування, що охоплює горизонт в межах одного року та реалізується у формі бюджетування. Оперативні плани конкретизують мету та завдання, які наведені у стратегічних та тактичних планах підприємства.

Як видно з рис. 8.2, бюджетування – це найнижчий рівень системи планування, на якому відбувається реалізація усієї вертикалі планів, що відображають та конкретизують довгострокову мету створення та функціонування підприємства. Бюджетування виступає діючим інструментом

розподілу фінансових ресурсів підприємства для досягнення мети та стратегій його розвитку.

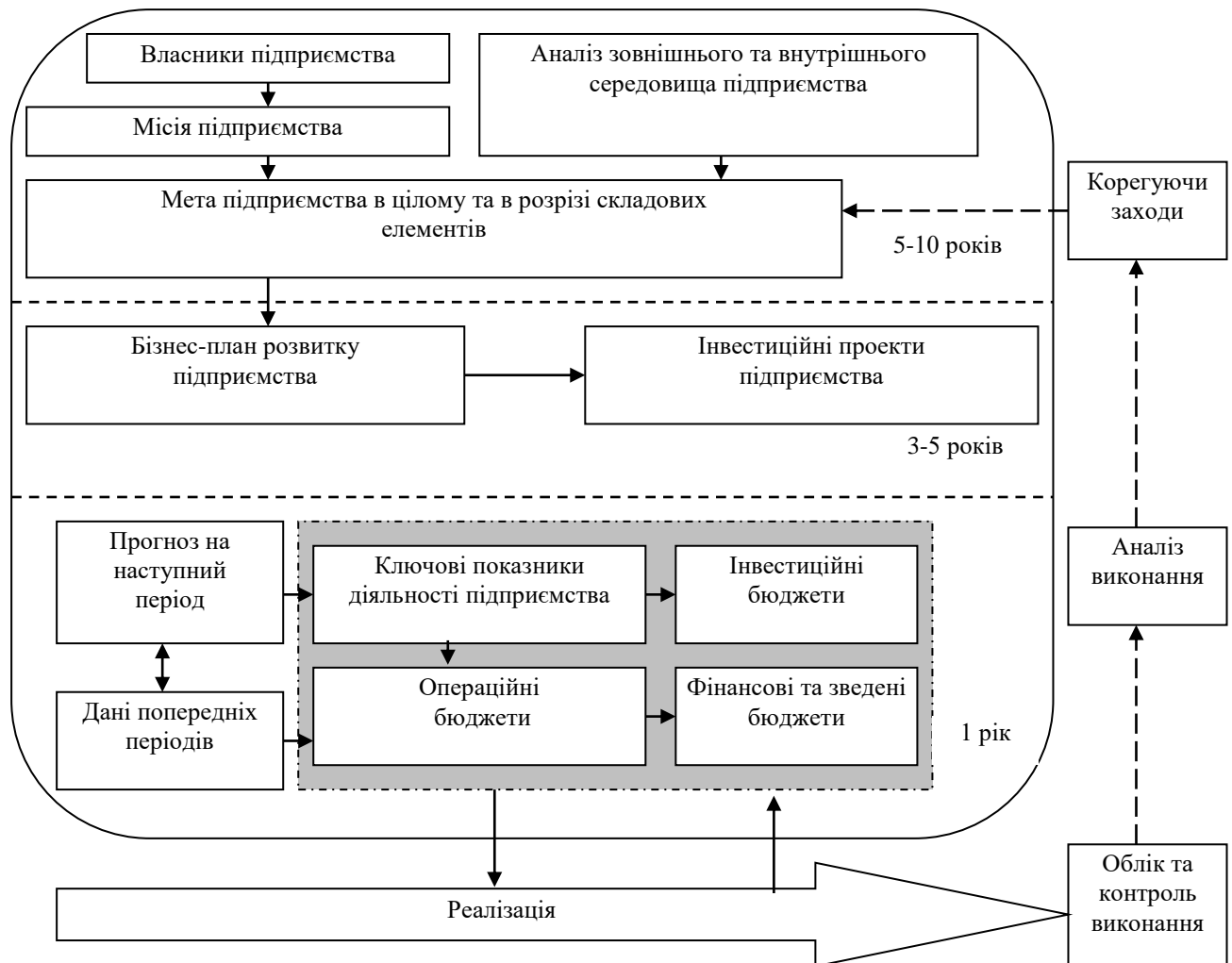


Рис. 8.2. Загальна схема функціонування системи планування діяльності підприємства

Джерело: 12; 13; 14, с. 76.

Бюджетування – це система узгодженого управління фінансами, підрозділами та бізнес-процесами підприємства, що забезпечує досягнення стратегічної мети за допомогою бюджетів.

Процес бюджетування може відбуватися на основі використання різноманітних методів. На рис. А 8.1 наведена узагальнююча класифікація методів бюджетування, а у табл. А 8.1 більш детальна їх характеристика.

Вибір методів розроблення бюджетів залежить від характеристик функціонування підприємства, а саме: розмірів та життєвого циклу, стабільності середовища функціонування, рівня розвитку бюджетної системи на підприємстві, особливостей внутрішньо-організаційної побудови, централізації управління, наявності розробленої на підприємстві системи норм та нормативів, диверсифікації діяльності, кваліфікації працівників, задіяних у процесі бюджетування, рівня застосування сучасних інформаційних технологій

та програмного забезпечення [9, с. 42].

Створення ефективної системи бюджетування можливе лише при дотриманні науково обґрунтованих принципів її формування. Узагальнення системи принципів на основі аналізу праць вітчизняних та зарубіжних дослідників наведено в табл. А 8.2.

Як і будь-яке інше явище, бюджетування має свої переваги та недоліки. Серед позитивних сторін варто зазначити:

- виступає дієвим мотиваційним інструментом діяльності працівників;
- допомагає координувати роботу;
- дозволяє своєчасно аналізувати поточний стан та вносити корективи;
- можливість врахування досвіду працівників та результатів діяльності підприємства минулих;
- більш раціональний розподіл ресурсів;
- спосіб порівняння запланованих з реальними значеннями показників.

Але є й негативні сторони:

- один й той самий план може сприймається працівниками по-різному;
- не всі менеджери можуть мати достатню теоретичну та практичну підготовку в системі аналізу фінансових показників;
- система може виявитися складною, а її створення дорогим проектом;
- планування вимагає підвищення ефективності праці, а співробітники, боячись не досягти потрібного рівня продуктивності, втрачають мотивацію та знижується їхня працездатність;
- якщо досягнення буде надто складним, ніхто не повірить у його здійсненність, виконання загальмується.

В основі системи методології бюджетування лежить бюджет, який виступає ключовим інструментом фінансового менеджменту підприємства.

Бюджет – це деталізований план діяльності підприємства, в якому відображається зв'язок фінансових та нефінансових показників, очікувані результати та розподіл ресурсів на певний період часу, що дозволяє контролювати результативність діяльності підприємства та його окремих структурних підрозділів в системі найбільш ефективного досягнення стратегічної мети.

Узагальнена та систематизована класифікація бюджетів підприємства наведена на рис. А 8.2.

Бюджет виконує такі функції:

- сприяє складанню та координації короткострокових планів;
- забезпечує зв'язок цих планів з різними центрами відповідальності;
- стимулює (мотивує) керівництво та працівників центрів відповідальності щодо досягнення запланованих показників (орієнтирів);
- контролює поточну діяльність;
- оцінює діяльність центрів відповідальності та їх менеджерів.

Таким чином, особливостями бюджету як інструмента планування на рівні підприємства є:

- «наскрізний» характер, який полягає у тому, що загальний бюджет підприємства охоплює всі сегменти бізнесу та поєднує в собі операційний, фінансовий та інвестиційні плани [15, с. 7];
- директивність, тобто показники затвердженого бюджету є обов'язковими

для виконання співробітниками всіх структурних підрозділів підприємства [23, с. 17];

- багатоваріантність. Сутність полягає у тому, що бюджет може розглядати декілька можливих варіантів розвитку ринкової або виробничої ситуації, на відміну від плану, який має справу лише з найбільш ймовірними значеннями показників [25, с. 147];

- формалізація – полягає у тому, що бюджет підприємства відображає кількісно виражений цільовий результат діяльності підрозділу як основи поточного контролю виконання бюджету та оцінки його виконання по завершенню бюджетного періоду [26, с. 39-40];

- часова визначеність, яка полягає у тому, що у бюджеті статті витрат та доходів розподілені в розрізі періодів часу, на відміну від кошторису, який передбачає перелік доходів та витрат, що структурований в розрізі окремих розділів;

- регулярність, яка передбачає безперервність планового процесу на підприємстві за рахунок того, що бюджеті підприємства приймається на певний бюджетний період [27, с. 33].

Отже, сформований з врахуванням розробленої технології бюджет не лише сприяє підвищенню ефективності функціонування підприємства, регулярно забезпечує достовірною інформацією щодо результатів фінансово-господарської діяльності та відхилень показників бюджету, але й дозволяє [17, с. 565-566; 19, с. 41-42; 28; 29]:

- виявляти та контролювати грошові потоки підприємства в розрізі видів звичайної діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна);
- ефективно управляти витратами виробництва, оборотними активами, дебіторською та кредиторською заборгованістю;
- оптимізувати податкове навантаження підприємства;
- керувати документообігом всередині підприємства;
- здійснювати контроль за ефективністю роботи підрозділів та їх керівників на всіх стадіях реалізації бюджету тощо.

Дослідження в області підвищення ефективності управління ніколи не зупинялися та не зупиняться. Постійно розробляються нові підходи, концепції та пропозиції щодо покращення управлінських технологій. Наприклад, таких як стандартне бюджетування, Beyond Budgeting, Balanced Score Card, проектне управління, Agile або його різновид Scrum. Всі вони мають свої особливості, переваги і недоліки.

Сьогодні багато зарубіжних та вітчизняних компаній застосовують в управлінні концепцію «За рамками (межами) бюджетування» (Beyond Budgeting). Зокрема це: Handelsbanken (шведська банківська компанія, яка надає універсальні банківські послуги), AmericanExpress (кредитні карти, платіжні карти та дорожні чеки), Google (інтернет-пошук, хмарні- та/або рекламні технології), Guardian (один з найбільших світових виробників скляної продукції), SpareBank, Coloplast (продукти та послуги в галузі медицини), Telenor (телекомунікації), Wallenius Wilhelmsen Logistics (інноваційні та стійкі глобальні транспортні та логістичні рішення), Arla Foods (найбільший в Скандинавії виробник молочних продуктів), ІКЕА (виробництво і торгівля

меблями та товарами для будинки) [21; 30].

Порівняна характеристика методів планування за моделлю «За рамками бюджетів» та традиційного бюджетного бюджетним планування наведена в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Особливості фінансового планування при управлінні «За рамками бюджетів» в порівнянні з традиційним бюджетним плануванням

№ з/п	Характеристика	Традиційне бюджетне планування	Концепція «За рамками бюджетів»
1	2	3	4
1.	Постановка мети	Мета у вигляді планових бюджетних показників, розроблених на основі аналізу внутрішніх можливостей	Відсутність фіксованої фінансової мети, окресленої абсолютними показниками. Мета встановлюється у вигляді відносних індикаторів, таких як порівняння з еталоном та порівняння ефективності різних груп працівників. Використовуються таблиці порівняльної ефективності аналогічних компаній
2.	Планування діяльності	План, складений у результатів чисельних узгоджень, містить чіткі вказівки працівникам на рік вперед та зазвичай не піддається перегляду	Відмова від централізованого директивного планування діяльності. При цьому використовуються ковзаючі фінансові прогнози та збалансована система показників
3.	Планування ресурсів	Ресурси затверджуються на основі бюджетних угод. Обсяг ресурсів встановлюється бюджетом в абсолютній величині	Відмова від бюджетів. Планування операційних ресурсів відбувається за нормативами відповідно до мети та завдань на основі ключових показників ефективності (наприклад, співвідношення витрат та доходів), в рамках яких менеджери можуть вести операційну діяльність
4.	Мотивація персоналу	Спрямована на досягнення відповідності фактичних показників з бюджетними. Для оцінки в основному використовуються фінансові показники	Пов'язана з Системою збалансованих показників. В оцінці використовуються не лише фінансові показники. Акцентує увагу на досягненні не абсолютних показників, а відносних, які в повній мірі відображають ефективність роботи підприємства

Джерело: 13; 30-31

Проте саме власники та топ-менеджмент вирішують яка більше концепція фінансового планування підходить саме для їхнього підприємства. Так створюється середовище для постійного покращення свого функціонування, пошуку нових ринків, збільшення різноманітності продукції, що випускається, надання послуг, рівня сервісу, - а отже цілком відчутні конкурентні переваги незалежно від галузі або виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

8.2. Порядок складання і узгодження бюджетів

Бюджетне управління або бюджетування – це система управління підприємством в розрізі центрів відповідальності за допомогою бюджетів, що дозволяє досягати поставленої мети завдяки найбільш ефективному розподілу та використанню ресурсів.

Основне завдання бюджетування – забезпечити діяльність підприємства необхідними ресурсами, у тому числі фінансовими. Полягає воно у двох простих речах: розподілити наявні ресурси та спланувати нові надходження у майбутньому.

З глобальної точки зору, бюджетування допомагає підприємству досягти стратегічних орієнтирів та виграти у конкурентній боротьбі. Тому до фінансового планування в цілому та в будь-якій організації приступають тільки після розробки стратегії (рис. 8.3).

Бюджетний цикл – період часу, за який виконуються такі операції: планування та складання для підприємства фінансового плану та окремо для кожного його підрозділу на певний період, оперативний аналіз та контроль за його виконанням, перегляд та коригування окремих бюджетних статей.

Бюджетний цикл в ідеалі має тривати безперервно, саме завершення аналізу виконання бюджетного фінансування звітного періоду має поєднуватися з початком розробки бюджетного фінансування наступного періоду.

Бюджетний цикл складається з таких етапів:

- планування діяльності підприємства;
- підготовка проектів окремих бюджетів;
- підготовка проекту загального бюджету;
- внесення коригувань і узгодження бюджетів;
- проектування зворотних зв'язків і обліку мінливих умов;
- затвердження бюджету.

Стратегічні цілі компанії можуть бути досягнуті шляхом ефективного планування, адже це єдиний спосіб, який конкретизує кількісні та вартісні показники та шляхи їх досягнення. По суті, ув'язати стратегію з конкретними цілями за допомогою простого складання переліку необхідних заходів досить складно. Цьому процесу присвячена окрема сфера менеджменту – система збалансованих показників. Як перетворити стратегію на конкретні заходи, вказівки керівництва та на системний ланцюжок (схему) дій, зміст яких був би зрозумілий виконавцям на всіх рівнях? Для цього можуть бути використані певні підходи, які є завершальними кроками бюджетування:

- всі показники мають бути адекватними, сприйнятими кадрами всіх рівнів. Вони мають бути пов'язані з реальним процесом діяльності підприємства. Такий підхід сприяє раціональному формуванню бюджетів з урахуванням системи збалансованих показників;

- використання системи збалансованих показників має особливе значення для управління компанією, що дозволяє прогнозувати значення конкретних статей доходів та витрат, здійснювати контроль досягнення лімітів та аналізувати їх виконання по завершенню планового періоду;

- деякі показники можуть бути використані як нормативи, інші – у вигляді орієнтирів.

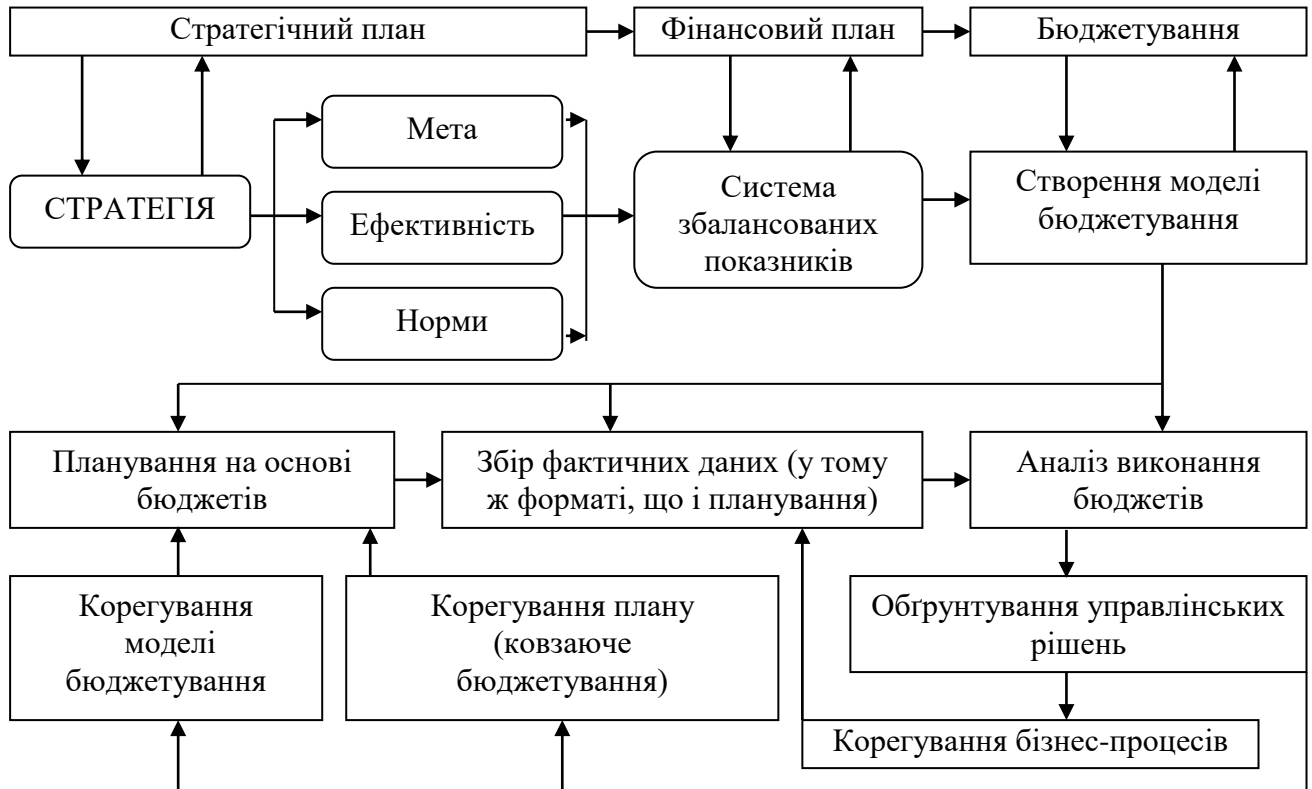


Рис. 8.3. Послідовність фінансового планування на підприємстві

Джерело: 13, 16, 27-29.

Взаємозв'язок системи збалансованих показників та бюджетування є прямим, оскільки це взаємодоповнюючі інструменти. Бюджети первинні, оскільки є основою фінансово-економічних показників та визначають систему відповідальності всіх рівнях, вони є невід'ємною частиною процесу прогнозування й аналізу. Система збалансованих показників бюджетування виступає необхідним аргументом у процесі вдосконалення управління підприємством. У той же час існує й зворотний взаємозв'язок: бажання управляти компанією відповідно до значень системи збалансованих показників неминуче призведе керівництво до прийняття рішення щодо здійснення системного планування.

Кожна компанія розробляє індивідуальну модель, незалежно від того, функціонує вона в Києві чи в інших великих та малих містах України. Проте всі системи включають ряд обов'язкових елементів:

- склад та структуру бюджетів;
- методи бюджетування та порядок розрахунку показників (рис. А 8.1 та табл. А 8.1);
- регламент узгодження та затвердження проектів;
- процедури контролю за виконанням, а також аналізу відхилень;
- організаційне забезпечення процесу.

Послідовність процесу бюджетування складається з таких процесів:

1. Визначення фінансової структури компанії:

- види діяльності, за якими буде здійснюватися облік;
- центри фінансової відповідальності.

2. Розробка сучасних технологій бюджетування та попередня організація управлінського обліку:

- визначення основних видів бюджетів;
- створення комплексу планів для центрів відповідальності (бізнес-підрозділів).

3. Визначення форматів бюджетування:

- формування статей доходів та витрат;
- розподіл витрат в розрізі категорій прями та постійні.

4. Формування регламенту процесу планування (процедура):

- визначення термінів підготовки проектів, подання, аналізу та коригування, консолідації всіх видів планів;
- критерії та порядок оцінки планів;
- положення про аналіз відхилень

5. Визначення переліку та структури служб, зайнятих процесом планування, розподіл повноважень та зони відповідальності, узгодження та затвердження порядку їх взаємодії.

Бюджети складаються як по структурних підрозділах (центрах відповідальності), так по компанії в цілому. Бюджети підрозділів зводяться до єдиного бюджету підприємства званий основним, головним чи загальний. Американські фінансові менеджери кажуть Master Budget. Склад та структура бюджетів індивідуальні для кожного підприємства, оскільки будуються на основі сформованої його бізнес-моделі та специфіки бізнес-процесів.

З погляду послідовності підготовки документів для складання основного бюджету виділяють дві складові бюджетування, кожна з яких є закінченим етапом планування:

1. Підготовка **операційного (функціонального бюджету)** – це система бюджетів, що характеризує доходи та витрати за операціями або окремими функціями підприємства. До бюджетів, які входять до зведеного операційного бюджету, можна віднести:

2. Підготовка **фінансового бюджету** – план в якому враховані можливі джерела або надходження фінансових ресурсів, їх перерозподіл та використання протягом певного періоду часу. Складається з бюджету капітальних інвестицій (інвестиційний бюджет), бюджет руху грошових коштів.

3. **Додаткові бюджети** необхідні для більш точного визначення цільових показників та нормативів, більш точного обліку особливостей оподаткування (наприклад, бюджет податків).

Отримання прибутку – основна мета створення та функціонування компанії, але досягти її без продажу продукції (товарів, робіт, послуг) неможливо. Тому збут – це ключова функція компанії, а плановий обсяг продажу – один з основних розділів бізнес-плану, на яку у першу частину зверне увагу потенційний інвестор або кредитор. При підготовці адекватного реаліям бізнес-плану розробник у першу чергу має докласти особливі зусилля та знання предметної області при формуванні даного розділу, так як від цього в значній мірі залежить майбутній успіх або провал ідеї в цілому.

В основі визначення реального обсягу продажу лежать такі категорії як:

- потенціал ринку;
- потенціал продажу;
- прогноз продажу;
- квота продажу.

Зв'язок зазначених категорій наведено на рис. 8.4.



Рис. 8.4. Потенціал ринку, потенціал продажу та процес планування обсягів продажу

Перша фаза (відправна точка бюджетування) при складанні фінансових бюджетів – це продакшн плану продажу та відповідного sales-бюджету. При цьому план – це кількісні показники, а бюджет – гроші (рис. 8.5).

Планування продажу допомагає знизити ризик витрат та втрат, рівень простоїв, скоординувати діяльність окремих підрозділів підприємства або бізнесу в цілому. Також вдається скоротити строки реалізації готової продукції (товарів), оптимізувати або згрупувати їх складські залишки тощо. В цілому підвищується ефективність функціонування суб'єкта господарювання.

Існують три підходи до організації процесу бюджетування:

1. Згори – вниз (домінує вплив вищої адміністрації підприємства).

Підхід “згори-вниз” означає, що вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня. Такий підхід дає можливість повністю врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів. Разом з тим недоліком такого підходу є слабка мотивація менеджерів нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони не брали участі, та нехтування джерелом інформації, яке перебуває на цьому рівні управління. Тому підхід “згори – вниз” є виправданим лише в невеликих фірмах, де не існує значної дистанції між головним керівництвом і операційними підрозділами.

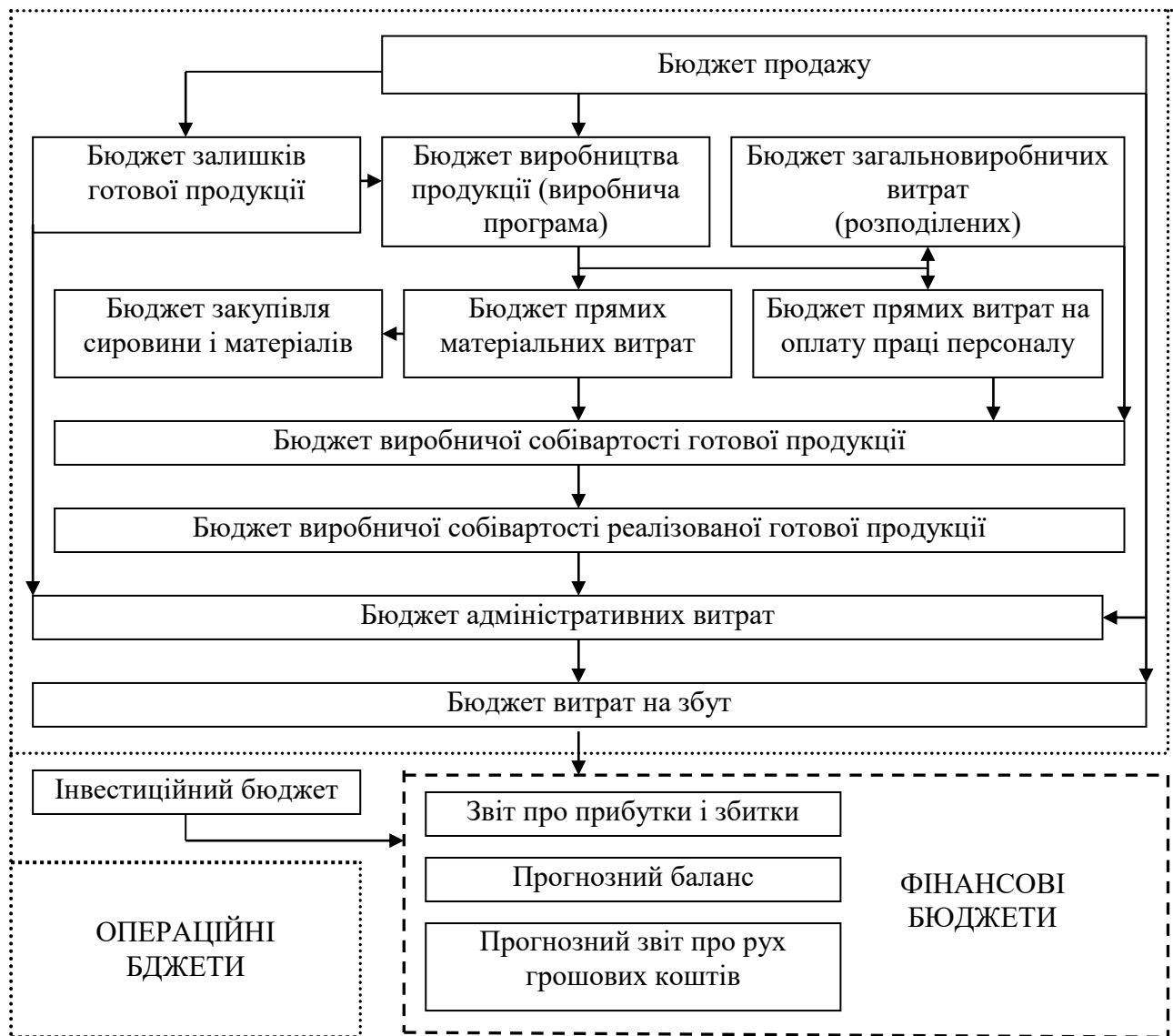


Рис. 8.5. Склад і послідовність розробки основного (загального) бюджету підприємства

Джерело: 26-30.

2. Знизу – вгору (складання бюджетів починається у підрозділах).

Підхід “знизу-вгору” означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб тощо) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають. Далі бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому щаблі управління. За такого підходу керівництво компанії відповідає головним чином за координацію бюджетного процесу та схвалення генерального (зведеного) бюджету. Перевагою такого підходу є мотивація керівників нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони беруть участь, посилення комунікації між різними підрозділами компанії, що сприяє точності та ув'язці запланованих показників. Недоліком цього підходу є зростання витрат часу на підготовку бюджетів, оскільки залучення до процесу бюджетування значної кількості людей потребує відповідних зусиль з координації їхніх дій та узгодження даних. Підхід “знизу-вгору” застосовують лише в разі, коли структура компанії забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні скласти релевантні й

достовірні бюджети та є довіреними особами вищого керівництва.

3. Комбінований: знизу – вгору / згори – вниз (поєднує перші два підходи в різних комбінаціях). Комбінований підхід “знизу-вгору / згори-вниз” – Управлінський облік узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії.

У процесі складання й узагальнення бюджетів здійснюють обговорення їх та узгодження керівниками різних рівнів.

Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер-аналітик. Він визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовують у відповідні підрозділи і вони є підставою для виконання керівниками бюджетних центрів [35, с. 181-182].

У табл. 8.2 наведена характеристика окремих видів бюджетів підприємства.

Сьогодні бюджетування застосовують на вітчизняних підприємствах у багатьох випадках для того, щоб контролювати окремі показники (розміри заборгованостей, рівень витрат центрів відповідальності тощо), тобто бюджетування має фрагментарний характер та не дозволяє ефективно керувати фінансами, насамперед рухом грошових коштів, приймати обґрунтовані управлінські рішення. При цьому не забуваємо про успішні компанії, які функціонують за концепцією «Поза бюджетування (Beyond Budgeting)».

Таблиця 8.2

Види бюджетів підприємства та їх характеристика

№ з/п	Вид бюджету	Характеристика
1.	Бюджет продажу	Складається на підставі прогнозу експертів (спеціалістів – маркетологів) про можливі обсяги реалізації та рівень цін у наступному бюджетному періоді. Він включає обсяг продажу за видами продукції, ціну продажу, дохід та чистий дохід від реалізації продукції (табл. А 8.3). Бюджет продажу складається, при необхідності, з деталізацією в розрізі: – часових періодів (як правило по місяцях); – видів продукції (асортимент та/або номенклатура); – географічних зон, регіонів, країн; – продавців (магазини, філії, представництва, дочірні компанії тощо); – покупців (клієнтів), каналів реалізації тощо.

1	2	3
	Бюджет продажу	<p>Одночасно з бюджетом продажу складають графік надходження грошових коштів від реалізації. При цьому враховують умови розрахунків за продаж продукції в кредит (з оплатою через 30, 45 або 60 і більше днів). Наприклад, частина покупців оплачують борги протягом 30 днів з часу відвантаження продукції, а частина – протягом 60 днів (табл. А 8.4).</p> <p>Крім цього враховується фактор надання знижки. Зокрема, широко застосовується спосіб розрахунку на умовах “2/10 п/30”, при якому покупцеві надається 2% знижки за умови оплати готової продукції протягом 10 днів, інакше повна вартість товару має бути сплачена у 30-денний строк тощо.</p>
2.	Бюджет виробництва	<p>Це виробнича програма, яка визначає заплановану номенклатуру, обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді. Бюджет виробництва складається на основі даних бюджету продаж з урахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду.</p> <p>Виробнича програма – це система адресних завдань з виробництва та доставки продукції споживачам у розгорнутій номенклатурі, асортименті, відповідної якості та в установлені терміни згідно до угод поставки на основі ефективного використання ресурсного потенціалу, передового досвіду, досягнень науки і техніки та одержання максимального прибутку.</p> <p>Обсяг виробництва впливає з бюджету продажів з урахуванням запланованих запасів готової продукції. Тому бюджет виробництва розраховується за такою формулою: <i>Обсяг виробництва = Обсяг продаж + Необхідний запас готової продукції на кінець періоду – Запас готової продукції на початок періоду.</i></p> <p>При цьому бюджет виробництва складається у натуральних одиницях вимірювання.</p> <p>Обсяги запасів готової продукції планують, як правило у відсотках від обсягу продажу наступного періоду (табл. А 8.5).</p>
3.	Бюджет прямих матеріальних витрат	<p>Після складання бюджету виробництва продукції доцільним виступає складання прямих витрат сировини і матеріалів, а також комплектуючих виробів й напівфабрикатів необхідних для заданого обсягу виробництва.</p> <p>Бюджет прямих матеріальних витрат – це плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру сировини і матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду. Вартість матеріалів, необхідних для виробництва продукції, визначається, виходячи з обсягу виробництва, норми матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінювання матеріальних запасів.</p> <p>Норми витрат матеріалів за їх видами визначають інженери-технологи, а ціну – працівники відділу постачання, враховуючи витрати на їх заготівлю і транспортування. Сам бюджет складається за такою ж формою як і бюджет виробництва, але в розрізі видів продукції та основних видів матеріалів (табл. А 8.6).</p>
4.	Бюджет придбання сировини і матеріалів	<p>Бюджет придбання сировини і матеріалів – це плановий документ, що містить розрахунок кількості матеріалів, які необхідно придбати в бюджетному періоді. Виробнича потреба в матеріалах визначається бюджетом використання матеріалів. Обсяг закупівлі матеріалів розраховується за такою формулою: <i>Обсяг закупівлі матеріалів = Виробничі потреби в матеріалах + Необхідний запас матеріалів на кінець періоду – Початковий запас матеріалів.</i></p> <p>Бюджети прямих матеріальних витрат та придбання матеріалів містить інформацію для підготовки двох фінансових бюджетів: бюджет руху грошових коштів та прогнозний (управлінський) баланс.</p>

1	2	3
5.	Графік платежів за матеріальні ресурси	На етапі формування бюджету придбання сировини і матеріалів розробляється графік платежів за матеріальні ресурси в якому враховуються всі види платежів за поставлені матеріальні ресурси (передоплата (авансові платежі); оплата по факту відвантаження; кредиторська заборгованість поточного періоду; кредиторська заборгованість за отриману сировину і матеріали у попередньому періоді; оплата по факту відвантаження продукції) відповідно до умов постачання (табл. А 8.7).
6.	Бюджет прямих витрат на оплату праці	Бюджет прямих витрат на оплату праці – плановий документ, у якому відображені основного виробничого персоналу протягом бюджетного періоду відповідно до виробничої програми (враховують витрати на оплату за погодинною (відпрацьовані людино-години) та відрядною системами (табл. А 8.8)). Результати розрахунку прямих витрат на оплату праці враховуються у бюджеті доходів і витрат, а також у бюджеті руху грошових коштів.
7.	Бюджет загально-виробничих витрат	Бюджет загально-виробничих розподілених витрат – це плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді. В ньому відображаються планові витрати на організацію, обслуговування та управління виробничими процесами (табл. А 8.9). Цей бюджет складається на основі виробничої програми, укладених договорів (оренди тощо) та відповідних розрахунків (амортизації). Сума змінних виробничих накладних витрат у кожному кварталі визначається на основі розподілу.
8.	Бюджет собівартості виготовленої продукції	Бюджет собівартості виготовленої продукції – плановий документ, у якому наведений розрахунок собівартості продукції, встановлення якої передбачається в бюджетному періоді. Бюджетна собівартість виготовленої продукції визначається на основі бюджетів використання прямих матеріалів, прямих витрат на оплату праці і виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва. Якщо залишки незавершеного виробництва не плануються, то собівартість виготовленої продукції дорівнює сумі витрат на виробництво продукції. У даному бюджеті враховуються особливості методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Цей бюджет складається на основі бюджетів запасів готової продукції та собівартості виготовленої продукції. <i>Собівартість реалізованої продукції = Залишок готової продукції на початок періоду + Собівартість виготовленої продукції – Залишок готової продукції на кінець періоду.</i>
9.	Бюджет адміністративних (управлінських) витрат	Бюджет адміністративних (управлінських) витрат відображає планові витрати на управління та обслуговування підприємства в цілому. Він складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів управління підприємством та його господарського обслуговування. При цьому річна сума витрат може бути розподілена між окремими періодами рівномірно, а може плануватися виходячи з фактичних потреб окремих періодів. Усі ці витрати є постійними, тому їх планують у розрізі окремих статей витрат на підставі спеціальних розрахунків: штатного розкладу, ЄСВ, договорів на комунальні послуги та оренду, амортизації необоротних активів, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, витрати на врегулювання послуг у судових органах, єдиний податок, організаційні та представницькі послуги, витрати на відрядження тощо (табл. А 8.10).

1	2	3
10.	Бюджет комерційних витрат (витрат на збут)	<p>Бюджет витрат на збут – плановий документ, у якому наведені постійні й змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції в бюджетному періоді.</p> <p>Бюджет витрат на збут складають одразу після оформлення бюджету продажу готової продукції, оскільки між ними є прямий та зворотній взаємозв'язок. Багато статей бюджету адміністративних витрат планують у відсотках до обсягів продажу (за винятком оренди складських приміщень та транспортних послуг). Величина прогнозного відсотку залежить від стадії життєвого циклу готової продукції (табл. А 8.11).</p> <p>Бюджет витрат на збут можуть складати в розрізі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрат на умовно-постійні та умовно-змінні; - видів продукції, категорій покупців, географічними сегментами реалізації тощо.
11.	Бюджет обов'язкових платежів	<p>Бюджет обов'язкових платежів так званий податковий бюджет зазвичай розробляється бухгалтерією або фінансовою службою підприємства.</p> <p>Порядок адміністрування податків та зборів в Україні регламентовано такими основними нормативно-правовими актами:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Податковий кодекс України; - Митний кодекс України; - Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» тощо. <p>Якщо підприємство займається зовнішньоекономічною діяльністю, то у даному бюджеті враховуються обов'язкові платежі (податки, збори тощо), які стягуються (сплачуються) у тій чи іншій країні.</p>
12.	Бюджет про прибутки і збитки (про доходи і витрати або про фінансові результати)	<p>Бюджет доходів та витрат – це прогнозний звіт про прибутки та збитки (звіт про фінансові результати), який відображає результати операційної діяльності підприємства та враховує дані всіх бюджетів, зазначених вище. У даному бюджеті деталізується інформація щодо планових:</p> <ul style="list-style-type: none"> - доходів і витрат від інвестиційної діяльності; - доходів і витрат від фінансової діяльності; - податку на прибуток тощо. <p>При цьому у бюджеті доходів і витрат при плануванні не обов'язково дотримуватися регламентованих Міністерством фінансів України через систему НП(С)БО або рекомендованих МСФЗ агрегованих статей доходів, витрат (I розділ «Фінансові результати», II розділ «Сукупний дохід», III розділ «Елементи операційних витрат» та IV розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій» Звіту про фінансові результати (про сукупний дохід) форми № 2) або часткового деталізованого у Примітках до річної фінансової звітності (розділ V «Доходи і витрати» та XII «Податок на прибуток») тощо. Все залежить від потреб управління і Вас як фахівця.</p> <p>Зміст та форма даного фінансового бюджету, як і прогнозного (управлінського) балансу та бюджету руху грошових коштів з подальшою деталізацією обумовлена потребами управління або користувачів зазначених звітів: власники бізнесу, топ-менеджмент тощо.</p> <p>Але у даному бюджеті зазвичай присутній розрахунок таких важливих показників управлінського обліку (контролінгу у німецькій версії) як: маржинальний дохід (прибуток), рентабельність виробництва та реалізації окремих видів продукції (з врахуванням виробничої собівартості та повної собівартості реалізованої готової продукції) тощо.</p> <p>Даний бюджет відноситься до групи планових фінансових звітів. Отримавши теоретичні знання та практичні навички в результаті опанування попередніх тем з даної або інших дисциплін Ви зможете сформувати самостійно статті (показники) даного бюджету.</p>

1	2	3
13.	Бюджет руху грошових коштів	<p>Бюджет руху грошових коштів – це плановий документ, який відображає майбутні платежі та надходження коштів. Цей бюджет складається на основі операційних бюджетів та бюджетів капітальних вкладень (інвестиційного бюджету).</p> <p>У даному бюджеті можна детально відобразити інформацію щодо руху грошових коштів в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності яка є традиційною для більш-менш агрегованого Звіту про рух грошових коштів за формами № 3 або № 3-н (прямий або непрямий метод складання звіту).</p> <p>Особливу увагу приділяють тим витратам та доходам, які сплачуються або надходять не в тому періоді, коли нараховуються й відображаються в обліку (чистий дохід від реалізації продукції, витрати на придбання сировини, оплата праці, відсотки щодо сплати %, податків тощо). Для зазначених витрат та доходів складають спеціальні графіки грошових надходжень й витрачання.</p> <p>Результати даного бюджету використовуються для розрахунку планових та фактичних абсолютних і відносних показників, зокрема коефіцієнтів: чистого грошового потоку, ліквідності грошового потоку, ефективності грошового потоку, реінвестування чистого грошового потоку тощо.</p>
14.	Прогнозний (управлінський) баланс	<p>Прогнозний (управлінський) баланс – це різновид фінансового бюджету, який містить інформацію про майбутній фінансово-економічний стан підприємства на кінець прогнозованого періоду (активи, власний капітал, зобов'язання та забезпечення. Зазвичай на підприємстві управлінський бухгалтерський баланс формується на основі вимог до форм та статей фінансової звітності, зокрема Балансу (звіту про фінансовий стан) форми № 1. Але бухгалтерський баланс складається після здійснення (реєстрації) господарських операцій, а управлінський баланс виступає «віртуально-плановою» формою звітності (бюджету). Тобто ця форма як і всі бюджети носить планово-прогнозований характер. Підкреслимо, що всі операційні бюджети виступають в якості підґрунтя та формування фінансових, а отже і майстер-бюджету (головного або основного бюджету підприємства).</p>
15.	Інвестиційний бюджет	<p>Інвестиційний бюджет (бюджет капітальних інвестицій) – цей бюджет дозволяє згрупувати витрати, пов'язані з придбанням чи створенням матеріальних та нематеріальних активів (капітальне будівництво, придбання або виготовлення: основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів). Інвестиційний бюджет складається на основі довгострокових планів підприємства та зазвичай супроводжується фінансовими розрахунками по кожному проекту.</p>

Джерело: 13, 18, 21, 24-29, 35-36.

8.3. Контроль за виконанням бюджетів і аналіз відхилень

Система бюджетування – це не просто система взаємопов'язаних бюджетів. Бюджетування – це система обов'язкових процедур та правил на всіх етапах, починаючи з планування й завершуючи аналізом виконання бюджету, враховуючи всі проміжні етапи – облік, контроль та прийняття рішень.

Виконання бюджету – це управління підприємством протягом усього

бюджетного періоду з метою досягнення фінансових та виробничих результатів відповідно до параметрів затвердженого бюджету.

Інструменти виконання бюджетів включають процедури:

- управлінський облік;
- оперативне планування;
- управління договорами;
- управління платежами;
- управління грошовими потоками;
- управління потоками матеріальними ресурсів;
- управління фінансовими ризиками;
- контроль відповідності бюджету;
- аналіз виконання бюджету;
- коригування бюджету тощо.

Отже складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення.

Відхилення – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

Практика свідчить, що відхилення від показників бюджетів можуть виникати з наступних причин:

- бюджети є нереальними (або їх не існувало);
- інформація про фактичні дані надходила до менеджерів із запізненням або викривленням;
- не приймалися жодні дії за наявності індикаторів про відхилення фактичних даних від запланованих.

Традиційно виділяють відхилення внаслідок планування (помилки та прорахунки при складанні бюджетів) та відхилення внаслідок діяльності (рис. 8.6).

Бюджетний контроль – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналіз відхилень та внесення необхідних коригувань до бюджетів наступних періодів.

Концептуальні засади бюджетного контролю наведені в рис. 8.7.

Основними завданнями бюджетного контролю є:

- оцінювання виконання планових бюджетних показників;
- виявлення відхилень, недоліків та неточностей у бюджетах;
- виявлення факторів та причин, що зумовили виникнення відхилень при реалізації планових бюджетів;
- виявлення неузгодженостей між бюджетними показниками різних бюджетів підприємства;
- визначення нераціонального, нецільового та неефективного використання ресурсів підприємства;
- виявлення резервів при виконанні бюджетів;
- визначення ефективності бюджетних витрат;
- виявлення касових розривів;
- визначення фінансової стійкості підприємства на засадах звітних бюджетів.

Контроль за виконанням бюджету буває попередній, поточний

(оперативний) і заключний. Будь-який контроль за виконанням бюджету базується на порівнянні факту з планом.

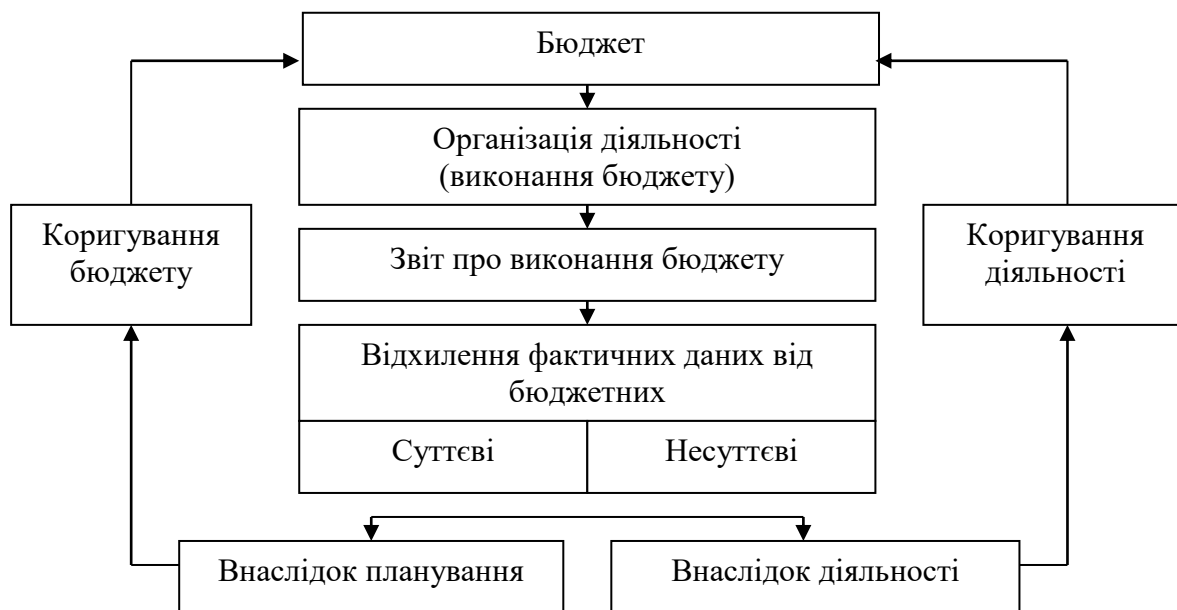


Рис. 8.6. Система бюджетного контролю

Джерело: 34, с. 62

Попередній бюджетний контроль проводиться на стадіях складання бюджету. Прийняття управлінських рішень щодо бюджету має базуватись на глибокому аналізі та варіантних прорахунках очікуваних макроекономічних показників та фінансових результатів суб'єктів господарювання.

Оперативний контроль виконання бюджету відбувається у поточному місяці та включає:

- управління платежами та погодження заявок на оплату з метою контролю витрат відповідно до бюджету підприємства;
- операційний менеджмент (управління виробництвом, логістикою) з метою моніторингу наявності необхідних ресурсів для забезпечення планового продажу;
- управління продажами та моніторинг надходження грошей від клієнтів з метою забезпечення безперебійного грошового потоку відповідно до бюджету.

Оперативний контроль проводиться щодня та щотижня за даними оперативної звітності. При оперативному контролі моніторинг здійснюється фрагментарно, за тими даними, які найпростіше отримати миттєво – це всі надходження та платежі за банківськими виписками, дані щодо виробництва та відвантажень у грошовому та натуральному показниках тощо.



Рис. 8.7. Концептуальні основи бюджетного контролю

Джерело: 15, 18, 22, 35-36.

Заключний контроль – це аналіз виконання планів та підбиття підсумків після закінчення періоду. Як правило, аналіз виконання бюджету проводиться у компаніях після закінчення кожного місяця. Така регулярність дозволяє менеджменту контролювати реалізацію поточних завдань і оперативно реагувати на відхилення від планів, що виникають.

Бюджетний контроль та управління за відхиленнями здійснюють на підставі звіту про виконання бюджету, який складає бухгалтер-аналітик і подає менеджеру, який відповідає за прийняття рішень з даного питання (табл. 8.3).

Звіт про виконання бюджету – це порівняння фактичних і запланованих показників, розрахунок відхилень та вивчення їх причин.

Таблиця 8.3

Орієнтовна форма Звіту про виконання бюджету

Статті бюджету		Планові бюджетні показники	Фактичні бюджетні показники	Відхилення		Значимість відхилення	Пояснення	Заходи щодо врегулювання
Код	Назва			Абсолютне	Відносне, %			

Відхилення від бюджету, що відображені у звіті про виконання, можуть бути:

- сприятливими (позитивними);
- несприятливими (негативними).

Сприятливими (позитивними) є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

Несприятливими (негативними) є відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований, або фактичні витрати більші за бюджетні.

Залежно від причини виникнення, відхилення поділяють на дві групи:

1. Відхилення внаслідок планування – це відхилення від бюджету, що пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

2. Відхилення внаслідок діяльності є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

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

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок, привертає увагу менеджера до значних відхилень від очікуваних результатів, що, у свою чергу, дає можливість здійснювати управління по відхиленнях. Для ефективного контролю за допомогою звіту про виконання бюджету варто зіставити фактичні результати бюджету, скорегованого з урахуванням фактичного обсягу діяльності.

Такий бюджет називається гнучким, чи динамічним бюджетом і може бути складений як на стадії планування, так і на стадії контролю.

Гнучкий бюджет, підготовлений на стадії планування – це бюджет, складений для декількох можливих обсягів діяльності в рамках реального діапазону. На практиці важко точно передбачити обсяг реалізації, тому

більшість компаній складає гнучкий бюджет для фактичного обсягу діяльності.

Гнучкий бюджет – це бюджет, складений на підставі бюджетних витрат і доходу для фактичного обсягу чи діяльності для декількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності.

Гнучкий бюджет базується на наступній формулі:

$$\text{(Змінні бюджетні витрати на одиницю} \times \text{Фактичний обсяг} \text{ чи виробництва реалізації)} + \text{Загальні постійні витрати} \quad (8.1)$$

Гнучкий бюджет продажів розраховується залежно від використовуваної ціни:

$$\text{Бюджетна ціна за одиницю} \times \text{Фактичний обсяг продажів чи Фактична ціна за одиницю} \times \text{Фактичний обсяг продажів} \quad (8.2)$$

Використання гнучкого бюджету дає змогу розділити загальне відхилення на відхилення від гнучкого бюджету і відхилення за рахунок обсягу.

Відхилення від гнучкого бюджету – це різниця між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету.

Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між показниками гнучкого і статичного бюджетів. Відхилення від гнучкого бюджету характеризують **ефективність діяльності**, тобто взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами, а відхилення за рахунок обсягів продажів – **її результативність**, тобто міру досягнення поставленої мети.

Управління за відхиленнями полягає у привертанні уваги менеджерів до значних відхилень, які вимагають детального аналізу.

Які відхилення є значними, що вимагають детального дослідження:

- значний розмір відхилень;
- повторюваність відхилень;
- контрольованість;
- користь дослідження відхилень.

При цьому користь дослідження відхилень – це можливість зменшити майбутні виробничі витрати, усунувши причини несприятливих відхилень, або поширивши позитивний досвід. Після виявлення значних відхилень, внаслідок планування, чи внаслідок діяльності, здійснюють кроки щодо коригування бюджету.

Аналіз виконання бюджету – виявлення причин відхилень фактичних показників запланованих.

Заключний план-факт аналіз ефективний для більш тривалих бюджетних періодах, ніж місяць. Детальний аналіз виконання бюджету та докладний розбір причин відхилень проводиться раз на квартал. Такий період дозволяє побачити не лише випадкові проблеми, які вже помітні за підсумками місяця, а й виявити певні тенденції у розвитку підприємства та системні відхилення. Контролюючи та аналізуючи відхилення, менеджмент компанії може і повинен прийняти ефективні управлінські рішення для вирівнювання показників або для ухвалення рішення щодо перегляд бюджету.

План-факт аналіз виконання бюджету – це базовий спосіб оцінити результати роботи компанії за підсумками місяця/кварталу/року.

У звітах про виконання бюджетів наводяться фактичні та планові дані за минулий період, розраховуються відхилення в абсолютному та відносному

вираженні. Доповнення звіту фактичними даними наростаючим підсумком з початку року, а також збільшення планових значень майбутніх періодів до кінця року допоможе зробити висновки про існуючі тенденції та спрогнозувати можливість виконання бюджету за підсумками року.

В доповнення до план-факт аналізу доцільно також проводити порівняльний аналіз факту поточного року та минулого року. Це дозволяє побачити розвиток підприємства в динаміці – прогрес або регрес в цілому та за окремими напрямками.

Також корисним, в системі оцінки бюджетних показників, виступає факторний аналіз, який допомагає виділити та розкласти вплив кожного елемента окремо у форматі: стаття доходу/витрати – сума відхилення – відсоток (внесок) виконання/невиконання плану прибутку.

Завдання план-факт та факторного аналізу – виявлення причин, що вплинули на величину відхилень, та розробка рекомендацій щодо їх усунення. Чим саме були викликані розбіжності за тією чи іншою статтею бюджету, хто є відповідальним за отриманий результат. Залежно від типу та суми відхилень керівництвом підприємства приймаються оперативні управлінські рішення. Також необхідно розробити заходи щодо мінімізації впливу зовнішніх негативних факторів виявлених у процесі аналізу.

У загальному вигляді послідовність дій виглядає таким чином:

- збір інформації та формування звітності
- виявлення та аналіз причин відхилень факту від плану
- прийняття управлінських рішень

Перегляд бюджету (перебюджетування) доцільно проводити у разі суттєвих змін функціонування підприємства (криза, нові власники, зміна технології тощо) або суттєвих відхилень від прийнятого бюджету.

Необхідно заздалегідь визначити ключові (контрольні) показники бюджету та допустиму межі їх відхилень.

Необхідно з обережністю підходити до внесення коригувань та перебюджетування. Замість того, щоб докласти зусиль та спробувати досягти поставленої мети, керівництво просто їх переглядає. План для того й потрібний, щоб намагатися його виконати. Перегляд бюджету зазвичай відбувається раз на півріччя. Не потрібно вдаватися до квартальних коригувань бюджету, інакше бюджетування перетворюється на порожню формальність. Прагнення дуже часто переглядати бюджетні показники може надто перевантажити бюджетний процес та перетворити роботу фінансово-економічної служби на низку нескінченних коригувань. А результатом цих робіт буде безліч варіантів бюджету та нерозуміння менеджерів, на які цілі слід орієнтуватися.

Регламентация процедур та автоматизация процесів підвищує дисципліну виконання бюджетів та робить її обов'язковою для всіх. Необхідно створити регламент бюджетного контролю та зафіксувати у ньому всі види перевірок, їх періодичність, ключові показники та діапазони їх відхилень, порядок перегляду бюджетів, систему мотивації тощо. Це зробить процес контролю прозорим та зрозумілим для всіх учасників бюджетного процесу.

Приклади розв'язування задач

Задача 8.1.

Швейне підприємство ТОВ «Юпітер» здійснює свою діяльність у сфері пошиття жіночих костюмів, використовуючи при цьому два види тканини – вовну та фланель. Зазначимо, що для кращого розуміння та сприймання, певні показники наведено не у повному обсязі.

Необхідно:

Скласти операційні бюджети на 2022 р. на основі запланованих показників (табл. 8.4-8.11).

Таблиця 8.4

Прогноз реалізації костюмів ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

№ з/п	Показники	Прогноз на 2022 р.
1.	Запланований обсяг продажу, од.	1000
2.	Ціна за одиницю, грн	9000

Таблиця 8.5

Запланований запас готової продукції ТОВ «Юпітер» на кінець 2022 р.

№ з/п	Показники	Прогноз на 2022 р.
1.	Заплановані запаси готової продукції на кінець періоду, од.	50

Таблиця 8.6

Планова величина прямих витрат ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

№ з/п	Показники	Прогноз на 2022 р.
1.	Вартість матеріалів, грн/м	
1.1	Фланель	350
1.2	Вовна	450
2.	Заробітна плата робітників за 1 год., грн	50

Таблиця 8.7

Склад планових прямих витрат, що включаються до собівартості виробництва ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

№ з/п	Показники (параметри)	Прогноз на 2022 р.
1.	Фланель, м/од.	6
2.	Вовна, м/од.	4
3.	Витрати праці, год./од.	6

Таблиця 8.8

Планові запаси матеріалів ТОВ «Юпітер» на кінець 2022 р.

№ з/п	Вид матеріалу	Кількість
1.	Фланель, м	8000
2.	Вовна, м	2000

Таблиця 8.9

Планові величина непрямих витрат ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

		тис. грн
№ з/п	Статті витрат	Сума
1.	Загальновиробничі витрати разом	2880
1.1	Змінні	1848
1.2	Постійні	1032
2.	Адміністративні витрати	1200
3.	Витрати на збут	388

Таблиця 8.10

Дані щодо наявності матеріалів ТОВ «Юпітер» на початок 2022 р.

№ з/п	Показники	Вид матеріалу	
		Фланель	Вовна
1.	Запаси матеріалів на початок періоду, м	7000	6000
2.	Вартість запасів матеріалів на початок періоду, тис. грн (350 грн * 7000 м = 2450 тис. грн; 450 грн * 6000 м = 2700 тис. грн)	2450	2700

Таблиця 8.11

Дані щодо наявності готової продукції (костюмів) ТОВ «Юпітер» на початок 2022 р.

№ з/п	Показник	На початок 2022 р.
1.	Початкові запаси готової продукції, од.	50
2.	Початкові запаси готової продукції, грн	295000

Розв'язок:

На основі прогнозу продажу (табл. 8.4) складаємо бюджет продажу на 2022 р. по ТОВ «Юпітер» (табл. 8.12).

Таблиця 8.12

Бюджет продажу продукції ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

№ з/п	Вид продукції	Кількість, од.	Ціна за од., грн	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн
1.	Костюми	1000	10000	10000

Використовуючи формулу 8.3 та дані бюджету продаж (табл. 8.12), прогнозований запас готової продукції на кінець періоду (табл. 8.5) та дані щодо наявності готової продукції на початок періоду (табл. 8.11) формуємо бюджет виробництва продукції (костюмів) у натуральних одиницях вимірювання (табл. 8.13).

$$\text{Обсяг виробництва} = \text{Обсяг продаж} + \text{Необхідний запас готової продукції на кінець періоду} - \text{Запас готової продукції на початок періоду} \quad (8.3)$$

Таблиця 8.13

Бюджет виробництва продукції ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

№ з/п	Показники	Кількість, од.
1.	Плановий продаж продукції (костюмів)	1000
2.	Планові запаси продукції на кінець періоду	50
3.	Разом необхідно	1050
4.	Запаси готової продукції на початок періоду	50
5.	Плановий обсяг виробництва	1000

На основі даних щодо залишків матеріалів на початок звітної періоду (табл. 8.10), планових залишків матеріалів на кінець періоду (табл. 8.8), бюджету прямих матеріальних витрат, що включаються до собівартості виготовленої продукції (табл. 8.7), а також бюджету виробництва продукції (табл. 8.13) формуємо:

- бюджет прямих матеріальних витрат (табл. 8.14);
- бюджет закупівлі матеріалів у натурально-вартісному вираженні (табл. 8.15).

Таблиця 8.14

Бюджет прямих матеріальних витрат ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

№ з/п	Вид матеріалу	Витрачання матеріалів на виробництво, м		Ціна за 1 м, грн	Витрати матеріалів у тис. грн відповідно до бюджету виробництва
		1 костюм	1000 костюмів		
1.	Фланель	6	6000	350	2100
2.	Шерсть	4	4000	450	1800
3.	Разом	-		-	3900

Таблиця 8.15

Бюджет закупівель матеріалів ТОВ «Юпітер» на 2022 р. у натурально-вартісному вираженні

№ з/п	Показники	Фланель	Вовна	Разом
1.	Потреби у матеріалах для виробництва, м	6000	4000	
2.	Запаси матеріалів на кінець періоду, м	8000	2000	
3.	Всього потреб у матеріалах, м	14000	6000	
4.	Запаси матеріалів на початок періоду, м	7000	6000	
5.	Обсяг закупівель, м	7000	0	
6.	Ціна за 1 м, грн	350	450	
7.	Обсяг закупівлі, тис. грн	2450	0	2450

Використовуючи дані виробничої програми (табл. 8.13) та прямих витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції (табл. 8.6-8.7) формуємо бюджет прямих витрат на оплату праці (табл. 8.16).

Таблиця 8.16

Бюджет прямих витрат на оплату праці ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

№ з/п	Вид продукції	Планова кількість виробництва продукції, од.	Витрати робочого часу на 1 продукції, год.	Загальні витрати робочого часу, год.	Погодинна ставка, грн	Разом, тис. грн
1.	Костюми	1000	6	6000	50	300

Наступним етапом в системі бюджетування виступає складання бюджету загальнопромислових (накладних) витрат (табл. 8.9 та 8.17).

Таблиця 8.17

Бюджет загальнопромислових (накладних) витрат ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

тис. грн

№ з/п	Статті витрат	Сума
1.	Змінні накладні витрати	1848
1.1	Заробітна плата допоміжного персоналу	825
1.2	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	770
1.3	Інші змінні накладні витрати	253
2.	Постійні накладні витрати	1032
2.1	Амортизація основних засобів (прямолінійний метод)	552
2.2	Заробітна плата майстрів	240
2.3	Інші змінні	240
3.	Загальнопромислові витрати разом	2880
3.1	Загальнопромислові витрати розподілені	2120
3.2	Загальнопромислові витрати нерозподілені	760

Таким чином, на 1 костюм (виробнича собівартість – розподілені загальнопромислові витрати) припадає 2120 грн (2120000 грн / 1000 од.). Нерозподілені загальнопромислові витрати будуть віднесені на собівартість реалізованої продукції (760000 грн / 1000 од = 760 грн / од.).

На основі попередніх бюджетів та планів (табл. 8.4, 8.14, 8.16-8.17) формуємо:

1. Бюджет собівартості виготовленої продукції (формула 8.3, табл. 8.18):

$$\begin{aligned} & \text{Собівартість виробленої за запланований період продукції} \\ & = \text{Прямі матеріальні витрати матеріалів у запланованому} \\ & \text{періоді} + \text{Прямі витрати праці в запланованому періоді} + \\ & \text{Накладні розподілені витрати за запланований період} \end{aligned} \quad (8.3)$$

2. Планову собівартість одиниці виготовленої продукції (табл. 8.19).

3. Бюджет собівартості реалізованої продукції (формула 8.4, табл. 8.20):

$$\begin{aligned} & \text{Собівартість реалізованої продукції} = \text{Запаси готової продукції} \\ & \text{на початок періоду} + \text{Собівартість виробленої за запланований} \\ & \text{період продукції} + \text{Накладні нерозподілені витрати} - \\ & \text{Запас готової продукції на кінець періоду} \end{aligned} \quad (8.4)$$

Таблиця 8.18

Бюджет собівартості виготовленої продукції ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

тис. грн

№ з/п	Статті витрат	Сума
1.	Прямі матеріальні витрати на виробництво продукції	3900
2.	Прямі витрати на оплату праці	300
3.	Розподілені загальнопромислові витрати	2120
4.	Планова собівартість виробництва продукції	6320
5.	Планова собівартість виробництва одиниці продукції	6,32

Таблиця 8.19

Розрахунок планової собівартості одиниці виготовленої продукції
ТОВ «Юпітер» у 2022 р.

№ з/п	Показники	Витрати на одиницю продукції, грн	Витрати у натуральних та трудових вимірниках на одиницю продукції	Витрати на одиницю продукції у вартісному виразі, грн
1.	Фланель	350	6 м	2100
2.	Вовна	450	4 м	1800
3.	Робочий час	50	6 год.	300
4.	Загальновиробничі розподілені витрати			2120
5.	Разом			6320

Оскільки на кінець 2022 р. залишок готової продукції становить 50 од. (табл. 8.13), то запаси готової продукції будуть становити 316000 грн (6320*50).

Таблиця 8.20

Бюджет собівартості реалізованої продукції ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

тис. грн

№ з/п	Показники	Сума
1.	Запаси готової продукції на початок періоду	295
2.	Планова собівартість виробництва продукції	6320
2.1	Матеріальні витрати	3900
2.2	Витрати на оплату праці	300
2.3	Загальновиробничі розподілені витрати	2120
3.	Загальновиробничі постійні нерозподілені витрати	760
4.	Запаси готової продукції на кінець періоду	316
5.	Собівартість реалізованої продукції	7059
6.	Собівартість одиниці реалізованої продукції	7,059

Використовуючи вихідні дані та інформацію розроблених бюджетів формуємо бюджет доходів та витрат (табл. 8.21).

Таблиця 8.21

Бюджет доходів та витрат ТОВ «Юпітер» на 2022 р.

тис. грн.

№ з/п	Показники	Сума
1.	Чистий дохід від реалізації продукції	9000
2.	Собівартість реалізованої продукції	7059
3.	Валовий прибуток	1941
4.	Адміністративні витрати	1200
5.	Витрати на збут	388
6.	Прибуток від основної діяльності	353

Приклади складання фінансових бюджетів наведено у 10 розділі навчального посібника

Практичні завдання

Задача 8.2.

На основі даних про діяльність ТОВ «Венера» (табл. 8.22) побудуйте план доходів та витрат підприємства на 2022 р.

Таблиця 8.22

Планові дані щодо доходів та витрат ТОВ «Венера» на 2022 р.

№ з/п	Показники	Значення
1.	Обсяг продажу продукції, тис. грн	10000
2.	Рівень рентабельності реалізації продукції (дохідний підхід), %	15,0
3.	Статті витрат	85,0
3.1	Матеріальні витрати, %	40,0
3.2	Витрати на оплату праці, %	30,0
3.3	ЄСВ, %	6,6
3.4	Амортизація основних засобів, %	5,0
3.5	Інші витрати	3,4

Задача 8.2.

ТОВ «Марс» склало помісячний бюджет продажу продукції основного виду на наступні півроку: 1-й місяць – 4500 од., 2-й місяць – 8000 од., 3-й місяць – 12000 од., 4-й місяць – 9500 од., 5-й місяць – 11000 од., 6-й місяць – 10000 од.

Запаси готової продукції на складі підтримуються та плануються в розмірі 25 % обсягу реалізації наступного місяця, сировини 20 % потреби наступного місяця. Норматив витрачання сировини 10 кг, нормативна ціна вартості 1 кг сировини – 0,55 грн. Собівартість продукції 30 грн.

Необхідно:

1. Скласти бюджети: виробництва продукції; прямих матеріальних витрат; потреби у придбанні сировини.
2. Визначити вартість готової продукції на початок та кінець кожного місяця.

Задача 8.3

ТДВ «Уран» є виробничим підприємством, що виготовляє три види продукції.

Необхідно:

Скласти операційні бюджети за червень на основі запланованих показників (табл. 8.23-8.25), а саме:

- бюджет продажу готової продукції;
- бюджет виробництва продукції (виробничу програму);
- бюджет прямих матеріальних витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- потребу у закупівлі матеріалів;

- плановий звіт про доходи та витрати.

Зазначимо, що для кращого розуміння та сприймання, певні показники наведено не у повному обсязі.

Таблиця 8.23

Прогноз обсягів реалізації та залишків продукції ТДВ «Марс» на червень місяць

№ з/п	Вид продукції	Запаси на початок періоду, шт	Заплановані обсяги продажу у червні, шт	Ціна реалізації, грн за 1 шт
1.	А	63	290	1200
2.	Б	36	120	2080
3.	В	90	230	510

Запаси готової продукції на кінець місяця становлять 30 % від обсягу продажу за відповідний місяць.

Таблиця 8.24

Необхідні ресурси для виробництва продукції ТДВ «Марс» на червень місяць

№ з/п	Вид продукції	Матеріал 1, од.	Матеріал 2, од.	Витрати часу виробничого персоналу, год.	Витрати часу обслуговуючого персоналу, год.
1.	А	4	2	3	2
2.	Б	5	3	5	8
3.	В	2	1	2	-
4.	Вартість одиниці, грн.	120	70	40	60

Таблиця 8.25

Дані щодо наявності матеріалів по ТДВ «Марс» на початок бюджетного періоду

№ з/п	Вид матеріалу	Од.
1.	Матеріал 1	142
2.	Матеріал 2	81

Планується, що запаси матеріалів на кінець періоду мають бути достатніми для виробництва 50 од. кожного виду продукції.

Загальногосподарські витрати становлять 10 гривень за годину витраченого праці та повністю розподіляються на собівартість виготовленої продукції.

Тести:

1. Процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів називають

- а) бюджетування
- б) калькулювання
- в) прогнозування
- г) документування

2. До об'єктів бюджетування можна віднести:

- а) кредитори, інвестори
- б) бізнес-конкуренти
- в) державні проекти
- г) підприємство, структурні ланки компанії

3. Термін, для якого підготовлено і протягом якого використовується бюджет (як правило, це господарський рік, в межах якого можуть бути виділені і проміжні періоди — місяць, квартал тощо) це..

- а) життєвий цикл підприємства
- б) бухгалтерський період
- в) операційний цикл
- г) бюджетний період

4. За цільовим призначення бюджети бувають:

- а) операційні, фінансові
- б) статичні, динамічні, гнучкі
- в) річні, квартальні, місячні
- г) часткові, зведені

5. За рівнем узагальнення бюджети існують:

- а) операційні, фінансові
- б) статичні, динамічні, гнучкі
- в) річні, квартальні, місячні
- г) часткові, зведені

6. Хто забезпечує розробку і погодження бюджетів?

- а) бюджетний центр
- б) бюджетний комітет
- в) Верховна Рада України
- г) Кабінет Міністрів України

7. Для кого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль його виконання?

- а) бюджетний центр
- б) бюджетний комітет
- в) бюджетний район
- г) бюджетний мегаполіс

8. Методи бюджетування існують:

- а) в) маржинальний, прямий
- б) прирошувальний, з нульової точки
- в) спеціальні, загальнонаукові методи
- г) математичні, графічні

9. Виробнича програма, яка визначає заплановані номенклатуру і обсяг виробництва продукції у бюджетному періоді це:

- а) Бюджет прямих витрат на оплату праці

- б) Бюджет продажу
- в) Бюджет виробництва
- г) Бюджет витрат на збут

10. Як називається плановий документ, який відображає майбутні виплати і надходження коштів?

- а) Бюджет прямих витрат на оплату праці
- б) Бюджет грошових коштів
- в) Бюджет придбання матеріалів
- г) Бюджет витрачання

11. Бюджет виробничих накладних витрат це:

- а) плановий документ, який відображає очікувані витрати на управління та обслуговування підприємства в цілому
- б) плановий документ, у якому наведено постійні і змінні витрати, пов'язані із збутом продукції у бюджетному періоді
- в) плановий документ, який відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді
- г) виробнича програма, яка визначає заплановані номенклатуру і обсяг виробництва продукції у бюджетному періоді

12. Залежно від причин виникнення відхилення поділяються на:

- а) відхилення внаслідок планування, внаслідок діяльності
- б) відхилення внаслідок калькулювання, внаслідок продажу
- в) відхилення внаслідок виробництва, внаслідок діяльності
- г) відхилення внаслідок продажу, внаслідок витрачання

13. Процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коректив називають:

- а) стадіями бюджетування
- б) методом бюджетування
- в) бюджетне відхилення
- г) бюджетний контроль

14. Першим процесом бюджетного контролю є:

- а) підготовка управлінської звітності
- б) підготовка нових прогнозів доходів, витрат, прибутку, потреб у грошових коштах
- в) діагностика причин та поточних наслідків відхилень (виконують розробники бюджетів)
- г) діагностика причин та поточних наслідків відхилень (виконують розробники бюджетів)

15. Який бюджет відображає доходи і витрати, виходячи з очікуваного обсягу діяльності?

- а) фінансовий
- б) статичний

- в) гнучкий
- г) операційний

Питання для самоконтролю

1. *Визначить місце процесу бюджетування в системі фінансового планування підприємства.*
2. *Розкрийте зміст бюджетування та його використання у сучасних умовах господарювання.*
3. *Охарактеризуйте основні методи бюджетування.*
4. *Дайте характеристику основних методів складання бюджетів.*
5. *Які існують види бюджетів?*
6. *Охарактеризуйте зведений (основний) бюджет та порядок його складання*
7. *Які бюджети входять до складу операційних та фінансових.*
8. *У чому полягає взаємоузгодженість різних бюджетів?*
9. *Розкрийте основні складові елементи процесу бюджетного контролю.*
10. *Види бюджетних відхилень, порядок їх аналізу та корегування бюджетів.*

Розділ 9

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

- 9.1. *Поняття і типи центрів відповідальності. Загальна концепція обліку за центрами відповідальності*
- 9.2. *Оцінка діяльності центрів відповідальності*
- 9.3. *Поняття про трансфертне ціноутворення*

1.Поняття і типи центрів відповідальності. Загальна концепція обліку за центрами відповідальності

Центри відповідальності створюють для оцінки роботи керівників структурних підрозділів. Відповідно до цієї теорії необхідно перш за все визначити межі та ступінь відповідальності осіб, котрі приймають рішення за результати своєї роботи. У концепції центрів відповідальності діє правило, згідно з яким кожна структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, які перебувають під її контролем.

Менеджер такого центру персонально відповідає за прийняті зобов'язання щодо дотримання нормативних завдань. Кожен центр може виконувати найрізноманітніші функції (виробництва, контролю, маркетингу, обліку), адже об'єктом центру є людина, адміністратор, а не окремі функції або засоби.

Виділення в структурі підприємства центрів відповідальності дає змогу поєднувати централізоване керівництво з максимальною ініціативою менеджерів структурних підрозділів в інтересах досягнення спільної мети.

Облік витрат за центрами відповідальності – це не просто метод обліку витрат, а й психологічне трактування системи обліку, спрямоване на організацію поведінки управлінського персоналу. Його метою є не стільки контроль з боку керівництва, скільки допомога керівникам в організації самоконтролю. При цьому вважається, що всі працівники підприємства ознайомлені з місією, метою, завданнями та згодні з ними так само, як згодні з критеріями оцінки результатів власної діяльності.

Причиною існуючого важкого стану окремих вітчизняних підприємств та економіки в цілому значною мірою є криза управління. Реорганізація системи управління – це надання максимально можливої самостійності структурним підрозділам, передача прав і відповідальності з верхніх рівнів управління середнім і низовим, дотримання вимог суворої дисципліни у поєднанні з демократизацією управління.

На рис. 9.1 представлено організації обліку за центрами відповідальності.

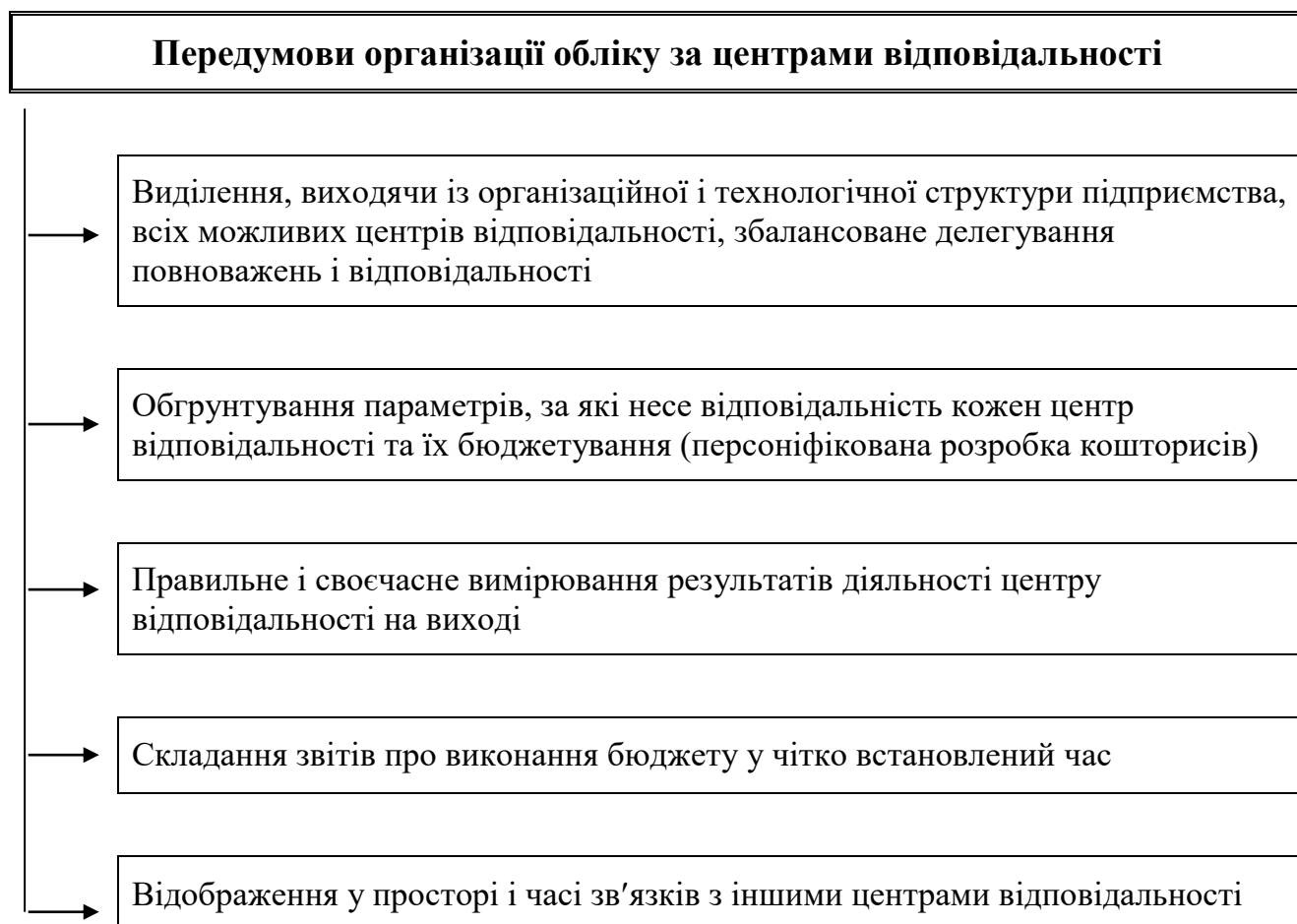


Рис. 9.1 Основні передумови організації обліку за центрами відповідальності

Більшу частину інформації для управління підприємством має забезпечити система обліку. Проте в умовах ринку облік у колишньому його вигляді не

забезпечує інформацією стратегію та тактику внутрішнього управління діяльністю підприємства. Існуюча система вітчизняного бухгалтерського обліку зорієнтована на узагальнення даних для забезпечення звітності та надання її зовнішнім користувачам. Перехід до економічних методів управління в сучасний період орієнтує не стільки на зовнішніх користувачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємством. Крім того, щоденно керівникам усіх рівнів необхідний значний обсяг оперативної інформації, який в силу своєї специфіки не може надати бухгалтерський (фінансовий облік). Майбутнє має належати децентралізованому обліку.

Центр відповідальності – це частина підприємства, керівник якого особисто відповідає за результати її роботи. При цьому управління витратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які беруть участь в управлінні, мають відповідати за доцільність виникнення тих чи інших видів витрат.

Центр відповідальності – це структурна одиниця підприємства, його економічний суб'єкт, у межах якого менеджер відповідає за доцільність понесених витрат та одержаних доходів.

Отже, виникає потреба виділення зон відповідальності згідно з організаційною структурою підприємства. Проблему розподілу витрат і доходів між окремими підрозділами (центрами відповідальності) можна вирішити, якщо встановити взаємозв'язок витрат і доходів з діями конкретних відповідальних осіб. Для цього слід використовувати систему управлінського обліку, яка спрямована на ефективне управління та охоплює всю послідовність операцій щодо прийняття управлінських рішень: план, організацію, облік, контроль, аналіз, регулювання, прогнозування. Управлінський облік існує для управління доходами й витратами підприємства і має здійснюватися за центрами відповідальності.

Отже, основними напрямками формування бухгалтерської інформації в сучасних умовах могли б стати:

- постійне зіставлення собівартості продукції з очікуваним доходом від реалізації;
- використання отриманої інформації для прогнозування майбутніх витрат виробництва та забезпечення цією інформацією керівників усіх рівнів для прийняття оптимальних рішень;
- організація обліку за місцями їх виникнення. Такий підхід до обліку витрат відомий як облік витрат за центрами відповідальності.

9.2. Оцінка діяльності центрів відповідальності

Задля контролю та оцінки діяльності структурних підрозділів підприємства необхідно:

- визначити центри відповідальності підприємства;
- класифікувати витрати згідно з основними статтями на регульовані та нерегульовані для кожного центру відповідальності;

- регулярно складати звіт про виконання кошторису за центрами відповідальності з метою оцінки їх діяльності.

Відповідно до законодавства України, адміністрація сама вирішує, як класифікувати витрати, якою мірою деталізувати місця їх виникнення та як їх пов'язати з центрами відповідальності. На рівні центрів відповідальності можуть існувати кілька місць виникнення витрат за умови, якщо витрати в них формуються під впливом цього ж центру відповідальності.

Місця виникнення витрат – це просторово або функціонально відокремлені ділянки, де здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, які підлягають плануванню, нормуванню, обліку та контролю з метою управління (див. розділ 2 даного навчального посібника).

Відповідно до економіки підприємства, центри відповідальності можуть поділятися на госпрозрахункові та аналітичні.

Аналітичні центри відповідальності економічно не відокремлені, тобто вони не пов'язані з системою внутрішнього госпрозрахунку.

Госпрозрахункові ж, навпаки, забезпечують контроль, вони зацікавлені в скороченні витрат.

Принципи обліку витрат шляхом їх поділу між продуктами не підходять для контролю за витратами та регулювання ними, оскільки технологічний процес може складатись із різних стадій (операцій), за кожною з яких відповідають різні особи. Ця проблема вирішується в разі встановлення зв'язку між окремими центрами відповідальності (діями осіб) та величиною витрат за принципом який називається облік витрат за центрами відповідальності.

За сучасних умов «витрати - результат» – це принцип, метод, стиль роботи. Отже мета управлінського обліку принципово змінюється на рівні центрів відповідальності порівняно з метою фінансового обліку на рівні підприємства в цілому. Унаслідок розвитку принципів відповідальності було створено метод «тариф-година-машина» (ТГМ).

Суть його зводиться до того, що за кожним центром відповідальності закріплюють машини і заздалегідь визначають витрати, пов'язані з роботою однієї машино-години. Якщо відомо час роботи кожної машини і вартість однієї машино-години то можна легко встановити прямі витрати, до яких додають амортизацію. Отже, калькуляція остаточно зосереджується на конкретній ділянці технологічного процесу, а не на готовій продукції.

Визначення меж і ступеню відповідальності зумовили виникнення центрів відповідальності та центрів виникнення витрат. Кожен центр відповідальності може бути центром або витрат, або доходів, або ефекту інвестицій.

У першому випадку звіт складають за витратами, в другому – за прибутком і в третьому – за терміном окупності.

Отже, необхідно виділити три типи центрів залежно від характеру відповідальності керівників :

- центри витрат;
- центри прибутку;
- центри інвестицій;

У центрі витрат керівник контролює лише витрати, в центрі прибутку-і витрати, і результат, а в центрі інвестицій-витрати, результат і інвестиції.

Виділення основних типів центрів відповідальності вимагає різних підходів до оцінювання їх діяльності.

Центри витрат – це первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, які характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням витрат, які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності. Вони можуть бути центрами доходу, прибутку, капітальних вкладень, інвестицій, продажу контролю та управління. (див. розділ 2 даного навчального посібника). Відмінність полягає в тому, що в кожному центрі на керівника покладається відповідальність лише за ту частину витрат і доходів, які підлягають контролю з його боку і на якого покладена відповідальність на даний центр.

У системі управ пінського обліку перелічені центри виділяють як об'єкти обліку з метою значно більшої деталізації витрат, посилення контролю за їх рівнем і підвищення точності калькулювання. Це також сприяє більш точному розподілу непрямих витрат і особливо стосується витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання, списання їх на аналітичні рахунки цих центрів шляхом прямого віднесення.

Останнє, в свою чергу, створює умови для їх прямого віднесення на аналітичні рахунки носіїв витрат або більш точного розподілу за об'єктами калькулювання. В умовах воєнного стану складні економічні процеси сприяють виникненню багатьох форм діяльності, які відрізняються від виробничої, а саме: маркетингової, інвестиційної, брокерської, дилерської, коло операцій яких не вписується в звичні рамки виробничої діяльності. Відбувається пряме суміщення центрів відповідальності із центрами витрат.

Особливістю управлінського обліку, враховуючи ці трансформації, є не лише проведення контролю за витратами, центрами та місцями їх виникнення в сфері виробництва, а й контроль за центрами витрат, які входять до складу інших центрів відповідальності або які виникли окремо.

В основних центрах відповідальності витрати обліковують в розрізі об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг. Обслуговуючі центри обслуговують внутрішні технологічні процеси, в яких витрати обліковуються за елементами. Охарактеризуємо основні види центрів, залежно від їх економічної сутності.

Центр прибутку – це підрозділ, керівник якого несе відповідальність не лише за витрати, а й за фінансові результати своєї діяльності. Це, зазвичай, окремі підприємства у складі об'єднання, філіали, дочірні організації, торгові представництва, магазини. Вони мають можливість контролювати важливі компоненти діяльності підприємства, від яких залежить величина доходу та прибутку. Керівник центру прибутку відповідає за фінансовий результат підрозділу, бо в його компетенції перебувають не лише механізми формування витрат і доходу, а й механізми ціноутворення. Центри прибутку можуть включати кілька місць витрат.

Загальні витрати та результати їх діяльності за даними бухгалтерського обліку дають змогу оцінити діяльність відповідно до ефективності та цілеспрямованості рішень, які вони приймають.

Центр капітальних вкладень – економічно відокремлені підрозділи, керівники яких забезпечують ефективність використання капітальних вкладень, контроль за витратами й результатами, колективну та індивідуальну відповідальність за величину витрат і зацікавленість в скороченні собівартості й кінцевих результатах.

Кошторисна вартість капіталовкладень є нормативним фінансовим показником, тому управління витратами та результатами здійснюється за допомогою операційного бюджету, звітності про його використання та інформації про рух грошових потоків. Управлінський облік можна розглядати як важливий інструмент забезпечення найкращих результатів в довгостроковому періоді.

Центри контролю та управління – ділянки, які забезпечують відповідальність за конкретні види та результати діяльності. В таких центрах виникають витрати, які важко порівняти з підконтрольними їм результатами.

Центри доходу – структурні одиниці, підрозділи, керівники яких відповідають лише за дохід, одержаний даним підрозділом, але не можуть контролювати прибуток, якщо центр реалізації результатів діяльності перебуває поза їх компетенцією.

Центр інвестицій – структурний підрозділ, керівник якого відповідає за величину витрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи. Формування центрів інвестицій зумовлено створенням такої системи управління, яка б стимулювала раціональне використання засобів праці.

В умовах воєнного стану все гостріше відчувається необхідність створення управлінської системи, спрямованої не лише на абсолютне збільшення розміру прибутку, а й на ефективне використання всіх видів засобів.

Отже, створення центрів інвестицій спрямоване на ефективне використання активів. Процес інвестування пов'язаний зі збільшенням обсягу функціонуючого капіталу підприємства та збільшенням його акціонерної вартості. Основним завданням **центру інвестицій** є забезпечення максимальної рентабельності інвестицій, їх швидкої окупності та відповідальності за доцільність понесених витрат. Цей вид діяльності – найбільш ризиковий, на відміну від інших видів витрат, оскільки вкладені ресурси зв'язуються на тривалий період.

Оцінка роботи керівників підрозділів лише на основі показника прибутку може призвести до негативного ефекту щодо довгострокового зростання підприємства. Тому для об'єктивної оцінки ефективності діяльності центрів інвестицій використовують три види показників: якісні; вартісні економічні; експертні оцінки.

До якісних показників належать: рівень підготовки кадрів, позиції на ринку, плінність кадрів, інновації. Важливим **вартісним показником** є рентабельність інвестованого і капіталу, який дорівнює відношенню прибутку структурного підрозділу до величини інвестованого капіталу. Якщо прибуток розраховують на основі виручки (метод нарахування), то до вартості основних засобів та нематеріальних активів слід додати дебіторську заборгованість та вартість матеріальних запасів, щоб у керівника центру інвестицій з'явився стимул зменшувати ці показники.

Експертна оцінка здійснюється шляхом анонімного анкетування як працівників структурного підрозділу, так і вищого керівництва, яке безпосередньо з ним працює. При цьому враховується також уміння працювати з колективом, створення міцного колективу однодумців та професіоналів, які можуть стати гарантом стабільних прибутків у довгостроковому періоді. З метою заохочення керівників до кращих загальних показників підприємства доцільно вводити до заробітної плати надбавки, які прямо залежать від загального прибутку підприємства.

Оцінка діяльності центрів відповідальності представлена на рис. 9.2 та 9.3.

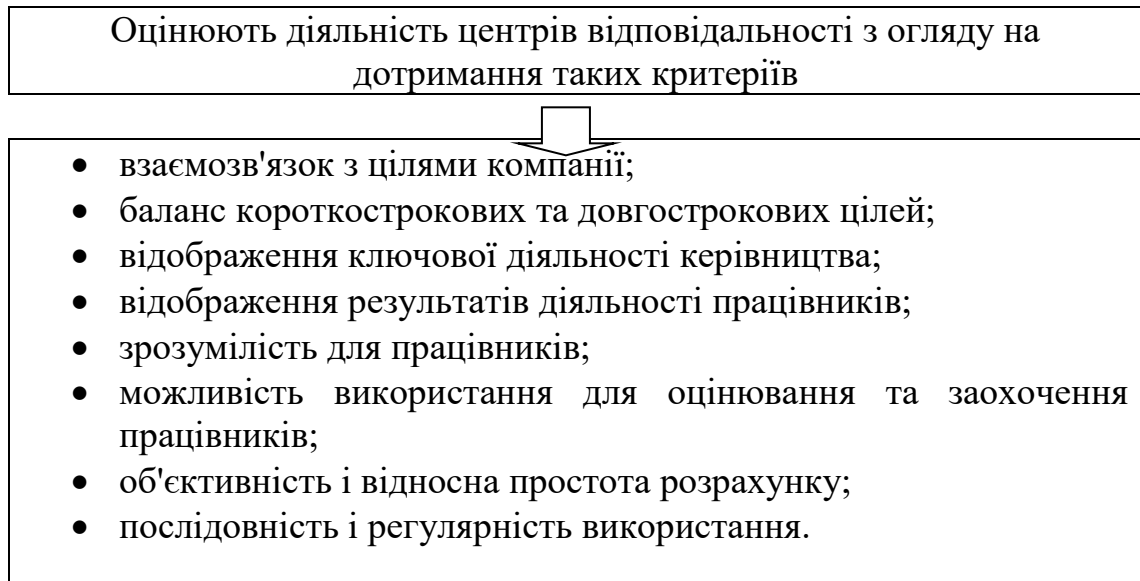


Рис. 9.2 Критерії оцінки центрів відповідальності підприємства

Центри продажу – це обслуговуючі підрозділи маркетингово-збутової діяльності, які відповідають не лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг, а й за витрати, пов'язані зі збутом. Центри продажів надають підприємству інформацію, яка стосується попиту продукції та послуг на ринку найбільш конкурентоспроможних із них, з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень як у сфері виробництва продукції, робіт і послуг, так і в сфері збуту. Результати діяльності таких центрів оцінюють за обсягом і структурою продажів та величиною витрат на збут.

Порівняння витрат і результатів за видами діяльності, центрами витрат, центрами відповідальності та місцями їх виникнення в системі управлінського обліку дає змогу визначати ефективність діяльності за різноманітними аспектами. Крім того, в управлінському обліку забезпечується деталізація витрат і точність калькулювання собівартості за видами продукції, виконаними роботами та послугами.

Центри відповідальності слід поділяти за принципом виробничого функціонування: постачання, виробництво, збут, управління. Так, **центр відповідальності за збут** контролює не лише витрати на постачання сировини, матеріалів, палива, а й обсяги, величину та якість матеріальних запасів. Центр збуту контролює не лише обсяги та вартість реалізованої продукції, робіт, послуг, а й витрати, пов'язані з діяльністю центру. Це забезпечує можливість

встановлення нормативної або граничної величини витрат, за яку відповідає конкретний керівник.

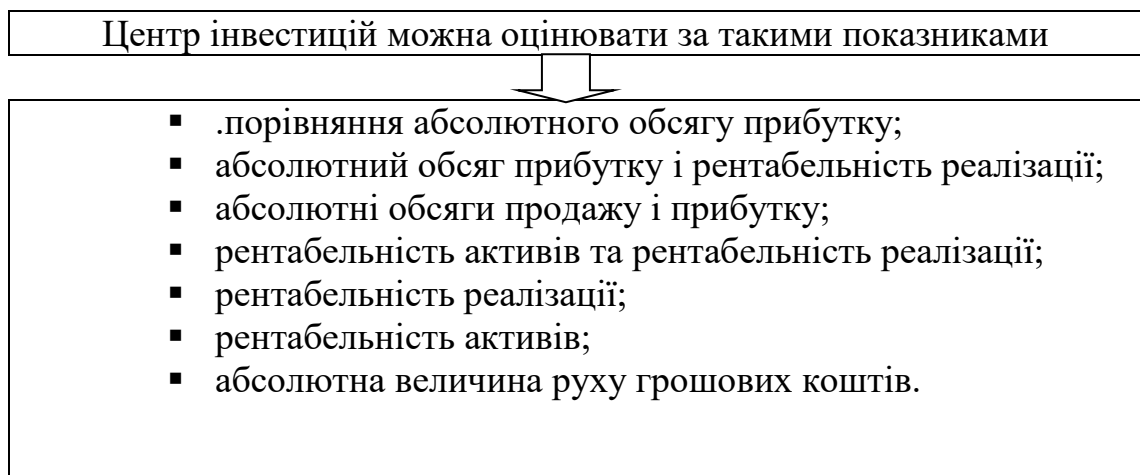


Рис. 9.3 Критерії оцінки центрів інвестицій

Ефективний контроль за величиною витрат здійснюють на основі первісної облікової інформації в натуральному та грошовому вимірах методом зіставлення. При цьому виявляють відхилення понесених фактичних витрат у натуральних одиницях від встановлених норм і виробничих завдань за місцями витрат. Крім того, витрати у вартісному виразі зіставляють з даними гнучкого плану (з урахуванням внесених змін).

Для цього розробляють норми витрачання ресурсів за видами продукції, робіт і послуг за кожним центром витрат. Облік і контроль витрат здійснюють за відхиленнями від норм, із виявленням причин змін обсягів випуску, завантаження виробничих потужностей, рівня витрат і відповідальних осіб за відхилення, а також у розрізі місць і центрів витрат. Планування, як елемент управління витратами, передбачає складання кошторисів за різними напрямками діяльності і в цілому по підприємству.

Основні вимоги до системи обліку за центрами відповідальності представлені на рис. 9.4.

Управління витратами здійснюється з урахуванням можливості їх контролювання та регулювання, яка залежить від специфіки діяльності центру витрат і центру відповідальності. За ступенем регулювання, витрати за центрами і місцями витрат поділяють на ті, що повністю регулюються, частково регулюються й слабо регулюються. З метою визначення ефективності діяльності витрати порівнюють з результатом, який є другим важливим об'єктом управлінського обліку. Важливим завданням керівництва є ефективне використання наявних ресурсів, успішне виконання якого залежить від інформованості керівництва про їх наявність та використання.

Вимоги до системи обліку за центрами відповідальності

1. Своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією.
2. Вимірювання, реєстрація інформації про використання ресурсів по ходу проведення центром відповідальності кожної господарської операції.
3. Обробка, нагромадження і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня.
4. Створення передумов для прийняття об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління.

Рис. 9.4 Вимоги до системи обліку за центрами відповідальності підприємства

Важливою передумовою ефективного управління діяльністю є створення на підприємстві безперервного потоку підсумкових показників. У системі управлінського обліку формується якісна прогностна та оперативна інформація про витрати та результати діяльності для досягнення підприємством його стратегічної мети. Враховуючи, що будь-яка виробнича діяльність характеризується конкретною величиною витрат і доходів, оцінювати діяльність підприємств (підрозділів, центрів відповідальності) можна при систематичному їх порівнянні.

9.3. Поняття про трансфертне ціноутворення

Трансфертні ціни є важливою складовою внутрішнього економічного механізму управління підприємством, заснованого на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати господарювання.

Трансфертна ціна – це внутрішня ціна, за якою один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділу продукцію або послуги.

Трансфертне ціноутворення – це процес формування та зміни структури трансфертних цін підприємства.

Основні функції трансфертних цін на підприємстві:

- матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства в цілому;
- розподіл витрат за місцями виникнення.

Трансфертне ціноутворення є невід'ємною складовою системи управлінського обліку на підприємствах із децентралізованою організаційною структурою. Перш ніж приступити до формування трансфертних цін, слід визначити загальний дохід підприємства, величина якого залежить від попиту на продукцію.

Існує п'ять основних методів визначення трансфертних цін:

- на базі ринкової ціни;
- на базі фактичних витрат;
- на базі кошторисних витрат;
- на договірних умовах;
- з використанням змішаних цін.

На трансфертне ціноутворення впливають різноманітні чинники, найбільш значущими з яких є забезпечення відповідності цілям; ступінь задоволення персоналу за рівень досягнутих цілей; рівень автономності управління в структурних підрозділах.

У системі сучасного маркетингу існують кілька стратегій ціноутворення. Згідно з класичним методом ціна встановлюється на основі калькуляції фактичної собівартості.

Спільне правило визначення трансфертної ціни можна проілюструвати наступною формулою:

$$\text{Мінімальна трансфертна ціна} = \text{дійсні витрати} + \text{альтернативні витрати} \quad (9.1)$$

Трансфертні ціни **на основі витрат** застосовуються для підприємств із більш централізованою організаційною структурою або за відсутності зовнішніх аналогів напівфабрикатам. Цей метод відображає традиційну орієнтацію головним чином на виробництво і менше – на ринковий попит. За ним трансфертна ціна визначається як сума витрат певного підрозділу та нормативного прибутку, розмір якого встановлюється на основі відсотка від витрат.

В умовах воєнного стану підхід до ціноутворення базується на чинниках, що стосуються більше попиту, ніж пропозиції, тобто враховується, скільки покупець може і хоче заплатити за пропонований йому товар. Більше того, деякі спеціалісти із цін на Заході взагалі вважають, що рівень попиту має бути єдиним чинником, який слід брати до уваги під час встановлення цін. Величина виробничих витрат розглядається лише як чинник обмеження. Такий підхід відображає тенденцію орієнтації ціни не на виробництво, а на попит.

Метод трансфертної ціни, розрахованої на основі **ринкової**. За цим методом ціна напівфабрикатів у внутрішньому обігу підприємства встановлюється рівною вартості аналогічної продукції на зовнішньому ринку. Прибуток від реалізації напівфабрикату визначають як різницю між трансфертною ціною та витратами підрозділу (фактичними або кошторисними).

Основною умовою використання методу трансфертного ціноутворення на базі ринкової ціни є мінімальна внутрівиробнича залежність підрозділів. Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін властиве передусім підприємствам із децентралізованою організаційною структурою з високим

ступенем внутрішньої автономії підрозділів, які можуть здійснювати навіть самостійну фінансову діяльність (холдинги, концерни).

Трансфертне ціноутворення на базі **фактичних витрат**. В основі розрахунку трансфертної ціни лежать фактичні витрати. Основним недоліком цього методу є відсутність мотивації до скорочення витрат. Використання кошторисних або нормативних витрат.

Для методу трансфертного ціноутворення на базі **кошторисних витрат** відсутні різкі коливання цін. Трансфертне ціноутворення на базі витрат доповнює система нормативів, яка пов'язує результати господарської діяльності з величиною оплати праці управлінського персоналу.

Для усунення недоліків, характерних для попередніх методів, використовують трансфертне ціноутворення на базі договірних і змішаних цін. Воно дає змогу погодити локальні ціни й досягти балансу інтересів на основі двосторонніх домовленостей структурних підрозділів.

Договірні ціни формуються з урахуванням реальних умов господарювання відповідно до ринкових цін або на основі витрат.

Трансфертне ціноутворення на базі **змішаних цін** передбачає поєднання різних методів. Це найбільш досконалий метод трансфертного ціноутворення. Основою його є диференційований підхід до структурних підрозділів з метою підвищення їх самостійності під час прийняття господарських рішень. Трансфертне ціноутворення на базі змішаних цін передбачає чітке визначення фінансової структури підприємства та центрів відповідальності, а також формування його нормативної бази.

Трансфертне ціноутворення – один із дієвих інструментів забезпечення гнучкого господарювання. Величина трансфертних цін коливається від мінімальної величини (собівартості) до ринкової ціни (собівартість + прибуток).

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

Основні чинники, які впливають на метод розрахунку трансфертних цін представлено на рис. 9.5.

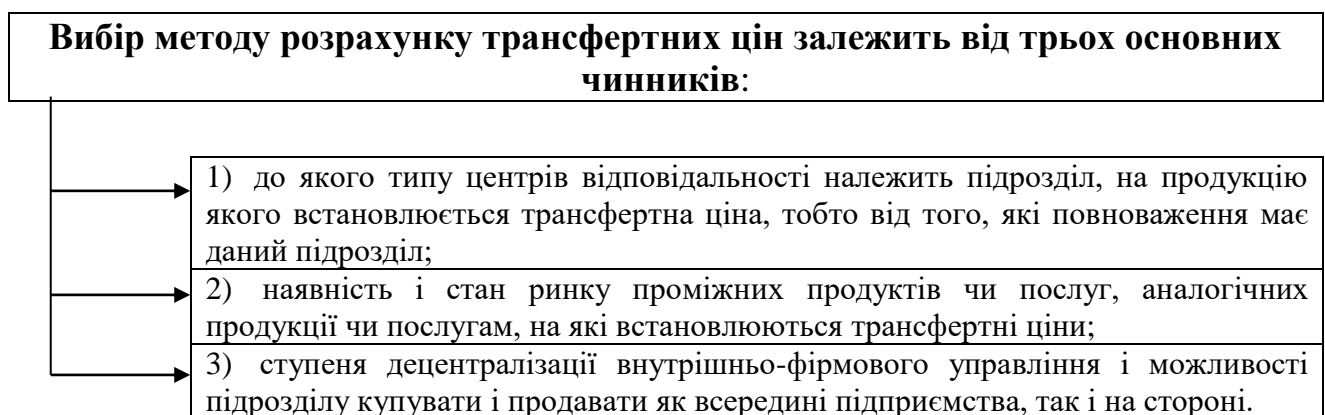


Рис. 9.5 Фактори впливу на вибір методу розрахунку трансфертних цін

Альтернативні витрати – це відображають вигоду, яку підрозділ втрачає унаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції. Якщо підрозділ має вільні

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

Існують різні варіанти визначення внутрішніх цін:

- 1) повна собівартість;
- 2) змінна собівартість плюс постійні надбавки;
- 3) змінна собівартість або маржинальна собівартість;
- 4) комбінована собівартість і ринкові ціни;
- 5) ринкова ціна за мінусом комісійних;
- 6) ринкова ціна.

Використання того чи іншого варіанта ціни залежить від типу центру, конкретних умов функціонування підприємства та результатів діяльності центрів відповідальності.

Наприклад, система оцінки, побудована на комбінуванні собівартості та ринкової ціни (пункт 4), ґрунтується на такій процедурі: виробнича одиниця (центр відповідальності), який поставляє продукцію або послуги, оцінює їх, виходячи із повної собівартості або ринкової ціни залежно від того, яка з них вища. Цим досягається повна компенсація витрат внутрішньому виробникові товарів або послуг.

Виробнича одиниця (центр відповідальності), який отримує послуги або продукцію, оцінює їх залежно від собівартості або ринкової ціни, причому вибирається найменша з них у кожному конкретному випадку. Цим досягається економічна зацікавленість в отриманні товарів або послуг від власних внутрішньовиробничих підрозділів. Різниця в оцінках відображається як витрати компанії, яка зобов'язує внутрішньозаводські підрозділи використовувати зустрічні послуги замість того, щоб залучати незалежні ресурси. Розглянемо порядок формування внутрішніх цін. Для підвищення ефективності роботи центрів відповідальності необхідна зацікавленість виконавців. Тому прибуток, який отримує підприємство, слід розподіляти між центрами відповідальності згідно з їх внеском у загальний дохід (прибуток) підприємства. Саме з цією метою і використовуються трансферні ціни, враховуючи, що трансфертна ціна - це ціна продукції (робіт, послуг), на основі якої здійснюється передача від одного центру відповідальності до іншого всередині підприємства.

З метою прийняття рішень щодо ціни слід урахувати наступні чинники:

- для підприємств, що прагнуть стійкого становища на ринку, встановлення ціни має вирішальне значення;
- ціна є інструментом стимулювання попиту і одночасно головним чинником довгострокової рентабельності;
- під час розробки цінової стратегії досягаються цілі не лише з урахування величини прибутку, а й існуючої конкуренції на конкретні види продукції;
- ціна впливає на рентабельність всієї діяльності з урахуванням обсягу продажу, при якому досягається окупність всіх витрат (точка беззбитковості).

Упровадження трансфертних цін, по-перше, збільшить зацікавленість структурних підрозділів підприємств у підвищенні ефективності виробництва,

по-друге, розширить обсяг інформації з метою прийняття управлінських рішень.

Приклади розв'язування задач:

Задача 9.1 Підприємство вивчає можливості поліпшення свого фінансового результату. Є такі прогнози стосовно доходів та витрат окремих підрозділів і підприємства в цілому на поточний звітний період:

Показник	Підрозділ 1	Підрозділ 2	Разом
Кількість продукції, од	2000	2 500	x
Кількість партій	20	50	x
Доходи від реал, грн	250 000	500 000	750 000
Змінні виробничі витрати, грн..	140 000	225 000	365 000
Постійні виробничі витрати (амортиз вир. обладн	28 200	37 000	65 200
Збутові витрати, грн			
— змінні на всі партії	10 000	25 000	35 000
— постійні	20 000	30 000	50 000
Витрати на управління загального характеру, розподілені на основі доходу від реалізації, грн	75 000	155 000	230 000
Фінансовий результат, грн	(23 200)	28 000	4800

Існує наступна додаткова інформація про сегменти.

1.Обсяг продажу дорівнює обсягу виробництва. Кожен підрозділ виготовляє один вид продукції.

2.На початок звітнього періоду залишкова вартість усього обладнання становить 60 тис. грн. Якщо обладнання у підрозділі не використовуватиметься, то воно простоюватиме. Ціна можливого продажу обладнання дорівнює нулю.

3.Змінні збутові витрати складають 500 грн на партію для обох підрозділів. Якщо сегмент припинить роботу, то зникнуть постійні витрати, пов'язані зі збутом.

4. Величина загальновиробничих витрат не зміниться у разі ліквідації підрозділів.

Необхідно вирішити, чи доцільно ліквідувати збитковий сегмент — підрозділ 1.

Роз'язок:

1. Визначимо релевантні та нерелевантні дані згідно з умовами прикладу:

Показники	Поведінка показника у разі ліквідації підрозділу	Релевантні дані
Доходи від реалізації	Зникають у разі ліквідації підрозділу	Так
Змінні виробничі витрати	Зникають у разі ліквідації підрозділу	Так
Постійні виробничі витрати	Незмінні при будь-якому рішенні	Ні

Збутові витрати:		
— змінні	Зникають у разі ліквідації підрозділу	Так
— постійні	Зникають у разі ліквідації підрозділу	Так
Витрати на управління загального характеру	Незмінні при будь-якому рішенні	Ні

2. Порівняємо фінансовий результат підприємства до та після потенційної ліквідації збиткового підрозділу 1.

Показники	До ліквідації підрозділу 1	Після ліквідації підрозділу 1	Різниця
Доходи від реалізації, грн	750 000	500 000	250 000
Змінні виробничі витрати, грн	365 000	225 000	140 000
Постійні виробничі витрати (амортизація виробничого обладнання), грн	65 200	65 200	-
Збутові витрати, грн			
— змінні на всі парти	35 000	25 000	10 000
— постійні	50 000	30 000	20 000
Витрати на управління загального характеру, розподілені на основі доходу від реалізації, грн	230 000	230 000	-
Фінансовий результат, грн	4800	(75 200)	(80 000)

Отже, згідно з наведеними в таблиці даними збитковий підрозділ ліквідувати недоцільно, оскільки фінансовий результат підприємства істотно погіршиться.

Альтернативно, замість формування звіту про фінансові результати підприємства за всіма статтями, можна скористатися диференційним аналізом і показати лише релевантні дані, тобто такі, що змінюються під впливом прийнятого рішення. При цьому необхідно з'ясувати, чи покриває збитковий сегмент свої власні витрати. «Критичним» кількісним показником, який обґрунтовує необхідність ліквідації конкретного сегмента, можна вважати відсутність у нього маржинального доходу.

Застосуємо диференційний аналіз до умов прикладу:

Показники	Значення, грн
Втрата доходу збиткового сегмента	(250 000)
Економія змінних витрат	150 000
Втрата маржинального доходу	(110 000)
Економія постійних витрат	20 000
Разом збільшення (зменшення) прибутку	(80 000)

Задача 9.2

Підприємство розглядає доцільність ліквідації виробничої лінії через постійні збитки. Доходи та витрати цієї лінії за попередній звітний період подано нижче:

Показники	Значення, грн
Чистий дохід (20 тис. од.)	200 000
Змінні витрати	170 000
Постійні витрати	45 000
Операційний збиток	15 000

За підрахунками бухгалтера-аналітика підприємство зможе знизити свої постійні витрати на суму 9 тис. грн, якщо припинить роботу збиткової лінії. Яке рішення має прийняти керівництво підприємства?

Роз'язок:

За допомогою диференційного аналізу визначимо наслідки потенційної ліквідації збиткової лінії.

Показники	Значення, грн
Втрата доходу збиткового сегмента	200 000
Економія змінних витрат	170 000
Втрата маржинального доходу	30 000
Економія постійних витрат	9 000
Разом збільшення (зменше) прибутку	21 000

Отже, виробнича лінія забезпечує певну суму маржинального доходу, який дозволяє покрити частину постійних витрат. Коли такий сегмент закрити, то прибуток підприємства в цілому зменшиться на 21 тис. грн.

Якщо в завданні очікується відповідь на друге питання, тобто вивчаються можливості іншого використання потужностей, що можуть вивільнитися через ліквідацію сегмента, то аналіз інформації необхідно здійснювати у такій послідовності.

1. Повторити дії кроків 1 – 4
2. Визначити релевантні дані для альтернативного застосування використання потужностей.
3. Скласти звіт про фінансові результати у маржинальному форматі, який відобразить доходи та витрати підприємства після впровадження альтернативного варіанта використання потужностей.

4. Порівняти результати трьох варіантів на основі: вихідних даних, даних після ліквідації сегмента, даних з альтернативним способом використання потужностей.

Практичні завдання:

Задача 9.3

Підприємство має три магазини, про які є така інформація (грн):

Показники	Магазин «Дніпро»	Магазин «Десна»	Магазин «Либідь»	Разом
Чистий дохід	250 000	150 000	200 000	600 000
Собівартість проданих товарів		105 000	165 000	440 000
Заробітна плата персоналу	22 000	10 400	16 000	48 400
Амортизація обладнання	7 500	1 700	5 000	14 200
Збутові витрати	12 300	8 000	11 200	31 500
Частка витрат на утримання центрального офісу	5 000	3 000	4 000	12 000
Фінансовий результат	33 200	21 900	(1 200)	53 900

Якщо підприємство закrije збитковий магазин, то:

- персонал буде звільнено;
- обладнання простоюватиме, оскільки його не можна ні продати, ні використовувати на інші цілі;
- збутові витрати зменшаться;
- загальна величина витрат на утримання центрального офісу залишиться на тому самому рівні.

Керівництво вивчає можливість припинення діяльності магазину «Либідь» з подальшою передачею в оренду його складських приміщень іншій компанії за 20 000 грн. Необхідно визначити вигоду підприємства від такого рішення.

Задача 9.4

Підприємство випускає три види продукції, дані про які наведені нижче:

Витрати	Модель А	Модель В	Модель С
Матеріали, грн	70	ПО	155
Зарплата персоналу, зайнятого у виробництві моделі, грн	40	55	70
Зарплата персоналу, що встановлює моделі у замовника, грн	24	32	44

Інші змінні витрати, грн	16	20	28
Ціна продажу, грн	250	320	460
Максимальний попит, од.	2 000	3 000	1 800

Постійні витрати за рік складають 450 тис. грн. Встановлення моделі у замовника вимагає праці спеціалізованого персоналу, погодинна ставка оплати якого дорівнює 8 грн. При цьому загальний ресурс цієї діяльності, який має підприємство, становить 25 тис. год.

Необхідно скласти оптимальну виробничу програму.

Задача 9.5

Нижче подані заплановані на наступний рік показники діяльності підприємства стосовно продукту А.

Показники	Значення
Загальні виробничі витрати, у тому числі змінні витрати 7000 грн	10 000
Загальні невиробничі витрати, у тому числі змінні витрати 400 грн	2 000
Запланований прибуток, грн	12 000
Річний обсяг реалізації, од.	5000

Тести:

1. Що не відносять до вимог до системи обліку за центрами відповідальності ?

- Своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією.
- взаємозв'язок з цілями компанії;
- Обробка, нагромадження і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня.
- Створення передумов для прийняття об'єктивних якісних рішень на кожному рівні управління.

2. Оцінюють діяльність центрів відповідальності з огляду на дотримання такої критерії:

- розумілість для працівників
- своєчасне забезпечення керівника центру відповідальності якісною і достовірною інформацією
- абсолютний обсяг прибутку і рентабельність реалізації
- трансфертні ціни, в основу яких кладуть витрати (собівартість)

3. Центр інвестицій можна оцінювати за одним з показників:

- а) об'єктивність і відносна простота розрахунку
- б) баланс короткострокових та довгострокових цілей
- в) обробка, нагромадження і своєчасна передача інформації про результати діяльності центру вищого рівня.
- г) рентабельність активів та рентабельність реалізації

4. Ціна, за якої продукти або послуги одного центру відповідальності передаються іншому центру відповідальності в межах одного підприємства – це...

- а) дійсна ціна
- б) оптова ціна
- в) трансфертна ціна
- г) договірна ціна

5. Спільне правило визначення трансфертної ціни можна проілюструвати наступною формулою:

- а) дійсні витрати + альтернативні витрати
- б) змінні витрати + постійні витрати
- в) змінні витрати + постійні витрати + операційний прибуток
- г) постійні витрати + операційний прибуток

6. Вибір методу розрахунку трансфертних цін залежить від основних чинників:

- а) 5
- б) 4
- в) 2
- г) 3

7. Які витрати відображають вигоду, яку підрозділ втрачає унаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції.

- а) альтернативні
- б) постійні
- в) змінні
- г) дійсні

8. Дійсні витрати

- а) містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, що виникатимуть в підрозділі тільки в результаті продажу в межах підприємства
- б) відображають наявність і стан ринку проміжних продуктів чи послуг, аналогічних продукції чи послугам, на які встановлюються трансфертні ціни
- в) відображають вигоду, яку підрозділ втрачає унаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції
- г) відображають ту ціну, за якої продукти або послуги одного центру відповідальності передаються іншому центру відповідальності в межах одного підприємства

9. Сфера (сегмент) діяльності, в межах якої обумовлена особиста відповідальність менеджера за показники діяльності, котрі він повинен контролювати це:

- а) центр управління
- б) центр здійснення
- в) центр відповідності
- г) центр відповідальності

10. Делегування повноважень щодо прийняття рішень означає...

- а) реалізація управління
- б) децентралізацію управління
- в) функціонування
- г) інвестиції

11. Які існують центри відповідальності?

- а) аналізу, синтезу
- б) активу, пасиву
- в) вируки, витрат, прибутку, інвестицій
- г) прибутку, витрат

12. Код бухгалтерського рахунку має таку структуру:

- | | | |
|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| а) XX | XX | XX |
| Рахунок | Центр відповідальності | Стаття витрат (доходів) |
| б) XX | XX | XX |
| Стаття витрат (доходів) | Центр відповідальності | Рахунок |
| в) б) XX | XX | XX |
| Центр відповідальності | Стаття витрат (доходів) | Рахунок |
| г) в) б) XX | XX | XX |
| Центр відповідальності | Рахунок | Стаття витрат (доходів) |

13. Облік і оцінка діяльності центрів відповідальності можуть бути здійснені на основі калькулювання за методом

- а) диференційного аналізу релевантної інформації
- б) стандарт-кост
- в) верібл-костінг
- г) директ-костінг

14. В основу визначення відповідальності покладено розподіл витрат на

- а) контрольовані та неконтрольовані.
- б) вичерпні, невичерпні
- в) постійні, змінні
- г) маржинальні, обмежені

15. Підрозділи, керівники яких відповідальні не тільки за витрати, але й за фінансові результати своєї діяльності це:

- а) центр інвестицій
- б) центри прибутку
- в) центр витрат
- г) центр виручки

Питання для самоконтролю:

1. *Дайте визначення центру відповідальності.*
2. *Які види центрів відповідальності Ви знаєте?*
3. *За допомогою яких показників оцінюють діяльність центрів витрат?*
4. *За допомогою яких показників оцінюють діяльність центрів доходу?*
5. *За допомогою яких показників оцінюють діяльність центрів інвестицій?*
6. *Дайте визначення трансфертним цінам.*
7. *Які методи використовують для визначення трансфертних цін?*

Розділ 10

ВНУТРІШНЯ ТА ЗОВНІШНЯ ЗВІТНІСТЬ: ВИКОРИСТАННЯ В УПРАВЛІННІ

- 10.1. Сутність та користувачі управлінської звітності
- 10.2. Якісні характеристики та принципи формування управлінської звітності
- 10.3. Основні засади підготовки управлінської звітності

10.1. Сутність та користувачі управлінської звітності

Сучасні умови господарювання підприємств обумовлюють необхідність постійного удосконалення системи управління, виробництва конкурентоспроможної продукції та залучення інвестицій, що актуалізує питання забезпечення менеджерів різного роду релевантною інформацією. Дана інформація повинна задовольняти актуальні потреби різних користувачів при мінімальних витратах праці та часу.

Виходячи з цього, одним з важливих аспектів ефективного розвитку підприємства виступає існування повноцінного інформаційного середовища. Для цього в системі управлінського обліку підприємства формується специфічний продукт – управлінська звітність.

У працях різних дослідників поруч з управлінською звітністю можна зустріти такі категорії як: «внутрішня звітність», «внутрішня управлінська звітність», «управлінська звітність», «внутрішньогосподарська звітність», «внутрішньокорпоративна управлінська звітність», «оперативна звітність», «внутрішньосистемна звітність», «внутрішньоорганізаційна управлінська звітність», «внутрішньоосередовищна звітність» тощо.

Управлінська звітність – це звітність для внутрішніх користувачів, яка включає інформацію про господарську діяльність підприємства та умови її здійснення, підготовлена з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку, планування, аналізу, контролю й інших дисциплін [1, с. 330]

Управлінська звітність – це форма представлення даних, істотних для вибору певного варіанту дій з множинності альтернатив. Вона може містити дані, які характеризують фактичні, поточні та прогнозні результати виробничої (операційної), інвестиційної та фінансової діяльності підприємства в цілому так і в розрізі структурних підрозділів, сегментах бізнесу тощо.

Управлінська звітність за своєю сутністю є не лише джерелом інформації, але й засобом формалізації вимог користувачів до облікової інформації [2, с. 26].

В управлінській звітності можуть відображатися як кількісні, так і якісні показники, як у грошовому, так і у натуральному вираженні.

На відміну від фінансової звітності трактування управлінської звітності відсутнє у нормативно-правових актах.

У табл. 10.1 наведена порівняльна характеристика фінансової та управлінської звітності.

Таблиця 10.1

Порівняльна характеристика фінансової та управлінської звітності суб'єктів господарювання

Критерії порівняння	Фінансова звітність	Управлінська звітність
1	2	3
Мета використання	Прийняття управлінських рішень, пов'язаних із суб'єктом господарювання	Активна зміна параметрів функціонування суб'єкта господарювання
Користувачі інформації	Широке коло зовнішніх користувачів: власники, відокремлені від управління, потенційні та реальні інвестори та контрагенти, органи управління (державні та місцевого самоврядування), інші стейкхолдери – фізичні і юридичні особи, суспільство	Менеджери суб'єкта господарювання, виходячи з функціональних прав, інтересів, обов'язків та ієрархії доступу
Регламентация	Чинне законодавство України, зокрема НП(С)БО, а також МСФЗ (для підприємств які зобов'язані або на добровільних засадах формують фінансову звітність за МСФЗ)	Внутрішні нормативні документи підприємства, сформовані на основі внутрішніх стандартів (положень, інструкцій) та потреб управління
Принципи побудови	Автономності, послідовності, безперервності, нарахування, повного висвітлення, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника	Повноти і достовірності конфіденційності, ефективності
Джерела даних	В основному облікова система підприємства (за виключенням даних, які становлять комерційну таємницю)	Всі внутрішні та зовнішні джерела інформації, які формують управлінську звітність

1	2	3
Вимірники	Вартісні вимірники у національній валюті	Вартісні (не лише у національній валюті, якщо підприємство здійснює експортно-імпортні операції), трудових та натуральних вимірників
Верифікація	Обов'язків аудит та оприлюднення звітності відповідно до чинного законодавства України	Залежно від потреб вищого менеджменту підприємства
Часова орієнтація	Забезпечує надання інформації за минулі періоди (ретроспективна орієнтація)	Забезпечує надання інформації за минулі періоди (ретроспективна орієнтація), теперішнє і майбутнє підприємства (перспективна орієнтація)
Якість інформації	Надійна і об'єктивна фінансова інформація у грошовому вимірнику з низьким рівнем релевантності	Фінансова і не фінансова інформація з меншим рівнем надійності і об'єктивності, але з більшим рівнем релевантності для менеджменту
Період подачі	Квартал, півріччя, дев'ять місяців, рік	Можливі різні варіанти: регулярна подача (річна, місячна, тижнева, он-лайн) або подання за запитом для вирішення специфічних завдань

Джерело: 39, 54; 40, с. 8.

Отже, якщо метою фінансової звітності є задоволення узагальнених інформаційних потреб широкого кола зовнішніх користувачів, управлінська звітність надає інформацію виключно внутрішнім користувачам згідно із встановленою ієрархією доступу, бо може містити дані щодо ключових факторів впливу на конкурентне положення суб'єкта господарювання.

Таким чином, управлінська звітність дозволяє (завдання):

- здійснювати оперативний моніторинг діяльності підприємства та його структурних підрозділів (сегментів);
- отримувати інформацію щодо фактичної ефективності функціонування підприємства в цілому та його структурних підрозділів зокрема;
- забезпечувати менеджерів інформацією в системі обґрунтування оптимальних оперативних, тактичних та стратегічних варіантів управлінських рішень;
- здійснювати планування та оперативний контроль, які охоплюють всі види діяльності підприємства та його структурних підрозділів;
- забезпечувати інформаційний зв'язок різних рівнів управління між собою;
- виявляти існуючі проблеми та недоліки, а також прогнозувати потенційні проблеми та ризики у майбутньому.

До основних функцій управлінської звітності належати: аналітична та оціночна, логістична, комунікативна, стратегічна, контроль та планова.

Управлінську звітність можна класифікувати за різними ознаками (табл.

Класифікація управлінської звітності

Класифікаційна ознака	Види звітності та їх характеристика
1	2
За обсягом	Загальна – це звітність, яка містить інформацію про результати господарської діяльності підприємства в цілому
	Часткова – це звітність про результати діяльності окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності або напрямків роботи
За змістом	Комплексна (центрів відповідальності) – це звітність, яка характеризує господарську діяльність підприємства загалом, а також результати діяльності структурних підрозділів (центрів відповідальності)
	Тематична – звітність, яка формується за вимогою і містить основні показники діяльності підприємства: обсяги виробництва та реалізації, обсяги постачання, втрати від браку тощо
За користувачами	Аналітична – це звітність, яка складається на вимогу управлінського персоналу, містить інформацію щодо основних причин та наслідків результатів діяльності підприємства за окремими напрямками його роботи
	Внутрішня – це звітність про результати господарської діяльності підприємства як загалом, так і за окремими структурними підрозділами, центрами відповідальності, напрямками роботи тощо, призначена тільки для внутрішніх користувачів – менеджерів різних рівнів управління за підсумками роботи на визначений звітний період (тиждень, декада, місяць, квартал, рік тощо)
За періодичністю подання	Зовнішня – це звітність про результати господарської діяльності підприємства, призначена для зовнішніх щодо підприємства користувачів, складена із визначеною періодичністю за підсумками роботи за певний звітний період (місяць, квартал, півріччя, рік)
	Періодична (щотижнева, місячна, квартальна, річна) – це звітність, яка містить інформацію про результати діяльності підприємства загалом, окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності, напрямків роботи тощо із визначеною періодичністю – тиждень, місяць, квартал, рік
За формою подання	За вимогою – це звітність, яка містить інформацію про результати діяльності підприємства загалом, окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності, напрямків роботи тощо. Складається і подається за потреби і на вимогу її користувачів (менеджерів різних рівнів управління)
	Паперова (текстова, таблична, графічна, комбінована) – це звітність, яка формується на паперових носіях у вигляді: тексту, таблиці, графіків, а також може бути комбінованою і поєднувати декілька форм
За формою подання	Електронна – це звітність, яка складається і подається користувачам на електронних носіях
	Усна – це звітність, яка подається користувачам в усній формі
	Відео-, аудіо – це звітність, яка може бути сформована і подаватись користувачам за допомогою відео- або аудіоносіїв
	Презентація – це звітність яка забезпечує наочне подання даних у вигляді інформаційних слайдів, що супроводжуються роз’ясненнями та деталізацією спеціаліста

1	2
За призначенням	Інформаційна – це звітність, яка призначена для інформування користувачів про події, містить певні відомості або повідомлення про діяльність підприємства
	Планова – це звітність, призначена для стратегічного розвитку підприємства, формування стратегії, може містити показники щодо реалізації певного проєкту, задуму
	Контрольно-аналітична – це звітність, яка призначена для здійснення контролю за виконанням планів, розпоряджень, проєктів тощо. Метою контрольної звітності є виявлення та аналіз відхилень результатів діяльності підприємства (структурного підрозділу, сегменту діяльності, центру відповідальності тощо) від встановлених планових показників або нормативів
За рівнем конфіденційності	Для використання конкретною особою – це звітність, яка складається і подається конкретній особі (менеджеру) на різних рівнях управління
	Для використання визначеною групою осіб – це звітність, яка складається і подається визначеній групі осіб (менеджерів) на різних рівнях управління
	Для всіх зацікавлених осіб – це звітність, яка складається і подається менеджерам на різних рівнях управління, які можуть бути зацікавленими в показниках та результатах діяльності підприємства
За рівнем управління	Оперативна – це звітність, яка формується на нижчих рівнях управління (щоденно, щотижнево, щомісячно), містить детальну інформацію про певні показники і використовується для прийняття управлінських рішень
	Поточна – це звітність, яка містить оброблену та синтезовану інформацію для потреб менеджерів середнього рівня управління. Формується з періодичністю від щомісячної до щоквартальної
	Зведена – це звітність, яка містить узагальнену (зведену) інформацію, формується з періодичністю від одного разу на рік для потреб менеджерів вищих рівнів управління підприємством, і використовується для прийняття стратегічних управлінських рішень
За цільовим використанням	Прогнозна – це звітність, в якій на підставі аналізу основних внутрішніх і зовнішніх щодо підприємства чинників впливу на результати діяльності, визначено показники необхідні для стратегічних напрямів розвитку та формування бюджетів майбутньої діяльності
	Оціночна – це звітність, в якій проведено обчислення певних показників, враховуючи чинники впливу на результати діяльності підприємства (центру відповідальності, структурного підрозділу, напряму тощо)

Джерело: 40, с. 8; 41 - 43; 44, с. 309-310.

Основний комплект управлінської звітності є схожим за своїм складом з фінансовою звітністю:

1. Звіт про фінансові результати (Звіт про прибутки та збитки).
2. Баланс.
3. Звіт про рух грошових коштів.

Для детального аналізу складають більш детальні звіти, а кожен з груп також поділяють на підгрупи залежно від виду економічної діяльності, майна та зобов'язань підприємства:

- звітність про фінансові результати поділяють на звіти щодо доходів та витрат, структури собівартості, окремим видам витрат (виробничі запаси, оплата праці, адміністративні та збутові витрати тощо), звіт щодо маржинального прибутку;

- балансовий звіт в основному поділяється на управлінський баланс, звіти

по оборотним та необоротним активам, дебіторської та кредиторської заборгованості, поточним та довгостроковим зобов'язанням, забезпеченням, власного капіталу;

- звітність щодо руху грошових коштів зазвичай поділяють на звіти в розрізі видів діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової), по управлінню грошовими коштами, бюджети щодо руху грошових коштів тощо.

До користувачів управлінської звітності належать:

1. Власники бізнесу та топ-менеджмент компанії, які приймають важливі рішення та регулюють складання звітності. Оцінити корисність системи управлінського обліку власники бізнесу можуть через зростання рентабельності, вартості компанії та її конкурентоспроможності. Для ефективного вирішення даного завдання управлінська звітність може фокусуватися на управлінні реальною прибутковістю компанії через управління витратами. Це вимагає від управлінської звітності значної деталізації та аналітики, регулярність складання в порівнянні з фінансовою звітністю.

2. Реальні та потенційні інвестори, макрокредитори – дана група використовує управлінську звітність разом із фінансовою для оцінки своїх потенційних ризиків. Оскільки фінансова звітність розкриває інформацію за періоди, що минули (ретроспективна інформація), то її зазвичай буває недостатньо щоб оцінити можливий розвиток бізнесу. Виходячи з цього, для інвесторів та кредиторів необхідно підготувати управлінську звітність з прогнозом на строк інвестування (кредитування).

3. Середній менеджмент компанії, оскільки він у своїй роботі використовує окремі елементи звітності. Використовувати для цієї мети фінансову звітність зазвичай недоцільно, оскільки вона складена по всій компанії в цілому. Оцінити вклад кожного підрозділу та виявити його ключові показники на основі консолідованої (зведеної) фінансової звітності практично неможливо.

Виходячи з наведених ключових користувачів управлінської звітності можна виділити два види останньої:

- внутрішня управлінська звітність – використовується з метою покращення ефективності діяльності компанії, чіткого розуміння керівниками внутрішніх справ та визначення майбутніх орієнтирів;

- зовнішня управлінська звітність – складається для потенційних контрагентів, інвесторів, клієнтів, кредитних та страхових організацій з метою розкриття внутрішнього стану компанії та оцінки ризику співпраці.

Ведення управлінського обліку виправдано, якщо витрати на складання звітності є меншими за економічний ефект та перспективні можливості, які вона забезпечує. Управлінська звітність не регламентована законодавством: компанія самостійно визначає які звіти будуть складатися, за якою методикою заповнювати, яким чином аналізувати та як використовувати у практичній діяльності.

10.2. Якісні характеристики та принципи формування управлінської звітності

Аналіз норм законодавства та практики свідчить, що визначення мети управлінської звітності за аналогією з фінансовою звітністю є неприйнятним. Формулювання мети фінансової звітності складається з двох основних частин: переліку її якісних (надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації) і змістових характеристик (інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства). Такі характеристики для інформації, яка надається користувачам управлінської звітності, є ситуативними. Тобто, за різних обставин (різного рівня управління, завдань структурних підрозділів, часової спрямованості тощо) перевага буде надаватись тим чи іншим якісним характеристикам управлінської звітності [38, с. 26-27].

Якісні характеристики є атрибутами, що роблять подану в управлінській звітності інформацію корисною для користувачів. Відтак, практична цінність управлінської звітності як обліково-аналітичної та контрольної інформації реалізується через критерій корисності інформації для прийняття ефективних рішень.

Управлінська звітність в основному може характеризуватися лише якісними вимогами. Хоча деякі компанії можуть використовувати і кількісні параметри, зокрема кількість сторінок у звіті.

До основних якісних характеристик можна віднести наступні: доцільність, об'єктивність, адресність, точність, оперативність, прогнозованість, зрозумілість, спів ставність, достатність та гнучкість.

Всі показники, що характеризують якість управлінської звітності можуть бути класифіковані за кількома ознаками:

1) за порядком формування оцінки якості інформації звітності – суб'єктивні показники та об'єктивні показники;

2) за стадіями формування управлінської звітності:

– показники, що характеризують якість регламентів формування інформації внутрішньої звітності;

– показники, що характеризують якість структури форм і форматів управлінської звітності;

– показники, що характеризують якість складання управлінської звітності;

– показники, що характеризують якість подання управлінської звітності;

3) за характером показників, за допомогою яких здійснюється оцінка якості інформації управлінської звітності,

– фінансові показники та нефінансові показники [45, с. 5-6; 46, с. 607].

Для підвищення ефективності використання інформації, представленої в управлінській звітності, потрібен баланс між якісними характеристиками та принципами формування управлінської звітності (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Принципи формування управлінської звітності

Принцип	Зміст
1	2
Принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності	
Системність (цілісність)	Дотримання системного підходу при побудові управлінської звітності вимагає врахування не лише показників, які характеризують внутрішнє середовище підприємства, але й інформації про його зовнішнє оточення в системі планування, контролю та аналізу даних звітності
Науковість	Дотримання даного принципу науковості забезпечить застосування виключно наукових підходів до формування як облікової, так і розрахункової інформації в управлінській звітності, що дозволить отримувати логічно доказову і науково обґрунтовану інформацію на кожному рівні управління
Існування рівноваги (рівність)	Сумарна величина активів підприємства завжди є рівною сумарній величині пасивів. Кожен показник управлінської звітності повинен мати єдину схему формування (розрахунку), яка є відомою всім зацікавленим суб'єктам. З метою формування якісної управлінської звітності можуть існувати окремі відхилення від загальноприйнятої термінології, якщо вони: 1) обумовлені професійним судженням відповідних суб'єктів; 2) краще дозволяють розкрити інформацію щодо основних елементів внутрішньої звітності.
Кількісна оцінка	Передбачає використання грошових, натуральних, у т.ч. умовно-натуральних, та трудових вимірників. При цьому ідеальним вважається, коли один й той самий об'єкт обліковується (відображається) як мінімум за допомогою двох вимірників. Нарівні з точними абсолютними оцінками можуть бути використані й приблизні оціночні значення засновані на професійних судженнях спеціалістів, а також на аналітичних розрахунках. Нефінансові показники у складі управлінської звітності повинні мати також кількісний вираз, зокрема визначений на основі експертних оцінок
Врахування вартості грошей у часі	Купівельна спроможність грошової одиниці постійно зазнає змін у часі, що обов'язково має бути враховано в системі управлінського обліку та відображено в управлінській звітності підприємства
Обачності (консерватизму)	Інформація, яка надається користувачам управлінської звітності повинна відображати не лише найкращі, але й проблемні аспекти функціонування.
Перевірка якості (контролю)	Управлінська звітність підлягає внутрішньому аудиту (при існуванні окремої служби або відділу) або контролю. Найбільш простим інструментом внутрішнього контролю є співставлення фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності в розрізі ключових параметрів
Принципи, що визначають склад та структуру управлінської звітності	
Корисність (релевантність)	Інформація у звітності має бути доречною та повинна відображатися лише те, що є корисним при прийнятті управлінських рішень, зокрема потенційні ризики, прорахунки, а не просто констатувати факти діяльності підприємства

1	2
Достатність	Інформація, що приводиться в звітності, має бути достатньо для прийняття управлінських рішень користувачами. Водночас, інформація не повинна бути надмірною та відволікати уваги менеджменту на несуттєві дані
Завершеності	Управлінська звітність представлена як система показників, що забезпечують: її завершеність; усунення макро- інформаційного навантаження; достатність для прийняття управлінських рішень
Стислість	В управлінській звітності не повинно бути змін та надлишкової інформації. Чим меншого управлінська звітність за обсягом, там більш оперативно його можна опрацювати його зміст та прийняти потрібне рішення
Спадкоємність та порівнянність даних	Полягає у можливості використання управлінської звітності в системі порівняння: роботи різних центрів відповідальності; з минулими та прогнозованими даними; планових (бюджетних, кошторисних)
Індивідуальність	Для кожного окремого підприємства управлінська звітність матиме риси індивідуальності, яка відображає об'єктивну інформацію про об'єкти управлінського обліку (елементів внутрішньої звітності), та має задовольняти інформаційні індивідуальні суб'єктивні потреби керівництва (власників) підприємства
Раціональність (економічність)	Формування управлінської звітності повинно відбуватися в системі інтегрованої інформаційної бази, яка складається з всіх облікових підсистем, планування, внутрішнього аудиту та контролю при мінімальних витратах часу й ресурсів
Зрозумілість, наочність та аналітичність	Показники та сама управлінська звітність повинна бути сформована у зручному (наглядному) вигляді відповідно до правил (методик), які зрозумілі її користувачам. Крім цього, управлінська звітність має включати не лише фактичні показники, але й обґрунтовані припущення щодо причин виявлених відхилень та прогнози; коментарі щодо невизначеності надаваної інформації
Автоматизація	Передбачає використання в процесі формування управлінської звітності, аналізу та контролю її показників спеціалізованого програмного забезпечення
Технологічність	Максимізація своєчасності, доступності, автоматизації методик та технологій процесів формування управлінської звітності, аналізу й контролю її показників
Гнучкість, але однорідність структури	Система управлінської звітності повинна підпорядковуватися метаморфозам підприємства та видозмінюватися під впливом його розвитком та/або зміною зовнішнього бізнес-середовища. При цьому якщо окремі показники управлінської звітності формуються рядом структурних підрозділів, інформація повинна бути однорідною
Адресність	Інформація повинна відповідати потребам конкретного користувача, управлінської звітності відповідати рівню його підготовленості до сприйняття і уповноваженням в ієрархії підприємства
Принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності	
Достовірність	Властивість управлінської звітності відображати реально діючі або адекватні дані про господарські явища й процеси, які визначені достовірністю результатів аналізу

1	2
Послідовності	Управлінська звітність має формуватися за фактичними (історичними) даними бухгалтерського обліку (облікові дані), що послідовно трансформуються засобами економічного аналізу й контролю в оціночні (розрахункові, аналітичні) показники та порівнюються з нормативно-довідковими (плановими) показниками для встановлення рівня їх досягнення
Оперативність	Управлінська звітність повинна формуватися у прийнятні строки, що забезпечує збереження її релевантності при аналізі її показників та прийнятті управлінських рішень
Конфіденційність	Формування та використання управлінської звітності регламентується керівництвом підприємства та передбачає збереження комерційної таємниці
Незалежність	Дані управлінської звітності повинні бути неупередженими та не здійснювати вплив на прийняття рішень з метою досягнення запланованого результату
Мотивація	Управлінська звітність допомагає справедливо розділити відповідальність між підрозділами та їх керівниками, встановити критерії оцінки їх роботи, надає дані для мотивації працівників
Професійне судження	Передбачає існування альтернативних підходів до складу показників управлінської звітності, її структури, оцінки показників, що визначає унікальність внутрішньої звітності кожного окремого підприємства

Джерело: 38, с. 259-264; 40, с. 12-16; 44, с. 308-309; 45, с. 8-11; 46, с. 606; 47, с. 228-229.

Зокрема, Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) було випущено спеціальний звіт «Принципи ефективності процесу бізнес-звітування», враховуючи визначальну роль внутрішньої і зовнішньої звітності в діяльності підприємств. Його основною метою є допомога підприємствам у підвищенні якості процесу звітування, оскільки високоякісні звіти сприяють прийняттю більш ефективних управлінських рішень. До складу основних принципів ефективності процесу бізнес-звітування віднесено наступні:

1. Вище керівництво повинно взяти на себе відповідальність про надання високоякісних звітів за допомогою створення ефективних процесів звітування. Керівний орган повинен продемонструвати прихильність до високоякісних звітів і забезпечити стратегічний підхід до формування і нагляду за процесами звітування підприємства.

2. Підприємство повинно встановити різні ролі, сфери відповідальності і можливості в процесі складання звітності, призначити відповідальних осіб і забезпечити співпрацю між тими суб'єктами, які беруть участь у процесі звітування.

3. Підприємство повинно розробити і впровадити ефективні цикли планування і контролю в контексті і взаємодії із більш широкими циклами планування і контролю.

4. Для забезпечення надання високоякісної інформації, підприємство повинно регулярно тримати контакт зі своїми внутрішніми і зовнішніми заінтересованими сторонами і зрозуміти їх потреби в інформації про минулу,

поточну і майбутню діяльність підприємства.

5. Грунтуючись на результатах взаємодії підприємства із заінтересованими сторонами, і приймаючи міркування щодо співвідношення вигод і витрат, підприємство повинне визначити, який зміст повинен бути включений в зміст звітності, а також прийняти рішення щодо аудиторії, верстки і термінів публікації звітності.

6. Підприємство повинно використовувати найбільш сумісні базиси і стандарти бухгалтерської звітності, які найкраще відповідають запитам всіх суб'єктів, для яких ця звітність призначена.

7. Підприємство повинно визначити, яка інформація повинна бути зафіксована, оброблена, проаналізована і оприлюднена, і як організувати інформаційні процеси і пов'язані з ними системи для забезпечення ефективності звітування.

8. Підприємство повинно виявляти, аналізувати і обирати відповідні засоби комунікації, і приймати рішення, як оптимізувати розподіл звітної інформації підприємства за допомогою різних каналів зв'язку.

9. Підприємство повинно гарантувати, що оприлюднена інформація достатньо аналізується та інтерпретується, перш ніж потрапляє на стіл внутрішнім і зовнішніми заінтересованим сторонам.

10. Підприємство повинно самостійно вирішувати, коли йому слід звертатися до внутрішньої або зовнішньої допомоги, щоб гарантувати одержання високоякісної звітності.

11. Підприємство повинно регулярно оцінювати процеси підготовки звітності і пов'язані з ним системи, з метою виявлення та здійснення подальших удосконалень, необхідних для підтримки ефективності звітування [47, с. 230-231; 48].

Зазначимо, що принципи та якісні характеристики управлінської звітності знаходяться у взаємозв'язку та взаємозалежності між собою.

Вибір показників, які відображаються в управлінській звітності базується на таких засадах:

- чіткого розуміння місії та мети створення й функціонування підприємства, які визначають комплекс та систему показників звітності;
- створення такої управлінської звітності, яка дозволяє її користувачам приймати оперативні, тактичні та стратегічні управлінські рішення;
- оптимальне формування (визнання) центрів відповідальності, що виключають можливість створення конфліктних ситуацій серед менеджерів функціональних підрозділів (середньої ланки) підприємства;
- класифікації витрат, доходів, інвестицій залежно від потреб управління та складання звітності;
- використання натуральних, вартісних та трудових вимірників;
- використання методики порівняння планових, фактичних, прогнозних, просторових, оптимальних тощо показників;
- дотримання принципів співставності показників тощо.

Форматами подання управлінської звітності можуть виступати таблиці, графіки, діаграми, презентації, текст тощо.

Особливої актуальності сьогодні набуватиме автоматизація процесу формування управлінської звітності та її аналізу в системі створення єдиного

інформаційного простору забезпечення прийняття управлінських рішень.

10.3. Основні засади підготовки управлінської звітності

Інформація в управлінській звітності має бути економічно цікава та активно використовуватися керівниками, засновниками та власниками бізнесу. Розкриті в управлінській звітності дані необхідні аналізу всієї фінансово-господарської діяльності компанії. Це допомагає вчасно виявити причини можливих відхилень від параметрів, окреслених стратегією бізнесу, а також виявити невикористані резерви (фінансові, матеріальні, трудові тощо).

Організація системи управлінської звітності на підприємстві може здійснюватися в розрізі таких блоків:

- організаційний (створення групи (комітету) з управління проектом; створення робочих груп; дослідження інформаційних запитів; розробка форм облікових реєстрів та їх упровадження; створення та впровадження програмного забезпечення тощо);

- основний або методологічний (визначення оптимального складу та структури облікового персоналу; визначення об'єктів документування та носіїв інформації; визначення переліку та розробка форм звітності; затвердження періодичності складання та строків подання звітності; розробка стандартів звітності тощо);

- адаптаційний (діагностика та моніторинг управлінської звітності; удосконалення існуючої системи управлінської звітності відповідно до впливів зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства тощо) [49; с. 139].

В свою чергу процес постановки та застосування управлінської звітності можна умовно поділити на сім етапів.

1 етап. Діагностика існуючої системи управління компанією – оцінка організаційної структури компанії, визначення формату моделювання процесів. За наявності у компанії схем бізнес-процесів та їх опису проводиться аналіз даних документів, виявляються основні проблемні зони, що вимагають оптимізації (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

Діагностика існуючої системи управління компанією

Мета діагностики	Пошук системних підходів до підвищення ефективності та інформативності управлінської звітності
1	2
Класифікація та аналіз існуючих форм звітності	Можливі варіанти класифікації та форм управлінської звітності розкрито у табл. 10.2
Покращення якості та скорочення строків отримання вихідної аналітичної інформації, необхідної для ухвалення оптимальних управлінських рішень	Аналітичні звіти мають високу цінність тоді, коли можуть бути отримані в короткі терміни та містять інформацію у вигляді, який максимально відповідає потребам керівника (власника, менеджера), який приймає рішення на основі цього звіту

1	2
Підвищення достовірності інформації, що зберігається	Для прийняття рішень слід покладатися лише на достовірну інформацію. Не завжди можна зрозуміти, наскільки інформація, яка представлена у звітах є достовірною, відповідно підвищується ризик ухвалення неоптимальних рішень. З іншого боку, якщо співробітник не несе персональної відповідальності за достовірність введеної інформації, то існує велика ймовірність неадекватності даних реаліям бізнесу
Підвищення аналітичної цінності інформації	Несистемний підхід до введення та зберігання інформації призводить до того, що, незважаючи на введення великих обсягів інформації у базу даних, представити цю інформацію у вигляді звітів практично неможливо. Під несистемністю розуміємо введення співробітниками інформації без дотримання загальних (прийнятих) правил, що призводить до ситуації, коли за змістом однакова інформація представлена для різних співробітників у різному вигляді
Усунення суперечливості та неузгодженості інформації	У випадку відсутності чіткого поділу обов'язків та прав щодо формування інформації зазвичай відбувається дублювання введення одних й тих самих даних у різних підрозділах компанії. Разом з несистемним підходом факт дублювання інформації буває навіть неможливо визначити. Подібне дублювання призводить до неможливості отримати повний звіт у розрізі введеної інформації
Підвищення передбачуваності отримання певного результату	Прийняття рішень практично завжди ґрунтується на оцінці інформації за минулими періодами. Але часто буває, що потрібна інформація просто ніколи не вводилася. Переважно недостатню інформацію зберігати не представляло б жодної складності, якби хтось заздалегідь передбачив те, що вона колись стане у нагоді
Результат	На основі діагностики та прийнятих рішень доопрацьовуються посадові інструкції, проводиться реінжиніринг існуючих бізнес-процесів, виключаються форми звітності, які не несуть інформації для аналізу даних, вводяться ключові показники ефективності (KPI – Key Performance Indicators), адаптуються облікові системи для отримання фактичних даних, фіксуються склад та терміни подання управлінської звітності

Джерело: 38, с. 83-84, 109-110; 40, с. 17-20; 49, с. 138-139; 50, с. 65-67.

2 етап. Створення методології управлінської звітності – делегування повноважень щодо складання операційних бюджетів, визначення обов'язків конкретних центрів відповідальності за складання тих чи інших бюджетних планів (сегментів управлінської звітності). Даний етап передбачає:

а) визначення мети та завдань управлінської звітності:

- окреслення й досягнення конкретних ключових показників ефективності;
- виявлення «слабких» ланок в організаційній структурі підприємства;
- підвищення системи контролю за результатами діяльності;
- забезпечення прозорості грошових потоків;
- покращення платіжної дисципліни;
- розробка системи мотивації працівників;
- оперативне реагування на зміну кон'юнктури та інфраструктури ринку;

- виявлення внутрішньогосподарських резервів;
- оцінка ризиків тощо.

б) визначення складу управлінської звітності. Склад управлінських звітів залежить насамперед від характеру діяльності підприємства. Як показує практика, склад управлінської звітності (майстер-звіт) зазвичай включає в себе:

- Звіт про рух коштів (прямим способом);
- Звіт про рух коштів (непрямим шляхом);
- Звіт про прибутки і збитки (Звіт про фінансові результати);
- Прогнозний баланс (управлінський баланс) (табл. 10.5).

Таблиця 10.5

Приклад структури управлінської звітності

Склад звітності	Ключові користувачі звітів
1	2
Управлінські (майстер) звіти	
Звіт про рух коштів	Керівництво, власники компанії. Бюджетний комітет
Звіт про прибутки і збитки	
Прогнозний баланс (управлінський баланс)	
Управлінські звіти про фінансові результати	
Аналіз складу, динаміки, структури доходів та витрат компанії та оцінка їх співвідношення	Керівництво та акціонери компанії
Аналіз показників прибутковості	
Аналіз рентабельності	
Управлінська звітність щодо виконання операційних бюджетів різного призначення	
Звіт про дебіторську заборгованість	Керівник відділу продажу, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт про кредиторську заборгованість	Керівник відділу матеріально-технічного постачання, бухгалтерія, фінансовий відділ
Звіт щодо закупівель	Керівник відділу матеріально-технічного постачання, виробничий відділ
Звіт про продаж	Керівник відділу продажу
Звіт про запаси сировини, матеріалів та готової продукції	Керівник відділу матеріально-технічного постачання, виробничий відділ, складське господарство
Звіт про незавершене виробництво	Виробничий відділ, керівник відділу продажу, головний інженер

в) створення схеми взаємодії бюджетних форм (рис. 10.1).

г) консолідація бюджетів. Формування консолідованої управлінської звітності є досить трудомістким процесом. Консолідована управлінська звітність розглядає групу взаємопов'язаних компаній як єдине ціле. Активи, зобов'язання, доходи та витрати об'єднуються у загальну систему управлінських звітів.

Така звітність характеризує майновий та фінансовий стан усієї групи компаній на звітну дату, а також фінансові результати її діяльності за звітний період. Якщо холдинг складається з компаній, які між собою ніяк не пов'язані на операційному рівні, завдання консолідації управлінської звітності вирішується досить просто. Якщо ж між компаніями холдингу здійснюються господарські операції, то в цьому випадку не все так очевидно, адже потрібно буде виключити взаємні операції, щоб на рівні холдингу в консолідованій

звітності не спотворити дані про доходи та витрати, активи та зобов'язання. У бюджетній політиці компанії необхідно закріпити правила та принципи елімінації операцій всередині групи.



Рис. 10.1. Зв'язок класифікатора управлінської звітності та об'єктів управлінського обліку

Джерело: 38; 40; 51.

При цьому доцільно використовувати спеціалізовані інформаційні системи, зокрема:

- Модуль Oracle Financial Analyzer (OFA) – призначений для підготовки фінансової звітності, виконання аналізу, планування і розробки бюджету, він є частиною комплексу програм Oracle E-Business Suite та самим багатофункціональним інструментом моделювання бюджетів. Ця система дозволяє застосовувати формули будь-якого ступеня складності, і проводити багатовимірний аналіз даних в будь-якому розрізі (наприклад, аналіз прибутковості компанії за II квартал 2022 р. по кожному продукту з розбивкою по дилерам регіону). В системі OFA можуть працювати співробітники, що знаходяться в різних містах, що дуже важливо для компаній з великою кількістю філій. Правда, для цього необхідно встановити в кожній філії свій сервер, через який будуть передаватися дані;

- Системи для крупних підприємств «R/3» компанії «SAP AG». Оцінюється аналітиками як одна з найавторитетніших західних систем. Впроваджена на десятках тисяч підприємств по всьому світу. Система «R/3» відноситься до класу крупних інтегрованих систем (в ній реалізована більше тисячі бізнес-

процесів) і має в своєму складі компоненти, які істотно розширюють рамки традиційної ERP-системи, наприклад модулі «Синхронного планування і оптимізації»;

- Microsoft Dynamics NAV (Navision) – інтегрована система управління підприємством для середнього та малого бізнесу, що поставляється компанією Microsoft у лінійці продуктів Microsoft Dynamics, що поєднують бізнес-рішення ERP (Enterprise Resource Planning, Планування ресурсів підприємства) та CRM (Customer Relationship Management, Система управління взаємовідносинами з клієнтами). Система розроблена для управління фінансами, виробництвом, взаємовідносинами з клієнтами, ланцюжками постачання, ведення аналітики та електронної торгівлі тощо;

- Adaytum e.Planning – сучасне рішення на основі Інтернет-технологій, що надає можливості планування, бюджетування, прогнозування, моделювання та формування звітності у єдиному інтегрованому додатку. Повноцінне бізнес-планування включає планування «зверху-вниз» та бюджетування і прогнозування «знизу-вгору» [52; 17].

д) визначення ключових показників ефективності (KPI – Key performance indicators). Введення ключових контрольних показників дозволяє ефективно управляти центрами відповідальності, встановлюючи ліміти, нормативні значення або граничні межі відповідних показників.

Набір показників ефективності окремих центрів відповідальності суттєво залежить від виконуваних ним функцій та його ролі в системі управління. Значення показників встановлюються з урахуванням стратегічних планів компанії, розвитку окремих напрямів бізнесу. Система показників може приймати ієрархічну структуру як для компанії в цілому, так і з деталізацією щодо кожного центру відповідальності.

е) Контроль та аналіз виконання показників управлінської звітності. Для виконання бюджетів, що входять до складу управлінської звітності, можна виділити три напрями контролю:

- попередній – це профілактика потенційних відхилень бюджету, інакше кажучи, запобігання необґрунтованим витратам (втратам). Він проводиться до здійснення господарських операцій. Найбільш поширена форма такого контролю – узгодження заявок (наприклад, на оплату чи відвантаження товарів зі складу);

- поточний (оперативний) – передбачає регулярний моніторинг діяльності центрів відповідальності в системі виявлення відхилень фактичних показників їх діяльності від запланованих. Проводиться щоденно чи щотижня на основі оперативної звітності;

- заключний – аналіз виконання планів після закриття періоду, оцінка фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та за об'єктами управлінського обліку зокрема.

3 етап. Проектування та затвердження фінансової структури компанії – включає роботи з формуванню класифікаторів бюджетів та бюджетних статей, розробці сукупності операційних бюджетів, статей планування та їх взаємозв'язків між собою, доведення бюджетів структурних підрозділів управління компанією.

На основі організаційної структури компанії розробляється її фінансова

структура. У рамках цієї роботи з організаційних ланок (підрозділів) формуються центри відповідальності та будується модель фінансової структури. Головне завдання побудови фінансової структури підприємства – отримати відповідь на запитання, хто та які бюджети на підприємстві має складати. Правильно побудована фінансова структура дозволяє визначити «ключові точки» щодо формування, обліку та розподілу прибутку, а також контролю за витратами й доходами компанії.

4 етап. Формування бюджетної моделі. Не існує жодних нормативно-законодавчих вимог щодо розробки класифікатора внутрішньої управлінської звітності. Так само як немає двох абсолютно однакових компаній, так само немає однакових бюджетних структур.

Склад та структура управлінської звітності залежить від специфіки компанії, прийнятої нею бюджетної політики, вимог (рекомендацій, професійних суджень) керівництва щодо деталізації статей для проведення контрольної-аналітичної роботи та прогнозування. Структура управлінської звітності має відповідати структурі повсякденної діяльності підприємства.

5 етап. Затвердження бюджетної політики та розробка регламенту. Бюджетна політика формується з метою визначення та закріплення принципів формування та консолідації показників бюджетних статей та методів їх оцінки. Етап включає визначення: часового періоду, процедур планування, форматів бюджетів, програми дій кожного з учасників бізнес-процесів. Після розробки бюджетної моделі необхідно переходити до регламентації бюджетного процесу.

Необхідно визначити, які бюджети, та в якій послідовності формуються в компанії. Для кожного бюджету необхідно виділити відповідального за підготовку (конкретний співробітник, центр відповідальності) та відповідального за виконання бюджету (керівник напряму, керівник центру відповідальності), встановити ліміти, нормативні значення або граничні значення показників ефективності центрів відповідальності. Обов'язково слід сформувати бюджетний комітет – це орган, створений компанією з метою управління бюджетним процесом, контролю його виконання та прийняття рішень.

Надалі перекладаємо фази планування, виконання та завершення на календарний план. Сформований план-графік буде регламентувати процес бюджетування на підприємстві.

6 етап. Аудит облікових систем. На етапі розробки та затвердження складу управлінської звітності компанії також необхідно врахувати, що класифікатор бюджетних статей має бути достатньо деталізованим для забезпечення корисною інформацією про доходи та витрати компанії. При цьому треба розуміти, що чим більше рівнів деталізації буде виділено, тим більше часу та трудовитрат буде потрібно для складання бюджетів та звітів, але тим більше детальної аналітики можна отримати.

Оскільки для аналізу виконання бюджетів планові показники мають зіставлятися з наявною фактичною інформацією, необхідно врахувати той факт, що в результаті розробки методології управлінської звітності може знадобитися адаптація облікових систем й програм для автоматизації бюджетування.

7 етап. Автоматизація – включає роботи з вибору програмного продукту для автоматизації фінансів, створення технічного завдання, впровадження та

супровід системи тощо. Серед програмного забезпечення (платформ, модулів) формування управлінської звітності відзначимо: Streamline, Комплексне бізнес-планування SAP, Blue Yonder Demand Planning, Kinaxis RapidResponse, Oracle (модулі Oracle Demantra, Oracle Financial Analyzer, NetSuite Demand Planning тощо), SkuBrain, Anaplan, Microsoft Dynamics NAV (Navision), Adaytum e.Planning, CloudSuite тощо [52; 53].

Процес формування управлінської звітності визначається обраними підходами до управління підприємством (ситуаційний, функціональний, системний та процесний), організаційною (фінансовою) структурою компанії, використанням відповідного програмного забезпечення, організацією управлінського обліку тощо.

Приклади розв'язування задач

Задача 10.1.

Компанія А володіє компанією Б на 100%. Компанія А продала товар у сумі 1500 грн. Купівля цього товару обійшлася компанії А у розмірі 1000 грн. Компанія Б оплату за поставлений товар здійснила у повному обсязі. На кінець звітного періоду компанія Б не продала товар, і він значиться у неї у складі звітності.

Необхідно:

Скласти консолідований прогностичний (управлінський) баланс.

Розв'язок:

В результаті консолідації необхідно виключити прибуток (500 грн), який компанія ще не отримала та зменшити вартість запасів (500 грн). Щоб виключити вплив внутрішньогрупових операцій (ВГО) та прибуток, який компанія Б ще не заробила потрібно зробити коригування (табл. 10.6).

Таблиця 10.6

Формування консолідованих управлінських звітів (майстер-звітів)

Прогностичний (управлінський) баланс	Баланс компанії А до продажу товарів	Баланс компанії А після продажу товарів	Баланс компанії Б після купівлі товарів	Внесення корегування (виключення ВГО)	Баланс компанії А+Б (консолідація)
АКТИВИ					
Оборотні активи	1000	500	(1500)	(500)	1000
Запаси (товари)	1000	(1000)	1500	(500)	1000
Гроші		1500			
Разом	1000	500	(1500)	(500)	1000
ПАСИВИ					
Власний капітал		500		(500)	
Нерозподілений прибуток		500		(500)	
Поточні зобов'язання та забезпечення	1000				1000
Кредиторська заборгованість за отримані товари	1000				1000
Разом	1000	500		(500)	1000
Звіт про фінансові результати (прибутки та збитки)					
Чистий дохід від реалізації товарів		1500		(1500)	

Собівартість реалізованих товарів		1000		1000	
Прибуток до оподаткування		500		(500)	

Задача 10.2.

Діяльності магазину ТОВ «Промторг» за поточний місяць характеризується такими даними (табл. 10.7). Оскільки торговельна діяльність Секції «А» є збитковою, то планується її ліквідувати. Одночасно в результаті проведених маркетингових досліджень планується розширити діяльність Секції «Б», що за підрахунками призведе до зростання обсягів: продажу по даній секції на 100 тис. грн; постійних витрат на утримання секції на 14 тис. грн.

Таблиця 10.7

Звіт про прибутки і збитки ТОВ «Промторг» за поточний місяць

тис. грн

№ з/п	Показники	Секції магазину			Разом
		А	Б	В	
1.	Обсяг продажу	200	160	20	380
2.	Змінні витрати	160	112	12	284
3.	Маржинальний прибуток	40	48	8	96
3.1	У відсотках	20	30	4	25
4.	Постійні витрати	42	40	7	89
4.1	На утримання секції	30	20	3	53
4.2	На утримання магазину в цілому	12	20	4	39
5.	Прибуток	-2	8	1	7

Необхідно:

Скласти прогнозний звіт про прибутки і збитки (звіт про фінансові результати) ТОВ «Промторг».

Розв'язок:

Враховуючи ліквідацію Секції «А» та розширення діяльності Секції «Б» формуємо прогнозний Звіт про прибутки та збитку (Звіт про фінансові результати) ТОВ «Промторг» (табл. 10.8).

Таблиця 10.8

Прогнозний Звіт про прибутки та збитки (Звіт про фінансові результати) ТОВ «Промторг»

№ з/п	Показники	Разом до ліквідації Секції «А»	Ліквідація Секції «А»	Разом після ліквідації Секції «А»	Розширення Секції «Б»	Разом після всіх змін
1.	Обсяг продажу	380	-200	180	100	280
2.	Змінні витрати	284	-160	124	70	194
3.	Маржинальний дохід	96	-40	56	30	86
3.1	У відсотках	25	-	31	-	31
4.	Постійні витрати	89	-30	59	14	73
4.1	На утримання секції	53	-30	23	14	37
4.2	На утримання магазину в цілому	36	-	36	-	36
5.	Прибуток	7	-10	-3	16	13

Практичні завдання

Задача 10.3.

Діяльність ТОВ «Вікторія» характеризується наступними даними (табл. 10.9).

Таблиця 10.9

Звіт про прибутки і збитки ТОВ «Вікторія» за поточний місяць

№ з/п	Показники	Поточний місяць
1.	Ціна, грн	25000
2.	Обсяг продажу, од.	20
3.	Обсяг продажу, грн	500000
4.	Змінні витрати на одиницю, грн	15000
5.	Змінні витрати загальні, грн	300000
6.	Маржинальний дохід, грн.	200000
7.	Постійні витрати за місяць, грн	100000
8.	Прибуток, грн	100000

Підприємство має три альтернативи зміни обсягів (показників) діяльності:

1. Зростання ціни на 2000 грн за одиницю призведе до зменшення обсягів продажу на 2 одиниці.

2. Зростання постійних витрат на 50000 грн призведе до скорочення змінних витрат на 3000 грн на одиницю.

3. Зростання постійних витрат, зокрема на рекламу, на 40000 грн призведе до збільшення обсягів реалізації на 3 одиниці.

Необхідно:

Скласти прогнозні звіти про прибутки і збитки (звіт про фінансові результати) ТОВ «Вікторія» на кожен запропонований альтернативний варіант.

Задача 10.4.

Планові та фактичні адміністративні витрати АТ ВО «Конті» характеризуються наступними даними (табл. 10.10).

№ з/п	Показники	План	Факт
1.	Адміністративні витрати	39983	41577
2.	Банківські послуги	671	765
3.	Професійні послуги	1476	1325
4.	Послуги охорони	98	233
5.	Транспортні послуги	614	820
6.	Витрати на персонал	31234	31007
7.	Витрати на отримання офісів	393	590
8.	Амортизація основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів	3057	4029
9.	Ремонт і технічне обслуговування основних засобів	380	571
10.	Операційна оренда	71	100
11.	Витрати на відрядження	686	836
12.	Пошта та зв'язок	523	626
13.	Інші витрати	780	675

Необхідно:

Скласти управлінський звіт «Аналіз виконання плану адміністративних витрат за обсягом, складом та структурою».

Тести

1. Метою складання управлінської звітності є:

1. надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства
2. надання інформації органам державної статистики для оцінки стану та розвитку економіки держави і планування макроекономічних, галузевих та територіальних показників
3. забезпечення внутрішніх користувачів інформацією, необхідною їм для прийняття обґрунтованих оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень
4. надання інформації зовнішнім користувачам, яка характеризує фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів

2. До завдань складання управлінської звітності не належить:

1. розробка довгострокових планів та стратегій
2. інформування зовнішнього бізнес-середовища про розподіл ресурсів
3. оцінка затрат та вигод
4. оцінка та контроль діяльності

3. До користувачів управлінської звітності належать:

1. власники бізнесу та топ-менеджмент компанії
2. реальні та потенційні інвестори
3. менеджери середньої ланки
4. відповіді 1, 2, 3 є правильними

4. Зміст, форми та порядок представлення управлінської звітності визначаються:

1. керівництвом підприємства та відповідних структурних підрозділів
2. зовнішніми користувачами звітності
3. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
4. Міжнародними стандартами фінансової звітності

5. Управлінська звітність складається за наступною періодичністю:

1. раз у місяць
2. раз у квартал
3. щоденно
4. визначається керівництвом підприємства та окремих структурних підрозділів відповідно до потреб управління

6. За ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку розрізняють наступні моделі формування управлінської звітності:

1. операційна, фінансова, інвестиційна
2. внутрішня та зовнішня
3. оперативна, тактична та стратегічна
4. інтегрована та автономна

7. До основних функцій управлінської звітності належать:

1. інформаційна, контрольна, прогнозна, аналітична, комунікаційна
2. фіскальна, розподільча, регулююча
3. планування, організація, облік, контроль, мотивація, аналіз
4. критична, науково-пізнавальна, прагматична, методологічна

8. Управлінська звітність не виконує:

1. комунікаційну функцію
2. аналітичну функцію
3. фіскальну функцію
4. інформаційну функцію

9. В управлінській звітності для характеристики відповідних об'єктів можуть бути використані:

1. лише вартісні вимірники
2. лише натуральні вимірники
3. лише вартісні та натуральні вимірники
4. як вартісні та натуральні, так і трудові вимірники

10. За ознакою цільового використання управлінська звітність поділяється на:

1. внутрішню та зовнішню
2. інформаційну, планову та контрольну-аналітичну
3. оціночну та прогнозну
4. загальну та часткову

11. За призначенням управлінська звітність поділяється на:

1. внутрішню та зовнішню
2. інформаційну, планову та контрольну-аналітичну
3. оціночну та прогнозну
4. загальну та часткову

12. За рівнем управління внутрішня звітність поділяється на:

1. оперативну, поточну та зведену
2. інформаційну, планову та контрольну-аналітичну
3. оціночну та прогнозну
4. загальну та часткову

13. До основних принципів, що визначають теоретичну основу управлінської звітності належать:

1. корисність, достатність, якісної суттєвості, індивідуальність, технологічність, раціональність тощо

2. обачність, повного висвітлення, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості тощо
3. достовірність, незалежність, послідовність, оперативність, конфіденційність, документальність тощо
4. системність, науковість, обачність, кількісної оцінки тощо

14. До основних принципів, що визначають склад та структуру управлінської звітності належать:

1. корисність, достатність, якісної суттєвості, індивідуальність, технологічність, раціональність тощо
2. обачність, повного висвітлення, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості тощо
3. достовірність, незалежність, послідовність, оперативність, конфіденційність, документальність тощо
4. системність, науковість, обачність, кількісної оцінки тощо

15. До основних принципів, що визначають порядок складання управлінської звітності належать:

1. корисність, достатність, якісної суттєвості, індивідуальність, технологічність, раціональність тощо
2. обачність, повного висвітлення, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості тощо
3. достовірність, незалежність, послідовність, оперативність, конфіденційність, документальність тощо
4. системність, науковість, обачність, кількісної оцінки тощо

16. На практиці управлінська звітність (майстер-звіти) в системі використання програмного забезпечення зазвичай складається з:

1. Звіту про рух грошових коштів (прямим та непрямим способом), Звіту про прибутки та збитки та Прогнозного (управлінського) балансу
2. Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток до фінансової звітності та додатків до них
3. Звітів-аналізів про: дебіторську заборгованість, кредиторську заборгованість, закупівлі, незавершене виробництво, реалізацію тощо
4. Звітів-аналізів: складу та структури доходів й витрат, динаміки показників прибутковості, рентабельності

17. Керівництво відділу продажу є ключовим користувачем:

1. управлінських звітів про фінансові результати діяльності підприємства
2. статистичної звітності підприємства
3. управлінської звітності щодо виконання відповідних операційних бюджетів
4. управлінських звітів про фінансові результати діяльності підприємства (майстер-звіти)

18. До операційних управлінських звітів не належать:

1. звіти по центрах відповідальності
2. функціональні звіти
3. інвестиційні звіти
4. майстер-звіти

19. Функціональні звіти, звіти по поточним проектам, інвестиційні звіти, звіти за центрами фінансової відповідальності відносяться до:

1. фінансових звітів
2. операційних звітів
3. статистичних звітів
4. оперативних звітів

20. Контроль та аналіз виконання показників управлінської звітності за часовою ознакою поділяється на:

1. попередній, поточний, заключний
2. внутрішній та зовнішній
3. одиничний, множинний, багатофункціональний
4. лінійний, функціональний, операційний

Питання для самоконтролю

1. *Розкрийте роль управлінської звітності в інформаційному забезпеченні прийняття ефективних рішень.*
2. *Проведіть порівняльний аналіз фінансової та управлінської звітностей в розрізі ключових характеристик.*
3. *Окреслить коло користувачів управлінської звітності та їх інформаційні потреби.*
4. *Розкрийте основні принципи формування управлінської звітності.*
5. *За якими ознаками класифікується управлінська звітність?*
6. *Розкрийте зміст основних принципів ефективного процесу бізнес-звітування, сформованих міжнародною федерацією бухгалтерів.*
7. *Які основні етапи процесу формування та використання управлінської звітності в компанії?*
8. *У чому полягає мета та завдання діагностики системи управління підприємством?*
9. *Охарактеризуйте склад управлінських звітів, які можуть існувати на підприємстві.*
10. *Які існують види контроль та аналізу показників управлінської звітності?*

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. Київ : ЦУЛ, 2018. 535 с.
3. Карпенко О. В., Карпенко Д. В. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури», 2012. 296 с.
4. Лень В. С. Управлінський облік : підручник. Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2017. 260 с.
5. Мазаракі А. А., Фоміна О. В. Інституціоналізація управлінського обліку // Вісн. Київ. нац. торг. - екон. ун-ту. 2015. № 5. С. 5-15.
6. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. Київ : Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2010. 648 с.
7. Пашкевич М. С., Дріга О. П., Макурін А. А. Управлінський облік : навч. посіб. Дніпро : НТУ «ДП», 2018. 151 с.
8. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. Київ : Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2010. 648 с.
9. Сопко В. В., Зима Ю. П., Головіна Д. В. Інформаційні технології управлінського обліку : навч. посіб. Київ: Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2017. 272 с.
10. Фоміна О. В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ. : Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2016. 470 с.
11. Фоміна О. В., Головіна Д. В., Августова О. О. Управлінський облік : опорний конспект лекцій. Київ. : Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2020. 130 с.
12. Догадайло Я. В. Методи бюджетного планування в підприємстві. *Економіка транспортного комплексу*. 2016. Вип. 28. С. 52–68. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ektk_2016_28_7/
13. Молвинский А. Типові помилки при побудові системи бюджетування. *Фінансовий директор*. 2014. №6. URL: <http://fd.ua/articles/9665-tipichnye-oshibki-pripostroenii-sistem-byudjetirovaniya>
14. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент : підруч. 2-ге вид., стер. Київ : Знання, 2013. 375 с.
15. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Бюджетування на підприємстві : монографія. Київ : Кондор, 2008. 234 с.
16. Ілляшенко Т. О., Ілляшенко К. В., Скобенко М. В. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. *Вісник Сумського державного університету. Сер. Економіка*. 2012. № 3. С. 36–44. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/29735/>
17. Чаюн І. О. Актуальні проблеми бюджетного управління діяльністю підприємства. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 14. С. 564–568. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/14_ukr/79.pdf
18. Криворучко Г. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення бюджетування діяльності будівельних підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2019. 213 с.

19. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 554 с. URL: <https://buklib.net/books/21925/>
20. Грещак М., Гордієнко В., Коцюба А. Управління витратами: навч. пос. / Під. ред. М. Г. Грещак. К. : Вид-во «Либідь», 2008. 264 с
21. Маніліч М., Миронюк В. Собівартість продукції : теоретичний аспект URL:http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/ZnpEn/2012_8/01S_PTA.pdf.
22. Ільїна С. Б., Журба Т. С. Контролінг процесів господарської діяльності в харчовій промисловості : навч. посіб. Київ : ВД «Професіонал», 2008. 592 с. URL: https://pidru4niki.com/1584072014188/finansi/kontroling_protseviv_gospodarskoyi_diyalnosti
23. Лігузова В. О. Впровадження бюджетування в систему управління інноваційними процесами на підприємстві : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Запоріжжя, 2015. 217 с.
24. Мельник О. Г. Класифікація та призначення бюджетів підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2003. № 484. С. 312–319.
25. Ткаченко А. М. Визначення, види бюджетів та їх роль в антикризовому управлінні підприємством. *Вісник економічної науки України*. 2009. № 2 (16). С. 145–148. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/handle/123456789/45417>
26. Федчишина Н. М. Облік і бюджетування в управлінні діяльністю підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2016. 233 с. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/3100>
27. Засадний Б. А., Ткаченко А. В. Система бюджетування як провідна ланка фінансового планування бізнес-процесів підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2021. Вип. 35. С. 33–37. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/35_2021ua/8.pdf
28. Грязнова Т. Як управляти організацією за допомогою бюджетування? : офіц. веб-сайт Pro Bono Club Ukraine – платформи змістовних партнерств бізнесу з громадським сектором. 28 серпня 2022 р. URL : <https://probono.org.ua/blog/budgeting>
29. Топило В. А. Бюджетування як інструмент фінансового управління. *Ефективна економіка*. 2020. № 8. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2020/159.pdf/
30. Beyond Budgeting Institute. URL: <https://bbri.org/> (дата звернення: 28.09.2022).
31. BEYOND BUDGETING VS традиційне бюджетування. *Офіц. веб-сайт Львівської торговельно-промислової палати*. URL: <https://lcci.com.ua/beyond-budgeting-vs-tradycijne-byudzhetuvannya/> (дата звернення: 28.09.2022)
32. Криско Ю. Складаємо план продажів: покроковий гайд з прикладами, темплейтами та рекомендаціями. Дата розміщення: 16.08.2022. URL: <https://snov.io/blog/ua/how-to-create-sales-plan-ua/>
33. Планування продажів. Як скласти план продажів // Онлайн-журнал «Корисні поради». Дата розміщення: 21.01.2018. URL: <http://xn--80aimveh.pp.ua/nauka/17123-planuvannya-prodazhv-yak-sklasti-plan-prodazhv.html>
34. Управлінський облік : навч. посіб. / О. М. Брадул, В. А. Шепелюк, Л. Я. Шевченко, П. Д. Камінський та ін. Кривой Ріг : ДНУЕТ 2017. 113 с.

35. Пилипів Н. І., Максимів Ю. В., П'ятничук І. Д. Управлінський облік : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Івано-Франківськ : ДВНЗ "Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника", 2018. 380 с.

36. Основи бюджетування : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. П. Батенко, Т. О. Зінкевич, О. О. Кизенко та ін. Київ : КНЕУ, 2010. 202 с.

37. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування // БізнесІнформ. 2014. № 7. С. 325–330.

38. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монограф. / М. М. Бенько, О. М. Гончаренко, О. В. Фоміна та ін. ; за ред. В. В. Сопко. Київ : КНТЕУ, 2016. 468 с.

39. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Фінансова та управлінська звітність вітчизняних підприємств // Економіка і організація управління. 2020. № 1 (37). С. 49–59. URL: <https://r.donnu.edu.ua/handle/123456789/417>

40. Гладій І. О., Дзюба О. М., Майстер Л. А. Управлінська звітність : навч. посіб. Вінниця : РВВ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. 260 с.

41. Карпенко О. В., Любимов М. О. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2011. Вип. 16. С. 145–151.

42. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.

43. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 248–254.

44. Ясінська А. І., Демків Н. І. Методика формування управлінської звітності підприємства // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2017. № 862. С. 305–312. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2017_862_44/

45. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 4. С. 3–13.

46. Гладій І. О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки. 2018. Вип. 23. С. 604–608.

47. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 275 с.

48. Principles for Effective Business Reporting Processes. URL: <https://www.cimaglobal.com/Research--Insight/Principles-for-Effective-Business-Reporting-Processes/>

49. Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2016. Вип. 6(3). С. 137–140. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%283%29_35/

50. Пилипенко Л., Тивончук О. Розвиток методики формування управлінської бухгалтерської звітності в системі корпоративного управління // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. №2. С. 61–70 URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/479/526>
51. Облікова політика управлінського обліку Товариства "XXX". Офіц. веб-сайт Компанії «7eminar». Бухгалтерська online-академія. Київ, 2021. URL: https://storage.7eminar.ua/content/finelf_record/2148/Oblikova_polityka_upravlinsko_ho_obliku.pdf
52. В якій програмі вести бюджетування. Вибираємо програму для планування і бюджетування. Офіц. веб-сайт Компанії «Mkr-novo2». URL: <https://mkr-novo2.ru/uk/multimedia/v-kakoi-programme-vesti-byudzhetrovanie-vybiraem-programmu-dlya.html>
53. Кошулько О. Десять 10 найкращих програм для планування виробництва на 2023 рік. Офіц. веб-сайт Компанії «GMDH». URL: <https://gmdhsoftware.com/uk/production-planning-software/>

ДОДАТКИ

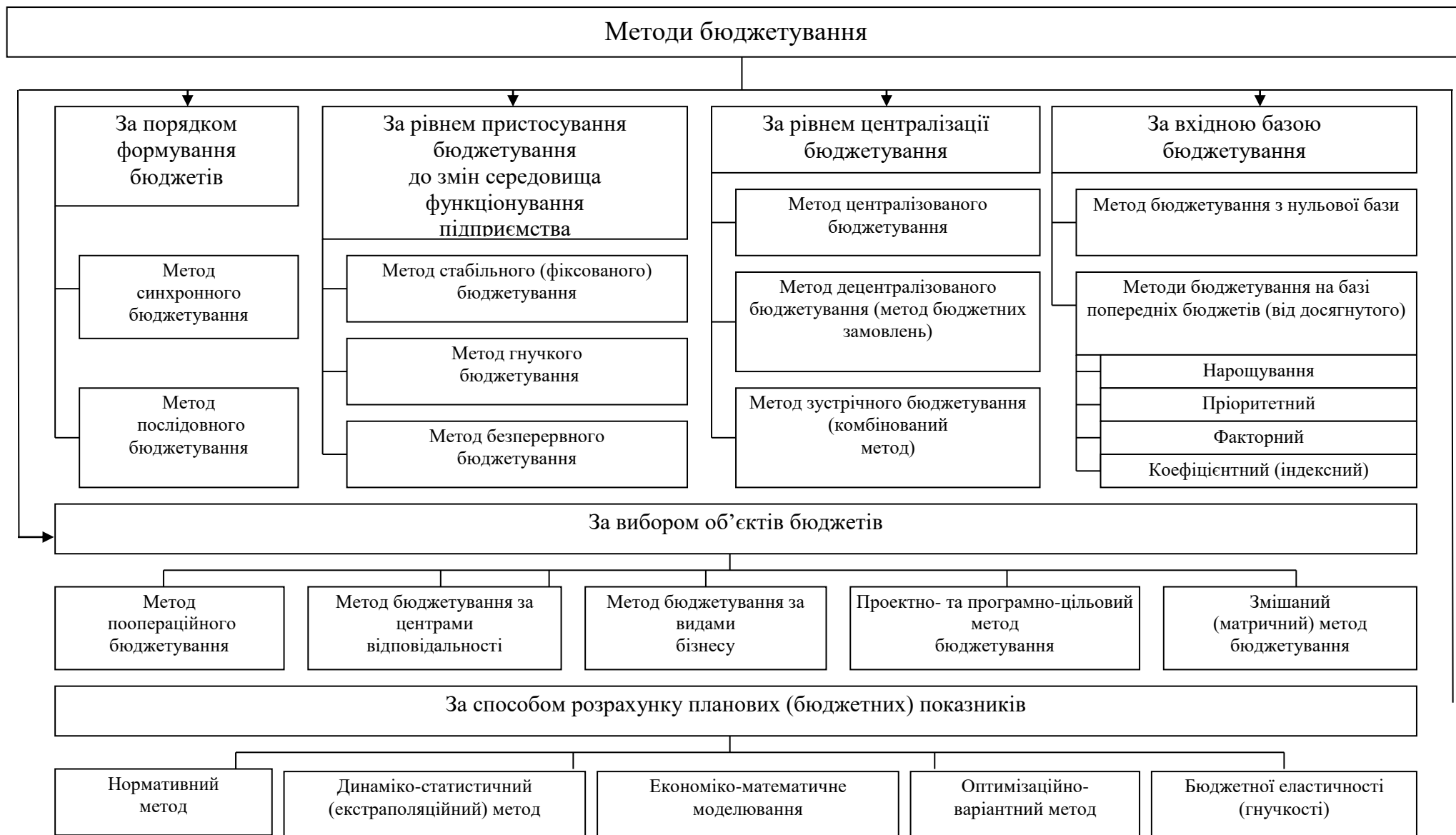


Рис. А 8.1. Класифікація методів бюджетування на підприємстві

Джерело: 12, с. 58, 63; 16, с. 592-600; 17, с. 41; 18, с. 78; 19, с. 101.

Методи бюджетування діяльності підприємства та їх характеристика

№ з/п	Метод	Характеристика
1	2	3
1.	Метод синхронного (симуляційного) бюджетування	Полягає в одночасному розробленні й координуванні бюджетів на різних рівнях та різного спрямування. Така процедура досить трудомістка, оскільки передбачає значні видатки на координування і постійне узгодження, спричинює велику кількість ітерацій. Застосування цього методу часто зумовлює забезпечення розроблення оптимальних бюджетів і досягнення максимального ефекту, бо на всіх етапах формування бюджетів ураховуються й узгоджуються взаємозалежні питання виробничо-господарської діяльності й усуваються протиріччя між підрозділами організації. За відсутності синхронного бюджетного планування існує загроза, що керівники враховуватимуть тільки власні інтереси, які часто не відповідають загально-організаційним
2.	Метод послідовного (сукцесійного) бюджетування	Полягає у логічному послідовному розробленні розпису надходжень і видатків об'єктів бюджетного планування з метою формування зведених бюджетів організації. За цим методом розроблення зведених бюджетів передбачає попереднє й послідовне розроблення бюджетів структурних підрозділів, функціональних сфер, видів бізнесу, проектів тощо
3.	Метод стабільного (фіксованого) бюджетування	Передбачає формування бюджетів на бюджетний період і відсутність змін і коригувань протягом усього періоду його виконання
4.	Метод гнучкого бюджетного планування	Передбачає одночасне розроблення кількох варіантів бюджету для різних варіантів ділової активності. Цей метод дозволяє забезпечити досягнення цілей підприємства у межах релевантного періоду і враховує песимістичні та оптимістичні прогнози
5.	Метод неперервного бюджетування	Забезпечує розроблення ринково адекватних бюджетів. Він дає змогу на основі оцінки результатів виконання бюджетів за певний або мінімальний бюджетний період вносити корективи і зміни до бюджетів на протязі бюджетного періоду
6.	Метод централізованого бюджетування (“згори – вниз”)	Передбачає розроблення бюджетів для підрозділів нижчого рівня, виходячи із зведених бюджетів підприємства
7.	Метод децентралізованого бюджетного планування (“знизу – вгору” або метод бюджетних замовлень)	Передбачає послідовну інтеграцію бюджетів підрозділів нижчого рівня до бюджетів підрозділів вищого рівня і остаточно – до зведеного бюджету
8.	Метод зустрічного бюджетування (комбінований)	Передбачає передачу згори вниз орієнтованих бюджетів, їхнє опрацювання центрами відповідальності й передачу у зворотному порядку для формування зведених бюджетів
9.	Метод бюджетування від нульової бази	Значення бюджетних показників обґрунтовуються на основі ретельного аналізу і проведених розрахунків відповідно до встановлених на наступний бюджетний період цілей, без урахування показників попереднього бюджетного періоду

1	2	3
10.	Метод бюджетування "від досягнутого"	бюджети складаються на підставі статистичних та облікових даних минулих періодів із урахуванням можливої зміни умов діяльності підприємства
10.1	Метод нарощування	Розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з урахуванням перспектив діяльності у майбутньому періоді
10.2	Пріоритетний метод	Розрахунок бюджетів на підставі звітних показників попереднього періоду з обґрунтуванням пріоритетних напрямків зміни відповідних бюджетних сум
10.3	Факторний метод	Коригування показників бюджетів з урахуванням впливу факторів та зовнішнього середовища
10.4	Коефіцієнтний або індексний метод	Базується на застосуванні системи коригувальних коефіцієнтів, що дають змогу перетворити звітний бюджет на плановий
11.	Метод поопераційного бюджетування	Полягає у формуванні бюджетів в розрізі визначених (певних) операцій
12.	Метод бюджетування за центрами відповідальності	Передбачає вибір конкретних центрів відповідального (витрат, збуту, прибутку, інвестицій тощо) і складання бюджетів тільки з урахуванням витрат, які цими центрами безпосередньо контролюються та регулюються.
13.	Метод бюджетування за видами бізнесу (АВВ-метод)	Дозволяє виокремити високорентабельні й нерентабельні види бізнесу та приймати управлінські рішення щодо доцільності розвитку окремих видів бізнесу або потреби у реструктуризації підприємства
14.	Проектно- та програмно-цільовий метод бюджетування	Передбачають формування бюджетів за окремими проектами або програмами, а показники цих бюджетів консолідуються потім у зведених бюджетах
15.	Змішаний (матричний) метод бюджетування	Застосовується для узгодження поопераційних бюджетів, бюджетів за центрами відповідальності, бюджетів за видами бізнесу та за окремими проектами і програмами
16.	Нормативний метод бюджетування	Передбачає розробку бюджетів на основі економічно обґрунтованих норм формування та використання ресурсів
17.	Динаміко-статистичний (екстраполяційний) метод	Дозволяє переносити тенденції зміни бюджетних показників у попередніх періодах на плановий період, тобто планові показники визначаються шляхом врахування динаміки зміни того чи іншого показника в звітному бюджетному періоді
18.	Економіко-математичне моделювання	Застосовується для кількісної оцінки впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на бюджетні показники та розробки кількох варіантів планових бюджетів.
19.	Оптимізаційно-варіантний метод	Передбачає вибір найоптимальнішого із розроблених варіантів планових бюджетів
20.	Бюджетної еластичності (гнучкості)	Полягає в розрахунку залежності між змінами бюджетних показників від визначального показника та визначення планової зміни бюджетних показників на засадах обчислення коефіцієнтів гнучкості і прогнозу зміни визначального показника

Таблиця А 8.2

Базові принципи побудови системи бюджетування на підприємстві та їх характеристика

№ з/п	Принцип	Характеристика
1.	Принцип повноти	Всі операції підприємства, що призводять до надходжень чи виплат грошових коштів, а також впливають на його фінансові результати, повинні бути відображені в бюджеті
2.	Принцип координації	Означає, що бюджети окремих центрів прибутковості, затрат, структурних підрозділів тощо повинні складатися з урахуванням можливості їх зведення в єдиний консолідований бюджет; окрім цього, слід узгоджувати стратегічні цілі з показниками довгострокових планів і короткострокових бюджетів
3.	Принцип централізації	Передбачає, що бюджетування є важливим інструментом фінансового управління підприємством, яке повинно здійснюватися з єдиного центру, а отже, всі грошові надходження (у т.ч. позичкові ресурси) повинні служити для покриття всіх вихідних грошових потоків
4.	Принцип спеціалізації бюджетів	Вимагає, щоб грошові надходження та виплати відображалися відповідно до їх видів і джерел виникнення, завдяки чому можна проконтролювати рух грошових коштів у розрізі окремих центрів прибутковості та відповідальності
5.	Принцип періодичності бюджетування	Означає, що бюджети повинні ділитися на окремі періоди, тривалість яких визначається специфікою організації фінансової діяльності підприємства (щоденні бюджети, щодакдні, тижневі, на місяць, квартал тощо)
6.	Принцип прозорості	Передбачає, що бюджети повинні складатися таким чином, щоб усі задіяні в їх виконанні особи чітко уявляли завдання, які перед ними ставляться, та мали стимули до їх виконання
7.	Принцип точності	Всі операції та результуючі з них грошові надходження і виплати повинні базуватися на реальних прогнозах
8.	Принцип декомпозиції	Полягає в тому, що кожний бюджет нижчого рівня є деталізацією бюджету більш високого рівня, тобто бюджети цехів є «вкладеними» у зведений бюджет виробництва, часткові бюджети в розрізі статей затрат конкретизують бюджет виробництва тощо
9.	Принцип єдності системи бюджетування	Передбачає єдність бази, що регламентує форми бюджетної документації, санкцій, стимулів та методології формування та використання бюджетних коштів
10.	Принцип самостійності бюджетів	Передбачає право суб'єктів управління самостійно здійснювати бюджетний процес, визначати джерела доходів та напрями використання коштів
11.	Принцип розмежування доходів та витрат між бюджетами	Означає прив'язку за управлінським персоналом відповідних видів доходів та повноважень щодо понесення витрат
12.	Принцип повноти розкриття доходів та витрат бюджетів	Означає, що всі доходи і витрати підлягають розкриттю (відображенню) у бюджетах в цілому та в розрізі окремого управлінського персоналу
13.	Принцип збалансування бюджетів	Передбачає покриття передбачених бюджетом витрат відповідним обсягом надходжень та доходів
14.	Принцип ефективності та економності використання бюджетних коштів	Передбачає необхідність досягнення заданих бюджетом результатів з використанням найменшого обсягу засобів або досягнення найкращого результату за мінімальним використанням засобів та коштів
15.	Принцип достовірності бюджету	Передбачає надійність показників прогнозу соціально-економічного розвитку суб'єкта управління, а також реалістичність розрахунку та планування доходів та витрат бюджету

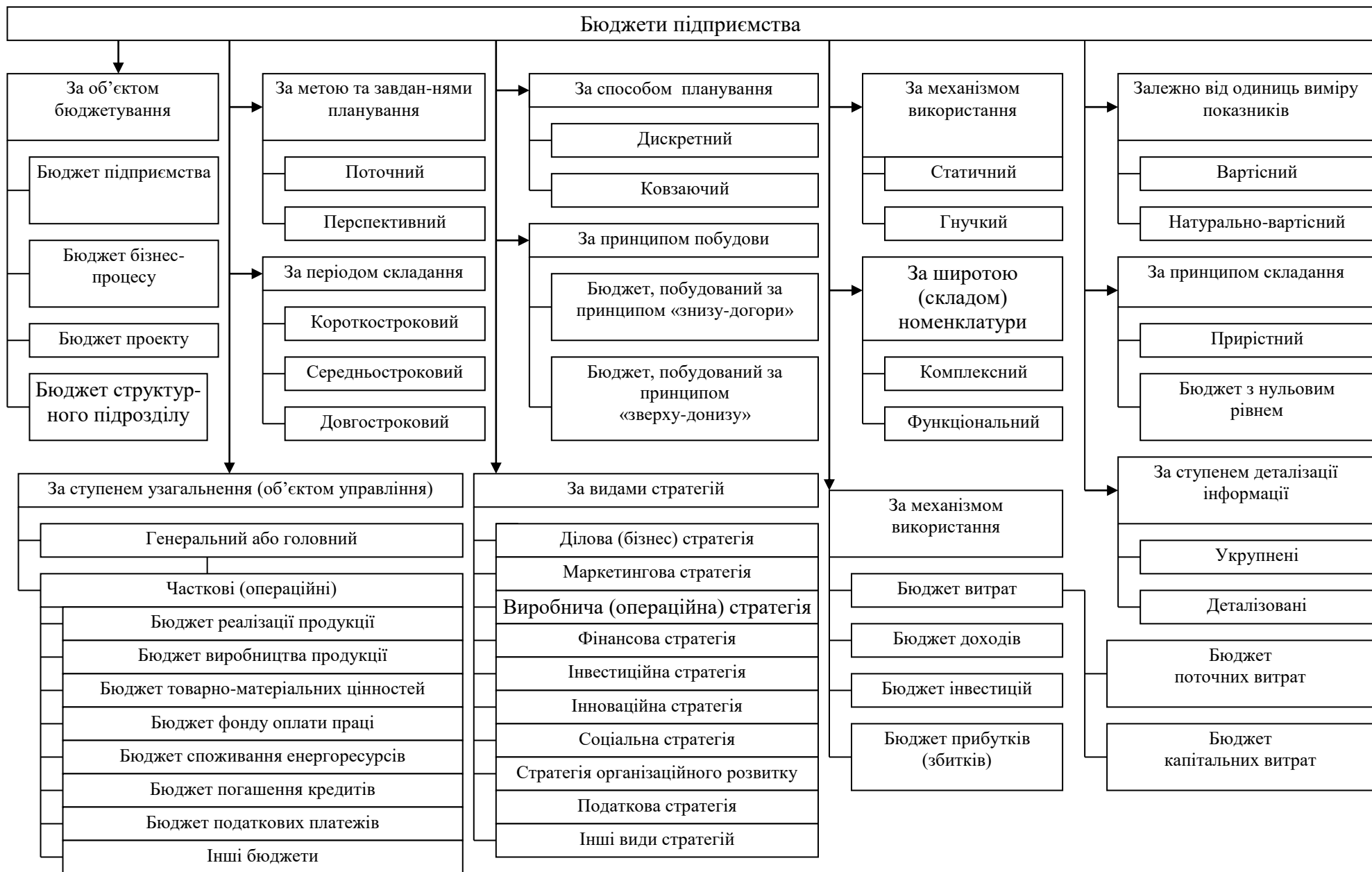


Рис. А 8.2. Класифікацію бюджетів підприємства за основними ознаками

Джерело: 23; 25; 26; 27 с. 314-315

Таблиця А 8.3

Прогнозний бюджет продажу продукції ТОВ «Сатурн» на 2022 р.

Показники	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг продажу, од.:					
Продукція А	8000	7600	5600	11400	32800
Продукція Б	16800	15600	13600	24000	70000
...					
2. Ціна за одиницю, грн					
Продукція А	10,30	10,30	12,50	12,50	11,40
Продукція Б	3,30	3,30	3,90	3,90	3,60
...					
3. Чистий дохід від реалізації продукції, грн	1378400	1297600	1230400	2361000	6267400
Продукція А	824000	782800	700000	1425000	3731800
Продукція Б	554400	514800	530400	936000	2535600
...					

Джерело: 36, с. 43.

Таблиця А 8.4

Прогноз грошових надходжень (платежів) ТОВ «Юпітер» у I кварталі 2022 р.

грн

Види надходжень	Місяць			За квартал
	Січень	Лютий	Березень	
1. Обсяг продажу:	374000	449400	555000	1378400
Продукція А	220000	274000	330000	824000
Продукція Б	154000	175400	225000	554400
...
2. Авансові платежі (передоплата) в місяці, що передуює місяцю відвантаження готової продукції	22470	55000	0	77970
Продукція А	13218	33534	0	46610
Продукція Б	9252	21466	0	31360
...
3. Оплата в місяці відвантаження	243100	337050	277500	857650
Продукція А	143000	205500	165000	522700
Продукція Б	100100	131550	112500	334950
...
4. Оплата в місяці наступному за місяцем відвантаження готової продукції	0	63580	179760	243340
5. Безнадійна та прострочена поточна дебіторська заборгованість за реалізовану готову продукцію	18700	13482	55500	87682
6. Прогнозні грошові надходження з врахуванням безнадійної та простроченої поточної дебіторської заборгованості за реалізовані товари	284270	469612	51276	1266642
7. Прогнозовані грошові надходження без врахування безнадійної та простроченої поточної дебіторської заборгованості за реалізовану готову продукцію	265570	456130	457260	1178960

Джерело: 36, с. 45.

Таблиця А 8.5

Прогнозний бюджет виробництва продукції ТОВ «Сатурн» на 2022 р.

од.

Показники	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг продажу, од.:					
Продукція А	8000	7600	5600	11400	32800
Продукція Б	16800	15600	13600	24000	70000
...					
2. Запаси готової продукції на кінець кварталу (+)					
Продукція А	200	200	200	100	-
Продукція Б	400	400	400	200	-
...					
3. Запаси готової продукції на початок кварталу (-)					
Продукція А	100	200	200	200	-
Продукція Б	50	400	400	400	-
...					
4. Обсяг виробництва продукції					
Продукція А	8100	7600	5600	11300	32600
Продукція Б	17150	15600	13600	23800	70150
...					

Джерело: 36, с. 47.

Таблиця А 8.6

Бюджет прямих витрат сировини і матеріалів ТОВ «Сатурн» на 2022 р.

Показники бюджету матеріалів	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1	2	3	4	5	6
1. Обсяг виробництва продукції, од.					
Продукція А	8100	7600	5600	11300	32600
Продукція Б	17150	15600	13600	23800	70150
...					
2. Необхідний обсяг матеріалів на одиницю продукції: папір, кг					
Продукція А	0,14				
Продукція Б	0,12				
...					
3. Необхідний обсяг матеріалів на одиницю продукції: фарба, кг					
Продукція А	0,008				
Продукція Б	0,006				
...					
4. Необхідний обсяг матеріалів на період: папір, кг	3192	2936	2416	4438	12982
Продукція А	1134	1064	784	1582	4564
Продукція Б	2058	1872	1632	2856	8418
...					
5. Необхідний обсяг матеріалів на період: фарба, кг	240,10	154,40	126,40	233,20	754,10

Продовження табл. А 8.6

1	2	3	4	5	6
Продукція А	137,20	60,80	44,80	90,40	333,20
Продукція Б	102,90	93,60	81,60	142,80	420,90
...					
6. Запаси матеріалів на кінець періоду: папір, кг	319,20	293,60	241,60	443,80	-
7. Запаси матеріалів на кінець періоду: фарба, кг	24,01	15,44	12,64	23,32	-
8. Загальна потребу у матеріалах: папір, кг	3511,20	3229,60	2657,60	4461,32	13859,72
9. Загальна потребу у матеріалах: фарба, кг	264,11	448,00	2784,00	256,52	3752,63
10. Запаси матеріалів на початок періоду: папір, кг	288,00	319,20	293,60	241,60	-
11. Запаси матеріалів на початок періоду: фарба, кг	36,00	24,01	15,44	12,64	-
12. Закупівля матеріалів: папір, кг	3223,20	2910,40	2364,00	4219,72	12717,32
13. Закупівля матеріалів: фарба, кг	228,11	423,99	2768,56	243,88	3664,54
14. Вартість закупівель: папір, грн	38678,40	34924,80	28368,00	50636,54	152607,84
15. Вартість закупівель: фарба, грн	4790,31	8903,79	58139,76	5121,48	76955,34
16. Разом вартість закупівель матеріалів, грн	43468,71	43828,59	86507,76	55758,12	229563,18

Джерело: 36, с. 52-53.

Таблиця А 8.7

Графік платежів за сировину і матеріали ТОВ «Сатурн» за 2022 р.

грн

Показники бюджету матеріалів	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1. Разом вартість закупівлі сировини і матеріалів	43468	43828	86507	55758	29561
2. Передоплата (авансові платежі) за сировину і матеріали (10 %)	4383	8651	5576	4347	22956
3. Оплата сировини і матеріалів по факту їх відвантаження (70 %)	30428	30680	60555	39031	160693
4. Кредиторська заборгованість поточного періоду (10 %)	4347	4383	8651	5576	22956
5. Погашення кредиторської заборгованості за попередній період (10 %)	5576	4347	4383	8651	22956
6. Разом платежів	44733	48060	79164	57604	229561

Джерело: 36, с. 54.

Таблиця А 8.8

Бюджет прямих витрат на оплату праці ТОВ «Сатурн» на 2022 р.

Показники бюджету прямих витрат на оплату праці	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг виробництва продукції, од.					
Продукція А	8100	7600	5600	11300	32600
Продукція Б	17150	15600	13600	23800	70150
...					
2. Норми витрат праці на 1 продукції, год.					
Продукція А	2				
Продукція Б	0,1				
...					
3. Витрати на оплату праці, люд.-годин	17915	16760	12560	24980	72215
Продукція А	16200	15200	11200	22600	65200
Продукція Б	1715	1560	1360	2380	7015
...					
4. Розмір оплати 1 людино-години, грн	39,26	39,26	40,46	40,46	39,86
5. Витрати на оплату праці, грн	703342,9	657997,6	508177,6	1010690,8	2880208,9
Продукція А	636012,0	596752,0	453152,0	914396,0	2600312,0
Продукція Б	67330,9	61245,6	55025,6	96294,8	279896,9
...					

Джерело: 36, с. 56.

Таблиця А 8.9

Бюджет загальновиробничих витрат ТОВ «Сатурн» на 2022 р.

Показники загальновиробничих витрат	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1. Обсяг виробництва продукції, од.					
Продукція А	8100	7600	5600	11300	32600
Продукція Б	17150	15600	13600	23800	70150
2. Змінні загальновиробничі витрати, грн					
- заробітна плата	134360	134080	106760	224820	600020
- ЄСВ (базова ставка 22 %)	29559	29497	23487	49460	132004
- освітлення й опалення	44788	50280	67908	87430	250406
- ремонт і обслуговування обладнання	33522	34008	44696	47773	160000
- інші витрати	1890	1925	2525	2600	8940
3. Разом змінних витрат, грн	244119	249790	245376	412083	1151370
4. Постійні витрати, грн					
- заробітна плата	84000	84000	84000	84000	336000
- ЄСВ (базова ставка 22 %)	18480	18480	18480	18480	73920
- оренда	50000	50000	50000	50000	200000
- освітлення і опалення	32500	32500	32500	32500	130000
- амортизація основних засобів	11250	11250	11250	11250	45000
- ремонт і обслуговування обладнання	3000	3000	3000	3000	12000
- інші витрати	9500	9500	9500	9500	38000
5. Разом постійні витрати, грн	208730	208730	208730	208730	834920
6. Разом загальновиробничі витрати, грн	452849	458521	454106	620813	1986290

Джерело: 36, с. 58-59.

Таблиця А 8.10

Бюджет адміністративних (управлінських) витрат ТОВ «Сатурн» на 2022 р.

грн

Показники (статі) адміністративних (управлінських) витрат	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1. Заробітна плата та витрати на відрядження апарату управління	48000	48000	48000	48000	192000
2. Плата за оренду офісного приміщення	60000	60000	60000	60000	240000
3. Плата за комунальні послуги	12000	12000	12000	12000	48000
4. Амортизація необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо – прямолінійний метод без врахування даних відповідних бюджетів капітального інвестування)	18000	18000	18000	18000	72000
5. Представництво	20000	20000	20000	20000	80000
6. Комунікації та зв'язок	5000	5000	5000	5000	20000
7. Інші адміністративні витрати	4000	4000	4000	4000	16000
8. Разом адміністративних витрат	167000	167000	167000	167000	668000

Джерело: Зб, с. 62.

Таблиця А 8.11

Бюджет витрат на збут (комерційних витрат) ТОВ «Сатурн» на 2022 р.

грн

Показники (статі) адміністративних (управлінських) витрат	Квартал				За рік
	I	II	III	IV	
1. Чистий дохід від реалізації продукції, грн	1378400	1297600	1230400	2361000	6267400
Продукція А	824000	782800	700000	1425000	3731800
Продукція Б	554400	514800	530400	936000	2535600
...					
2. Умовно-змінні витрати на збут					
- комісійні продавцям	55136	51904	49216	94440	250696
- ЄСВ (базова ставка 22 %)	12130	11419	10827	20776	55152
- пакування і тара	13784	12976	12304	23610	62674
- транспортування та страхування	21800	19360	59980	22350	123490
3. Разом умовно-змінних витрат	102850	95659	132327	161176	492012
4. Умовно-постійні витрати на збут					
- заробітна плата	24000	24000	24000	24000	96000
- ЄСВ (базова ставка 22 %)	5280	5280	5280	5280	21120
- оренда приміщення	7500	7500	7500	7500	30000
- витрати на рекламу	10500	10500	10500	10500	42000
- витрати на відрядження	6000	6000	6000	6000	24000
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів (прямолинійний метод нарахування без врахування руху зазначених груп необоротних активів)	2000	2000	2000	2000	8000
- інші витрати	7000	7000	7000	7000	28000
5. Всього умовно-постійних витрат	62280	62280	62280	62280	249120
6. Всього витрат на збут	165130	157939	194607	223456	741132

Джерело: Зб, с. 60-61.