МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

ЧЕРНІКОВА І. Б.,КИРИЛЬЄВА Л.О.,ШЕХОВЦОВА Д.Д.,КВАША О.О., КОРОБКІНА І.С.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Харків 2016

Авторський колектив:
Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., Шеховцова Д.Д., Кваша О.О.,Коробкіна І.С

Рецензенти:
Д-р екон. наук, професор А.А. Пилипенко
(Харківський національний економічний університет)
Д-р екон. наук, професор В.А. Міщенко
(Харківський політехнічний університет)

Канд. екон. наук, доцент Н.Б. Кащена
(Харківський державний університет харчування та торгівлі)

Рекомендовано до друку Вченою Радою Харківського державного університету харчування та торгівлі, протокол засідання №3 від 23.10.2016 р.

Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., Шеховцова Д.Д., Кваша О.О.,Коробкіна І.С. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства. Навчальний посібник Колектів авторів; Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Харків: «Видавництво «Форт», 2016. – 209 с., іл..;табл.. Бібліограф.: назв.

У навчальному посібнику систематично, стисло та логічно викладено порядок ведення та принципи організації й методики управлінського обліку в структурі внутрішньогосподарського контролю підприємства. Посібник містить рисунки у графічному відображенні та структурно - логічних схемах, таблиці, додатки за допомогою яких закріплюється лекційний матеріал.

Разом з теоретичним матеріалом у навчальному посібнику подаються питання для самоконтролю, що формують у студента вміння виробляти рішення самостійно, або ж обирати між альтернативними рішеннями правильне.

Посібник стане у нагоді студентам економічних вузів, слухачам курсів підвищення кваліфікації, а також всім зацікавленим у вивченні сучасної мови бізнесу.

©Колектив авторів, 2016
© ХДУХТ, 2016

ВСТУП

Здійснення в Україні економічних реформ протягом останніх років супроводжується змінами у господарському механізмі ринкових структур, що вимагає удосконалення методів і форм управління. Формування та надання інформації про якість управління в існуючих соціально – економічних умовах є одним з основних завдань бухгалтерського обліку як основного засобу накопичення, оцінки та передачі інформації, необхідної для координування виробничого процесу та прийняття відповідних управлінських рішень. Облікова інформація для потреб управління об'єднує в економіко - математичному моделюванні бюджетного контролю відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках за центрами відповідальності, калькулювання й внутрішній прогнозний аналіз. У зв’язку з цим, професійні вимоги до робітників бухгалтерської інформаційної служби значно зростають, адже сучасний бухгалтер стає учасником всіх етапів управління.

Дисципліна „Управлінський облік" призначена для забезпечення потреб суб'єктів господарювання сучасності в фахівцях відповідного рівня та надає змогу: засвоїти сутність, елементи й особливості функціонування внутрішньогосподарського обліку в стратегічному менеджменті; з'ясувати класифікацію витрат та їх поведінку в системі управління; оволодіти методами калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); визначити принципи організації нормативного обліку за центрами відповідальності в процесі бюджетного контролю; сформулювати загальні правила прийняття управлінського рішення в умовах невизначеності.

У навчальному посібнику наводиться конспективно зміст лекцій з управлінського обліку за тематичним планом дисципліни та методика розрахунків, що може слугувати базою для вирішення практичних завдань. Кожна тема включає, крім лекційного матеріалу, питання для самоперевірки. При підготовці посібника авторами використано значну кількість спеціальної літератури як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, список якої разом додатками наведено в кінці посібника.

Отже, метою даного навчального посібнику є надання майбутнім спеціалістам з „Обліку та аудиту" допомоги в опануванні організаційно - методичних основ підсистеми управлінського бухгалтерського обліку, а також формуванні комплексного розуміння економічних проблем щодо організації єдиної системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази управління.

За цим, посібник розрахований на студентів економічних спеціальностей, може бути корисним і практичним працівникам, які цікавляться питаннями управлінського обліку.

1. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СТРУКТУРІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Інформаційні потоки в системі управління

Розвиток ринкових відносин сприяє зміні економічного середовища й функціонуванню бізнесу. У цих умовах облік займає важливе місце в системі управління, оскільки відображає реальні процеси виробництва, обігу, розподілу й споживання, характеризує фінансовий стан підприємства, є основою для планування його діяльності. В умовах використання облікової інформації можна прогнозувати результативні показники про діяльність організаційно - управлінських структур у такий спосіб виявляючи резерви підвищення ефективності виробництва. У цьому зв'язку бухгалтерський облік як інформаційна база управління не тільки відображає діяльність суб'єктів господарювання шляхом надання інформації, що дозволяє контролювати й планувати її стратегію, тактику; а також оптимально використовувати ресурси, усуваючи суб'єктивність при прийнятті рішень.

Реальна дійсність свідчить, що користувачі облікової інформації не завжди послідовні у своїх запитах при прийнятті управлінських рішень. В одному випадку, бажають одержати «інформацію», в іншому випадку – «дані». «Дані» та «інформація» – це два терміни, що часто зустрічаються в повсякденній мові. На перший погляд вони практично є синонімами. Взаємозв'язок «даних» з «інформацією» у спрощеному вигляді запропонована на рисунку 1.1.1.

Рисунок 1.1.1 – Взаємозв'язок даних з інформацією

«Дані» складаються з деякого набору цифр, букв, символів і т.і. Головною ознакою «даних» є їхня необробленість до певної форми, що зручна для прийняття необхідних рішень. Іншими словами можна сказати, що «дані» без відповідної обробки марні на відміну від інформації. «Інформація» – це дані, оброблені таким чином, що мають певне значення для користувача, який їх одержує й може використати для ухвалення рішення.

У системі виробничого обліку відображаються операції, пов'язані з відпусткою сировини, нарахуванням заробітної плати, відрахуваннями на соціальні заходи, амортизацією, іншими витратами. Ці події класифікуються й інтегруються у вигляді різних документів, необхідних для керування, планування й контролю діяльності підприємства (рисунок 1.1.2).

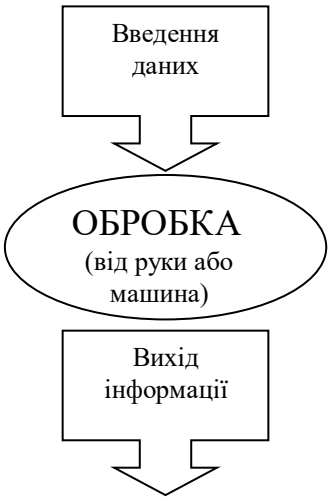


Рисунок 1.1.2 – Процес прийняття рішень в інформаційній системі підприємства

«Дані» трансформуються в інформацію за допомогою різних способів обробки, які використовуються на конкретному підприємстві і сприяють (рисунок 1.1.3):

1. *скороченню непотрібних витрат,* досліджуючи причини несприятливих витрат з метою виявлення неефективності й збитків, яких можна уникнути;
2. *застосуванню оптимальної стратегії маркетингу,* оскільки вивчення ринку збуту допомагає приймати рішення про якість продукції;
3. *проведенню аналізу "споживачів витрат"* для складання реалістичних бюджетів, що повинне, в остаточному підсумку, привести до максимально прибуткового використання обмежених ресурсів.
4. *оптимізації.*

Рисунок 1.1.3 – Дії по обробці інформації

Звідси бачимо, цінність інформації як стратегічного джерела в питаннях підвищення рентабельності є досить великою. Напрямки їх використання запропоновані на рисунку 1.1.4.

Рисунок 1.1.4 – Техніка оптимізації інформації

Крім того, «дані» можуть бути перетворені в гарну або погану інформацію. Гарною інформацією вважається та, яка являє цінність для користувача своєю корисністю при виробленні відповідальних рішень, що представлено на рисунку 1.1.5:

1. Гарна інформація дає впевненість споживачеві.
2. Інформація корисна, поки її цінність більше, ніж вартість її одержання зберігання й обробки.
3. Неточна інформація вимагає оцінки її вірогідності й ступеня неточності.

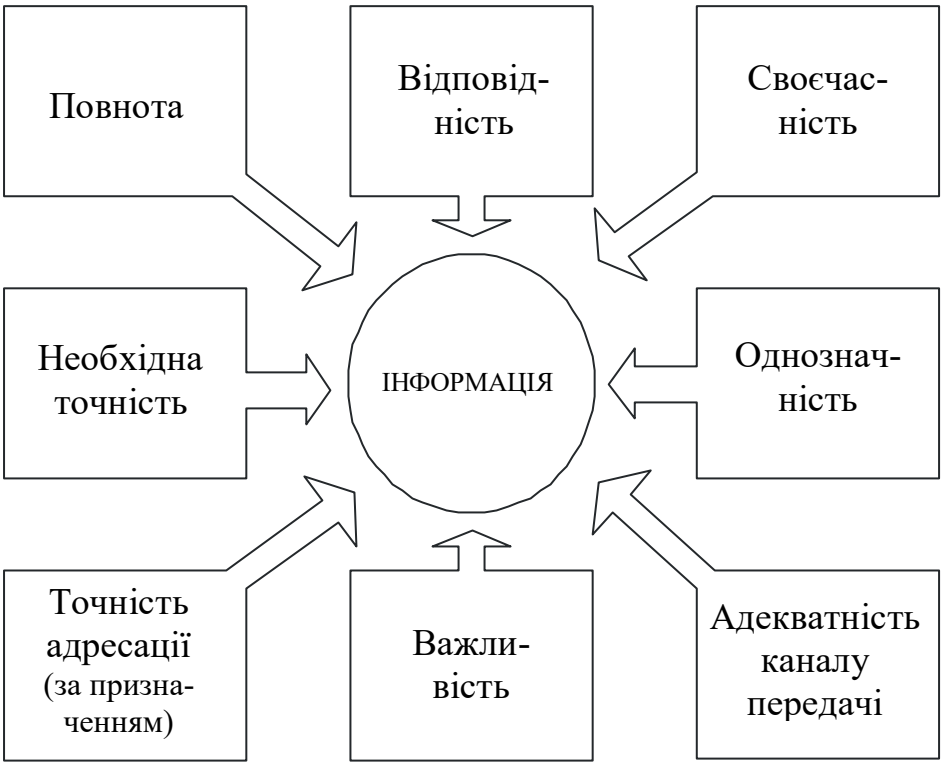


Рисунок 1.1.5 – Якості гарної інформації

Необхідно відзначити, що ступінь неточності інформації істотно впливає на всі інші її види. Так, інформація повинна бути максимально повною й точною, без спеціальних витрат, що перевищують цінність самої інформації, на яку впливає своєчасний вибір каналів її передачі (рисунок 1.1.6; 1.1.7)

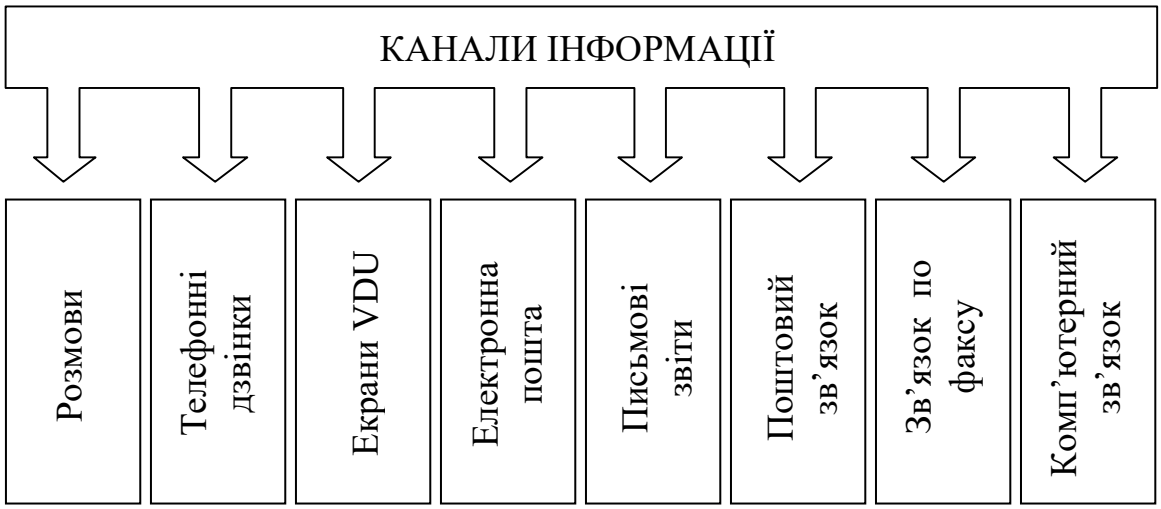


Рисунок 1.1.6 – Канали передачі інформації в сучасних економічних умовах

Рисунок 1.1.7 – Вибір каналу інформації

Загальна вартість інформації складається із трьох основних компонентів, а саме: вартості проектування, витрат на зберігання й витрат на щоденні експлуатаційні витрати (рисунок 1.1.8).

Важливими компонентами системи керування на основі отриманої достовірної корисної інформації є стратегічне планування, управлінський контроль (тактичне планування) і операційний контроль (рисунок 1.1.9, 1.1.10), які включають: завдання організації; зміни в даних завданнях; ресурси, використовувані для досягнення поставлених завдань; діючу політику, що включає придбання, використання, розподіл цих ресурсів.

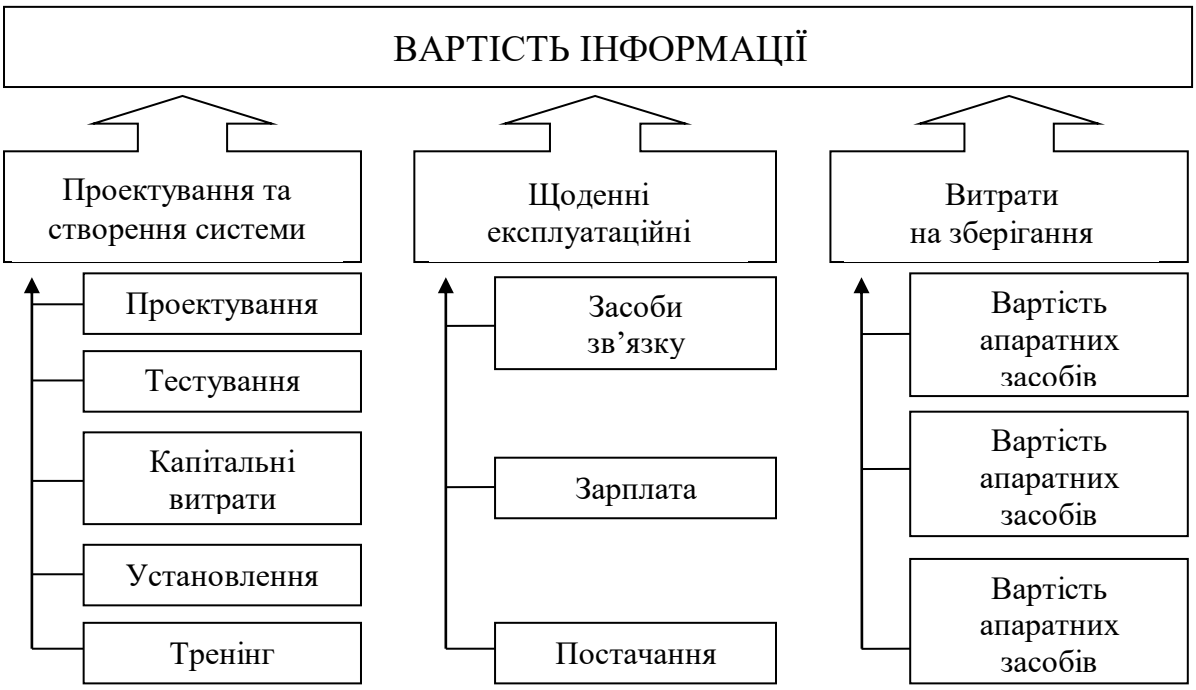


Рисунок 1.1.8 – Вартість інформації

Рисунок 1.1.9 – Види управлінської діяльності

Стратегічне планування не обов'язково є довгостроковим й управлінські рішення, пов'язані з ним, покликані формулювати нові цілі й вибирати шляхи досягнення цих цілей. Стратегія тісно пов'язана з тактикою.

У зв'язку із цим, *тактичне планування* - процес гарантії ресурсів, що є в наявності і їх ефективного доцільного використання для досягнення стратегічної цілі. При цьому під *ефективністю* розуміють використання ресурсів для досягнення бажаних результатів. А *доцільність* означає, що оптимальна продуктивність досягається при вкладенні ресурсів у систему.

Рішень на рівні управлінського тактичного контролю є численна кількість. Вони містять у собі як питання ціноутворення, так й елементи "структури маркетингу", рішення по рекламі, закупівлі, рівні запасів та інші питання, що включають керування оборотним капіталом, заміщення основних засобів. Ці рішення опираються на фінансовий аналіз, де одиницею виміру є гроші. Процесом, що забезпечує впевненість в ефективності й доцільності виконуваних робіт, є *операційний контроль.*

Керування повинне забезпечуватися інформацією на всіх рівнях з метою можливості планування й контролю дій. У зв'язку з цим інформацію можна класифікувати за двома напрямками: управлінська інформація; інформація із планування, контролю й операціям (рисунок 1.1.10).

Рисунок 1.1.10 Класифікація інформації внутрішнього користування

Управлінська інформація ставиться, насамперед, до внутрішнього користування. Так, можливе виділення:

стратегічної інформації, що використовується в основному, керівником організації й старших менеджерів з метою планування загальних завдань і стратегії організації (для визначення ступеня їхнього досягнення);

тактичної інформації, що використовується менеджерами всіх рівнів для тактичного планування діяльності в управлінському контролі;

операційної інформації, що використовується менеджерами на операційному рівні (бригадири, завідувачі складами), для виконання щоденної роботи. Операційні рішення, як правило, структуровані й регулярно повторюються. Інформація із планування й контролю є альтернативою за описану вище, однак вона найчастіше може бути приєднана до неї (рисунок 1.1.11).

Рисунок 1.1.11 – Діаграма етапів циклу планування та контролю

На рисунку 1.1.12 показані три рівні операційного контролю в інформаційній системі підприємства.

Інформація із планування необхідна як орієнтир при виборі альтернативних дій і створенні планів. Вона орієнтована на прогнозування

й попередні розрахунки. При цьому прогнози, природно, містять певну невизначеність. У цьому випадку шляхом до пошуку рішення є знаходження балансу між бажаною перевагою й можливим ризиком.

Рисунок 1.1.12 - Рівні операційного контролю на підприємстві

Інформація щодо контролю порівнює фактичні минулі результати із планами. У таблиці 1.1.1 зведені порівняльні дані про інформацію із планування й контролю.

Таблиця 1.1.1
Порівняльна характеристика даних про інформацію із планування й контролю.

Вид інформації	**Інформація з планування**	**Інформація з контролю**
Обмеження	Не обмежена організаційною структурою	Треба організаційній структурі
Напрямок	Оцінює майбутнє	Показує минулі результати в порівнянні з планами
Тимчасова шкала	Варіюється від короткої до довгої	Звичайно коротка
Подробиці	Не більш, ніж необхідно для оцінки	Більш точний підхід
Невизначеність	Більша	Мала

Інформаційна статистика видає регулярні зведені звіти, які зберігаються у вигляді файлів до їхнього запитання. Це є *пасивною фоновою інформацією.*

На рисунку 1.1.13 представлені рівні прийнятих рішень. Як видно з наведеної діаграми, на більш високому рівні прийняття рішень виникає необхідність в інформації із планування, у той час як на операційному рівні необхідна інформація з контролю. Із цієї ж діаграми видно, що на будь-

якому рівні може знадобитися інформація щодо планування й контролю.

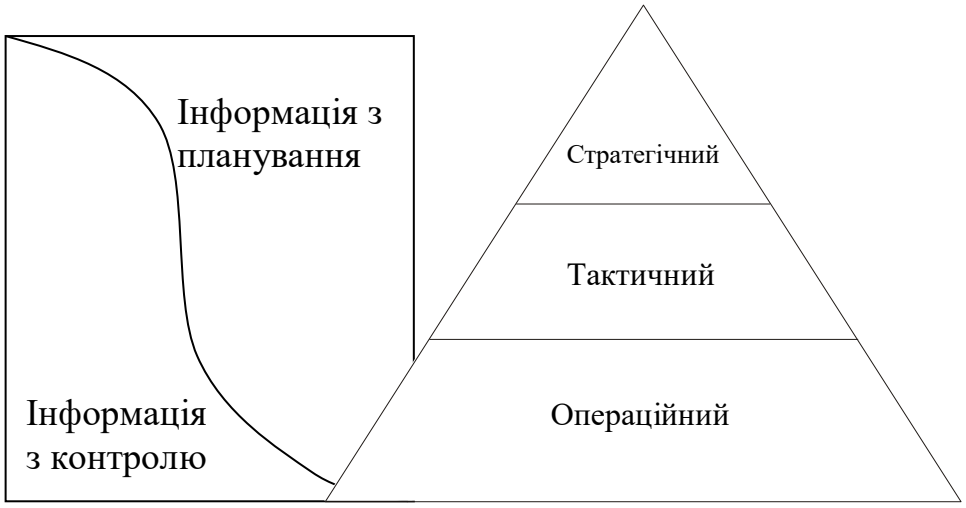


Рисунок 1.1.13 – Рівні прийнятих рішень

Узагальнюючи вищевикладене можна зробити висновок, що раціональна організація руху інформаційних потоків підприємства дозволить системі керування забезпечити:

а) збереження фінансової рівноваги;

б) одержання стабільного або максимального прибутку;

в) пошук і вибір стратегічних напрямків діяльності підприємства для його конкурентноздатного існування протягом тривалого часу;

г) швидке реагування на зміни ринкових тенденцій.

1.2. Управлінський облік: сутність та призначення

Виявити, виміряти, зібрати, проаналізувати, підготувати та передати необхідну апарату управління інформацію неможливо без управлінського обліку, система якого виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки. Це зумовило деякі розбіжності у визначенні його сутності та значення серед вітчизняних та зарубіжних економістів (Додаток А).

Спільним для цих висловлювань є те, що основним завданням управлінського обліку є надання економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень керівниками структурних підрозділів (центрів відповідальності підприємства).

Спеціалізація будь-якої області науки безпосередньо пов’язана з чітким визначенням цілей, задач, предмета і методів його дослідження. Облік слід розглядати як специфічний вид управлінської роботи, яка відіграє визначальну роль в управлінні економікою шляхом забезпечення менеджерів всіх ієрархічних рівнів релевантної інформацією для спостереження за досягненням цільових установ й додержання обраних стратегічних альтернатив розвитку. Проблема модифікації функцій обліку,

як і інших функцій менеджменту, не має альтернатив: неадекватність обліку потребам підприємства в інформаційному забезпеченні зменшує дієвість системи менеджменту, призводячи єє до повного знищення. Отже, не існує варіанту розвитку облікової функції, що не передбачав би необхідності її приведення у відповідність до вимог сучасного етапу розвитку підприємницької діяльності. Жодна з функцій управління не може бути виконана, якщо не буде забезпечено відповідний доступ інформації до осіб, що їх реалізують.

Звідси й витікає загальне призначення функцій обліку (*інформаційної, комунікаційної, контрольної, прогнозної*), які можно зрозуміти шляхом вивчення сутності та основних завдань управлінського обліку.

Виконання фукнцій управлінського обліку, що являють собою формування якісної і всебічної інформації про господарську і фінансову діяльність підприємства та своєчасне її надання зацікавленим користувачам, потребує застосування різноманітних інформаційних потоків (рис. 1.2.1, 1.2.2).

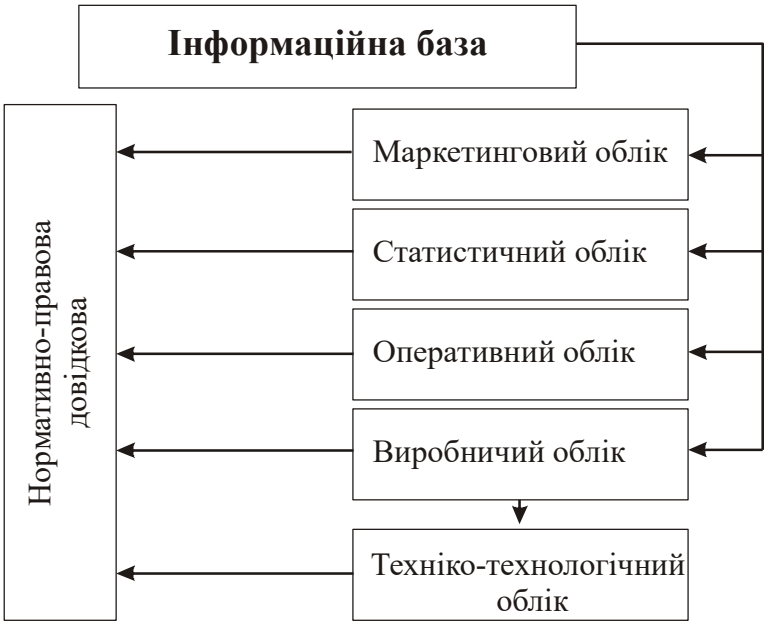


Рисунок 1.2.1 – Інформаційна база управлінського обліку

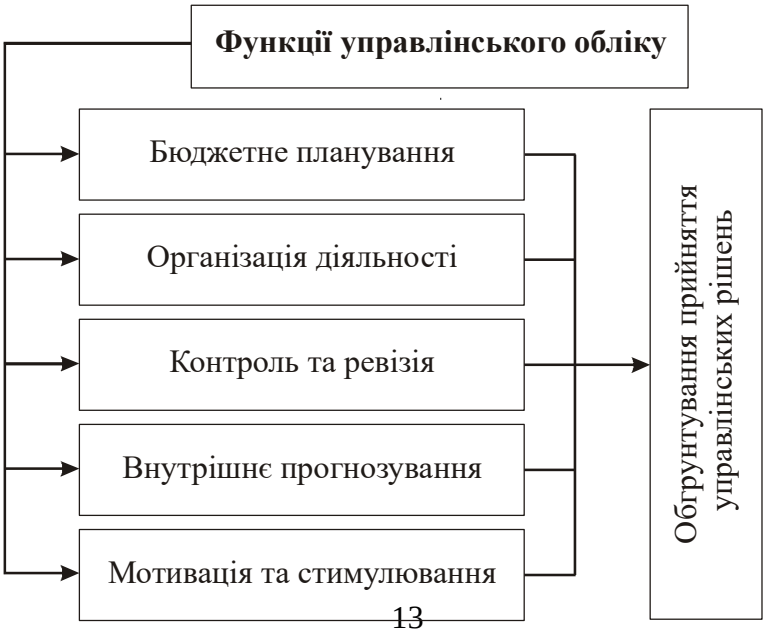


Рисунок 1.2.2 – Функції управлінського обліку

Визначивши функції управлінського обліку, доцільно перейти до вивчення його предмету та методу (рисунок 1.2.3).

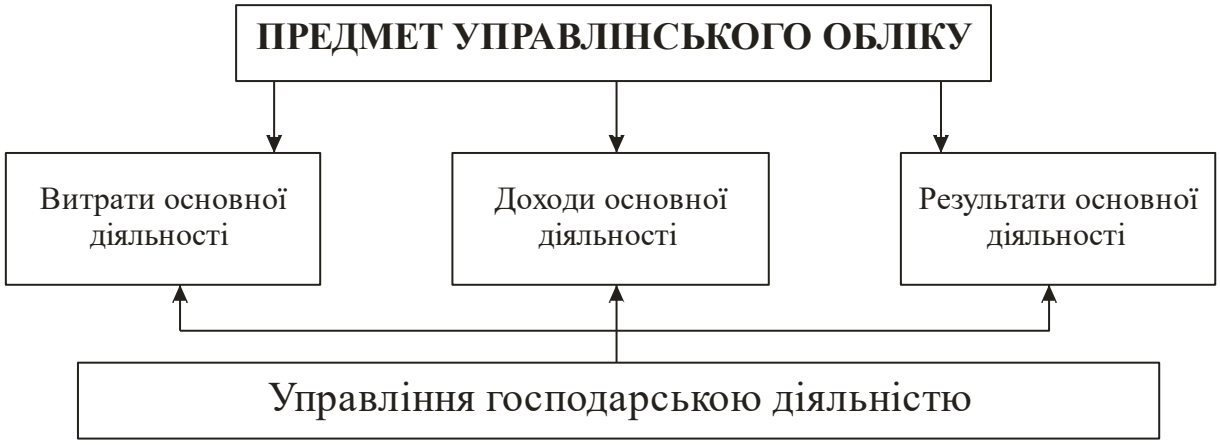


Рисунок 1.2.3 – Елементи предмету управлінського обліку

Предметом управлінського обліку є господарська діяльність, яку вивчають на підставі економіко-математичного моделювання за допомогою елементів методу: статистики, економічного аналізу, бухгалтерського обліку.

Також предметом управлінського обліку визначають процес створення системи моніторингу бізнес-процесів підприємства.

Об'єктом управлінського обліку є процеси, що відбуваються у внутрішньому середовищі та зовнішньому оточенні. Суб'єктами є робітники підрозділів, що забезпечують виконання функцій обліку як частини циклу управління.

Дослідження змісту управлінського обліку починається з визначення принципів, що відображають об'єктивно утворені й вироблені положення, які приоритетно реалізуються в теорії та на практиці. У сучасному загально-прийнятому розумінні *принцип* – це норми, правила, настанови, вимоги, рекомендації, якими користується суб'єкт при формуванні процесу або системи.

Управлінський облік повинен відповідати певним принципам, а саме:

а) оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, що передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукції;

б) комплексності, що передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності;

в) бюджетного методу управління, що виступає інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає охоплення бюджетуванням виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства в цілому;

г) залежності, який полягає в тому, що до різних альтернативних рішень відносяться тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору;

д) причинності, який полягає у тому, що до собівартості продукції повинні відноситися тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції.

Виходячи з цих принципів, організація управлінського обліку повинна забезпечити ідентичність інформації та розрахунків, що здійснено на підставі фінансового обліку. Одначе, різні завдання, що стоять перед фінансовим та управлінським видами обліку, спричинюють цілу низку розбіжностей між ними (таблиця 1.2.1).

Таблиця 1.2.1

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського видів обліку

Ознака	**Фінансовий облік**	**Управлінський облік**
Користувачі інформації	Вищий керівний склад підприємства та значна група зовнішніх користувачів, склад яких в основному невідомий(інформація стандартизована)	Менеджери різних рівнів Підприємства (інформація індивідуальна,конкретизована і адресна)
Вимірники в обліку	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники (у тому числі якісні)
Періодичність складання звітів	Регламентована державою, як правило, квартальна і річна	Змінний інтервал, оперативна інформація, тижнева, місячна, за вимогою(потребою)
Спрямованість	Оцінка минулого	На майбутнє
Базисна структура	Подвійний запис, основне рівняння: активи = зобов'язання + капітал власника	Різна, залежно від мети використання інформації
Терміни подання звітності	Із запізненням на декілька тижнів або місяців	Зразу ж після закінчення звітного періоду (оперативно)
Об'єкти звітності	Організація(підприємство) в цілому	Центри відповідальності, види діяльності
Ступінь відповідальності за ведення обліку	Відповідальність за законом	Фактично ніякої юридичної відповідальності
Відкритість даних	Більшість даних доступна всім користувачам	Комерційна таємниця

1.3. Організація управлінського обліку

Зарубіжний досвід організації управлінського обліку свідчить про можливість застосування в інформаційній структурі підприємства трьох бухгалтерських систем обліку витрат і доходів: загальної, інтегрованої та автономної.

Характеристика загальної системи обліку

Дану систему обліку як правило використовують підприємства сфери послуг, торгівлі та невеликі промислові підприємства, які випускають однорідну продукцію.

Сутність цієї системи заключається в тому, що вона заснована на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду часу на рахунках запасів, сировини, матеріалів, готової продукції, незавершеного виробництва, не відображається їхній рух (надходження чи вибуття), а у кінці звітного періоду у місцях зберігання запасів проводиться інвентаризація, у результаті якої балансовим методом визначаються витрати відповідних запасів:

Витрати запасів = Залишок запасів на початок періоду + Надходження запасів – – Залишок запасів на кінець періоду. **(1.3.1)**

При використанні загальної системи обліку в підприємствах торгівлі та сфери послуг облік витрат ведуть по елементам, які встановлює підприємство самостійно.

Облік доходів ведуть за їхніми видами. У кінці звітного періоду усі рахунки витрат та доходів закривають шляхом списання їх сальдо на рахунок “Прибутки та збитки”, на якому визначається фінансовий результат за звітний період (рисунок 1.3.1).

Дт Прибутки та збитки **Кт**	
Витрати в кінці звітного періоду	Доходи в кінці звітного періоду
Фінансовий результат:	
Збиток	Прибуток

Рисунок 1.3.1 - Структурно-логічна схема використання загальної системи обліку в підприємствах торгівлі та сфери послуг

При використанні загальної системи обліку в підприємствах виробничої сфери поряд з обліком витрат по елементам будується зведений рахунок виробництва, на якому визначають собівартість виготовлених товарів (робіт, послуг) (рисунок 1.3.2).

Дт Зведений рахунок «Виробництво» **Кт**	
1) Залишки запасів на початок звітного періоду 2) Елементи виробничих витрат звітного	1) Залишки запасів на кінець звітного періоду, визначені інвентаризаціє
Виробнича собівартість	

Дт Прибутки та збитки **Кт**	
1) ***Виробнича собівартість*** 2) Залишки готової продукції на початок звітного періоду 3) Елементи невиробничих витрат звітного періоду	1) Доходи звітного періоду 2) Залишки готової продукції на кінець звітного періоду
	Фінансовий результат:

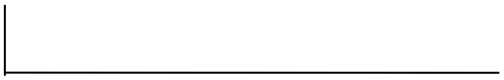


Рисунок 1.3.2 - Структурно-логічна схема використання загальної системи обліку в підприємствах виробничої сфери

Характеристика інтегрованої системи обліку

Сутність даної системи полягає в тому, що вона забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на їх виробництво. Це досягається шляхом впровадження рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують із рахунками фінансового обліку.

Особливістю даної системи є те, що вона засновується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів, сировини, матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції, що пов'язані з їх рухом (надходженням або вибуттям) відображаються на рахунках запасів протягом звітного періоду.

В основі обліку витрат при використанні інтегрованої системи обліку є функціональна ознака, згідно якої всі рахунки витрат поділяються на:

1) рахунок „Виробництво";
2) рахунок „Виробничі накладні витрати";
3) рахунок „Загальні та адміністративні витрати";
4) рахунок „Витрати на збут та реалізацію";
5) рахунок „Витрати на дослідження та розробки".

На перших двох рахунках: „Виробництво" та „Виробничі накладні витрати" збираються всі виробничі витрати:

а) прямі витрати відносяться на дебет рахунку „Виробництво";

б) непрямі витрати накопичуються протягом звітного періоду на рахунку „Виробничі накладні витрати". Наприкінці звітного періоду списуються на рахунок „Виробництво" і розподіляються між об'єктами калькулювання згідно обраній базі розподілу. (таблиця 1.3.1)

Витрати підрозділів, що виконують невиробничі функції, зокрема управління, збут продукції, дослідження та розробки, не включаються до виробничої собівартості. Вони відразу списуються на фінансовий результат діяльності підприємства у тому звітному періоді, в якому їх було здійснено.(рисунок 1.3.3)

Таблиця 1.3.1

Журнал реєстрації господарських операцій ТОВ „Сервіс - продукт" за звітний період при застосуванні інтегрованої системи обліку

N п/п	**Господарська операція**	**Дебет рахунку**	**Кредит рахунку**	**Сума, грн.**
1	Придбана сировина в кредит	"Матеріали"	"Кредитори"	18 000
2	Використана сировина	"Виробництво"	"Матеріали"	45 000
3	Нарахована заробітна плата			26 000

	робітникам	"Виробництво"	"Нарахована заробітна плата"	15 000
	іншому виробничому персоналу	"Виробничі накладні затрати"	"Нарахована заробітна плата"	5 000
	керівникам	"Загальні та адміністративні затрати"	"Нарахована заробітна плата"	6 000

Продовження таблиці 1.3.1

4	Нарахована амортизація			4 000
	на обладнання та споруди виробничого призначення	"Виробничі накладні затрати"	"Знос основних фондів"	3 000
	на обладнання та споруди офісу	"Загальні та адміністративні затрати"	"Знос основних фондів"	1 000
5	Сплачено витрати			1 600
	на ремонт верстатів	"Виробничі накладні затрати"	"Грошові кошти"	300
	Відсотки за облігаціями	"Прибутки та збитки"	"Грошові кошти"	100
	Реклама	"Затрати на збут та реалізацію"	"Грошові кошти"	500
	Транспортування готової продукції	"Затрати на збут та реалізацію"	"Грошові кошти"	700
6	Списано виробничі накладні затрати (3б)5000+4а)3000+5а)300)	"Виробництво"	"Виробничі накладні затрати"	8 300
7	Випущена з виробництва готова продукція, виробнича собівартість якої складає 70000 грн. (Н.с. по незав. виробництву 8000 + витрати за рахунком «Виробництво» 68300(2) 45000 + 3а) 15000+ 6)8300)-К.с.за рахунком «Виробництво»6300)	"Готова продукція"	"Виробництво"	70 000
8	Списується собівартість реалізованої готової продукції(Залишки ВП на початок періоду 10000 + собівартість вигот прод 70000-залишки ВП на кінець періоду 20000)	"Собівартість реалізованої продукції"	"Готова продукція"	60 000
9	Реалізована готова продукція	"Дебітори"	"Продаж"	90 000
10	Відображено результати від реалізації	"Продаж"	"Прибутки та збитки"	90 000
11	Собівартість реалізованої продукції віднесено на рахунок прибутків та збитків	"Прибутки та збитки"	"Собівартість реалізованої продукції"	60 000
12	Списані операційні витрати наприкінці звітного періоду на :			8 200
	загальні та адміністративні (3в)6000+4б)1000)	"Прибутки та збитки"	"Загальні адміністративні затрати"	7 000
	на збут та реалізацію (5в)500+5г)700)	"Прибутки та збитки"	"Затрати на збут та реалізацію"	1 200

Дк	Виробництво		**Кт**
п.с.	8 000		
2)	4 500	7)	70 000
3а)	15 000		
3б)	8 300		
об.	68 300	Об.	70000
к.с.	6 300		

Дк	Грошові засоби		**Кт**
п.с.	-		
3а)	6 000	13)	7 000
4б)	1 000		
об.	7000	Об.	7000
к.с.	-		

Дк	Виробничі накладні витрати		**Кт**
п.с.	-		
3б)	5 000	6)	8 300
4а)	3 000		
5а)	300		
об.	8 300	об	8300
к.с.	-		

Дк	Готова продукція		**Кт**
п.с.	10 000		
7)	70 000	8)	60 000
об.	70000	об	60000
к.с.	20 000		

Дк	Знос		**Кт**
	п.с	-	
	4)	4 000	
.об-	об	4000	
.	к.с	4000	

Дк	собівартість реалізованої продукції		**Кт**
п.с.	-		
8)	60 000	11)	60 000
об.	60000	об	60000
к.с.	-		

Дк	Грошові засоби		**Кт**
п.с.	-		
9)	90 000	5)	1 600
об.	90000	об	1600
к.с.	88400		

Дк	Матеріали		**Кт**
п.с.	52 000		
1)	18 000	2)	45 000
об.	18000	об	45000
к.с.	25000		

Дк	Продаж		**Кт**
10)	90 000	9)	90 000
об.	90000	об	90000
.			

Дк	Заробітна плата		**Кт**
.		п.с	-
		3)	26 000
об.	-	об	26000
		к.с	26000

Дк	Витрати на збут		**Кт**
5в)	500	12)	1 200
5г)	700		
об.	1200	об	1200

Дк	Кредитори		**Кт**
		п.с.	-
		1)	18 000
Об		об	18000
		к.с	18000

Дк	Прибуток		**Кт**
5б)	100	10)	90 000
11)	60 000		
12)	1 200		
13)	7 000		
об.	68 300	об.	90 000
		к.с.	21 700

Рисунок 1.3.3 Відображення господарських операцій ТОВ „Сервіс - продукт” на рахунках бухгалтерського обліку в інтегрованій системі.

Характеристика переплетеної (автономної) системи обліку

Сутність даної системи полягає в тому, що вона передбачає окреме ведення рахунків фінансового та управлінського обліків, що не кореспондують один з одним (рис. 1.3.4, 1.3.5).

В системі управлінського (виробничого) обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається *фінансовий результат від основної діяльності підприємства*.

В системі *фінансового обліку* здійснюють розрахунки з дебіторами та кредиторами і визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліків досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків, що мають протилежне значення і дзеркально відображують один одного, тому їх називають *рахунками-екранами*.

В системі фінансового обліку відкривають "Контрольний рахунок управлінського обліку". В системі управлінського обліку відкривають „Контрольний рахунок фінансового обліку". Розглянемо застосування переплетеної системи обліку (таблиці 1.3.2; 1.3.3), використовуючи вихідні дані, наведені при розгляді інтегрованої системи обліку в таблиці 1.3.1.

Таблиця 1.3.2

Журнал реєстрації господарських операцій ТОВ „Сервіс - продукт" за звітний період. при застосуванні переплетеної системи обліку у фінансовій бухгалтерії

N п/п	**Господарська операція**	**Дебет рахунку**	**Кредит рахунку**	**Сума, грн.**
1	Придбана сировина в кредит	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Кредитори"	17 000
2	Нарахована заробітна плата			26 000
	робітникам	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Нарахована заробітна плата"	15 000
	іншому виробничому персоналу	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Нарахована заробітна плата"	5 000
	керівникам	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Нарахована заробітна плата"	6 000
3	Нарахована амортизація			4 000
	на обладнання та споруди виробничого призначення	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Знос основних засобів"	3 000
	на обладнання та споруди офісу	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Знос основних засобів"	1 000
4	Сплачено витрати			1 600
	на ремонт верстатів	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Грошові кошти"	300
	Відсотки за облігаціями	"Прибутки та збитки"	"Грошові кошти"	100
	Реклама	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Грошові кошти"	500

Продовження таблиці 1.3.2

	Транспортування готової продукції	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Грошові кошти"	700
5	Реалізована готова продукція	"Дебітори"	Контрольний рахунок управлінського обліку	90 000
6	Відображено фінансовий результат від основної діяльності	Контрольний рахунок управлінського обліку	"Прибутки та збитки"	21 800 (90 000-60 000-8200)

Таблиця 1.3.3

Журнал реєстрації господарських операцій ТОВ „Сервіс - продукт” за звітний період при застосуванні переплетеної системи обліку в управлінській бухгалтерії

N п/п	**Господарська операція**	**Дебет рахунку**	**Кредит рахунку**	**Сума, грн.**
1	Придбана сировина в кредит	"Матеріали"	Контрольний рахунок фінансового обліку	18 000
2	Використана сировина	"Виробництво"	"Матеріали"	45 000
3	Нарахована заробітна плата			26 000
	робітникам	"Виробництво"	Контрольний рахунок фінансового обліку	15 000
	іншому виробничому персоналу	"Виробничі накладні затрати"	Контрольний рахунок фінансового обліку	5 000
	керівникам	"Загальні та адміністративні затрати"	Контрольний рахунок фінансового обліку	6 000
4	Нарахована амортизація			4 000
	на обладнання та споруди виробничого призначення	"Виробничі накладні затрати"	Контрольний рахунок фінансового обліку	3 000
	на обладнання та споруди офісу	"Загальні та адміністративні затрати"	Контрольний рахунок фінансового обліку	1 000
5	Сплачено витрати			1 500
	на ремонт верстатів	"Виробничі накладні затрати"	Контрольний рахунок фінансового обліку	300
	Реклама	"Затрати на збут та реалізацію"	Контрольний рахунок фінансового обліку	500
	Транспортування готової продукції	"Затрати на збут та реалізацію"	Контрольний рахунок фінансового обліку	700
6	Списано виробничі накладні затрати	"Виробництво"	Контрольний рахунок фінансового обліку	8 300
7	Випущена з виробництва готова продукція, виробнича собівартість якої складає 70000 грн.	"Готова продукція"	"Виробництво"	70 000
8	Списується собівартість реалізованої готової продукції	"Собівартість реалізованої продукції"	"Готова продукція"	60 000

9	Реалізована готова продукція	"Дебітори"	"Продаж"	90 000
10	Відображено результати від реалізації	Контрольний рахунок фінансового обліку	"Прибутки та збитки"	90 000

Продовження таблиці 1.3.3.

11	Собівартість реалізованої продукції віднесено на рахунок прибутків та збитків	"Прибутки та збитки"	"Собівартість реалізованої продукції"	60 000
12	Списані операційні витрати наприкінці звітного періоду на :			8 200
	загальні та адміністративні	"Прибутки та збитки"	"Загальні адміністративні затрати"	7 000
	на збут та реалізацію	"Прибутки та збитки"	"Затрати на збут та реалізацію"	1 200
13	Відображено фінансовий результат від основної діяльності	„Виробничий рахунок прибутків"	Контрольний рахунок фінансового обліку	21 800

Відображення господарських операцій ТОВ „Сервіс - продукт" на рахунках бухгалтерського обліку в автономній (переплетеній) системі (рис. 1.3.4, 1.3.5):

Дк	Дебітори	**Кт**
9) 90 000		н.с. 250 000

Дк	Грошові засоби	**Кт**
н.с. 50 000		5) 1 600

Дк	Акціонерний капітал	**Кт**

Дк	Збут ОЗ	**Кт**
		4) 4 000

Дк	Зобов'язання по облігаціях	**Кт**
		н.с. 5 0000

Дк	Основні засоби	**Кт**
н.с. 180		

Дк	Нарахована заробітна плата	**Кт**
		3) 26 000

Дк	Прибуток (збиток)	**Кт**
5б) 100		21 800
об. 100		об. 21 800
		к.с. 21 700

Дк	Кредитори	**Кт**
		1) 18 000

Дк	Контрольний рахунок управлінського обліку	**Кт**
н.с. 70 000		90 000
1) 18 000		
3) 26 000		
4) 4 000		
5) 1 500		
13) 21 800		
об. 71 300		об. 90 000
к.с. 51 300		

Рисунок 1.3.4 - Використання переплетеної системи обліку в фінансовій бухгалтерії

Дк	Продажі	Кт	
10)	90 000	9)	90 000

Дк	Адміністраційні витрати	Кт	
3в)	6 000		7 000
4б)	1 000		
об.	7 000	об.	7 000

Дк	Витрати на збут	Кт	
5в)	500	12)	1 200
5г)	700		
об.	1 200	об.	1 200

Дк	Сировина, матеріали	Кт	
п.с	52 000	2)	45 000
	1) 18000		
об.	18000	об.	45000
к.с.	25 000		

Дк	Собівартість реалізованої продукції	Кт	
8)	60 000	11)	60 000

Дк	Готова продукція	Кт	
п.с.	10 000	8)	60 000
7)	70 000		
об.	70 000	об.	60 000
к.с.	20 000		

Дк	Виробничі накладні витрати	Кт	
3б)	5 000	6)	8 300
4а)	3000		
5а)	300		
об.	8 300	об.	8 300

Дк	Виробництво	Кт	
п.с.	8 000	7)	70 000
2)	45 000		
3)	15 000		
6)	8 300		
об.	68 300	об.	70 000
к.с.	6 300		

Дк	Прибуток (збиток)	Кт	
11)	60 000	10)	90 000
12)	7 000		
12)	12 00		
об.	68 200		90 000

Дк	Контрольний рахунок фінансового обліку	Кт		
	90 000	п.с.	70 000	
		1)	18 000	
		3)	26 000	
		4)	4 000	
		5а)	300	
		5в)	500	
		5г)	700	
			21 800	(отриманий прибуток)
об.	90 000	об.	71 300	
		к.с.	51 300	

Рисунок 1.3.5 - Використання переплетеної системи обліку в управлінській бухгалтерії

Вивчення зарубіжного досвіду організації управлінського обліку надасть змогу в підприємствах України приймати свчоєчасні управлінські рішення.

Запитання для самоконтролю.

1. В чому полягає сутність категорій „інформація” та „данні”? Охарактеризуйте їх взаємозв’язок в процесі прийняття управлінських рішень.
2. Які основні якості економічної інформації?
3. Охарактеризуйте процес прийняття управлінського рішення.
4. Визначте існуючу техніку оптимізації управлінської інформації.
5. Назвіть основні вартісні компоненти інформації. Як визначити вартість точної інформації?
6. Які основні компоненти процесу управління? Охарактеризуйте їх сутність.
7. Визначте рівні управлінської діяльності сучасного підприємства.
8. В чому сутність, переваги та недоліки стратегічного управління?
9. Охарактеризуйте тактичне управління як процес досягнення стратегічних цілей підприємства.
10. Яка класифікація управлінської інформації існує в сучасній теорії управління?
11. Що таке управлінський облік?
12. В чому полягають основні переваги управлінського обліку над традиційним бухгалтерським обліком?
13. Що є предметом та методом управлінського обліку?
14. Які основні функції управлінського обліку?
15. Принципи управлінського обліку.
16. Відмінності між фінансовим та управлінським обліком.
17. Основні етапи становлення та розвитку управлінського обліку.
18. Чим характеризується маржинальний етап розвитку управлінського обліку?
19. Чим характеризується стратегічний етап розвитку управлінського обліку?
20. Основні підходи до побудови Плану рахунків фінансового та управлінського обліку.
21. Особливості інтегрованої моделі побудови Плану рахунків фінансового та управлінського видів обліку.
22. Особливості автономного підходу до побудови Плану рахунків фінансової та управлінської видів облікової інформації.
23. Системи обліку витрат і доходів на бухгалтерських рахунках управлінського та фінансового видів обліку.
24. Як організовано облік доходів та витрат у загальній системі обліку?
25. Як організовано облік доходів та витрат у інтегрованій системі обліку?
26. Як організовано облік доходів та витрат у переплетеній системі обліку?
27. Який підхід до побудови Плану рахунків доходів та витрат покладено в основу національного Плану рахунків?

2. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В МОДЕЛІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

2.1. Економічна інтерпретація витрат в інформаційних потоках

Економічна наука й практика займаються вивченням затрат одночасно з розвитком виробництва. Затрати у грошовому вираженні характеризують за певний період обсяг ресурсів, використаних на виробництво й збут продукції, які трансформуються в собівартість продукції, робіт і послуг.

В економічній літературі й практичній діяльності поряд з терміном «затрати» повсюдно використовуються такі, як «витрати» й «витрати з економічним змістом», (далі – витрати*) причому багато авторів трактують їх як синоніми й не роблять розходжень між цими трьома поняттями. Разом з тим ці поняття мають різний економічний зміст.

Уява про затрати підприємства ґрунтується на трьох важливих положеннях:

1.Затрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи скільки і які ресурси витрачено при виробництві та реалізації продукції за певний період.

2.Обсяг використаних ресурсів може бути представлений у натуральних і грошових одиницях, однак в економічних розрахунках прибігають до грошового вираження затрат.

3.Визначення затрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, завданнями, тобто обсяг використаних ресурсів у грошовому вираженні розраховують за основними функціями виробництва продукції і її реалізації у цілому на підприємстві або у виробничих підрозділах підприємства.

Витрати відображають зменшення платіжних коштів або іншого майна підприємства й відображаються в обліку на момент платежу.

Поняття «витрати» часто приймають ідентичним поняттю «виплати». Однак різниця між цими термінами є. Виплати являють собою фактичну витрату наявних коштів (наприклад, купівля за готівку), а витрати - це як оплата готівкою так і покупка в кредит. Отже, поняття «витрати» ширше поняття «виплати».

Розходження є в часовій співвіднесеності витрат і затрат. Затрати, на відміну від витрат, відображаються в обліку підприємства на момент споживання у виробничому процесі. В підсумку всі витрати за звичайними видами діяльності підприємства за певний період обов'язково повинні трансформуватися у затрати. Витрати, не віднесені до затрат з якихось причин, характеризують помилки обліку затрат на виробництво й збут продукції» у вартісній оцінці за періодами роботи підприємства витрати відрізняються від затрат. Витрати за певний період роботи підприємства можуть перевищувати затрати, бути рівними затратам або бути менше затрат.

Приклади:

1. Витрати підприємства в періоді роботи 1, що не є його затратами за цей період:

а) оплата сировини й матеріалів, придбаних у запас;

б) виплата заробітної плати персоналу за минулий або наступний періоди роботи;

в) витрати майбутніх періодів (таблиця 2.1.1).

Таблиця 2.1.1

Взаємозв'язок витрат і затрат

Період часу	1	2	3
Ситуація А Витрати на придбання матеріалу N є, а споживання його на виробництво продукції немає. Матеріал зберігатися на складі. В >З Ситуація Б Затрати на виробництво з використанням матеріалу N є, а витрат на його придбання немає. Матеріал береться зі складу В < З Ситуація В Витрати на придбання матеріалу N є й весь матеріал за звітний період використаний на виробництво продукції В= З			

Витрати

Затрати

Витрати проводяться в даному звітному періоді, але у затрати включаються в наступні звітні періоди для рівномірного включення в собівартість продукції, робіт і послуг (наприклад витрати на річну підписку періодичної преси, внесок орендної плати за наступні періоди, витрати на освоєння виробництва нової продукції, витрати на підготовчі роботи в сезонних галузях промисловості й інші витрати).

2. Затрати підприємства за період роботи 2, що не є його витратами в цьому періоді:

а) переробка раніше купленої сировини та матеріалів;

б) нарахована заробітна плата персоналу за роботу в минулому або майбутньому періодах;

в) сума резерву майбутніх витрат і платежів з метою рівномірного включення в собівартість продукції, робіт і послуг майбутніх витрат (на оплату відпусток, виплату винагороди за вислугу років, виплату винагород персоналу по підсумках роботи за рік, ремонт основних коштів і предметів прокату й ін.).

3. Затрати підприємства за період роботи 3, що є його витратами в цьому періоді:

а) оплата сировини та матеріалів, які придбані й перероблені у звітному періоді;

б) нарахована та виплачена заробітна плата персоналу, праця якого використана у звітному періоді;

в) оплата за технічне обслуговування та ремонт устаткування й машин, виконаних у звітному періоді;

г) оплата пакувальних матеріалів, комісійної винагороди торговельному представникові у звітному періоді, за продаж продукції в цьому періоді.

Витрати* - це реальні або можливі затрати фінансових ресурсів підприємства. Не випадково на практиці не прийняті вираження «матеріальні витрати*», « витрати* праці» - ні матеріальні ресурси, ні праця, не ставляться до фінансів. Витрати в буквальному значенні цього слова являють собою сукупність переміщень фінансових коштів і ставляться або до активів, якщо здатні принести дохід у майбутньому, або до пасивів, якщо цього не відбудеться та зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період. Витрати* втрачених можливостей виступають як втрати доходу при виборі одного зі способів здійснення господарської діяльності.

Витрати* впливають на кінцевий фінансовий результат роботи підприємства - прибуток.

Затрати й витрати* можуть збігатися, а можуть відрізнятися, причому ці розходження носять переважно предметний характер і обумовлені трьома основними причинами:

1. Економічною природою оцінки, а саме затрати мають розрахункову (калькуляційну) природу оцінки, знаходять висвітлення у внутрішньому обліку та залежать від застосовуваної системи обліку затрат (повних або часткових) і не обов'язково пов'язані з потоками платежів на підприємстві. Витрати* ж мають платіжну сутність і відображаються в зовнішньому (фінансовому) обліку підприємства.

2.Відсутністю у затрат ознак витрат*: ряд затрат у виробничому обліку не мають аналогів серед витрат* (наприклад: розрахункові ризики; розрахункова заробітна плата підприємця в індивідуальних приватних підприємствах; розрахункова орендна плата за користування приміщеннями, що перебувають у приватній власності в підприємця; розрахункові відсотки на власний капітал; розрахункові амортизаційні відрахування й ін.).

3. Відсутністю у витрат* прямого зв'язку з технологічним процесом виготовлення продукції. Витрати *у* звітному періоді, хоча й виникають у рамках виробничого процесу, не завжди пов'язані з виготовленням продукції. Наприклад, ремонт об'єкта, що не належить до необхідного для виробничої діяльності майна підприємства, пожертвування. Витрати*, що не відносяться до даного періоду, тому що не є витратами цього періоду (наприклад доплата майнового та земельного податків). Витрати*, пов'язані з надзвичайними ситуаціями, що не належать до витрат на виробництво продукції у звітному періоді (наприклад, відновлення збитку нанесеного стихійним лихом).

Деякі цільові витрати* мають однакову оцінку з величиною затрат за

певний період при розрахунку прибутків і збитків у зовнішньому (фінансовому) звіті підприємства (наприклад, матеріальні затрати, оплата праці персоналу, амортизаційні відрахування та інші затрати).

Витрати та витрати* можуть відрізнятися від затрат за джерелами їхньої виплати, а саме в межах сум, нормованих державою, включаються в затрати на виробництво продукції, робіт і послуг (наприклад, відрядні, представницькі, на рекламу й ін.). Якщо витрати і витрати* перевищують нормативну величину, встановлену державою, то та величина, яка перевищує нормативну, відшкодовується за рахунок прибутку підприємства або за рахунок працівника, що допустив це перевищення (наприклад, різниця у вартості авіаквитка бізнес класу й економ класу, якщо працівникові дається право летіти по квитку економ класу);

Предметом управління затратами є затрати підприємства у всьому їхньому різноманітті.

Першою особливістю затрат як предмета керування виступає їхній динамізм. Вони перебувають у постійному русі, зміні. Так, у ринкових умовах господарювання постійно змінюються ціни на матеріали, тарифи на енергоносії й послуги (зв'язок, транспорт і т. і). Обновляється продукція, переглядаються норми матеріальних і трудових витрат, що відображається на собівартості продукції та рівні витрат. Тому розгляд затрат у статистиці досить умовно й не відображає їхнього рівня в реальному житті.

Друга особливість затрат як предмета управління є в їхньому різноманітті, що вимагає застосування великого спектра прийомів і методів у керуванні ними. Різноманіття затрат виявляється при їхній класифікації, що дозволяє, по-перше, виявити ступінь впливу окремих затрат на економічні результати діяльності підприємства, по-друге, оцінити можливість впливу на рівень тих або інших видів затрат й, нарешті, відносити на виріб тільки ті затрати, які необхідні для його виготовлення та реалізації. Не менш важливе і складне завдання - правильне віднесення витрат на виробничі підрозділи й окремі види діяльності підприємства.

Третя особливість затрат складається в труднощі їхнього виміру, обліку й оцінки. Абсолютно точних методів виміру та обліку затрат немає.

Четверта особливість - це складність і суперечливість впливу затрат на економічний результат. Наприклад, підвищити прибуток підприємства можна за рахунок зниження поточних затрат на виробництво, що, однак, забезпечується підвищенням капітальних затрат на НДОКР, техніку й технологію. Високий прибуток від виробництва продукції нерідко значно скорочується через високі затрати на її утилізацію і т і.

2.2. Класифікація та поведінка витрат в системі управління

Витрати підприємства є головним об'єктом управлінського обліку, тому науково-обгрунтована класифікація витрат забезпечить не тільки ефективне управління ними, а й забезпечить вивчення їх складу та характеру, що надасть змогу використовувати напрями їх угрупування в практиці економічної роботи.

Витрати підприємства згідно з П(с)БО №16 „Витрати" класифікуються наступним чином (рисунок 2.2.1).

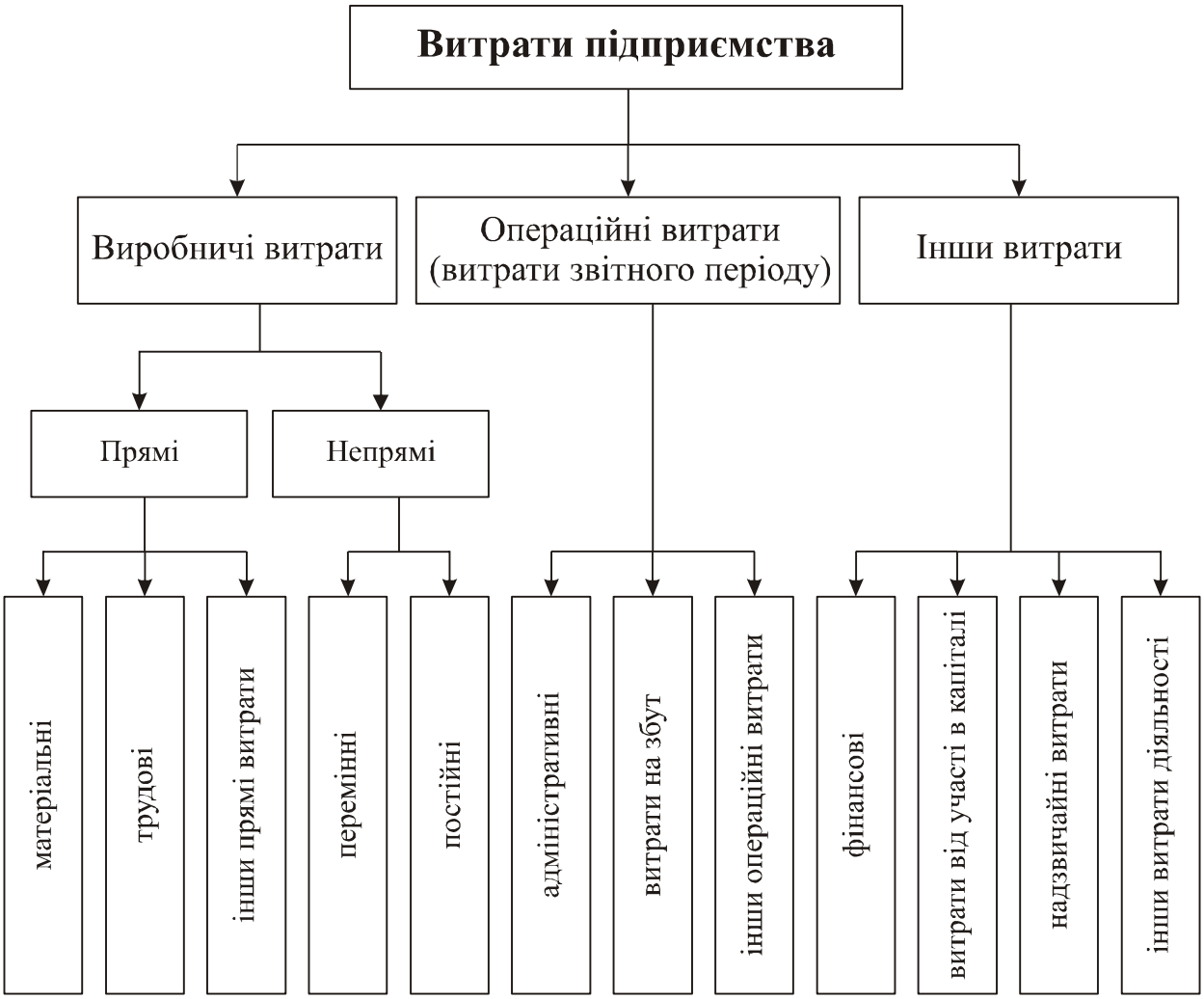


Рисунок 2.2.1 - Класифікація витрат в інформаційній системі підприємства

Така класифікація відповідає сучасній нормативно-законодавчій обліковій базі, але основним недоліком цієї систематизації є неспроможність надавати інформацію для прогнозування короткострокових управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центрами відповідальності. Тому у вітчизняну класифікацію витрат слід із зарубіжної практики управлінського обліку запровадити угрупування, що відповідають її управлінському аспекту (рис.2.2.2).

Рисунок 2.2.2 – Класифікація витрат для цілей управління

До складу першого напрямку обліку витрат, під яким розуміють область діяльності або процес що потребує уособленого та цілеспрямованого обліку витрат, за назвою « Для оцінки запасів (визначення собівартості) і формування фінансових результатів», входять наступні аналітичні угрупування:

1.1. *Витрати вхідні* – це засоби або ресурси котрі придбані, є в наявності і як очікується повинні принести прибуток підприємству в майбутньому. Вхідні витрати реєструються як поточні витрати в першій формі фінансової бухгалтерської звітності – «Бухгалтерському Балансі». Концепція вхідних та минулих витрат для визначення фінансового результату наведена на рисунку 2.2.3.

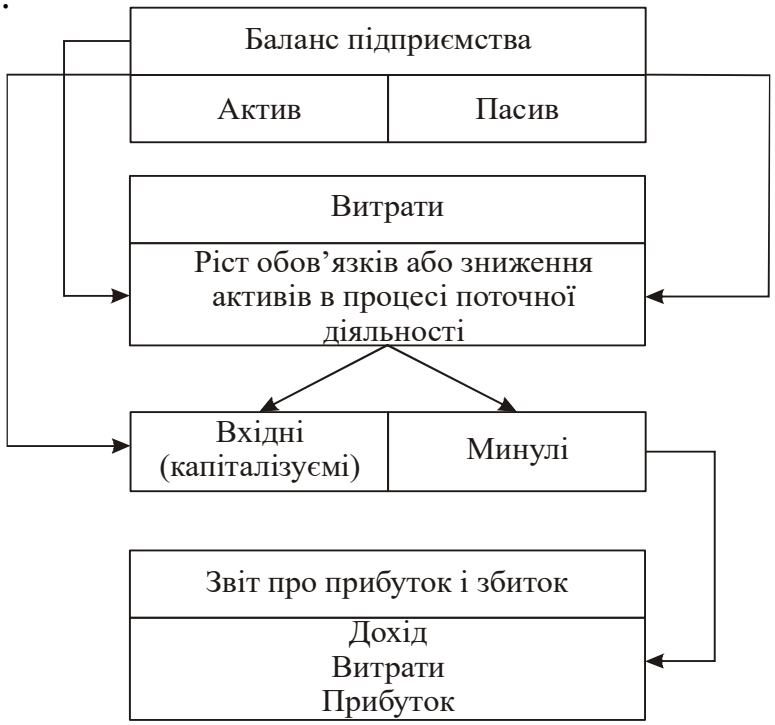


Рисунок 2.2.3 Концепція вхідних та минулих витрат для визначення фінансового результату

Витрати минулі – це засоби або ресурси, котрі були використано для отримання прибутку і внаслідок цього загубили можливість приносити його в майбутньому. Минулі витрати знаходять своє відображення в другій формі фінансової бухгалтерської звітності – «Звіту про фінансові результати» або в зарубіжній практиці «Звіт про прибутки збитки».

1.2. *Витрати на продукцію* пов'язані з її виробництвом або з придбанням товарів для реалізації.

У виробничій сфері до витрат на продукцію відносять всі виробничі витрати: *матеріальні* – сировину, матеріали, паливо, електроенергію для технологічних цілей; *трудові* – заробітну плату виробничих робітників та усі обов'язкові відрахування з неї на пенсійне забезпечення і соціальні заходи; *загальновиробничі*, що пов'язані з організацією, обслуговуванням й управлінням виробничим процесом.

В підприємствах торгівлі та сфери послуг до витрат на продукцію відносяться витрати на придбання товарів для реалізації.

Витрати періоду не включаються в оцінку запасів (у собівартість) і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

У виробничій сфері до витрат періоду відносять: адміністративні витрати, що пов'язані з організацією, обслуговуванням та управлінням підприємства в цілому; витрати на збут; витрати щодо маркетингових досліджень, наукових розробок та інших функцій бізнесу.

В підприємствах торгівлі та сфери послуг до витрат періоду відносять витрати діяльності підприємства.

У виробничій сфері витрати на продукцію називаються виробничими, а витрати періоду – невиробничими (операційними) витратами. У підприємствах торгівлі та сфери послуг витрати періоду, окрім невиробничих витрат носять назву комерційних. Концепція витрат на продукцію і періода для визначення фінансових результатів наведена на рисунку 2.2.4.

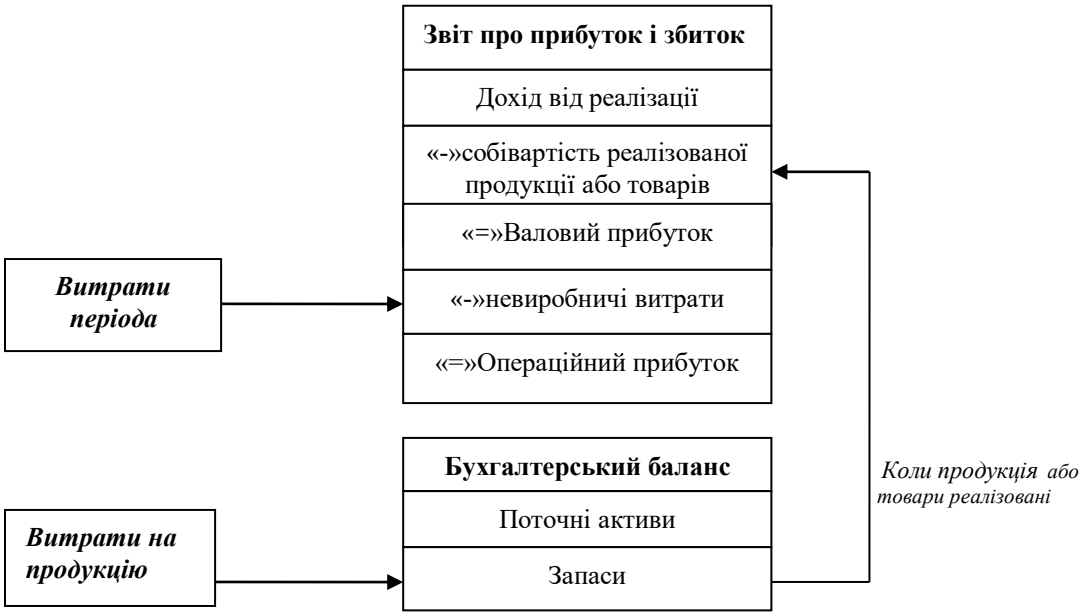


Рисунок 2.2.4 – Концепція витрат на продукцію і періода для визначення фінансових результатів

Для визначення фінансових результатів згідно П(С)БУ № 16 «Витрати», що розроблений на підставі міжнародних стандартів, необхідно мати інформацію про собівартість як виготовленої так і реалізованої продукції (робіт, послуг) (рисунки 2.2.5, 2.2.6; 2.2.7; 2.2.8).

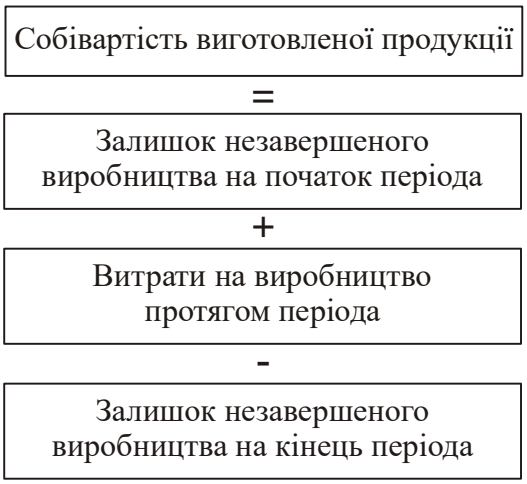


Рисунок 2.2.5 - Алгоритм розрахунку собівартості виробленої продукції (робіт, послуг)у зарубіжній практиці управлінського обліку

Виробнича собівартість = Сукупність прямих матеріальних витрат + прямих трудових витрат + інші прямі витрати + непрямі загальновиробничі, а саме змінна їх частина і розподілена постійна.

Рис.2.2.6 - Алгоритм розрахунку собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) згідно П(С)БО №16

Найбільш деталізовану структурну побудову формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно П(С)БО №16 наведено у додатку Б.

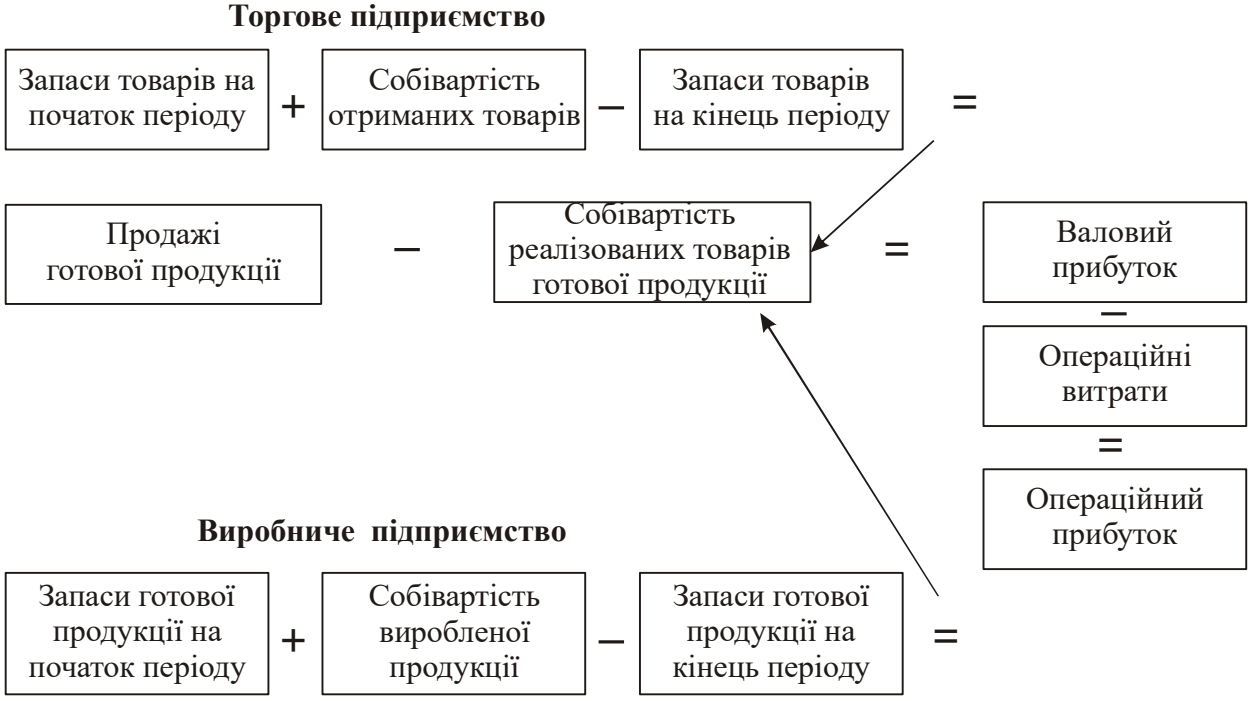


Рисунок 2.2.7 – Алгоритм визначення собівартості реалізованих товарів (продукції) у

зарубіжній практиці управлінського обліку

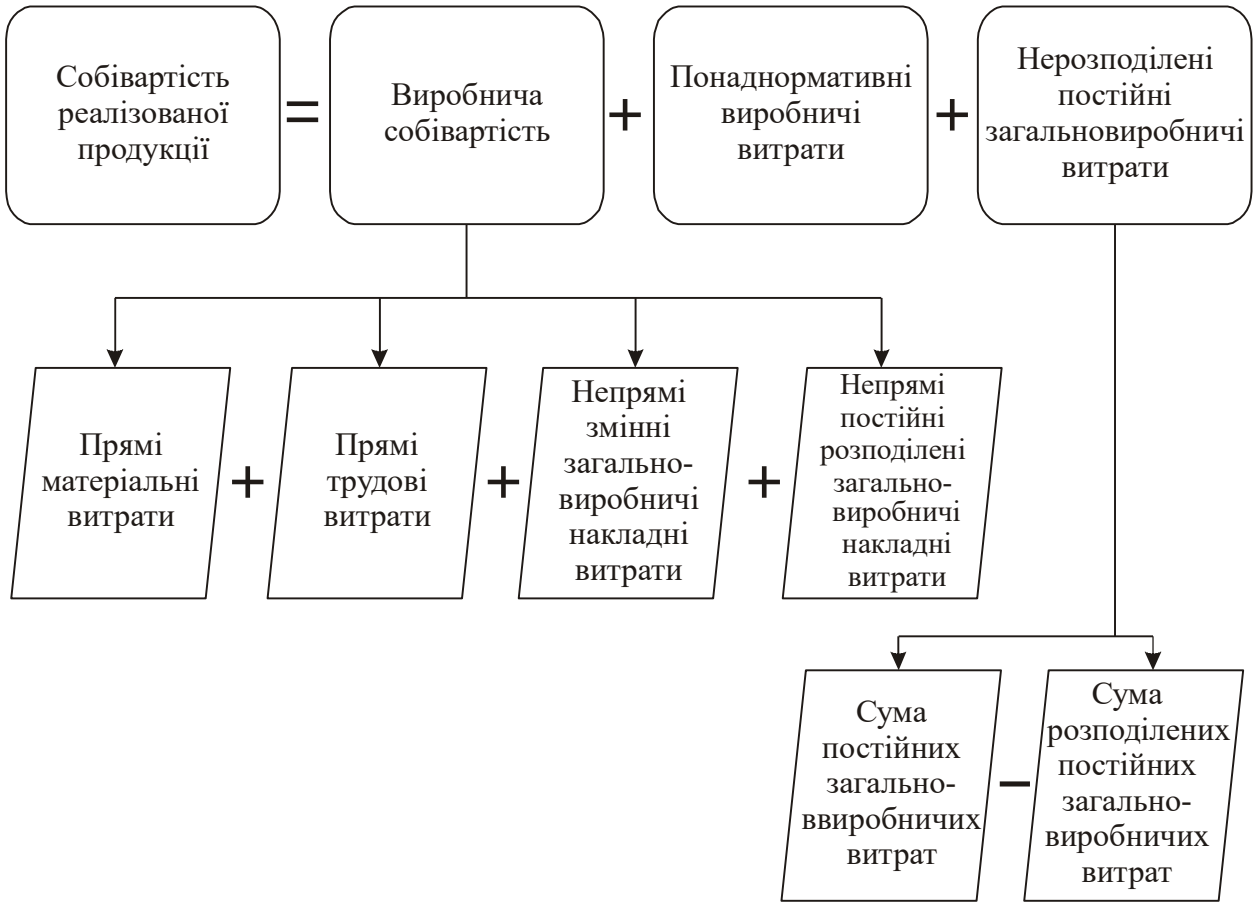


Рисунок 2.2.8 – Алгоритм розрахунку реалізованої собівартості згідно П(С)БО №16

Джерела виникнення понаднормативних витрат у системі сучасного менеджменту наведені на рисунку 2.2.9.

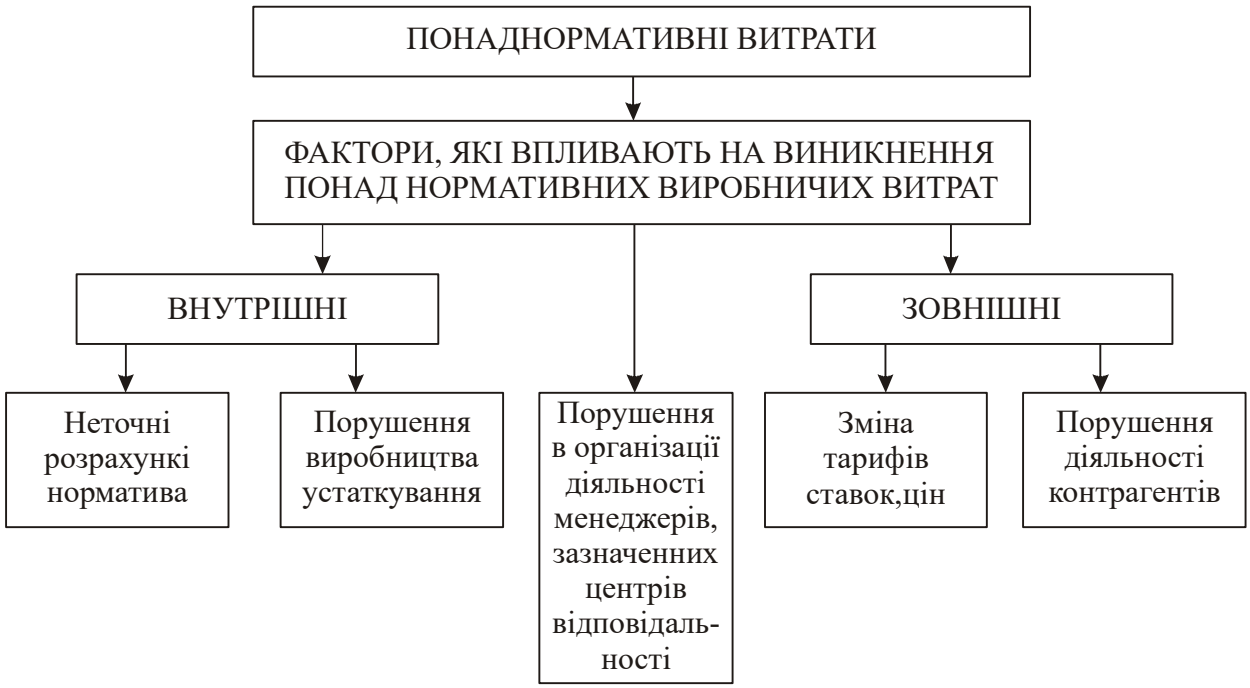


Рисунок 2.2.9 – Джерела виникнення понаднормативних витрат у системі управління вітчизняних підприємств

1.3 Важливою ознакою витрат у виробничій та невиробничій сферах діяльності є їх характер зв'язку з певним об'єктом витрат (види продукції, що виготовлена, структурні підрозділи підприємства, технологічні процеси). В залежності від характеру цього зв'язку розрізняють *прямі та непрямі витрати*.

а) прямі витрати можуть бути розподілені за об'єктами витрат (включатися до собівартості) економічно вигідним шляхом. До прямих витрат відносять *матеріальні* та *трудові* витрати.

б) непрямі витрати, тобто загальновиробничі не можна розподілити за об'єктами витрат економічно вигідним шляхом. Це означає, що вони включаються в собівартість пропорційно вибраній базі розподілу.

Вираз "економічно вигідним шляхом" означає, що при вирішенні питання про віднесення витрат до прямих чи непрямих варто керуватися принципом співвідношення витрат та вигод. Необхідно відмітити, що для різних об'єктів витрат одні й ті ж самі витрати можуть бути одночасно прямими та непрямими (рисунок 2.2.10).

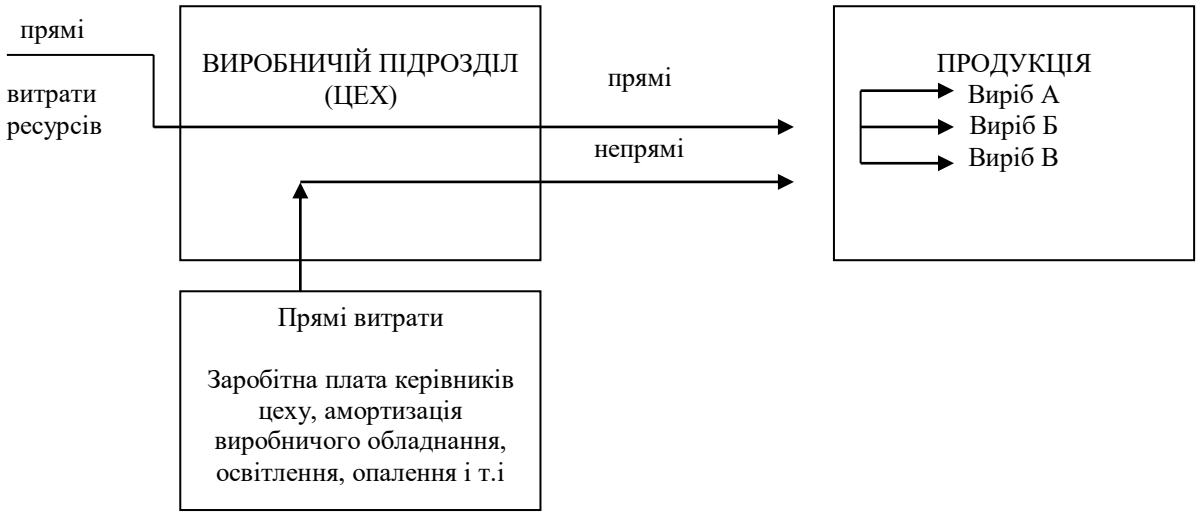


Рисунок 2.2.10 – Прямі та непрямі витрати щодо різних об'єктів

1.4. У виробничій сфері усі витрати поділяються на основні та накладні.

- *Основні витрати* являють собою сукупність усіх прямих витрат, що пов'язані з виробництвом.
- *Накладні витрати* являють собою сукупність усіх непрямих витрат, що пов'язані з виробництвом.

Прямі витрати на оплату праці у своїй сукупності з накладними витратами складають конверсійні витрати, тобто витрати на обробку сировини для перетворення його в готовий продукт. Взаємозв'язок різних аналітичних угрупувань витрат, що входять до першого напрямку їх обліку представлено на рисунку 2.2.11.

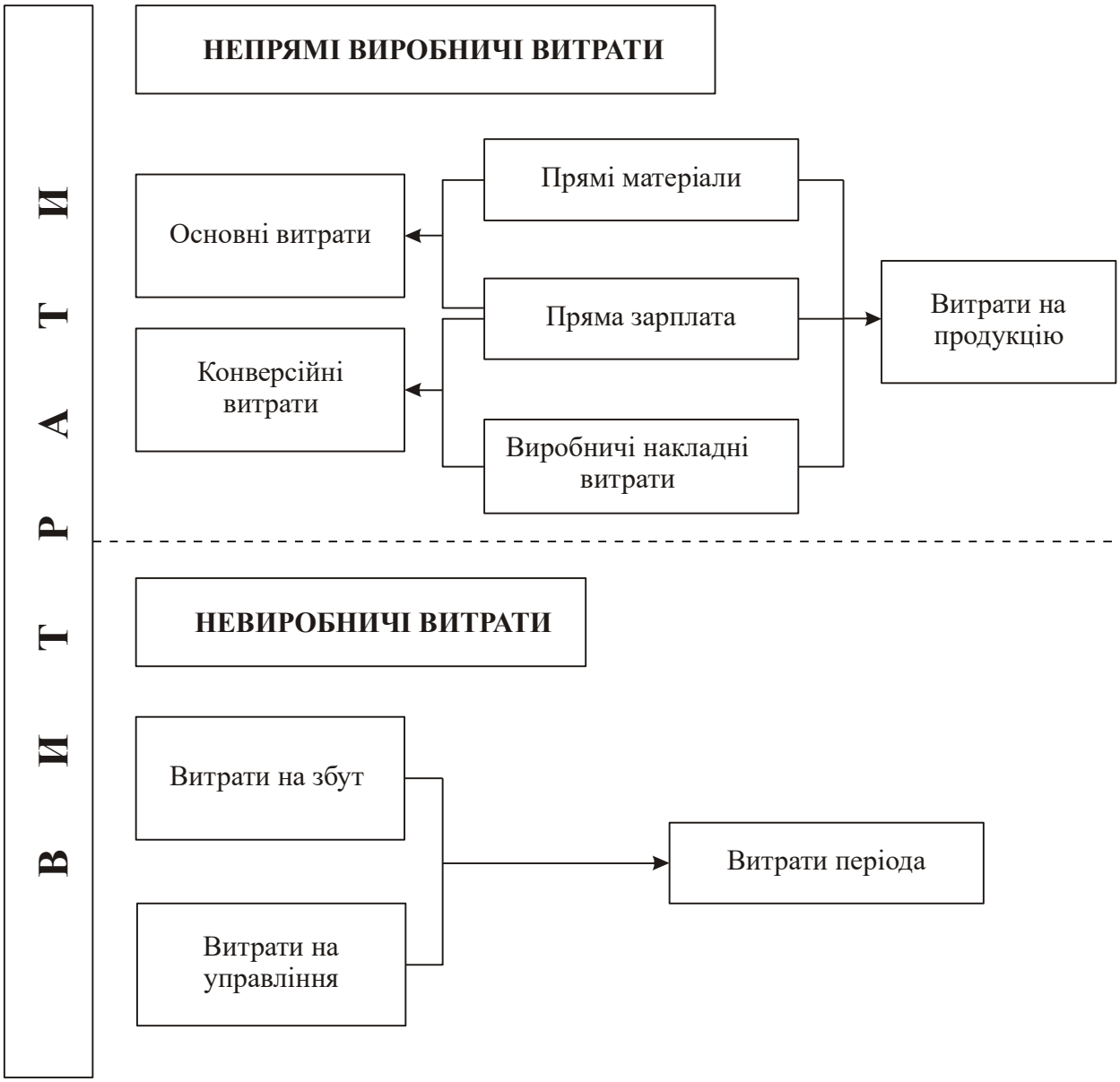


Рисунок 2.2.11 – Взаємозв'язок різних аналітичних угрупувань витрат, що входять до першого напрямку їх обліку.

Другий напрямок обліку витрат « Для планування і прийняття управлінських

рішень» включає наступні аналітичні угрупування:

2.1.Р*елевантні витрати* можуть змінюватися внаслідок прийняття управлінського рішення.

Нерелевантні витрати не можуть змінюватися внаслідок прийняття управлінського рішення.

2.2. Терміни "змінні" та "постійні" використовуються тоді, коли необхідно охарактеризувати поведінку витрат у відповідь на зміни обсягу виробничої діяльності.

Сукупні змінні витрати знаходяться у прямо пропорційній залежності з коливанням обсягу діяльності. На графічному рисунку це виглядає наступним чином (рис. 2.2.12):

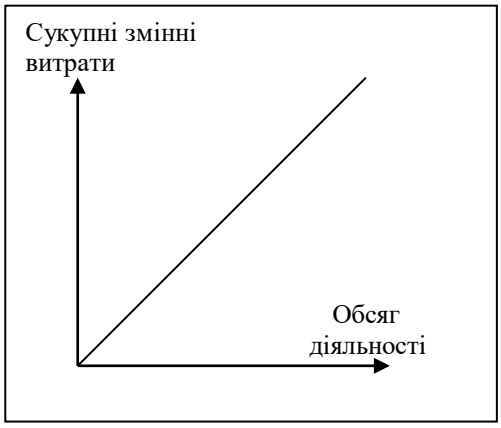


Рисунок 2.2.12 – Поведінка сукупних змінних витрат щодо коливань обсягу діяльності

Змінні витрати на одиницю продукції (робіт, послуг) залишаються незмінними для різних масштабів діяльності (рис. 2.2.13).

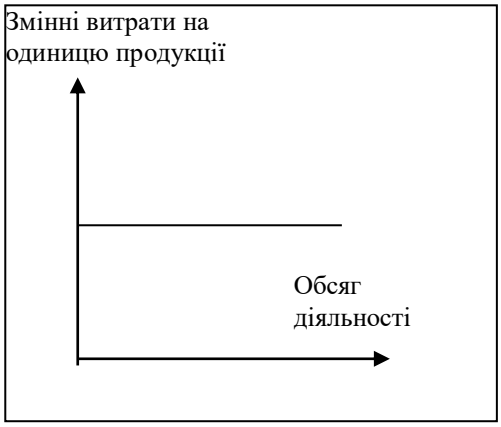


Рисунок 2.2.13 – Поведінка змінних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) щодо коливань обсягу діяльності

До змінних витрат відносяться всі прямі витрати, як матеріальні, так і трудові, а також змінна частина непрямих загально-виробничих витрат. *Сукупні постійні витрати* не залежать від коливань обсягів діяльності (рис. 2.2.14).

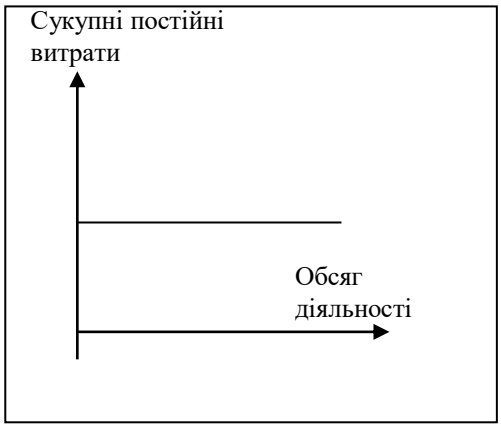


Рисунок 2.2.14 **.** Поведінка сукупних постійних витрат щодо коливань обсягу діяльності

Постійні витрати на одиницю продукції знаходяться у оберненопропорційній залежності від обсягу діяльності (рис. 2.2.15).

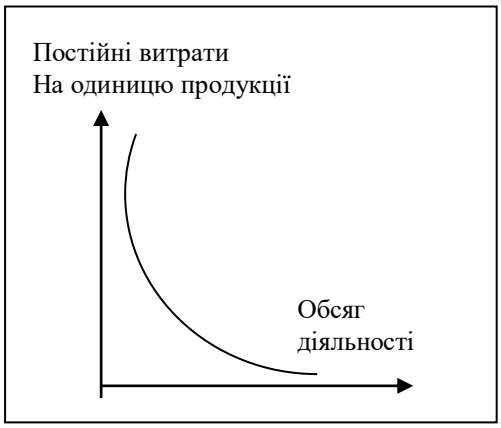


Рисунок 2.2.15 – Поведінка постійних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) щодо коливань обсягу діяльності

До постійних витрат відносять постійну частину непрямих загальновиробничих витрат та всі невиробничі витрати.

2.3. *Маржинальні витрати* пов'язані з виробництвом чи реалізацією однієї додаткової одиниці продукції (робіт, послуг)

Наприклад, загальні витрати на виробництво одного столу складають 2000 умовних одиниць (у.о), а на виробництво двох столів – 3900 у.о. Тоді маржинальні витрати на виробництво другого столу складають 1900 у.о. (3900-2000=1900)

Диференційовані (середні) витрати складуть 1950 у.о. (3900/2=1950)

2.4. *Реальні витрати* – виплата грошей або використання інших активів, як правило, відображених у бухгалтерських облікових реєстрах одразу ж в момент здійснення господарської операції.

Можливі витрати – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дій вимагає відмовитися від альтернативного рішення.

Наприклад, підприємство розглядає альтернативу використання вільних грошових коштів:

1 варіант - покласти гроші в банк на депозитний рахунок;

2 варіант - придбати комп'ютер та здати його в оренду.

У цьому прикладі релевантні витрати, що являють собою сукупність реальних та можливих витрат для наведених варіантів наступні (таблиця 2.2.2):

Таблиця 2.2.2. Релевантні витрати в системі прийняття рішень

1 варіант	**2 варіант**
Реальні витрати	
Плата за відкриття депозитного рахунку	Вартість комп'ютера
+	
Можливі витрати	
Втрати доходу від оренди	Втрати доходу від відсотків
=	

Релевантні витрати

Третій напрямок обліку витрат “Для контролю та регулювання” включає одне аналітичне угрупування, а саме, витрати контрольовані і неконтрольовані.

Контрольовані витрати – менеджер може безпосередньо контролювати або здійснювати на них суттєвий вплив. Прикладами традиційно контрольованих витрат є прямі матеріальні та трудові витрати.

Неконтрольовані витрати не підлягають впливу менеджера. Прикладами традиційно неконтрольованих витрат є амортизація виробничого обладнання.

2.3 Управління витратами на підприємстві

Необхідно зазначити, що управління витратами на підприємстві повинно вирішувати наступні основні завдання:

- виявлення ролі управління витратами як фактору підвищення економічних результатів діяльності;
- визначення витрат за основними функціями керування;
- розрахунок витрат за операційними географічними сегментами, виробничими підрозділами підприємства;
- вирахування необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- підготовка інформаційної бази, що дозволяє оцінювати витрати при виборі й прийнятті господарських рішень;
- виявлення технічних способів і коштів виміру та контролю витрат;
- пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу та у всіх виробничих підрозділах підприємства;
- вибір способів нормування витрат;
- вибір системи керування витратами, що відповідає умовам роботи підприємства.

Тільки такий - комплексний підхід приносить плоди, сприяючи різкому росту економічної ефективності роботи підприємства.

У собівартості, як в узагальнюючому економічному показнику, знаходять своє відбиття всі сторони діяльності підприємства: ступінь технологічного оснащення виробництва й освоєння технологічних процесів; рівень організації виробництва й праці, ступінь використання виробничих потужностей; економічність використання матеріальних і трудових ресурсів та інші умови й фактори, що характеризують виробничо-господарську діяльність. У цьому зв’язку, рівень собівартості продукції залежить від обсягу виготовленої продукції, ступеня механізації виробництва й використання устаткування, росту продуктивності праці, раціонального. використання матеріалів, ощадливої витрати коштів, успішної боротьби із втратами та непродуктивними витратами, а також зниження витрат з обслуговування й керування виробництвом. .

Зниження собівартості продукції означає економію уречевленої та живої праці і є найважливішим чинником підвищення ефективності виробництва,

росту нагромаджень таким чином, зниженню собівартості промислової продукції сприяє безперервний ріст продуктивності праці й економії робочого часу. Це знаходить конкретне вираження в раціональному використанні основних і оборотних коштів, скороченні відходів сировини та матеріалів зниження браку продукції, економії у витратах на утримання апарату керування і т.і.

Методом опитування керівників, визначено області (міри) резервів зниження витрат.

Заходи щодо зниження витрат на матеріали:

- переглянути застарілі норми витрат матеріалів;
- провести облік і оцінку всіх матеріалів з погляду ліквідності;
- знизити ділові відходи матеріалів за рахунок належного використання устаткування й повторного використання матеріалів;
- погодити вхідні ціни на матеріали й вихідні ціни на готову продукцію;
- внести відповідні зміни в конструкцію машин, перепроектувати виріб;
- посилити контроль за відпусткою матеріалів зі складів;
- посилити контроль за витратою матеріалів;
- вивчити можливість використання більш дешевих матеріалів без втрат необхідної якості продукції;
- впровадити нові технології;
- провести переговори з наявними постачальниками про більш вигідні для нас умови;
- закуповувати матеріали в більших кількостях з метою одержання знижки за обсяг;
- використати дотепер незастосовувані, додатково напрацьовані знижки, з огляду на досвід інших підприємств;
- організувати пошук постачальників з більш низькими цінами;
- знайти можливість покупки матеріалів дешевше поза сезоном;
- використати можливість закуповувати матеріали у стороннього замовника, а не виробляти їх.

Заходи щодо зниження витрат на паливно-енергетичні ресурси (ТЭР):

- враховувати витрати, у тому числі за підрозділами;
- впроваджувати енергозберігаючі технології;
- знижувати тарифи;
- вивести найбільш енергоємні виробництва за межі підприємства, у тому числі з наділенням їх статусом юридичної особи;
- переглянути норми витрат на енергоносії;
- стимулювати економію ТЕР;
- використовувати нові джерела енергії, у тому числі індивідуальні газотурбінні установки на базі авіадвигунів, що відпрацювали свій ресурс;
- утилізувати тепло;
- підвищувати кваліфікацію кадрів, що несуть відповідальність за ТЕР;

- використовувати нові системи опалення;
- централізувати адміністративні офіси (склади) і закрити використовувані приміщення;

- сполучити виробничі цехи й закрити що простоюють;
- удосконалювати планування підприємства для мінімізації використання енергії;
- виставляти рахунки за електроенергію й опалення кожному цеху окремо та знижувати споживання електроенергії;
- зменшити споживання електроенергії за рахунок більш точного налагодження обладнання;
- організувати роботу таким чином, щоб мінімізувати плату за електроенергію й опалення - працювати на повну потужність у денний час, закриватися на ніч.

Заходи щодо зниження витрат на оплату праці виробничих робітників:

- підвищувати продуктивність праці;
- впроваджувати нові технологічні процеси;
- механізувати й автоматизувати виробництво;
- змінити систему виплат за нову техніку;
- застосовувати відповідні матеріали й не допускати відхилень від технології;
- впровадити систему керування витратами;
- скорочувати штат, якщо є зайвий персонал у кожному із цехів;
- переглянути форми оплати праці;
- оптимізувати використання робочого часу за рахунок навчання працівників суміжним спеціальностям;
- переводити працівників з одного цеху в інший (якщо дозволяє їхня кваліфікація) для максимального використання робочого часу;
- направляти працівників у змушені відпустки на період уповільнення виробництва;
- децентралізувати підприємство.

Заходи щодо зниження накладних витрат:

- використати всі законні шляхи податкової оптимізації;
- формувати облікову політику;
- працювати з бюджетними грішми;
- переглядати нормативи;
- працювати із кредитними ресурсами;
- знижувати виробничі накладні витрати за рахунок більш ефективного використання ресурсів;
- відмовитися від оренди будинку;
- знижувати витрати на збут за рахунок використання іншої системи збуту;
- скорочувати чисельність адміністративного невиробничого персоналу;
- закрити неефективні допоміжні цехи й передати виконання послуг

стороннім постачальникам-субпідрядникам;

- централізувати складське господарство й вантажно-розвантажувальні роботи, більш ефективно організувати їх з метою мінімізації організаційно-транспортних витрат;
- організувати одержання доходів невиробничими підрозділами за рахунок надання комерційних послуг іншим підприємством (наприклад, надавати вантажівки, ремонтувати автомобілі, забезпечувати складське зберігання, ремонтувати устаткування, будувати й ремонтувати побудови).

Заходи щодо зниження витрат на соціальні проекти:

- передати об'єкти соціальної сфери, які не можуть приносити доход,
- владі;
- збалансувати оплату праці;
- ширше використати профілакторій замість надання путівок у пансіонати;
- закрити об'єкти соціальної сфери що не використовуються;
- продати або здати в оренду приватним особам спортивні об'єкти;
- перетворити їдальні в прибуткові підрозділи підприємства;
- продати або передати в оренду приватним особам служби загального
- харчування;
- перетворити підсобне господарство в економічно самостійний центр;
- продати або здати підсобне господарство в оренду приватним особам.

Заходи щодо збору відсутньої інформації для керівників:

- увести на підприємстві класифікацію витрат на змінні й постійні;
- обчислювати змінні витрати на одиницю кожного виду продукції та сукупних постійних витрат;
- розраховувати маржинальний прибуток за кожним видом продукції;
- визначати сукупний маржинальний прибуток за кожним видом продукції;
- порівнювати сукупний маржинальний прибуток різних асортиментів із сукупними постійними витратами;
- аналізувати можливості збільшення маржинального прибутку по кожному виду продукції та зниження постійних витрат;
- виконувати порівняльний аналіз рентабельності продукції.

Цілі програми керування собівартістю та зниженням витрат

Для розробки комплексу заходів, що забезпечують зниження витрат, використовується методичний підхід, що компенсує негативний вплив носіїв витрат, які включають наступні кроки:

- визначається ступінь їх контролю з боку підприємства; прогнозується модель зміни собівартості в залежності від динаміки обсягів виробництва, асортиментної й цінової політики і т.і;
- формується база даних про динаміку витрат з урахуванням підконтрольних витрат;

- визначається відповідність динаміки даним прогнозованої моделі;
- при наявності відповідності розробляється комплекс мір, що забезпечують зниження витрат.

Очевидно, що даний комплекс істотно залежить від галузевої специфіки й включає міри, що забезпечують зниження витрат:

- передбачити у фінансовому плані витрати на заходи щодо скорочення витрат у розмірі 10% і більше від отриманого економічного ефекту;
- організувати силами комерційної служби маркетингові дослідження ринку ресурсів;
- організувати конкурс постачальників;
- впровадити систему стимулювання економії по закупівлям і витратам ресурсів на виробництво у розмірі до 5% від отриманого ефекту;
- організувати інформування колективів про програми щодо зниження витрат, їхньому виконанню й стимулюванню за економією;
- організувати в підрозділах конкурс щодо зниження матеріальних і енергетичних витрат на підставі виявлення вузьких місць.

Впровадження в життя запропонованих мір дозволить знизити ризик здійснення заходів до мінімуму. У додатку В наведений календарний план робіт зі зниження собівартості.

Виконання програми керування собівартістю та зниженням витрат повинне дозволити досягти наступних цілей:

- стабільного функціонування підприємства;
- створення економічних, фінансових й організаційних умов, що забезпечують беззбиткову роботу підрозділів;
- задоволення попиту споживачів на якісну та дешеву продукцію;
- підвищення рівня життя працівників і їхніх родин.

Для цього потрібно вирішити завдання програми:

- знизити витрати на закупівлю ресурсів, виробництво та реалізацію продукції;
- підсилити зацікавленість працівників у зниженні витрат і підвищенні випуску якісної продукції;
- забезпечити за рахунок отриманого прибутку фінансування створення нових видів продукції і як наслідок - підвищення попиту та збільшення цін на продукцію підприємства.

Після фіксації реального співвідношення планових і фактичних витрат визначаються нові носії витрат за статтями витрат або причини, що роблять безпосередній вплив на рівень витрат. Для сировини це масштаби закупівель, рівень закупівельних цін, рівень відходів і транспортно-заготівельних витрат; для енергоресурсів – площа будинків, що обігрівають, ефективність системи обігріву, втрати тепла; для заробітної плати - ефективність роботи й місце знаходження підприємства; для ремонту - спрацювання устаткування й кількість верстатів що ремонтується; для фінансування - відсотки, рівень інфляції й т.і.

Таким чином, керівникам підрозділів разом з функціональними

службами необхідно уточнити планові завдання щодо зниження витрат; розробити кошторис за впровадженням заходів і вийти до керівництва підприємства із пропозиціями по фінансуванню цих заходів.

Запитання для самоконтролю

1. В чому полягає сутність категорій „затрати” та „витрати”?
2. Що є предметом управління затратами?
3. У чому полягає взаємозв'язок доходів і витрат підприємства?
4. Які основні методологічні засади класифікації витрат відповідно до вимог П(С)БО?
5. Які основні ознаки вітчизняної класифікації витрат?
6. Як класифікують витрати з метою розрахунку собівартості продукції та визначення розміру фінансового результату?
7. Як класифікуються витрати для прийняття управлінських рішень?
8. Як розраховується коефіцієнт реагування витрат?
9. Визначення пропорційних, дегресивних та регресивних витрат.
10. Які витрати вважаються накладними? Який їхній склад?
11. Що таке контрольовані та неконтрольовані витрати?
12. Які витрати вважаються вичерпними та невичерпними?
13. У чому полягає відмінність між дійсними та уявними витратами?
14. У чому полягає відмінність середніх і маржинальних (граничних) витрат?
15. У чому полягає відмінність змінних і постійних витрат?
16. Чим відрізняються релевантні витрати від неревелантних?
17. За якою ознакою витрати поділяються на прямі та непрямі?
18. За якою ознакою поділяються витрати на дійсні та можливі?
19. Чим відрізняються витрати на продукцію від витрат періоду?
20. У чому полягає практичне значення поділу витрат на змінні та постійні?
21. Що треба розуміти під функцією витрат?
22. Які основні методи побудови функції витрат?
23. У чому полягає сутність методу аналізу бухгалтерських рахунків?
24. У чому полягає сутність методу вищої—нижчої точки?
25. Які основні завдання вирішує управління затратами на підприємстві?
26. Поняття собівартості продукції та шляхи її зниження.
27. Охарактеризуйте заходи щодо зниження затрат на матеріали.
28. Охарактеризуйте заходи щодо зниження затрат на паливно-енергетичні ресурси.
29. Охарактеризуйте заходи щодо зниження затрат на оплату праці виробничих робітників.
30. Охарактеризуйте заходи щодо зниження накладних витрат.
31. Охарактеризуйте заходи щодо зниження витрат на соціальні проекти.
32. Охарактеризуйте заходи щодо збору необхідної інформації для керівників.

3. ТРАДИЦІЙНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЗА ПОВНИМИ ТА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

3.1.Основи калькулювання

Собівартість продукції - один з головних економічних показників діяльності промислових підприємств, що у грошовій формі виражає всі витрати підприємства пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

У собівартості, як в узагальнюючому економічному показнику, знаходять своє відбиття всі сторони діяльності підприємства: ступені технологічного оснащення виробництва, освоєння технологічних процесів, використання виробничих потужностей; рівень організації виробництва й праці; економічність використання матеріальних і трудових ресурсів та інші умови й фактори, що характеризують виробничо-господарську діяльність.

У собівартість продукції включаються перенесені підприємством витрати минулої праці у вигляді амортизації основних засобів; витрати сировини, матеріалів, палива й інших матеріальних ресурсів, а також витрати на оплату праці робітників підприємства у виді заробітної плати.

Під *калькулюванням собівартості продукції* розуміють обчислення витрат на одиницю готової продукції за статтями витрат.

Завданнями калькулювання є:

1. Забезпечення достовірної калькуляції.
2. Контроль рентабельності окремих видів виробів.
3. Виявлення ефективності організації виробництва продукції.

Калькулювання є складовою частиною виробничого обліку та використовується в наступних цілях: встановлення рівня беззбиткової ціни; контролю витрат у виробництві (попередження втрат у результаті невиправданного росту собівартості або недостатнього її зниження); розрахунок прибутковості (рентабельності) продукції (робіт, послуг).

Результатом калькулювання *є калькуляція* - розрахунок витрат підприємства, що приходяться на одиницю виробленої продукції (робіт, послуг).

Від структури калькуляції залежить порядок калькуляційного обліку, система планових розрахунків і характеристика одержаної в результаті калькуляційних розрахунків інформації про собівартість продукту. Ступінь розкриття витрат виробництва в калькуляції залежить від точності виділення в ній окремих витрат.

Виникає питання: що більш обґрунтовано – диференціювати: загальну суму витрат за економічними елементами (Які ресурси витрачені?), або за калькуляційними статтями собівартості (Куди ресурси витрачено?)? Інше питання полягає в тому, наскільки докладно треба її розділяти на статті й елементи.

В економічній теорії та практиці розглядаються три варіанти побудови калькуляції: за елементами витрат, статтями собівартості, комбінований

(рисунок 3.1.1).

Рисунок 3.1. 1- Варіанти структурної побудови калькуляції

Калькулювання собівартості продукції, за економічними елементами найбільш зручне для виконання розрахунків передбачуваних витрат при формуванні плану виробництва підприємства і його економічно самостійних структурних підрозділів, а також для укрупненої оцінки економічних результатів виробництва (прибутку) при річному й перспективному плануванні.

На користь угруповання *за елементами* висувають наступні доводи:

1. дозволяє проводити порівняльний аналіз собівартості продуктів різних підприємств;
2. необхідна для вдосконалення ціноутворення, виявлення зарплато- (трудо-), матеріало- і фондоємності виробництва продуктів;
3. дозволяє аналізувати співвідношення живої й уречевленої праці в різних продуктах, ефективність заміни одних продуктів іншими, їхнього експорту й імпорту.

В економіці підприємства дуже важливу роль відіграє калькулювання витрат на одиницю продукції (робіт, послуг).

Вид калькуляції визначається призначенням, способом складання й часом, на які вона розрахована. Науково-обґрунтована класифікація калькуляцій за видами в обліково-інформаційній системі управління наведена на рисунку 3.1.2

Рисунок 3.1.2 - Класифікація калькуляцій за видами в системі управління.

Важливим моментом в процесі визначення собівартості є вибір *об'єктів калькулювання (витрат).* Вибір об'єкта калькулювання (витрат) залежить від того, чим займається підприємство, а саме: виробляє продукцію, виконує роботи або надає послуги.

Залежно від технології й характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути:

- продукти або комплекси продуктів повної або часткової готовності (за переділами, стадіями, окремими процесами);
- вироби, напівфабрикати, групи однорідних виробів, серії однойменних виробів;
- види робіт і послуг.

Отже, об'єкти калькулювання - це види продуктів, напівфабрикатів, робіт і послуг, що мають споживчу вартість, для яких необхідно розрахувати собівартість. При виготовленні продукції вибір об'єкта калькулювання залежить від методу обліку витрат на виробництво. Так, при позамовному методі об'єктом калькуляції можуть бути, поряд з виробничим замовленням, кожна модель або модифікація, якщо виготовляються різні моделі й модифікації. При попроцесному (багатофазному виробництві) – напівфабрикат або напівпродукт (у випадку можливості достовірного визначення кількості таких об'єктів). Якщо кількість напівфабрикатів вірогідно не визначається, об'єктом калькулювання є сам переділ, стадія або фаза виробничого циклу.

При виконанні робіт об'єктом калькулювання є закінчений або проміжний об'єкт, створюваний у процесі виконання даних робіт. Можливо також застосування стандартного обсягу робіт, наприклад, перевезення 1000 кг вантажу, перекачування тисячі кубічних метрів води й інших.

При наданні послуг, що не дають ніяких матеріальних результатів, об'єктом калькулювання будуть:

- типова послуга (наприклад, консультація, оформлення документу, довідка й т.д.);
- тривалість надання послуги (наприклад, година, день і т.д.);
- відстань перевезення (наприклад, км);
- виконана робота (наприклад, т-км).

У тісному взаємозв'язку з об'єктами калькулювання перебувають калькуляційні одиниці, класифікація яких наведена на рисунку 3.1.3.

Калькуляційна одиниця є вимірником об'єкта калькулювання. Як калькуляційну одиницю рекомендується використати одиницю планування, організації, обліку й контролю виробництва продукції. На практиці застосовують натуральні, умовно-натуральні, наведені й експлуатаційні калькуляційні одиниці, а саме деталь, комплект деталей, умовну тону випуску продукції, одиницю устаткування й т.і. Витрати, зібрані за одним калькуляційним об'єктом, можуть бути використані для розрахунку собівартості по декількох калькуляційних одиницях. Калькуляційна одиниця повинна відповідати натуральній одиниці, прийнятій в плані виробництва продукції. Якщо в плані прийняті дві одиниці (натуральна й експлуатаційна),

то в якості основної калькуляційної одиниці, на яку розраховують всі елементи витрат, застосовується одиниця фізичного обсягу продукції. За іншою одиницею собівартість визначається в цілому по виробничому підрозділу.

Рисунок 3.1.3 – Основні калькуляційні одиниці

При великій номенклатурі виробів, що випускають, калькуляційною одиницею може служити не кожен окремий вид продукції, а група однорідних виробів, наприклад, запасні частини для ремонту автомобілів, тракторів, планова собівартість для яких установлюється на 100 гривень вартості за оптовими цінами.

На підприємствах, що виготовлюють продукцію з невисокою ціною, калькуляційні одиниці укрупнюються, і як об'єкт калькулювання приймають десять, сто, тисячу й т.і. натуральних одиниць (наприклад, 100 шт., 1 000 м). *При калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) складаються наступні види калькуляцій собівартості:* планова; нормативна; звітна.

Відзначимо, що розрахунок планової, нормативної й складання звітної *калькуляції* на кожному підприємстві повинне *здійснюватися із застосуванням єдиних статей калькулювання,* встановлених для даного виду (моделі, модифікації або групи) продукції (робіт, послуг). При цьому єдиними при складанні всіх видів калькуляції повинні бути способи розподілу загальновиробничих витрат й об'єкти калькулювання.

Планова калькуляція є важливою частиною техніко-економічного обґрунтування плану собівартості, оскільки являє собою завдання за собівартістю продукції (робіт, послуг, замовлення, деталі виробу, напівфабрикату, групи однорідних виробів), що повинне бути досягнуте за певний період (рік, квартал, місяць).

Планова калькуляція складається до початку планованого періоду або відразу ж при одержанні замовлення в індивідуальному виробництві. При розрахунку планової калькуляції може зіставлятися можливе зниження собівартості в майбутньому плановому періоді за рахунок впровадження нової техніки, удосконалювання діючої технології.

Основою складання планової калькуляції на підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрат матеріалів і трудових ресурсів, стандарти й технічні умови, встановлені для кожної продукції (робіт, послуг). Ці норми визначаються на основі діючих (або очікуваних) на початок планованого періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для наступного вдосконалення виробництва. При складанні планової калькуляції у очікованому періоді визначається величина прямих, і непрямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

Слід відзначити, що при цьому більша частина витрат включається в собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) у вигляді *прямих витрат.*

Прямі витрати на сировину, матеріали (зменшуються на вартість поворотних відходів), покупні комплектуючі вироби й напівфабрикати, паливо, які споживаються на технологічні цілі, визначаються на основі технічно обґрунтованих норм їхніх витрат на виробництво відповідного виробу й цін на відповідні види матеріальних ресурсів.

Витрати на енергію, споживану на технологічні цілі також визначаються на основі норм витрат різних видів енергії, (електричної, теплової і т.п.) на виробництво одиниці продукції й середньої їхньої ціни (собівартість), що складається на підприємстві в запланованому році.

Планування *прямих витрат* на основну заробітну плату здійснюється з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці. За основу для планування витрат беруться нормативні ставки основної заробітної плати, розраховані виходячи з переліку робочих місць і норм їхнього обслуговування, відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів і планованого обсягу виробництва відповідних видів продукції.

Сума додаткової заробітної плати може визначатися множенням суми основної заробітної плати на середні норми додаткової заробітної плати.

Величина відрахуваннь на соціальне страхування визначається відповідно до норм законодавства.

Непрямі витрати включаються в собівартість, окремих видів продукції методами, встановленими суб'єктом господарювання самостійно. Як правило, при розподілі загальновиробничих витрат використовується метод пропорційного віднесення витрат відповідно до встановленої на підприємстві бази розподілу.

Величина витрат, пов'язаних з підготовкою й освоєнням виробництва продукції (робіт, послуг), що включають у планову собівартість, визначається на основі спеціального розрахунку відшкодування цих витрат. Такий розрахунок здійснюється для кожного виду продукції (робіт, послуг), виходячи із затверджених кошторисів витрат, пов'язаних з підготовкою й освоєнням виробництва продукції й запланованого (на період списання витрат) випуску продукції (робіт, послуг).

Витрати на утримання й експлуатацію устаткування включаються в собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) у складі загальновиробничих витрат окремою статтею, але в кожному разі розподілу пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу. Інші виробничі витрати визначаються в плановій собівартості окремих виробів на основі прямих розрахунків їхньої величини, щодо відповідних виробів, а та частина цих витрат, що може бути визначена й віднесена на конкретні вироби безпосередньо планується в складі загальновиробничих витрат.

При складані планової калькуляції продукції, отриманої у комплексному виробництві, в якому з одного виду сировини й у результаті єдиного технологічного процесу одержують два або кілька різнорідних продуктів і загальні витрати на виробництво, не можуть бути безпосередньо розподілені між ними, собівартість одиниці продукції визначається за допомогою одного з методів, що рекомендуємо нижче.

Якщо технологічний процес комплексної переробки сировини складається з декількох переділів і є можливість визначати величину витрат на кожному етапі виробництва, застосовується попередільне калькулювання напівфабрикатів або кінцевих продуктів.

У тих випадках, коли із загальної суми витрат комплексного виробництва виділяється частина, що стосується тільки одного продукту, ця частина витрат прямо включається в собівартість відповідного продукту.

При розподілі загальних витрат комплексного виробництва в плануванні застосовуються методи:

1. Виключення витрат.
2. Розподіл витрат.
3. Комбінований метод.

Суть методів докладніше викладена при розгляді попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Повна собівартість продукції (робіт, послуг), що визначається на основі планових калькуляцій окремих виробів і випуску, дорівнює повній собівартості продукції (робіт, послуг), що визначається на основі кошторису витрат на виробництво.

Від правильності складання планової калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) залежить ухвалення оптимального рішення по підвищенню рентабельності виробництва й в остаточному підсумку - загальний економічний стан підприємства.

- Надалі порівняння показників планової й фактичної (звітної) калькуляції дозволить:
- визначитися з нижнім рівнем ціни на продукцію, що випускається (товар, послуги);
- виявити внутрішні резерви;
- здійснити більш чітке прогнозоване калькулювання в наступних періодах;
- визначити неприбуткові види продукції та вжити заходи: зменшити витрати на виробництво; корегувати ціни, або взагалі відмовитися від їхнього застосування;
- проводити обґрунтування зміни асортименту продукції (товарів, послуг) – зняття з виробництва одних і освоєння випуску нових;
- оцінити заходи щодо вдосконалення технології й організації виробництва.

Дані планової собівартості використовуються також у бухгалтерському обліку, насамперед для оцінки надходження кожного виду готової продукції з виробництва і її вибуття (реалізації) протягом звітного місяця до моменту розрахунку фактичної собівартості.

Норми витрат матеріальних ресурсів, закладені при плануванні собівартості можуть використовуватися для порівняння з фактичними витратами. При цьому перевищення норм розцінюються як наднормативні витрати, які не включаються згідно П(с)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості, а відносяться на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Дані планових калькуляцій, особливо для знову створених підприємств, можуть використовуватися для визначення нормальної потужності підприємства та розрахунку нормативів розподілу постійних загальновиробничих витрат.

При складанні бізнес-планів на підставі планових калькуляцій розраховується видаткова частина та планові обсяги виробництва продукції (робіт, послуг) за їхніми видами.

Зразкова форма планової (звітної) калькуляції наведена в додатку Г.

Сучасні суб’єкти господарювання наведену форму калькуляції можуть

доповнювати або спрощувати з урахуванням специфіки виробничого процесу та встановленого переліку калькуляційних статей.

При складанні планової калькуляції, що використана *для розрахунку відпускної ціни,* визначається величина прямих і непрямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), у тому числі у відповідній частині адміністративних і збутових витрат, а також планової суми прибутку й обов'язкових непрямих податків і зборів (акциз; ПДВ).

Нормативна калькуляція - це розрахунок собівартості на основі норм витрат, встановлених на даний період, що є базою нормативного обліку витрат на виробництво.

Нормативна калькуляція розробляється на всі вироби, які випускаються на підприємстві, за даними конструкторсько-технологічної й іншої документації на базі діючих на початок звітного періоду норм витрат матеріалів і трудових витрат, стандартів і технічних умов, які установлено для даного виду (моделі, модифікації, групи виробів) продукції (робіт, послуг).

Ці норми визначаються на підставі діючих (або очікуваних) на початок запланованого періоду нормативів з обліком економічної ефективності розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва.

Ісходною інформаційною базою даних для складання нормативної калькуляції можуть бути:

- конструкторські специфікації деталей, що виготовляються підприємством, і комплектуючі відомості на покупні деталі, що застосовуються у вузлах і виробах;
- технологічні маршрути виготовлення деталей, зборки вузлів і виробів;
- норми витрат основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, що витрачають на виготовлення деталей, вузлів, виробів;
- подетально - пооперaційні розрахунки трудових витрат основних робочих, зайнятих виготовленням деталей, вузлів і виробів;
- номенклатура матеріалів і покупних комплектуючих виробів;
- інші документи, що служать основою для первісного складання нормативної калькуляції.

Нормативні калькуляції є основою для планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат, використовуються (окрім визначення фактичної собівартості) для оцінки недостач і залишків незавершеного виробництва, визначення розміру зниження норм витрат і нормативної собівартості, трудомісткості й матеріалоємкості за місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін. Крім того, дані нормативних, як і планових калькуляцій, можуть використовуватися при визначенні наднормативних виробничих витрат, що не включають у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг).

Номенклатура статей витрат нормативної калькуляції тотожна

номенклатурі планової (звітної), що наведена в додатку Г. Вартість прямих матеріальних ресурсів, а також інших прямих витрат визначається по зведених нормах витрат, які складено з урахуванням діючих цін технологічними й конструкторськими відділами. Трудомісткість і сума заробітної плати розраховуються за зведеними інформційними даними відділу праці та заробітної плати, отриманим на основі технологічних карт або іншої технічної документації, що відображають рівень норм заробітної плати на початок місяця. Як і для планової калькуляції, до зведених даних по окремих статтях калькуляції можуть даватися додаток з розкриттям сум цих витрат.

Витрати на обслуговування виробництва й керування, а також інші види витрат, на яке норми не розроблені, можливо включати в нормативну калькуляцію відповідно до кошторисів цих витрат.

Норми підлягають систематичному перегляду при вдосконаленні технології й організацій виробництва з метою максимального наближення їх до реальних показників. Ці зміни в міру їхнього затвердження підприємством відображаються в нормативних калькуляціях.

Звітна калькуляція являє собою розрахунок фактичної собівартості продукції, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво та складається в тому ж порядку й у розрізі тих же калькуляційних статей, як і планова або нормативна калькуляції.

Обсяги виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) уточнюють за допомогою маркетингових досліджень. При зростанні обсягів випуску продукції падає частка умовно-постійних витрат, що припадають на один виріб, це веде до зниження собівартості одиниці продукції. Тому собівартість виробу (робіт, послуг) відповідає лише певному обсягу випуску й продажів.

Всі планові показники обґрунтовуються економічним розрахунком. Для визначення частки умовно-постійних витрат складають кошториси витрат на обслуговування та управління по підприємству й виробничим підрозділам, які відносять на собівартість виробів, робіт, послуг непрямим шляхом пропорційно заробітній платі основних виробничих робітників або іншій базі їхнього розподілу.

Якість розрахунків планової калькуляції виробу визначається рівнем нормування прямих витрат на виготовлення продукції і точністю віднесення частки непрямих витрат на обслуговування й управління виробництвом. Нормування прямих матеріальних витрат залежить від якості розробки конструкторської та технологічної документації, зокрема специфікацій на матеріали, покупні й комплектуючі вироби, норм їхніх витрат на виріб (роботу, послугу) і визначення вартості придбання, включаючи транспортно-заготівельні витрати. Тому при розрахунку прямих матеріальних витрат, використовується інформація конструкторської й технологічної служби, відділу головного енергетика (якщо використовується енергія на технологічні цілі), фахівців з матеріально-технічного забезпечення виробництва й служби зовнішньої кооперації й комплектації виробництва, транспортної служби підприємства.

Прямі трудові витрати в калькуляції виробу (роботи, послуги) обумовлюються складом і трудомісткістю робіт, їхньою складністю та системою оплати праці на підприємстві. Склад, трудомісткість і складність виконання робіт (кваліфікація необхідних для їхнього виконання працівників) диктуються технологією виготовлення продукції. Оплата праці в одиницю робочого часу (або розрахована на одиницю продукції, робіт, послуг) установлюється фахівцями із праці та заробітної плати. Точність розрахунку заробітної плати виробничих робітників визначає не тільки суму заробітної плати в калькуляції, але й частку (суму) віднесення непрямих витрат, що розподіляють на вироби (роботи, послуги) пропорційно розміру цієї заробітної плати.

Доля непрямих (накладних) витрат, що передбачається калькуляцією в розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг), залежить від якості розрахунку непрямих витрат, способу їхнього віднесення на одиницю продукції й обсягу виробництва продукції.

Як вже відзначалося вище, інформація про рівень витрат, що припадає на одиницю продукції, використовується для ціноутворення й контролю витрат у виробництві. Калькуляція, складена таким самим способом, не може однаково задовольняти обом призначенням.

Використання калькуляції для контролю витрат у виробництві обмежується її основним недоліком: вона запізднюється, а тому не дозволяє прийняти оперативне управлінське рішення. Крім того, усереднені дані про собівартість кінцевого продукту, що виготовлявся на багатьох ділянках, не відображають всієї картини формування собівартості. Таким чином, для цілей контролю скоріше підходить не зазначений спосіб вирахування фактичної собівартості, а керування витратами виробництва з використанням різних варіантів нормування (стандартизації) витрат по місцях їхнього виникнення та обліком відхилень.

Отже, калькулювання витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) за виробничими підрозділами (центрами відповідальності) та по господарюючому суб’єкту в цілому відображає рівень економічної, маркетингової й технічної роботи на підприємстві, кваліфікацію та відповідальність фахівців, чия інформація залучається для розрахунку планової калькуляції.

Сукупність і порядок розрахунків залежать від технології створення продукту, можливостей локалізації витрат по калькуляційних об'єктах, наявності попутних, побічних продуктів.

Можна виділити п'ять основних способів калькулювання:

- прямий розрахунок;
- підсумовування витрат;
- виключення витрат;
- розподіл витрат;
- нормативний.

Прямий розрахунок полягає у визначенні витрат по калькуляційному

об'єкту й розподілі їх на число калькуляційних одиниць за статтями собівартості або елементам. Цей спосіб універсальний, він застосовується в сполученні з іншими (крім класичного підсумовування витрат) для вирахування собівартості калькуляційної одиниці.

Підсумовування витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкта й одиниці визначають підсумовуванням витрат, локалізованих за тимчасовими періодами, окремими частинами продукту, процесами, переділами. Класичним прикладом застосування цього способу є вирахування собівартості одиничного продукту при позамовному методі калькулювання. Сума витрат за замовленням при виготовленні одного виробу, виконанні однієї роботи або послуги становить собівартість одиниці продукції (роботи, послуги).

Виключення витрат застосовують для розмежування витрат на основну та побічну продукцію, одержувану в одному процесі, коли локалізація відповідних витрат в аналітичному обліку неможлива.

До розподілу витрат приходять при підрахунку собівартості продукції комплексного виробництва (наприклад, перегонки нафти), при одержанні декількох продуктів у ході одного процесу, а також при організації аналітичного обліку за групами однорідних виробів.

Нормативний спосіб калькуляції зводиться до алгебраїчного підсумовування нормативної собівартості з відхиленнями від норм та їхніх змін, врахованими за об'єктами калькулювання.

3.2 Методи обліку витрат і калькулювання собівартості в інформаційній системі управління

Нестабільний розвиток економіки України вимагає, з метою вдосконалення вітчизняних методів обліку витрат і калькулювання собівартості, вивчення зарубіжного досвіду розвитку виробничої облікової інформаційної системи, яка добре зарекомендувала себе на практиці і зараз адаптується до сучасних умов господарювання. Певне уявлення про склад методів обліку витрат і калькулювання собівартості в інформаційній системі управління дає науково - обгрунтована класифікаційна структурна побудова наведена на рисунку 3.2.1.

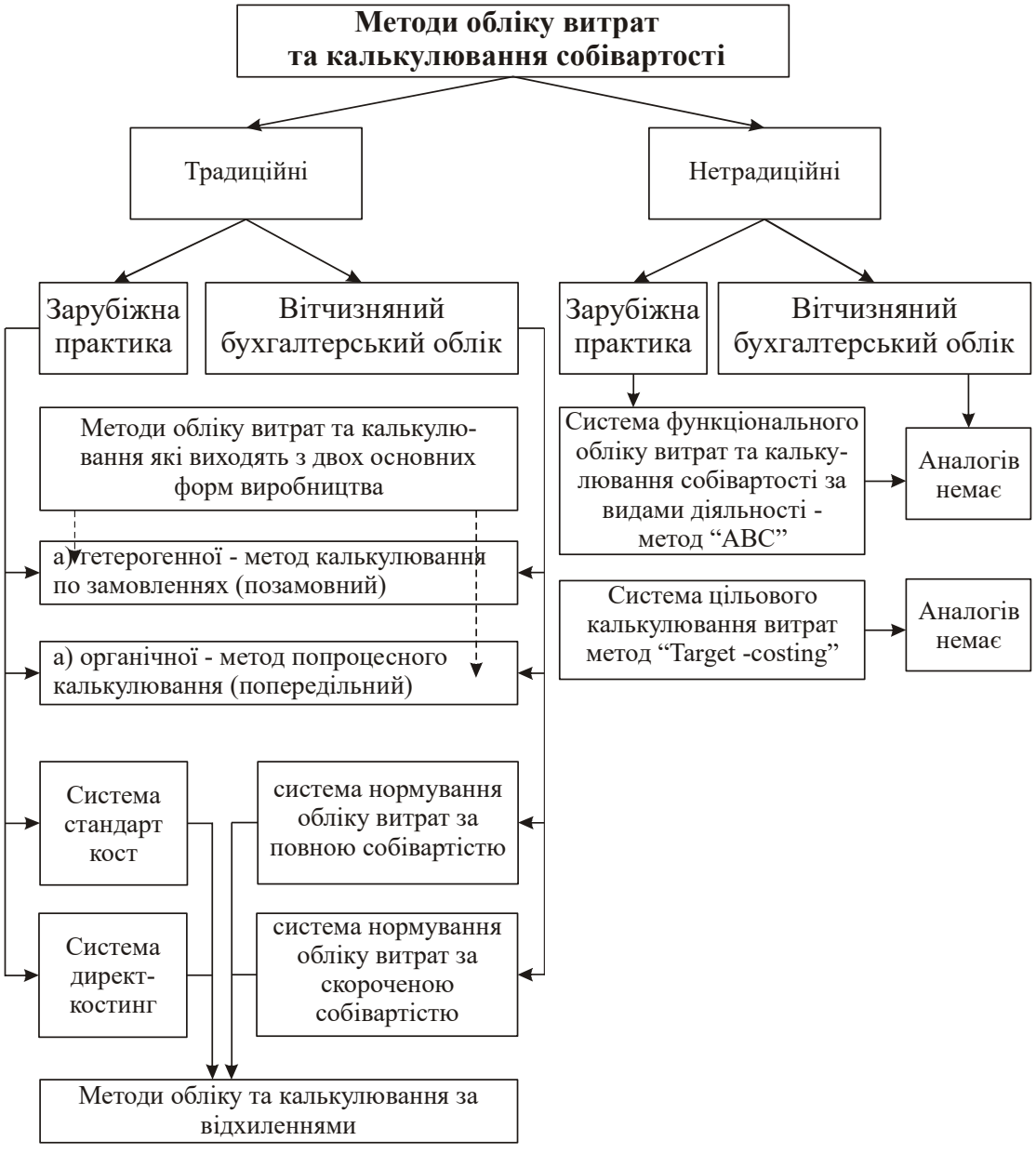


Рисунок 3.2.1 Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості в інформаційній системі управління

У підприємствах України використовують два основних методи калькулювання собівартості: позамовний і попередільний (попроцесний). Порівняльна характеристика методів калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)представлена в таблиці 3.2.1.

Таблица 3.2.1. Ознаки відмінностей позамовного та попередільного методів калькулювання собівартості продукції.

Ознаки	**Позамовний метод**	**Попередільний метод**
1	**2**	**3**
Тип виробництва	Індивідуальне та дрібносерійне виробництва.	Масове та серійне виробництва
Об'єкт обліку та калькулювання	Виробниче замовлення, що відкривається для виготовлення виробу, серії виробів, частини виробу, окремої роботи та	Продукція, напівфабрикати технологічних переділів.
Принципові особливості	Індивідуалізація обліку витрат і розрахунок собівартості, при якій всі прямі витрати групуються в аналітичному обліку в строгій відповідності з відкритими замовленнями.	Виробничі процеси або групи ,що утворюють переділи, кожний з яких закінчується випуском продукту -напівфабрикату, котрий може бути переданий на подальшу обробку або реалізований.
Період за який здійснюється калькулювання	Період виготовлення замовлення. Калькуляційний період збігається з періодом виробництва відповідно позамовний метод є методом неперіодичного калькулювання.	Календарний проміжок часу - день, декада; місяць, квартал.
Вплив залишків минулих періодів	Відсутній.	Є

Кожний із цих методів відрізняється побудовою аналітичних позицій обліку виробництва, номенклатурою об'єктів калькулювання та прийомами розподілу витрат між окремими видами виробів, а також між готовою продукцією та незавершеним виробництвом. У сукупність прийомів входить також оцінка незавершеного виробництва, відходів виробництва та браку продукції.

На практиці можуть застосовуватися комбіновані методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що дозволяють максимально використати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

Однак у всіх випадках основна мета калькулювання полягає в тому, щоб одержати достовірні дані про витрати на одиницю продукції, а також обґрунтовані зведені показники собівартості виробів (рисунок 3.2.2).

Позамовний метод калькулювання собівартості продукції використовується ринковими структурами господарювання, у яких легко порівняти витрати з виконаним замовленням. Даний метод є оптимальним для підприємств машинобудування, авіабудування, суднобудування, металообробної промисловості, виробництва меблі, видавницької діяльності, підприємств ресторанного господарства швидкого виготовлення. На цих підприємствах (одиничного й дрібносерійного виробництва) виготовляють неповторювані екземпляри виробів або невеликі серії одного виду виробів.

Цей метод обліку застосовується також в інструментальних цехах машинобудівних підприємств для обліку витрат на виробництво виготовлених за замовленнями споживачів спеціальних інструментів, пристосувань й інших виробів. Позамовний метод застосовують також й в ремонтно-механічних цехах.

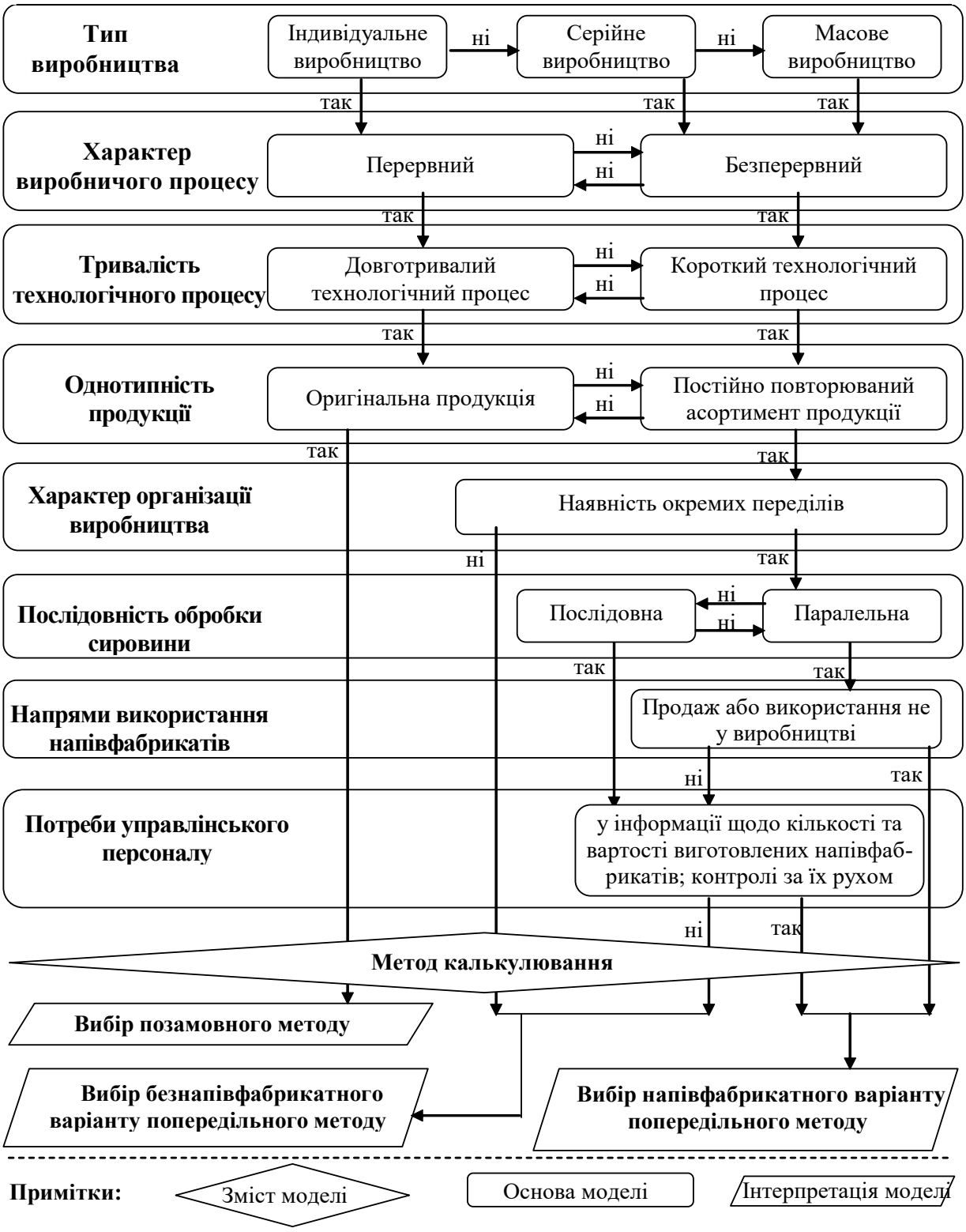


Рисунок 3.2.2. Вибір позамовного чи попередільного методу калькулювання в економіко – математичному управлінському моделюванні

Схематично структуру документопотоку в умовах калькулювання по замовленнях наведено на рисунку 3.2.3.

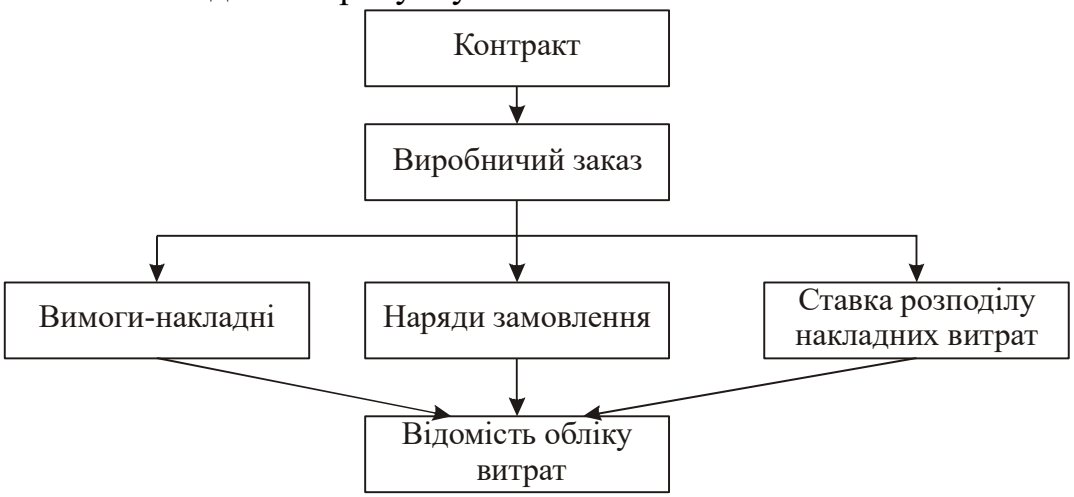


Рисунок 3.2.3 Схематична структура документопотока в умовах калькулювання по замовленнях

Об'єктом обліку при позамовному методі є окреме виробниче замовлення, що відкриває на одне або кілька однорідних виробів (на підприємствах серійного й масового виробництва) або на кожен виріб на підприємствах із дрібносерійним й індивідуальним характером виробництва), а також на виконання досвідчених, експериментальних, ремонтних й інших робіт. Підставою для відкриття замовлення є договір, укладений між підприємством-виготовлювачем продукції та замовником.

У випадку виготовлення крупних виробів із тривалим циклом виробництва замовлення відкриваються не на виріб у цілому, а на окремі технологічні й монтажні вузли відповідно до встановленій комплектації. Виконання замовлення за окремими конструктивними елементами майбутнього виробу дає можливість заводу-виробнику здавати замовникові продукцію вроздріб, а замовникові також вроздріб, провадити монтаж виробу, що виготовляє для нього. Це прискорює введення в експлуатацію нових виробничих потужностей. У випадку застосування позамовного методу окреме виробниче замовлення видається на певну кількість продукції (виробів).

Кожному замовленню привласнюють черговий номер (шифр), який надалі вказується у всіх документах, що відображають понесені витрати при виконанні даного замовлення. На кожне замовлення відкривається карта аналітичного обліку витрат, з відображенням: найменування замовлення; типу і кількості виробу; замовника; строку виконання замовлення; цеху-виконавця; планової собівартості; ціни. Це дає можливість всі прямі витрати (матеріали, заробітну плату й т.і.), що ставляться до виготовлення конкретного замовлення, узагальнювати в картці аналітичного обліку й обчислювати фактичну собівартість замовлень за прямими витратами. Загальновиробничі витрати розподіляються між замовленнями пропорційно обраній базі розподілу.

Вся первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень.

За допомогою системи нумерації замовлень (шифру позначення) вказуються вид, призначення продукції й джерело покриття витрат на замовлення. Об'єктом калькулювання є собівартість закінченого замовлення, за яким виготовлені вироби пройшли випробування та прийняті відділом технічного контролю або представником замовника.

Витрати в межах кожного замовлення систематизуються за статтями калькулювання у відомостях розподілу витрат, а звідси переносяться до карток обліку витрат, у яких вказуються найменування, тип і виріб, замовник, строк виконання замовлення, цехи-виконувачі, планова собівартість, ціна та інші ознаки. Зразок картки наведений у додатку Д .

По виробах, на які не потрібно складання розгорнутих звітних калькуляцій, облік витрат може здійснюватися тільки за статтями витрат,без розшифровки матеріалів за групами.

По закінченні місяця підраховуються прямі виробничі витрати на замовлення й додаються розподілені загальновиробничі витрати. Зі списаних на замовлення виробничих витрат виключають вартість повернутих на склад матеріалів, напівфабрикатів, деталей, а також відходів. Приналежність цих списань до окремих замовлень установлюється по прямій ознаці відносно повернень і браку (номера замовлень вказуються в первинних документах, що відображають ці операції). Вартість відходів віднімається з виробничої собівартості замовлення у випадку можливості віднесення їх до конкретного замовлення. У противному випадку вона . розподіляється між виробничими замовленнями в складі загальновиробничих витрат.

У зв’язку з тим, що при позамовному методі обліку собівартість окремих деталей не калькулюється, при визначенні собівартості внутрішнього остаточного браку застосовуються спрощені методи його оцінки за нормами витрат основних матеріалів, напівфабрикатів і прямих витрат на оплату праці робітників з відрахуванням на соціальні заходи.

Для щомісячного визначення фактичної собівартості продукції виробничі замовлення, як правило, повинні видаватися кількість одиниць, що планують випустити протягом місяця. При виготовленні великих виробів із тривалим технологічним циклом виробництва виробничі замовлення можуть видаватися не на виріб у цілому, а на окремі його агрегати й вузли, що представляють закінчені конструкції.

Особливістю позамовного методу обліку витрат на виробництво є те, що фактична собівартість одиниці виробу або робіт визначається після виконання замовлення шляхом розподілу суми витрат на кількість виготовленої за цим замовленням продукції (виробів). При цьому не проводиться визначення собівартості окремих деталей, з яких зібрано виріб. При здачі продукції (виробів) замовникові або на склад частинами до закінчення замовлення в цілому продукція (виробу) оцінюється за нормативною (плановою) або фактичною собівартостю однорідних виробів, що випускалися раніше, з урахуванням змін у їхній конструкції, технології й

умов виробництва. Вартість незавершеного виробництва визначається підсумовуванням витрат за незакінченими замовленнями.

Класифікаційні угрупування витрат на виробництво замовлення по статтях у картці обліку витрат являють вже готову фактичну калькуляцію його собівартості. Для остаточного складання калькуляції собівартості замовлення підсумовують всі враховані прямі й непрямі витрати віднімають вартість повернутих на склад не використаних сировини, матеріалів, напівфабрикатів, відходів.

При виготовленні за даним замовленням одного виробу його фактичною собівартістю буде підсумок витрат за замовленням. Якщо ж відразу виготовляється кілька виробів або невелика серія, то фактична собівартість одиниці визначається шляхом розподілу суми витрат на кількість виготовленої по цьому замовленню продукції (виробів).

Частковий випуск за замовленням оцінюється шляхом розподілу виробничих витрат, врахованих по цьому замовленню, на кількість виробів, як зроблених, так і тих, які перебувають у незавершеному виробництві (розрахованих за ступенем готовності на підставі даних оперативного обліку про укомплектування замовлення), і множенням отриманої величини на кількість випущених виробів.

В індивідуальному й дрібносерійному виробництві деталі й вузли підрозділяють на:

а) виготовлені тільки для окремого конкретного виробу (замовлення) деталі й вузли, облік витрат на виготовлення яких здійснюється за існуючими замовленнями;

б)загальні для декількох виробів (замовлень) деталі й вузли.

Витрати на серійне та масове виробництво цих деталей й вузлів враховуються за нормативним методом. На комплекти таких деталей і вузлів, призначених для виготовлення виробів індивідуального виробництва, розраховується нормативна й фактична собівартість.

Собівартість виготовленого в індивідуальному порядку виробу складається з витрат, врахованих за замовленням (у частині так званих оригінальних деталей і вузлів), і вартості загальних деталей та вузлів серійного або масового виробництва.

В індивідуальному та дрібносерійному виробництвах застосування позамовного методу здійснюється з використанням основних елементів нормативного обліку. Виписка первинних документів з розподілом витрат по нормах і відхиленнями від них проводиться на основі технологічних карт або іншої технічної документації. Всі витрати на виробництво враховуються за окремими замовленнями з розділом на витрати за нормами і відхиленнями від них. Фактична собівартість продукції визначається тільки після виконання замовлення підрахунком витрат за нормами і відхиленнями від них.

У звітній калькуляції, за статтями калькуляції можливе порівняння планових і фактичних витрат на виконання замовлення, що дає можливість визначити, на скільки знизилася собівартість одиниці продукції у порівнянні

з передбаченою в плані.Форма звітної калькуляції представлена в додатку Ж.

На виготовлення замовлень, як правило, потрібно велике по сумі й номенклатурі витрачання ТМЦ. Тому на зворотному боці калькуляції вказується докладна розшифровка витрат за статтями основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів із вказівкою по їх головних групах кількості та суми. Тут також вказується розшифровка заробітної плати та витрат за освоєнням нових видів продукції (робіт, послуг).

При позаказному методі велике значення має ретельний контроль за правильністю виписки первинних документів відповідно до планової або нормативної калькуляції та нормативно-технічної документації, а також за правильним віднесенням витрат на окремі виробничі замовлення. Контроль повинен забезпечити також недопущення робіт, не передбачених технологічним процесом і не оформлених відповідними замовленнями. На практиці часто допускаються випадки використання без оформлення первинних документів відпустки у виробництво ТМЦ для одного замовлення, на виконання іншого, а також використання деталей, виготовлених для одного замовлення на зборку продукції за іншим замовленням.

У зв'язку із цим при позаказному методі обліку велике значення має систематична перевірка записів, зроблених в облікових картках по кожному замовленню. При такій перевірці зіставляються списані на виконане замовлення матеріали та деталі з їхніми специфікаціями, технологічними картами й іншими технічними документами, що містять перелік необхідних технологічних операцій (додаток Е).

Приклад 3.2.1. Підприємство отримало у звітному місяці виробниче замовлення № 24, на виконання трьох індивідуальних замовлень: №245, №246, №247.

Залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду дорівнює 0. Протягом звітного місяця замовлення під номерами 245 та 247 були повністю виконані. А замовлення під № 246 було навіть відвантажене покупцеві.

Надану інформацію використаємо при складанні відомості обліку витрат у розрізі окремо виконаних замовлень (таблиця 3.2.2.)

Таблиця 3.2.2.

Відомість обліку витрат за звітний місяць

Статті витрат	**Замовлення**			**Разом**
	№245	**№246**	**№247**	
1. прямі матеріальні витрати	830	1020	610	2 460
2. пряма заробітна плата виробничих робочих (у т.ч. обов’язкові відрахування від неї)	490	560	700	1 750

3. виробничі накладні витрати (у т.ч. витрати на зміст й експлуатацію устаткування)	735	840	1 050	2 625
Разом:	2 055	2 420	2 360	6 825

Примітка: для того, щоб включити загально виробничі накладні витрати до собівартості кожного індивідуально виконаного замовлення необхідно розрахувати ставку розподілу накладних витрат:

Ставка РНВ = 2625/1750 = 1,5

Суми накладних витрат за замовленнями:

№ 245 = 490*1,5=735 у.о.

№ 246 =560*1,5=840 у.о.

№ 247 =700*1,5=1050 у.о.

Відомість обліку накладних витрат, складена в таблиці 3.2.2. є основою для розрахунку собівартості індивідуальних замовлень під номерами 245 та 247 у звітній калькуляції (таблиця 3.2.3).

Таблиця 3.2.3.
Звітна калькуляція замовлення

Звітна калькуляція замовлення: № 245, № 247

Найменцвання виробу: Насос АП 71-200
Кількість випуску: 4
Калькуляційна одиниця: шт.

шифр строки	Найменування статей калькуляції	Разом витрат за замовленням	001	002	003	004
1	2	3	4	5	6	7
01	Сировина й матеріали	830	207,50	207,50	207,50	207,50
		610	152,50	152,50	152,50	152,50
02	Зворотні відходи (вираховуються)	-	-	-	-	-
03	Основна зар. плата робітників	357,66	89,415	89,415	89,415	89,415
		510,95	127,74	127,74	127,74	127,74
04	Додаткова зар. плата робітників	-	-	-	-	-
05	В ідрахування на соц. Страхування	132,34	33,085	33,085	33,085	33,085
		189,05	47,263	47,263	47,263	47,263
06	Витрати на утримання и експлуатацію обладнання	100	25	25	25	25
		180	45	45	45	45

07	Загальновиробничі витрати	635	158,75	158,75	158,75	158,75
		870	217,50	217,50	217,50	217,50
08	G	-	-	-	-	-
09	Виробнича собівартість	2055,00	513,75	513,75	513,75	513,75
		2360,00	590,00	590,00	590,00	590,00

Синтетичний облік витрат при позамовному методі калькулювання представлений схематично у вигляді структурно – логічної побудови взаємозв'язку бухгалтерських рахунків на рисунку 3.2.4 .

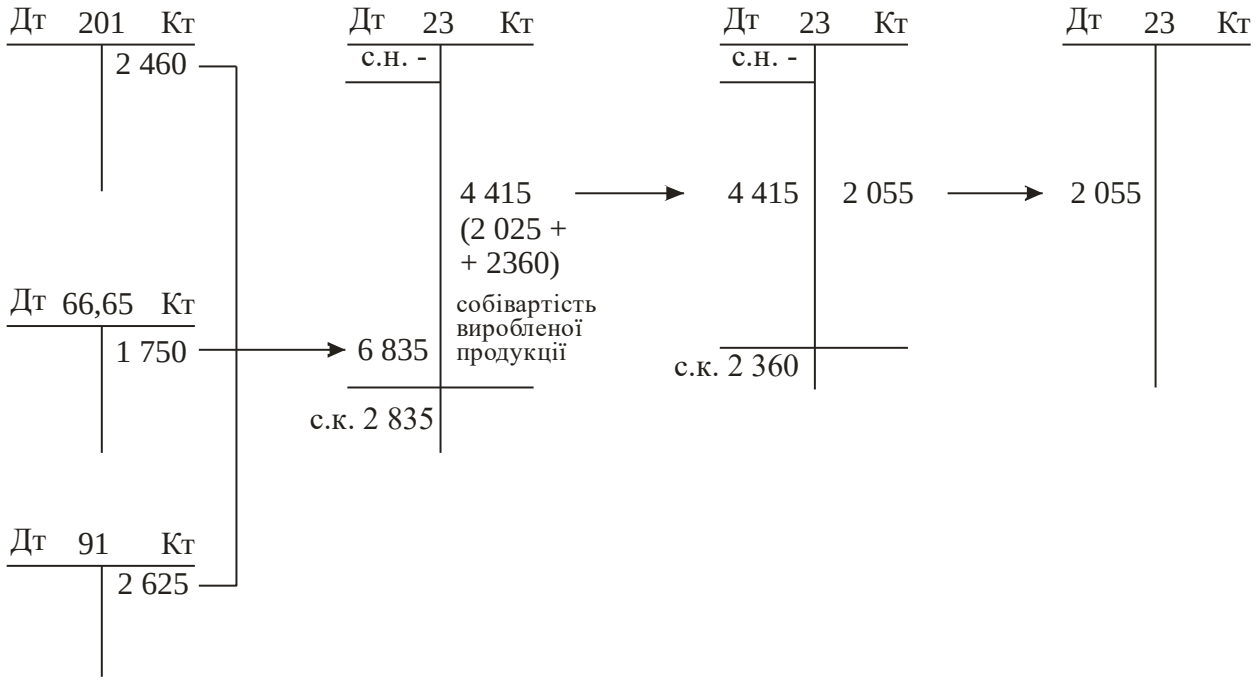


Рисунок 3.2.4. Структурно-логічна побудова взаємозв'язку бухгалтерських рахунків при позамовному калькулюванні

Попередільний метод калькулювання (від слова переділ - це певна сукупність технологічних операцій, у результаті яких одержують продукт праці, готовий для використання або продажу) застосовується на виробництвах з однорідної по вихідній сировині матеріалу й характеру обробки масовою продукцією. Перетворення сировини в готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного та короткого технологічного процесу або, ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або, група яких являє собою окремі самостійні переділи (фази стадії) виробництва (наприклад, у хімічній, нафтохімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, харчовій галузях).

Одним із різновидів попередільного методу є *простий*, або *однопередільний метод*, що застосовується при обліку й калькулюванні однорідної продукції, послуг допоміжних виробництв, які не мають незавершеного виробництва або залишки незавершеного виробництва вкрай незначні чи стабільні.

Суть цього методу обліку витрат на виробництво полягає в тому, що шляхом розподілу вартості всіх виробничих витрат (прямих і непрямих), які були понесені на підприємстві протягом звітного періоду, на загальну кількість виробів (загальний випуск) готової продукції, виготовленої протягом звітного періоду, визначається вартість одного виробу або вартість

одиниці продукції.

Цей метод застосовується на більшості підприємств добувної та в деяких галузях обробної промисловості, які виготовляють (добувають) один вид продукції (підприємства з видобування нафти, вугілля, газу, рудної та нерудної сировини, гідроелектростанції), а також у ряді допоміжних виробництв підприємств будь-яких галузей з виробництва електроенергії, пару, холоду тощо.

Відповідно, неодмінними умовами застосування простого методу є однорідність і водночас масовість продукції, що добувається або виготовляється, можливість не поділяти витрати на прямі та непрямі, оскільки всі вони пов'язані з випуском одного виду продукції (через відсутність або стабільність залишків незавершеного виробництва).

При *складному попередільному методі,* як правило, застосовують напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. При цьому витрати на виробництво, починаючи з підготовки або обробки вихідної сировини й до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У зв'язку із цим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

В виробництвах, де напівфабрикати використовуються лише всередині підприємства і на сторону не реалізуються, собівартість кінцевої (готової) продукції визначають по виробництву в цілому, тобто без калькулювання собівартості проміжної продукції (напівфабрикатів).

Такий варіант попередільного методу отримав назву *безнапівфабрикатного.*При застосуванні складного калькулювання по процесах облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції по переділах. Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюються на підприємствах. Алгоритм визначення собівартості продукції при попередільному методі, представлений на рисунку 3.2.5 і виконується у наступному порядку.

На початку при складанні виробничого звіту по методу ФІФО в складному калькулюванні по процесах вважається, що із усієї кількості зразків готової продукції, виробництво яких було завершено протягом звітного періоду (в одному переділі виробництва), першими були виготовлені зразки, які на початок звітного періоду перебували в процесі виробництва, а потім зразки, виробництво яких було розпочато та завершено протягом цього звітного періоду. Це означає, що із усієї кількості зразків, виробництво яких було завершено на кінець звітного періоду, спочатку були виготовлені зразки, виробництво яких було почато в минулому звітному періоді, а потім ті, виробництво яких було розпочато в поточному звітному періоді.

Визначається кількість зразків продукції, виробництво яких було почато та завершене протягом звітного місяця, за методом ФІФО по формулі:

А = В - С, (3.2.1)

де А- кількість зразків продукції, виробництво яких було розпочато та завершене протягом поточного звітного періоду;

В - загальна кількість зразків продукції, виробництво яких було завершено протягом поточного звітного періоду;

С - кількість зразків продукції, що перебували в незавершеному виробництві на початок поточного звітного періоду.

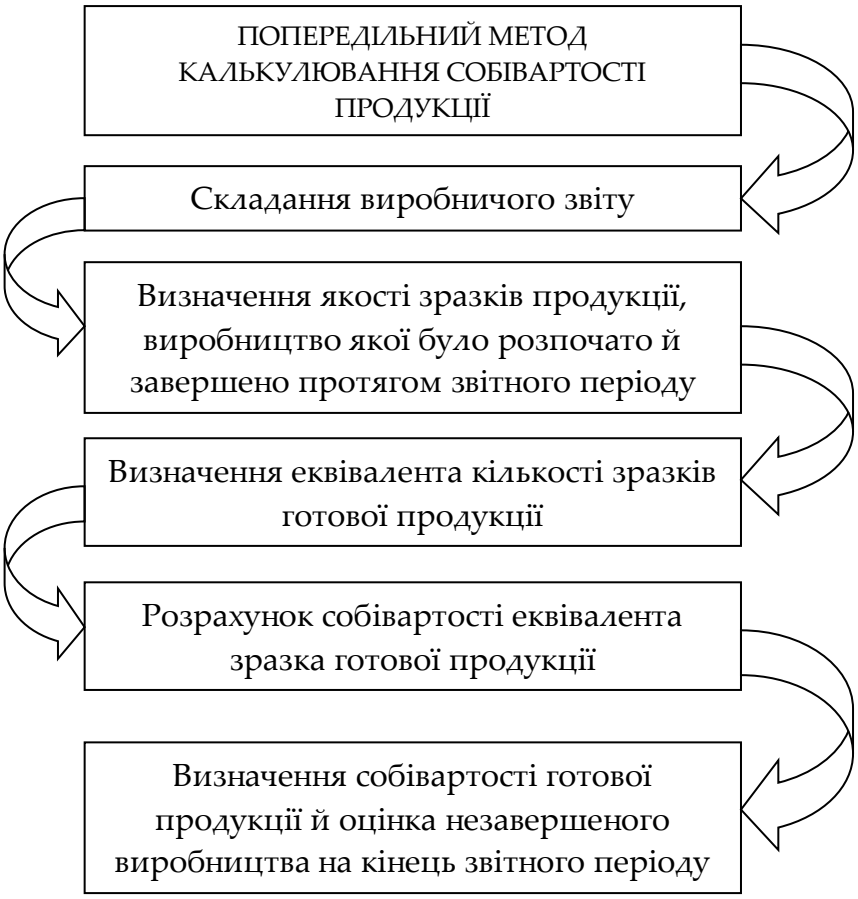


Рисунок 3.2.5 - Алгоритм розрахунку собівартості продукції при попередільному методі.

Визначається еквівалент кількості зразків готової продукції (ЭКОГП) по формулі:

$$\textbf{ЭКОГП} = \textbf{А}^1\times\textbf{Ф}^1\times\textbf{В}^1+\textbf{С}^1\times\textbf{Ф}^2 \qquad (3.2.2)$$

де $А^1$ - кількість зразків продукції у виробництві на початок звітного періоду;

$Ф^1$ - фракція, завершена в поточному звітному періоді;

$В^1$ - кількість зразків продукції, виробництво яких було розпочато й завершене протягом звітного періоду;

$С^1$ - кількість зразків продукції в виробництві на кінець звітного періоду;

$Ф^2$ - ступінь завершеності цих зразків($С^1$).

Еквівалент кількості зразків готової продукції використовується для оцінки продукції з різними ступенями завершеності та відображає понесені фактичні витрати на виробництво продукції з різними ступенями завершеності за звітний період, умовно переведені у витрати, які необхідно здійснити для виготовлення певної кількості зразків готової продукції зі ступенем завершеності 100 відсотків за даний звітний період.

Для визначення ступеня завершеності продукції, що перебуває в процесі виробництва, необхідно звертати увагу на особливості технологічного процесу. Залежно від цього витрати на виробництво можуть бути перенесені: на собівартість продукції; на початок технологічного процесу; рівномірно протягом усього технологічного процесу. Розраховується собівартість еквівалента зразка готової продукції (за методом ФІФО), шляхом розподілу фактичних виробничих витрат на еквівалент кількості зразків готової продукції.

Собівартість еквівалента зразка готової продукції розраховується у відношенні трьох видів виробничих витрат: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці й соціальних заходів; загальновиробничих витрат.

За методом ФІФО в першій частині виробничого звіту визначається собівартість еквівалента зразка готової продукції, а в другій - розподіляються всі виробничі витрати між зразками продукції.

Для визначення фактичної собівартості всієї продукції, випущеної з виробництва, з урахуванням тих зразків, виробництво яких було почато в минулому місяці, а також з урахуванням того факту, що ціни на однакові матеріали в минулому й поточному місяцях можуть бути різними, провадять розподіл всіх фактичних витрат, що складаються з вартості незавершеного виробництва на початок поточного місяця, і .витрат, понесених у поточному місяці, між зразками продукції, які були передані в наступну фазу переробки, і зразками, що залишаються в процесі виробництва на кінець поточного місяця.

Вартість продукції, випущеної з виробництва (переданої в інший переділ), визначається як добуток кількості зразків такої продукції й собівартості еквівалента зразка готової продукції, а вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду - як добуток еквівалента кількості зразків готової продукції щодо незавершеного виробництва на кінець місяця й собівартості еквівалента зразка готової продукції.

Для визначення собівартості одиниці готової продукції при багатопередільному методі обліку витрат на виробництво, крім методу ФІФО, використовується метод середньозваженої собівартості (при відсутності залишків незавершеного виробництва на кінець місяця).

Собівартість еквівалента зразка готової продукції, розраховується за методом середньозваженої собівартості, дорівнює сумі вартості незавершеного виробництва на початок звітного періоду й витрат звітного періоду, поділеної на суму еквівалента кількості зразків готової продукції в незавершеному виробництві на початок звітного періоду та еквівалента

кількості зразків готової продукції, виготовлених протягом звітного періоду.

Вартість продукції, випущеної з виробництва (переданої в інший переділ), визначається як добуток кількості зразків такої продукції й собівартості еквівалента зразка готової продукції. Незалежно від складності (простий чи складний) попередільний метод може бути здійснено як за умов послідовної так і паралельної обробки продукції (рисунки 3.2.6, 3.2.7).

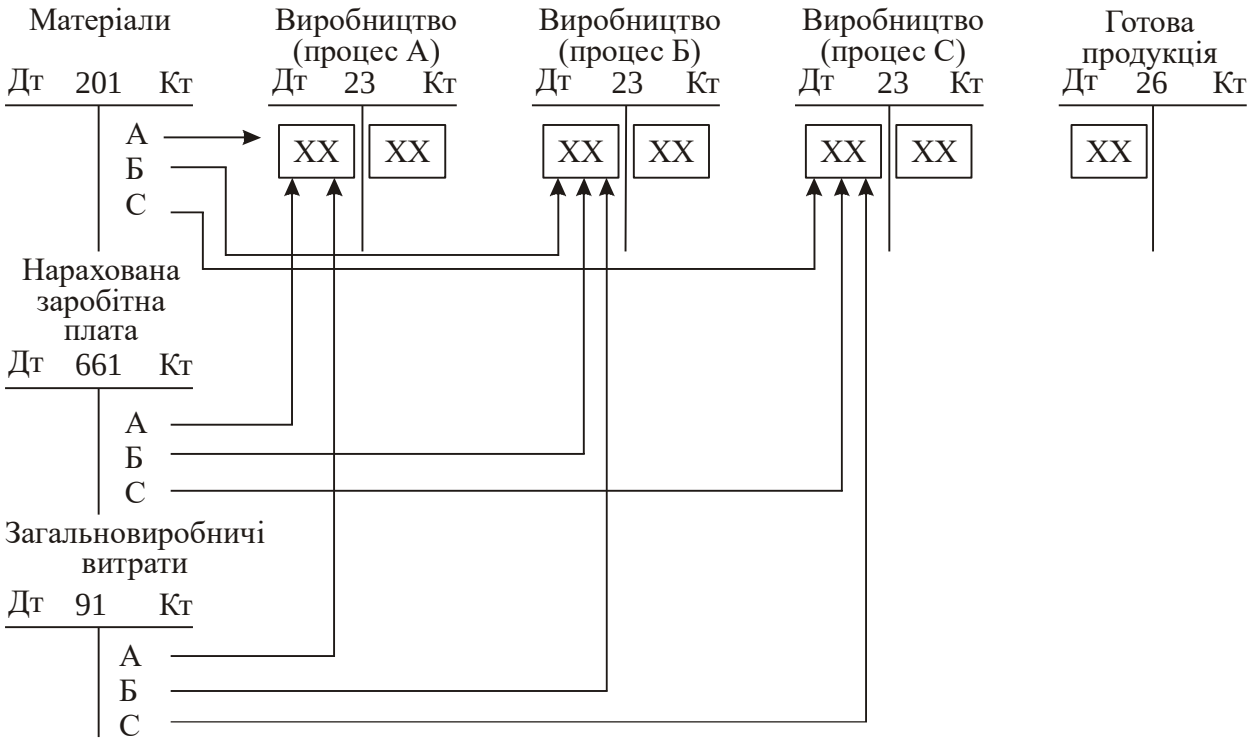


Рисунок 3.2.6 – Облік витрат при умовах послідовної обработки продукції (попередільним методом)

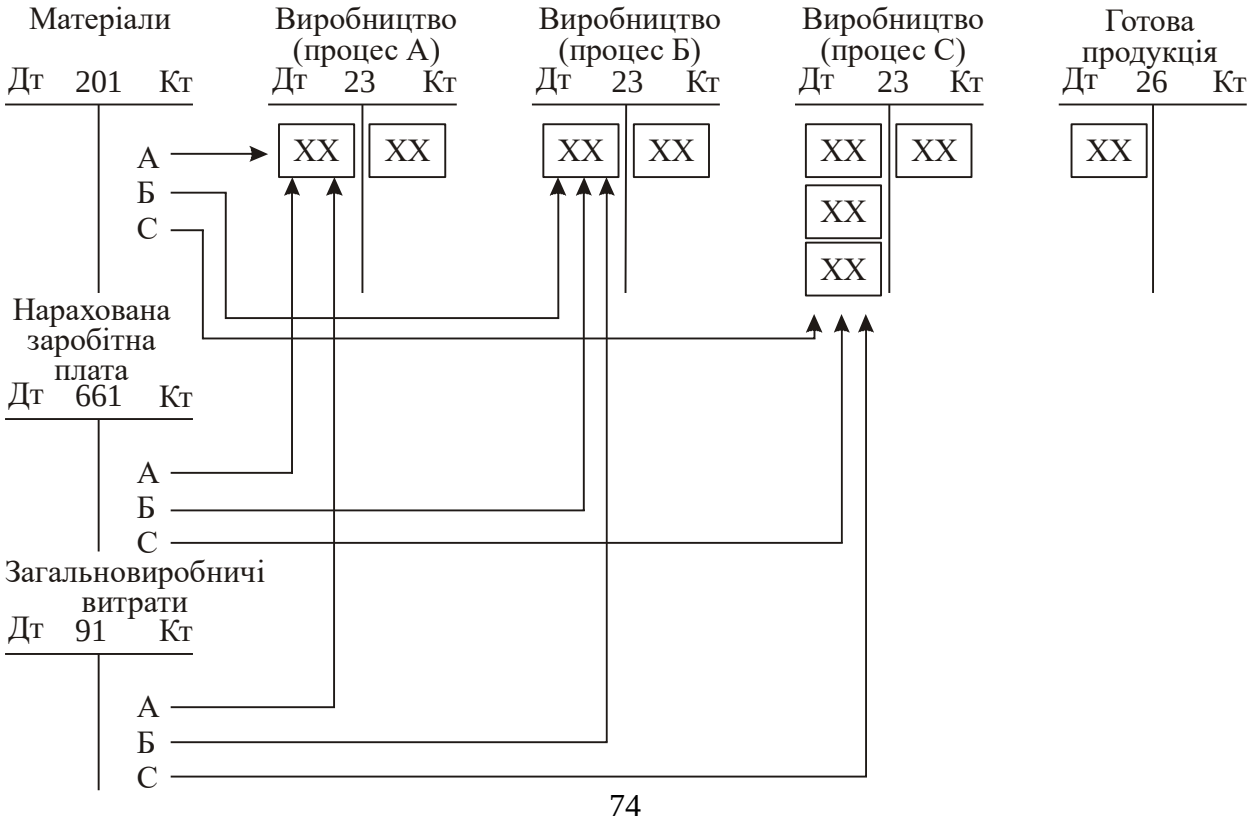


Рисунок 3.2.7 – Облік витрат при умовах паралельної обработки продукції (попередільним методом)

У випадку застосування попередільного методу використовуються елементи нормативного методу - систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм, а також виявлення зміни цих норм. Відхилення фактичних витрат від діючих (поточних) норм (наднормативні виробничі витрати ставляться до собівартості реалізованої продукції відповідно до пункту 11 П(С)БУ 16).

У первинних документах і в оперативній звітності (за зміну, добу, декаду й т.і.) відображаються не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії й т.і., але й витрати за їх нормами або відповідно до заснованого на них виробничими завданнями (рецептурами, сумішами, регламентами). Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від установленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини, напівфабрикатів і матеріалів, асортиментів випущеної продукції, його сортності й т.і.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції застосовується на підприємствах обробних галузей промисловості з масовим і багатосерійним характером виробництва, де виробляється одноманітна й складна продукція, що складається з великої кількості деталей і вузлів (наприклад, на підприємствах машинобудування, швейної, взуттєвої, трикотажної, шинної, меблевої промисловості та ін.). Цей метод включає:

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

Облік відхилень від норм організовують так, щоб можна було своєчасно визнати їх причини і осіб, від яких вони залежали, місце виявлення відхилень та їх вплив на собівартість продукції.

Цей метод дозволяє організувати оперативний контроль не тільки за собівартістю продукції, а й в остаточному підсумку щодо формування фінансового результату діяльності підприємства за звітний період.

Завданням нормативного методу є своєчасне попередження

нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, що дозволяє виявляти невраховані резерви, визначати результати діяльності функціональних (структурних) підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок).

Основу даного методу становлять розроблені на підставі даних оперативного обліку нормативи (стандарти) витрат виробничих ресурсів і нормативні калькуляції.

Нормативи (стандарти) витрат виробничих ресурсів розробляються на кожен вид деталі, вузла, виробу з урахуванням технології й організації конкретного виробництва.

Нормативні калькуляції являють собою визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за статтями витрат у грошовому вираженні на підставі діючих норм (стандартів) витрат матеріалів, заробітної плати та інше. Вони можуть складатися послідовно на деталі, вузли, продукцію у цілому та використовуються для оцінки залишків незавершеного виробництва. Наведемо як приклад нормативну (стандартну) калькуляцію пилесосу (таблиця 3.2.4).

Таблиця 3.2.4

Приклад нормативної калькуляції пилесосу

Статті калькуляції	**За нормою, грн.**
Сировина й матеріали	620,00
Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій	9 570,00
Паливо й енергія на технологічні цілі	720,00
Основна заробітна плата виробничих робітників	2060,00
Додаткова заробітна плата виробничих робітників	500,00
Відрахування на соціальні заходи (38,5 %- умовно)	985,60
загальвиробничі витрати	8 950,00
у тому числі витрати на зміст й експлуатацію встаткування	4 780,00
Інші виробничі витрати	300,00
Разом виробнича собівартість	23 705,60

Представлені в нормативній (стандартній) калькуляції показники визначаються на основі діючих норм (стандартів) витрат.

Діючі (поточні) норми розробляються на кожен вид деталі, вузла, блоку, виробу по досягнутому підприємством рівню технології, організації виробництва та праці й використовуються для безпосередньої відпустки матеріалів на виробничі потреби та нарахування заробітної плати. Це дає можливість зіставляти з ними фактичні витрати всього комплексу ресурсів, що використовуються на виробництво. Норми (стандарти) систематизуються в специфікаціях норм видатків матеріалів, а також у картах норм часу та розцінок.

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

У повідомленнях про зміну норм (стандартів) поруч із вказівкою попередньої, нової норми (стандарта), а також отриманої різниці вказується

дата впровадження нової норми.

Всі зміни норм(стандартів) впроваджуються у виробництво тільки після їхнього внесення в нормативно-технологічну документацію.

Для своєчасного впровадження у виробництво всіх змін на підприємствах можлива розробка графіків, маршрутів, строків проходження повідомлень та їхнього надходження в нормувальні бюро, відділ матеріально-технічного забезпечення, бухгалтерію, цехи-виконавці.

Повідомлення про зміни норм (стандартів) витрат матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива й енергії, норм часу, вироблення, обслуговування та розцінок оформляються відповідальними виконавцями.

На підприємствах повинен здійснюватися постійний контроль за змінами норм (стандартів) і використанням уточнених норм при обліку витрат на виробництво. Рекомендується зміну діючих норм та їхнє застосування пристосовувати до початку місяця. Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різниця між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами до кінця звітного місяця виявляється й ураховується окремо. Всі зміни норм, уведені протягом місяця, вносяться в нормативну калькуляцію на перше число наступного місяця.

Облік зміни норм визначає своєчасне уточнення нормативів, а отже, забезпечує облік об'єктивної бази для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг). Основна частка зміни норм на практиці, як правило, ставиться до трудових витрат, тому що за ними діє більше факторів зміни норм.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат по нормах та у частині витрат, які являють собою відхилення від норм. Це досягається щоденним документуванням витрат за їхніми основними видами, викликаними відхиленнями від норм, або розрахунками за порівняно короткі періоди часу. Не враховані в документах відхилення встановлюють за допомогою інвентаризації незавершеного виробництва.

Слід зазначити, що відхиленням від норм вважається як економія, так і перевитрата матеріальних і трудових витрат (у тому числі обумовлених заміною сировини та матеріалів, оплатою не передбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відступ від нормальних умов праці й т.і.).

Періодично можливе складання зведень відхилень із причин їхнього виникнення окремо в розрізі статей калькуляції, аналіз яких надасть можливість вживати заходів по ліквідації перевитрат, недопущенню втрат.

При застосуванні нормативного методу обліку визначення фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється шляхом додавання (вирахування) до нормативної собівартості виявлених у звітному періоді відхилень від норм і змін норм.

Такий розрахунок можна представити у вигляді формули:

$$\mathbf{Ф = Т \pm 0 \pm И,} \qquad (3.2.3)$$

де Ф - фактична собівартість продукції (робіт, послуг);

Т- поточні витрати за встановленими нормами;

О - відхилення від діючих норм витрат;

И- зміна діючих норм витрат.

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

Для визначення фактичної собівартості одиниці продукції визначену фактичну собівартість всієї продукції ділять на число виготовлених виробів. Розрахунок фактичної собівартості здійснюється у звітних калькуляціях, що представляє собою елемент зведеного обліку.

Наведемо як приклад звітну калькуляцію пилесосу (таблиця 3.2.5)

Таблиця 3.2.5

Приклад звітної калькуляції пилесосу

Статті калькуляції	**Нормативна собівартість, грн.**	**Індекс відхилень**	**Фактична собівартість, грн.**
1	**2**	**3**	**4=2x3**
Сировина й матеріали	620,00	0,98	607,60
Покупні комплектуючі вироби,. напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій	9 570,00	0,991	9 483,87
Паливо й енергія на технологічні цілі	720,00	1,001	720,72
основна заробітна плата виробничих робітників	2 060,00	1,003	2 066,18
Додаткова заробітна плата виробничих робітників	500,00	0,920	460,00
Відрахування на соціальні заходи (38,5 %-умовно)	985,60	0,987	972,58
Загальновиробничі витрати	8 950,00	1,011	9 048,45
у тому числі витрати на утримання й експлуатацію устаткування	4 780,00	0,943	450 744
Інші виробничі витрати	300,00	1,167	350,10
Разом виробнича собівартість	23 705,60	X	23 709,50

Індекс відхилень визначається вирахуванням 1 із результату співставлення суми відхилень від норм та зміни норм до витрат за нормами (стандартами).

Слід зазначити, що при використанні нормативного методу обліку витрат на виробництво не допускається знеособлений облік витрат на виробництво, при якому відсутній поточний контроль за витратами і визначення фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) проводиться шляхом розподілу фактичних витрат між готовою продукцією (роботами, послугами) і незавершеним виробництвом, а також між виробами.

Нормативний метод є найбільш прогресивним серед інших методів, тому що з'являється можливість здійснювати:

1. Поточний оперативний облік витрат шляхом обліку відхилень від норм.

2. Відокремлений облік змін норм (стандартів), отже - контроль за перевитратою або економією.

3. Можливість рідше проводити інвентаризацію.

На тих підприємствах, де замість нормативних витрат і нормативних калькуляцій застосовують планові показники, витрати на вироби враховуються відповідно до їх планової собівартості. Такий метод обліку витрат називається *котловим*. Він, на відміну від нормативного методу, не забезпечує повсякденного поточного контролю за витратами на виробництво та точності вирахування собівартості.

Нормативний метод не має обмежень щодо сфери його застосування, тому з метою поліпшення оперативного контролю за процесом формування собівартості продукції необхідно впроваджувати його основні елементи в практику обліку витрат на тих підприємствах, де традиційно користуються позамовним або попередільним методами. Поєднання традиційних методів обліку з елементами нормативного методу перетворює їх відповідно в позамовно-нормативний, попередільно-нормативний, попроцесно-нормативний тощо.

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 із класифікаційною систематизацією в обліку витрат за видами продукції, цехами, переділами і в цілому по підприємству в розрізі встановлених статей витрат, за розмежуванням витрат між товарним випуском і незавершеним виробництвом.

З цією метою складають відомості зведеного обліку витрат на виробництво, які є, по суті, балансом витрат за звітний період і водночас оборотними відомостями по синтетичних рахунках виробництва.

3.3 Облік витрат з повним їх включенням у собівартість

Серед зарубіжних методів обліку повних витрат найбільш відомими є методи стандарт-кост і нормативного розподілу постійних витрат.

Метод стандарт-кост полягає в тому, що для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні (стандартні) витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні, цільові витрати, а другі — минулі витрати, на які вже не можна вплинути. Сутність даної системи складається: в установленні норм (стандартів) на всі витрати діяльності підприємства; у визначенні стандартної (нормативної) калькуляції; обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів та їхнім окремим обліком на конверсійних рахунках, тобто рахунках відхилень фактичних витрат від нормативних з послідовним списанням за рахунок отриманого у звітному періоді доходу.

Взаємозв’язок синтетичних рахунків з обліку витрат в системі стандарт - кост або в системі обліку стандартних (нормативних) витрат з повним їх включенням у собівартість наведено на рисунку 3.3.1.

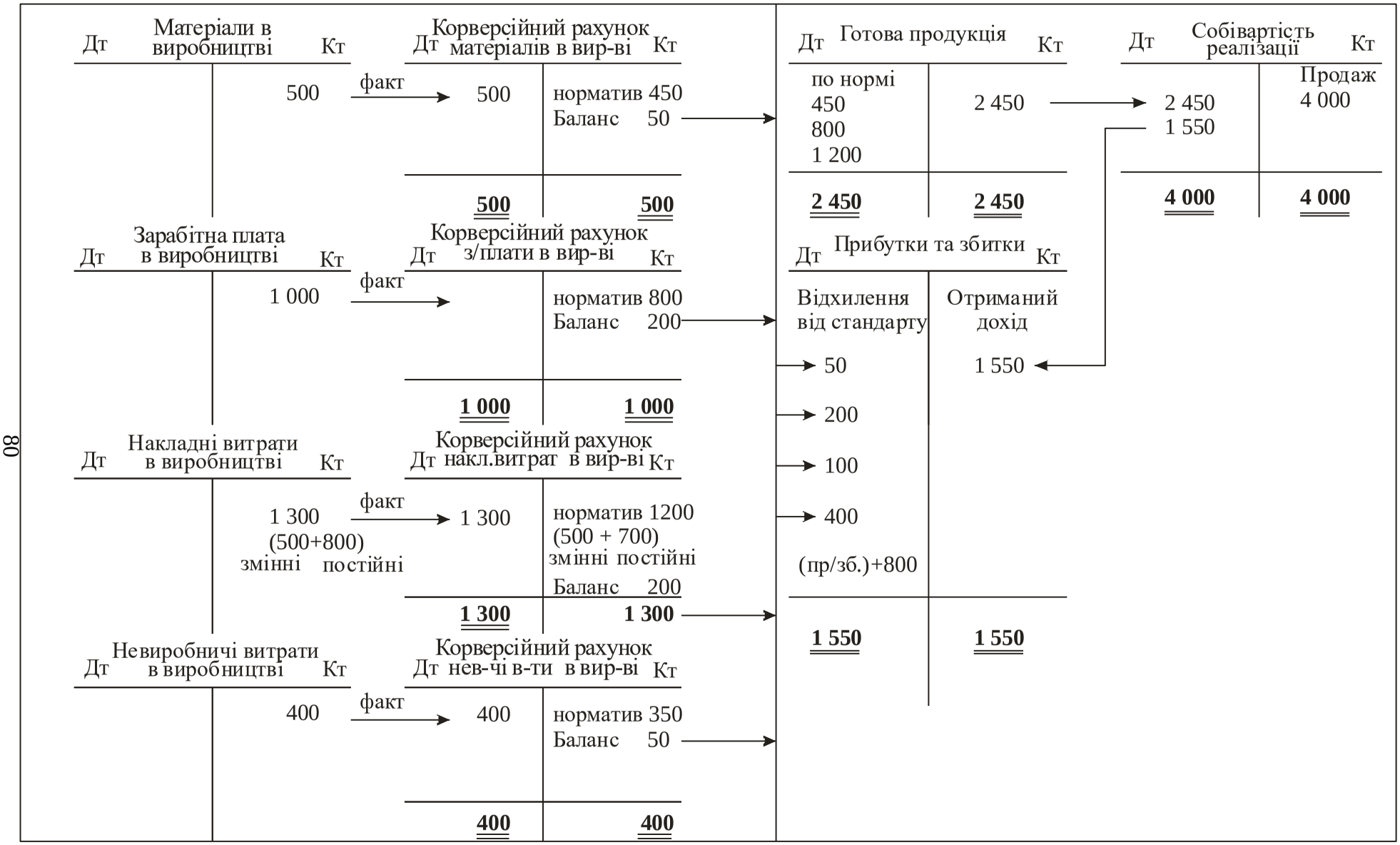


Рисунок 3.3.1 Взаємозв’язок рахунків обліку витрат у системі “стандарт-кост”

Метод нормативного розподілу постійних витрат є перехідним від методів калькулювання повної до калькулювання неповної (скороченої) собівартості продукції (робіт, послуг). Цей метод ґрунтується на таких принципах:

- чіткого розмежування в собівартості змінних і постійних витрат;
- визначення нормативного рівня діяльності підприємства і його функціональних підрозділів;
- включення у собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності;
- відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

Для кожної секції або центру відповідальності встановлюють нормальний рівень діяльності у відповідних одиницях роботи, а калькулювання організовують виходячи з таких передумов:

1) окремого обліку змінних і постійних витрат;
2) певна сума змінних і постійних витрат відповідає нормальному рівню діяльності;
3) постійні витрати відносяться на собівартість продукції відповідної секції за коефіцієнтом розподілу ($К_р$), який визначається за співвідношенням фактичного рівня діяльності ($Ф_{р.д.}$) до нормального ($Н_{р.д.}$):

$$К_р = \frac{Ф_{рд}}{Н_{рд}} \qquad (3.3.1)$$

4) відповідно, сума постійних витрат, що відноситься на собівартість ($П_в$), визначається за формулою:

$$П_в = К_р \times \text{Фактична сума постійних витрат секції} ; \qquad (3.3.2)$$

5) різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, яка відноситься на собівартість секції, списується на збільшення або зменшення загального результату по підприємству.

У результаті такого списання постійних витрат собівартість одиниці продукції залишається стабільною, тобто не залежить від зміни обсягу діяльності. Отже, використання цього методу дає змогу визначити вплив зміни обсягу діяльності на структуру собівартості одиниці продукції і рентабельності через обчислення збитків від зниження обсягу діяльності чи прибутків у разі збільшення обсягів.

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

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

Знайомлячись із сутністю цього методу, слід звернути увагу, що за

своєю технікою він нагадує розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, наведений в додатку 1 до П(С)БО 16 «Витрати». Якщо здійснити цей розрахунок за технікою методу нормативного розподілу постійних витрат ,то можна отримати абсолютно ідентичний результат. Приклад розрахунку розподілення загальновиробничих витрат за звітний період згідно П(С)БО 16 представлено у додатку З.

Згідно діючому в Україні законодавству облік витрат з повним їх включенням у виробничу собівартість передбачає розділення всіх витрат підприємства на прямі й непрямі та підрахунок повної виробничої собівартості, до складу якої входять:

всі прямі витрати як матеріальні так і трудові і непрямі загальновиробничі накладні витрати (ЗНВ), в частині змінних і розподілених постійних витрат.

У загальному вигляді при цьому варіанті обліку витрат: всі прямі витрати, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг; частина непрямих ЗНВ - змінних і розподілених постійних, пов'язаних з організацією, обслуговуванням і управлінням структурних підрозділів підприємтсва виробничого призначення; втрати від браку, збираються протягом звітного періоду по дебету калькуляційного рахунку 23 “Виробництво”, а саме:

1) *прямі витрати* основних і допоміжних виробництв переносяться в дебет 23 з кредиту різних рахунків: 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні швидкозношувані предмети”, 66 “Розрахунки з оплаті праці”, 65 “Обов'язкові відрахування від заробітної плати”;

2) *непрямі витрати*, збираються протягом звітного періоду по дебету 91 “Загальновиробничі витрати”, а в кінці звітного періоду переносяться з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 23 „Виробництво”, тільки, в частині змінних і розподілених постійних ЗНВ, відповідно до вибраної бази розподілу:

Дт 23 „Виробицтво”

Кт 91 „Загальновиробничі витрати”, а решта частини ВНЗ, тобто нерозподілені постійні ВНЗ, в бухгалтерському обліку оформляються таким чином:

Дт 90 „Собівартість реалізації”

Кт 91 „Загальновиробничі витрати”.

3). *Витрати від браку* переносяться в дебет рахунку 23 „Виробицтво” з кредита рахунку 24 “Брак у виробництві”.

В кінці звітного періоду сума фактичної повної виробничої собівартості списується з кредита рахунку 23 “Виробництво” в дебет різних рахунків:

1) 209 “Інші матеріали”, на суму одержаних з виробництва поворотних відходів;

2) 25 “Напівфабрикати”, на суму одержаних з виробництва напівфабрикатів;

3) 26 “Готова продукція”, на суму одержаної з виробництва готової продукції;

4) 903 “Собівартість виконаних робіт і наданих послуг”, на суму одержаної з виробництва собівартості виконаних робіт і наданих послуг.

Таким чином, загальна схема обліку витрат і доходів підприємтсв виробничої сфери діяльності, які використовують для обліку витрат рахунки класу 9 “Витрати діяльності” і рахунок 23 “Виробництво” за повною собівартістю виготовленої продукції (виконаних робіт або наданих послуг) має наступний вигляд (рисунок 3.3.2):

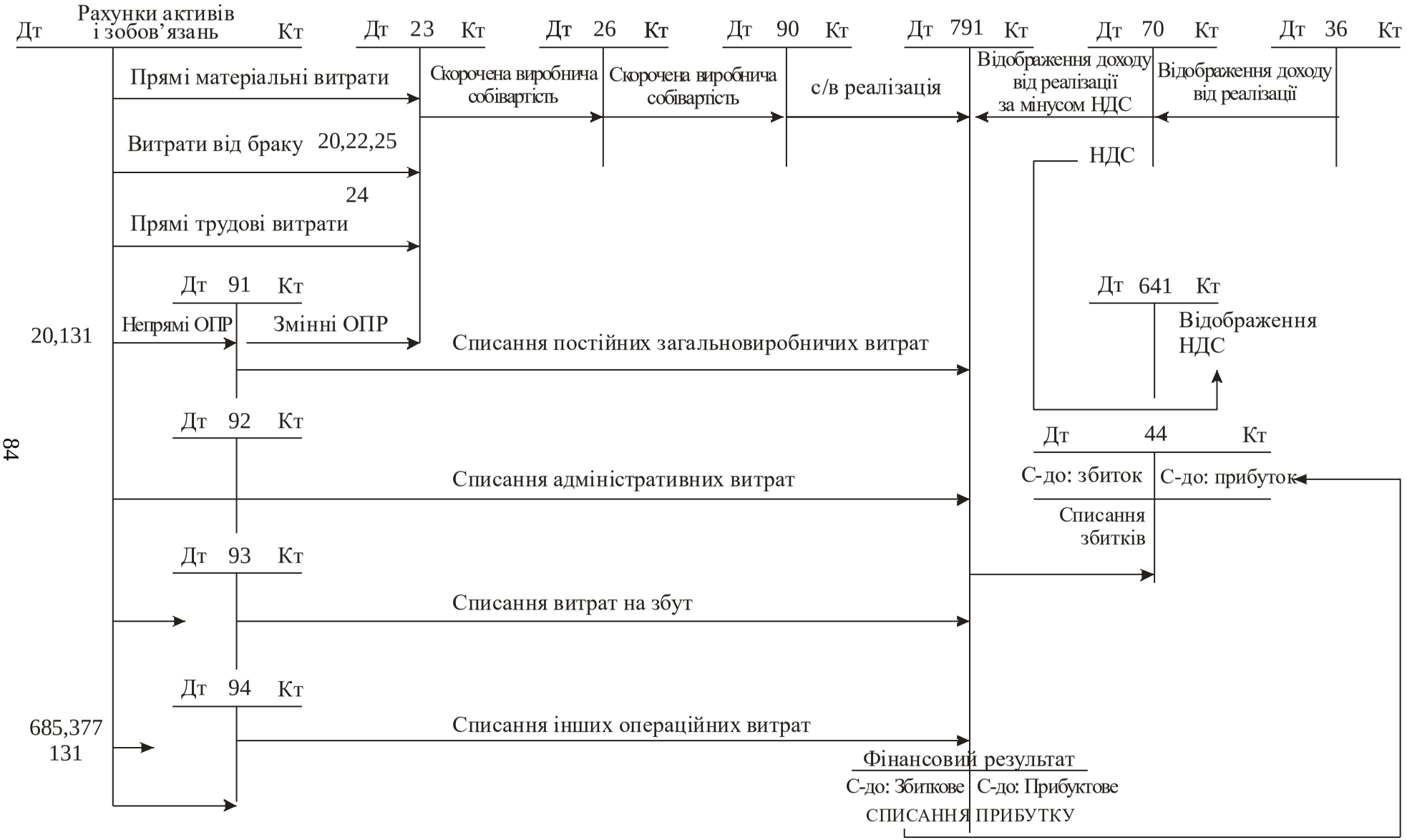


Рисунок 3.3.1 Методика формування фінансового результату у схемі обліку витрат з обмеженим їх включенням у виробничу собівартість

3.4 Облік витрат з обмеженим їх включенням у виробничу собівартість

Серед методів обліку витрат із скороченим їх включенням до собівартості найбільш поширеним є *директ – костинг* - система управлінського обліку, яка базується на аналітичному угрупуванні витрат на змінні та постійні і включає в себе: облік витрат за їх видами, місцями виникнення та носіями; облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття релевантних рішень. Використання методу (системи) директ-костинг в інформаційній системі управління ринкових структур господарювання усуває необхідність розподілу накладних витрат, тим самим розширює аналітичні можливості обліку у внутрішньогосподарському контролі.

В інформаційному процесі прийняття управлінських рішень існує простий та розвинутий варіанти використання методу (системи) директ-костинг.

Простий директ-костинг базується на принципах:

розподілу витрат на постійні та змінні; обчислення собівартості продукції лише за змінними витратами;

визначення маржі (маржинального доходу) як різниці ціни реалізації та змінної собівартості, що покриває загальні постійні витрати і відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат і формування прибутку підприємства.

У зв’язку з переліченими принципами простий директ-костинг поряд зі своїми безумовними аналітичними перевагами в прийнятті управлінських рішень має і певні недоліки.

По – перше, в оцінці залишків незавершеного виробництва та готових виробів беруть участь лише змінні витрати. У зв'язку з цим, залишки оцінюються не повністю, що суперечить бухгалтерським та податковим правилам більшості країн.

По – друге, у разі зниження цін з метою досягнення привілейованого положення на ринку за окремими виробами виникає загроза, що маса неподільних постійних витрат не може бути покритою маржею, бо підприємство потрапить в зону збитків.

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

Розвинутий директ-костинг, основним принципом якого є взаємозв’язок «витрати – обсяг - результати», удосконалює простий тим, що при його застосуванні до собівартості разом із змінними витратами включаються також прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального

доходу за простою або розвиненою системою директ – костинг мають багатоступеневу структуру. Найбільш поширеного розповсюдження у практиці сучасного бізнесу набули французька та американська моделі розрахунку фінансового результату. Згідно французькій моделі, звіти про фінансові результати мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній — чистий дохід. За французькою моделлю визначення чистого фінансового результату має наступну структуру:

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

Простий директ-костинг не дає можливості визначати результат діяльності підприємства за виробами, центрами відповідальності, а обмежується тільки визначенням маржі за ними.

Американська модель передбачає складення трирівневого звіту про фінансові результати. На першому етапі, згідно цієї моделі, визначається виробничий маржинальний дохід (виробнича маржа) як різниця між обсягом реалізованої продукції та змінними виробничими витратами. На другому етапі визначається маржинальний дохід у цілому по підприємству (торгівельна маржа) як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами. На третьому етапі визначають чистий прибуток шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат.

За американською моделлю визначення чистого позитивного фінансового результату має наступну структуру:

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

Розвинутий директ-костинг, який дістав назву методу багатоступеневого покриття постійних витрат, дає змогу все більшу частину постійних витрат прямо відносити на собівартість центрів відповідальності, що зумовило появу маржинальних доходів різного рівня - системи напівмарж.

Методика визначення чистого доходу за розвинутим директ - костингом значно розширює аналітичні можливості методу обліку витрат за скороченою собівартістю, дає змогу чітко визначити, який «внесок» робить кожен сегмент діяльності в покриття постійних витрат підприємства та отримання прибутку, а також надає вичерпну інформацію щодо прийняття управлінських рішень стосовно маркетингової політики ринкових структур.

Особливістю розвинутого директ-костингу, який дістав поширення в сучасних умовах нестабільного розвитку економіки, є його тісна інтеграція з елементами методу стандарт-кост, коли в управлінському обліку головною стає система нормативів. (рисунок 3.4.1):

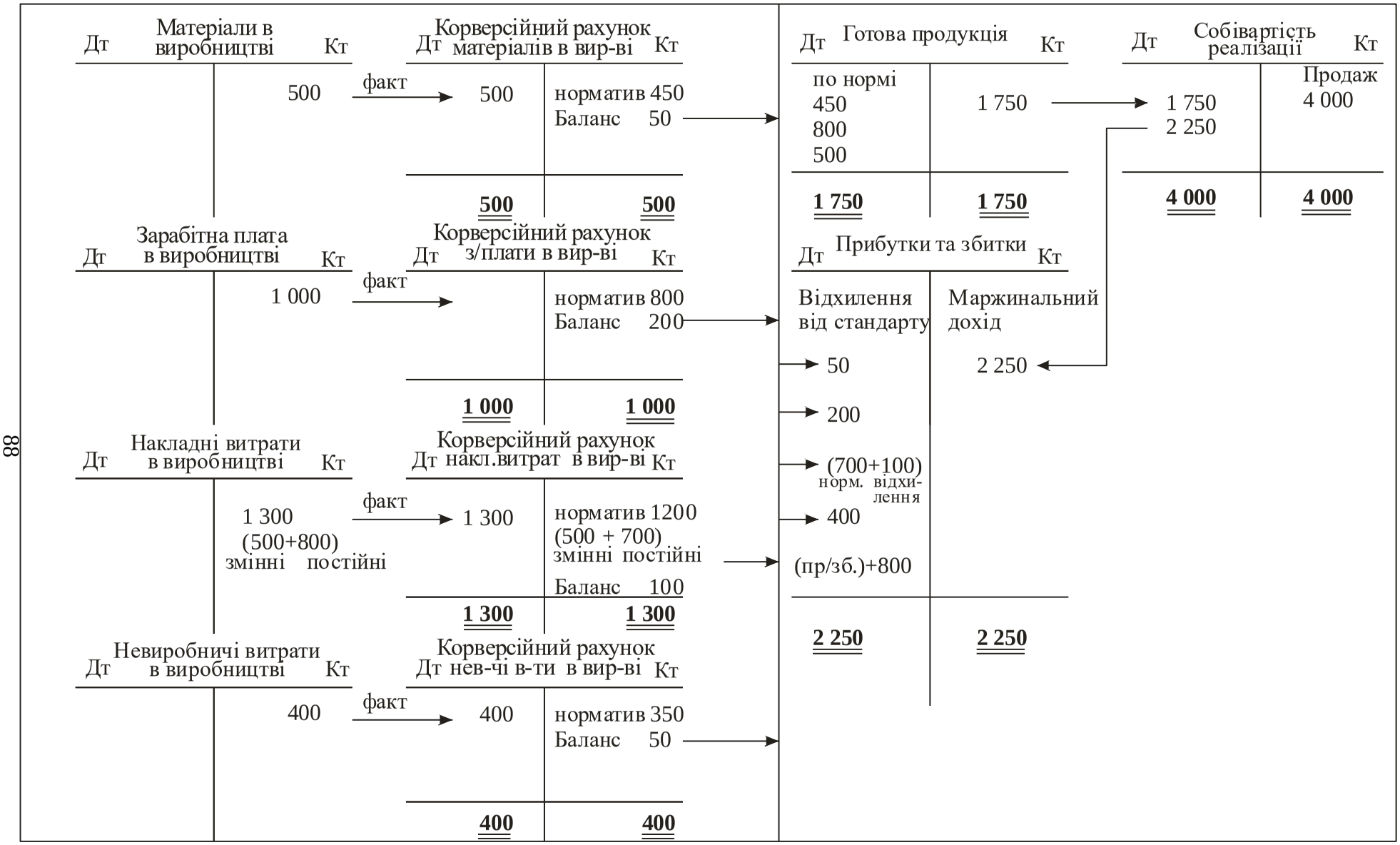


Рисунок 3.4.1 Взаємозв’язок рахунків обліку витрат у системі “Директ-кост”

Згідно діючому в Україні законодавству, що базується на зарубіжному досвіду, облік витрат з обмеженим їх включенням у виробничу собівартість передбачає: розділення всіх витрат підприємства на змінні і постійні; підрахунок скороченої собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) тільки в частині змінних витрат; списання постійних витрат на фінансовий результат в тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

При використанні даного варіанту обліку, змінні витрати, що пов'язані з виробничим процесом і знаходяться в прямій пропорційній залежності від обсягу випуску продукції, включають:

по-перше, *всі прямі матеріальні витрати* (сировину, матеріали, паливо, електроенергію на технологічні цілі, роботи і послуги сторонніх організацій і п/п);

по-друге, *всі трудові витрати* (оплату праці виробничих робочих і всі обов'язкові відрахування від неї на пенсійне забезпечення і соціальне страхування)

по-третє, *непрямі загальновиробничі змінні витрати*.

Постійні витрати, які не залежать від коливань обсягу виробничої діяльності є сукупністю:

по-перше, постійних загальновиробничих накладних витрат, які пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням структурних підрозділів виробничого призначення;

по-друге, адміністративних загальногосподарських витрат, які пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням підприємства в цілому;

по-третє, витрат на збут, які пов'язані із збутом готової продукції

по-четверте, інших операційних витрат, які пов'язані з дослідженнями ринку, різного роду науковими розробками та іншими функціями бізнесу.

Змінні прямі витрати (як матеріальні, так і трудові), збираються протягом звітного періоду по дебету рахунку 23 “Виробництво”.

Непрямі змінні загальновиробничі накладні витрати, заздалегідь, протягом звітного періоду накопичуються по дебету 91 “Загальновиробничі витрати”, а в кінці звітного періоду переносяться з кредита цього рахунку в дебет рахунку 23 „Виробництво”.

Постійні витрати:

- -в частини, загальних управлінських і господарських витрат, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, збираються протягом звітного періоду по Дт 91;
- -в частини, загальних управлінських і організаційних витрат, пов'язаних з обслуговуванням підприємства в
- цілому, збираються протягом звітного періоду по Дт 92 “Адміністративні витрати”;
- -в частини, витрат на збут по Дт 93 “Витрати на збут”;
- -в частини, інших операційних витрат по Дт 94 “Інші операційні витрати”.

У кінці звітного періоду сума фактичної скороченої собівартості

продукції, закінченої виробництвом і переданою на склад, в бухгалтерському обліку відображується таким чином:

а) у сумі готової продукції , що одержана з виробництва:
Дт 26
Кт 23
б) у сумі, виконаних робіт або наданих послуг:
Дт 903
Кт 23

Постійні витрати, які протягом звітного періоду були зібрані на рахунках: 91, 92, 93, 94, в кінці звітного періоду повністю списуються з кредита цих рахунків на фінансовий результат від основної діяльності підприємтсва за звітний період: Дт 791

Кт 91,92,93,94.

Методика визначення фінансового результату від основної діяльності підприємтсва виробничої сфери діяльності при використанні системи обліку витрат з обмеженим їх включенням у виробничу собівартість представлена на рисунку 3.4.2.

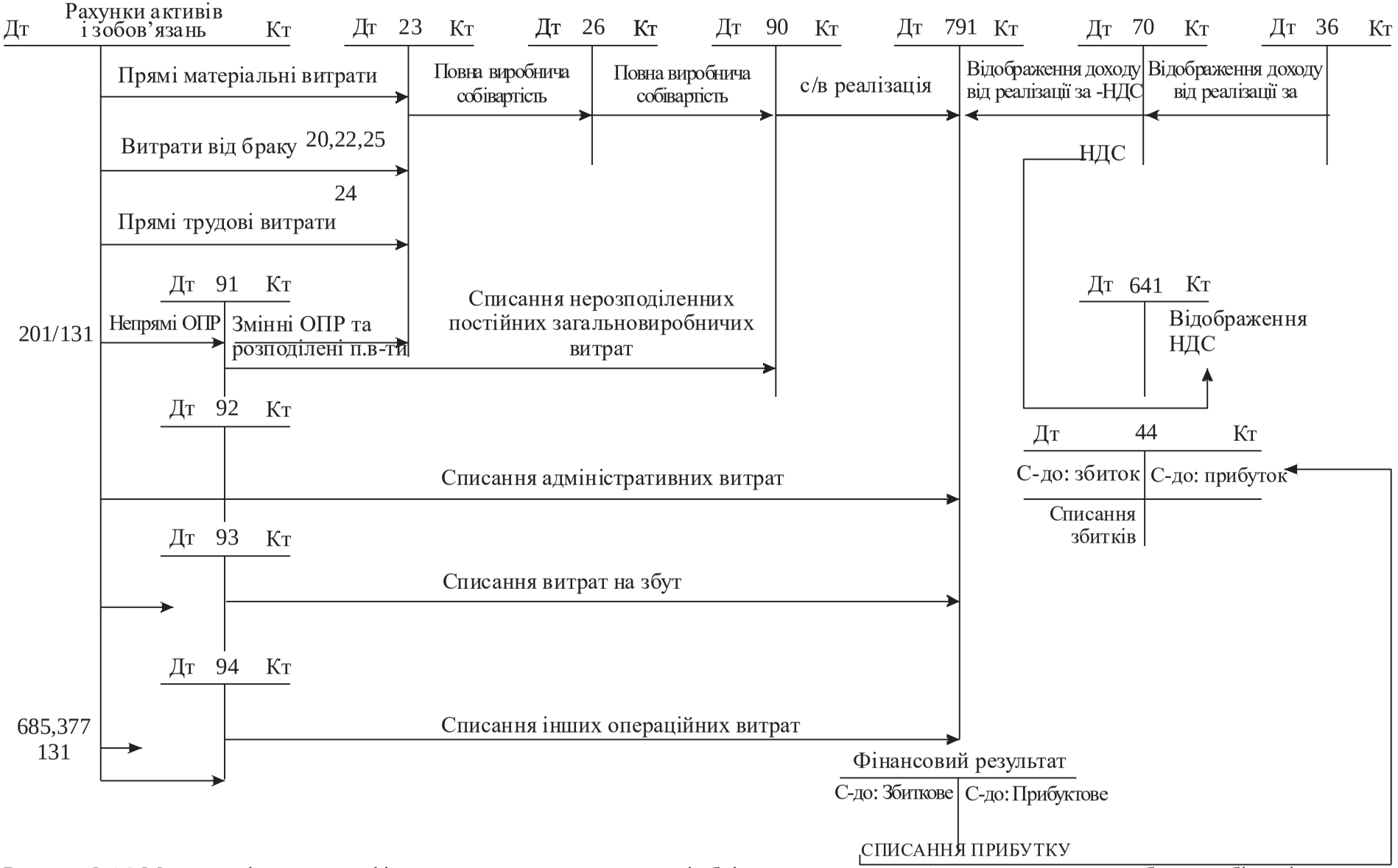


Рисунок 3.4.2 Методика формування фінансового результату у системі обліку витрат з повним їх включенням у виробничу собівартість

3.5 Пооперaційний (функціональний) облік витрат за видами діяльності

Реальна дійсність свідчить, що розвиток техніки, впровадження гнучких технологій на основі використання комп'ютерів зумовили зміни структури витрат, скорочення процесу виробництва продукції та її життєвого циклу, а посилення конкуренції на ринку обмежило можливості зростання прибутку за рахунок підвищення ціни.

Тому в існуючих соціально - економічних умовах, при значному зростанні рівня накладних витрат, виникла проблема більш конкретного управління останніми, об'єктивного визначення собівартості окремих видів продукції з метою правильного формування ціни та визначення прибутковості виробництва. АВС-метод, що є результатом удосконалення традиційного методу калькулювання повних витрат, націлено на вирішення саме цих проблем шляхом більш точного розподілу накладних витрат, визначення факторів, що впливають на їх рівень. Статистичне дослідження, проведене серед великих підприємств показало, що частіше цей нетрадиційний метод калькулювання собівартості, застосовують підприємства фінансово-комерційні, сфери обслуговування та роздрібної торгівлі, рідше — виробничі. При цьому методі підприємство розглядається як сума робочих операцій, що визначають його специфіку. Згідно з АВС-методом робоча операція повинна мати індекс-вимірник вихідного результату — кост-драйвер (фактор витрат). Наприклад, витрати на утримання складу можна віднести на ті матеріали, які там зберігаються, пропорційно зайнятій ними площі (обсягу або масі) та тривалості періоду зберігання ($м^2$ • дн.; тонни • дні тощо) (рисунок 3.5.1).

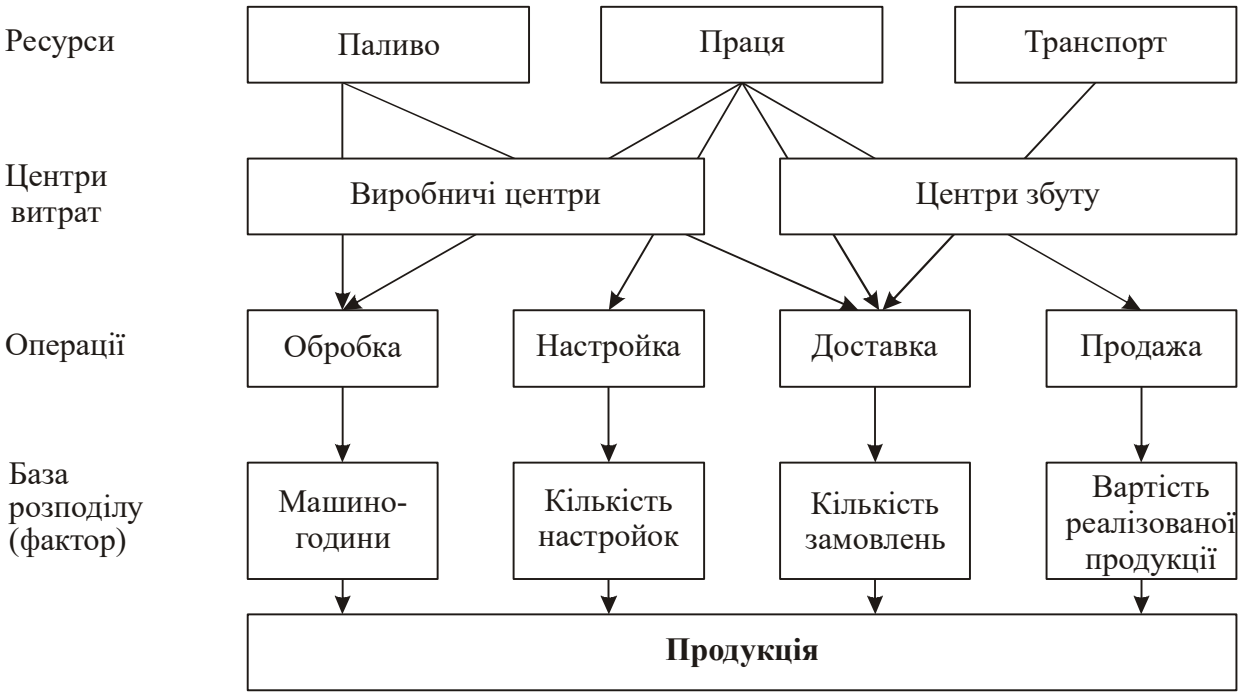


Рисунок 3.5.1 Калькулювання на основі діяльності в інформаційній системі підприємства

виробничої сфери

Отже, основою калькулювання собівартості за видами діяльності є пооопераційний облік витрат, метою якого є точний розподіл накладних витрат. Так, калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності (операціями), а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності і в яких розмірах необхідні для виготовлення кожного виду продукції. З цією метою всі операції з виготовлення продукції поділяють на чотири групи і для кожної операції визначають кост-драйвер (фактор витрат) (таблиця 3.5.1):

Таблиця 3.5.1
Фактори витрат для різних видів діяльності

№	Вид діяльності	Фактор витрат
1	***Діяльність на рівні одиниці продукції***	
	- розкрій матеріалів	- машино-години
	- обробка сировини	- людино-години
	- забезпечення виробництва (пар, енергія)	- кількість продукції
2	***Діяльність на рівні партії виробів***	
	- зберігання матеріалів	- вага матеріалу
	- складання графіка виробництва	- кількість технологічних стадій
	- налагодження устаткування	- кількість наладок
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

1) діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу) — обробка сировини, розкрій матеріалів, зварювання, свердління тощо. Факторами витрат тут можуть бути: людино-години, машино-години, маса сировини і т. ін.;

2)діяльність на рівні партії виробів - наладка устаткування, зберігання сировини, транспортування готової продукції тощо. Факторами витрат тут можуть бути: кількість наладок устаткування, маса матеріалів, готової продукції і т. ін.;

3)діяльність на рівні виду продукції- проектування виробництва, збереження умов виробництва, контроль якості тощо. Факторами витрат на цьому рівні можуть бути: час проектування, кількість перевірок якості і т. ін.;

4)діяльність на рівні підприємства - утримання офісу, охорона, освітлення, навчання персоналу тощо. Факторами витрат тут можуть бути: площа офісу, час навчання персоналу і т. ін.

Накладні витрати, що мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні групи, а потім розподіляються між виробами пропорційно обсягу використаного фактора витрат для виготовлення того або іншого виробу.

Отже, принципова відмінність традиційної системи калькулювання і системи калькулювання на основі діяльності полягає у підході до розподілу накладних витрат. Такі розрахунки (за АВС-методом) дають більш точну характеристику прибутковості окремих видів продукції їз урахуванням повних витрат, адже при цьому методі постійні витрати розглядаються як довгострокові змінні.

Методику калькулювання на основі діяльності розглянемо на прикладі 3.5.1:

Підприємство «Бриз» випускає продукцію двох сортів - першого і вищого. Повна сума витрат на виробництво визначається розподілом непрямих витрат пропорційно безпосереднім витратам живої праці. Для визначення ціни до суми витрат додавалася націнка 25% від суми повних витрат.

Прямі витрати на виробництво одиниці продукції складають, грн:

Таблиця 3.5.2

Вид витрат	**Продукція**	
	першого сорту	**вищого сорту**
Прямі витрати на оплату праці (ставка 5 грн за год.)	20	30
Прямі витрати на матеріали	15	20
Обсяг виробництва на наступний рік, од.	40 000	10 000

Загальна річна сума непрямих витрат становить 1000 тис.грн,з них:

- налагодження і переналагодження обладнання 280 тис. грн;
- контроль якості продукції 220 тис.грн;
- витрати на обробку замовлень 240 тис. грн;
- експлуатація і обслуговування обладнання 260 тис. грн.

Бухгалтер-аналітик виділив фактори витрат за видами діяльності з метою більш об'єктивного їх розподілу:

Таблиця 3.5.3.
Фактори витрат за видами діяльності

Вид діяльності та фактор витрат	**Всього**	**За видами продукції**	
		першого сорту	**вищого сорту**
Налагодження і переналагодження обладнання,	100	20	80
Кількість перевірок якості	2000	500	1500
Кількість оброблених замовлень	5000	1500	3500
Використання обладнання, тис. машино-год.	500	350	150

Визначити:

1) повну собівартість кожного виду продукції та ціну її реалізації за традиційним методом розподілу непрямих витрат та за методом АВС;

2) пояснити одержані результати і дати рекомендації керівництву підприємства з питання ціноутворення.

Рішення:

Визначимо ставку розподілу накладних витрат пропорційно прямим витратам праці:

1000000 грн : [(40000 од. • 20/5) + (10000 • 30/5)] = 4,55 грн на 1 люд.-год.

або 1000000 грн : [(40000 • 20) + (10000 • 30)] • 100% = 90,91% від прямої оплати праці

Повна собівартість одиниці продукції:	1/сорту	В/сорту
матеріали	15	20
оплата праці	20	ЗО
непрямі витрати (90,91%)	18,18	27,27
Разом	53,18	77,27
25% націнки		
Ціна реалізації	66,48 грн/од.	96,59 грн/од.

Розподіл накладних витрат за видами діяльності:

Таблиця 3.5.4

Витрати	**Разом**	**Продукція**	
		першого сорту	**вищого сорту**
Накладні: - переналагодження обладнання (ставка розподілу 280000 : 100 = 2800 грн/раз) - контроль якості (ставка розподілу 220000 : 2000 = 110 грн/раз) - обробка замовлень (ставка розподілу 240000 : 5000 = 48 грн/замовлення) - використання обладнання (ставка розподілу 260000 : 500000 = 0,52 грн/м.-г)	280000 220000 240000 260000	56000 55000 72000 182000	 224000 165000 168000 78000
Разом	1000000	365000	635000
Непрямі витрати на одиницю продукції	**X**	9,13	63,50

Собівартість одиниці продукції за методом АВС:

	I/сорту	В/сорту
Матеріали	15	20
Оплата праці	20	30
Непрямі витрати	9,13	63,50
Разом	44,13	113,50
25% націнки	11,03	28,38

Ціна реалізації 55,16 грн/од. 141,88 грн/од.

Таким чином, ціна на продукцію першого сорту при традиційному методі калькулювання завищена, а на продукцію вищого сорту — занижена порівняно з калькулюванням за витратами діяльності. Метод АВС дає більш реальну оцінку витрат на виробництво, тому ціну бажано встановити виходячи з останніх розрахунків — 55,16 та 141,88 грн/од.

Отже, з наведеного прикладу (3.5.1) наочно видно, що ринковий механізм господарювання висуває абсолютно нові вимоги до управлінської інформаційної системи. Згідно з цими вимогами, менеджери, озброївшись надійною інформацією про витрати, приступають до розробки цінової стратегії, що стимулює обсяги продажу найбільш вигідним покупцям. У зв'язку з цим, переваги обліку витрат по видах діяльності для цілей ухвалення управлінських рішень - очевидні. Наприклад (3.5.2), у повсякденному житті дуже часто виникають ситуації, які іноді бентежать результатами неправильного розподілу витрат. Припустимо, що ви обідаєте у кафе з трьома колегами. Ви прагнете схуднути, тому відмовляєтеся від коктейлю і десерту й обмежуєтеся тільки салатом. Ваші же колеги замовляють обід з трьох блюд і спиртне. Коли принесли рахунок, колеги запропонували його суму розділити на четверо, і вам довелося заплатити (За один салат!!!) 150 гривень. Нажаль, але така була схема розподілу витрат.

З урахуванням цього неравноцінного досвіду, наступного разу в цьому же кафе ви замовляєте мартіні і терамісу, а ваша частка в рахунку складає всього п’ятдесят гривень! Насправді ви зовсім не любите мартіні, а терамісу прирікає вас на додаткові півгодини занять на тренажері, однак такий результат впливу схеми розподілу витрат на ваші розумові здібності.

Може здатися, що у наведеному прикладі (3.5 .2) розглянуто крайній випадок існуючого сьогодення. Проте аналіз витрат на виробництво продуктів в деяких підприємствах показує, що не так вже рідко зустрічаються випадки встановлення ціни, яка не покриває і половини повних витрат. У результаті підприємство дарма витрачає свої зусилля на засоби щодо виробництва продуктів й обслуговування покупців, які не приносять ніякого прибутку. Отже, методика розподілення непрямих витрат традиційним способом дуже нагадує поділ загальної суми рахунку у кафе між усіма споживачами.

За цих обставин, нетрадиційний облік витрат за видами діяльності або метод АВС являє собою ні що інше, як виписування персональних рахунків. Це дозволяє використовувати тільки ту продукцію і обслуговувати «запрошувати на обід» тих покупців, які у змозі сплатити повну суму свого рахунку та позбавитися тих, хто живе за чужий рахунок. Таким чином, АВС забезпечує суттєві конкурентні переваги, а саме успішну діяльність й стабільне становлення на ринку підприємствам, які правильно використовують його основні принципи.

3.6.Управління витратами за цільовою собівартістю – метод «Target - costing»

В умовах кризових явищ в економіці для досягнення конкурентних переваг на ринку підприємству необхідно : по – перше, або продавати свій продукт дешевше, ніж конкуренти, тобто зробити продукцію відмінною від інших або , по – друге, здебільшого сконцентруватися на якості виготовленої продукції. У більшості випадків, як показує практичний досвід, підприємства починають реально боротися за скорочення витрат лише тоді, коли продукт вже зроблено і передано у виробництво. Саме тоді, часто стає зрозумілим, що собівартість виробу виявилась занадто високою для його прибутковості. Як звісно, сьогодні одним із головних факторів успішної діяльності і високої конкурентоздатності підприємства є інноваційні продукти. За цих умов одним з найважливіших завдань інформаційного управління ринковими структурами господарювання є модифікація методології обліку витрат і калькулювання собівартості новітніх (інноваційних) продуктів.

На сучасному етапі розвитку інформаційних технологій настав час переглянути традиційні підходи до обліково - інформаційного управління витратами, які не відповідають вимогам сучасного конкурентного середовища.

Одним з найперспективніших шляхів вирішення цього завдання є застосування простого й ефективного (нетрадиційного) рішення – використання концепції управління витратами за цільовою собівартістю – системи таргет- костінг (Target Costing), яку, впродовж майже сорока років, успішно застосовують японські та західні компанії на практиці. Метод цільового управління витратами, незважаючи на те, що є нетрадиційним, має авторитетну думку спеціалістів у галузі маркетингу, виробничого менеджменту й управлінського обліку. Однак у практиці розвитку українського бізнесу ця система – нове явище, яка і досі не набула гідного поширення. Однією з причин такого становища є досить обмежена кількість науково – практичних літературних джерел, у яких вона розглядається. Доступними є лише окремі англомовні джерела, у яких викладено основи цього поняття і наведено деякі приклади застосування.

Основу концепції становить зміна погляду на взаємозалежність ціни, прибутку та собівартості, що описується формулою:

$$\textit{Ціна} = \textit{Собівартість} + \textit{Прибуток} \qquad (3.6.1)$$

Отже очікується, що нову продукцію вдасться реалізувати за ціною, яка повністю покриє витрати й забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку підприємницької діяльності. Такий підхід, дійсно, працює щодо унікальних і виготовлених на замовлення продуктів, а також щодо нових продуктів, які не мають конкуренції. Для традиційної продукції застосування такої формули можливо лише теоретично. Тому творці системи Target Costing змінили порядок дій у цьому вираженні, відповідно, змінилися й пріоритети складових:

$$\textit{Цільова собівартість} = \textit{Цільова ціна} - \textit{Цільовий прибуток} \qquad (3.6.2)$$

Таким чином, основною умовою для розрахунків є ціна, за якою можна здійснити продаж в запланованих обсягах, і прибуток, зменшення суми якого позбавляє сенсу роботи над цим продуктом. Підсумком розрахунків є собівартість, у яку необхідно вписатися при розробці, виробництві та просуванні продукту. Крім того, ключове слово «цільова», що з'явилося у формулі, надає всім її складовим елементам спрямований і мобілізований відтінок.

Послідовність дій у концепції «Target Costing» розглянемо на прикладі УБ ТОВ «Пірана», що наведено на рисунку 3.6.1.

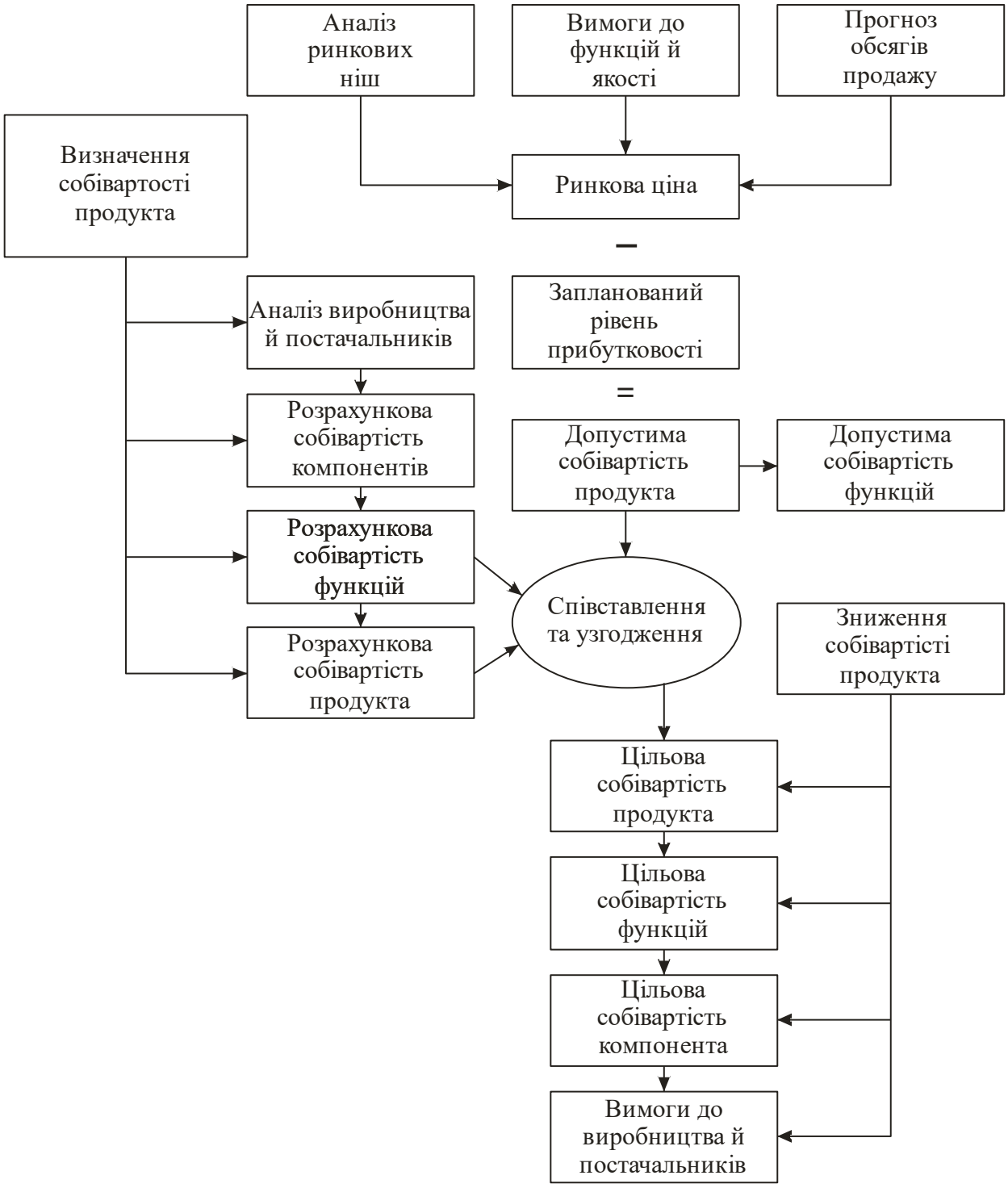


Рисунок 3.6.1 Хронологічна послідовність дій в концепції «Target Costing».

Отже, в одному із звітних періодів УБ ТОВ “Пірана” прийняло рішення виробляти нову продукцію – дитячий шампунь. При цьому підприємство стало перед проблемою, якою буде собівартість і за якою ціною воно зможе продавати цю продукцію на ринку для того, щоб утримувати конкурентні позиції. У даному випадку ефективним рішенням розв’язання цієї проблеми стане використання концепції Target Costing.

Розглянемо послідовність дій для розв’язання даної проблеми у хронологічному порядку структурної побудови.

По – перше, необхідно визначити ринкову ціну продукції. На цьому етапі залучається весь арсенал засобів маркетингового аналізу. Якщо підприємство давно працює з аналогічними товарами, то визначення сегмента ринку не буде важким. Продукт позиціюється у своєму сегменті, виконується конкурентний аналіз і в підсумку з'являється розуміння двох найважливіших величин: базової ціни продажу продукту кінцевому споживачеві та можливих обсягів продажу. На цьому етапі звичайно складно домогтися точних цифр і ці величини з'являються в якості можливих або досяжних.

Так, відділом збуту УБ ТОВ “Пірана” під час проведення аналізу конкурентів, було виявлено, що основними з них є наступні: ТОВ “ЮСІ” , та ТОВ “Рецепти природи”, які випускають аналогічну продукцію зі схожими споживчими властивостями і однаковою політикою цін з орієнтацією на відповідний сегмент споживачів. При цьому вказані товаровиробники вже випускають дитячий шампунь і виявилося, що їх ціна нижче, ніж кошторисна ціна дитячого шампуню УБ ТОВ “Пірана”(таблиця 3.6.1).

Таблиця 3.6.1
Ринкові ціни продажу дитячого шампуню конкурентами УБ ТОВ “Пірана”

Товаровиробники-конкуренти	Ціна виробника дитячого шампуню(грн)	Роздрібна ціна продажу кінцевому споживачеві(грн)
ТОВ “ЮСІ”	1,40	2,45
ТОВ “Рецепти природи”	1,45	2,57

Отже, стає зрозумілим, що ціна продажу нової продукції УБ ТОВ “Пірана” не повина перевищувати ринкову ціну на аналогічну продукцію, якою можна вважати 1,45 грн. з метою конкурентоздатності цієї продукції за цінами.

В таблиці 3.6.2 наведена кошторисна калькуляція собівартості випуску дитячого шампуню, обсягом 0,27 л УБ ТОВ “Пірана”.

Таблиця 3.6.2

Кошторисна калькуляція собівартості випуску дитячого шампуню
УБ ТОВ “Пірана”

№ з/п	Статті витрат	Сума витрат, грн
1	Сировина	3,16
2	Заробітна платня	0,01
3	Відрахування від заробітної плати	0,01
4	Амотизація основних засобів	0,01
5	Загальновиробничі витрати	0,06
6	Собівартість 1 кг	3,25
7	Собівартість вмісту 1 флакону	0,88
8	Тара й упаковка	0,39
9	Собівартість одиниці продукції	1,27
10	Адміністративні витрати	0,03
11	Прибуток	0,51
12	Усього ціна 1 флакону	1,81

Таким чином, бачимо, що кошторисна ціна продажу дитячого шампуня УБ ТОВ “Пірана”становить 1,81 грн., тобто є вищою на 0,36 грн за ринкову (базову). Тому згідно концепції Target Costing, перш за все, необхідно скорочувати витрати виробництва всіма можливими шляхами, при цьому не погіршуючи якість продукції.

Після визначення ринкової ціни переходимо до наступного кроку.

По – друге, необхідно уточнити вимоги до функцій і якості. На цьому етапі уточнюється функціональність виробу та рівень якості для окремих функцій і загальних характеристик з погляду відповідності очікуванням споживача (“QFD – аналіз» — аналіз за допомогою діаграми «якість-функція»). Виконується аналіз переваг споживача, що впливають на вибір конкретного товару з ряду порівнянних.

Окрім визначення ринкової ціни на продукцію, в ході маркетингового аналізу УБ ТОВ “Пірана” також був проведений аналіз переваг споживачів, що впливають на їх вибір при покупці дитячого шампуню. За цим, основна увага приділяється:

- відсутності шкідливих барвників та інших домішок для дітей;
- неможливості викликати алергічні реакції у дітей;
- наявності природних компонентів, що перешкоджають подразненню слизової оболонки очей;
- використанню фруктових або інших “дитячих”ароматів;
- красивій, привабливій для дітей, упаковці та ін.

На основі виявлених прихильностей покупців дитячого шампуню “Наф-Наф” УБ ТОВ “Пірана” проведемо аналіз його функціональності та рівня якості для окремих функцій і загальних характеристик з точки зору

відповідності очікуванням споживача за допомогою діаграми “Якість-Функція” (рисунок 3.6.2).

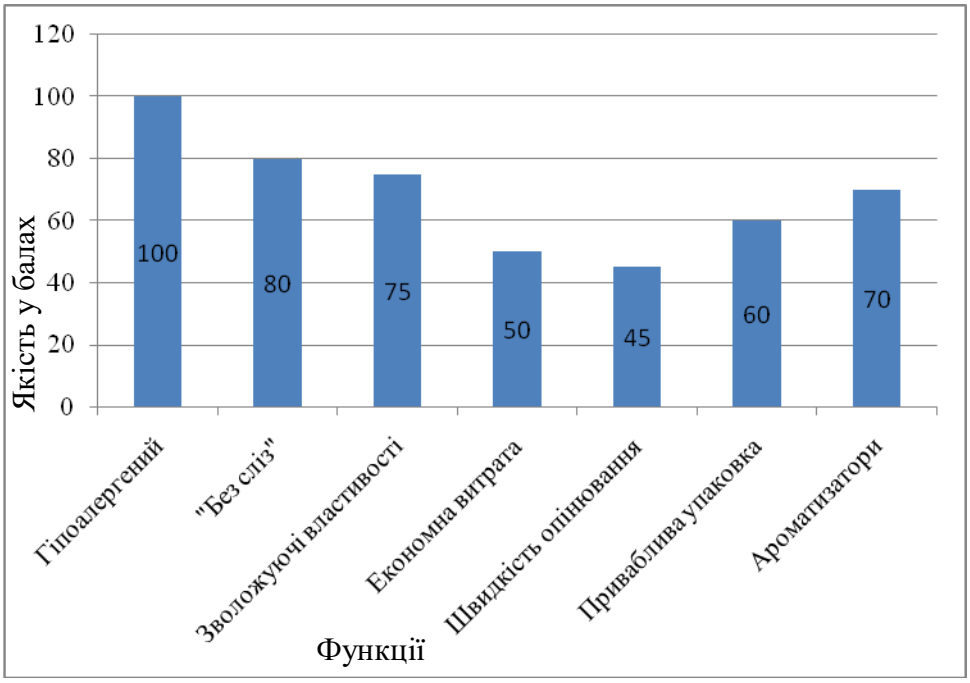


Рисунок 3.6.2 Діаграма “Якість-Функція”

Діаграма побудована на основі експертних оцінок, при цьому кожній функції присуджений відповідний бал з якості, виходячи зі 100-бальної шкали. Як бачимо, на рисунку, виходячи з експертної оцінки, деякі функції продукції (зокрема 4,5,6) мають ще невисоку якість і тому потребують доопрацювання.

По – третє, слід установити цільовий прибуток для продукту . Ставка прибутковості продукту може встановлюватися з різних міркувань: дивідендної політики підприємства, вимог розвитку бізнесу, аналізу прибутковості конкурентів, політики просування товару на ринку й т.і.

Виходячи з аналізу середнього рівня прибутковості в даній галузі, а також вимог до розвитку підприємства УБ ТОВ “Пірана” встановлено ставку прибутковості на рівні 28 %, яку можна, по праву, вважати цільовою.

По – четверте, необхідно визначити припустиму собівартість продукту як різницю між базовою ціною й цільовим прибутком. Для всіх наступних розрахунків припустима собівартість продукту встановлює межу всіх витрат на розробку, виробництво, просування й продажі планованих обсягів розроблювального продукту.

Проведемо відповідний розрахунок для УБ ТОВ “Пірана” на основі попередньо отриманих даних:

Допустима собівартість продукції (1,04 грн) =

Базова ціна (1,45) - Цільовий прибуток (28%*1,45)

По – п’яте, необхідно розрахувати пряму цільову собівартість виробництва продукції (таблиця 3.6.3).

Цей розрахунок відбиває сформовані на даному підприємстві й у

галузі особливості системи збуту аналогічних продуктів, витрати й прибуток кожного з учасників збутового ланцюга, систему доставки й зберігання товару в збутовій системі. Якщо система продажів для розроблювального продукту ще не склалася, то надалі спосіб просування продукту до покупця також може стати об'єктом оптимізації для зменшення загального рівня витрат. У наведеній таблиці розрахунок виконаний, відповідно до послідовності нагромадження витрат по ходу просування товару до споживача.

Тому цільовий прибуток представлений як цільовий прибуток виробника й перебуває в середині розрахунку. Далі віднімаються витрати, що відбивають особливості управління бізнесом, а також передбачувані витрати, пов'язані з розробкою продукту й технології в перерахуванні на одну одиницю продукту. У підсумку виходить цільовий обсяг прямих витрат (праця й матеріали), за досягнення яких і будуть боротися конструктори й технологи. Для того щоб і адміністративні й інші витрати

Таблиця 3.6.3
Розрахунок цільової собівартості виробництва дитячого шампуню на УБ ТОВ “Пірана”

Операція	Ціна (елемент витрат)	Фактори для розрахунку			Сума, грн
		Показники, прогнозй оцінка	*Ставка,* в %	На одиницю продукції, грн	
	Роздрібна ціна				2,57
“-“	Стандартна націнка у роздрібній торгівлі		30		0,771
“=”	Вартість для дилера				1,799
“-“	Транспортні та інші витрати у роздрібі			0,04	-0,04
“=”	Ціна продажу для роздрібу				1,759
“-“	Націнка оптовиків		15		0,26385
“-“	Витрати на транспорт й логістику у оптовиків			0,05	-0,05
“=”	Ціна виробника				1,45
“-“	Цільовий рівень прибутку		28		- 0,40
“-“	Адміністративні та інші витрати бізнес-одиниці			0,03	- 0,03
	Витрати на розробку, грн	20 000			
	Оцінка обсягів продажу, шт.	100 000			
“-“	Розподілені витрати на розробку			0,2	- 0,2
“=”	Цільові витрати бізнес-одиниці				0,82
“-“	Накладні витрати бізнес-одиниці			0,06	- 0,06
“=”	Прямі цільові витрати (праця й матеріали)				0,76

також відповідали загальній націленості на граничну ефективність використання ресурсів, вони повинні перебувати під управлінням загальної системи бюджетування або спеціалізованої системи на основі АВС.

По – шосте, концепція повинна містити функціональну декомпозицію продукту й визначення припустимих витрат за кожною функцією. Цей крок ґрунтується на результатах QFD-аналізу. Виробляється розподіл прямих цільових витрат по функціях продукту, відповідно до значимості цих функцій для споживача. Значимість тієї або іншої функції може визначатися в найпростішому випадку методом експертної оцінки. Більше точну інформацію надає опитування або анкетування споживачів. Результати анкетування обробляються для визначення діапазонів і однорідності вимог, розраховуються вагові коефіцієнти для кожної функції та пропорційно цим коефіцієнтам виконується розподіл загальної суми прямих цільових витрат. Іноді результатом такого дослідження буває уточнення позиціювання продукту.

Досліджуваним підприємством було проведено опитування своїх потенційних покупців з метою визначення значущості для них вищезазначених функцій дитячого шампуню ТОВ "Пірана". Результати дослідження наведені в таблиці 3.6.4.

По – сьоме, у концепцію повинна входити розробка продукту, яка здійснюється з урахуванням функціональних вимог, визначених раніше, а також додаткових обмежень: відповідності обмеженням технологічного рівня підприємства, системи контролю якості, екології й повторного використання матеріалів виробу. Результатом розробки є прототип продукту.

По – восьме, слід оцінити витрати за кожною складовою частиною продукту. Для позначення витрат, що калькулюються при оцінці знову розроблювального продукту, застосовують спеціальний термін — дріфтинг-витрати. На цьому етапі визначаються дріфтинг-витрати для окремих компонентів. При цьому виходять із діючих норм витрат матеріалів, оскільки поки що продукт передбачається випускати в рамках діючого рівня технології. Для визначення закупівельних цін на матеріали виконується аналіз постачальників. На підставі розрахованих витрат по кожному компоненту продукту виконується аналіз «Робити чи закуповувати» для визначення доцільності використання аутсорсинга.

Таблиця 3.6.4

Розподіл прямих цільових витрат на основі функціональної декомпозиції дитячого шампуню "Наф-Наф" УБ ТОВ "Пірана"

Функція дитячого шампуню "Наф-Наф" УБ ТОВ "Пірана"	Значущість функції для споживача, в % (результати опитування)	Вагові коефіцієнти для кожної функції	Розподіл прямих цільових витрат на одиницю продукції
1. Гіпоалергений	32	0,32	0,24
2. Функція "без сліз"	32	0,32	0,24
3. Пом'якшуючі й зволожуючі властивості	12	0,12	0,09
4. Швидкість опінювання	10	0,10	0,08
5. Економна витрата	8	0,08	0,06

6.Приваблива упаковка	6	0,06	0,05
Усього	100	100	0,76

У процесі виробництва шампуню, у тому числі й дитячого, не можна визначити його, як такі, складові частини, оскільки шампунь отримується у результаті змішування всіх компонентів у єдиній технологічній операції. Складовою частиною шампуню є лише тара (флакон і кришка). Отже, можемо визначити дріфтинг-витрати тільки лише для тари як складової частини продукту.

Провівши аналіз «Робити або закуповувати» з'ясувалося, що для підприємства більш вигідним є виробництво флаконів, ніж їхня покупка.

Відповідний розрахунок представимо у таблиці 3.6.5.

Таблиця 3.6.5
Прогнозна калькуляція собівартості флаконів для шампуню

Узагальнені статті калькуляції	**Сума,грн**
1.Сировина	15 274,11
2.Заробітна плата	550,9
3.Відрахування від заробітної плати	201,0
4.Амортизація	63,5
Собівартість виробництва 100 000 флаконів	16 661,51
Собівартість виробництва 1 флакону	0,17

У наступній таблиці 3.6.6 порівняємо вигідність для УБ ТОВ “Пірана” виробництва флаконів та їх покупку.

Таблиця 3.6.6
Порівняння варіантів вигідності виробництва флаконів чи їх покупки
для УБ ТОВ “Пірана”

Варіанти вибору		Сума, грн/шт	Розрахунок
1.	Придбання флаконів	0,30	0,30* 100 000= 30 000 грн Знижка 10% (постійним покупцям): 30 000 – (30 000 *10%) = 27 000 грн
2.	Виробництво флаконів	0,17	0,17*100 000= 17 000 грн
Економія		0,10	27 000 –17 000 = 10 000 грн

Також одним зі шляхів оптимізації величини витрат можуть бути закупівельні ціни на сировину й матеріали. Так, для визначення цін на матеріали та можливі шляхи їхнього зниження був проведений аналіз постачальників сировини й матеріалів (таблиця 3.6.7)

Таблиця 3.6.7
Аналіз постачальників сировини та закупівельних цін

Сировинний набір	**Постачальник (країна, місто, регіон)**	**Закупівельні ціни (грн/на 1 од.)**
1. Лимонна кислота	Харків	0,001
2. Сіль	Харків, Слав'янськ	0,001
3. Геноген	Німеччина	0,06
4.Генопол	Іспанія	0,133
5.Суміш духмяних речовин	Франція	0,039
6. ДЕА	Німеччина	0,031
7. бета-каротин	Іспанія	0,512
8. Алантоїн	Німеччина	0,009
9. Захатерік	Німеччина	0,026
10.Трилон Б	Росія	0,002
11. Метилпарабен	Німеччина	0,036
12. Консервант	Польща	0,010
Усього		0,86

На сьогоднішній момент поставка імпортної сировини для УБ ТОВ "Пірана" здійснюється через посередника - ТОВ «Брістел Кемікалз», розташованого в Києві. Дослідивши сировинний ринок ми виявили, що резервом зниження величини витрат може бути налагодження прямих договірних відносин безпосередньо з деякими іноземними постачальниками. Результати розрахунків представлені в таблиці 3.6.8.

При цьому, необхідно відзначити, що зниження витрат за рахунок використання вітчизняної сировини замість імпортної не повинне привести до зниження якісних характеристик продукції й тим самим до втрати покупця. Якщо один вид імпортної сировини й матеріалів може бути замінений вітчизняним без втрати якості, то інші ні, оскільки в Україні поки

Таблиця 3.6.8
Розрахунок економії витрат за сировиною

Назва компонента	Постачальник	Ціна посередника на од. продукції	Ціна постачальника плюс усі накладні витрати (на од.)	Величина оптимізації витрат
Генопол	Іспанія	0,133	0,079	0,054
Ароматизатор	Франція	0,039	0,01	0,029
Бета - каротин	Іспанія	0,512	0,456	0,056
Усього витрат	-	0,172	0,089	0,139

що відсутні конкурентні за якістю матеріали для даного виду виробництва. Отже повинен діяти принцип розумної необхідності.

Ще одним із резервів зниження витрат на продукцію можуть бути витрати на лабораторні дослідження якості кожної партії шампуню. Зараз, наприклад, тариф 1 години проведення лабораторного аналізу якості шампуню становить на досліджуваному підприємстві 4,50 грн , при цьому він займає 5 годин. Тому получаємо: 4,50 * 5 = 22,50 грн – вартість лабораторного аналізу партії в 1000 шт шампуню. Зниження величини тарифу явно не підходить. З цього приводу, резервом зниження витрат може бути скорочення часу проведення лабораторного аналізу, скажімо, на 1,5 години. Однак це скорочення можливо приведе до погіршення якості його проведення, але, щоб стати цьому на заваді потрібно ввести штрафні санкції за неякісне дослідження. Підрахунки узагальнено у таблиці 3.6.9.

По – девяте, необхідно оцінити витрати на реалізацію кожної функції товару (дріфтинг-витрати для функцій). Зрозуміло, що одна функція може забезпечуватися при участі декількох складових частин виробу, і що один з компонентів

Таблиця 3.6.9

Розрахунок резерву зниження витрат за рахунок зниження витрат на дослідження якості продукції

	5 годин	3,5 години	Величина резерву
Проведення лабораторного анлізу якості кожної партії шампуню 4,50 грн /1 год/1000 шт	4,50 * 5 = 22,50 грн	3.50 * 4,5=15,75	6,75
Витрати на дослідження якості на 1 од.продукції	0,0225	0,016	0,0065

може виконувати кілька функцій. Виникає небезпека невірної оцінки ролі компонентів у реалізації функції. Тому на цьому етапі звичайно пропонується додаткове залучення різних функціональних фахівців підприємства для з'ясування відповідності функцій і компонентів у рамках колективних організаційних заходів: нарад, або засідань тимчасової робочої групи. З погляду, документування проблема вирішується складанням таблиці відповідності дріфтинг-затрат функцій і дріфтинг-затрат компонентів. Таким чином, виконується оцінка собівартості компонентів і функцій розроблювального виробу.

Проведемо оцінку витрат УБ ТОВ “Пірана” на реалізацію виявлених раніше функцій дитячого шампуню “Наф-Наф”. Для цього складемо таблицю відповідності дрифтинг-витрат функцій й дріфтинг-витрат компонентів дитячого шампуню (таблиця 3.6.10)

По – десяте, слід провести порівняння припустимих витрат по продукту й по окремих функціях з відповідними дріфтинг-витратами.

Проаналізував оцінку собівартості компонентів й функцій продукції бачимо, що дріфтинг-витрати компонентів, що забезпечують якісне виконання таких функцій як “ консістенція” та “економна витрата”, за які проголосувала меншість покупців (відповідно 6% та 8 %), істотно вище їхнього внеску в споживчі властивості товару. У зв’язку з цим, від цих функцій, які не мають значного впливу на переваги покупців при виборі даної продукції, можна відмовитися, що привнесе додаткову економію.

Таблиця 3.6.10
Оцінка собівартості компонентів й функцій виробу, що розроблено

Дріфтинг-витрати для функцій	Дріфтинг-витрати компонетів								Сума, грн	Важливість функції для споживачів ,в %
	Генапол	Метилпарабен	Алантоїн	Трилон Б	Захатерик	Генаген	Бета-каротин	Інші ДЕА		
1. Гіпоалергений	0,133	-	-	-	-	-	0,142	-	0,275	32 %
2.Без сльоз	-	-	-	-	0,026	-	0,191	0,058	0,275	32 %
3.Зволожуючі та пом’якшуючі властивості	-	-	0,009	-	-	-	0,094	-	0,103	12 %
4.Швидкість опінювання	-	-	-	0,002	-	-	0,06	0,024	0,086	10 %
5. Економна витрата	-	0,036	-	-	-	0,01	0,023		0,069	8 %
6. Консістенція	-	-	-	-	-	0,05	-	-	0,05	6%
Усього	0,133	0,036	0,009	0,002	0,026	0,06	0,51	0,082	0,86	

По – одинадцяте, концепція повинна містити коректування або перепроектування продукту. За результатами зіставлення виробляються додаткові дослідження, визначається можливість використання компромісів «бажання споживача - вартість», можливості зниження цін постачальників або використання нових технологій. Потреба до перепроектування або вдосконалювання функцій виникає практично завжди. Якщо тільки продукт не має зовсім революційного характеру, то одержання дріфтинг-витрат нижче рівня припустимих витрат у першому ж розрахунку говорить швидше

за все, що невірно визначена норма прибутку або встановлено занадто оптимістичну ціну реалізації.

По – дванадцяте, необхідно встановити цільові витрати. Якщо в результаті декількох корегувань вдалося визначити сполучення конструкції та технології, що відповідає функціональним вимогам, і при цьому витрати не перевищують припустимих, то можна затверджувати цей рівень витрат в якості цільового як для вироба в цілому, так і для окремих компонентів зокрема. Відповідно, виробничим підрозділам доводяться технологія й нормативи, що забезпечують цей рівень витрат. Відносини з постачальниками необхідно організувати й закріпити на весь період виробництва цільової кількості продукції.

Усі проведені етапи досягнення цільової собівартості дитячого шампуню УБ ТОВ "Пірана" узагальнемо в таблиці 3.6.11.

По – тринадцяте, в концепцію повинні увійти виробництво та безперервний контроль витрат у процесі виробництва. Технічний рівень і організація виробництва повинні дозволяти беззупинно контролювати поточний рівень витрат на виробництво нового продукту. На кожному підприємстві алгоритм «Target Costing» має особливості, на які в основному впливають наступні фактори: інтенсивність конкуренції в цільовому сегменті ринку, природа покупців у цьому сегменті, стратегія підприємства в області взаємин з постачальниками.

Таблиця 3.6.11
Досягнення цільової собівартості продукції

Стаття зниження витрат	Резерв оптимізації витрат		Запланований цільовий рівень витрат	
	на 1 одиницю продукції	На запланований обсяг випуску продукції	на 1 одиницю продукції	На запланований обсяг випуску продукції
Розрахункова ціна продукції	1,81	181 000	1,45	145 000
1. Сировина та матеріали завдяки прямим поставкам	- 0,139	- 13900		
2. Зниження витрат на дослідження якості продукції за рахунок зменшення кількості годин перевірки	- 0,0065	- 650		
3. Виробництво флаконів для шампуню (відмова від їх закупки)	- 0,10	- 10 000		
4.Порівняння дріфтинг-витрат компонентів з дріфтинг-витратами функцій	- 0,119	- 11 900		

	1,45	145 000	1,45	145 000

Таким чином, на підставі розгляду механізму дії концепції управління витратами за цільовою собівартістю на прикладі УБ ТОВ “Пірана”, можна зробити підсумкове виділення тих переваг системи «Target – Costing» (таргет-костінг), які роблять її прекрасним засобом виробничої оптимізації витрат:

1. У концепції таргет-костінга маркетинг немов «накладається» зверху на управлінський облік, тобто функції маркетингу й проектування реалізуються спільно, а на «наприкінці» системи виходить продукт, що має максимально відповідаючі очікуванням споживачів характеристики й найбільш імовірну ціну реалізації. При використанні системи таргет-костінг вся виробнича діяльність підприємства координується й контролюється відповідно до важливого стратегічного орієнтира - цільової собівартості.
2. «Таргет-костінг» гармонічно сполучається з бюджетуванням, плануванням прибутку, формуванням центрів відповідальності, різними стратегіями ціноутворення й оцінних процедур. Взагалі слід зазначити, що «таргет-костінг» прекрасно інтегрується в стратегічний управлінський облік - перспективний напрямок управлінського обліку.
3. «Таргет-костінг» підтримує стратегію зниження витрат на стадії проектування продукту, тобто стратегічним, а не сугубо операційним, інструментом.
4. Позитивною характеристикою «таргет-костінга», безумовно, є фокусування уваги на зовнішніх (ринкових), а не винятково на внутрішніх факторах. «Таргет-костінг» забезпечує відділу маркетингу непогані можливості приймати рішення не тільки на основі споконвічно заданого рівня витрат, але й на основі параметрів ринкового оточення.
5. «Таргет-костінг» допомагає мотивувати орієнтоване на ринок поводження співробітників, указуючи на припустиму з погляду ринку собівартість, що повинна бути усвідомлена, якщо підприємство хоче виявитися прибутковим в умовах конкуренції.

З огляду на те, що концепція цільової собівартості - закордонна методика, застосування її для вітчизняних підприємств, як було продемонстровано на прикладі УБ ТОВ “Пірана”, не так вже й складно. Адже, організаційно – методичний підхід до управління витратами за цільовою собівартістю повністю відповідає вимогам сучасного конкурентного середовища, оскільки вдало може використовуватися як для нових (іноваційних продуктів), так і для давно виробляємих продуктів, для яких умови ринку диктують потребу зниження ціни (собівартості)з метою створення її конкурентоздатності на ринку.

Узагальнюючи вищезазначене ***у темі 3*** «***Традиційні системи обліку і калькулювання собівартості за повними та змінними витратами***» структуру організаційної побудови калькулювання в інформаційній системі

програмованого менеджменту підприємства виробничого сегменту (сфери) діяльності схематично представлено на рисунку 3.6.3.

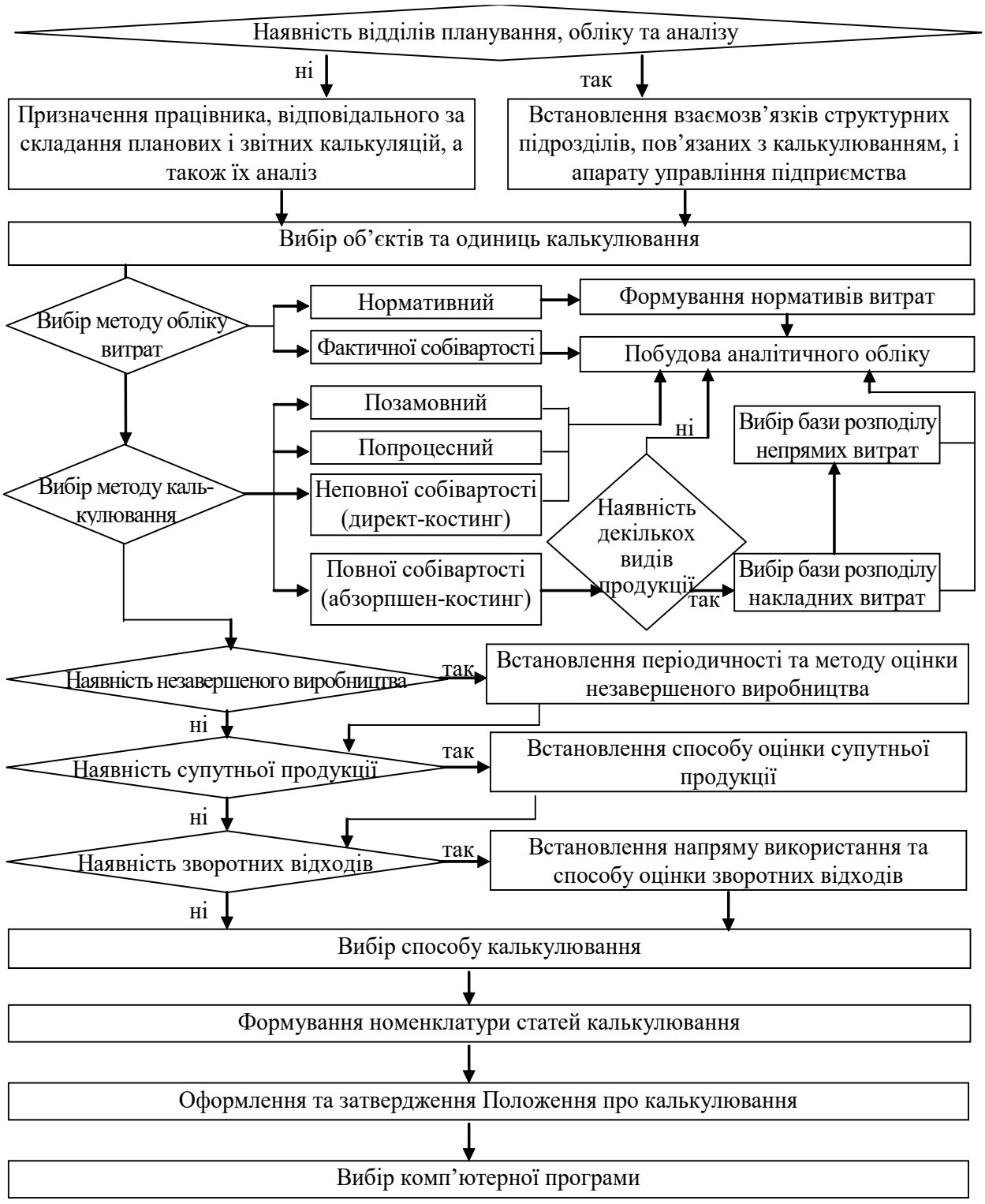


Рисунок 3.6.3 Структура організаційної побудови калькулювання в інформаційній системі управління промислового підприємства

Запитання для самоконтролю.

1. В чем заключается сущность себестоимости продукции?
2. Что такое калькулирование? Для чего его осуществляют?
3. Что такое объекты затрат? Приведите примеры.
4. Какие три основных варианта построения калькуляции выделяют в экономической теории?
5. Какие преимущества и недостатки можно выделить при группировке затрат по элементам?
6. Что такое калькуляционная единица?
7. Какие виды калькуляцій себестоимости можно выделить в современной экономической теории?
8. В чем заключается сущность плановой калькуляции?
9. Пряме и косвенные затраты предприятия.
10. Какие методы распределения общин затрат комплексного производства применяют в планировании?
11. Охарактеризуйте формы плановой (отчетной) калькуляци.
12. В чем заключается сущность нормативной калькуляции?
13. В чем заключается сущность отчетной калькуляции?
14. Охарактеризуйте основные способы калькулирования.
15. У чому полягає сутність позамовного методу обліку витрат і яка сфера його застосування?
16. Що являється об'єктом обліку при позамовному методі калькулювання собівартості?
17. Охарактеризуйте сутність, переваги та недоліки попередільного методу обліку витрат?
18. У чому полягає сутність алгоритму розрахунку собівартості продукції при попередільному методі.
19. Як оцінюється частковий випуск по заказу?
20. Надайте порівняльну характеристику позаказному та попроцесному мотодам калькулювання продукції.
21. У чому полягає сутність простого (однопередільного) методу обліку витрат і яка сфера його застосування?
22. Назвіть основні елементи методу однорідних секцій.
23. За яким принципом формуються секції?
24. Поясніть сутність методу нормативного розподілу постійних витрат.
25. Як і для чого обчислюється коефіцієнт нормативного розподілу постійних витрат?
26. Чим відрізняється безнапівфабрикатний варіант попередільного методу від напівфабрикатного?
27. Для якого з варіантів зведеного обліку витрат характерна наявність у складі калькуляційних статей статті «Напівфабрикати власного виробництва»?
28. У яких випадках застосовується рахунок 25 «Напівфабрикати власного виробництва»?

29. Як співвідносяться витрати звітного періоду з собівартістю випущеної за цей період продукції?
30. Яким чином розподіляються витрати звітного періоду між товарним випуском і залишками незавершеного виробництва?
31. Як здійснюється оцінка залишків незавершеного виробництва на кінець місяця?
32. Чим відрізняється виробнича собівартість випущеної (товарної) продукції від виробничої собівартості реалізованої продукції?
33. За якою ознакою відрізняються розподілені постійні загальновиробничі витрати від нерозподілених?
34. Що включається до складу «Інших прямих виробничих витрат»?
35. У чому полягає сутність методу стандарт-кост?
36. Які методи визначення норм (стандартів) застосовуються у закордонній практиці?
37. Яка різниця між калькуляційними об'єктами і калькуляційними одиницями?
38. З якою метою здійснюють зведений облік витрат?
21. Які основні особливості методу (системи) директ-костинг?
39. У чому полягає практичне застосування системи директ-костинг?
40. Які основні фінансові показники формуються в системі директ-костинг?
41. Як складаються звіти про фінансові результати у системі директ-костинг?
42. Що таке маржинальний дохід? Які особливості його рахунку?
43. У чому полягають переваги розвинутого директ-костингу?
44. Що таке прямі (специфічні) постійні витрати? Наведіть приклади.
45. У чому полягає методика багатоступеневого покриття постійних витрат?
46. Які основні переваги методу директ-костинг?
47. У чому полягають недоліки методу директ-костинг?
48. Що таке стратегічний облік та які його передумови?

4. МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО ПРОГНОЗНОГО АНАЛІЗУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ

4.1 Аналіз беззбитковості виробництва й чутливості прибутку.

Ключова інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень, базується на встановленні оптимального співвідношення «затрати-обсяг-прибуток» та його дотриманні, тому великого значення набуває прогнозування цього співвідношення, яке здійснюється на основі аналізу беззбитковості.

Аналіз беззбитковості – це частина управлінського обліку, ключовими елементами якого є операційний важіль, поріг рентабельності (точка беззбитковості) та запас фінансової міцності підприємства. Він забезпечує пошук найвигідніших комбінацій між змінними затратами на одиницю продукції, постійними затратами, ціною та обсягом продажу. Тому передумовою здійснення аналізу беззбитковості є розподіл затрат на постійні та змінні при застосуванні методу директ-костинг

Аналіз беззбитковості дає змогу обчислити такий обсяг реалізації, при якому затрати дорівнюватимуть доходові. Обсяги продажу, що містяться нижче від точки беззбитковості, завдають підприємству збитків, вище – підприємство отримує прибутки. Точка беззбитковості – це той рівень, якого необхідно досягти підприємству, щоб не мати збитку. Аналіз беззбитковості дає змогу керівництву заздалегідь визначити, наприклад:

який прибуток отримає підприємство за певного обсягу діяльності;

який має бути обсяг діяльності для покриття всіх витрат і отримання прибутку;

яку величину витрат за існуючого обсягу продажу може дозволити підприємство, щоб не потрапити в зону збитків тощо;

скільки продукції необхідно реалізувати для отримання запланованої величини прибутку.

В літературних джерелах аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку ще називають аналізом чутливості, головною метою якого-встановити, що відбудеться з фінансовим результатом, якщо обсяг виробництва зміниться. Тому бухгалтер повинен здійснювати управління кожним чинником, який впливає на прибуток, для збільшення рентабельності підприємства в цілому.

Використовуючи аналіз беззбитковості, слід ураховувати такі особливості поведінки різних видів затрат:

- змінні затрати та ціна реалізації продукції на одиницю не залежить від обсягу її виробництва
- всі витрати підприємства слід розглядати як змінні або як постійні;
- загальні постійні затрати, величина яких не залежить від зміни обсягів виробництва, змінюються в розрахунку на одиницю продукції, оскільки при зміні обсягів виробництва постійні затрати розподіляються на більшу (меншу) кількість одиниць продукції;

- величина постійних витрат в розрахунку на одиницю продукції змінюється залежно від обсягу виробництва.

З метою визначення критичної точки у міжнародній практиці існують різноманітні методи , а саме:

математичний метод;

метод маржинального доходу;

графічний метод.

Математичний метод ґрунтується на визначенні чистого прибутку за формулою:

Операційний прибуток = Загальні доходи - Загальні витрати

.

Якщо взяти до уваги рівень діяльності, а саме обсяг продажу і поведінку витрат, то це рівняння можна трансформувати у такий спосіб:

$$\text{Операційний прибуток} = \begin{array}{c}\text{(Ціна продажу х Кількість продажу) -} \\ \text{-[(Змінні витрати на одиницю х} \\ \text{х Кількість продажу) + Постійні витрати]}\end{array}$$

або

$$\text{Операційний прибуток} = \begin{array}{c}\text{Кількість продажу х (Ціна продажу -} \\ \text{- Змінні витрати на одиницю) -} \\ \text{- Постійні витрати.}\end{array}$$

(4.1.1)

Приклад 4.1.1 Ціна продажу одиниці продукції підприємства «Гарант» становить 1100 грн, змінні на одиницю — 700 грн. Загальні постійні витрати дорівнюють 200 500 грн. Поточний обсяг діяльності — 725 одиниць. Прибуток за таких умов становитиме 89 500 грн. [725 × (1 100 - 700) - 200 500].

На підставі рівняння (4.1.1) можна виділити такі основні способи збільшення прибутку підприємства:

- збільшити ціну продажу за одиницю продукції;
- знизити змінні витрати на одиницю продукції;
- знизити постійні витрати;
- збільшити кількість реалізованих одиниць продукції.

Визначення обсягу реалізації для отримання запланованої величини операційного прибутку.

Для відповіді на питання, скільки продукції необхідно реалізувати підприємству для отримання запланованої величини прибутку, застосовують такі формули:

$$\text{Обсяг реалізації в одиницях} = \frac{\text{Обсяг реалізації в гривнях}}{\text{Ціна продажу одиниці продукції}};$$

(4.1.2)

$$\text{Обсяг реалізації в гривнях} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Запланований прибуток}}{\text{Ціна продажу} - \text{Змінні витрати на одиницю} / \text{Ціна продажу}}.$$

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

Маржинальний дохід— це різниця між доходом від реалізації та змінними витратами підприємства. Маржинальний дохід показує вклад продукту, структурного підрозділу в покриття постійних витрат і формування прибутку. Тому маржинальний дохід — основний об'єкт управління та уваги керівництва підприємства.

Маржинальний дохід=Виручка від реалізації-змінні витрати (4.1.3)

Для розрахунку впливу зміни обсягу діяльності на величину прибутку використовують коефіцієнт маржинального доходу, який не залежить від обсягу випуску або продажу продукції. Коефіцієнт маржинального доходу означає, яку величину маржинального доходу приносить кожна гривня доходу від реалізації для покриття постійних витрат та отримання прибутку. Він характеризує величину, на яку змінюється прибуток за зміни обсягу реалізації:

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Ціна реалізації}} = \frac{\text{Ціна реалізації} - \text{Змінні витрати на одиницю}}{\text{Ціна реалізації}}.$$

(4.1.4)

Слід відзначити, що розрахунок коефіцієнту дозволить керівникам підприємства визначити ефективність виробництва того чи іншого виду продукції в короткостроковій перспективі, ніж рентабельність.

За даними прикладу 4.1.1 величина маржинального доходу підприємства «Гарант» на одиницю продукції становить 400 грн (1100-700), а коефіцієнт маржинального доходу — 36 % (400/1100).

Застосовуючи коефіцієнт маржинального доходу, формулу (4.1.2) можна подати у такому вигляді:

$$\text{Обсяг реалізації в гривнях} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Запланований прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}.$$

(4.1.5)

Приклад 4.1.2. Якщо припустити, що підприємство «Гарант» бажає отримати прибуток у розмірі 102 000 грн, то обсяг реалізації становитиме:

• у грошових одиницях — 840278 грн [(200 500+102 000) / 0,36];

• у натуральному вимірі — 764 одиниці (840278 /1100).

Визначення величини прибутку у разі запланованого обсягу

реалізації. Для розрахунку прибутку підприємства у разі запланованого обсягу реалізації продукції застосовують формулу:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Дохід від запланованого обсягу продажу} \times \text{Коефіцієнт маржинального доходу} - \text{Постійні витрати}. \quad (4.1.6)$$

При застосуванні маржинального аналізу чистий прибуток підприємства визначають:

$$\text{Чистий прибуток} = \text{Операційний прибуток} \times \left(1 - \text{Ставка податку на прибуток}\right). \quad (4.1.7)$$

Приклад 4.1.3. Підприємство «Гарант» розглядає можливість збільшення обсягу продажу на 180 одиниць. Операційний прибуток за таких умов становитиме 157880 грн [(905 • 1100) • 0,36 - 200 500]. У свою чергу, чистий прибуток за ставки оподаткування прибутку 25 % дорівнюватиме

118410 грн [157880 • (1 - 0,25)].

Визначення точки беззбитковості.

У практичній діяльності керівникам слід знати, наскільки можна скоротити обсяги виробництва, щоб не потрапити в зону збитку. Точка беззбитковості – це той рубіж, який підприємство мусить досягти, щоб вижити. Тому її часто називають порогом рентабельності (порогом беззбитковості). Точка беззбитковості являє собою такий обсяг діяльності підприємства, коли доходи дорівнюють витратам, та відповідно фінансовий результат дорівнює нулю. Досягнення точки беззбитковості залежить:

від обсягу постійних витрат, тобто величини витрат, які не залежать від обсягів діяльності, але мають бути покриті результатами діяльності структурних підрозділів

коефіцієнту маржинального доходу, тобто відносної ефективності поточної діяльності, що виявляється у швидкості зростання маржинального доходу і відповідно прибутку підприємства.

$$\text{Точка беззбитковості} = \text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Кількість продажу} + \text{Постійні витрати}. \quad (4.1.8)$$

Точку беззбитковості можна розраховувати у натуральних одиницях або у грошовому вимірі, а також як беззбиткову виробничу потужність.

Виробнича потужність — це обсяг виробництва продукції, якого підприємство може досягти в даний період часу, маючи реальну кількість виробничих ресурсів. Визначити критичний обсяг діяльності можна за допомогою формул:(4.1.1):

$$\text{Точка беззбитковості у натуральному вимірі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна реалізації} - \text{Змінні витрати на одиницю}} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}; \quad (4.1.9)$$

$$\text{Точка беззбитковості у грошовому вимірі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\left(\text{Ціна продажу} - \text{Змінні витрати на одиницю}\right) \Big/ \text{Ціна продажу}}$$

або

$$\text{Точка беззбитковості у грошовому вимірі} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}};$$

(4.1. 10)

$$\text{Точка беззбитковості у відсотках (беззбиткова виробнича потужність)} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\left(\text{Дохід від реалізації} - \text{Загальні змінні витрати}\right) \times \text{Відсоток поточного завантаження виробничих потужностей}}$$

або

$$\text{Точка беззбитковості у відсотках} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\left(\text{Коефіцієнт маржинального доходу} \times 100\right) \Big/ \text{Дохід від реалізації}}.$$

(4.1.11)

Слід відзначити, якщо величина сумарного маржинального доходу:

перевущує постійні затрати – підприємство стає прибутковим;

дорівнює постійним затратам – не одержує ні прибутку, ні збитку, тобто ним досягається точка беззбитковості;

менше постійних затрат – підприємство стає збитковим.

Визначення зони безпеки діяльності підприємства.

Кожному суб’єкту підприємницької діяльності необхідно знати свої зони безпеки. Визначення зони безпеки підприємства пов'язано з розрахунком запасу міцності.

Запас міцності — це рівень поточної діяльності суб'єкта господарювання, що перевищує точку беззбитковості. Цей показник являє собою максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток. Як і точку беззбитковості, запас міцності можна розраховувати як в грошовому, так і в натуральному вимірі, а також порівнюючи фактичне та беззбиткове завантаження виробничих потужностей.

Запас міцності = Фактичний обсяг продажу - Точка беззбитковості.(*4.1.12)*

В управлінському обліку мірою ризику нерентабельної роботи підприємства є коефіцієнт запасу міцності. Чим більше його значення, тим менша вірогідність того, що підприємство матиме збитки у разі зниження обсягів продажу.

Таким чином, коефіцієнт запасу міцності — це відносне падіння обсягів реалізації, яке може дозволити собі підприємство до досягнення

точки беззбитковості

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності} = \frac{\text{Запас міцності}}{\text{Фактичний обсяг продажу}} . \quad (4.1.13)$$

Приклад 4.1.4. Припустимо, що поточний обсяг реалізації підприємства «Гарант» дорівнює 920 одиниць продукції. За умов збереження значення інших параметрів діяльності визначимо точку беззбитковості підприємства та запас міцності.

Застосовуючи формули для розрахунку точки беззбитковості, спочатку визначимо критичний обсяг діяльності у натуральних одиницях. Він дорівнює 501одиницю [200 500 / (1100 - 700)]. У свою чергу, точка беззбитковості у грошовому вимірі становить 551100 грн [501 × 1100]. Запас міцності для вказаного обсягу діяльності дорівнює 419 одиницям [920 - 501], або 460900 грн [419 × 1100].

Отже, запас міцності буде змінюватися відповідно:

до коливань обсягу продажу;

величини постійних витрат;

значення коефіцієнта маржинального доходу.

Досягти збільшення запасу міцності за незмінних обсягів діяльності та коефіцієнта маржинального доходу можна лише шляхом зменшення рівня постійних витрат.Слід пом ятати, що використання аналізу беззбитковості можливе лише для прийняття короткострокових рішень.

Розглянемо комплексний приклад (4.1.5), що узагальнює усі елементи та напрями аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг - прибуток» в інформаційній системі програмованого менеджменту на підприємстві. Комплексний приклад складають дві частини: перша (I) містить аналіз беззбитковості виробництва; друга (II) – аналіз чутливості прибутку.

Приклад 4.1.5 (I). Припустимо, що підприємство «Лідер» виробляє один вид продукції, який реалізує за ціною 200 грн. за одиницю. Витрати підприємства на виробництво продукції складають:

- змінні витрати на одиницю – 100 грн.;
- сукупні постійні витрати – 50000 грн.

Використовуючи надану інформацію про показники діяльності підприємства «Лідер» за звітний період необхідно визначити:

1) точку беззбитковості в грошових і натуральних вимірах;

2) обсяг реалізації, що необхідний для отримання прибутку у розмірі 20000 грн.;

3) прибуток, який отримає підприємство при обсязі продажу в 240000 грн.

Рішення:

По – перше, для розрахунку точки беззбитковості (Тб) треба застосувати формули:

а) розрахунку Тб в натуральному вимірі:

$$\text{Тб} = \frac{50000}{(200-100)} = 500 \text{ одиниць};$$

б) розрахунку Тб в грошовому вимірі:

$$Тб = \frac{50000}{(100|200)} = \frac{50000}{0,5} = 100000 \text{ гривень.}$$

По – друге, для розрахунку обсягу продажу, що приведе до отримання бажаного прибутку у розмірі 20 000 гривень застосувати формули:

а). розрахунку обсягу продажу (V) в натуральному вимірі:

$$Vпродажу = \frac{20000+50000}{200-100} = \frac{70000}{100} = 700 \text{ одиниць;}$$

б) розрахунку обсягу продажу (V) в грошовому вимірі:

$$Vпродажу = \frac{20000+50000}{100:200} = \frac{70000}{0.5} = 140000 \text{ гривень.}$$

По – третє, для розрахунку прибутку, що отримає підприємство при обсязі продажу в 240000 гривень необхідно застосувати формулу:

Операційний прибуток = (240000*0,5) - 50000 = 70000 гривень.

По – четверте, для розрахунку чистого прибутку (ЧП) слід використати формулу:

$$ЧП = \frac{Операц.прибуток}{1-t}$$ із формули виходить, що

Операційний прибуток $\times(1 - t)$ = Чистий прибуток (ЧП), де
t – ставка податок на прибуток

Якщо підприємство «Лідер» сплачує податок на прибуток у розмірі 25 % і при цьому хоче мати чистий прибуток, що складає 52 500 гривень [операційний прибуток (70 000) – сума податку на прибуток ($70\,000 \times 0,25 = 17\,500$)], то воно повинно реалізувати «Х» одиниць продукції.

Виходячи з того, що дохід від реалізації дорівнює сукупності змінних витрат (ЗВ)+ постійних витрат (ПВ) + операційного прибутку (ОП), тобто

$$\text{Дохід від реалізації} = ПВ + ЗВ + \frac{ЧП}{1-t},$$

можно розрахувати «Х» подставив у формулу цифрові значення:

$200x = 100x + 50000 + (52500/(1 - 0,25))$

$100x = 120000$

$x = 1200$ одиниць.

Так, якщо обсяг продажу підприємства «Лідер» досягне 240 000 гривень (200 грн * 1 200 одиниць), то її запас міцності складе:

а) у грошовому вимірі:

240 000 – 100 000 = 140 000 гривень;

б) у натуральному вимірі:

140 000 /200 = 700 одиниць.

Це означає, що підприємство може знижувати обсяг продажу в межах релевантного діапазону 700 одиниць або 140 000 гривень без риску зазнати збитків.

Приклад 4.1.5(II). Припустимо, підприємство «Лідер» у звітному періоді бажає отримати прибуток у розмірі 300 000 гривень і розглядає 2

альтернативи досягнення цього:

перша альтернатива - зберегти існуючий виробничий потенціал;

друга альтернатива - використати (узяти в оренду) найбільш продуктивніше устаткування (таблиця 4.1.1).

Таблиця 4.4.1

Показники діяльності підприємства «Лідер»у релевантному діапазоні прийняття рішень

Показники	Альтернатива №1	Альтернатива №2
Ціна за одиницю	200	200
Змінні витрати на одиницю.	100	80
Постійні витрати	50 000	60 000

Використовуючи вихідні дані, приведені в таблиці, необхідно розрахувати коефіцієнт запасу міцності (КЗМ) для кожної альтернативи. З цією метою необхідний обсяг продажу наведемо в кількісному вигляді – «Х»:

Альтернатива перша

Розрахуємо «Х», тобто необхідний обсяг продажу для першої альтернативи за формулою:

200х = 100х+50 000+300 000

100х = 350 000

х = 3 500 одиниць.

Виходячи з цього дохід від реалізації для отримання бажаного прибутку:

Дохід від реалізації = 200грн.*3 500одиниць=700 000 гривень,

відповідно запас міцності для першої альтернативи складе:

ЗМ=700 000 – 100 000=600 000 гривень, звідси коефіцієнт запасу міцності дорівнює:

$$КЗМ = \frac{600000}{700000} = 0{,}857$$

В управлінському обліку аналіз «витрати – обсяг - прибуток» за умови першої альтернативи можна надати у виді організаційно- методичної структурної побудови взаємозв'язку бухгалтерських рахунків (рисунок 4.1.1).

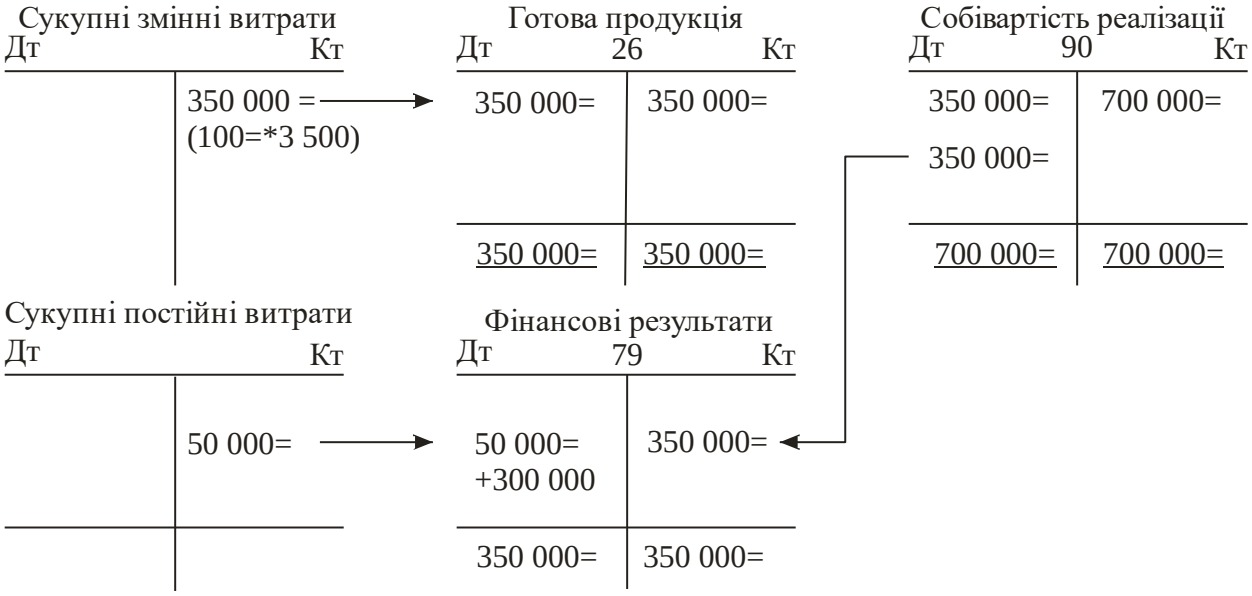


Рисунок 4.1.1 Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку

в умовах першої альтернативи

Примітка:

Сукупні змінні витрати містять:

1. Прямі матеріальні витрати (сировину, матеріали, паливо для технологічних цілей і так далі) - рахунок 20 з відповідними субрахунками; 22; 25.

2. Прямі трудові витрати (заробітну плату основних виробничих працівників і всі обов'язкові відрахування від неї) - рахунки 66 та 65 з відповідними субрахунками.

3. Змінну частину непрямих загальновиробничих накладних витрат, що пов'язані з організацією, обслуговуванням і управлінням виробничого процесу - рахунок 91.

Сукупні постійні витрати містять:

1. Постійну частину загальновиробничих накладних витрат - рахунок 91.

2. Адміністративні витрати, що пов'язані з організацією обслуговуванням і управлінням підприємства в цілому - рахунок 92.

3. Витрати, пов'язані зі збутом або реалізацією рах.93.

4. Витрати, що пов'язані з маркетинговими дослідженнями, науковими розробками і іншими функціями бізнесу - рахунок 94.

Альтернатива друга:

Розрахуємо «Х», тобто необхідний обсяг продажу для другої альтернативи за формулою:

1) 200х = 80х+60000+300000

120х = 36000

х = 3000 одиниць.

Виходячи з цього дохід від реалізації для отримання бажаного прибутку складає:

Дохід від реалізації = 200грн.*3000одиниць=600000 гривень,

відповідно запас міцності для другої альтернативи складе:

$$ЗМ = 600000 - \frac{60000}{0,6} = 600000 - 100000 = 500000\,грн \quad Кзм = \frac{500000}{600000} = 0,833$$

,

В управлінському обліку аналіз «витрати – обсяг - прибуток» за умови другої альтернативи можна надати у виді організаційно- методичної структурної побудови взаємозв’язку бухгалтерських рахунків (рисунок 4.1.2).

Узагальнюючи вищезазначене у другій частині комплексного прикладу (4.1.5), слід зробити висновок - хоча обидві альтернативи забезпечують отримання однакової суми прибутку, ризик зазнати збитки у разі незабезпечення необхідного обсягу продажу за умов другої альтернативи більший. Це пояснюється ефектом операційного важеля, тобто мірою використання постійних витрат в структурі витрат підприємства. За цим, операційний важіль більший у компаній, які мають більшу питому вагу постійних витрат і як результат більший коефіцієнт маржинального доходу.

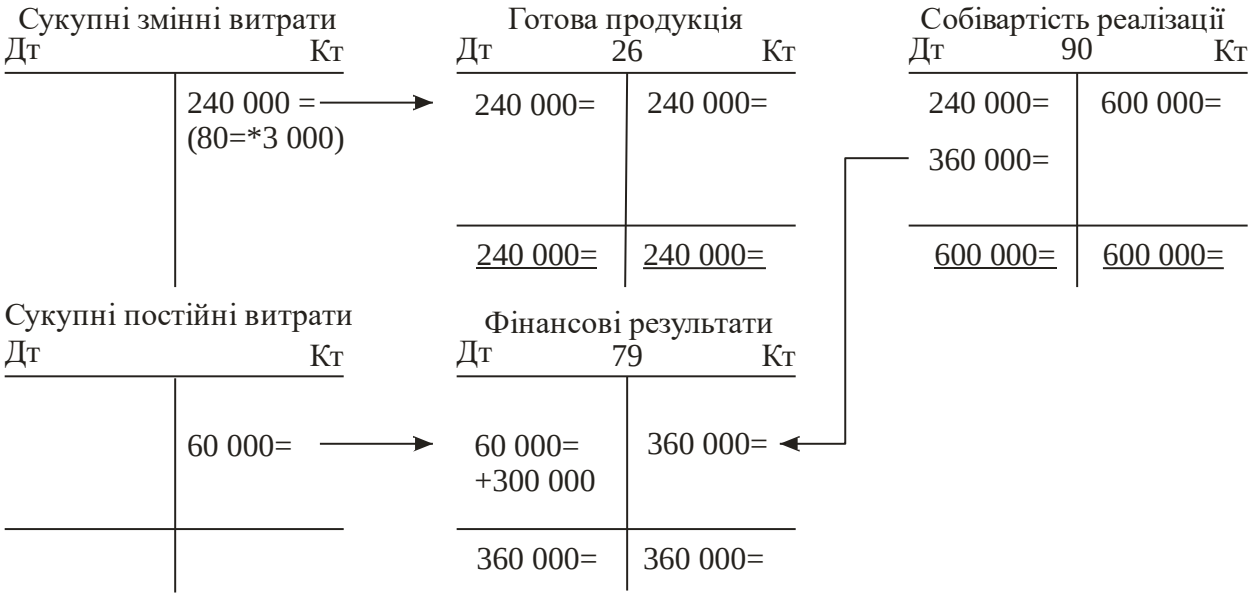


Рисунок 4.1.2 Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку в умовах другої альтернативи.

Графічний метод.

Для відображення взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та прибутком використовують також структурно – логічну побудову графіків. Графік беззбитковості демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від продажу за різних обсягів діяльності підприємства. Значення графіку полягає у наочному відображенні залежності між доходами та витратами підприємства і відповідно динаміку зміни величини прибутку.

З метою наочного представлення та виявлення динаміки приросту прибутку підприємства, який тотожний приросту маржинального доходу, в управлінському обліку застосовують графік маржинального доходу. Для його побудови спочатку відображають лінію змінних витрат, а потім постійних. Наведений графік дозволяє побачити, що загальний маржинальний дохід збільшується прямо пропорційно обсягу реалізації.

При застосуванні графічного методу можна відстежити різницю між обсягом продажу і змінними витратами (тобто маржинальний дохід) та порівняти її з постійними витратами в точці беззбитковості.

Застосування аналізу «витрати — обсяг — прибуток» дещо ускладнюється за умов, коли підприємство виготовляє та реалізує два або більше видів продукції. Основна проблема полягає в тому, як визначити точку беззбитковості кожного виду продукції. Типова помилка під час розв'язання цієї проблеми — здійснення розподілу постійних витрат між видами продукції. Для проведення розрахунків застосовують розглянуті вище формули, включаючи до них показник середньозваженого маржинального доходу. Середньозважений маржинальний дохід являє собою суму добутків маржинального доходу на одиницю кожного виду продукції та комбінації продажу відповідного виду продукції. Комбінація продажу — це співвідношення кількості різних видів продукції, реалізованих за період.

Приклад 4.1.6. Підприємство «Олімп» виготовляє і реалізує два види

продукції (таблиця 4.1.2).

Таблиця 4.1.2

Показники діяльності підприємства «Олімп» за звітний період, грн

Показник	Продукція А	Продукція Б
Ціна продажу	12 200	20 400
Змінні витрати на одиницю	11 200	17 400
Маржинальний дохід на одиницю	1 000	3 000
Постійні витрати	36 000	

Для досягнення точки беззбитковості підприємству необхідно отримати маржинальнй дохід, який би покривав постійні витрати, тобто його величина має дорівнювати 36 000 грн. Отже, критичний рівень діяльності в грошовому вимірі становить 36 000 грн. Отримати такий маржинальний дохід можна кількома способами. Як бачимо із табл. 2.4.2, з метою досягнення точки беззбитковості підприємство може продати або 36 одиниць продукції А, або 12 одиниць продукції Б, або обрати інший альтернативний варіант (таблиця 4.1.3).

Таблиця 4.1.3

Інформація про обсяги продажу продукції для досягнення точки беззбитковості

Продукція А		Продукція Б		Маржинальний дохід
Кількість, од.	Маржинальний дохід, грн	Кількість, од.	Маржинальний дохід, грн	
36	36 000	0	0	36 000
33	33 000	1	3000	36 000
30	30 000	2	6000	36 000
...	...	...	...	...
6	6 000	10	30 000	36 000
3	3 000	11	33 000	36 000
0	0	12	36 000	36 000

Припустимо, що в нашому прикладі продукція підприємства реалізується у такому співвідношенні: 6 одиниць продукції А і 4 одиниці продукції Б. Отже, середньозважений маржинальний дохід становить 1800 грн [(0,6 • 1000) + (0,4 • 3000)], а загальна кількість продукції, яку слід продати, становитиме 20 одиниць [36 000/1800]. Для визначення точки беззбитковості кожного виду продукції загальну точку беззбитковості підприємства коригують на комбінацію його продажу. Звідси, точка беззбитковості для продукції А становитиме 12 одиниць [0,6 • 20], а для продукції Б — 8 одиниць [0,4 • 20].

Необхідно звернути увагу на те, що у разі зміни комбінації продажу значення точки беззбитковості також зміниться.

Запитання для самоконтролю

1. У чому полягає сутність аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку?
2. Яким чином аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку сприяє прийняттю управлінських рішень?
3. Назвіть припущення, які покладено в основу аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.
4. Поясніть термін «точка беззбитковості».
5. Які методи використовуються під час проведення аналізу «витрати — обсяг — прибуток»?
6. Для прийняття яких рішень застосовують аналіз «витрати — обсяг — прибуток»?
7. Назвіть графіки, які дають змогу проілюструвати взаємозв’язок «витрати — обсяг — прибуток», та поясніть їх призначення.
8. У чому полягає сутність коефіцієнта запасу міцності?
9. Поясніть особливості застосування аналізу «витрати — обсяг — прибуток» в умовах багатопрофільних підприємств.
10. Що таке комбінація продажу?

5 СИСТЕМИ БЮДЖЕТІВ ТА КОНТРОЛЬ ЇХ ВИКОНАННЯ

5.1.Суть і характеристика бюджетування

Кожне підприємство має певну стратегічну мету (збільшення прибутку, збереження положення на ринку, лідерство в певній галузі та ін.). Для забезпечення досягнення цієї мети здійснюється стратегічне планування.

Стратегічне планування - процес визначення дій, необхідних для досягнення стратегічної мети. Результатом стратегічного планування є довгостроковий план підприємства, розрахований на декілька років.

Плани в інформаційній системі управління можуть бути зкласифіковані як *стратегічні* й *оперативні.* Перші - відображають питання генерального розвитку бізнесу, структурної побудови організації, процесу вибору й обґрунтування довгострокових виробничих програм. Другі - складаються на підставі перших на конкретний відрізок часу (як правило, до 1 року).

Деталізація довгострокового плану здійснюється за допомогою *бюджетування*, що визначає короткострокові завдання в межах загальної стратегії. Продуктом бюджетування є *бюджет*, який являє собою кількісний план у грошовому вимірі, заздалегідь підготовлений і прийнятий до певного періоду часу.

Бюджет зазвичай відображує заплановані на цей період величини доходів, витрат і капіталу, необхідні для досягнення запланованої мети. Отже, бюджет - це фінансовий план, що пояснює майбутні операції й оцінює очікуваний напрям дій для досягнення оперативних і фінансових цілей підприємства. З цього приводу, бюджет можна вважати інструментом фінансового менеджменту. *Функції бюджету можна окреслити так*:

- збільшення поінформованості керівництва підприємства та окремих структурних підрозділів щодо зовнішнього економічного середовища, оскільки під час підготовки бюджету необхідно зробити оцінку майбутніх умов діяльності, включаючи внутрішні витрати, відсоткові ставки, попит на продукцію, рівень конкуренції тощо;
- попередження про можливі проблеми в майбутньому. Наприклад, отримавши інформацію про нестачу грошових коштів протягом певного періоду (наприклад, літніх місяців), для забезпечення поточної діяльності на підставі даних відповідного бюджету керівництво заздалегідь має можливості запобігти негативним тенденціям або шляхом скорочення витрат на цей період, або залучивши додаткове фінансування;
- координування діяльності менеджерів різних підрозділів підприємства. Так, складений у письмовій формі бюджет надає інформацію директору з виробничих питань у кількісному та грошовому вимірі, що необхідно зробити для забезпечення рівня продажу, встановленого начальником відділу збуту;
- оцінка отриманих результатів. Бюджети містять інформацію як про очікувані витрати кожного підрозділу, так і про передбачуваний

випуск продукції та доходи від її реалізації. Тому вони мають певні критерії, з якими слід порівнювати фактичні результати діяльності. Отже, бюджет є засобом, за допомогою якого можна оцінити ефективність роботи підприємства (підрозділу);

- здійснення контролю. У ході проведення регулярної оцінки результатів діяльності можна визначити ланки, де фактичні наслідки дії не збігаються з тим, що планувалося. Тому можуть бути своєчасно прийняті заходи, спрямовані на усунення цих розбіжностей, що поліпшить показники роботи в цілому по підприємству.

В економічній літературі бюджети класифікують за кількома ознаками (рисунок 5.1.1).

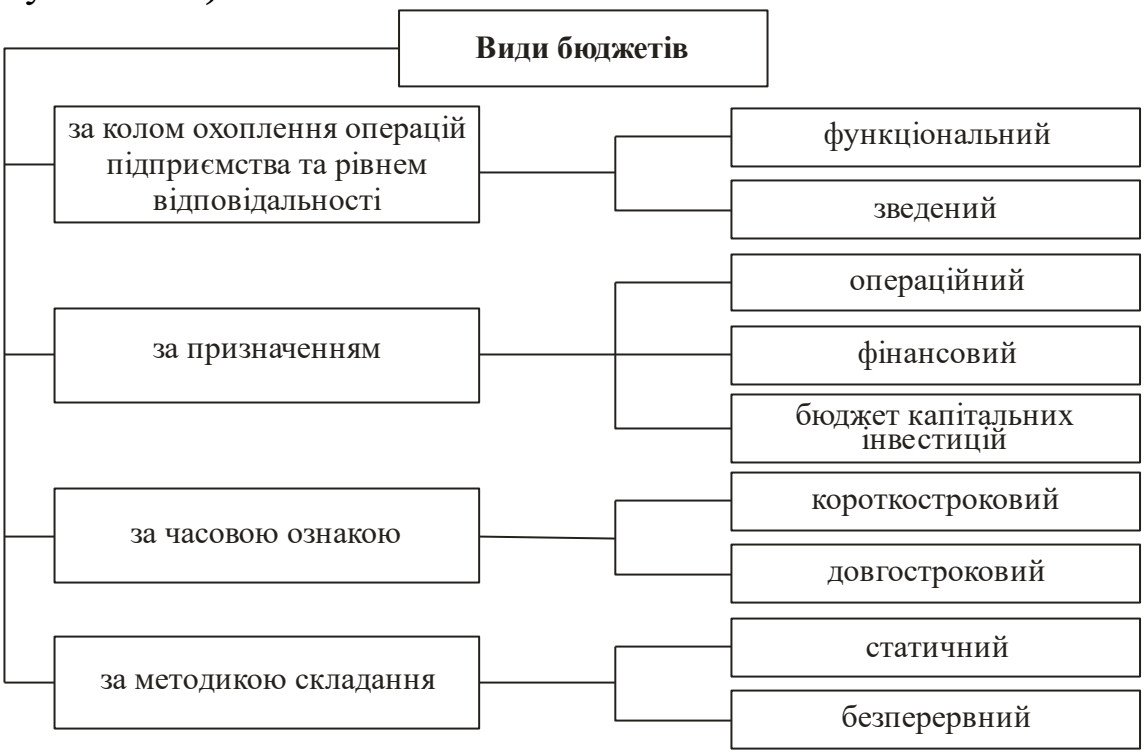


Рисунок 5.1.1 – Класифікація бюджетів в інформаційній системі підприємства

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

Зведений бюджет — це узагальнюючий план роботи підприємства, який відображує майбутні операції всіх його підрозділів протягом бюджетного періоду. Його формат залежить від розміру підприємства та характеру його діяльності. Зведений бюджет — це деталізований план на майбутнє. Звичайно процес його формування здійснюється протягом шести місяців до початку бюджетного року.

Операційні бюджети являють собою сукупність бюджетів, які відображують доходи та витрати підприємства.

Фінансові бюджети — це сукупність бюджетів, які містять інформацію про заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства.

Бюджет капітальних інвестицій відображує потреби підприємства у капітальних інвестиціях (модернізація існуючих та створення нових

засобів праці) і величину коштів, необхідних для їх здійснення, який охоплює плани інвестицій в основні засоби або додаткові виробничі лінії.

Термін часу, який охоплює бюджет, називають *бюджетним періодом.* Звичайно бюджет складають на досить тривалий період, щоб мати можливість показати ефект обраної керівництвом господарської політики, але водночас досить короткий, щоб оцінки були зроблені з достатньою точністю. Це правило передбачає складання кількох видів бюджетів, які охоплюють різні проміжки часу. Операційний і фінансовий бюджети найчастіше складають на рік з подальшою їх деталізацією на менш тривалі періоди: квартал, місяць, два тижні або декаду. Зверніть увагу, що чим коротший бюджетний період, тим складніше сформувати бюджет, оскільки зростає роль непередбачуваних чинників. Наприклад, визначити обсяг продажу за кожний тиждень набагато складніше, ніж встановити його величину в цілому на місяць. У свою чергу, бюджети капітальних інвестицій звичайно розраховані на період від 5 до 10 років.У свою чергу, процес підготовки окремих бюджетів на підставі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями отримав назву *бюджетування.* Бюджети розробляються як в цілому для підприємства, так і для окремих структурних підрозділів або функціональних сфер (сегментів) діяльності суб'єкта господарювання. Тому бюджетування звичайно розглядають як двосторонній інформаційний потік:

• низхідний — визначення цілей та завдань для кожного структурного підрозділу підприємства, що виходять із загальних цілей;

• висхідний — інтеграція бюджетів окремих структурних підрозділів у єдиний бюджет.

Таким чином, *бюджетування* — динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання (рисунок 5.1.2).

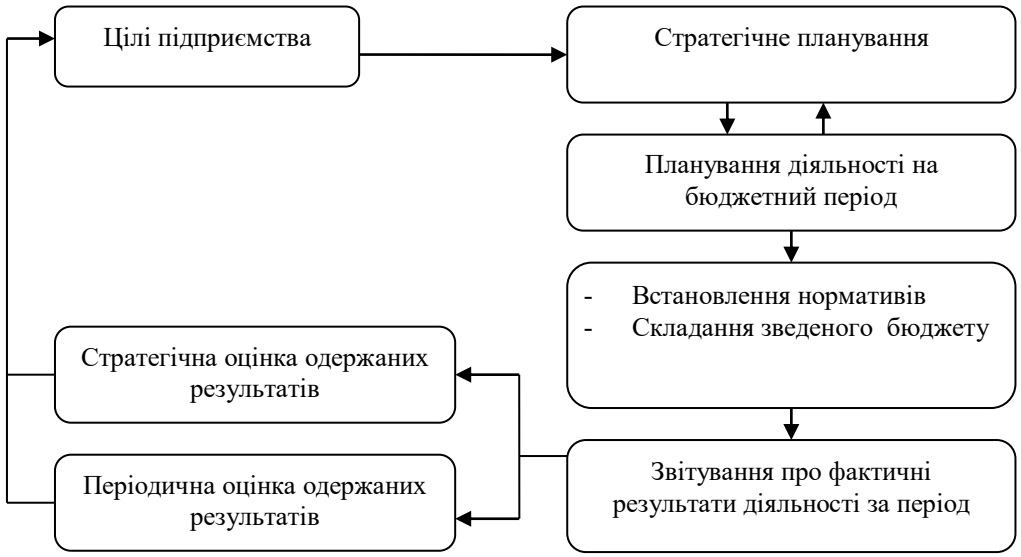


Рисунок 5.1.2. Структурна побудова організаційних аспектів процесу бюджетування

Цілями процесу бюджетування є:

1.*Здійснення періодичного планування*, яке дозволяє передбачати майбутні

проблеми ринкових структур господарювання і визначити кращий шлях для досягнення стратегічної мети.

2.*Забезпечення координації, кооперації, комунікації*, які дозволяють уникнути анархії і погоджувати дії і інтереси різних категорій працівників сучасних суб'єктів господарювання.

3.*Менеджери різних рівнів управління повинні в обов'язковому порядку кількісно обґрунтовувати складені плани*, оскільки це дає можливість усвідомити витрати, пов'язані з їх виконанням.

4. *Забезпечення осмислення витрат, що пов'язані з діяльністю підприємства.* При розробці функціональних бюджетів, тобто бюджетів структурних підрозділів, менеджери мають можливість порівнювати витрати і вигоди альтернативних напрямів дій. І при цьому вибрати найбільш ефективний і розумний метод використання фінансових ресурсів.

5. *Створення основи для оцінки і контролю виконання.* Процес бюджетування відображує майбутнє господарської операції будь-якого підприємства. Тому у міру здійснення цих операцій вони є основою для оцінки роботи менеджерів.

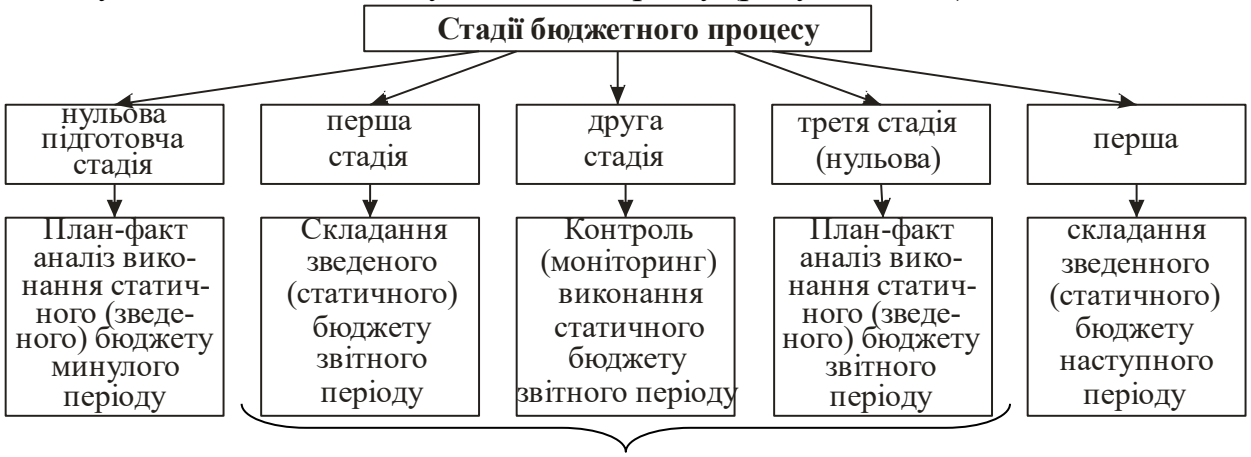
6. *Мотивація працівників за допомогою їх орієнтації на досягнення стратегічної мети.* Розробка функціональних бюджетів (бюджетів структурних підрозділів) мотивує працівників будь-якого підприємства щодо досягнення стратегічної мети за умови:

по-перше, працівники повинні брати участь у розробці функціональних бюджетів;

по-друге, працівники повинні бути матеріально зацікавлені в досягненні встановлених показників.

7. *Забезпечення виконання вимог законів і контрактів для підприємств, що фінансуються з державного бюджету.* Обов'язковою вимогою при цьому є те, що бюджети повинні складатися в межах виділених державою засобів.

Отже, головна мета формування зведеного (статичного) бюджету підприємства полягає в розробці і координації окремих планів, що складені для різних стратегічних (функціональних) структурних підрозділів підприємства з метою забезпечення їх узгодженого виконання. Виходячи з головної мети, процесом бюджетування є безперервний трьохтактний цикл, де планування на наступний період здійснюється на основі план - факт аналізу виконання бюджету звітного періоду (рисунок 5.1.3).



Бюджетний цикл

Рисунок 5.1.3 Бюджетний процес в інформаційній системі управління підприємством.

Бюджетування здійснюється у двох напрямках (рисунок 5.1.4).

Перший напрямок - це підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів структурних підрозділів підприємства. Відповідно, підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль його виконання, є *бюджетним центром*.

Інший напрямок бюджетування - це розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів (або послуг). Взаємозв'язок цих напрямків полягає в тому, що на основі бюджетів окремих структурних підрозділів визначається ставка розподілу їхніх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. На базі бюджетів усіх структурних підрозділів готується зведений бюджет підприємства.

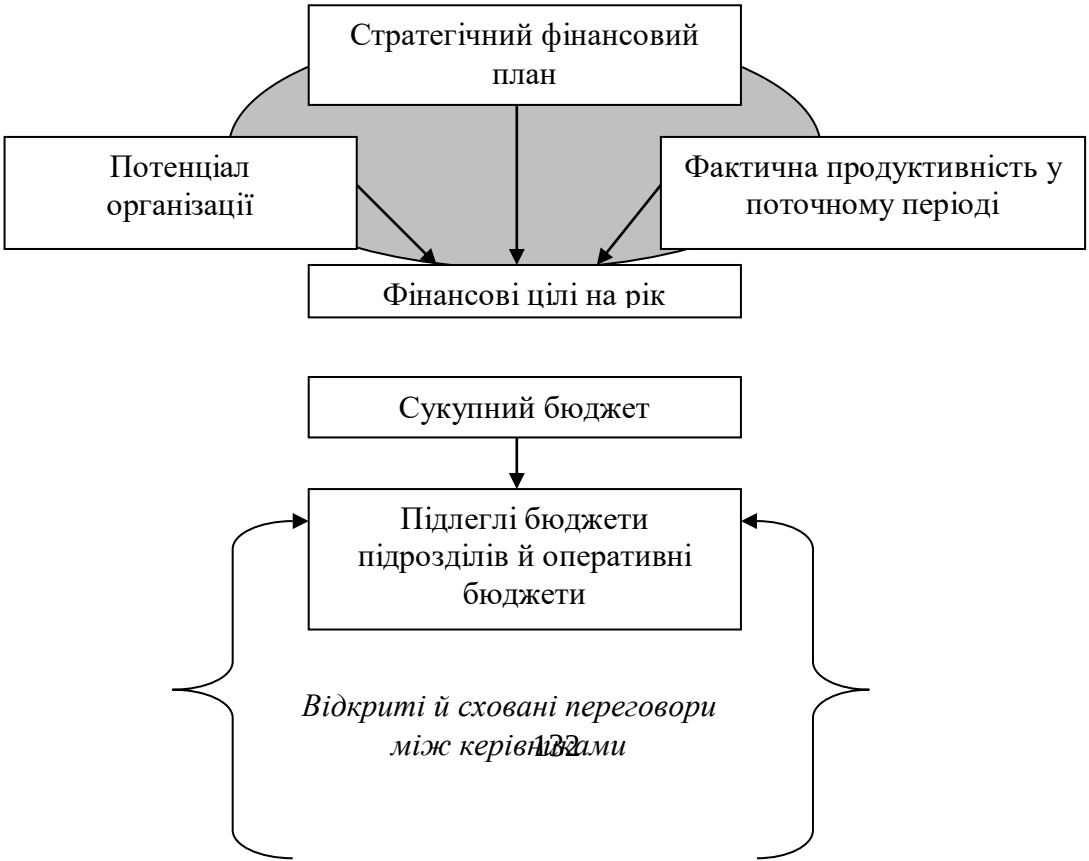
Зведений (статичний) бюджет підприємства включає дві групи функціональних бюджетів:

Першу групу складають *операційні бюджети*, які представляють сукупність бюджетів витрат і доходів підприємства, що забезпечують складання узагальнюючого бюджетного звіту про прибуток.

Другу групу складають *фінансові бюджети*, які представляють сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові потоки і фінансовий стан підприємства.

Рисунок 5.1.4. Напрямки бюджетування та види бюджетів в інформаційній системі підприємства.

Таким чином, бюджетний процес у цілому в системі сучасного менеджменту представлений на рисунку 5.1.5.



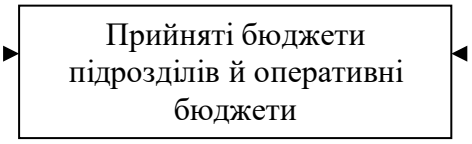


Рисунок 5.1.5. Бюджетний процес у цілому в системі сучасного менеджменту.

5.2. Основні передумови та стадії процесу бюджетування в інформаційній системі прийняття управлінських рішень.

Існують шість основних причин, за яких ринкові структури господарювання складають бюджети:

1. *планування*

Досягнення фірмою довгострокових цілей передбачає:

• планування довгострокових сукупних грошових ресурсів фірми;

• планування розміщення фізичних ресурсів згідно з новими ринковими можливостями;

• планування підвищення добробуту різних груп, що мають інтереси всередині фірми.

2. *прогнозування*

Планові аспекти процесу бюджетування пов'язані з поширенням контролю керівників на максимально можливу кількість змінних параметрів процесу прийняття рішень.

3.*організаційний контроль*

Бюджети фірми - дуже важливий інструмент управлінського контролю, факторами якого є швидкість і надійність збору й оцінки фактичних результатів, а також застосування коригувальних дій.

4. *мотивація*

Бюджетна система не може діяти ізольовано від її людського контексту. Необхідно відзначити, що насамперед поведінкові, а не технічні аспекти бюджету сприяють його успіху як інтеграційному механізму всередині фірми (рисунок 5.2.1).

Рисунок 5.2.1 Пирамідальна ієрархія потреб по Маслоу

5.*повноваження вищого керівництва*

Як домінуюча група, що володіє владою усередині організаційної структури господарювання, керівництво верхньої ланки розглядає бюджетний процес як єдиний механізм установлення та підтримки своїх повноважень у всій фірмі. Відповідальність будь-яких рівнів бюджетування можна легко зв'язати з різними рівнями керівної відповідальності.

6.*розв'язання конфліктів*

Бюджетна система має можливість забезпечувати важливі засоби для розв'язання виникаючих конфліктів інтересів й створення консенсусу, необхідного для ефективної роботи суб'єкта господарювання.

Процес бюджетування з метою ухвалення управлінських рішень включає наступні стадії:

1.*Доведення основних напрямів політики підприємства до відомості осіб, що безпосередньо відповідають за підготовку бюджету*, а саме керівників структурних підрозділів підприємства, тобто бюджетних центрів. Це стосується в основному, інформації про обсяг і асортимент продукції, що випускається, цінової політики, ринків збуту і так далі.

2.*Визначення обмежувальних чинників*. Це пояснюється тим, що можливості будь-якого підприємства пов'язані зі здійсненням фінансово-господарської діяльності, як правило, обмежено багатьма економічними чинниками, до яких можна віднести попит, потужність підприємств. Тому до початку розробки бюджету визначають і враховують ці обмеження.

3.*Підготовка бюджету продажу*, що містить інформацію, про запланований обсяг продажів, ціну і дохід від реалізації кожного виду продукції, що випускається підприємством.

4.*Попереднє складання бюджетів*. Існують два підходи до складання бюджетів: по- перше, приростне бюджетування; по – друге, бюджетування з нуля.

Приростне бюджетування - метод складання бюджетів, на основі фактичних результатів, що досягнуті в попередньому періоді. При цьому фактичні показники попереднього періоду коректуються з урахуванням податкової й цінової політики держави, а також інших економічних чинників. Оскільки цей метод простий і не вимагає значних витрат на розрахунки, він широко використовується в практичній діяльності. Одначе приростне бюджетування має суттєві недоліки, які полягають в наступному:

- у процесі бюджетування не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період;
- у некомерційних підприємствах такий підхід може привести до того, що бюджетним центрам, які мають перевищення бюджету, на наступний бюджетний період можуть бути надані додаткові ресурси. А бюджетним центрам, які забезпечують економію засобів, навпаки скоротять асигнування.

Бюджетування з нуля - метод складання бюджетів, при якому менеджер кожного разу повинен обґрунтовувати зафіксовані витрати так, ніби

діяльність здійснюється вперше. Такий підхід, на відміну від приростного бюджетування, дає можливість виявити проблеми і вирішити їх відразу на стадії планування. Проте, цей метод більш дорогий, оскільки вимагає значних витрат часу і засобів.

5.*Обговорення складених бюджетів з вищим керівництвом*. Не залежно від того, який підхід до складання бюджетів (приростний чи з нуля) обраний, обговорення бюджетів починають з нижчого рівня управління (рисунки 5.2.2, 5.2.3).

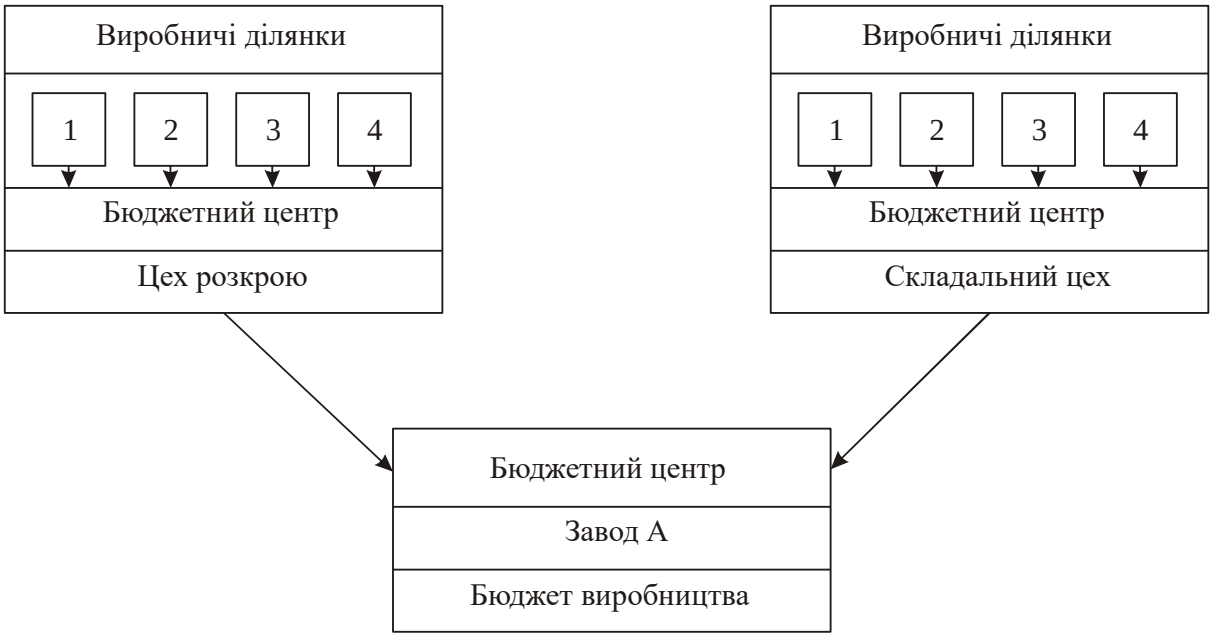


Рисунок 5.2.2 Фрагмент бюджетування виробничої діяльності
в інформаційній системі управління

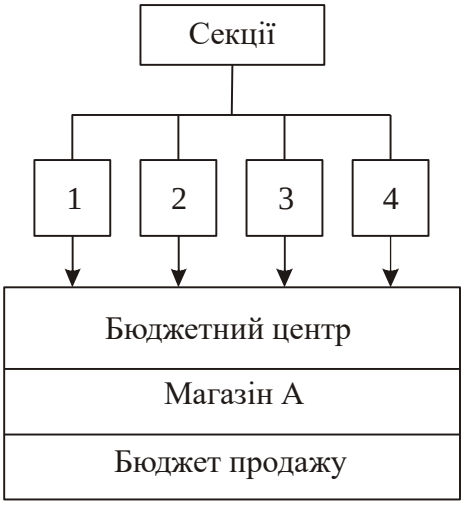


Рисунок 5.2.3 Фрагмент бюджетування торгової діяльності
в інформаційній системі управління

6. *Координація і аналіз обговорених бюджетів.* Узгоджені бюджети координуються і аналізуються бухгалтером - аналітиком, який готує початкову інформацію для планування про результати попередньої діяльності; перевіряє і узагальнює підготовлені функціональні (операційні й фінансові) бюджети; розробляє інструкцію по підприємству про складання зведеного (статичного) бюджету. І при цьому надає необхідні консультації.

7.*Затвердження бюджетів*. Після затвердження зведеного (статичного) бюджету підприємства вищим керівництвом, бюджети прямують у відповідні структурні підрозділи і є основними для виконання їх керівниками бюджетних центрів (рисунки 5.2.4, 5.2.5).

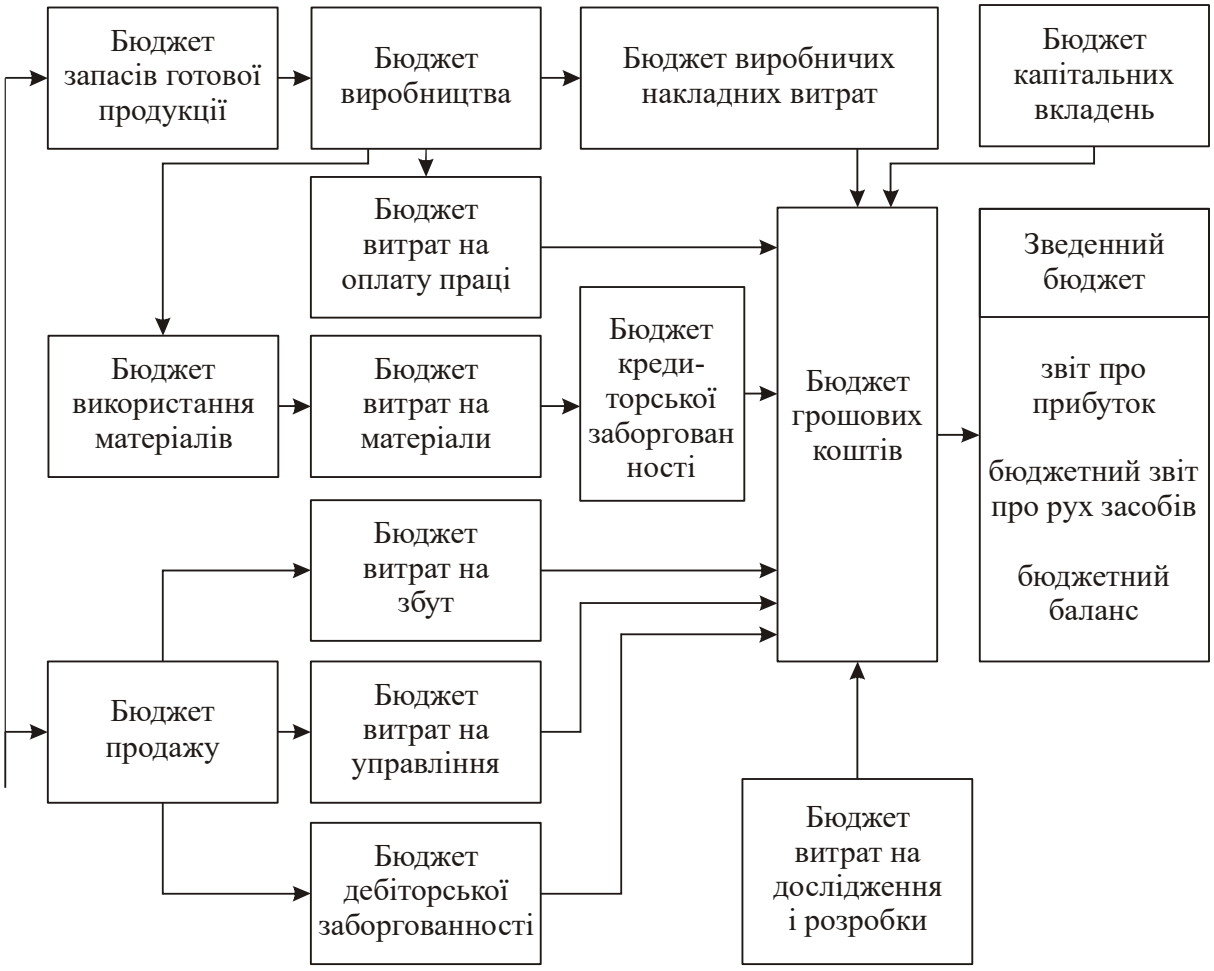


Рисунок 5.2.4 Послідовність складання і взаємодії бюджетів промислового підприємства в інформаційній системі управління.

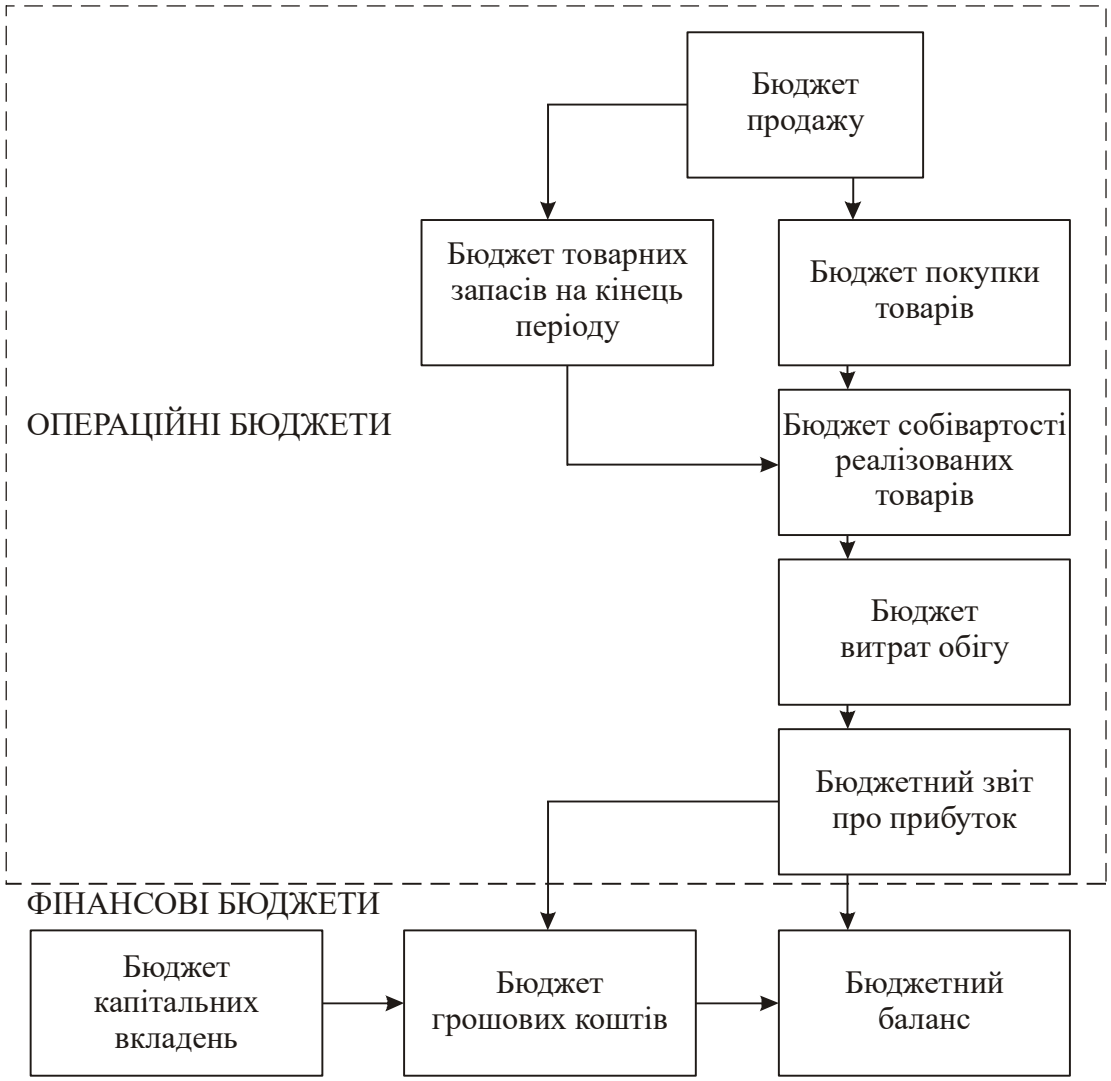


Рисунок 5.2.5 Послідовність складання і взаємозв'язок бюджетів торгівельного підприємства в інформаційній системі управління

5.3.Види бюджетів і порядок їхнього складання в інформаційній системі підприємства

Для впровадження в практичну діяльність підприємства системи бюджетування необхідна наявність чотирьох обов'язкових компонентів (блоків) бюджетного процесу: аналітичного, облікового, організаційного, програмно – технічного. Усі чотири компоненти (блоки) бюджетного процесу тісно взаємопов’язані між собою та формують інфраструктуру системи бюджетування в управлінні підприємством.

Інфраструктура бюджетного процесу в практичній діяльності підприємства наведена на рисунку 5.3.1.

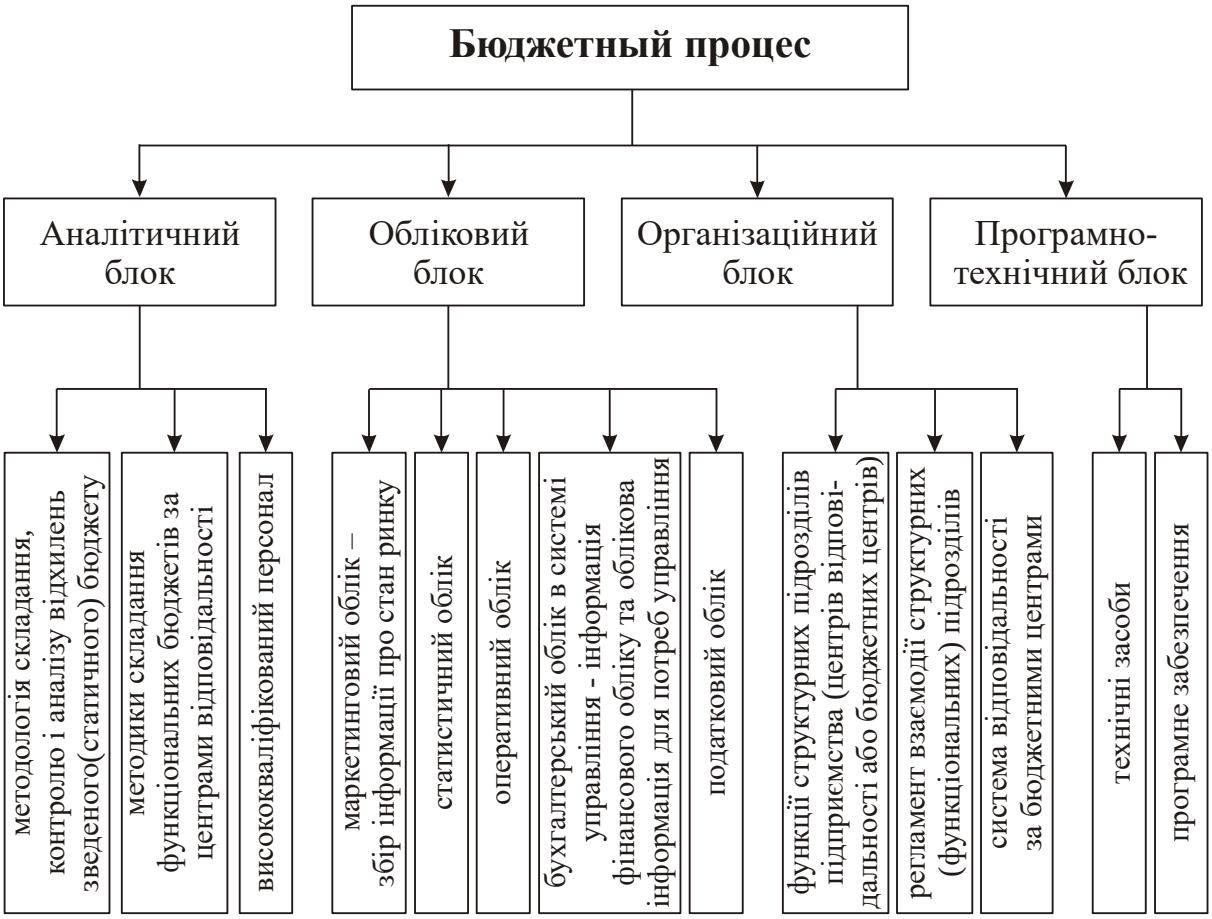


Рисунок 5.3.1 Інформаційна структура бюджетного процесу в системі управління підприємством

Основний (загальний) або статичний бюджет підприємства - це фінансове, кількісно певне вираження маркетингових і виробничих планів, необхідних для досягнення поставлених цілей.

Основний бюджет підприємства складається із трьох обов'язкових фінансових документів:

- прогнозу звіту прибутків і збитків;
- прогнозу звіту про рух грошових коштів;
- прогнозу балансового звіту.

У зв’язку з цим, процес бюджетування в інформаційній системі

підприємства (рисунок 5.3.2) умовно може бути розділений на дві складові частини:

- підготовку операційного (оперативного) бюджету;
- підготовку фінансового бюджету.

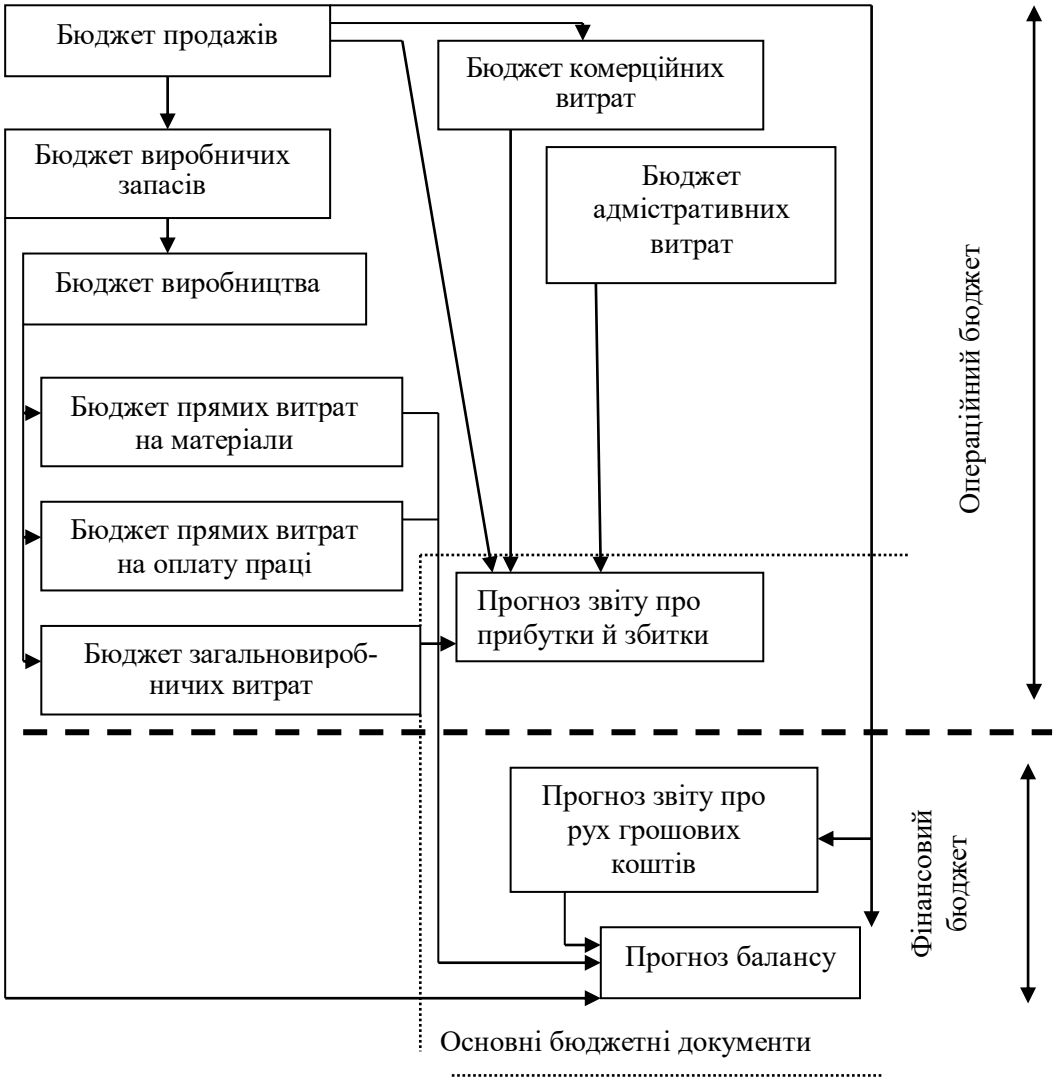


Рисунок 5.3.2 Структурна побудова процесу бюджетування в інформаційній системі підприємства

Операційний (оперативний) бюджет складається з функціональних бюджетів (структурних підрозділів) у наступній хронологічній послідовності:

- бюджету продажів;
- бюджету виробничих запасів;
- бюджету виробництва;
- бюджету прямих витрат на матеріали(придбані й використані);
- бюджету прямих витрат на оплату праці;
- бюджету загальвиробничих витрат;
- бюджету комерційних (на збут) витрат;
- бюджету адміністративних витрат;

- звіту про прибутки та збитки, що є узагальнюючим.

До складу фінансового бюджету входять функціональні бюджети (структурних підрозділів), а саме:

- інвестиційний бюджет (бюджет капітальних витрат);
- касовий бюджет (бюджет грошових засобів);
- балансовий звіт.

Функціональні бюджети (операційний й фінансовий), що складають зведений (статичний) бюджет підприємства можуть бути неприйнятними, якщо умови досяжності цілей невигідні для ринкової структури господарювання.

Для оцінки прийнятності й досяжності застосовуються інструменти фінансового аналізу та діагностики. Діагностика стану підприємства являє собою інструмент, що дозволяє оцінити ефект (поліпшення або погіршення положення) і ефективність (наприклад, співвідношення витрат й обсягу продажів) прийнятих бюджетів.

Залежно від кількості центрів відповідальності підприємства, його розмірів і функціональних особливостей можна припустити більш докладну або більш укрупнену структуру. За цим, далі розглянемо особливості складання кожного з видів функціональних бюджетів підприємства.

Першим *операційним* функціональним бюджетом є *бюджет продажів,* що складають на основі прогнозу обсягу продажів.

Прогноз обсягу продажів перетворюється в бюджет продажів, у тому випадку, якщо керівництво підприємства вважає, що прогнозований обсяг продажів може бути досягнутим.

Прогноз обсягу продажів здійснюється на підставі обговорення різних мікро- і макроекономічних факторів, у тому числі описуваних статистичними даними.

Фактори, що впливають на прогноз обсягу продажів:

- обсяг продажів попередніх періодів;
- виробничі потужності;
- залежність продажів від загальноекономічних показників, рівня зайнятості, цін, рівня особистих доходів і т.д.;
- відносна прибутковість продукції;
- вивчення ринку, рекламна кампанія;
- цінова політика, якість продукції;
- конкуренція;
- сезонні коливання;
- довгострокові тенденції продажів для різних товарів.

Надійність прогнозу продажів підвищується в результаті використання комбінацій експертних і статистичних методів.

Так, ф*ункціональний метод* припускає, що інформація про прогнози стікається від керівників відділів до директора по маркетингу, який здійснює відповідальність за точність прогнозу обсягу продажів і за складання бюджету продажів. При цьому недоліком є високий ступінь суб'єктивності

оцінок.

Статистичні методи складають трендовий, кореляційний, регресійний й інші види аналізу, які дозволяють зробити прогноз на основі існуючих тенденцій розвитку. Однак, не дозволяють передбачати можливі якісні зміни.

Групове прийняття рішень: беруть участь керівництво компанії, начальники планово-економічних служб, збуту, постачання, фінансового відділу й т.д.

При прогнозуванні продажів у термінах Товар/Ринок (таблиця 5.3.1) можуть розглядатися 4 види прогнозів:

Базовий прогноз, швидше за все, виявиться найбільш надійним, тому що на нього не впливають погрішності, пов'язані з освоєнням нових ринків і випуском нових продуктів.

Прогноз А менш ймовірний, чим базовий, що пов'язано зі складністю одержання достовірної оцінки поводження споживачів на нових ринках.

Прогноз В менш ймовірний, чим А, через суб'єктивність оцінки потреб у нових продуктах.

Прогноз С менш ймовірний, чим В, що пов'язане з високим ступенем невизначеності обсягів продажів нових продуктів на нових ринках; при цьому дуже висока ступінь ризику одержати дохід значно нижче очікуваного.

Таблиця 5.3.1 Види прогнозів у внутрішньому аналізі продажів

		Товари/Послуги	
		Існуючі	Нові
Ринки	Існуючі	Базовий прогноз	Прогноз А
	Нові	Прогноз В	Прогноз С

Бюджет продажів - це не тільки перший, а й найважливіший крок у складанні зведеного (статичного) бюджету підприємства, оскільки оцінка обсягу продажів впливає на всі наступні функціональні бюджети. Оцінка обсягу продажів, як правило, виражена в натуральних і вартісних показниках і відображає місячний або квартальний обсяг .

Бюджет продажів складається з урахуванням рівня попиту на продукцію компанії, географії збуту, категорії покупців, сезонних факторів і містить у собі очікуваний грошовий потік від продажів, що надалі буде включений у дохідну частину бюджету потоку коштів (додаток К).

Для прогнозу грошових надходжень від продажів необхідно враховувати коефіцієнти інкасації, що показують, яка частина відвантаженої продукції буде оплачена в перший місяць (місяць відвантаження) у другий і т.д., з

урахуванням безнадійних боргів. Навіть незначне відхилення запланованого обсягу продажів від фактичного може привести до серйозних відхилень основного бюджету від факту (додаток Л).

Бюджет комерційних витрат

Розрахунок комерційних витрат (реклама, комісійні торговельних агентів, транспортні послуги) повинен співвідноситися з обсягом продажів. Не слід очікувати збільшення обсягу продажів, одночасно плануючи зменшення фінансування заходів, спрямованих на стимулювання збуту. Більшість витрат на збут продукції планується у відсотковому відношенні до обсягу продажів, виключення можуть становити орендні платежі за складські приміщення.

Величина запланованого відсотка залежить від життєвого циклу продукції. Комерційні витрати можуть групуватися за многим критеріями, основними з яких є: типи продукції, типи покупців, географія збуту. Значну частину комерційних витрат становлять витрати на рекламу й просування товарів на ринок, тому відповідальний виконавець повинен чітко визначити де, коли і як повинна бути проведена рекламна кампанія та скільки витратити на її проведення коштів, щоб досягти максимальної вигоди при мінімальних витратах.

При складанні бюджетів комерційних витрат також необхідно виділяти витрати на пакування, транспортування, страхування, зберігання товарів (додаток М).

Бюджет виробниичх запасів

Бюджет виробничих запасів містить інформацію, необхідну для підготовки двох заключних фінансових документів основного зведеного (статичного)бюджету підприємства:

- прогнозу узагальнюючого операційного функціонального бюджету - Звіту про прибуток і збитки -у частині підготовки даних про виробничу собівартість реалізованої продукції.
- прогнозу останнього фінансового функціонального бюджету - Балансового звіту - у частині підготовки даних про стан нормованих оборотних коштів на кінець запланованого періоду.

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

Бюджет виробництва

Бюджет виробництва являє план випуску продукції в натуральних показниках. Бюджет виробництва складається виходячи з бюджету продажів; він ураховує виробничі потужності, збільшення або зменшення запасів (бюджет виробничих запасів), а також величину зовнішніх закупівель (додаток Н).

Необхідний обсяг випуску продукції визначається, як передбачуваний запас готової продукції на кінець періоду плюс обсяг продажів за даний період і мінус запас готової продукції на початок періоду.

Бюджет прямих витрат на матеріали

Бюджет прямих витрат на матеріали складається на основі бюджету

виробництва та бюджету продажів і показує, скільки сировини та матеріалів потрібно для виробництва, тобто скільки сировини й матеріалів повинне бути закуплене (додаток О).

Обсяг закупівель сировини та матеріалів залежить від очікуваного обсягу їхнього використання, а також від передбачуваного рівня запасів. Формула для обчислення обсягу закупівель виглядає так:

Обсяг закупівель = обсяг використання + запаси на кінець періоду -запаси на початок періоду (5.3.1)

Бюджет прямих витрат на матеріали, як правило, складається з урахуванням строку та порядку погашення кредиторської заборгованості за матеріали. Одночасно з бюджетом прямих матеріалів розглядається графік очікуваних платежів за придбані матеріали, що пізніше використовується для складання бюджету коштів (додаток П).

Бюджет прямих витрат на оплату праці

Бюджет прямих витрат на оплату праці підготовляється, виходячи з бюджету виробництва, даних про продуктивність праці та ставок оплати праці основного виробничого персоналу (додаток Р).

У бюджеті заробітної плати основного виробничого персоналу необхідно виділяти дві складові частини: фіксовану частину оплати праці та відрядну частину оплати праці.

Якщо до моменту складання бюджету нагромадилася значна кредиторська заборгованість по виплаті заробітної плати, необхідно передбачити графік її погашення.

Бюджет загальновиробничих витрат

Бюджет загальвиробничих витрат відображає обсяг всіх витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, за винятком витрат на прямі мате-ріали та прямі витрати на оплату праці.

Загальвиробничі витрати містять у собі постійну й змінну частини. Постійна частина планується, виходячи з потреб виробництва, змінна частина як норматив, наприклад, від трудозатрат основних виробничих робітників.

Бюджет загальвиробничих витрат звичайно містить у собі ряд стандартних статей витрат: амортизацію й оренду виробничого устаткування, страховку, додаткові виплати робітникам, оплату невиробничого часу й т.д.

Бюджет адміністративних витрат

Адміністративні витрати - це всі витрати, не пов'язані із виробничою або комерційною діяльністю підприємства, а саме: витрати на утримання відділу кадрів, юридичного відділу, висвітлення й опалення споруджень невиробничого призначення, відрядження, послуги зв'язку, податки й відсотки за кредити.

Більшість управлінських витрат носить постійний характер. Змінна частина витрат, якщо вона присутня, планується як відсоток (наприклад, від обсягу продажів).

Узагальнюючий операційний бюджет - Звіт про прибутки й збитки - перший з документів основного, тобто зведеного (статичного) бюджету підприємства, що показує, який дохід заробила ринкова структура господарювання за звітний період та які витрати були понесені (додаток С). Звіт про прибутки й збитки є аналогом форми №2 бухгалтерської фінансової звітності.

Фінансові бюджети, що входять до складу основного зведеного (статичного) бюджету підприємства містять:

Бюджет потоку коштів, основою для складання якого служить прогноз обсягу продажів, є одним з найважливіших і важких кроків у бюджетуванні.

Надходження від основної діяльності розраховуються з урахуванням змін дебіторської заборгованості, витрати - з урахуванням змін кредиторської заборгованості. Окремо розраховуються доходи й витрати від фінансової (додаток Т) й інвестиційної (додаток У) видів діяльності. При прогнозі руху грошових коштів прямим методом із суми всіх витрат виключається амортизація.

Балансовий звіт, що показує, якими коштами фінансування володіє підприємство і як саме дані кошти використовуються.

Балансовий звіт характеризує фінансовий стан підприємства на конкретну дату.

Для прогнозу балансу використовується величина нормованих оборотних активів (сировини та матеріалів, незакінченого виробництва та готової продукції) і величина дебіторської заборгованості, які розраховуються при підготовці відповідних функціональних бюджетів. Інвестиційні проекти є основою для прогнозу вартості основних коштів.

Пасивна частина балансу формується, виходячи з передбачуваної оборотності кредиторської заборгованості й інших поточних пасивів. У першому наближенні ніяких змін у постійному капіталі (кредити банків плюс власний капітал) не планується.

Розбіжність у прогнозах активної та пасивної частин балансу означає недостачу (надлишок) фінансування. Рішення про спосіб фінансування приймається на підставі додаткового аналізу. Зміна структури балансу позначається на руху коштів.

5.4 Гнучкі бюджети й стандарти в системі бюджетного контролю

Бюджетним контролем в інформаційній системі управління підприємством є процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними показниками, аналізу відхилень і внесення необхідних коректив (рисунок 5.4.1).

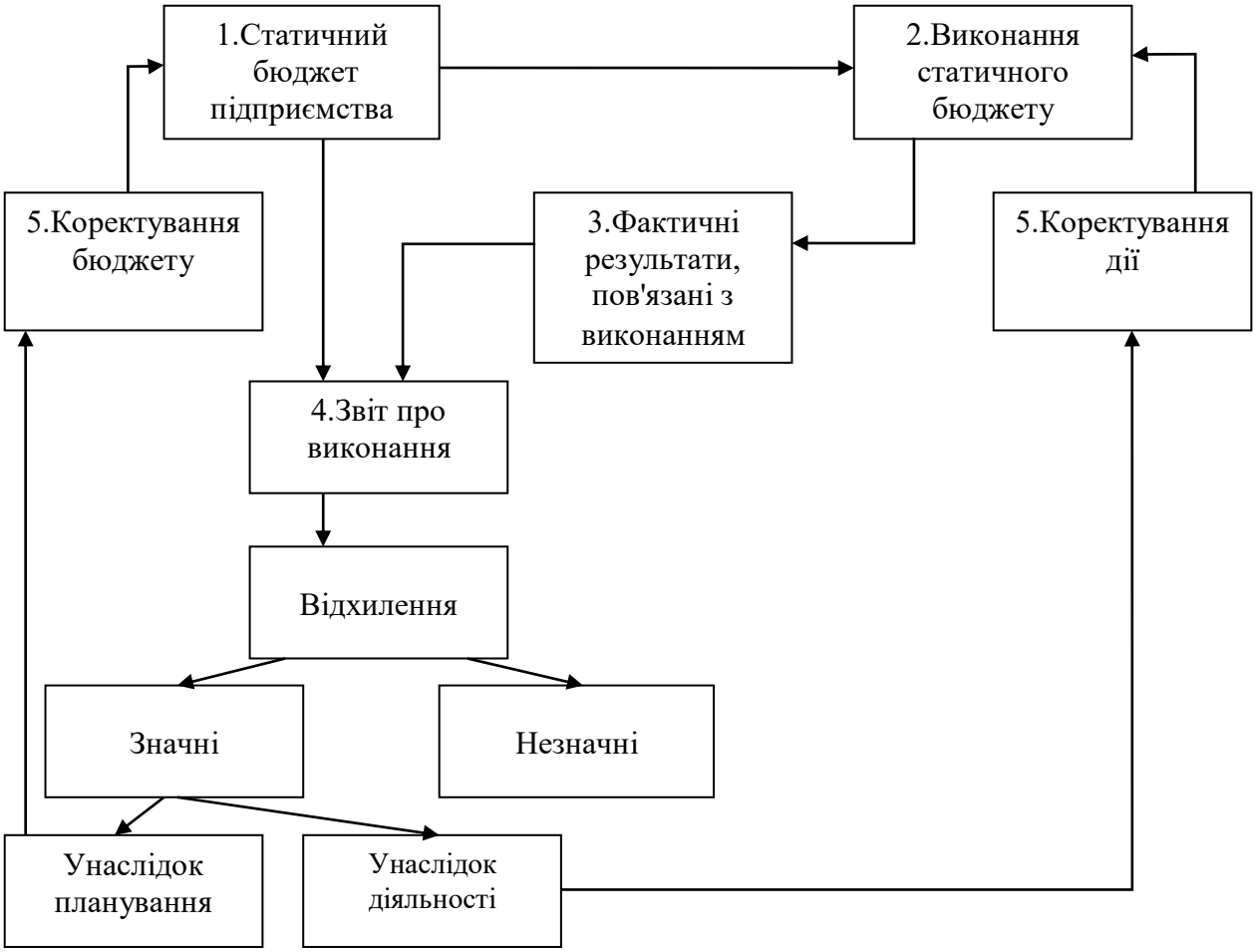


Рисунок 5.4.1 Структурна побудова бюджетного контролю
в інформаційній системі управління

Аналіз відхилень фактичних витрат від бюджетних допомагає менеджерам в оцінці результатів діяльності кожного бюджетного центру (центру відповідальності) й удосконаленні фінансово – господарського процесу.

Виділяють наступні рівні відхилення:

1. Нульовий і перший, на якому складають статистичний бюджет.
2. Другий, на якому складають гнучкий бюджет, шляхом приведення до різних обсягів виробництва у межах релевантного діапазону.
3. Третій, на якому здійснюється деталізація.

Нульовий і перший рівень аналізу складається у формуванні статичного бюджету підприємства.

Так, дані таблиці 5.4.1 відображають два початкових рівні аналізу відхилень.

Рівень 0 (поверхневий) і рівень 1 (поглиблений). Констатація факту про недовиконання плану по прибутку на 110 600 грн, свідченням якого є відхилення, що склало 98,7%, не задовольняє керівництво через убогу інформацію. Тобто менеджер, як мінімум, повинен звернутися до рівня 1 аналізу та провести порівняння за основними показниками: виторг, змінні й постійні витрати, маржинальний дохід, операційний прибуток. При необхідності можна деталізувати аналіз рівня 1 за статтями змінних і постійних витрат.

Таблиця 5.4.1
Аналіз відхилень за квітень 2016 р.
Рівень «0»

	Сума, грн.	Частка, %
Фактичний операційний прибуток	1 400	1,3
Бюджетний операційний прибуток	11 200	100
Відхилення від твердого бюджету	110 600	98,7

Рівень “1”

	Фактично, грн.	Частка, %	Жорсткий бюджет, дол.	Частка, %	Відхилення, грн. (гр.3-гр.1)
	1	2	3	4	5
Обсяг продажів, од.	1 000	—	12 000	—	2 000
Виторг	72 000	100,0	840 000	100,0	120 000
Змінні витрати	546 600	75,9	552 000	65,7	5 400
Маржинальний дохід	173 400	24,1	288 000	34,3	114 600
Постійні витрати	17 200	23,9	176 000	21,0	4 000
Операційний прибуток	1 400	0,2	11 200	13,3	110 600
Відхилення від статичного бюджету					110 600 грн.

Продовження аналізу показує, що зупинятися на рівні „1” передчасно, оскільки загальне небажане відхилення по прибутку в 110600 грн. може бути результатом впливу багатьох факторів. Для прояснення взаємозв'язку між факторами часто використовуються відсотки. У нашому прикладі обсяг продажів упав на 2000 одиниць, але це не викликало пропорційного падіння змінних витрат. У результаті їхня частка підвищилася із запланованих 65,7 до 75,9%, що призвело до скорочення частки маржинального доходу із запланованих 34,3 до 24,1%.

На даному рівні аналізу, зіставляючи відносні й абсолютні показники, менеджер одержав більш реальну картину, однак й вона здалася йому недостатньо інформативною для здійснення контролю за запланованими витратами.

Другий рівень аналізу складається у формуванні гнучкого (динамічного) бюджету, скоректованого з урахуванням фактичного обсягу діяльності, який може бути підготовлений як в процесі планування, так і на стадії контролю. Гнучкий бюджет, складений на стадії планування, як правило, містить

декілька можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону.

Формування гнучкого бюджету для області релевантности від 9 000 до 13000 одиниць наведено в таблиці 5.4.2.

Таблиця 5.4.2 Дані гнучких бюджетів для області релевантності (обсяг) на квітень 2016 р.

	Норми витрат на одиницю, грн.	Варіанти обсягу		
		1	2	3
Кількість одиниць		9 000	11 000	13 000
Виторг	70	630 000	770 000	910 000
Зразкові витрати:				
Матеріали	20	180 000	220 000	260 000
Заробітна плата	16	144 000	176 000	208 000
Змінні загальвиробничі витрати	3	27 000	33 000	39 000
Усього змінних виробничих витрат	39	351 000	429 000	507 000
Змінні адміністративні й комерційні витрати	7	63 000	77 000	91 000
Усього змінних витрат	46	414 000	506 000	598 000
Маржинальний дохід	24	216 000	264 000	312 000
Постійні виробничі витрати:		96 000	96 000	96 000
Комерційні й адміністративні витрати		80 000	80 000	80 000
Усього постійних витрат		176 000	176 000	176 000
Усього витрат		590 000	682 000	774 000
Операційний прибуток		40 000	88 000	136 000

Ці релевантні витрати можуть бути представлені також і графічно (рисунок 5.4.2.).

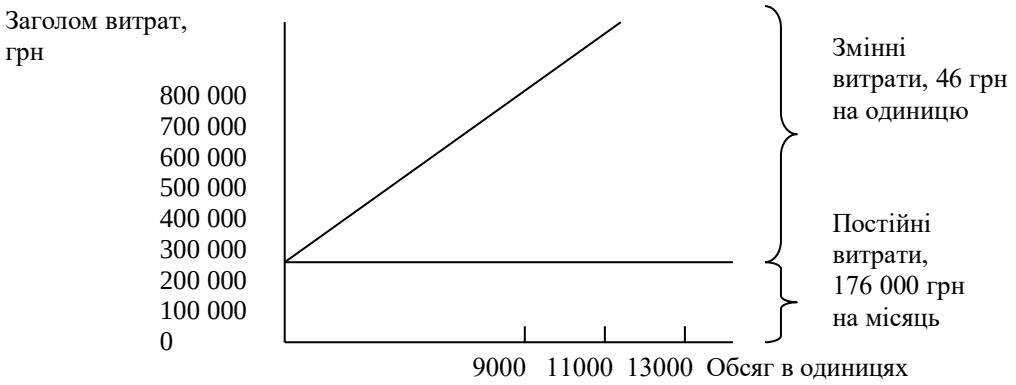


Рисунок 5.4.2 Графічне відображення релевантних витрат за гнучким бюджетом

За допомогою гнучкого бюджету менеджер намагається більш чітко позначити взаємозв'язок між статичним бюджетом і фактичними результатами. Тому, що гнучкий бюджет пристосований до мінливого обсягу, його також називають «змінним».

Гнучкий бюджет, який можна використовувати як у предплановому, так й у післяплановому періоді - при плануванні допомагає вибрати оптимальний

обсяг продажів, при аналізі - оцінити фактичні результати.

Дані таблиці 5.4.3 ясно показують, як зміни обсягу реалізації впливають на загальне відхилення. Інформаційний контекст таблиці, для того щоб абстрагуватися від впливу інших факторів обсягу, містить числа трьох останніх граф, що розраховані виходячи із планової ціни. Загальна сума відхилень у гр.4 свідчить, що через зниження обсягу на 2 000 одиниць недоотримано 48 000 грн. маржинального доходу й 48 000 грн. операційного прибутку. Звідси випливає короткий висновок, який полягає у наступному - плановий питомий маржинальний дохід становить 24 грн. = (70 грн. – 46 грн.) (див. таблицю 5.4.3).

У таблиці 5.4.3 відхилення прибутку (110 600 грн.) розпадається на дві категорії: *по – перше*, відхилення, викликане зміною обсягу продажів яке, з'являється при зіставленні статичного та гнучкого бюджетів й *по – друге*, відхилення від гнучкого бюджету, яке з'являється при порівнянні фактичних даних і гнучкого бюджету, із врахуванням фактичного обсягу продажу.

Таблиця 5.4.3
Аналіз виконання плану за квітень 2016р.
Рівень "2" {проверить таблицу}

	Фактично, грн	Відхилення, грн. (гр.1-гр.3)	Гнучкий бюджет[1], грн	Відхилення в обсязі продажів, грн. (гр.3-гр.5)	Статичний бюджет, грн
	1	2	3	4	5
Випуск, од	10 000	- -	10 000	2 000	12 000
Виторг (обсяг продажів)	720 000	20 000	700 000	140 000	840 000
Змінні витрати	546 600	86 600	460 000	92 000	552 000
Маржинальний дохід	173 400	66 600	240 000	48 000	288 000
Постійні витрати	172 000	4 000	176 000	- -	176 000
Операційний прибуток	1 400	62 600	64 000	48 000	112 000

	62 600		48 000
	Відхилення від гн. б-ту		Відхилення обсягу
	Заг.від-ня від гн. б-ту 110 600		

1 Суми гр3 обчислюються множенням 10 000 відповідно на 70 грн. 46 грн. 24 грн. постійні ЗВВ узяти в розмірі 176 000 грн. за місяць

Третій рівень аналізу складається у деталізації відхилень.

У більшості ринкових структур господарювання вище керівництво задовольняється даними аналізу другого рівня. Керівники середньої ланки, як правило, мають потребу в більш докладному аналізі. Наприклад, менеджер по маркетингу хоче знати, який вплив на виторг (припустимо, на кожній території по 50% усього обсягу) зробило відхилення цін по районах. Ціна 74

грн. на території А и 70 грн. на території Б привели до середньої ціни в 72 грн. і загальної суми сприятливого відхилення в 20 000 грн. Якщо на другому рівні аналізу береться середня ціна, то на третьому рівні аналізу даний фактор деталізується.

Для подання аналізу відхилення у вигляді багаторівневої моделі звернемося до таблиці 5.4.4, у якій інтегровані дані таблиць 5.4.2 і 5.4.3.

Таблиця 5.4.4.

Зведений аналіз за квітень 2016 року

Рівень 0

	Фактично, грн	Част-ка, %	Жорсткий (мастер-бюджет), грн	Частка, %	Відхилення, грн. (гр.1-гр.3)
	1	2	3	4	5
Кількість оди-ниць	10 000	-	12 000	-	2 000
Виторг	72 000	100,0	840 000	100,0	120 000
Змінні витрати	546 600	75,9	522 000	65,7	5 400
Маржинальний дохід	173 400	24,1	288 000	34,3	114 600
Постійні вит-рати	172 000	23,9	176 000	21,0	4 000
Операційний прибуток	1 400	0,2	112 000	13,3	110 600
Відхилення від жорсткого бюджету					110 600 грн

Рівень 1

	Сума, грн	Частка, %
Фактичний операційний прибуток	1 400	1,3
Бюджетний операційний прибуток	112 000	100,0
Відхилення від жорсткого бюджету	110 600	98,7

Рівень 2

	Фактично, грн	Відхилення від гнучкого бюджету грн (гр.1- гр.3)	Гнучкий бюджет, грн.	Відхилення по обсягу продажів (гр.3- гр.5)	Твердий оновний бюджет, грн
	1	2	3	4	5
Кількість одиниць	10 000	-	10 000	2 000	12 000
Виторг	720 000	20 000	700 000	140 000	840 000
Змінні витрати	546 600	86 600	460 000	92 000	552 000
Маржинальний дохід	173 400	66 600	240 000	48 000	288 000
Постійні витрати	172 000	4 000	176 000	-	176 000
Операційний прибуток	1 400	62 600	64 000	48 000	112 000

	62 600		48 000
	Відхилення від гн. б-ту		Відхилення обсягу
	Заг.від-ня від гн. б-ту 110 600		

Рівень 3

Деталізація цінового відхилення	Деталізація відхилення	Деталізація відхилення

Територія «А»	10 000	За матеріалами (фактор норм, фактор цін) трудовим та іншим витратам	По обсягу продажів	Необхідно відзначити, що аналіз відхилень третього рівня неможливо докладно провести без розгляду впливу різних факторів на відхилення основних матеріалів і заробітної плати виробничих робітників.Тому розглянемо розходження між бюджетами та стандартами.
Територія «В»	10 000		По структурним зрушенням	
Цінове відхилення	20 000			

Бюджетна система багатьох організацій заснована на статичному бюджеті, що означає оцінку результатів діяльності з позиції першого рівня аналізу. При впровадженні гнучкої бюджетної системи в більшості випадків розробляються стандарти (норми) для основних витрат (таких, як прямі матеріали та прямі витрати праці).

Нормативні (стандартні) витрати - це проектні витрати на одиницю продукції. Їхнє використання допомагає побудувати бюджет, оцінити виконання, підрахувати собівартість, скоротити бухгалтерські витрати.

Коли робота виконана, фактичні витрати рівняються з нормативними, для визначення відхилень. Цей зворотний зв'язок допомагає вдосконалюванню норм.

Термін «стандартні витрати» звичайно ставиться до собівартості закінченої одиниці продукції, а «бюджетні витрати» - до загальної суми (обсягу виробництва або продажу). Для приклада припустимо, що стандарт для основних матеріалів склав 4 кілограми по 5 грн (4×5грн = 20грн) на кожну випущену одиницю:

Кількість	1	9 000	11000	13 000
Основні матеріали, грн.	20	180 000	220000	260 000

Тут нормативні витрати на рівні 20 грн. на одиницю продукції, бюджетні – 180 000 грн. при обсязі в 9 000 одиниць для одного виробництва стандартні (нормативні) і бюджетні еквіваленти. У цьому випадку терміни «виконання бюджету» й «виконання норм» використовуються вільно й взаємозамінні.

В обліковій стратегії сучасного менеджменту існує два підходи до складання гнучких бюджетів:

перший підхід *з погляду ефективності,* коли гнучкий бюджет (ГБ) складається на підставі бюджетних витрат і доходів, розрахованих для фактичного обсягу діяльності і базується на формулі:

ГБ = (змінні бюджетні витрати на од. * факт. обсяг продажу) + загальні постійні витрати; *(5.4.1)*

другий підхід *з погляду відношення цін та ефективності*, при якому гнучкий бюджет продажу (ГБП) розраховується залежно від використовуваної ціни:

- фактичної

ГБП = Фактична ціна за одиницю * Фактичний обсяг продажу; *(5.4.2)*

- бюджетної

ГБП = Бюджетна ціна за одиницю * Фактичний обсяг продажу. *(5.4.3)*

Використання в інформаційній системі прийняття управлінських рішень

гнучкого бюджетування дозволяє розділити загальне відхилення прибутку (рисунок 5.4.3):

по – перше, *на відхилення від гнучкого бюджету (за рахунок витрат і цін),* що є різницею між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету та характеризує ефективність діяльності, тобто взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами;

по – друге, *на відхилення за рахунок обсягу продажу* , що є різницею між показниками гнучкого і статистичного бюджетів й характеризує результативність діяльності, тобто ступінь досягнення поставлених цілей.

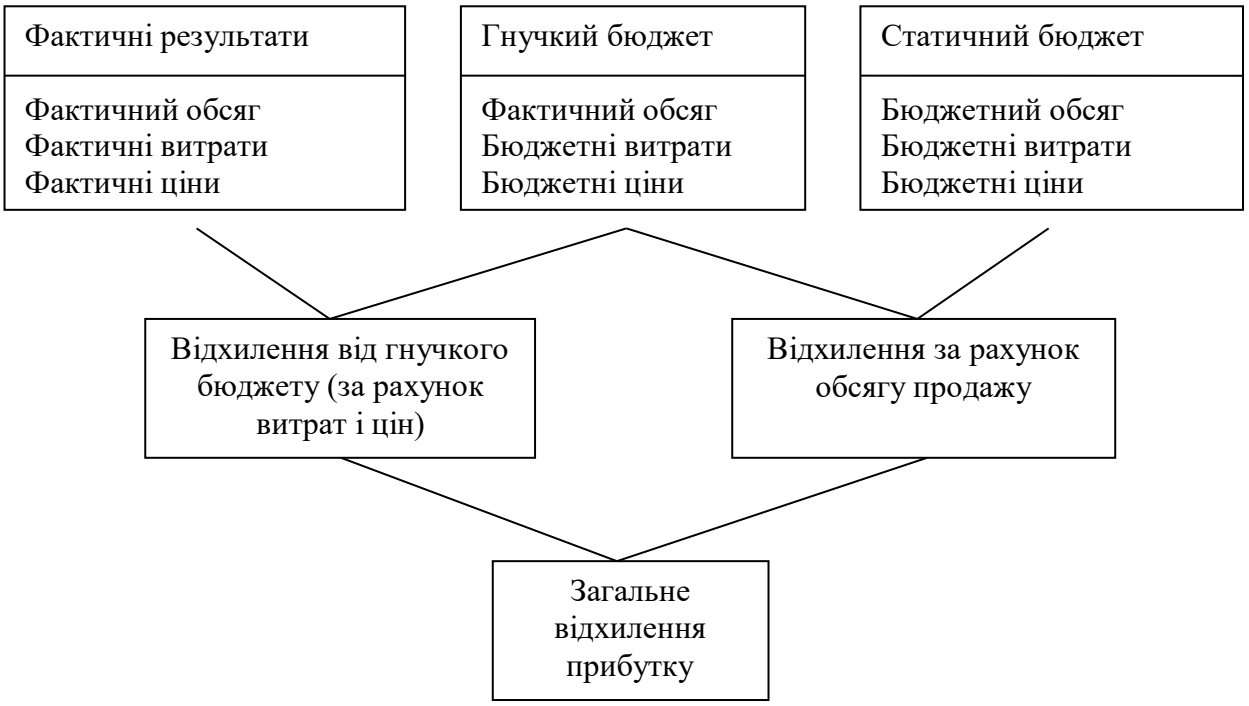


Рисунок 5.4.3 Розділення загального відхилення прибутку в системі гнучкого (динамічного) бюджетування

Таким чином, гнучке бюджетування в інформаційному процесі внутрішньогосподарського контролю будь-якої організаційної структури, що функціонує в умовах ринкових відносин дозволяє виявити, якою була діяльність: ефективною та результативною; результативною, але не ефективною; ефективною, але не результативною; не ефективною і не результативною.

5.5 Бюджет довгострокових витрат в обліковій стратегії сучасного менеджменту

В процесі здійснення поточної діяльності менеджери ,окрім управлінських рішень тактичного характеру, обирають стратегію своєї поведінки при прийнятті рішень з далекоглядною перспективою. Процес ухвалення рішень щодо інвестиційних проектів включає виявлення, оцінку, планування і фінансування значних інвестиційних проектів і його називають бюджетуванням капітальних вкладень.

Так, бюджет довгострокових витрат будь - якої ринкової структури є складовою частиною процесу прийняття управлінських і фінансових рішень із приводу довгострокових стратегій підприємства. Він передбачає планування витрат по активах, за якими у майбутні періоди можна буде одержувати прибутки.

У зв'язку з тим, що основна межа, яка відрізняє довгострокові рішення про капітальні вкладення від поточних (операційних) пов'язана з часом і обсягом продажу - складання бюджету довгострокових витрат сучасних суб'єктів господарювання здійснюється в кілька етапів (рисунок 5.5.1).

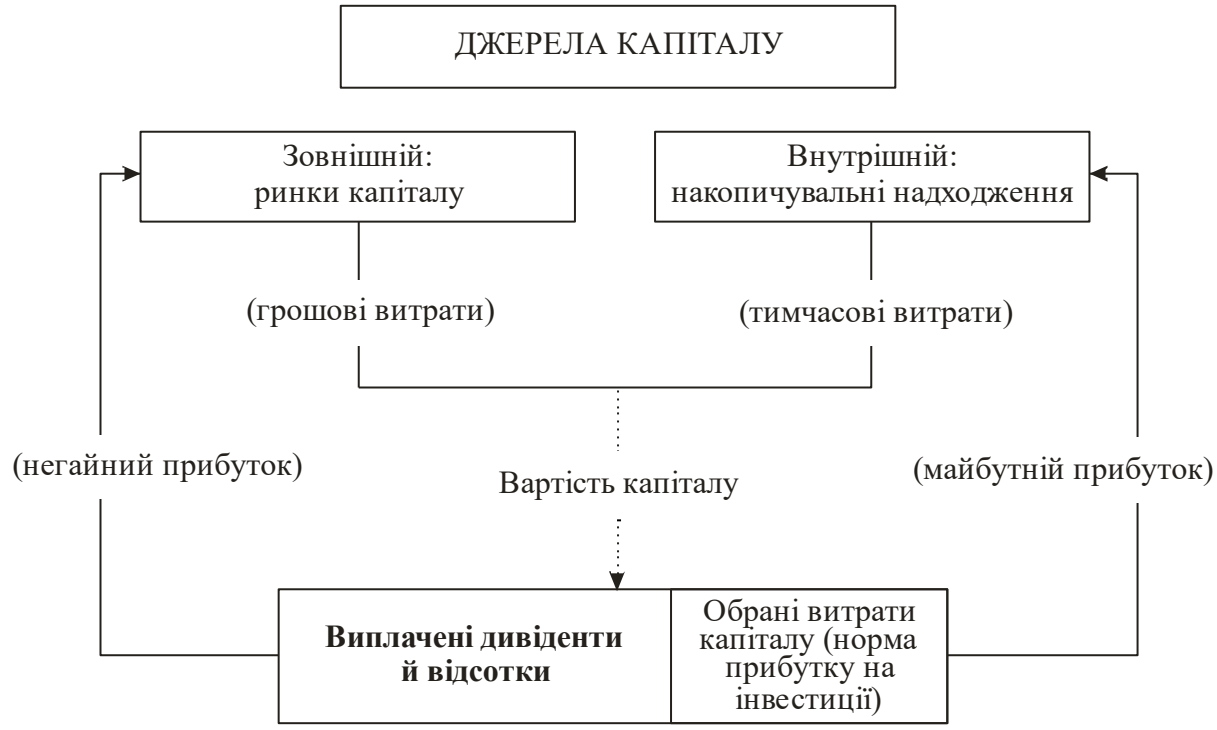


Рисунок 5.5.1 Структурна побудова процесу складання бюджету довгострокових витрат ринкової структури господарювання

Перший етап включає огляд процесу складання бюджету довгострокових витрат ринкової структури господарювання, де розглядаються фундаментальні типи рішень, які при цьому, доцільно, приймати.

На *другому етапі* здійснюється оцінка вартості капіталу, що містить основні принципи оцінки вартості капіталу ринкової структури

господарювання.

Третій етап складається з оцінки потоку готівки, де розглядаються процедури оцінки потоку готівки.

На четвертому етапі здійснюється оцінка інвестиційних пропозицій шляхом розгляду п'яти найбільш частіше застосовуваних методів оцінки й визначення значимості пропозицій за бюджетом довгострокових витрат ринкової структури.

Отже, в бюджетному плануванні системного менеджменту всі методи оцінки інвестиційних проектів капітальних вкладень можна представити у вигляді класифікаційної побудови структурних характеристик двох категорій (рисунок 5.5.2).

До складу першої категорії входять методи дисконтування грошових потоків, які використовують концепцію вартості грошей з урахуванням часу при оцінці проектів капітальних вкладень.

Друга категорія містить методи, що ігнорують вартість грошей з урахуванням часу.

Рисунок 5.5.2 Класифікація методів оцінки інвестиційних проектів капітальних вкладень в бюджетному плануванні системного менеджменту

5.6. Аналіз відхилень у бюджетному плануванні

Аналіз відхилень - це метод аналізу відмінностей між бюджетними й фактичними витратами, що дозволяє виявити резерви підвищення прибутковості, ефективності діяльності підприємства та прийняти відповідні управлінські рішення.

Управління по відхиленнях в структурі бюджетного контролю - це принцип управління, згідно якому менеджери концентрують свою увагу на найзначніші відхилення від бюджету, при цьому, не звертаючи ніякої уваги на показники, які виконуються задовільно (рисунок 5.6.1).

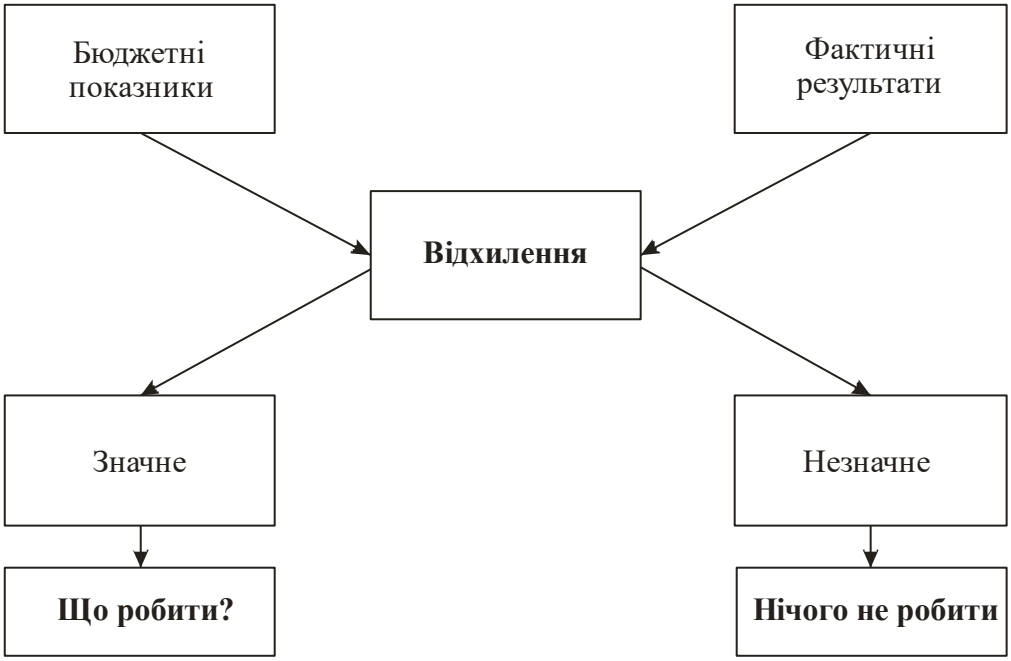


Рисунок 5.6.1 Структурно - логічна схема управління по відхиленнях в системі бюджетного контролю

Відхилення від складеного бюджету виявляються і відображаються в обліковому реєстрі внутрішнього управлінського контролю – «Звіті про виконання», спрощена форма якого наведена у таблиці 5.6.1.

Таблиця 5.6.1 «Звіт про виконання» у спрощеній формі

Показники	Бюджет	Факт	Відношення	Пояснення
Доходи Витрати Прибуток (збиток)				

У «Звіті про виконання» можуть бути виявлені відхилення:

- сприятливі (позитивні) - коли фактичні доходи перевищують заплановані, а фактичні витрати менші, ніж бюджетні;
- несприятливі (негативні) - коли фактичні доходи менше запланованих, а фактичні витрати перевищують бюджетні.

Відхилення, залежно від причини, розподіляють на дві групи:

1 група містить відхилення внаслідок планування, що пов'язані з помилками і прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькуляції планової собівартості та цін і т і ;

2 група містить відхилення внаслідок діяльності, які є результатом дій персоналу або певних подій, що пов'язані з коливанням цін, визначенням попиту і т д.

У процесі бюджетного контролю можливі два альтернативні рішення у разі виявлення значних відхилень залежно від їх причини:

перше рішення - коректування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його недоцільно;

друге рішення - внесення відповідних коректувань до дії для того, щоб забезпечити досягнення запланованих цілей.

Таким чином, аналіз відхилень у бюджетному плануванні процесу управління має структурну побудову, яка представлена на рисунку 5.6.2.

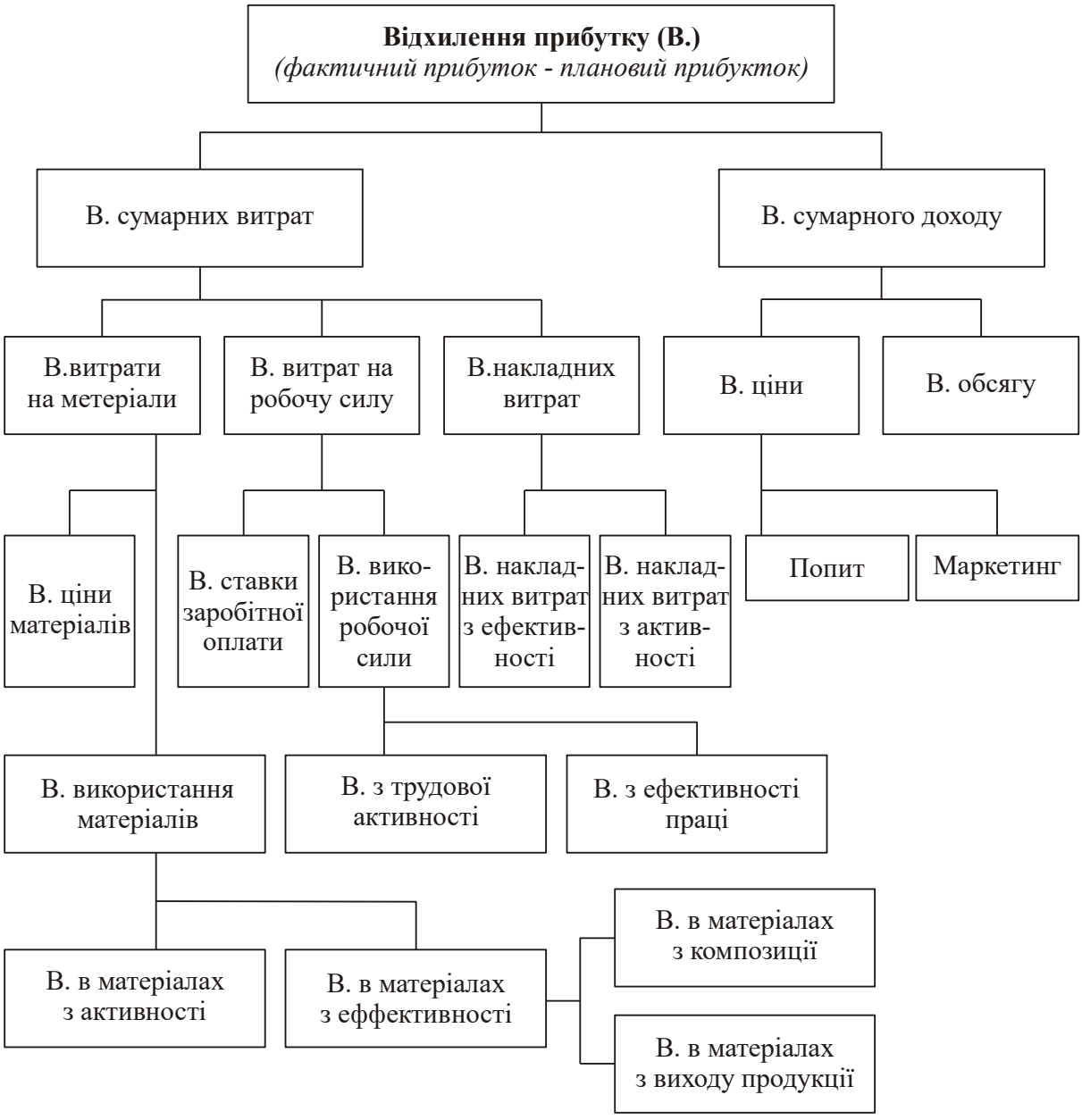


Рисунок 5.6.2 Аналіз відхилень у бюджетному плануванні процесу управління

Загальне відхилення витрат основних матеріалів визначається як різниця між фактичними й нормативними витратами матеріалів. З огляду на те, що на дане відхилення можуть впливати два фактори: ціна й кількість матеріалів, одержимо формулу для розрахунку загального відхилення витрат основних матеріалів:

$$О_м = К_ф \times Ц_ф - К_н \times Ц_н, \qquad (5.6.1)$$

де

$О_м$ - загальне відхилення витрат основних матеріалів;
$К_ф$ - фактична кількість;
$К_н$ - нормативна кількість;
$Ц_ф$ - фактична ціна;
$Ц_н$ - нормативна ціна.

Загальне відхилення може бути розкладене на дві частини:

- відхилення за ціною $О_ц = (Ц_ф — Ц_н) \times Кф;$ (5.6.2)
- відхилення по кількості $О_к = (К_ф — К_н) \times Ц_н.$ (5.6.3)

При цьому загальна кількість витрат основних матеріалів дорівнює сумі відхилень за ціною та кількістю:

$$О_м = О_ц + О_К. \qquad (5.6.4)$$

Дану залежність можна представити схематично (рисунок 5.6.3):

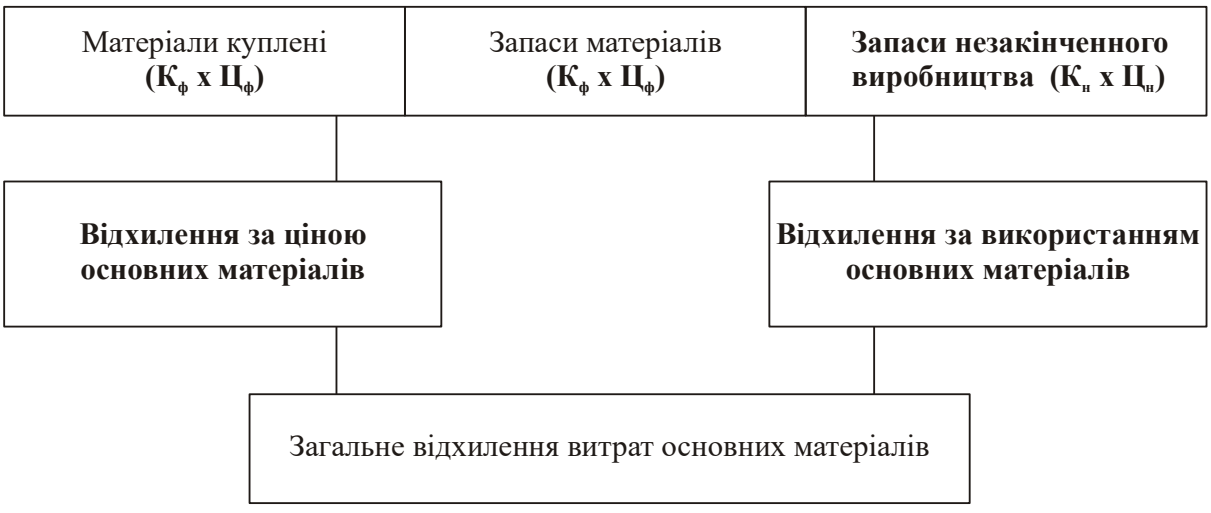


Рисунок 5.6.3 Аналіз відхилень за основними матеріалами

Виявивши відхилення, необхідно встановити причини їхнього виникнення. Можливі причини відхилень за прямими матеріальними витратами такі: зміна цін на матеріали на ринку; прорахунки постачальницько-заготівельної служби по пошуку найбільш сприятливих постачальників; закупівлі матеріалів за низькими цінами, але поганої якості (це викличе або погіршення якості продукції, або збільшення відходів

виробництва); погане керування запасами, що викликає необхідність термінових закупівль (по завищених цінах); перевитрата, викликана порушенням технології; крадіжки, нестачі сировини та матеріалів.

Відхилення за матеріалами узагальнюють за цінами їхнього виникнення, операціями, видами продукції та матеріалів, із причин, винуватцям й іншим ознакам (рисунок 5.6.4).

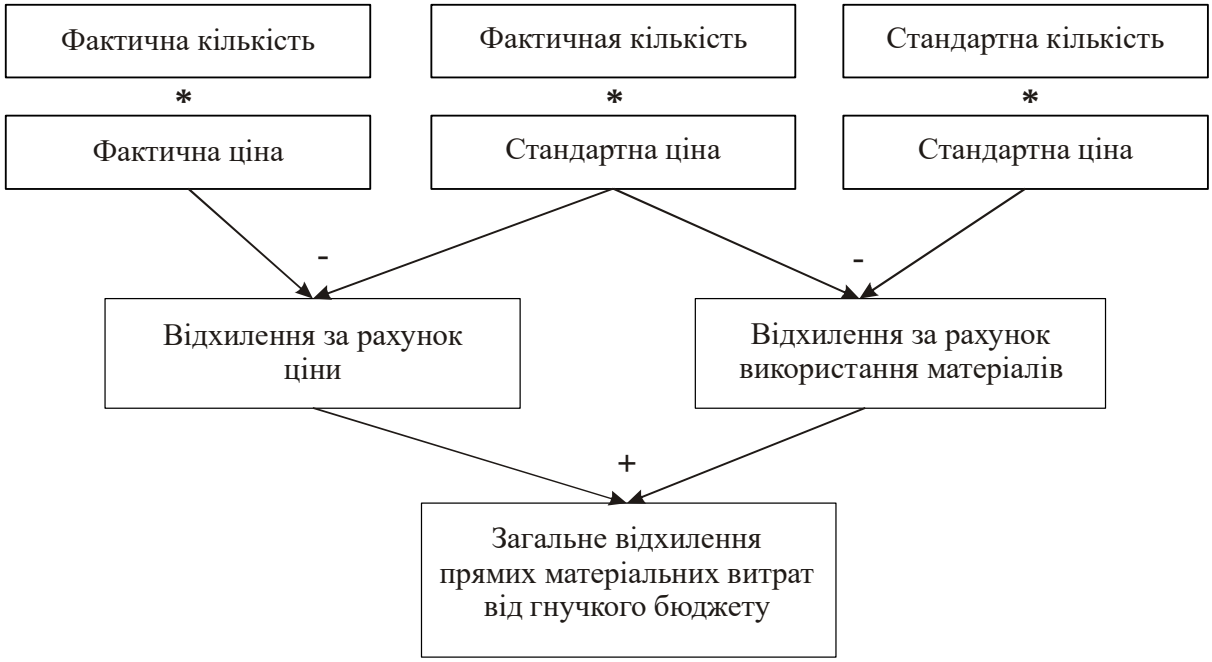


Рисунок 5.6.4 Узагальнення відхилень витрат по основних матеріалах у бюджетному контролі

Загальне відхилення прямих трудових витрат визначається як різниця між фактичними й нормативними витратами праці на виробництво одиниці продукції:

$\mathbf{О_т=В_ф \times Сф - В_н \times С_н,}$ де (5.6.5)

$\mathbf{О_т}$ - загальне відхилення прямих трудових витрат;

$\mathbf{В_ф}$ - фактичний час роботи;

$\mathbf{В_н}$ - нормативний час роботи;

$\mathbf{С_ф}$ - фактична ставка оплати праці;

$\mathbf{С_н}$ - нормативна ставка оплати праці.

Для того, щоб оцінити ступінь виконання плану, керівництво підприємства повинне знати, яка частина загального відхилення викликана зміною ставок оплати праці, а яка - зміною витрат робочого часу.

Відхилення по ставці оплати прямих трудозатрат розраховуються по формулі:

$\mathbf{О_с=(С_ф-С_н) \times В_ф.}$ **(5.6.6)**

Відхилення по продуктивності праці: $\mathbf{О_В=(В_ф-В_н) \times С_н.}$ **(5.6.7)**

Залежність між загальним відхиленням прямих трудових витрат і відхиленнями по продуктивності праці та ставці оплати праці може бути наочно представлена у вигляді схеми (рисунок 5.6.5):

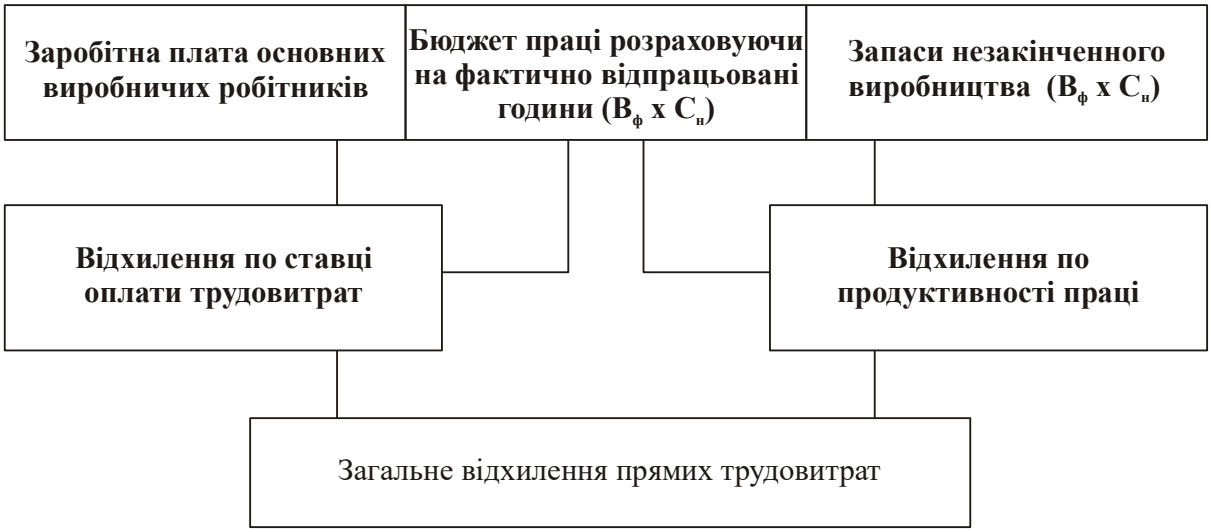


Рисунок 5.6.5 Аналіз відхилень прямих трудових витрат.

Керівництво повинне проаналізувати виявлені відхилення та визначити причини їхнього виникнення. Можливі причини: незаплановане підвищення ставок оплати праці; перевищення запланованого рівня премій; невідповідність кваліфікації працівників займаним ними посадам; низька якість сировини; технічний стан устаткування; зміна, дотримання не дотримання технології.

Отже, узагальнення відхилень витрат з оплати праці в бюджетному плануванні являє собою алгебраїчну суму відхилень за рахунок тарифної ставки та відхилень за рахунок продуктивності праці (рисунок 5.6.6)

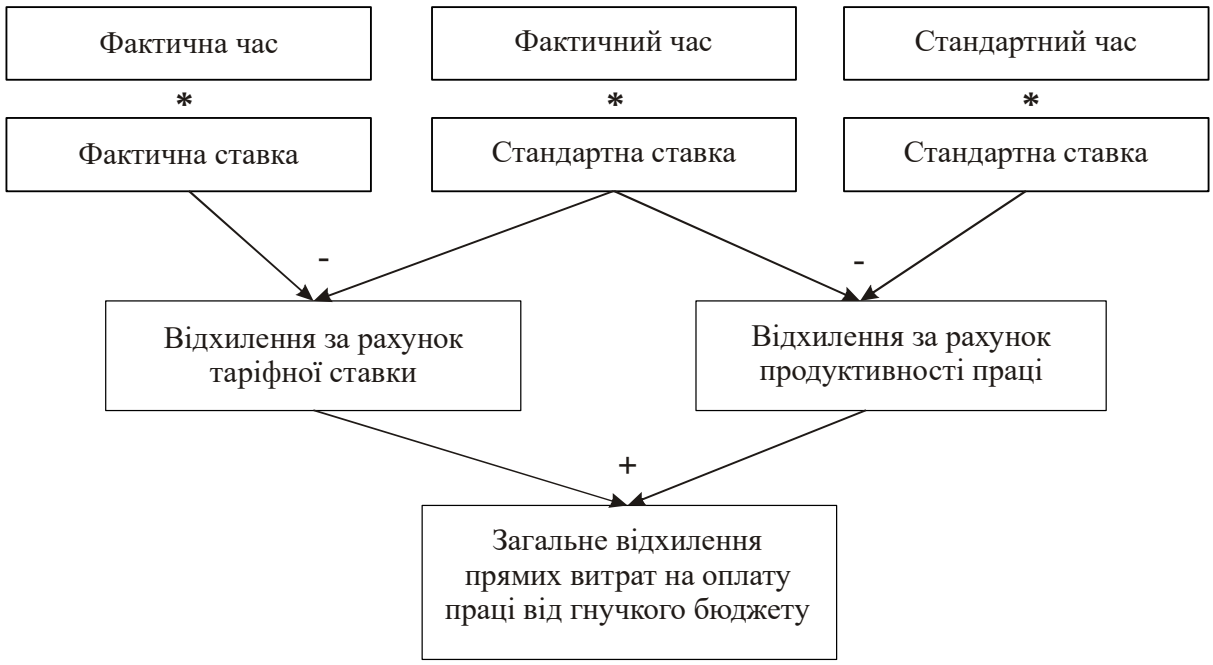


Рисунок 5.6.6 Узагальнення відхилень витрат з оплати праці у бюджетному контролі

Контролювання *загальвиробничих (накладних)* витрат являє собою більш трудомістке завдання, тому що відповідальність за цими витратами

часто важко покласти на конкретну особу. Відхилення по накладних витратах розглядають із позиції відповідності фактичних витрат їхній сумі, розподіленої на готову продукцію по заздалегідь установлених нормах. При цьому їх розподіляють на постійні й змінні.

Відхилення по *постійних* накладних витратах - це різниця між нормативними постійними витратами, включеними в собівартість продукції, і фактичними постійними витратами. На суму відхилень можуть впливати:

- фактичні витрати (по складу й кількості), що відрізняються від бюджетних;
- фактичний випуск продукції (по асортиментах й обсягу), що відрізняється від бюджетного.

Ці два види відхилень ще називають відхиленнями по постійних накладних витратах і відхиленнями по обсягу.

Аналіз відхилень по постійних витратах вимагає зіставлення сум фактичних і нормативних витрат по кожній статті бюджету. При цьому враховують розподіл витрат на контрольовані й не контрольовані. Контрольовані - це відмінності між фактичною сумою накладних витрат і гнучким бюджетом накл. витрат.

Відхилення по обсягу виробництва, причиною якого є зміни в обсязі діяльності ринкового суб'єкта господарювання розраховуються за формулою:

$$\mathbf{О_п = (П_ф - П_н) \times СР_н}\text{, де} \qquad (5.6.8)$$

$\mathbf{О_п}$ - відхилення по обсягу виробництва;

$\mathbf{П_ф}$ - фактичний обсяг виробництва;

$\mathbf{П_н}$ - нормативний обсяг виробництва

$\mathbf{СР_н}$ - нормативна ставка підприємства постійних нормативних витрат.

На величину відхилень по обсягу виробництва в основному впливають відхилення по ефективності праці й за потужністю.

Відхилення по ефективності праці визначають як добуток різниці між виходом продукції в нормо-годинах і фактично витраченим часом праці в годинах за розглянутий період і нормативну ставку розподілу постійних накладних витрат.

Відхилення по потужності - це різниця між фактично витраченим часом праці й бюджетним часом праці в годинах у розглянутому періоді, що помножена на нормативну ставку розподілу постійних накладних витрат. Відхилення по *змінних* накладних витратах визначаються різницею між нормативною величиною змінних накладних витрат і фактичними змінними накладними витратами.

Загальна сума відхилень по змінних накладних витратах аналізується:

- по абсолютним відхиленням бюджету;
- по відносних відхиленнях, які скореговані на фактичний обсяг робіт (різниця між скоректованими бюджетними витратами та фактичними накладними змінними витратами);
- по відхиленнях за ефективністю, які являють різницю між випуском продукції в нормо-годинах і фактично витраченим часом праці за період, що

розглядається, помножену на нормативну ставку змінних накладних витрат.

Слід відзначити, що в практичній діяльності достатньо важко розмежувати фактичні загальновиробничі накладні витрати на змінні і постійні, тому деякі компанії визначають відхилення, виходячи із загальної суми накладних витрат. При цьому відхилення розподіляють на два види: контрольовані та за рахунок обсягу. Аналіз накладних витрат методом двох відхилень наведено на рисунку 5.6.7.

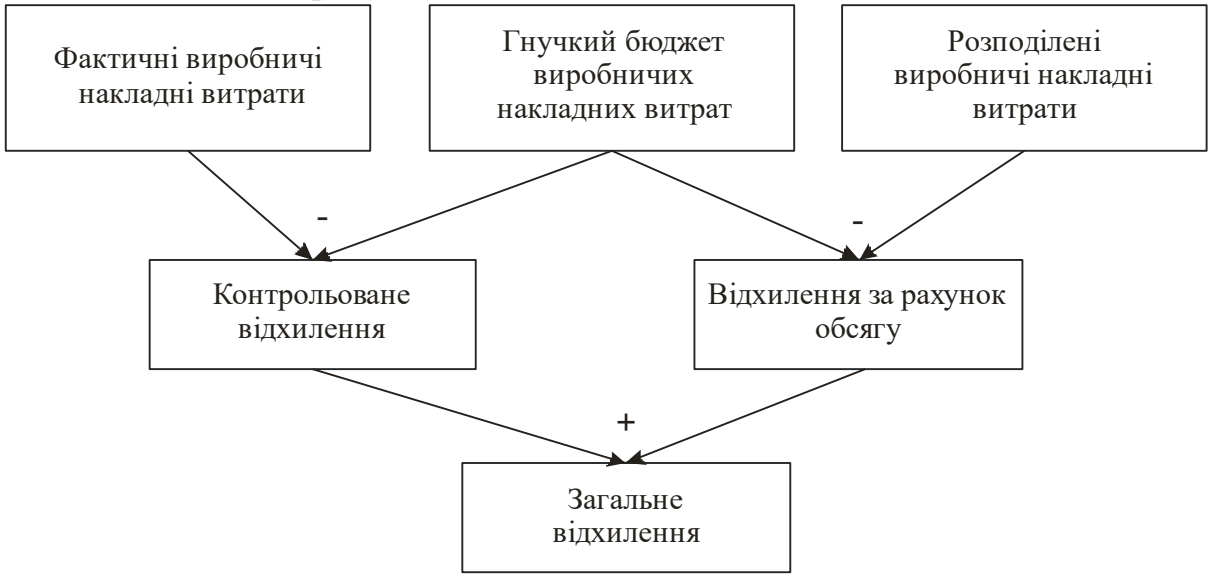


Рисунок 5.6.7 Аналіз накладних витрат методом двох відхилень в системі бюджетного контролю

Для докладного аналізу можна застосувати метод трьох відхилень (рисунок 5.6.8), який припускає попередній розділ контрольованих відхилень на групи:

1 група - відхилення за рахунок виконання бюджету;

2 група - відхилення за рахунок продуктивності.

Рисунок 5.6.8 Аналіз накладних витрат методом трьох відхилень в системі бюджетного контролю

Альтернативний варіант аналізу накладних витрат методом трьох відхилень припускає розподіл загальної суми відхилень на три групи (рисунок 5.6.9):

1 група - відхилення за рахунок виконання бюджету;

2 група - відхилення за рахунок потужності;

3 група - відхилення за рахунок продуктивності.

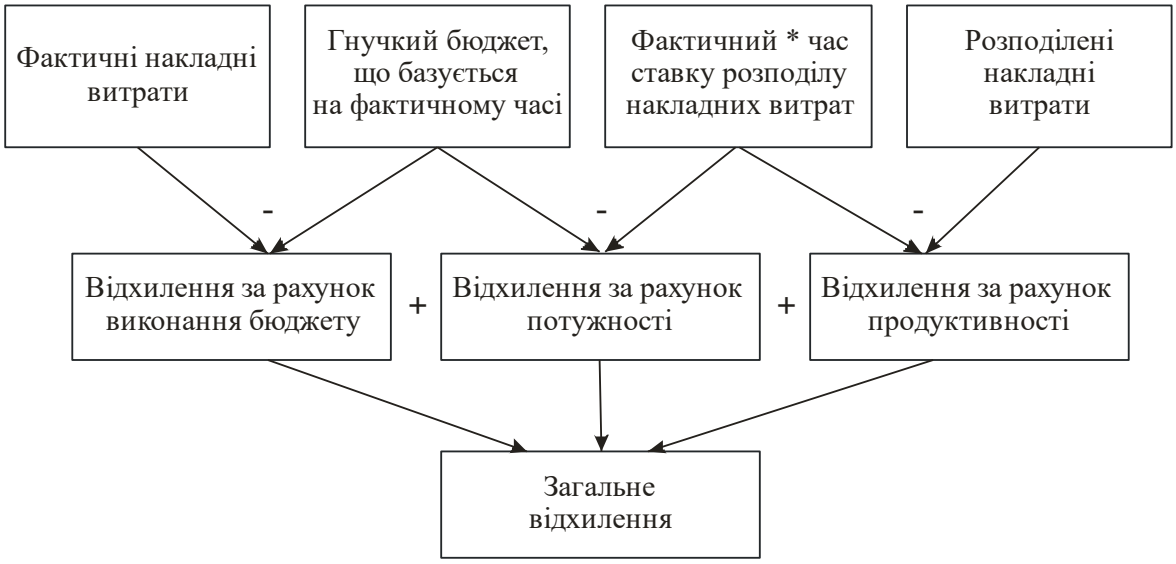


Рисунок 5.6.9 Альтернативний варіант аналізу накладних витрат методом трьох відхилень в системі бюджетного контролю

Таким чином, можна зробити висновок, що будь-яке підприємство для успішного функціонування повинне планувати свою діяльність, організовувати виконання намічених планів, контролювати ефективність їхнього виконання та порівнювати фактично отримані результати з бюджетними. Аналіз виявлених відхилень дозволяє встановити причини їхнього виникнення, класифікувати їх і надає можливість впливати на фінансові результати діяльності підприємства.

Запитання для самоконтролю

1.Дайте визначення бюджету в системі управління.
2.Що таке бюджетування? Назвіть основні етапи процесу бюджетування.
3.Назвіть основні функції бюджетів та поясніть їх сутність.
4.Які існують види бюджетів?
5.Що таке бюджетний період? Який проміжок часу він може охоплювати?
6.Який бюджет називається зведеним?
7.Які бюджети входять до складу зведеного бюджету?
8.Поясніть призначення бюджету грошових коштів.
9.В якій послідовності відбувається формування зведеного бюджету?
10.Дайте визначення гнучкого бюджету та поясніть його сутність.
11.За якими напрямами можна визначити відхилення фактичного результату діяльності від запланованого?
12. У чому полягає сутність управління за відхиленнями?
13. Які альтернативні рішення можливі при наявності значних відхилень у залежності від причини їх виникнення?
14. Які переваги використання гнучкого бюджету в інформаційній системі управління?
15. Назвіть складові загального відхилення прибутку у процесі гнучкого бюджетування.
16. Назвіть складові загального відхилення прямих витрат на оплату праці у процесі гнучкого бюджетування.
17. Назвіть складові загального відхилення прямих матеріальних витрат у процесі гнучкого бюджетування.
18. У чому полягає сутність альтернативного варіанту аналізу накладних витрат методом трьох відхилень?
19. У чому полягає сутність аналізу накладних витрат методом двох відхилень?

6. НОРМАТИВНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

6.1 Концепція центрів і обліку відповідальності для ухвалення рішень.

Центром відповідальності в інформаційній стратегії бюджетного контролю є сфера (сегмент) діяльності, в межах якої (го) встановлена персональна відповідальність менеджера за показники, котрі він повинен контролювати.

Обліком відповідальності в прийнятті управлінських рішень є система обліку, яка забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності (рисунок 6.1.1)

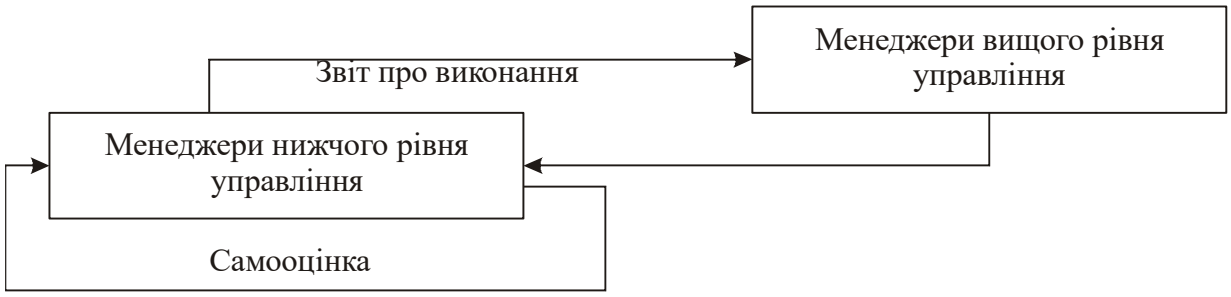


Рисунок 6.1.1 Загальна схема обліку відповідальності в інформаційному процесі прийняття управлінських рішень

Створення і функціонування системи обліку відповідальності в структурі бюджетного контролю передбачає: по – перше, визначення центрів відповідальності; по– друге, складання для кожного структурного підрозділу підприємства функціональних (операційних й фінансових) бюджетів; по – третє, регулярне складення звітності про виконання; по – четверте, аналіз причин відхилень і оцінку діяльності кожного центру (структурного підрозділу). Відмінності в характеристиках відповідальності менеджерів дозволяють виділити три типи центрів: витрат, прибутку, інвестицій (рисунок 6.1.2).

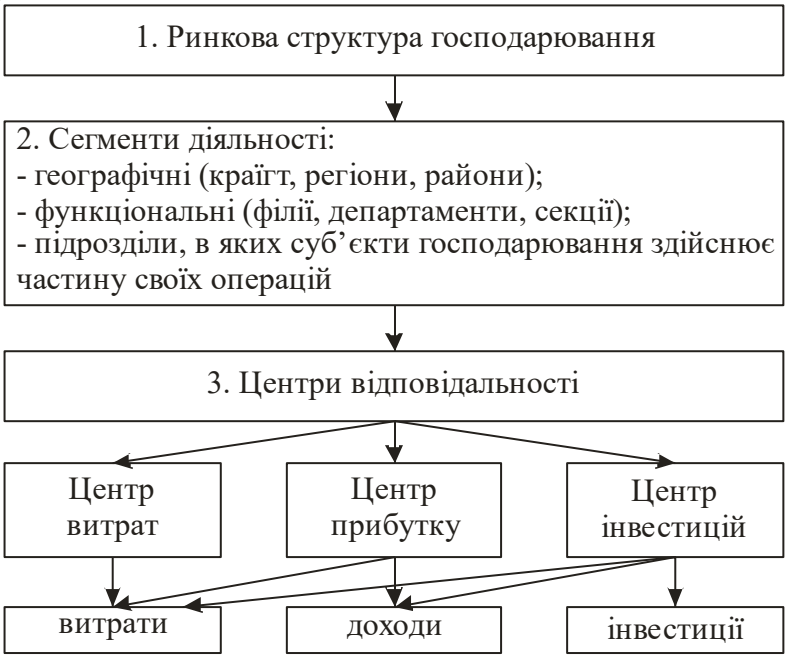


Рисунок 6.1.2 Структурно - логічна схема типів центрів відповідальності в інформаційній системі управління

Центр витрат - це структурний підрозділ (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює тільки витрати, але не контролює доходи і інвестиції.

Центр прибутку - це підрозділ (магазин, секція, кіоск), керівник якого контролює витрати і доходи, але не контролює інвестиції у власні активи.

Центр інвестицій - це господарська одиниця (філія, дочірня компанія, корпорація в цілому), керівник якої одночасно контролює витрати, доходи й інвестиції.

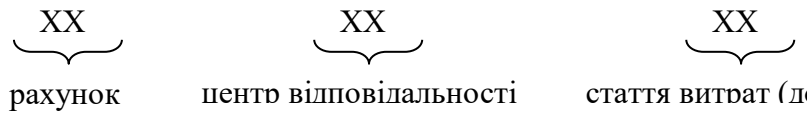
Таким чином, різний характер центрів відповідальності визначає різний підхід до оцінки їх діяльності (таблиця 6.1.1).

Таблиця 6.1.1 Характеристика центрів відповідальності компанії.

Центр відповідальності	**Сфера контролю**	**Тип центру**	**Показники виконання**
Президент	Доходи, витрати, капітал	Інвестиції	Рентабельність, інвестиції
Комерційний директор	Ціна, обсяг продажу, витрати	Прибуток	Прибуток, продаж
Виробничий директор	Обсяг продажу, витрати	Витрати	Витрати
Фінансовий директор	Витрати	Витрати	Витрати

Основними принципами організації системи обліку за центрами відповідальності є:

- визначення, систематизація і кодування контрольованих статей витрат і доходів по кожному центру відповідальності в розрізі бюджетних статей за умови, що менеджер (керівник) повинен відповідати тільки за ті витрати і доходи, які він може контролювати та, на величину яких може впливати. У зв'язку з цим, код бухгалтерського рахунку має наступну структуру:



- персоніфікація облікових документів, тобто зазначення в документах керівника, який відповідає за конкретні статті витрат і доходів;
- обов'язок керівника центру складати кошториси (бюджети) на певний період і подавати звітність про фактичні витрати та результати в розрізі цих кошторисів (бюджетів).

Така звітність має відповідати певним вимогам:

- бути оперативною;
- містити інформацію про відхилення від плану (кошторису);
- зміст звітності має відповідати можливостям керівника приймати рішення

в конкретній сфері діяльності.

Конкретний зміст звітності, специфіка інструментів і методів, які застосовуються в системі обліку і звітності за центрами відповідальності, залежать від того, який статус має даний центр відповідальності. Звіти за центрами відповідальності складаються у табличній, графічній або текстовій формі.

В сучасних умовах господарювання, головною метою особи, що приймає управлінські рішення є довгострокова мінімізація витрат та оцінка діяльності центру відповідальності, яка здійснюється на підставі кошторису і звіту про фактичні витрати. Складений кошторис витрат дозволяє котролювати діяльність центру відповідальності. Для отримання реалістичної картини діяльності центрів відповідальності (структурних підрозділів), кошторис повинен включати тільки контрольовані статті витрат, тобто статті, на величину яких керівник підрозділу має реальну можливість впливати.

В системі управлінського обліку необхідно контролювати виконання кошторису витрат, і по закінченні звітного періоду складати Звіт про виконання кошторису, основними реквизитами якого є:

перелік контрольованих статей витрат;

суму витрат за кошторисом;

фактичні витрати і відхилення (економія чи перевитрати).

Наявність даних про відхилення дає змогу реалізувати принцип управління за відхиленнями.

Звіт про виконання кошторису є найбільш розповсюдженою формою управлінської звітності, яку застосовують для поточного контролю показників діяльності підприємства, виявлення тенденцій його розвитку, а також для корегування планів. Таким чином, звітність за центрами витрат відіграє роль сигнальної системи, що забезпечує керівників інформацією про хід виробничого процесу і динаміку витрат з метою прийняття управлінських рішень.

Різновидом внутрішньої звітності управлінської бухгалтерії є формат Звіту про прибуток, який використовують для оцінки центру прибутку. Основними показниками даного формату є:

чиста виручка від продажу (тобто без ПДВ);

виробнича собівартість реалізованої продукції;

валовий прибуток.

До складу чистої виручки включається реалізація продукції покупцям, а також реалізація продукції іншим структурним підрозділам даного підприємства за внутрішніми (трансфертними) цінами).

До виробничої собівартості включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати й накладні витрати даного центру відповідальності.

Форми управлінської звітності не передбачені стандартами бухгалтерського обліку, оскільки на їх побудову впливають галузеві особливості та завдання кожного менеджера. Тому для цілей управління, Звіт

про прибуток може бути розширений до показника операційного прибутку, тобто прибутку, який зменшується на величину витрат на збут і адміністративних витрат, що відносяться до даного центру. Однак, через те що більша частина цих витрат не має прямого зв'язку з конкретними підрозділами, їх доводиться розподіляти непрямим шляхом, а це призводить до викривлення показника операційного прибутку підрозділу. Тому вважається більш доцільним доводити до центрів прибутку тільки прямі операційні витрати і оцінювати їх діяльність за показником остаточного доходу:

Остаточний дохід = Валовий прибуток -- Прямі операційні витрати.(6.1.1)

Складання звіту про прибуток з виокремленням остаточного доходу надасть змогу оцінити внесок кожного підрозділу у чистий прибуток усього підприємства і покриття сукупних операційних витрат.

При застосуванні на підприємстві системи «Директ-костинг» в Звіті про прибуток виділяють показник «Маржинальний дохід», який підвищує роль змінних витрат у формуванні результатного показника. Застосування даного формату, дозволить бухгалтеру- управлінцу визначити внесок кожного центру відповідальності в покриття постійних витрат, та формування фінансового результату, а також приймати рішення щодо збиткових секторів підприємства.

Інтегрованим центром відповідальності виступає центр інвестицій, що підпорядковує собі і центр витрат і центр прибутку. Найчастіше центром інвестицій виступає ціле підприємство. Управлінською звітністю для центру інвестицій найчастіше виступає фінансова звітність підприємства, на основі якої і приймаються управлінські рішення щодо тактичного та стратегічного розвитку підприємства. З метою оцінки ефективності роботи центрів інвестицій у зарубіжних країнах застосовують показник *«віддача активів» або «рентабельність активів» (ROA):*

$$\text{ROA} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Активи}} \qquad (6.1.2)$$

Слід відзначити, що показник ROA залежить від способу визначення показників прибутку і активів, які є складовими формули 6.1.2. Так, прибуток може визначатись як операційний чи остаточний дохід. За активи можуть братись сумарні активи, операційні (тобто фактично використані) або оборотний капітал. Відповідно і результати ROA будуть різними, тому вибір того чи іншого варіанту залежить від мети оцінки та від того, наскільки той чи інший показник є підконтрольний даному центру інвестицій.

Показник ROA можна розширити й поглибити за змістом, якщо визначати його як добуток показників рентабельності продажів і обороту активів:

$$\text{ROA} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Чиста величина продажів}} \times \frac{\text{Чиста величина продажів}}{\text{Середні операційні активи}} \qquad (6.1.3)$$

Таке визначення ROA дає можливість розглядати його, як функцію двох змінних: рентабельності продажів і обороту активів і, відповідно, простежити

вплив обсягу продажів на рентабельність продажів, оборот активів і ROA в цілому.

Слід відзначити, що сучасне функціонування бізнесу неможливе без одержання інформації про діяльність за географічними регіонами. Дана ситуація потребує організації управлінського обліку за сегментами, які поділяються на . галузеві та територіальні (географічні) сегменти бізнесу.

Під галузевими сегментами розуміють організаційно відмінні частини підприємства, кожна з яких задіяна у виробництві одного продукту (послуги) чи групи однорідних продуктів (послуг) для реалізації за межі підприємства.

Під територіальними (географічними) сегментами розуміють організаційно відмінні частини підприємства, які здійснюють свої операції в окремих країнах (групах країн) або всередині певних географічних регіонів.

Таким чином, обєктами обліку за сегментами можуть виступати: напрями діяльності підприємства; групи однорідних продуктів або послуг; географічні регіони, де підприємства здійснюють свої операції. Спеціальною формою внутрішньої управлінської звітності має бути «Звіт за господарськими та географічними сегментами», що полегшить складання річної форми звітності № 6 “Звітність за сегментами”. Звітність за сегментами повинна містити такі показники:

- обсяг продажів або інших доходів від основної діяльності в розрізі операцій із зовнішніми контрагентами підприємства;
- результат діяльності сегменту;
- використовувані активи сегменту (в абсолютному або відносному вимірі щодо цього ж показника по підприємству в цілому);
- принципи трансфертного ціноутворення, які застосовуються у внутрішньовиробничій кооперації між сегментами підприємства.

Незважаючи на те, що це спричинює збільшення обсягів облікових робіт і затрат на ведення обліку, ефект звітної інформації для прийняття управлінських рішень набагато перевищує витрати на її отримання.

Важливу роль у економічному механізмі підприємства відіграють трансфетрні ціни. Такий стан зумовлений перед усім тим, що компанії здійснюють свої операції в різних георафічних регіонах, де мають свої філії, які формують тісні економічні звязки між собою, а саме реалізують свою продукцію одна одній. Внутрішній оборот компанії опосередковується внутрішньогосподарськими цінами, які і називають «трансфетними».

Отже, трансфертна ціна (ТЦ) — це ціна, що сплачується одним підрозділом (організаційно-технологічною ділянкою) другому за отримані вироби або послуги. А процес трансфетного ціноутворення – це процес встановлення внутрішніх розрахункових цін між підрозділами однієї компанії. Слід відзначити, що у разі, коли продукція (послуги) підрозділу повністю споживаються всередині підприємства, величина трансфертної ціни має чисто облікове значення і не впливає на фінансовий стан підприємства в цілому. А коли підрозділ може купувати і продавати на зовнішньому ринку, трансфертна ціна перестає бути суто обліковим інструментом і виражає відносини підрозділів

не тільки між собою, а й з підприємством у цілому.

В управлінському обліку найбільш поширеними моделями трансфетного ціноутворення є такі:

модель розрахунку ціни на основі витрат виробництва плюс фіксована(середньогалузева) норма прибутку, тобто «витрати-плюс»;

модель розрахунку ціни на основі ринкових аналогів, тобто цін на ті ж види продукції;

модель розрахунку ціни на основі оцінки параметрів ринкової кон'юктури на основі споживчої вартості, такої, наприклад, як потужність, швидкодійність, зміст основної хімічної речовини та ін.;

модель розрахунку ціни на основі експертної оцінки вартості нових технологій або продуктів.

В ідеалі трансфертна ціна повинна містити інформацію, яка змушувала б менеджерів підрозділів приймати оптимальні для всього підприємства рішення. За оптимальне вважають максимум сумарного маржинального доходу підрозділів зі всіх можливих комбінацій внутрішніх і зовнішніх продажів проміжних продуктів, тобто підприємство повинно максимум виграти і мінімум програти на ринкових операціях підрозділів.

Існують три основних методи визначення величини трансфертної ціни.

Перший метод - трансфертні ціни, основані на ринкових цінах;

Другий - трансфертні ціни, в основу яких покладено витрати (собівартість), зокрема: змінні витрати, повні витрати, «собівартість плюс» (наприклад, 120 % повних витрат або 175 % змінних витрат);

Третій - договірні трансфертні ціни.

Найпоширенішим методом є ринковий, при застосуванні якого трансфертна ціна визначається за формулою:

:

$$\text{ТЦ} = \begin{matrix}\text{Змінна}\\ \text{собівартість}\\ \text{одиниці}\\ \text{продукції}\end{matrix} + \begin{matrix}\text{Маржинальний дохід на одиницю}\\ \text{продукції, який втрачається}\\ \text{підрозділом у результаті відмови}\\ \text{від зовнішніх продажів}\end{matrix} \qquad (6.1.4)$$

Однак, використання ринкових цін в якості трансфетних не завжди є доцільним. Це б задіяло, здійснення додаткових витрат, пов'язаних з отриманням необхідної інформації про ринкову кон 'юктуру. До цього ж виникає вірогідність, що ця інформація надійде невчасно або у викривленому вигляді. Крім того, ідеальних ринків на звичай небагато.

Під час використання другого методу визначення трансфертної ціни виникають інші проблеми, наприклад, якщо за основу беруться змінні витрати, то такі ТЦ не відшкодовують постійні витрати і не показують прибуток. Частково це стосується і ТЦ, які основані на повних витратах. Якщо використовувати метод «собівартість плюс», то проблема полягає в тому, що ні собівартість, ні гарантований «залишок» не є об'єктивними величинами.

Для усунення недоліків, характерних для попередніх методів, використовують трансфетне ціноутворення на базі договірних цін. Воно дає

змогу погодити локальні ціни й досягти балансу інтересів двосторонніх домовленостей структурних підрозділів. Договірні ціни формуються з урахуванням реальних умов господарювання до ринкових цін або на основі затрат.

Бухгалтеру-управлінцю необхідно зробити правильний вибір стосовно методу розрахунку трансфертної ціни і акцентувати свою увагу на таких питаннях, як:

1) до якого типу центрів відповідальності належить підрозділ, на продукцію якого встановлюється ТЦ, тобто від того, які повноваження має даний підрозділ;

2) наявність і стан ринку проміжних продуктів чи послуг, аналогічних продукції або послугам, на які встановлюються трансфертна ціна;

3) ступінь децентралізації внутрішньогосподарського управління і можливості підрозділу купувати і продавати як всередині підприємства, так і на стороні.

Отже, для підприємств із децентралізованою організаційною системою невід'ємною складовою управлінського обліку є трансфертне ціноутворення, упровадження якого збільшить зацікавленість структурних підрозділів підприємств у підвищенні ефективності виробництва, спонукатиме до матеріального стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства в цілому, розширить обсяг інформації з метою прийняття управлінських рішень.

Узагальнюючи вищезазначене, слід зробити висновок, що в структурі бюджетного контролю сучасних суб'єктів господарювання, оцінка центрів відповідальності базується на аналізі відхилень і разом з обліком може бути здійснена на підставі калькулювання стандартних витрат або за принципом «тариф – година - машина».

6.2 Облік відповідальності на основі стандартних витрат.

Постійне порівняння фактичних витрат з діючими нормами, а також оперативний аналіз відхилень від норм — це те, що відрізняє систему нормативного обліку витрат за центрами відповідальності від інших.

Ідея контролю фактичних витрат через заздалегідь задані нормативи (стандарти) витрат і відхилення від них уперше виникла і була запроваджена у США ще в 20-ті роки минулого століття. Система такого обліку дістала назву стандарт-кост. На основі стандарт-косту в 30-ті роки був розроблений і впроваджений у вітчизняну практику нормативний метод, який відрізнявся від стандарт-косту соціальною спрямованістю та низкою технічних прийомів і методів, наприклад, більшою деталізацією нормування витрат, різноманітністю способів виявлення відхилень від норм, поєднанням нормативного обліку з нормативним калькулюванням тощо.

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

В інформаційній системі управління виділяють три види стандартів:

- базисні, що є довгостроковими стандартними витратами, які встановлюються на термін 2 -5 років для того, щоб вивчити динаміку цін і продуктивність праці;
- теоретичні , що є стандартними витратами, які можуть бути досягнуті тільки за ідеальних умов діяльності;
- поточні, що є стандартними витратами, які відображають витрати необхідні для виготовлення продукції, виконання робіт або надання послуг в звітному періоді за існуючих умов діяльності.

Таким чином, система калькулювання стандартних витрат є обліковою системою, що використовує стандартні витрати для: контролю витрат; ухвалення рішень щодо цін; оцінки виконання бюджету; осмислення витрат пов'язаних з діяльністю; здійснення управління по відхиленнях.

Система калькуляції стандартних витрат включає: встановлення стандартів (нормативів) витрат; накопичення даних про фактичні результати діяльності;

складання звітності про виконання і аналіз відхилень; дослідження відхилень; внесення необхідних коректив. Облік за центрами відповідальності на підставі стандартних витрат у системі бюджетного контролю представлено на рисунку 6.2.1.

Рисунок 6.2.1 Облік за центрами відповідальності на підставі стандартних витрат в системі бюджетного контролю.

Зарубіжні автори переконують, що використання нормативних витрат усуває необхідність щомісячного обчислення фактичної собівартості одиниці продукції. Визначивши один раз нормативні витрати прямих матеріалів, затрати прямої праці і загально-виробничі витрати, можна обчислити загальні нормативи витрат на одиницю продукції в будь-який час. А знаючи собівартість одиниці продукції, можна приймати основні управлінські рішення стосовно встановлення ціни виробу, планування доходів і витрат, оперативно контролювати основні показники витрат, здійснювати оцінку виробничих запасів (готової продукції та незавершеного виробництва).

Такий погляд на сутність і можливості системи обліку за нормативними витратами обумовлює те, що у ході застосування стандарт-косту всі записи про рух витрат і запасів здійснюються в системі бухгалтерських рахунків тільки за сумою нормативних витрат. Відповідно, облік відхилень ведеться окремо від витрат за нормами, як правило, на спеціальних рахунках відхилень. Слід також зауважити, що у зарубіжній практиці, на відміну від вітчизняної, облік відхилень від нормативних витрат ведеться на спеціальних рахунках типу «Відхилення за матеріалами», «Відхилення по оплаті праці» тощо. Несприятливі відхилення (фактичні витрати вище за нормативні) відображаються по дебету цих рахунків, а сприятливі (фактичні витрати нижчі за нормативні) — по кредиту

(рисунок 6.2.2).

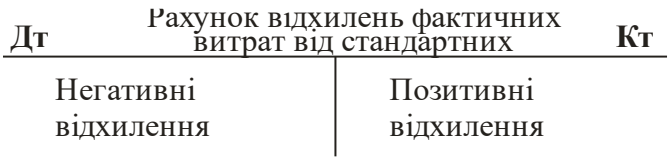


Рисунок 6.2.2 Структура рахунку відхилень в системі бюджетного контролю

В цілому, сприятливим вважається відхилення, яке справляє позитивний ефект на операційний прибуток, тобто збільшує прибуток, і навпаки.

В зарубіжній практиці обліку стандартних витрат, тобто системі «Стандарт - кост» застосовують два варіанти записів.

При першому варіанті по дебету рахунку «Виробництво» відображають фактичні витрати, а готова продукція списується з кредиту за стандартною собівартістю (рисунок 6.2.3; 6.2.4).

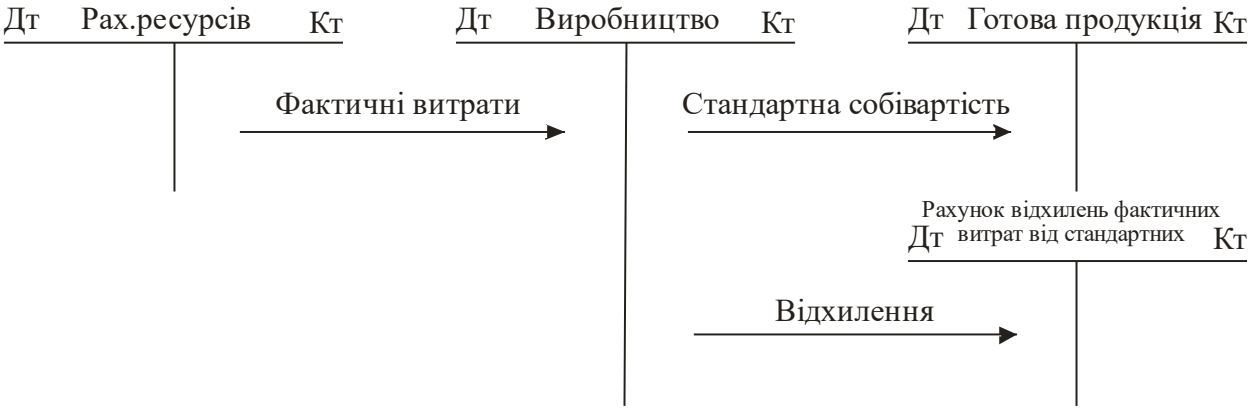


Рисунок 6.2.3 Структурно - логічна схема обліку стандартних витрат і відхилень при використанні 1 варіанту.

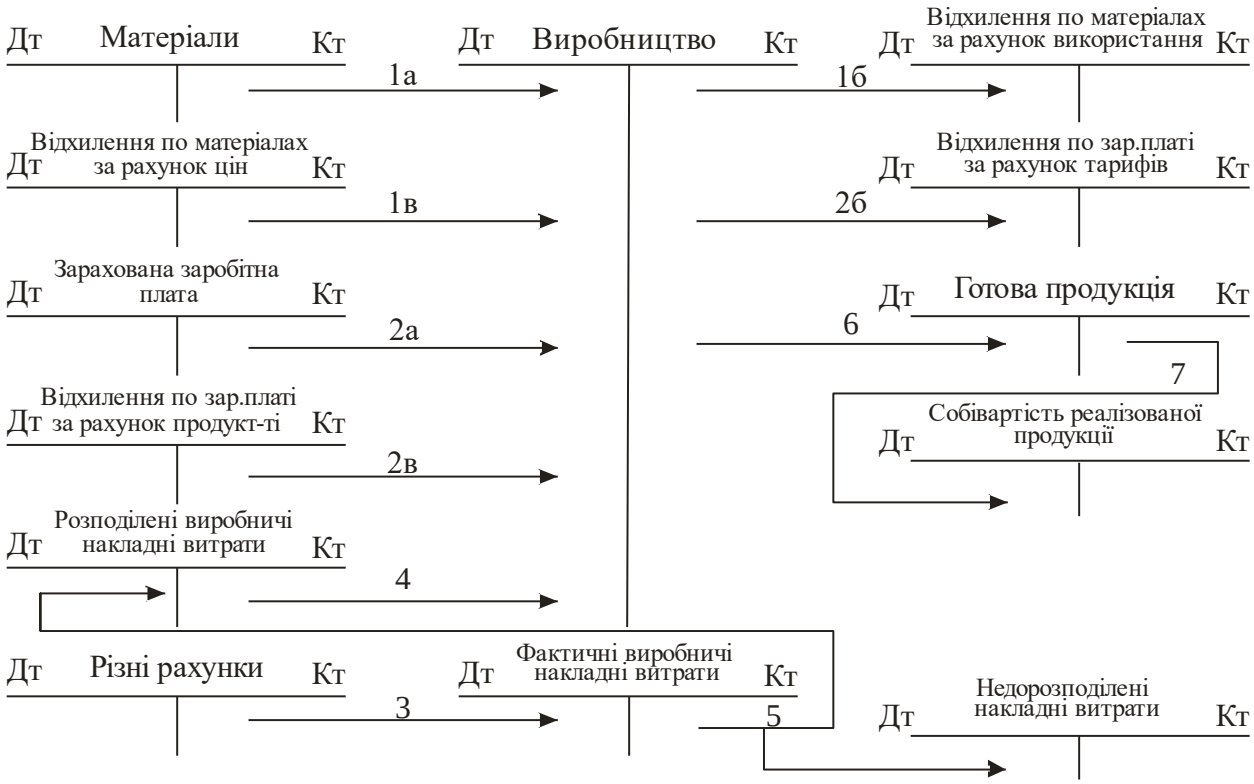


Рисунок 6.2.4 Обліково – аналітичне моделювання взаємозв'язку бухгалтерських рахунків при 1 варіанті записів в системі Стандарт – кост

При другому варіанті по дебету рахунку «Виробництво» відображають стандартні витрати і готова продукція також оцінюється за стандартною собівартістю (рисунок 6.2.5; 6.2.6).

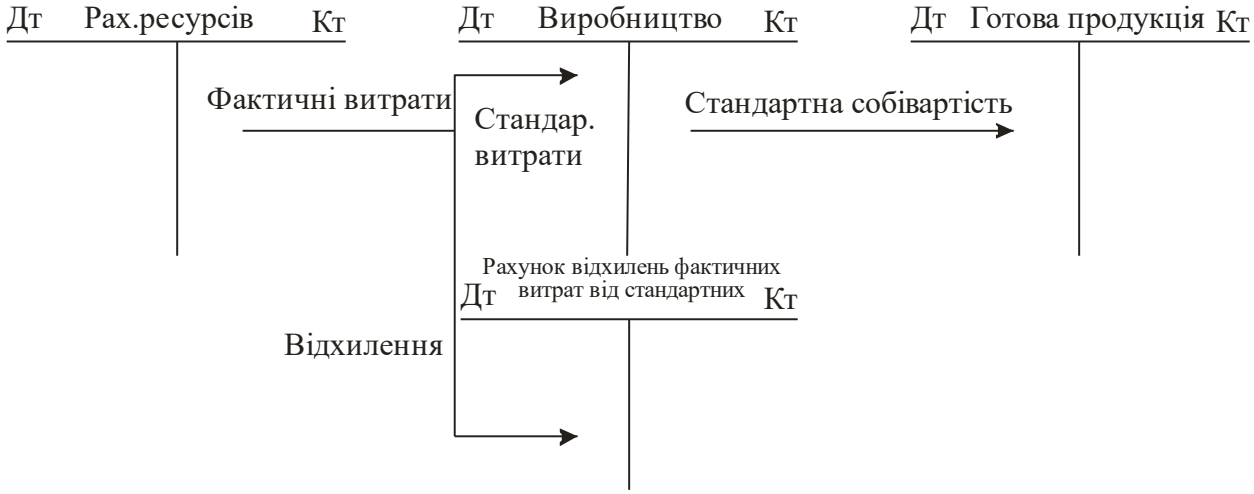


Рисунок 6.2.5 Структурно - логічна схема обліку стандартних витрат і відхилень при використанні 2 варіанту.

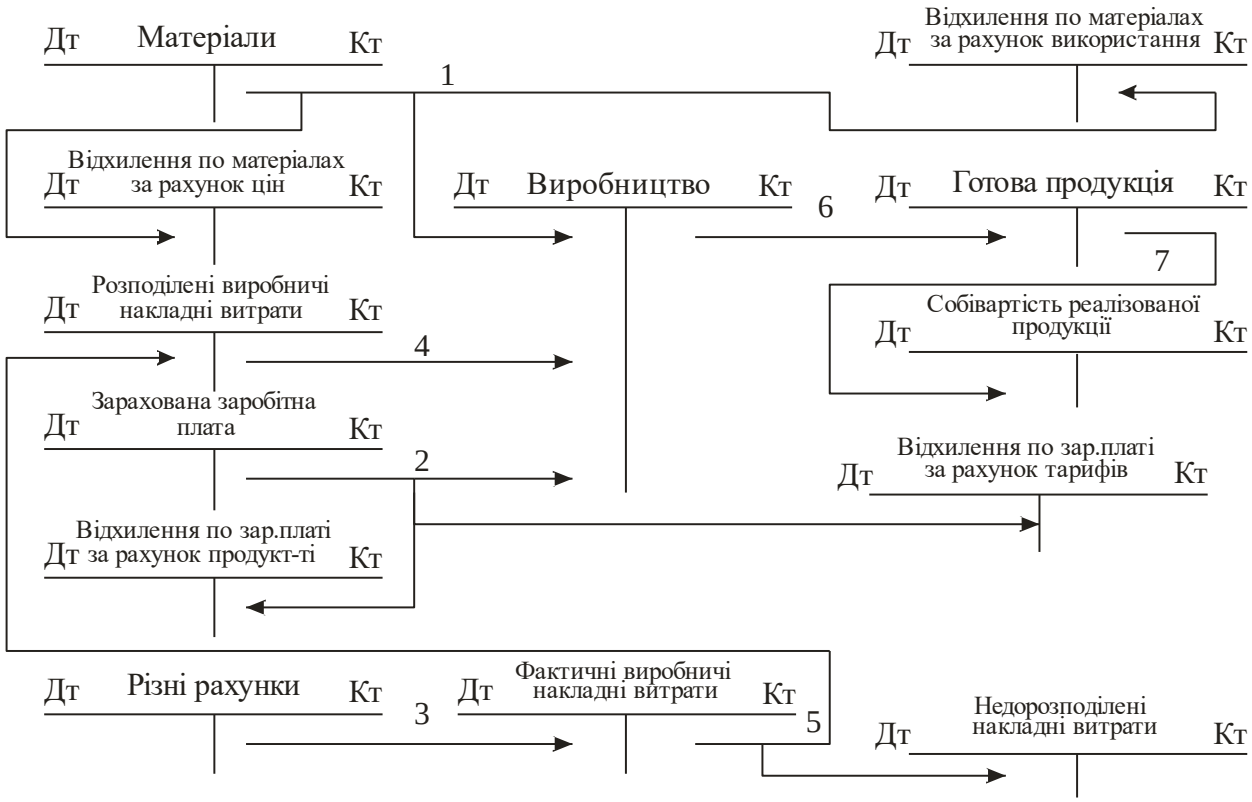


Рисунок 6.2.6 Обліково – аналітичне моделювання взаємозв’язку бухгалтерських рахунків при 2 варіанті записів в системі Стандарт – кост.

В кінці звітного періоду всі сальдо по рахунках відхилень переносяться на рахунки запасів і витрат залежно від ситуації, яка склалася на кінець місяця. Однак, якщо вся продукція була повністю завершена виробництвом і продана, то всі відхилення переносяться на рахунок «Собівартість реалізованої продукції». Треба звернути увагу, що П(С)БО 16 передбачено щось подібне у п. 11, яким регламентовано включати безпосередньо у собівартість реалізованої продукції наднормативні виробничі витрати.

Якщо ж у кінці періоду виявляються значні залишки на рахунках «Незавершене виробництво» і «Запаси готової продукції» (тобто не вся продукція остаточно завершена і/або не вся готова продукція продана), то сума всіх відхилень повинна бути розподілена між рахунками «Незавершене виробництво», «Запаси готової продукції» і «Собівартість реалізованої продукції» пропорційно залишкам на них.

Слід звернути увагу на те, що встановлені стандарти, величина яких базується на обґрунтованих нормах праці й інженерних розрахунках можуть бути змінені у процесі здійснення поточної діяльності. Зокрема у вітчизняній практиці зміна чинних норм у процесі виробництва незалежно від причин (удосконалення технології, застосування нових матеріалів, уведення нового устаткування тощо) підлягає обов'язковій реєстрації і документуванню. Результатна інформація про зміни норм повинна давати можливість не тільки визначати різницю між новими і старими нормами, а й розраховувати сумарний ефект від зниження норм за видами продукції, причинами, винуватцями, операціями, процесами, місцями витрат тощо.

Системний облік зміни норм є особливістю вітчизняного нормативного методу, яка відрізняє його від стандарт-косту.

Центральним питанням нормативного обліку є виявлення, класифікація і аналіз відхилень від норм. У вітчизняній практиці прийнято класифікувати відхилення від норм витрат за різними ознаками (рисунок 6.2.7).

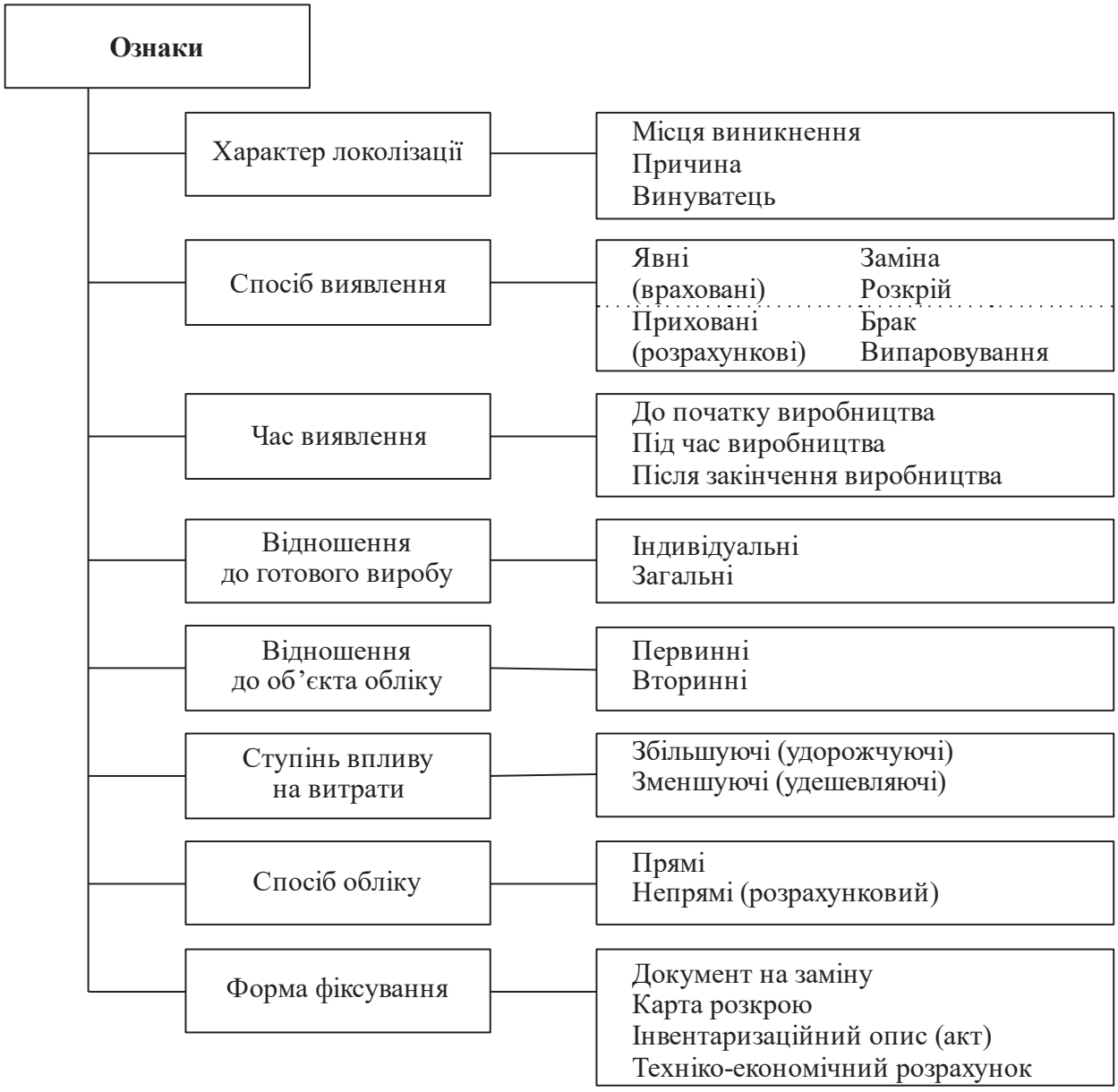


Рисунок 6.2.7 Науково – обґрунтована структурна побудова класифікації відхилень від норм витрат

Таким чином, у процесі застосування вітчизняного варіанту нормативного методу фактична собівартість випущеної продукції визначається за формулою:

$$\text{Фактична собівартість випуску} = \text{Нормативна собівартість випуску} \pm \text{Відхилення від норм} \pm \text{Зміна норм}. \quad (6.2.1)$$

6.3 Метод «тариф - година - машина» в обліковій системі за центрами відповідальності

Цей метод оцінки діяльності структурних підрозділів підприємства на відміну від попереднього, застосовується тільки в великих промислових підприємствах і суть його полягає в тому, що за кожним центром відповідальності закріплено устаткування (машина) і заздалегідь визначені витрати на одну машино – годину.

Знаючи час роботи кожної машини і вартість одної машино - години встановлюють прямі витрати на обробку, до яких потім додають амортизацію, а саме:

*фактична собівартість окремих видів продукції = матеріальні витрати + (планова або фактична собівартість машино - години * кількість годин, що витрачені на кожному етапі технологічного процесу)*

(6.3.1)

У результаті калькуляція остаточно зосереджується на визначеній ділянці технологічного процесу, а не на готовій продукції.

Отже, організація управлінського обліку за методом «тариф - година - машина» представлена на рисунку 6.3.1 у вигляді структурно - логічного взаємозв'язку використання в системі бюджетного контролю необхідної документації.

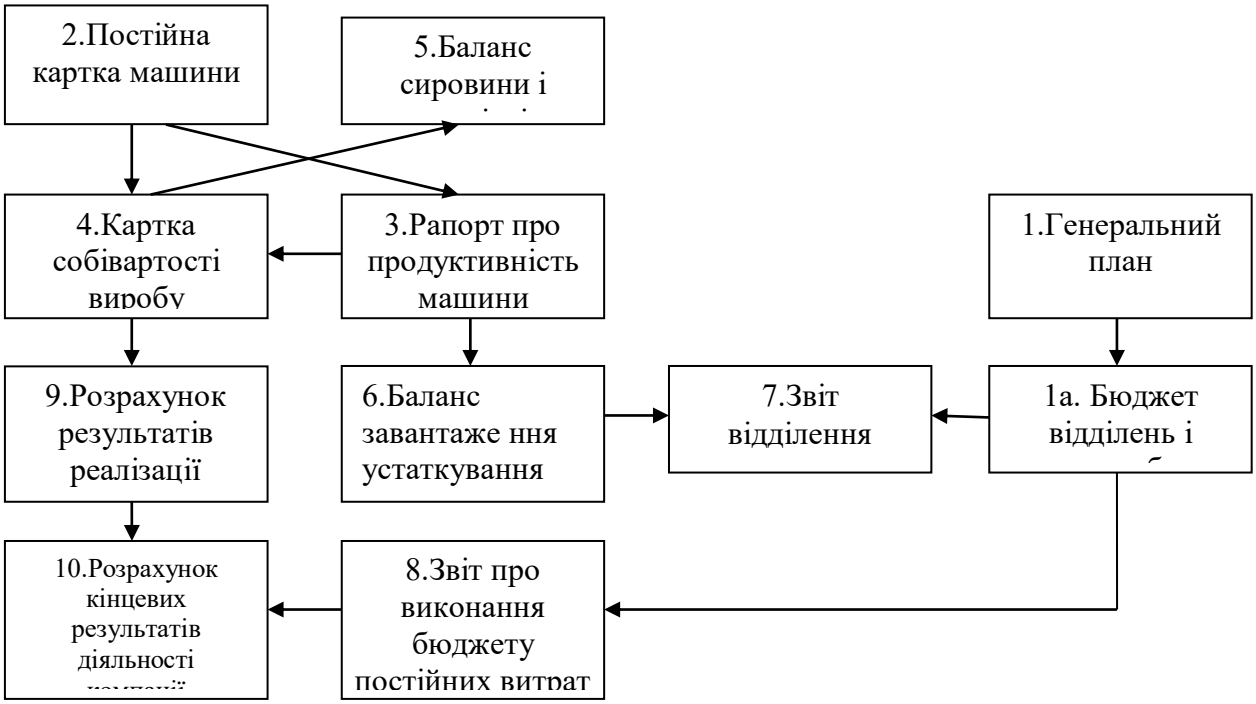


Рисунок 6.3.1 Структурно-логічна схема організації управлінського обліку за методом «тариф-година - машина».

Запитання для самоконтролю.

1. Назвіть основні елементи нормативного методу обліку витрат і калькулювання.
2. Чим відрізняється порядок (алгоритм) визначення фактичної собівартості продукції за нормативним методом від алгоритму (порядку), який застосовується за іншими методами?
3. Чим відрізняється нормативна калькуляція від планової?
4. Назвіть методи визначення відхилень від норм матеріальних витрат.
5. Сутність і сфера застосування методу документування відхилень.
6. Сутність і сфера застосування методу партіонного розкрою.
7. Сутність і сфера застосування інвентарного методу.
8. З якою метою ведеться облік зміни норм?
9. Як і для чого переоцінюються залишки незавершеного виробництва на початок місяця при нормативному методі?
10. Що розуміють під нормативним господарством підприємства?
11. Яким чином аналізуються відхилення від норм витрат?
12. Як визначити нормативну собівартість товарного випуску за місяць?
13. Як оцінюються залишки незавершеного виробництва за нормативним методом?
14. Як оцінюється остаточний (невиправний) брак за нормативним методом?
15. Особливості визначення відхилень від норм по загальновиробничих витратах.
16. Порівняйте основні риси нормативного методу і методу стандарт-кост, визначте, що є для них спільним, а що відмінним.
17. Дайте визначення центру відповідальності та його типів.
18. Як і для чого складається кошторис центру витрат?
19. Як складається звіт центру витрат?
20. У чому полягають особливості складання звіту центру прибутку?
21. Особливості оцінки діяльності центру інвестицій. Основні показники оцінки.
22. Дайте визначення сегмента бізнесу, охарактеризуйте класифікацію сегментів і формування їх звітності.
23. Для чого обчислюються трансфертні ціни?
24. Дайте коротку характеристику методів розрахунку трансфертних цін.
25. Що розуміють під «делегуванням повноважень?
26. У чому сутність контрибуційного підходу до оцінки центру відповідальності?
27. Сутність управління за відхиленнями в системі нормативного обліку відповідальності .
28. Охарактеризуйте метод «тариф – година - машина» в управлінській обліково – аналітичній системі за центрами відповідальності.
29. Які документи входять до складу організаційно – облікового процесу управління за методом «тариф – година - машина»?

7. ПРОЦЕС ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

7.1 Сутність поточних управлінських рішень в інформаційній системі підприємства

З метою досягнення поставлених перед підприємством цілей керівництву слід ухвалювати певні рішення, що стосуються насамперед поточної діяльності. Загальна класифікація поточних (оперативних) рішень подана на рисунку 7.1.1.

Рисунок 7.1.1 Класифікація поточних управлінських рішень в інформаційній системі підприємства

Найпоширенішими серед них є рішення щодо:

- *спеціального замовлення*, що означає прийняття або відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), яке передбачає використання вільних виробничих потужностей підприємства, але ціна, за яку вироблена при цьому продукція (виконані роботи, виконані послуги) буде реалізована, є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання робіт, виконання послуг).;
- *розширення чи скорочення діяльності,* що передбачає вибір певного сегмента функціонування та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності. Сегментом може виступати продукція, тип замовника, географічний район або інший елемент діяльності підприємства.;
- *виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні,* яке полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.*;*
- *методу визначення ціни продукту (роботи, послуги)*, яке є необхідною

умовою здійснення підприємницької діяльності, оскільки прибутковість бізнесу безпосередньо залежить від установлення оптимальної ціни продажу за існуючих величини витрат, комбінації та обсягу продажу. Тому одне з основних питань управління діяльністю підприємства — встановлення ціни, яка б забезпечила задовільний рівень рентабельності (рисунок 7.1.2)

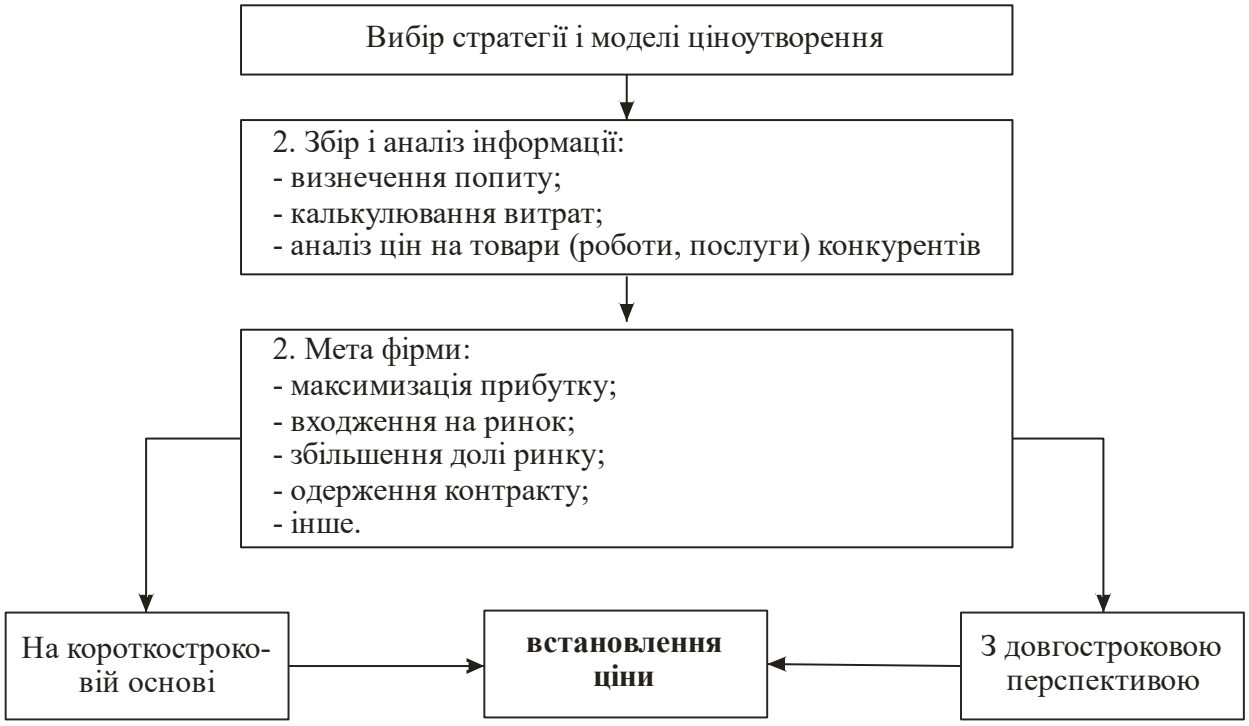


Рисунок 7.1.2 Структурна побудова рішення щодо ціноутворення

Під час прийняття усіх перелічених поточних управлінських рішень слід брати до уваги чинники якості, такі як надійність постачальника, дії конкурентів, можливість швидко відновити власне виробництво, реакція профспілок тощо.

Процес прийняття *рішень щодо ціноутворення* складається з кількох етапів, одним із яких є встановлення кінцевої ціни продажу. Цей етап містить кілька варіантів розрахунку ціни для зовнішніх покупців (рисунок 7.1.3).

Більшість підприємств віддають перевагу застосуванню методів, орієнтованих на витрати. Серед них найпоширенішими є визначення кінцевої ціни на основі принципу «витрати плюс» та ціноутворення на основі цільового прибутку. В загальному вигляді ціна продажу розраховується за формулою:

Ціна = Витрати + Націнка (7.1.1)

У разі встановлення ціни за *принципом «витрати плюс»* ціна продажу встановлюється на основі витрат підприємства, збільшених на певну величину націнки, яка відповідає запланованій нормі прибутковості. Обсяг продажу при цьому до уваги не береться.

Приклад 7.1.4. Є такі дані про діяльність підприємства : змінні витрати на одиницю продукції — 1,8 грн; постійні витрати на одиницю продукції — 0,8 грн; бажана норма прибутковості — 30%. Звідси ціна продажу

дорівнюватиме 3,38 грн [1,8 + 0,8 + (1,8 + 0,8) × 0,3].

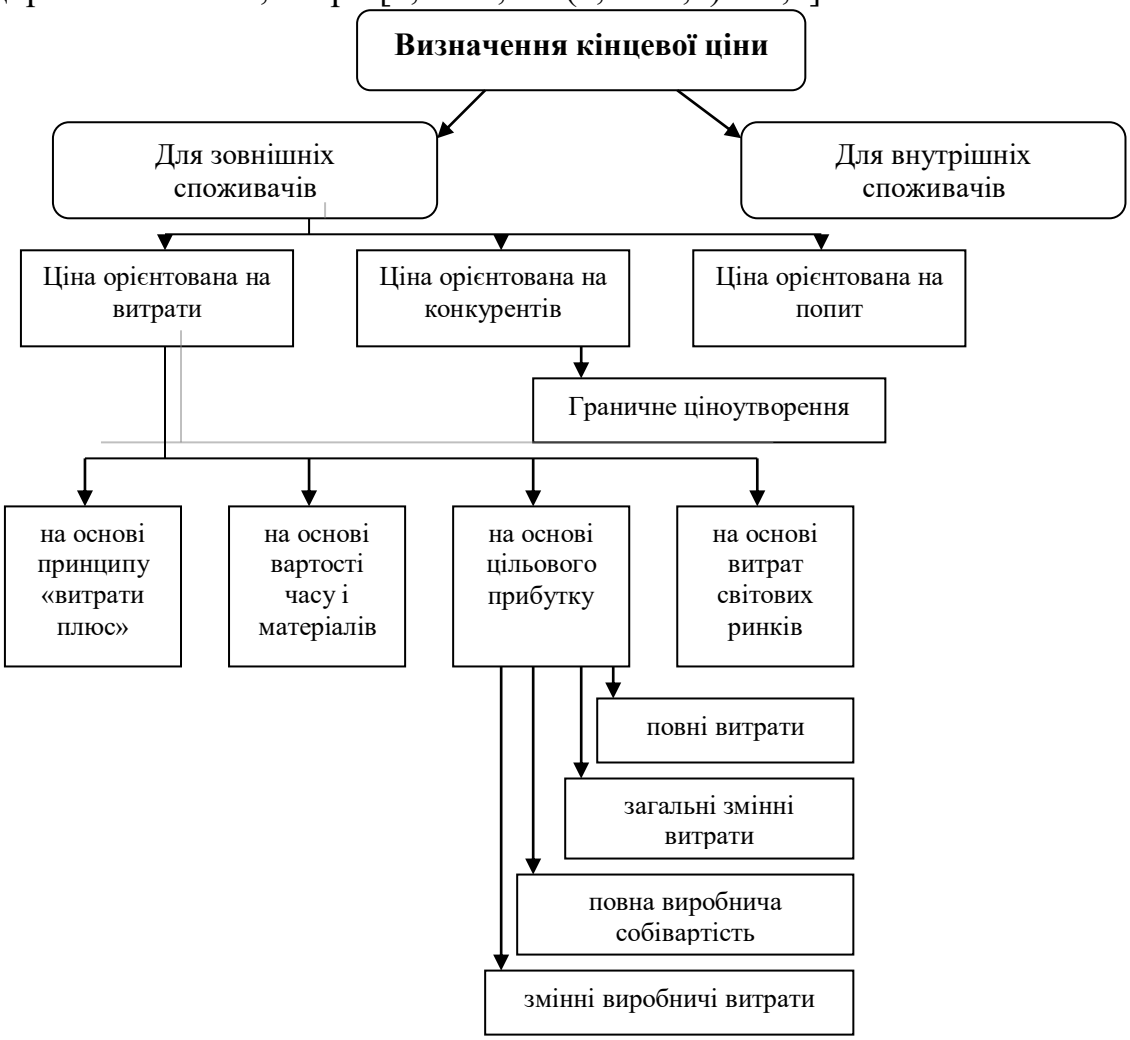


Рисунок 7.1.3 Варіанти розрахунку кінцевої ціни
в інформаційній системі підприємства

У разі ціноутворення на *основі цільового прибутку* встановлення ціни продажу має забезпечити отримання запланованої величини прибутку за певного обсягу реалізації. Величину націнки та значення відсотка націнки розраховують у такий спосіб:

Націнка = Витрати × %націнки; (7.1.2)

$$\%\ \text{націнки} = \frac{\text{Запланований прибуток} + \text{Витрати, що не включаються до базових}}{\text{Річний обсяг реалізації} \times \text{Базові витрати на одиницю продукції}}.$$

(7.1.3)

Практичне застосування приведених вище формул розглянемо на прикладі (7.1.1) компанії «Імпульс», фрагмент статистичного бюджету якої наведено у таблиці 7.1.1:

Таблиця 7.1.1

Дані про діяльність підприємства «Імпульс» відповідно до плану

1. Обсяг виробництва, од.	5000
2. Виробничі витрати, грн.:	
– змінні	3840000
– постійні	2400000
3. Витрати на збут і управління, грн.:	
– змінні	480000
– постійні	960000
4.Середній інвестиційний капітал, грн.	6000000
4. Мінімальна рентабельність, %	20
5. Необхідний прибуток, грн. 6000000*0.2)	1200000

Розрахуємо величину ціни реалізації за кожним з підходів, передбачених цим методом (рисунок 7.1.3). Для цього на першому етапі слід визначити значення змінних, постійних, виробничих та повних витрат з розрахунку на одиницю продукції, оскільки кожний із зазначених видів витрат може виступати базовими витратами (таблиця 7.1.2).

Таблиця 7.1.2

Величина витрат на одиницю продукції

Витрати	Сума, грн.
Виробничі змінні витрати	3840000/5000 = 768
Виробничі постійні витрати	2400000/5000 = 480
Невиробничі змінні витрати	480000/5000 = 96
Невиробничі постійні витрати	960000/5000 = 192
Загальні витрати	1248+96+192= 1536
Загальні змінні витрати	768 + 96 = 864
Загальні виробничі витрати	768 + 480 = 1248

Розрахунок ціни за різними методами подано в таблиці 7.1.3.

Таблиця 7.1.3

Розрахунок ціни реалізації різними методами

Метод	Базові витрати	Витрати, що не входять до базових	Розрахунок % націнки	Розрахунок величини націнки, грн	Розрахунок ціни, грн
На основі повних витрат	всі витрати підприємства	—	$\frac{1200000}{5000 \times 1536} = 15{,}63$	1536 × 15,63 = 240	1536 + 240 = 1776
На основі загальних змінних витрат	загальні змінні витрати	загальні постійні витрати	$\frac{1200000 + 3360000}{5000 \times 864} = 105{,}56$ =105,56	864 × 105,56 = 912	864 + 912 = =1776
На основі повної виробничої собівартості	загальні виробничі витрати	загальні невиробничі витрати	$\frac{1200000 + 1440000}{5000 \times 1248} = 42{,}3$ =42,3	1248 × 42,3 = = 528	1248 +528 = = 1776

На основі змінних виробничих витрат	загальні змінні виробничі витрати	загальні постійні та невиробничі змінні витрати	$\frac{1200000+3840000}{5000\times768}$ =131,25	768 × 131,25 = 1008	768 + 1008 = 1776

7.2.Поняття невизначеності і ризику в прийнятті управлінських рішень

Одна з головних проблем прийняття управлінських рішень - це неможливість передбачити всі релевантні майбутні події, які не залежать від менеджера. Тому передбачення майбутніх витрат або доходів ускладнюється унаслідок невизначеності явищ (попиту, погодних умов, політичної нестабільності і тому подібне), які впливають на діяльність підприємства.

Недолік необхідної інформації щодо можливих подій означає невизначеність. Невизначеність, у свою чергу, визначає ризик, тобто можливість відхилення фактичних результатів діяльності від очікуваних. Чим більше невизначеність, тим ризик при ухваленні рішення більший.

Підприємницькі ризики розділяють на наступні види:

Економічний ризик, що обумовлений сукупністю небажаних подій, які виникають в результаті формування системи мікроекономічної рівноваги, розробки заходів державного регулювання.

Фіскально-монетарний ризик виникає як результат державної і бюджетної політики.

Соціально-політичний ризик виникає в результаті реалізації заходів соціального захисту, регулювання зайнятості населення, політики розподілу доходів.

Ризики можуть бути систематизовані по наступних рівнях економіки:

Макроекономічні ризики залежать від загального обсягу регулювання економіки, законів ринку, політичної стабільності.

Ризики мезрівня обумовлені специфічними особливостями розвитку регіональних економік, окремих галузей.

Ризики мікрорівня характеризуються особливостями функціонування окремих господарюючих суб'єктів.

Так, *маркетинговий ризик* обумовлений небажаною подією, пов'язаною із збутом продукції; *комерційний ризик* характеризує вірогідність зміни результатів діяльності підприємства; *діловий ризик* пов'язаний з виробництвом продукції (робіт, послуг); *валютний ризик* являє вірогідність втрати доходів в результаті зміни курсів валют.

Для зниження міри ризику доцільно враховувати вірогідність здійснення тих або інших явищ.

Вірогідність - число, яке характеризує міру можливого настання події. Відповідно, подія - це явище, можливість виникнення якого вивчається. За теорією вірогідності, всі події, які спостерігаються, можна розділити на три групи: *достовірні, неможливі* і *випадкові*.

Достовірна - подія, яка обов'язково відбудеться, якщо здійснені випробування. Значення вірогідності (Р) події дорівнює 1, тобто Р=1.

Неможлива - подія, яка точно не трапиться, якщо здійснити випробування. Значення вірогідності (Р) події дорівнює 0, тобто Р=0.

Випадкова - подія, яка може трапитися або не трапитися, якщо здійснені випробування, а саме: $0<P<1$.

Невизначеність, пов'язана з наявністю можливих випадкових подій. Тому

перш за все слід встановити ці можливі випадкові події і визначити їх вірогідність.

Вірогідність випадкової події А - це відношення числа сприятливих наслідків випробування (m) до загального числа всіх можливих наслідків (n):

$$\mathbf{P\ (A) = m : n} \qquad (7.2.1)$$

Перелік всіх можливих результатів події і вірогідності кожного з них називають *розділом вірогідності*.

Вірогідність подій, яка визначена через математичні розрахунки або на підставі статистичних спостережень минулих подій називається *об'єктивною вірогідністю*. Об'єктивну вірогідність можна визначити щодо масових подій, що періодично повторюються.

Однак об'єктом рішення не завжди є такі події, тому менеджери не рідко вимушені користуватися вірогідністю, визначеною на підставі їх власного досвіду або експертної оцінки відповідних фахівців.

Наявність інформації про вірогідність випадкових подій дає можливість в процесі ухвалення управлінських рішень визначити очікувані результати майбутніх дій ринкової структури господарювання.

Очікувана величина - сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою їх вірогідності.

Очікувану величину розраховують по формулі:

$$\mathbf{A} = \sum_{i=1}^{n} \mathrm{A_i} \bullet \mathbf{P_i} \qquad (7.2.2)$$

де А – очікувана величина;

Аі - значення змінної величини для певної події (і);

Рі - вірогідність певної події (і);

n – число всіх можливих наслідків при достовірній події

Для ілюстрації методики обчислення очікуваної величини і застосування її для прийняття управлінських рішень розглянемо приклад 7.2.1:

Компанія «Екзотика» купує оптові партії бананів і реалізує їх уроздріб з лотка. Витрати на закупівлю бананів (включно транспортування) складають 40 грн. за ящик. Ціна реалізації - 100 грн. за ящик.

Компанія розглядає питання про укладення довгострокового контракту з постачальником.

Фахівці компанії на підставі дослідження продажу в попередні періоди визначили можливий попит на банани і його вірогідність і розрахували прибуток для різних обсягів закупівлі бананів (таблиця 7.2.1).

Виходячи з даних таблиці 7.2.1 і інформації про вірогідність попиту на банани, що наведені у таблиці 7.2.2, розрахуємо очікуваний прибуток (збиток) для різних обсягів закупівлі:

Таблиця 7.2.1 Розрахунок прибутку для різних обсягів закупівлі і попиту.

Тижневий попит (подія), ящиків	Обсяг закупівель (дія), ящиків			
	100	200	300	400
	Прибуток, грн.			
100	6 000	2 000	-2 000	-6 000
200	6 000	12 000	8 000	4 000
300	6 000	12 000	18 000	14 000
400	6 000	12 000	18 000	24 000

Таблиця 7.2.2 Розподіл вірогідності попиту на банани.

Тижневий попит, ящиків	Вірогідність
100	0,2
200	0,4
300	0,3
400	0,1

Так, для обсягу закупівель в 200 ящиків кожного тижня очікуваний прибуток буде рівний (таблиця 7.2.3):

Таблиця 7.2.3 Очікуваний прибуток для обсягу закупівель в 200 ящиків кожного тижня.

Тижневий попит, ящиків	Прибуток, грн.	Вірогідність попиту	Очікуваний прибуток, грн.
100	2 000	0,2	400
200	12 000	0,4	4 800
300	12 000	0,3	3 600
400	12 000	0,1	1 200
Итого:			10 000

Аналогічно розраховуємо очікуваний прибуток для інших обсягів закупівель. Результати розрахунків представлено в таблиці 7.2.4:

Таблиця 2.7.11 Розрахунок очікуваного прибутку (збитку) для різних обсягів закупівель.

Тижневий попит, ящиків	Вірогідність	Обсяг закупівлі щонеділі, ящиків			
		100	200	300	400
100	0,2	1 200	400	-400	-1 200
200	0,4	2 400	4 800	3 200	1 600
300	0,3	1 800	3 600	5 400	4 200
400	0,1	600	1 200	1 800	2 400
Загальний очікуваний прибуток (збиток)		6 000	10 000	10 000	7 000

Приведені розрахунки свідчать, що у разі закупівлі 200 і 300 ящиків бананів кожного тижня очікуваний прибуток складе 10 000 грн.

Проте, менеджерам при прийнятті рішень слід врахувати не тільки

абсолютне значення очікуваного результату, а і можливе стандартне відхилення від очікуваної величини, яке характеризує міру ризику мікрорівня: маркетингового, комерційного, ділового, валютного.

У зв'язку з тим, що в основі прийняття управлінських рішень знаходиться економіко – математичне моделювання - *стандартне відхилення* визначають як квадратний корінь середньоквадратичного відхилення від очікуваної величини:

$$\sigma = \sqrt{\sum_{i=1}^{n}(A_i - \mathrm{A})^2 * \mathrm{Pi}} \qquad (7.2.3)$$

Менеджер компанії «Екзотика» з метою прийняття остаточного управлінського рішення розглядає декілька можливих альтернативно - релевантних варіантів. Розрахуємо стандартне відхилення від очікуваного прибутку для кожного з основних варіантів, які розглядаються менеджером:

Варіант 1 Закупівля 200 ящиків бананів кожного тижня, грн.:

(2 000 – 10 000)^2 0,2= 12 800 000

(12000 - 10000)^2 0,4= 1 600 000

(12000 - 10000)^2 0,3= 1 200 000

(12000 - 10000)^2 0,1= 400 000

Разом 16 000 000

$\sigma = \sqrt{16000000}$ = 4 000

Варіант 2 Закупівля 300 ящиків бананів кожного тижня, грн.:

(-2 000 – 10 000)^2 0,2 = 28 800 000

(8 000 – 10 000)^2 0,4 = 1 600 000

(18 000 – 10 000)^2 0,3 = 19 200 000

(18000 - 10000)^2 0,1 = 6 400 000

Разом 56 000 000

$\sigma = \sqrt{56000000}$ = 7 483

Отже, хоча обидва варіанти мають однаковий очікуваний прибуток у розмірі 10000 гривень, доцільно купувати 200 ящиків бананів кожного тижня, оскільки стандартне відхилення в цьому випадку менше.

Таким чином, *загальні правила прийняття рішення в умовах невизначеності* можна сформулювати у такий спосіб:

По – перше, якщо альтернативні дії мають однакову очікувану величину, то обирають дію з найменшим стандартним відхиленням.

По – друге, якщо альтернативні дії мають однакове стандартне відхилення, то обирають дію з найбільшим очікуваним прибутком або з найменшим очікуваним збитком.

По – третє, якщо альтернативні дії мають різну очікувану величину і різне стандартне відхилення, то обирають дію з найменшим коефіцієнтом варіації.

Коефіцієнт варіації (v) - співвідношення стандартного відхилення і очікуваної величини може бути розраховано за формулою:

$$\mathbf{v = \sigma \div A} \qquad (7.2.4)$$

Чим менше значення коефіцієнта варіації, тим менший ризик.

У нашому прикладі *коефіцієнт варіації для двох основних релевантних*

варіантів буде рівний:

при щотижневій закупівлі 200 ящиків бананів

$$\nu = 4000:10000 = 0,4;$$

при щотижневій закупівлі 300 ящиків бананів

$$\nu = 7483:10000 = 0,75$$

У розглянутому прикладі 2.7.6 вірогідність майбутнього попиту була визначена, виходячи з інформації про обсяг продажів в минулі періоди. Проте як свідчить практика, минулий досвід не гарантує точного результату розрахунків майбутнього обсягу продажів. Тому, якщо є можливість отримати точнішу інформацію про майбутні події, нею слід скористатися. Але для цього потрібно відповісти на питання: «якою буде очікувана вартість точної інформації?»

Очікувана вартість точної інформації - максимальна ціна, яка може бути сплачена за додаткову інформацію про події невідомі тим, хто приймає рішення.

Очікувана вартість точної інформації рівна різниці між очікуваною вартістю з додатковою інформацією і очікуваною вартістю з наявною інформацією. Продовжимо розглядати приклад 7.2.1:

Припустимо, що консалтингова фірма «Оазис» може надати компанії «Екзотика» інформацію про попит, яка завжди забезпечуватиме прийняття оптимального рішення щодо обсягу закупівлі бананів.

Розрахунок очікуваної вартості точної інформації, грн.:

6000 * 0,2 = 1200

12000 * 0,4 = 4800

18000 * 0,3 = 5400

24000 * 0,1 = 2400

Очікувана вартість з додатковою інформацією 13800 грн.

Очікувана вартість з наявною інформацією 10000грн.

Очікувана вартість точної інформації 3800 (13800-10000)грн.

Отже, максимальна сума, яка може бути сплачена за додаткову інформацію про попит на банани буде дорівнюватиме 3800 грн.

7.3 Стратегічні управлінські рішення за умов невизначеності

За ситуації, коли немає можливості оцінити вірогідність майбутніх подій, менеджер може вибрати одну з трьох стратегій:

Стратегія 1 - Максимізація максимальних результатів являє оптимістичний прогноз, який передбачає найкращий результат.

З таблиці 7.3.1 видно, що в нашому прикладі (7.2.1) менеджер-оптиміст може прийняти рішення - купувати 400 ящиків бананів кожного тижня, адже він сподівається отримати максимальний прибуток - 24 000 грн.

Таблиця 7.3.1 Стратегія 1в прийнятті управлінських рішень

Обсяг закупівель кожного тижня,ящиків	Максимальний прибуток, грн.
100	6000
200	12000
300	18000
400	24000

Стратегія 2 - Максимізація мінімальних результатів являє песимістичний прогноз, який передбачає найбільший серед найбільш поганих результатів.

Проаналізувавши дані таблиці 7.3.2 менеджер прийме рішення купувати 100 ящиків бананів кожного тижня.

Таблиця 7.3.2 Стратегія 2 в прийнятті управлінських рішень

Обсяг закупівель кожного тижня,ящиків	Оптимально мінімальний прибуток, грн.
100	6 000
200	2 000
300	-2 000
400	-6 000

Стратегія 3 - Мінімізація максимального жалю являє метод оцінки, який визначає можливу втрату за відсутністю запасів і реальну вартість зайвих запасів.

Цей метод передбачає визначення збитку, виходячи з реальних витрат унаслідок закупівлі зайвих запасів і втрати можливого прибутку унаслідок закупівлі запасів в кількості, яка не задовольняє попит.

Наприклад, у разі придбання 300 ящиків бананів при попиті 100 ящиків, 200 (300-100) ящиків бананів буде не реалізовано, а саме компанія втратить 8000 грн. (200 * 40 грн.).

У разі придбання 100 ящиків при попиті 200 ящиків компанія втрачає можливий прибуток в сумі 6000 грн. (100 * (100 - 40).

Розрахунок збитку за принципом мінімізації максимального жалю приведений в таблиці 7.3.3

Таблиця 7.3.3 Розрахунок збитку в умовах дискретної ситуації.

Щотижневий попит, ящиків	Обсяг закупівель щотижня, ящиків			
	100	200	300	400
100	0	4 000	8 000	12 000
200	6 000	0	4 000	8 000
300	12 000	6 000	0	4 000
400	18 000	12 000	6 000	0
Максимально можливий збиток	18 000	12 000	8 000	12 000

Приведений в таблиці 7.3.3 розрахунок свідчить, що відповідно до принципу мінімізації максимального жалю, слід купувати 300 ящиків бананів кожного тижня.

7.4 Сильні і слабкі сторони ймовірнісного аналізу управлінських рішень.

Узагальнюючи вищезазначене у розділах 2 – 3 можна визначити достоїнства та недоліки ймовірнісного аналізу рішень. Так, до достоїнств варто віднести:

- визнання можливостей різних наслідків прийняття рішення;
- кількісне вимірювання ступеня невизначеності, яка сполучена з різними результатами, дозволяє деяким чином оцінити ризик, що також сприяє ефективному прийняттю рішень.

До недоліків відносяться наступні:

- чим більш суб'єктивні значення вірогідності, використовуваної в аналізі, тим більше хисткий такий аналіз і більш сумнівні його результати;
- прогноз результатів і вірогідності їх настання являють собою «дискретні» оцінки. Це означає, що число конкретних результатів обмежене;
- очікуваними значеннями є середні величини;
- допущення незалежності результатів. У нашому аналізі ми мали справу тільки з незалежними результатами, але на практиці вони можуть бути взаємозв'язані. Так, наприклад, якщо для ціни продажу важливим визначальним чинником є собівартість, то ціна, а разом з нею, що цілком ймовірно і обсяг попиту, мали залежність від собівартості одиниці продукції.

У подоланні деяких з відмічених вище труднощів можуть допомогти більш строгі статистичні методи. У разі взаємозалежних випадкових величин можна застосовувати, наприклад, умовні вірогідності, а для проблеми дискретності оцінок - закон нормального розподілу і призначені для нього інструменти аналізу.

Необхідно відзначити, що такі методи більш комплексні і статистично обґрунтовані, але само по собі це не гарантує поліпшення якості інформації для прийняття управлінських рішень. Крім того, складність деяких з методів може виявитися перешкодою для розуміння.

На практиці ймовірнісний аналіз рішень має досить обмежене застосування. Це підтверджує статистичне дослідження, проведене в 1993 році вченим – економістом Друрі (таблиця 7.4.1):

Таблиця 7.4.1 Частота використання статистичного аналізу в прийнятті рішень за умов невизначеності

	Статистичний аналіз використовують:			
	Часто	Іноді	Рідко	Ніколи
% респондентів	6	20	25	49

Таку незначну поширеність частково можна пояснити труднощами оцінки вірогідності результатів, а частково - і думкою про те, що аналітичні викладення ускладнюють сприйняття.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке релевантна інформація?
2. Які критерії дозволяють розглядати інформацію як релевантну?
3. Назвіть основні види поточних рішень.
4. У чому полягає сутність диференційного аналізу?
5. Дайте визначення диференційних доходів та диференційних витрат.
6. На чому базується аналіз інформації для прийняття рішення щодо спеціального замовлення?
7. Які дані є релевантними у процесі прийняття рішення щодо розширення або скорочення діяльності?
8. Поясніть послідовність дій у процесі прийняття рішення щодо виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні.
9. Що таке «обмежуючий чинник»? Назвіть особливості прийняття рішень за умов існування певного обмежуючого чинника.
10. Назвіть методи, за допомогою яких можна встановити ціну продажу продукції, та поясніть їх сутність.
11. Дайте різнобічну характеристику ймовірнісного аналізу управлінських рішень.
12. Яке місце займає стратегія за умов невизначеності?
13. Яка сутність очікуваної вартості точної інформації в системі прийняття управлінських рішень?
14. Що розуміють під невизначеністю в системі управління?
15. Перелічите класифікаційні групи ризиків у системі сучасного менеджменту.
16. У чому полягають загальні правила прийняття управлінського рішення в умовах невизначеності?
17. Що таке вірогідність та її види за умов кризових явищ в економіці?

ДОДАТКИ

Додаток А

Аналіз трактувань управлінського обліку у вітчизняних та зарубіжних літературних джерелах

№ п/п	Джерело	Трактування
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України»	Внутрішньогосподарський облік (управлінський) - система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством.
2.	Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет:управленческий аспект:Пер. С англ../ под ред. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1995.-416с.	Управлінський облік – ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, інтерпретація і передача інформації для управління будь-яким об’єктом (с. 8).
	Боб Райан Стратегічний облік для керівника	Управлінський облік – це постачальник інформації, котра основана на фінансових даних, для прийняття рішення керівниками (в їх склад потрібно включати директорів, котрі як представники (агенти) акціонерів визначають загальні напрямки діяльності керівників підприємства)
	Хенсен Д.Р. Управлінський облік	Управлінський облік – це частина системи бухгалтерського обліку, котра забезпечує потреби управління в інформації. Бухгалтер грає важливу роль на всіх етапах управління.
3.	Голов С.Ф. Управлінський облік	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.

	Сопко В.В., Пархоменко В.М. Управлінський облік	Виробничий(управлінський облік- це облік, в якому показники для різних внутрішніх та зовнішніх потреб: собівартості придбання матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, надання послуг; визначення витрат, розрахунок тощо
3.	Бутинець Ф.Ф., Бузгалтерський управлінський облік	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування оцінки та контролю всередині підприємства.
	Нападовська Л.В. Управлінський облік	Управлінський облік – це система інтегрованої інформації (облікової, планової, нормативної, аналітичної, технічної, технологічної та ін.), необхідної керівництвом для прийняття оптимальних управлінських рішень на різних рівнях управління.
	Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік	Внутрішньогосподарський (управлінський) облік являє собою систему збирання, оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень
	Кужельний М.В. Бухгалтерський управлінський облік.	Бухгалтерський управлінський облік – це спостереження і контроль за окремими операціями, процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними в міру їх здійснення.
	Івакіна У.О. Стисло та доступно.	Управлінський облік – це процес в межах конкретного підприємства, ціль якого - забезпечити управлінський апарат інформацією, яка використовується для планування, власного управління і контролю за діяльністю підприємства.

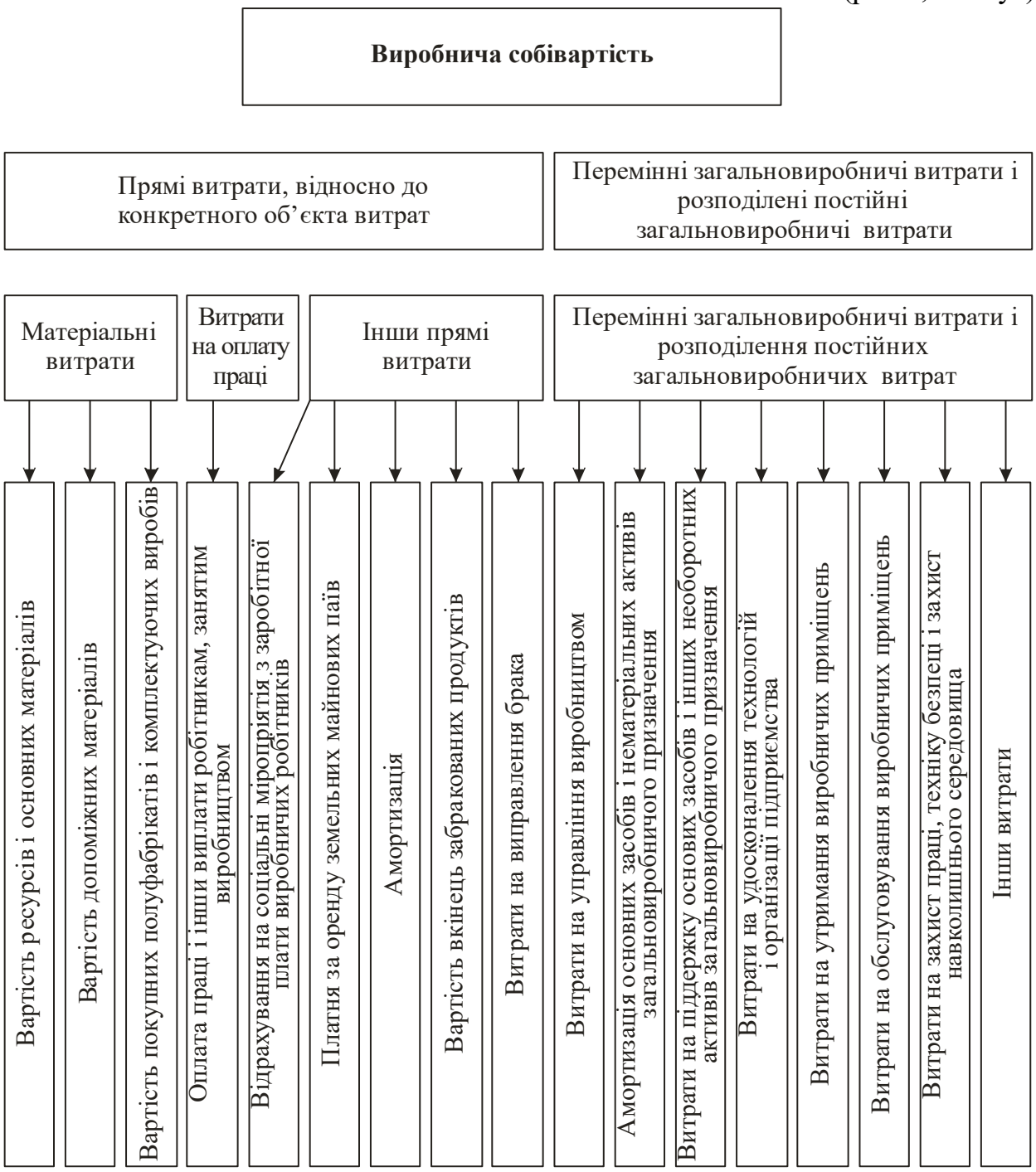
4.	Малюга М.М. Управлінський облік	Управлінський облік – це система, яка об'єднує систематичний та проблемний облік на основі прямого та зворотного зв'язку на рахунках бухгалтерського обліку.
3.	Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2000. – 368 с.	Управлінський облік - обумовлена самостійна галузь бухгалтерського обліку, основною метою якої є збір, обробка і передача інформації для внутрішніх користувачів – керівників всіх рівнів підприємства для ефективного управління компанією (с. 321).
4.	Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.	Управлінський облік – інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю і аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства(с.29).
5.	Вахрушина М.А. Бехгалтерский управленческий учет: Учеб пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999. – 359с.	Управлінський облік – це вид діяльності в рамках одного підприємства, який забезпечує управлінський апарат підприємства інформацією, яка використовується для планування, власного управління і контролю за діяльністю підприємства. Цей процес включає виявлення вимірювання, збір, аналіз підготовку інтерпретацію, передачу і прийом його функцій (с. 64).
6.	Скоун Т. Управленческий учт / Пер. с англ. Под ред.. Н.Д. Эриашвили. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179с.	Управлінський облік можна визначити як надання менеджерам фінансової інформації для того, щоб допомогти їм в ключових сферах: плануванні, контролі, прийнятті рішень. Управлінський облік повинен висвітлювати ті області, де потрібні коригування (с. 9).

7.	Ефремова А.В. Управленческий учет: сущность и возможности организации в России. // Международный бухгалтерский учет. – 1999. - №10. – с. 23-26	За визначенням Національної асоціації бухгалтерів США, управлінський облік є «процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтеграції та передачі інформації, яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки та контролю за виробничою діяльністю та ефективністю використання ресурсів». Суть управлінського обліку передає відоме формулювання: підготовка інформації для управління (с.23).
8.	Друри К. Введение в управленческий и производственный учт: Учебн. Пособие для вузов / Пер. С англ. Под ред.. Н.Д. Эриашвили. – 3-е узд., перераб. И доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.	Управлінський облік – це підготовка інформації, необхідної для здійснення діяльності управлінського характеру, такої як прийняття рішення, планування, контроль і регулювання (с. 25).
9.	Управленческий учт / Под ред.. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М.: ИНФРА _ М, 1997г. – 480 с.	Сутність управлінського обліку полягає в наданні інформації, необхідної або яка може знадобитися менеджерам в процесі управління підприємницькою діяльністю. Система обліку здатна виконувати вказане завдання одним із двох способів. Вона може забезпечувати управління шляхом пов'язання реальних кількісних показників із запланованими. Історично це було головним завданням внутрішніх систем обліку. Система може сприяти плануванню і прийняттю рішень шляхом надання кількісної інформації, яка допомогає оцінити альтернативні варіанти дій. Дане використання систем обліку є новим для створюваних у нас систем (с. 89).

10.	Косарев А. Зачем нужен управленческий учет. // Экспресс – аналіз, - №43. - октябрь, 2001. с. 26-28	В цілому управлінський облік – це мистецтво для економістів, які мислять творчо. Це сфера діяльності, яку потрібно відчути на практиці. При цьому необхідно постійно розширювати теоретичні знання як в сфері економіки, фінансів і обліку, так і в предметній сфері діяльності підприємства (с. 28).
11.	Васин Ф.П. Управленческий учт. М.: Финансовая академія при Правительстве Российскої Федерации, 1997.	Управлінський (виробничий) облік представляє собою процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, переробки і передачі інформації про господарську діяльність підприємства, яка використовується для планування, управління і контролю. Його призначення – забезпечити інформацією керівників різних рівнів управління, відповідальних за досягнення конкретних цілей. Важливішою функцією управлінського обліку є обґрунтування процесу прийняття управлінських рішень.

Додаток Б

Структурна побудова складу витрат виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)



ДОДАТОК В

Календарний план робіт зі зниження собівартості

п/п	Захід щодо зниження собівартості	Строк реалізації	Відповідальний
1.	Зниження матеріальних витрат на 13-15%		
1.1	Переговори з постачальниками основних ресурсів, вибір альтернативних постачальників .	Ш квартал 2009 р.	Керівники, відділів постачання
1.2	Скорочення й контроль за нормами витрати ТМ	Щомісяця	Технологічно е відділи заводів
1,3.	Пошук дешевих альтернативних матеріалів	До кінця року	Комерційна, дирекція
1.4	Розробка й впровадження положень із стимулювання	Ш квартал	Головне економічне управління
1.5	Переоцінка й реалізація неліквідів з метою зниження оборотних коштів й	Щомісяця	Керівники підрозділів
1.6	Організація виробництва окремої номенклатури!! півріччя Комплектуючих виробів	2009 р.	Керівники
1.7	Лімітування відпустки ресурсів під програми	Щомісяця	Комерційна
2	Зниження витрат на енергоресурси		
2.1	Використання вторинних енергоресурсів	II півріччя 2009 р. .	Підрозділу
2.2	Зниження втрат енергоресурсів до нормативного значення з наступною наступним зниженням нормативу	I півріччя 2010 р.	Підрозділу
2.3	Використання більше дешевих джерел енергії в технологічних процесах	II півріччя 2010 р.	Підрозділу
2.4	Консервація зайвих виробничих площ, устаткування, будинків	II півріччя 2010 р.	Підрозділу
2.5	Рішення питань із енергопостачальними організаціями по зниженню тарифів	Ш квартал	Головний енергетик
3	Зниження витрат на оплату праці на 17%		
3.1	Доведення чисельності персоналу під програму Виробництва з урахуванням випуску нових видів продукції	НІ квартал	Керівники підрозділів

3.2	Оптимізація організаційної структури зі скороченням чисельності управлінського персоналу	1 жовтня 2010р.	Керівники підрозділів
4	Скорочення інших витрат на 25%		
4.1	Оптимізація транспортних перевезень і скорочення транспортних засобів всіх видів	II півріччя . 2010 р.	Дирекція по транспорті
4.2	Скорочення витрат на послуги сторонніх організацій	II півріччя 2010 р.	Дирекція по економіці
4.3	Скорочення витрат на оренду адміністративних приміщень із перекладом функціональних служб в адміністративне бюро заводів	II півріччя 2010р.	Керування справами
4.4	Скорочення витрат на ремонт й обслуговування Встаткування за рахунок його консервації	III квартал 2009 р.	Керівники підрозділів
4.5	Зменшення процентної ставки по кредитах за рахунок II півріччя їхньої реструктуризації	2010 р.	Керівники підрозділів
5	Консервація частини основних фондів з метою зменшення витрат на амортизацію	III квартал 2010 р.	Керівники підрозділів

Додаток Г
Форма планової (звітної) калькуляції

Підприємство	**Код ЕДРПОУ**
Планова (звітна) калькуляція	на/за 200 р.
(період)	

№	**Показник**	
I	Найменування виробу (марка, тип)	
2	Коротка технічна характеристика	
3	Діюча оптова ціна (грн.)	
4	Вага виробу	
5	Випуск у натуральному вираженні	
6	Калькуляційна одиниця	
7	Повна собівартість одиниці виробу (грн.)	
8	Строк виготовлення: початок	
	закінчення	

1. Калькуляція за статтями витрат (у грн.)

№ п/п	Найменування статей витрат	200 _ г,	200_г. (планований період) -	
		(минулий період)	План	Звіт
1	2	3	4	5
01	Сировина й матеріали			
02	Покупні комплектуючі вироби й напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій			
03	Напівфабрикати власного виробництва			
04	Паливо й енергія на технологічні цілі			
05	Транспортно - заготівельні витрати			
06	Поворотні витрати (віднімаються)			
07	Основна заробітна плата виробничих робітників			
0S	Додаткова заробітна плата виробничих робітників			
09	Відрахування на соціальні заходи			
10	Втрати внаслідок технічно неминучого			
	брака**			
11	Попутна продукція (віднімається)**			
12	Загальновиробничі витрати **, усього: у тому числі			
	витрати, на зміст й експлуатацію встаткування**			

	витрати пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва**			
13	Інші виробничі витрати**			
14.	Разом виробнича собівартість (01 + 02 + 03 + 04 + 05 - 06 + 07 + 08+09+10 – 1 + 12 + 13)			
15	Адміністративні витрати***			
16	Витрати на збут***			
	Усього повна собівартість (14 + 15 + 16)			

2. Розкриття витрат матеріалів і напівфабрикатів

№ п/п	Найменуван-ня	Одиниця . виміру	За планом			По звіту		
			кількість	ціна	сума	кількість	ціна	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9
-	А, Сировина й матеріали							
	Матеріали (по видах)							
1.								
9	Допоміжні матеріали							
10	Інші матеріали							
	Разом сировини й матеріалів							
	Транспортно заготівельні витрати*							
	Б. покупні напівфабрикати й комплектуючі вироби							
1	По видах..							
	Разом							
	Транспортно-заготівельні витрати*							

ДОДАТОК Д

Замовлення №_____
Замовник_____

КАРТКА ОБЛІКУ ВИТРАТ
Найменування продукції_____
Планова собівартість_____грн.

Зразок картки позамовного обліку

Статті калькуляції	Період виготовлення (місяць, рік)				Підсумок
	Січень 2004 р.	Лютий 2004 р.			
1	2	3	4	5	6
Сировина та матеріали					
Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій.					
Паливо й енергія на технологічні цілі					
Зворотні відходи(віднімаються)					
Основна заробітна плата виробничих робітників					
Додаткова заробітна плата виробничих робітників					
Відрахування на соціальні заходи					
Втрати внаслідок технічно неминучого брака.					
Побіжна продукція (віднімається)					
Загальновиробничі витрати					
У тому числі:					
- витрати на зміст й експлуатацію встаткування					
- витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції					
Інші виробничі витрати					
Разом виробнича собівартість					

ДОДАТОК Е

ЗВІТНА КАЛЬКУЛЯЦІЯ

Замовлення №_____ Замовник_____

1. Найменування замовлення _____

Форма звітної калькуляції, застосовувана при позамовному методі обліку

Виріб	Тип, марка	Випуск виробів, шт			
		За планом		Фактично	
		за звітний період	с початку року	за звітний період	с початку року
Статті калькуляції		Собівартість, грн.			
		за планом		фактично	
1		2		3	
Сировина й матеріали					
Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи й послуги виробничого характеру сторонніх підприємств й організацій					
Паливо й енергія на технологічні цілі					
Поворотні відходи (віднімаються)					
Основна заробітна плата виробничих робітників					
Додаткова заробітна плата виробничих робітників					
Відрахування на соціальні заходи					
Втрати внаслідок технічно неминучого брака					
Попутна продукція (віднімається)					
Загальновиробничі витрати,					
у тому числі:					
- витрати на зміст й експлуатацію встаткування					
- витрати, пов'язані з підготовкою й освоєнням виробництва продукції					
Інші виробничі витрати					
Разом виробнича собівартість					

ДОДАТОК Ж

Визначення виробничої собівартості замовлень

Замовлення	Прямі витрати				ЗВВ, відносно собівартості замовлення		Виробнича собівартість замовлення	
	Матеріальні	На оплату праці	Інші прямі	Того	Пропорційно витратам на оплату праці	Пропорційно прямим витратам	Пропорційно витратам на оплату праці	Пропорційно прямим витратам
А	Б	В	Г	Д	Е	Ж	З	І
№1	50000	4000	5000	59000	16000	29500	75000	88500
№2	20000	7000	2000	29000	28000	14500	57000	43500
№3	40000	5000	4500	49500	20000	24750	69500	74250
№4	50000	9000	3500	62500	36000	31250	98500	93750
Того	160000	25000	15000	200000	100000	100000	300000	300000

ДОДАТОК З

Розрахунок розподілення загальновиробничих витрат за звітний період

№ п/п	Показники	Разом	На одиницю бази розподілу (1 виріб)	Включення загальновиробничих витрат в	
				Витрати на виробництво, грн..	Собівартість реалізованої продукції
1	База розподілу за нормальною потужністю, одиниць продукту	3000			
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн..	18000			
	Із них:				
2.1	Змінні (стр.3гр.4=стр.2гр.3:стр.1грн.3)	12000	4		
2.2	Постійні (стр.5гр.4=стр.4гр.3:стр.1гр.3)	16000	2		
3	База розподілу за фактичною потужністю, одиниць продукції: Липень 2004р.	2550			
4	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.. Липень 2004г	19800			
	Із них:				
4.1	Змінні	10200		10200	
4.2	Постійні (стр.7гр.3-стр.8гр.3)	9000			
	У тому числі:				
4.3	Постійні розподілені (стр.6гр.3*стр.5.4)	5100		5100	
4.5	Постійні не розподілені (стр.9гр.3-стр.9.3)	4500			4500

Бюджет продажів на 2016 рік													
	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Заплановано продаж, од													
Продукція А	25000	25000	25000	30000	30000	40000	40000	40000	40000	30000	30000	25000	**380000**
Продукція В	70000	70000	70000	70000	70000	0	70000	70000	70000	70000	70000	70000	**770000**
Продукція С	10000	15000	20000	25000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	20000	**310000**
За одиницю продукції, од													
Продукція А	11,00	11,00	11,00	11,00	11,50	11,50	12,00	12,00	12,00	12,00	11,50	11,50	**11,56**
Продукція В	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	**7,77**
Продукція С	15,00	15,000	15,00	15,00	15,00	15,00	15,50	16,00	16,50	16,50	16,50	16,50	**15,73**
Заплановано продаж, тис,грн													
Продукція А	275	275	275	330	345	460	480	480	480	360	345	288	**4393**
Продукція В	525	525	525	525	525	0	560	560	560	560	560	560	**5985**
Продукція С	150	225	300	375	450	450	465	480	495	495	495	495	**4875**
Разом про-дажів, тис.грн	**950**	**1025**	**1100**	**1230**	**1320**	**910**	**1505**	**1520**	**1535**	**1415**	**1400**	**1343**	**15253**

	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Дебіторська(+) Кредиторська(-) Заборгованості на початок періоду	365	270	226	188	141	45	206	-209	-59	107	97	101	296
Погашення заборго-ваності линулих літ	230	95	40										365
Надходження від продажів кожного місяця													
Січень	713	95	48										855
Лютий	103	796	103	51									1025
Березень		110	825	110	55								1100
Квітень			123	984	123								1230
Травень				132	1056	132							1320
Червень					182	728							910
Липень						301	1204						1505
Серпень							304	1216					1520
Вересень								154	1228	154			1535
Жовтень									142	1132	142		1415
Листопад										140	1120	140	1400
Грудень											134	1007	1141
Разом надходжень тис.грн	1045	1069	1138	1277	1416	1161	1505	1520	1370	1426	1396	1147	15321

Додаток Л

Бюджет комерційних витрат на 2016 рік (тис.грн)													
	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Заплановано продаж	950	1025	1100	1230	1320	910	1505	1520	1535	1415	1400	1343	**15253**
Змінні комерційні витрати													
Упакування,%	1,5	1,5	1,5	1,8	1,8	1,5	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,5	
Транспортні витрати ,%	0,5	0,5	0,5	0,55	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	
Інші,%	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	
Разом змінних витрат	22	24	25	32	33	20	38	38	38	37	36	31	**374**
Постійні комерційні витрати													
Реклама	11,0	11,0	11,0	11,0	11,5	11,5	12	12	12	12,0	11,5	11,5	**138**
Маркетинг	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	7,5	8	8	8	8	8	8	**93**
Заробітна плата	15	15	15	15	15	15	15,5	16	16,5	16,5	16,5	16,5	**188**
Відрядні	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	**42**
Інші	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	**120**
Разом постій-них витрат	47	47	47	47	47,5	47,5	49	49,5	50	50	49,5	49,5	**581**
Разом Разом комерцій-них витрат	69	71	72	79	81	68	87	88	88	87	86	80	**954**
Разом виплат з комерційних витрат	**65**	**65**	**70**	**80**	**80**	**65**	**85**	**85**	**85**	**85**	**85**	**90**	**940**

Бюджет виробництва на 2016 рік													
	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Заплановано продаж, од													
Продукція А	25000	25000	25000	30000	30000	40000	40000	40000	40000	30000	30000	25000	**380000**
Продукція В	70000	70000	70000	70000	70000	0	70000	70000	70000	70000	70000	70000	**770000**
Продукція С	10000	15000	20000	25000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	20000	**310000**
За пас на початок перыоду, од													
Продукція А	2000	2000	2000	5000	10000	7000	5000	3000	2000	2000	2000	2000	**44000**
Продукція В	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	5000	**60000**
Продукція С	0	12000	14000	12000	5000	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000	**59000**
Заплановано продаж, тис,грн													
Продукція А	25000	25000	28000	35000	27000	38000	38000	39000	40000	30000	30000	25000	**380000**
Продукція В	70000	70000	70000	70000	70000	0	70000	70000	70000	70000	70000	70000	**770000**
Продукція С	22000	17000	18000	18000	27000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	**312000**

Додаток Н

Бюджет прямих витрат на матеріали на 2016 рік

	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Кількість надлежаща виготовлен-ню, од													
Продукція А	25000	25000	28000	35000	27000	38000	38000	39000	40000	30000	30000	25000	**380000**
Продукція В	70000	70000	70000	70000	70000	0	70000	70000	70000	70000	70000	70000	**770000**
Продукція С	22000	17000	18000	18000	27000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	**312000**
Прямі витрати матеріалу на од. виробу, грн													
Продукція А	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	3,1	**2000**
Продукція В	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	2,3	**5000**
Продукція С	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	**2000**
Прямі витрати матеріалу, тис.гнр	**337,5**	**315,0**	**328,8**	**350,5**	**366,2**	**252,8**	**413,8**	**416,9**	**420,0**	**389,0**	**389,0**	**373,5**	**4353**
Запас на початок періоду	22,5	21,0	21,9	23,4	24,4	16,9	27,6	27,8	28,0	25,9	25,9	24,9	25,2
Сума витрат на купівлю матеріала	**336,0**	**315,9**	**330,2**	**351,5**	**358,6**	**263,5**	**414,0**	**417,1**	**417,9**	**389,0**	**388,0**	**373,8**	**4356**

Графік сплати придбаних матеріалів (тис.грн)													
	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Кредиторська заборгованість на початок періоду	150,0	218,6	194,5	166,4	154,9	164,3	124,2	167,2	183,3	185,3	175,3	172,8	**186,4**
Погашення заборгованності линулих літ	50,0	50,0	30,0	20,0									**150,0**
Виплати по купівлям матеріалів кожного місяця													
Січень	201,6	84,0	33,6										**319,2**
Лютий	15,8	189,6	79,0	31,6									**315,9**
Березень		16,5	198,1	82,6	33,0								**330,2**
Квітень			17,6	210,9	87,9	35,2							**351,5**
Травень				17,9	215,2	89,7	35,9						**358,6**
Червень					13,2	158,1	65,9	26,4					**263,5**
Липень						20,7	248,4	103,5	41,4				**414,0**
Серпень							20,9	250,3	104,3	41,7			**417,1**
Вересень								20,9	250,8	104,5	41,8		**417,9**
Жовтень									19,5	233,4	97,3	38,9	**389,0**
Листопад										19,4	232,8	97,0	**349,2**
Грудень											18,7	224,3	**243,0**
Загалом виплати	**267,4**	**340,1**	**358,3**	**363,0**	**349,3**	**303,6**	**371,0**	**401,0**	**415,9**	**399,0**	**390,5**	**360,2**	**4319**

Бюджет прямих витрат на оплату прці на 2016 рік

	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Кількість надлежаща виготовлен-ню, од													
Продукція А	25000	25000	28000	35000	27000	38000	38000	39000	40000	30000	30000	25000	**380000**
Продукція В	70000	70000	70000	70000	70000	0	70000	70000	70000	70000	70000	70000	**770000**
Продукція С	22000	17000	18000	18000	27000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	30000	**312000**
Прямі витрати матеріалу на од. виробу, грн													
Продукція А	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	
Продукція В	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	
Продукція С	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	
Прямі витрати праці, тис.год	**181,8**	**169,8**	**177,6**	**190,2**	**197,4**	**140,4**	**224,4**	**226,2**	**228,0**	**210,0**	**210,0**	**201,0**	**2357**
Тарифна ставка, грн/год	2,3	2,3	2,3	2,3	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	
Сума прямих витрат на оплату праці тис.грн	**418,1**	**390,5**	**408,5**	**437,5**	**493,5**	**351,0**	**561,0**	**565,5**	**570,0**	**525,0**	**525,0**	**502,5**	**5748**

Прогноз звіту про прибутки та збитки на 2016 рік													
	Січ	***Лют***	***Бер***	***Кві***	***Тра***	***Чер***	***Лип***	***Сер***	***Вер***	***Жов***	*Лис*	*Гру*	Разом
Запланова но продажів	**950**	**1025**	**1100**	**1230**	**1320**	**910**	**1550**	**1520**	**1535**	**1415**	**1400**	**1343**	**15523**
Виробнича собівартість													
Прямі витрати на матеріали	-338	-315	-329	-351	-366	-253	-414	-417	-420	-389	-389	-374	**-4353**
Прямі витрати на оплату праці	-418	-391	-408	-437	-494	-351	-561	-566	-570	-525	-525	-503	**-5748**
Загальновиробничі витрати	-97	-90	-100	-96	-100	-96	-100	-100	-96	-100	-96	-100	**-1171**
Разом виробнича собівартість	**-853**	**-796**	**-837**	**-884**	**-960**	**-700**	**-1075**	**-1082-**	**-1086**	**-1014**	**-1010**	**-976**	**-11272**
Комерційні витрати	-69	-71	-72	-79	-81	-68	-87	-88	-88	-87	-86	-80	**-954**
Адміністр. витрати	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	**-600**
Прибуток (+), збиток(-) від реалізації	-21	109	140	217	230	93	294	300	311	264	254	237	**2427**
Відсотки до отри-мання (+), сплати (-)	-12	-10	-7	-4	-1								**-34**
Інші операційні доходи (+), витрати (-)	36		-8		-10			-1		4			**43**
Прибуток(+), збиток (-) від фінан.-гос. діяльності	**3**	**99**	**125**	**213**	**239**	**93**	**294**	**301**	**311**	**268**	**254**	**237**	**2436**
Інші позареаліз-аційні доходи(+), збитки (-)			**-12**										**-12**
Прибуток (+), збиток (-) звітного періоду	**3**	**99**	**113**	**213**	**239**	**93**	**294**	**301**	**311**	**268**	**254**	**237**	**2424**
Податок на прибуток	-1	-30	-34	-64	-72	-28	-88	-90	-93	-80	-76	-71	**-727**
Нерозподіленний прибуток	**2**	**69**	**79**	**149**	**167**	**65**	**206**	**211**	**217**	**188**	**178**	**166**	**1697**
Нероз.прибуток зростаючим ітогом	**2**	**71**	**150**	**299**	**466**	**531**	**737**	**948**	**1165**	**1353**	**1531**	**1697**	

Прогноз руху грошових коштів на 2009 рік (тис.грн)													
	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Рух грошових засобів з фінансової діяльності													
Надходження грошових засобів від фінансової діяльності													
Отримання кредитів банків	700												700
Інші надходження													--
Разом надходження грошових коштів	700												700
Виплати грошових засобів від фінансової діяльності													
Погашення кредитів		-75	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-100			-700
Виплата дивідендів													--
Інші виплати													--
Загалом виплати грошових засобів	0	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-100	0	0	-700
Грошовий потік з інвестиційної діяльності	700	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-75	-100	0	0	--
Операційний (загальний) грошовий потік	-78	-16	-6	-129	80	-184	258	-129	-148	-7	125	-94	-69
Залишок грошових засобів													
На початок періоду	125	47	31	25	155	235	51	309	180	33	25	150	
На кінець періоду	47	31	25	155	235	51	309	180	33	25	150	56	

Додаток У

Прогноз руху грошових коштів на 2016 рік (тис.грн)													
	Січ	*Лют*	*Бер*	*Кві*	*Тра*	*Чер*	*Лип*	*Сер*	*Вер*	*Жов*	*Лис*	*Гру*	Разом
Рух грошових засобів з інвестиційної діяльності													
Надходження грошових засобів від інвестиційної діяльності													
Виторг від реалізаціїї основних фондів	50												**50**
Інші доходи від інвестицій													**--**
Загалом надходження грошових коштів	50												**50**
Виплати грошових коштів від інвестиційної діяльності													
Купівля основних засобів	-900												**-900**
Вкладення у кап. буд-во					-150	-150	-150	-100	-100				**-650**
Купівля цінних паперів													**--**
Інші інвестиції	-5		-30										**-35**
Загалом виплати грошових засобів	-905	0	-30	0	-150	-150	-150	-100	-100	0	0	0	**-1585**
Грошовий потік з інвестиційної діяльності	**-855**	**0**	**-30**	**0**	**-150**	**-150**	**-150**	**-100**	**-100**	**0**	**0**	**0**	**-1535**

4. ОСНОВНА ЛІТЕРАТУРА

4.1Законодавча база

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16.07.99 №699-XIУ, з змінами та доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": наказ Мінфіна України від 31.03.99 №87.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": наказ Мінфіна України від 31.03.99 №87.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доход": наказ Мінфіна України від 29.11.99 №290.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": наказ Мінфіна України від 31.12.99 №318.
6. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості. Затверджено наказом Державного комітету промислової політики України від 2.02.01 №42.

4.2 Основна література

7. Атамас П.И. Управлінський облік: Навч.посіб. - К.: ЦНЛ, 2006. - 440 с.
8. Голов С.Ф. Управлінський облік. - Київ.: Лібра, 2003. 704 с.
9. Добровський В.М. Управлінський облік: Навч.-метод.посіб.для сам ост.вивч.дисц./В.М. Добровський, Л.В.Гнилицька, Р.С.Коршикова; За ред. В.М.Добровького. - К.: КНЕУ, 2003. - 235 с.
10.Корецький М.Х. Управлінський облік: Навч.посіб.: РМОіНУ / М.Х. Корецький, Н.В. Дацій, Л.В. Пельтек. - К.: ЦНЛ, 2007. - 296 с.
11.Нападовська Л.В. Управлінський облік. Підруч. для студ. вищ. навч. закл. - К.: Книга, 2004. - 544 с.

4.3 Додаткова література

12.Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. - Житомир: ЖІТІ, 2000-448с.
13. Вахрушина м.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЗАО «Финстатинфром», 2000-533с.
14. Гаценко О.П. Управлінський облік: Навч.посіб. для дистан.навч.: РМОіНУ. - К.: Ун-тет «Україна», 2008. - 259 с.
15. Друри Колин. Управленческий и производственный учет. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002-600 с.
16. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов - М: Юнити, 2000-350с.
17. Керимов В.З., Елифанова А.А., Управленческий учет производственной деятельности: Учебное пособие -М.: Издательство «Зкзамен», 2002.-160 с.

18. Котляров С.А. «Управление затратами» - СПб.: Питер, 2001 - 160 с.
19. Кондратова И.Г. «Основы управленческого учета: Учебное пособие.-' М.: Финансы и статистика, 2000г. - 160с.
20. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник. - Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 253
21. Миддлтон. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений: пер. с англ. -М.: Аудит, 1997-1108с.
22. Нападовська А.В. Управлінський облік: монографія. - Дніпропетровськ Наука; Освіта, 2000-450с.
23. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 1993-128с.
24. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдузн Д. Принципы бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика. 1996-495с.
25. Организация управленческого учета в торгово-производственньїх предприятиях: Монография / Л.М. Янчева, А.С. Крутова, В.В. Белявцева. - Харьков: ХГУПТ, 2008. - 169 с: ил.; табл. Библиогр.: 153 наим.
26. Управленческий учет: учебное пособие / под ред. А.Д. Шеремета - М.: ИДФБК - Пресе, 2000-512с.
27. Управленческий учет / под ред. В. Палия и Р. Вондер Вила. - М.: ИНФРА - М, 1997-480с.
28. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. -512 с.
29. Чернелевький Л.М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості: Навч.посіб./Л.М.Чернелевський, Г.Г.Осадча. - К.: Пектораль, 2005. -364 с.

4.4 Перелік наочних та інших посібників, методичних вказівок до проведення конкретних видів навчальних занять.

30. Робоча програма з дисципліни "Управлінський облік" для спеціальності 6.050106 "Облік та аудит"/ Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., Ковенко М.І. - Харків, 2008.
31. Завдання для практичних занять з курсу "Управлінський облік" Укл.: Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., Толочко А.В., ХДАТОХ,-Харків, 1997.
32. Методические рекомендации для организации самостоятельной работы студентов специальности 7.050106 по курсу "Управленческий учет" / Сост.: Янчева Л.Н., Гринько А.П., Черникова И.Б., Кирильева Л.А. / ХГАТОП, - Харьков, 1997.
33. Методичні рекомендації за темою "Облік витрат та калькулювання собівартості продукції в системі управлінської бухгалтерії" /Укл.: Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., Крутова А.С, Акімова Н.С. / ХДАТОХ. - Харків, 1999.
34. Збірник практичних завдань за курсом "Управлінський облік" для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"/ Укл.: Янчева Л.М., Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О./ ХДАТОХ, - Харків, 2001.
35. Тести для поточного контролю знань з дисципліни "Управлінський

облік" / Укл.: Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О. / ХДАТОХ. - Харків, 2001 р.
36. Сборник заданий для организации самостоятельной работы студентов по курсу «Бухгалтерский учет в зарубежных странах» / сост. Гринько А.П., Черникова И.Б, Кирильєва Л.А. ХГУПТ, - Харьков, 2003г.
37. Контрольные задания для студентов заочного отделения специальности 6.050106 „Учет и аудит".-Черникова И.Б.,Кирильєва Л.А. ХГУПТ, - Харьков, 2004г.
38. Методические рекомендации для организации самостоятельной работы студентов по теме: "Бюджетное планирование в управлении".- Черникова И.Б., Кирильєва Л.А., Чумак О.В./ ХГУПТ - Харьков, 2002.
39. Сборник опорных конспектов по теме: «Учет расходов, доходов и финансовых результатов» для студентов специальности 6.050106 «учет и аудит». -Черникова И.Б., Кирильєва Л.А., / ХГАПТ- Харьков, 2002.
40. Сборник заданий для организации самостоятельной работы студентов по курсу „Бухгалтерский учет в зарубежных странах" для студентов специальности 6.050106 «Учет и аудит». - Гринько А.П., Черникова И.Б., Кирильєва Л.А., / ХГУПТ - Харьков, 2003.
41. Збірник завдань для самостійної роботи студентів з теми „Облік витрат, доходів і фінансових результатів"для студентів спеціальності 6.050106 „Облік і аудит". - Чернікова І.Б., Кирильєва Л.О., / Харків, 2003.
42. Тесты для текущего контроля знаний студентов специальности 6.050106 «Учет и аудит» по дисциплине «Управленческий учет» с применением ПВЗМ. -Черникова И.Б., Кирильєва Л.А. / ХГУПТ - Харьков, 2004.
43. Управлінський облік. Текст лекцій для самостійного вивчення студентами денного та заочного відділення за спеціальністю 6.050106 «Облік та аудит» / Укл. Кирильєва Л.О., Чернікова І.Б., Кордюкова М.І. / Харків : ХДУХТ, 2006.
44. Управлінський облік. Збірник тестів та завдань для студентів спеціальності 6.050106 «Облік та аудит». / Укл. Кирильєва Л.О., Чернікова І.Б./ Харків : ХДУХТ, 2006.

ЗМІСТ

ВСТУП 3
1. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СТРУКТУРІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ 4
1.1. Інформаційні потоки в системі управління 4
1.2. Управлінський облік: сутність та призначення 12
1.3. Організація управлінського обліку 15
2. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ В МОДЕЛІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ .. 28
2.1. Економічна інтерпретація витрат в інформаційних потоках 28
2.2. Класифікація та поведінка витрат в системі управління 32
2.3 Управління витратами на підприємстві 41
3. ТРАДИЦІЙНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЗА ПОВНИМИ ТА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ 52
3.1.Основи калькулювання 52
3.2 Методи обліку витрат і калькулювання собівартості в інформаційній системі управління 63
3.3 Облік витрат з повним їх включенням у собівартість 80
3.4 Облік витрат з обмеженим їх включенням у виробничу собівартість 85
3.5 Пооопераційний (функціональний) облік витрат за видами діяльності 91
3.6.Управління витратами за цільовою собівартістю – метод «Target - costing» 96
4. МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО ПРОГНОЗНОГО АНАЛІЗУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ 124
4.1 Аналіз беззбитковості виробництва й чутливості прибутку. 124
5 СИСТЕМИ БЮДЖЕТІВ ТА КОНТРОЛЬ ЇХ ВИКОНАННЯ 140
5.1.Суть і характеристика бюджетування 140
5.2. Основні передумови та стадії процесу бюджетування в інформаційній системі прийняття управлінських рішень 146
5.3.Види бюджетів і порядок їхнього складання в інформаційній системі підприємства 151
5.4 Гнучкі бюджети й стандарти в системі бюджетного контролю 158
5.5 Бюджет довгострокових витрат в обліковій стратегії сучасного менеджменту 165
5.6. Аналіз відхилень у бюджетному плануванні 167
6. НОРМАТИВНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ 180
6.1 Концепція центрів і обліку відповідальності для ухвалення рішень. 180
6.2 Облік відповідальності на основі стандартних витрат. 187
6.3 Метод «тариф - година - машина» в обліковій системі за центрами відповідальності 193
7. ПРОЦЕС ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ 196
7.1 Сутність поточних управлінських рішень в інформаційній системі підприємства 196
7.2.Поняття невизначеності і ризику в прийнятті управлінських рішень 201
7.3 Стратегічні управлінські рішення за умов невизначеності 206
7.4 Сильні і слабкі сторони ймовірнісного аналізу управлінських рішень. 208
ДОДАТКИ 216
ОСНОВНА ЛІТЕРАТУРА 240

Навчальне видання

ЧЕРНІКОВА Ірина Борисівна
КИРИЛЬЄВА Людмила Олексіївна
ШЕХОВЦОВА Дарія Дмитрівна
КВАША Ольга Олександрівна
КОРОБКІНА Ірина Сергіївна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Дизайн обкладинки: Нікітін О.А.
Редактори:
Комп"ютерне верстання:Нікітін О.А.

Підп. до друку 28.1216р.Формат 60х84/16. Папір офсет. Друк офсет.
Умов. друк. арк. 15,2 Обл..-вид. 13,5арк. Тираж 50 прим. Замов. № 4

Видавець і виготовлювач

ТОВ «Видавництво «Форт»
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців
ДК №333 від 09.02.2001 р.
61023, м. Харків, а/с 10325. Тел. (057)714-09-08
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №2319 від 19.10.2005 р.