

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД**  
**“ПРИКАРПАТСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТЕФАНИКА”**

**Н. І. ПИЛИПВ, Ю. В. МАКСИМІВ, І. Д. П’ЯТНИЧУК**

# **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

**Навчально-методичний посібник**  
**для самостійного вивчення дисципліни**

Івано-Франківськ  
2018

**УДК 657**  
**ББК 65.052**

*Рекомендовано*

вченою радою ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника» (протокол № 1 від 20.12.2018 р.)

Автори:

**Н. І. Пилипів, д.е.н., професор,**  
**Ю. В. Максимів, к.е.н., доцент,**  
**І. Д. П'ятничук, к.е.н.**

Рецензенти:

**Дерій В.А.** – д.е.н., професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету;

**Кафка С.М.** – к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу.

**Пилипів Н. І., Максимів Ю. В., П'ятничук І. Д.**

ПЗ2 Управлінський облік : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Електронні дані. – Івано-Франківськ, 2018. 380 с. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). – Назва з тит. екрана

**ISBN 978-966-640-491-9**

Навчально-методичний посібник призначено для самостійного вивчення дисципліни “Управлінський облік”.

У посібнику подано матеріали, що розкривають теоретичні засади управлінського обліку, навчальні завдання до прикладних тем дисципліни, розв’язання яких дозволяє виробити практичні навички та сприяє розумінню сутності управлінського обліку; матеріали для поточного та підсумкового оцінювання знань студентів, які дають можливість отримати необхідні компетентності з дисципліни “Управлінський облік”.

Посібник призначено передусім для студентів спеціальності 071 “Облік і оподаткування”, але він може бути корисним для всіх, хто навчається за галуззю знань “Управління та адміністрування” та менеджерів суб’єктів господарювання.

**ISBN 978-966-640-491-9**

© Пилипів Н.І., Максимів Ю.В., П'ятничук І.Д., 2018

© ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”, 2018

**ЗМІСТ**

Передмова	5
<b>РОЗДІЛ 1. Робоча програма дисципліни “Управлінський облік”</b>	<b>7</b>
1.1. Мета та завдання навчальної дисципліни	7
1.2. Програма навчальної дисципліни	8
1.3. Структура навчальної дисципліни	12
<b>РОЗДІЛ 2. Навчально-методичний матеріал</b>	<b>14</b>
2.1. Тема 1. Суть управлінського обліку, його мета та основи організації	14
2.2. Тема 2. Суть витрат, їх класифікація та методи дослідження поведінки витрат	35
2.3. Тема 3. Склад витрат виробництва та їх облік	53
2.4. Тема 4. Сутність собівартості та методи обліку витрат й калькулювання	66
2.5. Тема 5. Системи обліку та калькулювання за повними витратами	102
2.6. Тема 6. Системи обліку та калькулювання за неповними витратами (змінними витратами)	125
2.7. Тема 7. Облік і калькулювання за нормативними витратами	134
2.8. Тема 8. Аналіз взаємозв’язку “витрати-обсяг-прибуток”	146
2.9. Тема 9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень	165
2.10. Тема 10. Бюджетування і контроль витрат	178
2.11. Тема 11. Облік і контроль за центрами відповідальності й внутрішня звітність	193
2.12. Тема 12. Основи стратегічного управлінського обліку	213
Додатки до розділу 2	233
<b>РОЗДІЛ 3. Практичні завдання та методичні вказівки для самостійного вивчення дисципліни “Управлінський облік”</b>	<b>250</b>
3.1. Тести для самоконтролю з дисципліни “Управлінський облік”	250
3.2. Типові завдання для іспиту з дисципліни “Управлінський облік”	300

---

---

облік”	
3.3. Методичні вказівки для виконання наскрізних практичних завдань з дисципліни “Управлінський облік”	305
3.3.1. Контрольна робота 1. Наскрізна задача з калькулювання	305
3.3.2. Контрольна робота 2. Наскрізна задача з бюджетування	330
3.4. Словник термінів з дисципліни “Управлінський облік”	371
Список рекомендованих та використаних джерел	377

## Передмова

Зміни, які відбуваються останніми роками в організації навчального процесу у закладах вищої освіти, зорієнтовані на скорочення часу аудиторних занять і збільшення часу на самостійну роботу студентів.

Для надання творчого характеру такій роботі необхідне методичне забезпечення, в якому велика роль відводиться навчально-методичним посібникам. Такі посібники повинні мати матеріали як теоретичного, так і прикладного спрямування.

Даний навчально-методичний посібник містить матеріали, які розкривають сутність управлінського обліку, його принципи та функції в управлінні підприємством, предмет, об'єкт, метод, завдання управлінського обліку в обліковій системі підприємства, основи організації управлінського обліку. Він охоплює структуру курсу, його програму, методичні рекомендації із засвоєння кожної із 12-ти тем. Особливу увагу приділено вивченню класифікації і характеристиці витрат і методів їх обліку, методів калькулювання витрат, механізму аналізу “витрати – обсяг діяльності – прибуток”, аналізу процесу прийняття управлінських рішень, бюджетуванню і контролю, обліку витрат за центрами відповідальності, формуванню управлінської звітності та трансфертному ціноутворенню. Перевірка якості засвоєного матеріалу забезпечується поставленими питаннями для самоконтролю щодо кожної теми.

Прикладна частина посібника об'єднує завдання двох модулів: практичні завдання та тести до всіх тем навчального посібника. Окрім того, наведено типові завдання, що включаються до білетів підсумкового контролю з дисципліни “Управлінський облік”, методичні вказівки щодо написання домашніх контрольних робіт для студентів денної та заочної форми навчання, короткий термінологічний словник, а також додатки й список використаної та рекомендованої літератури.

Зміст і структура навчально-методичного посібника забезпечує ефективно вивчення теоретичних засад дисципліни “Управлінський облік” та якісне опанування практичних навиків, що сприяє формуванню кваліфікованих фахівців зі спеціальності “Облік і оподаткування”.

Навчально-методичний посібник написано на базі курсу з дисципліни “Управлінський облік”, який апробовано в навчальний

процес ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”, а також на основі опрацювання підручників та посібників провідних вчених-економістів (див. список джерел).

Адресований навчально-методичний посібник передусім для студентів за спеціальністю “Облік і оподаткування”, але він може бути корисним для всіх, хто навчається за галуззю знань “Управління та адміністрування, менеджерів-практиків.

## РОЗДІЛ 1. РОБОЧА ПРОГРАМА ДИСЦИПЛІНИ “УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК”

### 1.1. Мета та завдання навчальної дисципліни.

### 1.2. Програма навчальної дисципліни.

### 1.3. Структура навчальної дисципліни.

#### 1.1. Мета та завдання навчальної дисципліни

**Мета:** формування системи знань з організації та методики управлінського обліку й механізму використання інформації, що формується в його системі в процесі прийняття управлінських рішень.

**Завдання:** вивчення принципів і методів управлінського обліку, його місця і ролі в управлінні діяльністю підприємства; набуття вмінь застосувати відповідні методи та прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

У результаті вивчення навчальної дисципліни студент повинен

**знати:**

- теоретичні основи організації управлінського обліку, його сутність, задачі та функції;
- суть поняття витрати та характер поведінки витрат при змінах обсягу діяльності підприємства;
- класифікацію витрат з метою прийняття управлінських рішень і контролю за виконанням завдань в процесі бізнес-адміністрування;
- сутність собівартості та методи обліку витрат й калькулювання;
- систему обліку та калькулювання собівартості за повними та змінними витратами;
- порядок обліку і калькулювання за нормативними витратами;
- суть аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку та припущення, які є в його основі;
- суть релевантного підходу до управління та релевантності облікової інформації;
- теоретичні основи бюджетування: суть та класифікацію бюджетів;

**вміти:**

- використовувати теоретичні знання щодо ведення управлінського обліку із врахуванням технологічних і організаційних особливостей підприємств та організувати управлінський облік на

- підприємстві за центрами відповідальності;
- застосовувати методи визначення функції витрат;
  - застосовувати на практиці методика відображення в управлінському обліку витрат;
  - формувати собівартість продукції виходячи із потреб управління;
  - застосувати сучасні методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
  - здійснювати калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC-метод);
  - застосовувати на практиці аналітичні та контрольні можливості системи “директ-костинг”;
  - визначати точку безбитковості різними методами та здійснювати розрахунок обсягу діяльності необхідного для бажаного прибутку;
  - використовувати аналіз “витрати – обсяг – прибуток” в процесі прийняття рішень;
  - аналізувати типові варіанти альтернативних рішень: виробляти або купувати, прийняття або відмова від спеціального замовлення, припинення діяльності неприбуткового сегмента тощо;
  - формувати бюджет продаж, бюджет виробництва, бюджет придбання і використання матеріалів, бюджет трудових витрат, бюджет загальновиробничих витрат, бюджет адміністративних витрат і витрат на збут;
  - здійснювати контроль за виконанням бюджетів.

## **1.2. ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ**

### **ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

#### **Тема 1. Суть управлінського обліку, його мета та основи організації**

- 1.1. Сутність управлінського обліку та його роль в процесі управління.
- 1.2. Предмет, метод та завдання управлінського обліку.
- 1.3. Принципи та функції управлінського обліку.



1.4. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку як складових облікової системи підприємства.

1.5. Організація управлінського обліку на підприємстві.

1.6. Управлінський облік в системі рахунків (інтегрована та автономна системи).

## **Тема 2. Суть витрат, їх класифікація та методи дослідження поведінки витрат**

2.1. Суть витрат та їх роль в управлінському обліку.

2.2. Класифікація витрат підприємства згідно вимог законодавства.

2.3. Мета і напрями класифікації витрат в управлінському обліку.

2.4. Моделі поведінки витрат.

2.5. Визначення функції витрат.

## **Тема 3. Склад витрат виробництва та їх облік**

3.1. Загальна характеристика виробничих витрат.

3.2. Характеристика загальновиробничих витрат, їх облік та розподіл.

3.3. Облік і оцінка фактичної собівартості незавершеного виробництва та готової продукції.

## **Тема 4. Сутність собівартості та методи обліку витрат й калькулювання**

4.1. Суть собівартості та завдання калькулювання собівартості продукції.

4.2. Об'єкти обліку та об'єкти калькулювання.

4.3. Види собівартості.

4.4. Розподіл непрямих витрат.

4.5. Класифікація методів обліку витрат на виробництво.

4.6. Особливості обліку і розподілу витрат у допоміжних виробництвах, підрозділах.

4.7. Види калькуляцій.

## **Тема 5. Системи обліку та калькулювання за повними витратами**

5.1. Особливості системи обліку та калькулювання собівартості продукції за повними витратами.

5.2. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання

собівартості продукції.

5.3. Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

5.4. Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

5.5. Суть калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (АВС-метод, поопераційний метод калькулювання).

5.6. Зведений облік витрат на виробництво і складання звітної калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).

### **Тема 6. Системи обліку та калькулювання за неповними витратами (змінними витратами)**

6.1. Особливості системи обліку та калькулювання за змінними (неповними) витратами.

6.2. Порядок формування собівартості за методом “директ-костинг”.

### **Тема 7. Облік і калькулювання за нормативними витратами**

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

7.2. Організація нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

7.3. Методи виявлення відхилень від норм матеріальних витрат.

7.4. Система “стандарт-кост” – особливості обліку витрат і калькулювання собівартості та переваги їх використання.

7.5. Аналіз відхилень від нормативів та їх впливу на прибуток.

7.6. Порівняльна характеристика вітчизняного нормативного методу і зарубіжного стандарт-косту.

### **Тема 8. Аналіз взаємозв’язку “витрати-обсяг-прибуток”**

8.1. Мета аналізу взаємозв’язку “витрати – обсяг – прибуток”.

8.2. Визначення точки безбитковості. Методи аналізу взаємозв’язку “витрати – обсяг – прибуток”.

8.3. Поріг рентабельності та маржинальний запас міцності.

8.4. Застосування методу “витрати – обсяг – прибуток” для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку.

8.5. Обмеження й передумови, які слід ураховувати при застосуванні аналізу “витрати – обсяг діяльності – прибуток”.

## **Тема 9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень**

9.1. Прийняття управлінських рішень та суть релевантної інформації.

9.2. Суть диференціального аналізу за типовими операційними рішеннями.

9.3. Рішення щодо оптимізації процесу постачання запасів.

## **Тема 10. Бюджетування і контроль витрат**

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

10.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів.

10.3. Контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень.

## **Тема 11. Облік і контроль за центрами відповідальності й внутрішня звітність**

11.1. Центри відповідальності та об'єктивна необхідність децентралізації управління.

11.2. Облік і контроль витрат і доходів за центрами відповідальності.

11.3. Типи центрів відповідальності.

11.4. Внутрішня звітність.

11.5. Трансфертне ціноутворення.

## **Тема 12. Основи стратегічного управлінського обліку**

12.1. Суть стратегічного управлінського обліку.

12.2. Інструменти стратегічного управлінського обліку.

### 1.3. Структура навчальної дисципліни

Назви змістових модулів і тем	Кількість годин											
	денна форма						заочна форма					
	усього	у тому числі					усього	у тому числі				
		л	п	лаб	інд	с.р.		л	п	лаб	інд	с.р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>Модуль 1</b>												
<b>Змістовий модуль 1. Теоретичні основи управлінського обліку та процес формування собівартості продукції</b>												
Тема 1. Суть управлінського обліку, його мета та основи організації	14	2	2	-	-	10	12	-	-	-	-	12
Тема 2. Суть витрат, їх класифікація та методи дослідження поведінки витрат	14	2	2	-	-	10	18	2	2	-	-	14
Тема 3. Склад витрат виробництва та їх облік	16	3	3	-	-	10	18	2	2	-	-	14
Тема 4. Сутність собівартості та методи обліку витрат й калькулювання	18	4	4	-	-	10	18	2	2	-	-	14
Тема 5. Системи обліку та калькулювання за повними витратами	18	4	4	-	-	10	16	1	1	-	-	14
Тема 6. Системи обліку та калькулювання за неповними витратами (змінними витратами)	14	2	2	-	-	10	14	-	-	-	-	14
Тема 7. Облік і калькулювання за нормативними витратами	14	2	2	-	-	10	14	-	-	-	-	14
<b>Разом за змістовим модулем 1</b>	<b>108</b>	<b>19</b>	<b>19</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>70</b>	<b>110</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>96</b>
<b>Змістовий модуль 2. Контроль та оцінка результатів діяльності підприємств в рамках системи управлінського обліку</b>												
Тема 8. Аналіз взаємозв'язку "витрати-обсяг-прибуток"	16	3	3	-	-	10	20	2	2	-	-	16

Управлінський облік

Тема 9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень	14	2	2	-	-	10	12	-	-	-	-	12
Тема 10. Бюджетування і контроль витрат	14	2	2	-	-	10	14	1	1	-	-	12
Тема 11. Облік і контроль за центрами відповідальності й внутрішня звітність	14	2	2	-	-	10	12	-	-	-	-	12
Тема 12. Основи стратегічного управлінського обліку	14	2	2	-	-	10	14	-	-	-	-	14
<b>Разом за змістовим модулем 2</b>	<b>72</b>	<b>11</b>	<b>11</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>50</b>	<b>72</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>66</b>
<b>Усього годин</b>	<b>180</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>120</b>	<b>180</b>	<b>10</b>	<b>8</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>162</b>

## РОЗДІЛ 2 НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ МАТЕРІАЛ

### 2.1. ТЕМА 1. СУТЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, ЙОГО МЕТА ТА ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ

#### План

- 2.1.1. Сутність управлінського обліку та його роль в процесі управління.
- 2.1.2. Предмет, метод та завдання управлінського обліку.
- 2.1.3. Принципи та функції управлінського обліку.
- 2.1.4. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку як складових облікової системи підприємства.
- 2.1.5. Організація управлінського обліку на підприємстві.
- 2.1.6. Управлінський облік в системі рахунків (інтегрована та автономна системи).

#### 2.1.1. Сутність управлінського обліку та його роль в процесі управління

Для управління діяльністю різних суб'єктів господарювання необхідна об'єктивна, вчасна, аналітична інформація, яка є основою прийняття управлінських рішень (як щодо обсягу випуску продукції та її асортименту, встановлення ціни на продукцію, розширення чи скорочення сегмента діяльності, виходу на нові ринки збуту, так і щодо заміни обладнання, відкриття нових філій і представництв тощо). Збирання, обробку, аналіз та інтерпретацію такої інформації на підприємстві здійснює управлінський облік.

Поняття управлінського обліку та його зміст має різне трактування у країнах світу. Зокрема, в Німеччині його називають “контролінг”; в Англії та Америці – “управлінський облік”; у Франції – “виробничий облік”. В Україні його називають “внутрішньогосподарський (управлінський) облік”.

Так, згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” **внутрішньогосподарський (управлінський) облік** – це система збору, обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Тобто, **метою** управлінського обліку є забезпечення необхідною управлінською інформацією менеджерів підприємства для прийняття ними обґрунтованих рішень.

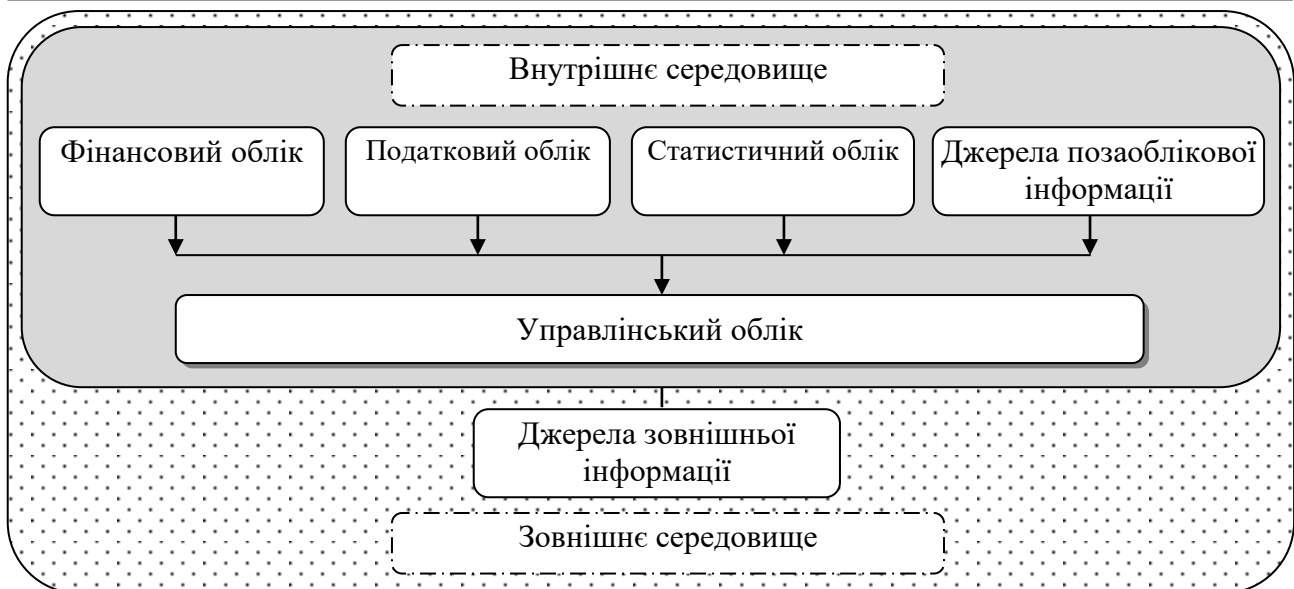
За даними Інституту бухгалтерів з управлінського обліку (Institute of Management Accountants, ІМА): “Управлінський облік – це професія, яка включає партнерство в менеджменті прийняття рішень, прийняття рішень щодо планування і виконання управлінських систем і наданні експертизи у фінансовому звітуванні і контролі, щоб допомогти менеджерам з формулюванням і внесення організаційної стратегії”. Це визначення управлінського обліку, було сформоване ІМА у 2012 р., у ньому уточнено роль бухгалтерів з управлінського обліку в діяльності підприємства, як відповідь на сучасні та стратегічні потреби бізнесу. Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (раніше Національна асоціація бухгалтерів) випустив свій перший документ щодо регламентування управлінського обліку в 1981 р. під назвою “Визначення управлінського обліку”, де було дано йому характеристику: “це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі облікової інформації, яка використовується керівництвом для планування, оцінки і управління підприємством з метою забезпечення належного використання та відповідальності за його ресурси. Управлінський облік включає також підготовку фінансових звітів не тільки для управлінського персоналу, але й для таких як акціонери, кредитори, регулюючі і податкові органи”.

Управлінський облік є складовою облікової системи суб'єкта господарювання, до якої також належать фінансовий, податковий і статистичний облік (рис. 2.1.1).

Роль управлінського обліку зростає з подальшим розвитком ринкових відносин, підвищенням рівня динамічності і глобалізації підприємницького середовища та загостренням конкуренції. У зв'язку з чим підвищується відповідальність менеджерів за обґрунтоване прийняття стратегічних і поточних управлінських рішень.

Від якості інформаційного забезпечення процесу прийняття таких рішень, джерелом якого є управлінський облік, залежить ефективність управління як підприємством в цілому, так і його структурними підрозділами.

У системі управлінського обліку здійснюється збирання необхідної інформації не тільки для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, а й для інформаційного забезпечення діяльності підприємства в розрізі таких його підсистем управління як планування, організація, контроль, стимулювання, аналіз, регулювання.



**Рис. 2.1.1. Управлінський облік в обліковій системі суб'єкта господарювання**

До інформації, яка формується в системі управлінського обліку, ставляться такі основні вимоги: своєчасність, диференційованість, доступність форми і змісту, компактність, варіативність (табл. 2.1.1).

*Таблиця 2.1.1*

**Вимоги до інформації, яка формується в системі управлінського обліку**

Ознака	Характеристика
Своєчасність	Інформація повинна упереджати будь-які управлінські рішення, а тому порядок і частота надання такої інформації мають відповідати характеру та періодичності завдань, що розв'язуються менеджером
Диференційованість	Інформація має бути достатньо повною, але водночас такою, що відповідала б тільки запиту менеджера на конкретне завдання. Це дасть можливість скоротити загальні інформаційні потоки
Доступність форми та змісту	Оскільки інформація готується для менеджерів різних рівнів компетенції та освіти, вона повинна викладатися в доступній та корисній формі, а не у вигляді суворо регламентованих загальних документів звітності, як це робиться в системі фінансового обліку
Компактність	Звітні форми мають бути максимально спрощені, але до меж, які дозволятимуть контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові
Варіативність	Інформація повинна забезпечувати можливість вибору варіанта управлінського рішення з декількох взаємовиключних альтернатив



Склад інформації, яку використовують менеджери різних рівнів управління підприємством, є різним. Залежно від управлінської ланки, якій подається інформація, можна виділити такі основні її групи:

- стратегічна інформація, яку зазвичай використовує вище керівництво. Ця інформація охоплює широкий спектр проблем, для неї характерними є зовнішня спрямованість, високий рівень узагальнення та значний часовий діапазон;

- тактична інформація, що призначена для керівників середньої ланки. Ця інформація охоплює вузький, ніж на стратегічному рівні, спектр проблем і має як зовнішню, так і внутрішню спрямованість. Вона характеризується низьким рівнем узагальнення і досить високим рівнем точності;

- оперативна інформація, яку використовують керівники нижчого рівня управління. Така інформація охоплює дуже вузький спектр проблем, має внутрішню спрямованість, низький рівень узагальнення, дуже високий рівень точності.

### 2.1.2. Предмет, метод та завдання управлінського обліку

Предметом управлінського обліку в загальному розумінні є сукупність об'єктів, в процесі управління підприємством.

До основних **об'єктів** управлінського обліку належать:

- витрати підприємства в цілому й окремих його структурних підрозділів;

- собівартість як форма цільового спрямування витрат;

- планування (бюджетування);

- внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни);

- центри відповідальності;

- внутрішня звітність.

Систематичне дослідження поведінки витрат дає змогу виявляти основні тенденції діяльності підприємства. Це забезпечує оперативне управління в короткостроковому періоді для досягнення тактичних цілей підприємства та його керованості для реалізації стратегії в довгостроковому періоді.

Важливим об'єктом є собівартість, яка в системі управлінського обліку формується за принципом "різна собівартість для різних цілей". *Собівартість продукції* – якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства. Від рівня собівартості безпосередньо залежить величина прибутку та рівень

рентабельності (*детально в наступних темах*).

Планування (бюджетування) є також важливим об'єктом управлінського обліку оскільки є інформаційною системою для прогнозування діяльності підприємства.

Важливим об'єктом управлінського обліку є трансфертні ціни, доцільність включення яких до об'єктів можна пояснити безпосереднім їх впливом на результат діяльності підприємства через стимулювання результатів праці. *Трансфертні ціни* – це внутрішні ціни, за якими один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділові продукцію або послуги.

Інший важливий об'єкт – центр відповідальності, яким є структурний підрозділ (відділ) підприємства, керівник якого має делеговані йому повноваження і відповідає за результати роботи даного підрозділу.

*Внутрішня звітність* як об'єкт управлінського обліку забезпечує зворотні зв'язки об'єкта та суб'єкта управління. *Внутрішня звітність* – динамічна система форм узагальненої інформації в розрізі структурних підрозділів (сегментів діяльності), видів продукції, видів діяльності, яка має бути тісно пов'язана з умовами, специфікою, особливостями, організаційною діяльністю та інформаційними потребами менеджерів. Від якості внутрішньої звітності залежить також результат діяльності, як наслідок прийняття управлінського рішення – заключної стадії процесу управління.

**Основними завданнями** управлінського обліку на підприємстві є:

- забезпечення керівництва підприємства інформацією про витрати;
- обґрунтування методів обліку і калькулювання витрат;
- використання сучасних методів збирання і систематизації інформації для прогнозування, планування (бюджетування) витрат, доходів і результатів діяльності підприємства;
- формування інформації для оцінювання, порівняння, аналізу та контролю витрат і результатів за напрямками діяльності підприємства, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності тощо;
- забезпечення якісного і своєчасного збирання та подання необхідної інформації для обґрунтованого прийняття стратегічних і поточних управлінських рішень;
- створення інформаційної бази для складання прогнозу про імовірні зміни конкурентоспроможності підприємства чи окремих

видів його діяльності або продукції на ринку на основі оцінки альтернативних варіантів розвитку виробництва, інших видів діяльності підприємства.

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

Метод управлінського обліку включає в себе такі складові:

- *загальнометодичні прийоми дослідження об'єкта* (спостереження, порівняння, аналіз, синтез). Метод спостереження передбачає систематичне збирання інформації, необхідної для всебічної характеристики об'єктів управлінського обліку. Порівняння передбачає виявлення тенденцій і закономірностей розвитку об'єктів, за якими здійснюється спостереження. Аналіз передбачає виділення окремих складових частин об'єкта, детальне їх вивчення і використання отриманих даних для прийняття відповідних рішень; синтез – сполучення в одне ціле розчленованих в аналізі окремі частини об'єкта.

- *загальнонаукові методичні прийоми бухгалтерського обліку*. Управлінський облік тісно пов'язаний з фінансовим, тому він використовує загальні методичні прийоми, притаманні бухгалтерському обліку, такі, як документування, інвентаризація, оцінювання, калькулювання, рахунки і подвійний запис, баланс та звітність;

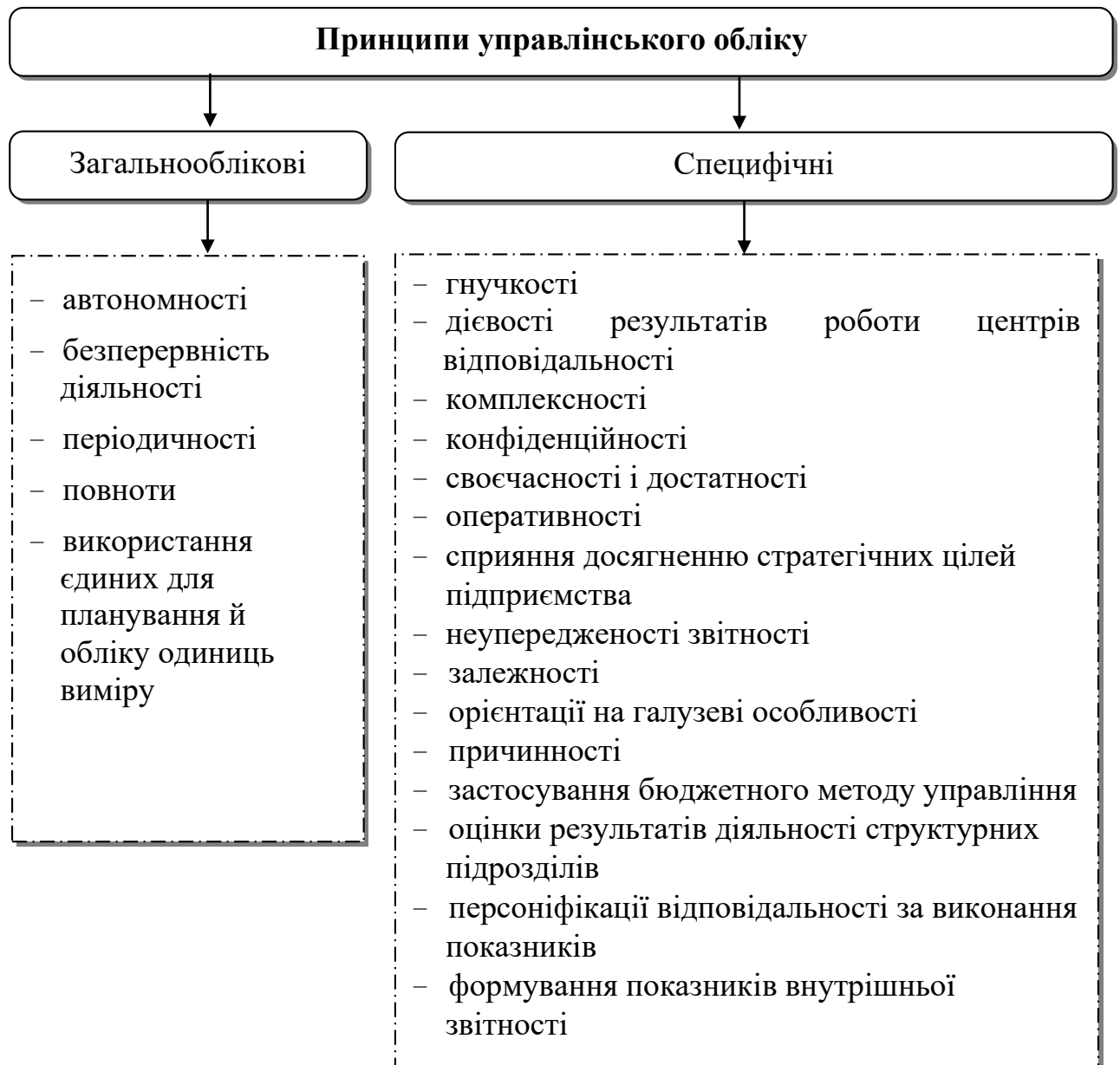
- *специфічні методичні прийоми управлінського обліку*. Це способи групування і перегрупування витрат виробництва відповідно до поставленої мети дослідження, методи калькулювання, нормування і лімітування витрат, контрольні рахунки, методи розподілу непрямих витрат, методи дослідження поведінки витрат, методи збирання і систематизації інформації для прийняття управлінських рішень у процесі прогнозування, планування, аналізу і контролю витрат та фінансових результатів підприємства. Широке застосування в управлінському обліку знаходять математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції.

### **2.1.3. Принципи та функції управлінського обліку**

**Принцип бухгалтерського обліку** – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Система управлінського обліку, організована на конкретному

підприємстві має відповідати як загальноприйнятим, так і своїм принципам (див. рис. 2.1.2).



**Рис. 2.1.2. Принципи управлінського обліку**

Загальноприйнятими принципами, які можна застосувати до управлінського обліку є наступні принципи бухгалтерського обліку.

Принцип безперервності діяльності підприємства, що передбачає оцінку діяльності активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Цей принцип спрямовує бухгалтерів на створення інформаційного обслуговування рішень довгострокових проблем: аналіз конкурентоспроможності виробництва продукції, постачання сировини і матеріалів, зміни асортименту і освоєння нових продуктів,

інвестицій тощо.

*Принцип єдиного грошового вимірника* в плануванні та обліку виробництва забезпечує між ними прямий і зворотній зв'язок. Інформація, яка готується в системі управлінського обліку, базується на фінансовій інформації, разом з тим вона більш деталізована і, крім того, не обов'язково виражена в грошовій оцінці.

Система управлінського обліку повинна відповідати також принципам *повноти* і *аналітичності* інформації. Показники, які містяться в звітах, повинні бути представлені в зручному для аналізу вигляді, не вимагати додаткової аналітичної обробки, не потребувати аналітичних процедур. Порушення цього принципу призводить до зростання вартості системи і втрати оперативності управління.

*Принцип періодичності* відображає виробничий і комерційний цикли підприємства і є досить важливим для побудови системи управлінського обліку. Інформація для керівників є цінною тоді, коли вона доцільна, точна і своєчасна. Скорочення часу може значно зменшити точність інформації, яка підготовлена управлінським обліком. Як правило, апарат управління встановлює графік збору первинних даних, обробки і групування підсумкової інформації.

Характеристика специфічних принципів управлінського обліку наведена у табл. 2.1.2.

Таблиця 2.1.2

### Характеристика специфічних принципів організації управлінського обліку

Принцип	Характеристика принципу
Бюджетного методу управління	виступає інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає охоплення бюджетуванням виробництва, реалізації та фінансування структурних підрозділів, які є центрами відповідальності, а також підприємства в цілому
Гнучкості	означає пристосованість системи управлінського обліку до індивідуальних особливостей підприємства, вдосконалення її у міру змін, що відбуваються у їх підприємницькій діяльності
Достатності	означає, що інформація повинна бути у тому об'ємі, який є необхідним для управління, оскільки його надмірність або недостатність негативно можуть впливати на процес прийняття рішень
Залежності	полягає в тому, що на різні альтернативні рішення

	відносяться тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору
Комплексності	передбачає разову фіксацію даних у первинних або зведених документах і багаторазове використання такої інформації у системі управлінського обліку без їх повторної фіксації
Конфіденційності	передбачає, що передача інформації, що сформована в системі управлінського обліку, повинна строго контролюватись з боку керівництва підприємства
Неупередженості звітності	означає, що дані, представлені у звітності управлінського обліку, повинні бути достовірними та точними
Оперативності	передбачає швидке і чітко надання інформації менеджерами різних рівнів управління для проведення контролю за прийняттям управлінських рішень
Персоніфікації відповідальності за виконання показників	означає, що керівником кожного центру відповідальності повинна бути посадова особа центру відповідальності – менеджер, що має чітко визначену сферу прийняття самостійних управлінських рішень
Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів	передбачає визначення вкладу структурного підрозділу, як центру відповідальності, у загальні результати діяльності підприємства
Принцип причинності	який полягає у тому, що до собівартості продукції повинні відноситися тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції
Своєчасності	означає, що інформація повинна бути представлена тоді, коли вона необхідна для прийняття оперативних рішень
Сприяння досягненню стратегічних цілей	передбачає, що управлінський облік повинен сприяти реалізації визначених стратегічних цілей підприємства з метою забезпечення стійкого їх розвитку
Формування показників внутрішньої звітності	припускає роздільне складання звітності за показниками, контрольованим і неконтрольованим керівником сегмента підприємницької діяльності

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом

управління, тому можна виділити такі його **функції**:

- *інформаційну*, суть якої полягає у забезпеченні менеджерів усіх рівнів управління підприємством інформацією, необхідною для планування, контролю й прийняття управлінських рішень;

- *комунікаційну*, оскільки при формуванні масивів інформації враховують внутрішні комунікаційні зв'язки між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня;

- *контрольну*, яка полягає у формуванні даних, необхідних для контролю й оцінювання результатів роботи як окремих структурних підрозділів, так і діяльності підприємства в цілому;

- *прогнозу*, полягає у аналізі й оцінці основних внутрішніх і зовнішніх щодо підприємства чинників впливу на результати його господарської діяльності для отримання даних, необхідних для обґрунтування стратегічних напрямів його розвитку та формування планів і бюджетів його майбутньої діяльності.

#### **2.1.4. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку як складових облікової системи підприємства**

Формування систем управлінського і фінансового обліків на підприємствах пояснюється тим, що кожен із них має власну мету, завдання, принципи та методи. Система фінансового обліку відображає фінансовий стан і результати діяльності минулих періодів (на конкретну дату звітного періоду), а управлінський облік орієнтує переважно на майбутнє. Фінансовий облік будується на фактах, які вже відбулись, а управлінський – на запобіганні негативним ситуаціям і спрямовує діяльність підприємства в бажаному напрямі. Фінансовий облік відображає те, що вже відбулося, а система управлінського обліку спрямовує діяльність на виявлення найбільш вигідного рішення, результати якого відображаються в фінансовому обліку. Фінансовий облік ґрунтується на фактичних даних, а управлінський використовує як фактичні дані, так і прогнози на майбутнє. Розглянемо суттєві *відмінності між управлінським і фінансовим обліками*:

1) фінансовий облік спрямований на забезпечення інформацією переважно зовнішніх, а управлінський – внутрішніх користувачів – менеджерів підприємства різних рівнів управління;

2) ведення фінансового обліку та подання фінансової звітності обов'язкове і визначено Законом України “Про бухгалтерський облік

та фінансову звітність в Україні”, який теж встановлює правові засади регулювання, організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ведення управлінського обліку перебуває в компетенції адміністрації, а його доцільність визначається принципами корисності Для системи управління, результативності, економічності та ефективності роботи підприємства;

3) фінансовий облік містить фактичну інформацію, тобто характеризує стан справ за минулий період часу, а управлінський – поєднує минулу, поточну та прогнозу інформацію на майбутнє;

4) фінансові звіти включають інформацію про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства в цілому, а форми звітності управлінського обліку – різні аспекти діяльності окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності, сегментів діяльності, окремих видів продукції, а також розкриває причини певних відхилень та відповідальних за це осіб;

5) фінансовий облік здійснюється згідно із законодавчими актами України – П(С)БО, якими визначається чітко встановлена методологія, недотримання якої карається за законом. Методологія управлінського обліку розробляється на самому підприємстві, затверджується керівником цього підприємства, залежить від специфіки діяльності підприємства, його можливостей, кваліфікації персоналу та цілей підприємства;

6) інформацією фінансової звітності, в основному, послуговуються зовнішні користувачі: власники, кредитори, інвестори, податкові органи та органи державної влади. Інформацію фінансового обліку теж використовують в управлінському обліку для розробки прогнозних величин, визначення тенденцій та дослідження ефективності діяльності підприємства. Інформація управлінського обліку має задовольняти потреби внутрішніх користувачів (менеджерів підприємства) для виконання своїх обов'язків та реалізації прав, що надані їм і які відповідають основним напрямкам діяльності підприємства, окремих структурних підрозділів, центрів відповідальності, окремих видів продукції.

7) фінансовий та управлінський облік відрізняються також складом звітності та періодичністю (термінами) її подання. Так, фінансова звітність складається завжди за минулий період (місяць, квартал, рік), а термін її подання – завжди з деяким інтервалом після закінчення звітного періоду. Внутрішня звітність формується з урахуванням потреб управлінців за вимогою споживачів. Для



уникнення недоліків та запобігання їм передбачено складання розрахункових звітів (до початку звітного періоду);

8) особливістю видів обліку є ступінь точності обчислених показників, що містяться у формах звітності. Показники фінансового обліку мають бути достовірними. Це одна із основних вимог при складанні фінансової звітності. В управлінському обліку важливо оперативно отримати інформацію, тому часто використовуються приблизні дані (оцінки), орієнтовні показники та тенденції тих чи інших процесів. Однак ступінь точності інформації є відносною, оскільки Дані фінансового обліку порівняно з управлінським – не набагато точніші;

9) фінансовий облік здійснюється за допомогою прийому подвійного запису на кореспондуючих рахунках. Управлінський облік може здійснюватися за допомогою подвійного запису або з використанням статистичних методів (накопичення, вибірки);

10) форма інформації у фінансовому обліку регламентується законодавством, а бухгалтер не має права подавати її в будь-якій іншій формі. Форма інформації управлінського обліку має без зайвих труднощів сприйматися споживачем і не регламентується законодавчо. Той, хто надає інформацію, повинен орієнтуватися на те, що отримувач знайомиться з питанням уперше. Інколи виникає потреба заміни вартісних вимірів натуральними;

11) використання прийому подвійного запису у фінансовому обліку вимагає дотримання базисної рівності “активи = зобов'язання + власний капітал”. Управлінський облік, мета якого – підвищення ефективності діяльності, базується на зіставленні витрат і доходу. Причому витрати не мають перевищувати дохід.

12) за порушення встановлених законодавством правил ведення фінансового обліку передбачено штрафні санкції, які належать до компетенції податкових органів. За порушення правил ведення управлінського обліку не передбачено штрафних санкцій, а лише дисциплінарна відповідальність на рівні підприємства;

13) узагальнення інформації фінансового обліку та складання відповідних форм фінансової звітності здійснюється відповідно до П(С)БО. Вони, зокрема, визначають мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання й розкриття її елементів. Критерієм високої якості управлінської інформації, що міститься у формах внутрішньої звітності, є її достатність, своєчасність і багатоваріантність. Внутрішня звітність складається у

формі, зручній для використання внутрішніми користувачами.

Незважаючи на суттєві відмінності, фінансовий і управлінський облік функціонують в єдиному інформаційному просторі і мають одне і теж саме професійне середовище. Отже, вони повинні доповнювати один одного, розвиватися й удосконалюватися у взаємозв'язку, виконуючи найбільш повно, ефективно та якісно завдання та функції, характерні для кожного з них.

### **2.1.5. Організація управлінського обліку на підприємстві**

Організація управлінського обліку – внутрішня справа будь-якого підприємства, оскільки саме адміністрація вирішує питання про необхідність та рамки застосування управлінського обліку. У адміністрації підприємства можуть виникнути проблеми:

- як класифікувати витрати;
- наскільки деталізувати місця виникнення витрат і як їх пов'язати з центрами відповідальності;
- у розрізі яких видів витрат організувати облік: фактичних або планових (нормативних), повних або неповних виробничих витрат;
- яким чином організовувати взаємодію управлінського та фінансового обліку та ін.

Визначити чіткий універсальний порядок організації управлінського обліку для всіх підприємств практично неможливо, однак можна виділити ряд факторів, які впливають на його побудову, та деякі загальні принципи організації обліку для потреб управління.

**Організація управлінського обліку** безпосередньо на підприємстві залежить від структури цього підприємства, виду та масштабів підприємницької діяльності, технології та організації конкретного виробництва, виду продукції (робіт, послуг), політики управлінського менеджменту.

На побудову системи управлінського обліку на підприємстві впливають такі основні групи чинників:

- *загальноорганізаційні чинники* – вид підприємницької діяльності, галузь та підгалузь виду діяльності, форма спеціалізації, організаційна структура підприємства, тип виробництва;
- *обліково-організаційні чинники* – склад калькуляційних статей витрат, методи оцінювання об'єктів обліку, організація внутрішньогосподарських відносин, повнота включення витрат, використання нормативів витрат тощо;
- *технічні чинники* – особливості технології виробництва,

перервність (неперервність) технологічного циклу, характер організації робочих місць, особливості (складність, віднесення до основної чи допоміжної) продукції.

Через це питання побудови системи управлінського обліку на підприємстві відбувається в три етапи: *методологічному, технічному та організаційному.*

*На методологічному етапі* вибирається модель (системи) управлінського обліку залежно від мети діяльності підприємства та завдань організації обліку, визначаються об'єкти обліку, методи обліку витрат, склад калькуляційних статей, план рахунків управлінського обліку тощо.

*Технічний етап* побудови системи управлінського обліку полягає у виборі складу реєстрів аналітичного обліку, форм внутрішньої управлінської звітності, визначенні напрямів передачі інформації всередині підприємства.

*Організаційний етап* передбачає побудову системи управлінського обліку пов'язану із розподілом повноважень і обов'язків між працівниками підприємства щодо формування управлінської інформації. Як правило формуванням такої інформації займається бухгалтер-аналітик.

Керівники підприємства самостійно вибирають систему управлінського обліку, визначають склад і зміст внутрішньої звітності та порядок її формування, способи контролю, аналізу, планування та прогнозування інформації, необхідної для управління підприємством.

Найважливішим фактором нормального функціонування підприємства є управлінська діяльність, при якій менеджери оперують достовірною та оперативною інформацією. За допомогою інформаційного забезпечення відбувається взаємозв'язок між підрозділами, розмежування прав та відповідальності кожного підрозділу перед адміністрацією підприємства, узгодженість окремих видів діяльності в досягненні цілей підприємства. Тобто інформаційна система підпорядкована потребам організаційної структури підприємства.

Від побудови організаційної структури залежить система управлінського обліку підприємства. Адміністрація підприємства вирішує, якому підрозділу надати ті або інші повноваження, як розподілити відповідальність між виконавцями, якою повинна бути ієрархічна структура управління підприємством, іншими словами,

встановлює організаційну структуру підприємства.

**Організаційна структура підприємства** – відображає склад та структуру структурних одиниць (підрозділів і служб (центрів відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій для вирішенню завдань, які виникають в ході діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому.

Слід розрізняти організаційну структуру підприємства, організаційну структуру управління та виробничу структуру підприємства, які є базою для побудови управлінського обліку.

Організаційна структура підприємства визначає склад і співвідношення рівнів управління та форми цієї організації. Кількість управлінських рівнів у найбільш гнучких організаційних структурах досягає п'ятох-сімох. Якщо організаційна структура підприємства визначається складом та структурою структурних підрозділів (відділів, служб, цехів, дільниць, бригад) і становить організаційну побудову підприємства, то організаційна структура управління – визначається складом служб у системі управління та розподілом повноважень між ними для забезпечення ефективної роботи апарату управління.

Виробнича структура підприємства, безпосередньо пов'язана із організаційною структурою управління, вона відображає склад та структуру цехів, виробничих служб, їх потужності. Побудова виробничої структури залежить від типів і масштабів виробництва, складності технологічних процесів, спеціалізації цехів.

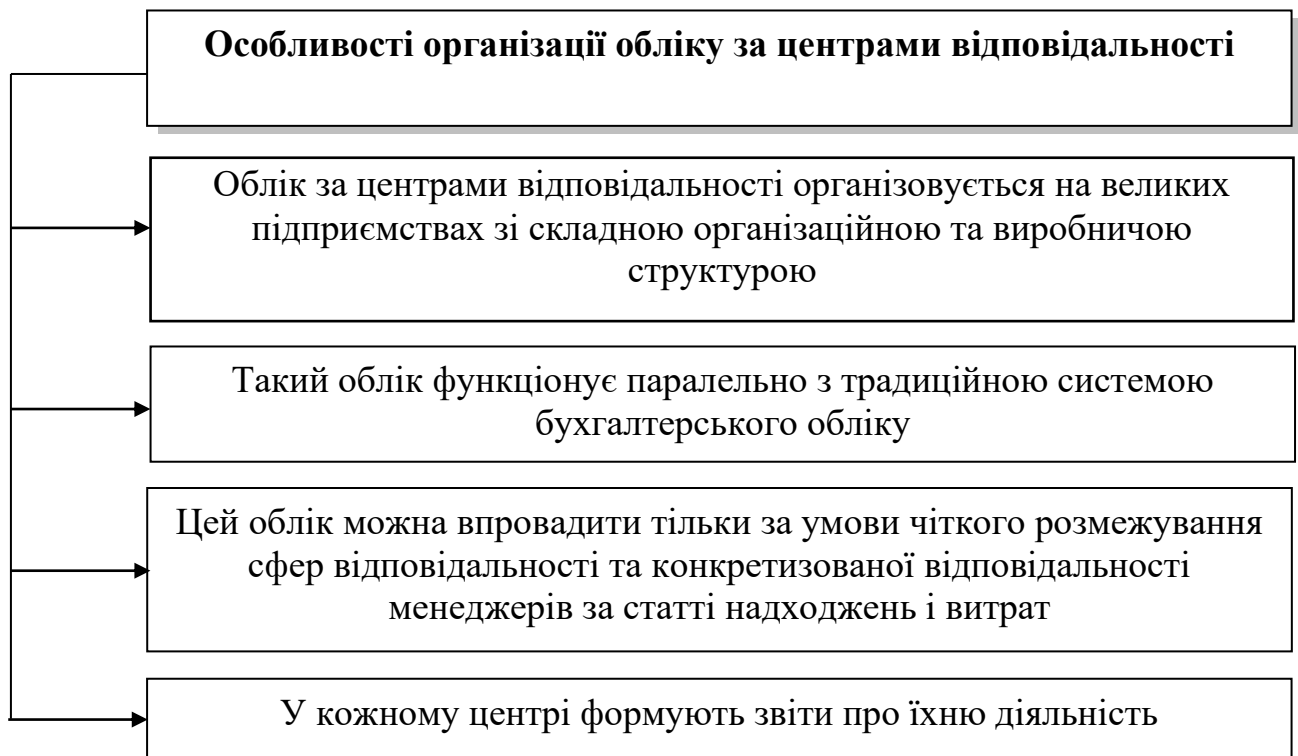
Організаційна структура підприємства характеризується виділенням окремих структурних підрозділів (служб, відділів, цехів, бригад тощо), які виконують різні функції та роблять свій внесок у процес виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг через передачу частини повноважень посадовим особам таких підрозділів, які називають центрами відповідальності щодо прийняття певних рішень на різні рівні управління. Водночас, отримання менеджерами права приймати управлінські рішення зумовлює їх відповідальність за отримані внаслідок прийняття цих рішень результати.

**Центр відповідальності** – це структурний підрозділ, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники, які він повинен контролювати. *Облік за центрами відповідальності* – це система обліку, яка забезпечує збирання інформації для оцінювання й контролю діяльності кожного центру

відповідальності. Формування обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань; виділення в організаційній структурі підприємства центрів відповідальності; розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності; розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності; оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних.

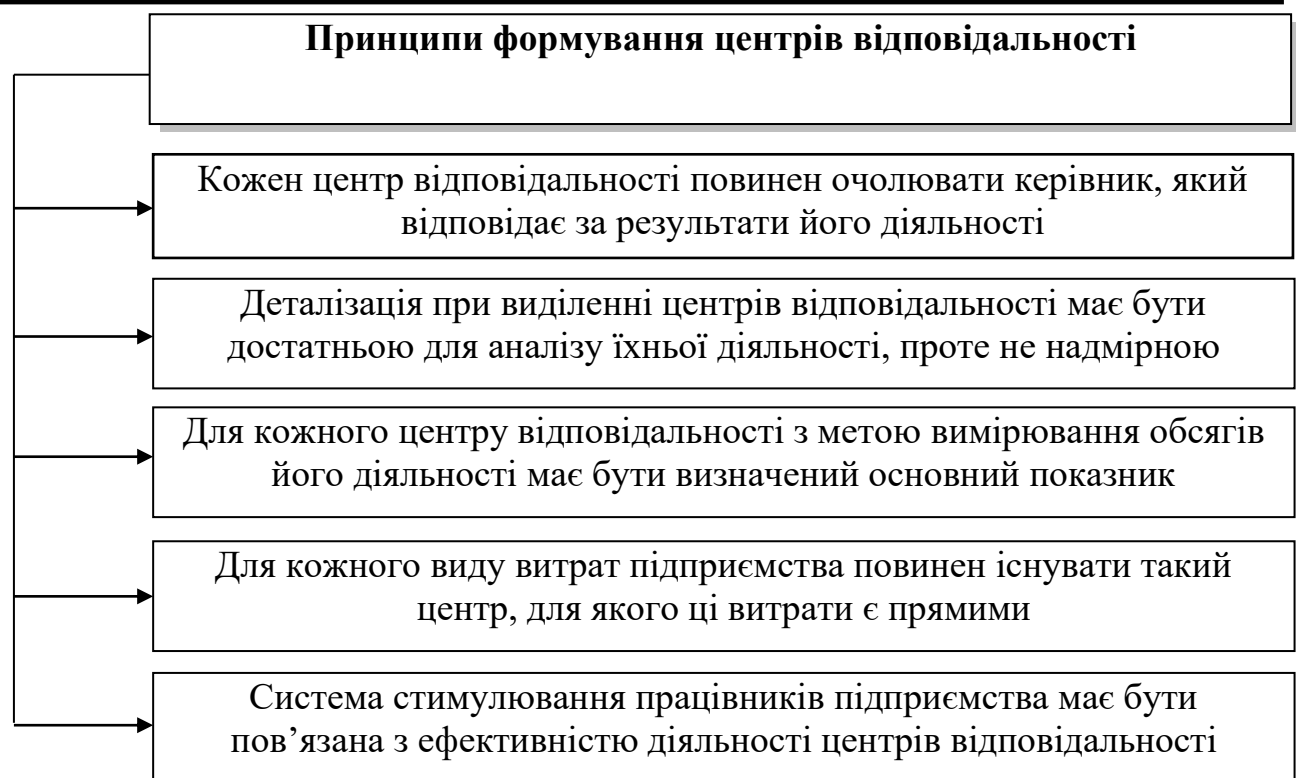
Під час складання бюджетів за окремими центрами відповідальності необхідно визначити показники вимірювання обсягу їх діяльності. Рівень деталізації показників бюджетів повинен забезпечити потребу в обліковій інформації та не вимагати значних затрат часу і ресурсів для її отримання.

Особливості організації обліку за центрами відповідальності та принципи формування таких центрів наведено на рис. 2.1.3 та 2.1.4.



**Рис. 2.1.3. Особливості організації обліку за центрами відповідальності**

Ефективність функціонування системи обліку за центрами відповідальності забезпечується через дотримання низки вимог. Зокрема, менеджери повинні відповідати тільки за ту діяльність, яка перебуває під їхнім контролем.



**Рис. 2.1.4. Принципи формування центрів відповідальності**

У зв'язку з цим, створюють такі центри відповідальності:

*1. За рівнем контрольованості показників:*

- *центри витрат* – підрозділи, керівники яких контролюють тільки витрати, але не контролюють доходів, прибутку та інвестицій (бригада, цех, дільниця тощо). Виділяють центри технологічних витрат та центри дискреційних витрат;

- *центри доходів* – підрозділи, керівники яких контролюють тільки доходи, але не контролюють витрати, прибуток та інвестиції (відділ збуту, регіональні представництва підприємства);

- *центри прибутку* – це підрозділи, керівники яких контролюють витрати й доходи, але не контролюють інвестиції у власні активи (секції, кіоск, регіон діяльності тощо);

- *центри інвестицій* – господарські одиниці, керівники яких одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції (дочірня компанія, підприємство).

*2. За функціональним принципом:*

- *обслуговуючі* – надають послуги іншим центрам підприємства;

- *матеріальні* – здійснюють заготівлю і збереження матеріалів;

- *виробничі* – підрозділи основного й допоміжного виробництва;

- *управлінські* – займаються управлінням підприємством (відділ кадрів, бухгалтерія, юридичний відділ тощо);

- *збутові* – займаються збутом готової продукції.

Більш детально облік за центрами відповідальності буде розглянуто у темі 8.

### **2.1.6. Управлінський облік в системі рахунків (інтегрована та автономна системи)**

У світовій практиці виділено два підходи до побудови плану рахунків: автономний (двоколовий, дворядний) та інтегрований (однорядний).

**Автономний підхід** передбачає виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку, а зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків одного й того самого найменування, що носять назву рахунків-екранів. Основні риси автономного підходу такі:

- первинний облік ведеться за елементами у фінансовому обліку, за статтями витрат – в управлінському;

- значна аналітичність обліку за центрами відповідальності та виокремлення рахунків для обліку відхилень і результатів господарської діяльності структурних підрозділів;

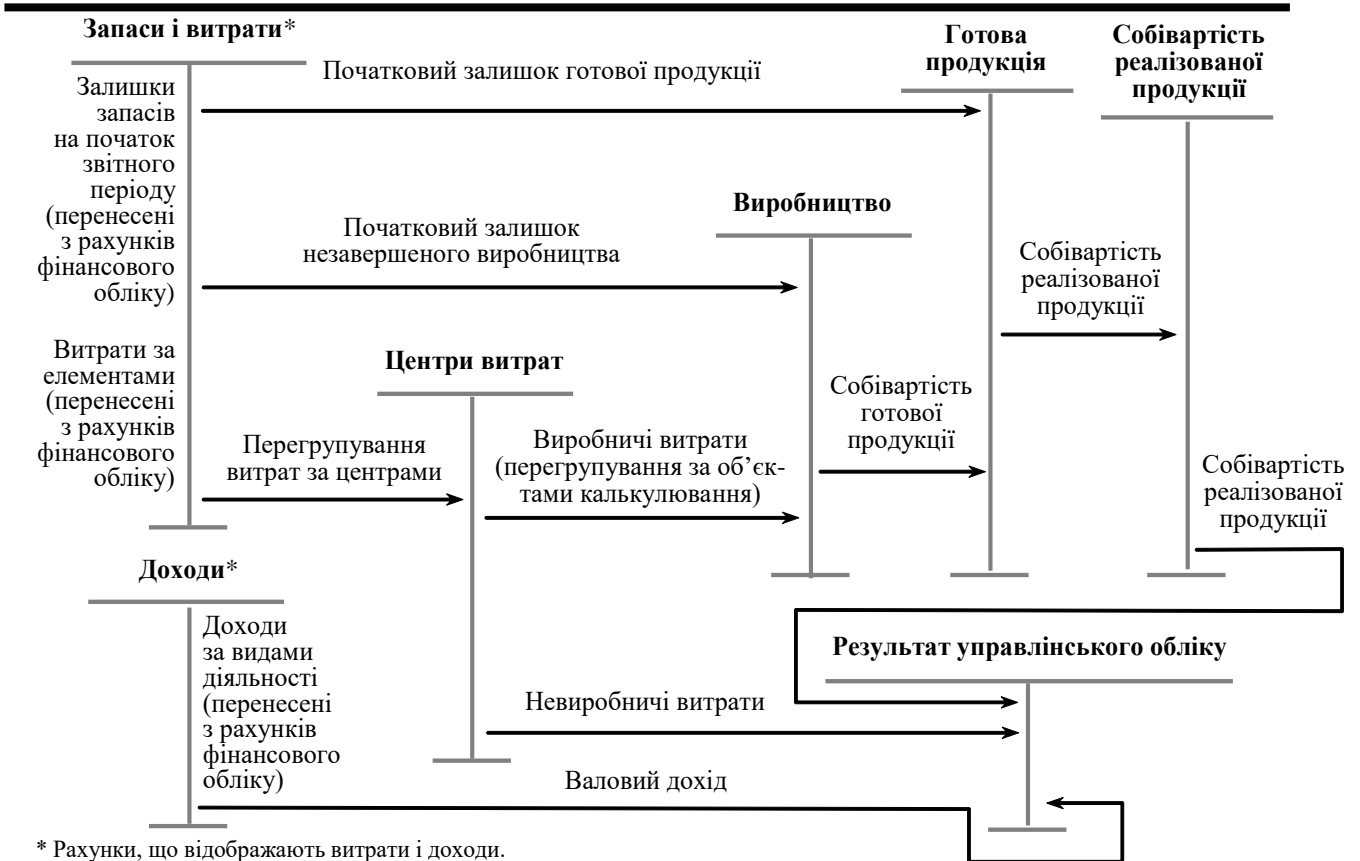
- фінансовий результат визначається як у фінансовому, так і управлінському обліку, причому результат фінансового обліку визначається в цілому по підприємству і спрямований на оподаткування, а результат управлінського обліку може визначатися за виробами, групами виробів, центрами відповідальності і спрямований на виявлення економічно обґрунтованого результату з точки зору підприємства.

Схему обліку витрат і доходів при застосуванні дворядного принципу побудови рахунків відображено на рис. 2.1.5 та 2.1.6.

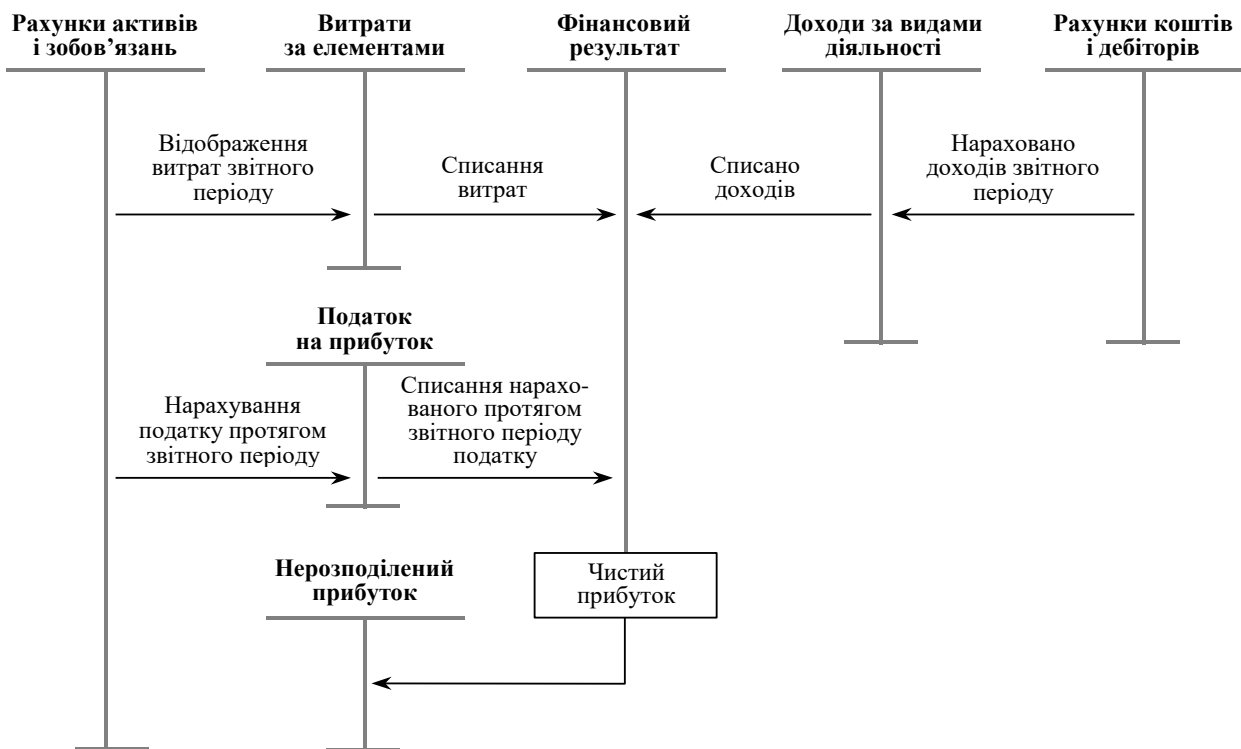
**Інтегрований підхід** до побудови плану рахунків полягає в тому, що рахунки фінансового та управлінського обліку кореспондують у межах єдиної системи рахунків.

Існування двох підходів до побудови плану рахунків привело до застосування трьох систем обліку витрат і доходів:

- загальної;
- інтегрованої;
- переплетеної (змішаної).



**Рис. 2.1.5. Загальна схема відображення витрат і доходів при застосуванні двоколового плану рахунків в управлінському обліку**



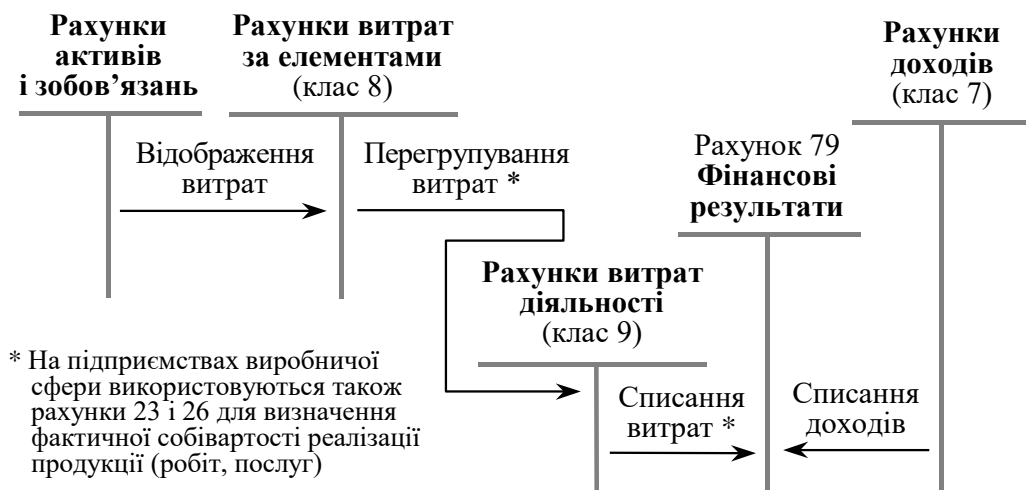
**Рис. 2.1.6. Загальна схема відображення витрат і доходів при застосуванні дворядного плану рахунків у фінансовому обліку**



Такі системи відрізняються одна від одної підходами до побудови Плану рахунків, особливостями організації обліку, порядком обліку витрат і доходів.

При загальній системі використовується спрощений план рахунків, при інтегрованій – одноколовий (інтегрований) і при переплетеній – двоколовий План рахунків бухгалтерського обліку.

При цьому слід звернути увагу на те, що в умовах чинного в Україні Плану рахунків управлінський облік можна впровадити на основі відповідним чином організованого аналітичного обліку витрат і доходів. Такі можливості дає схема розгорнутого обліку витрат і доходів, яка відображена на рис. 2.1.7.



**Рис. 2.1.7. Схема розгорнутого обліку витрат і доходів в умовах застосування інтегрованого Плану рахунків**

### ? Питання для самоконтролю

1. Що таке управлінський облік?
2. Яка роль управлінського обліку в процесі управління підприємством?
3. Визначте предмет управлінського обліку та основні його об'єкти.
4. Що є методом управлінського обліку?
5. Наведіть основні завдання управлінського обліку.
6. Які існують принципи та функції управлінського обліку?
7. Які існують відмінності між фінансовим та управлінським обліком?
8. Що являє собою організація управлінського обліку на підприємстві?

9. Які чинники впливають на організацію управлінського обліку за центрами відповідальності?

10. Що таке центр відповідальності та які її види виділяють?

11. Що спільного та відмінного між інтегрованою та автономною системами управлінського обліку?

## 2.2. ТЕМА 2. СУТЬ ВИТРАТ, ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ТА МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОВЕДІНКИ ВИТРАТ

### План

2.2.1. Суть витрат та їх роль в управлінському обліку.

2.2.2. Класифікація витрат підприємства згідно вимог законодавства.

2.2.3. Мета і напрями класифікації витрат в управлінському обліку.

2.2.4. Моделі поведінки витрат.

2.2.5. Визначення функції витрат.

### 2.2.1. Суть витрат та їх роль в управлінському обліку

Основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку. Реальні можливості реалізації цієї стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва та попитом на продукцію, що виробляється.

Під “**витратами**” розуміють грошове вираження вартості ресурсів (матеріальних, трудових, грошових), витрачених з певною метою.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства (яка також використовується в управлінському обліку) та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, відповідно до якого **витратами** звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Водночас таке визначення поняття витрати наведено у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

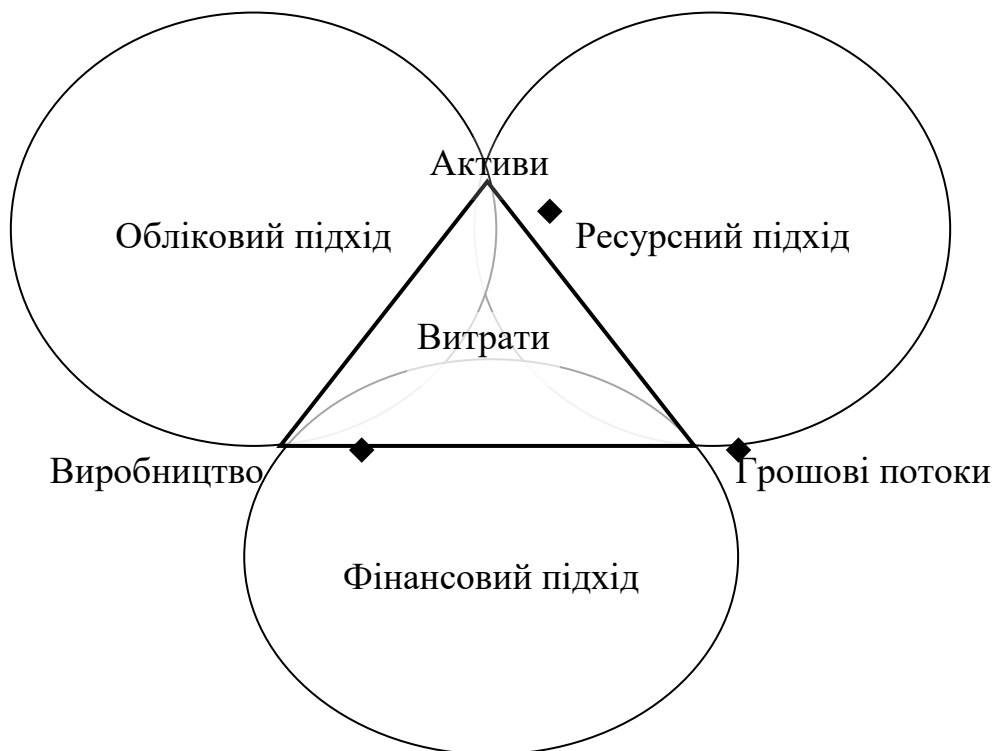
У бухгалтерському обліку витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені.

Такий підхід у трактуваннях терміну “витрати” розкриває їх економічний зміст не в повній мірі, а отже, може спричинити некоректне управління ними у системі бюджетування. Доцільно

виділити такі підходи до трактування суті витрат:

- обліковий – відповідає змісту трактувань згідно П(С)БО;
- фінансовий – фактичне вибуття грошових коштів; виплати, які необхідно здійснити для отримання прибутку;
- ресурсний – характеризує витрати через вартість ресурсів, з метою виготовлення продукції (перетворення ресурсів для створення нової вартості).

Тобто, витрати виникають як наслідок здійснення підприємством господарської діяльності, що супроводжується забезпеченням процесу виробництва продукції (робіт, послуг), змінами в структурі його активів та можливим рухом грошових коштів (рис. 2.2.1).



**Рис. 2.2.1. Триєдність сутності витрат**

Отже, термін “витрати”, згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Іншими словами – це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов’язань підприємства, що веде до зменшення капіталу.

Слід розрізняти поняття “витрати” в управлінському, фінансовому та податковому обліку, яке трактують по різному з огляду на відмінності між вказаними видами бухгалтерського обліку (див. рис. 2.2.2).



**Рис. 2.2.2. Основні підходи щодо визначення суті й значення витрат на підприємстві**

В бухгалтерському обліку інформація про витрати відображається у ф. № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”, в управлінському – у внутрішніх звітах, у податковому – у декларації з податку на прибуток підприємства.

### **2.2.2. Класифікація витрат підприємства згідно вимог законодавства**

Для створення впорядкованої структури витрат підприємства здійснюють їх класифікацію, яка полягає у розподілі їх за однорідними групами таким чином, щоб вони узагальнювали інформацію як в формі необхідній для формування фінансової звітності для зовнішніх користувачів, так і в корисній для прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами. Розглянемо

класифікацію витрат, яка передбачена законодавчо П(С)БО 16 “Витрати” та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” й використовується насамперед в процесі ведення бухгалтерського обліку. Управлінський облік, будучи складовою системи бухгалтерського обліку також використовує нижченаведений підхід до класифікації витрат.

У бухгалтерському обліку всі витрати підприємства поділяються на витрати звичайної діяльності та витрати, які виникають в нетипових (надзвичайних) умовах функціонування. У свою чергу, **витрати звичайної діяльності** мають таку структуру: **витрати операційної діяльності, витрати фінансової діяльності, витрати інвестиційної діяльності, інші витрати звичайної діяльності.**

Витрати операційної діяльності за формою 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” чітко поділені на чотири групи:



**Рис. 2.2.3. Склад витрат операційної діяльності**

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) згідно П(С)БО 16 “Витрати” включає: виробничу собівартість реалізованої у звітному періоді продукції (робіт, послуг), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.

Поряд з бухгалтерським існує й управлінський підхід до оцінки витрат у вигляді показника “собівартість”, який відрізняється від першого підходу визначенням, змістом і метою його використання (детальніше в наступних темах).

Бухгалтерський облік не включає до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, розглядаючи їх як окремі статті операційних витрат.

Зауважимо, що управлінський облік ураховує перелічені витрати при розрахунку повної собівартості реалізованої продукції

(робіт, послуг).

**Адміністративні витрати** – це загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти.

**Витрати на збут** – це витрати підприємства, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг). Вони включають:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової

продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

**Інші операційні витрати** – це витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом чи реалізацією продукції.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та реалізацією продукції (собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, витрати на ліквідацію необоротних активів тощо). При цьому до фінансових витрат відносяться витрати на проценти за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, за фінансовою орендою тощо та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

В межах бухгалтерського обліку (саме з метою складання ф. №2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”) адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не формують собівартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

Для аналізу фінансових результатів господарської діяльності підприємства необхідне **групування витрат за економічними елементами**. Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Воно показує, що витрачено і скільки, не вказуючи конкретно на які потреби. Тобто встановлюється загальна сума витрат підприємства, але не конкретизується напрям здійснення витрат безпосередньо на виробництво певного виду продукції. Витрати за цією ознакою визначають щодо підприємства в цілому з метою аналізу структури витрат, порівняння її зі структурою елементів витрат інших підприємств галузі, аналізу динаміки зміни структури витрат у часі. Крім того, класифікація витрат за економічними



елементами дозволяє без додаткових зусиль пов'язати планові операційні витрати з фінансовим планом підприємства і є основою планування оборотних засобів підприємства.

Класифікація витрат за економічними елементами передбачає виділення таких видів витрат:

- 1) матеріальні;
- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні заходи;
- 4) амортизаційні відрахування;
- 5) інші витрати.

Така класифікація є єдиною для всіх галузей промисловості та регламентована П(С)БО 16 "Витрати". Склад витрат, які включають у кожен із нижченаведених елементів витрат описано у Додатку А

Класифікація витрат за економічними елементами має певні недоліки: вона не дає змоги здійснити контроль і аналіз витрат за їх цільовим призначенням у виробничому процесі, тобто не вказує, на які цілі вони здійснені. Відповідь на це запитання дає класифікація витрат за статтями калькуляції в межах управлінського обліку, яка визначає цільове призначення витрат у процесі виробництва продукції.

Групування витрат за калькуляційними статтями дає можливість визначити ціну на різні види продукції. Номенклатуру статей витрат підприємство може коригувати самостійно в залежності від специфіки галузі (див. наступні теми).

Взаємозв'язок витрат за економічними елементами, калькуляційними статтями та складом виробничої собівартості продукції наведено у табл. 2.2.1.

Таблиця 2.2.1

**Взаємозв'язок витрат за економічними елементами,  
калькуляційними статтями та виробничою собівартістю  
продукції**

Відповідно до П(С)БО 16		Відповідно до Методичних рекомендацій			
Склад виробничої собівартості продукції	Прямі матеріальні і витрати	Елементи витрат	Матеріальні витрати	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Основна сировина;</li> <li>➤ Допоміжні матеріали;</li> <li>➤ Напівфабрикати власного виробництва;</li> <li>➤ Паливо та енергія на технологічні потреби;</li> </ul>	Статті калькуляції
	Прямі		Витрати на	➤ Основна заробітна	

	витрати на оплату праці		оплату праці	плата; ➤ Додаткова заробітна плата;
	Інші прямі витрати		Відрахування на соціальні заходи	➤ Відрахування на соціальні заходи;
			Амортизація	➤ Витрати на утримання та експлуатацію обладнання; ➤ Витрати на підготовку і освоєння виробництва продукції
	Загальновиробничі витрати		Інші операційні витрати	

З метою визначення суми податку на прибуток підприємство здійснює податковий облік витрат, перелік яких регламентовано Податковим кодексом України.

### 2.2.3. Мета і напрями класифікації витрат в управлінському обліку

Для правильної організації обліку витрат у відповідності з їх особливостями, складом та значенням у процесі виробництва, а також для потреб контролю, аналізу, обчислення собівартості та управління витратами їх класифікують за тими ознаками, які визначаються їх метою.

В основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: *різні витрати для різних цілей*, тобто мета, з якою здійснюють класифікацію, визначає їх склад та методику. Тому одні і ті ж витрати можна віднести до різних класифікаційних груп, залежно від виділеної ознаки.

Класифікація витрат, здійснюють в межах таких трьох напрямів, які залежать від напрямів використання облікової інформації, а саме:

#### 1. Для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:

- вичерпані й невичерпані;
- витрати на продукцію і витрати на період;
- прямі й непрямі;

- основні й накладні.

**2. Для прийняття управлінських рішень:**

- релевантні й нерелевантні;
- постійні й змінні;
- маржинальні й середні;
- дійсні й можливі.

**3. Для контролю і регулювання:** контрольовані й неконтрольовані.

Розглянемо окремі групи витрат в межах наведених напрямів їх класифікації.

В межах першого напрямку класифікації витрат для оцінки запасів і визначення фінансових результатів розрізняють нижченаведені групи.

**Вичерпані й невичерпані витрати.**

**1. Вичерпані (спожиті) витрати** – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів, або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді. До них можна віднести витрати сировини і матеріалів, нарахування оплати праці на виробництво продукції, яка реалізована у звітному періоді. Вичерпані витрати відображають у звіті про фінансові результати як собівартість реалізованої продукції.

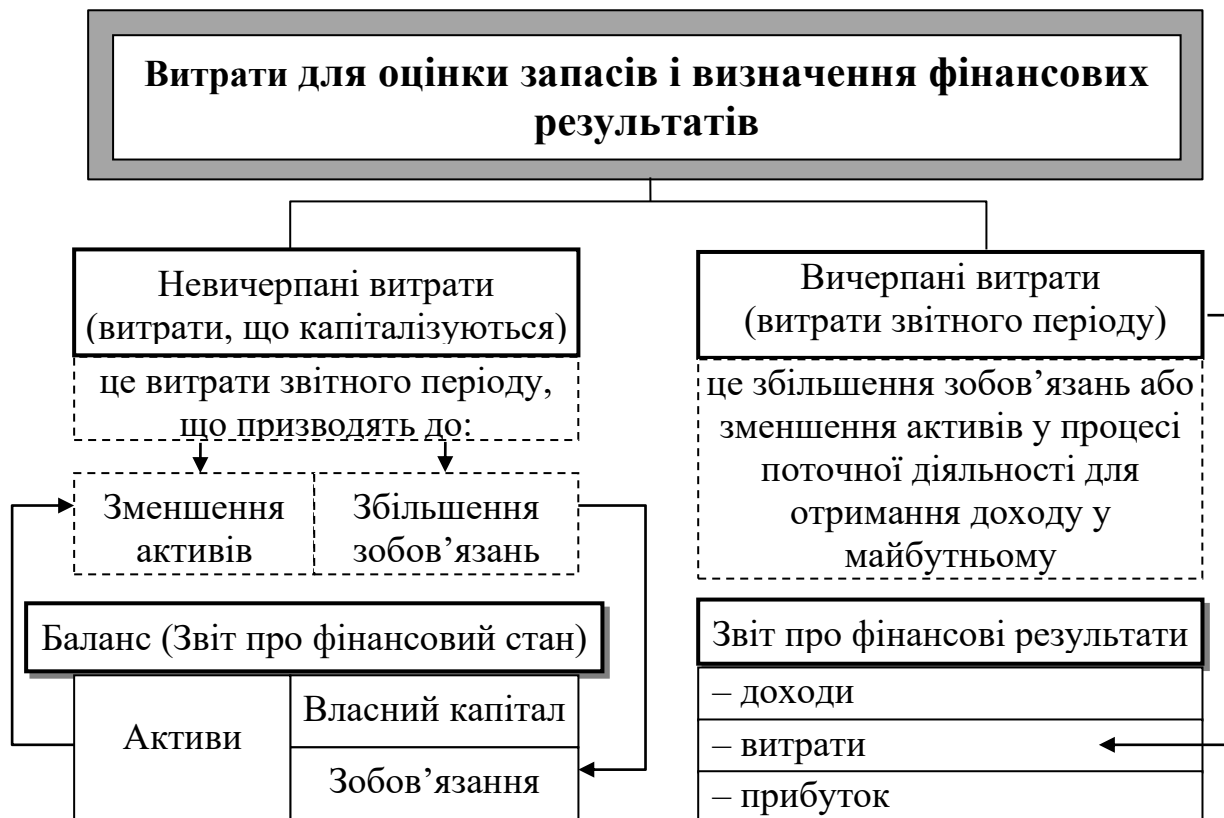
**2. Невичерпані (неспожиті) витрати** – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому. До таких витрат можна віднести витрати на придбання матеріалів, які ще не витрачені (не спожиті), товарів, які ще не реалізовані і відображаються у складі активів підприємства як запаси.

Відображення в обліку та звітності вичерпаних та невичерпаних витрат показано на рис. 2.2.4.

**Витрати на продукцію та витрати періоду.**

**1. Витрати на продукцію** – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), тобто це – виробничі витрати.

**2. Витрати періоду** – це витрати, що не включаються в собівартість виготовленої продукції, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були понесені.



**Рис. 2.2.4. Відображення в у звітності вичерпаних та невичерпаних витрат**

**Класифікація витрат за способами перенесення вартості на продукцію** передбачає поділ витрат на:

- **прямі витрати** – котрі безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо розраховані на даний вид продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці). Якщо підприємство виготовляє один вид продукції, то всі витрати підприємства є прямими;

- **непрямі витрати** – які не можуть бути обчислені безпосередньо для певного виду продукції, бо вони пов'язані не з виробництвом конкретних виробів, а з процесом виробництва в цілому, вони утворюють комплексні статті витрат (загальновиробничі витрати, оплата праці управлінському персоналу тощо).

Поділ витрат на прямі та непрямі необхідний для обчислення витрат на виробництво певного виду продукції, що дає змогу визначити рентабельність виробництва кожного виду продукції, скласти оптимальну виробничу програму з отриманням найбільшого економічного ефекту для підприємства.

Важливим моментом для визначення собівартості є розподіл витрат на **основні** та **накладні**.

**1. Основні витрати** – це прямі витрати на продукцію, без яких саме виробництво продукції стає неможливим. До основних відносять: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати (амортизація, орендна плата тощо, які можна віднести на конкретний об'єкт обліку витрат).

**2. Накладні виробничі витрати** – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкту обліку витрат економічно доцільним методом (непряма зарплата, витрати на утримання обладнання, утримання виробничих приміщень тощо). В українській практиці це *загальновиробничі витрати*. Їх розподіляють між окремими видами продукції умовно, пропорційно до попередньо обраної бази.

В межах другого напряму класифікації витрат для прийняття управлінських рішень розрізняють наступні групи.

**Релевантні та нерелевантні витрати:**

**1. Релевантні витрати** – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення. Релевантні витрати повинні відповідати таким критеріям:

- вони повинні бути пов'язаними із завданням підприємства, конкретними проектами, рішеннями, сприяти зростанню багатства підприємства та зміцнення благополуччя власників;
- вони повинні змінюватися в залежності від можливого управлінського рішення, тобто залежати від управлінського рішення;
- вони повинні відноситися до майбутніх витрат, тому що всі минулі витрати залишаються незмінними, щоб не сталося в майбутньому.

**2. Нерелевантні витрати** – це витрати, які не залежать від прийнятого (або можливо) прийнятого управлінського рішення. До них належать не лише минулі витрати, а й частина майбутніх витрат, які будуть незмінними при різних варіантах рішення.

**За ступенем впливу обсягу виробництва** на рівень витрат виокремлюють:

- постійні витрати;
- змінні витрати.

**Постійні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу виробництва продукції істотно не змінюється (витрати на утримання та експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва, управління). На практиці до групи постійних відносять також витрати, які хоч і змінюються внаслідок

зміни обсягу виробництва, але не суттєво. Тому часто постійні витрати називають умовно-постійними.

**Змінні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких залежить від обсягу виробництва продукції (витрати на сировину і матеріали, технологічні паливо і енергію, на оплату праці виробничим працівникам).

#### **Маржинальні та середні витрати:**

**1. Маржинальні витрати** – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

**2. Середні витрати** – це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.

В межах третього напрямку класифікації витрат для контролю і регулювання розрізняють наступні витрати.

#### **Контрольовані та неконтрольовані:**

**1. Контрольовані витрати** – це такі витрати, рівень яких менеджер може контролювати або змінювати своїми діями (рішеннями). Рівень контрольованості витрат залежить від рівня управління та часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами.

**2. Неконтрольовані витрати** – це витрати, які менеджер не може контролювати, та на які не може впливати своїми рішеннями. По суті, зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати конкретний менеджер за відведений період часу.

### **2.2.4. Моделі поведінки витрат**

**Поведінка витрат** – це характер їх реагування на зміни в діяльності підприємства. Знання залежності рівня витрат від зміни окремих факторів виробництва дозволяє впливати на їх рівень, змінюючи відповідним чином ці фактори.

Поведінка витрат визначається їх видом: змінні, постійні, напівзмінні, напівпостійні.

#### **Змінні та постійні витрати**

**1. Змінні витрати** – це такі, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Тобто при зростанні обсягу виробництва на 10 % загальна сума таких витрат також зростає на 10%.

Графічно ця залежність виражається прямою лінією, а

теоретично – рівнянням прямої.

$$y = bx,$$

- $y$  – загальна сума змінних витрат;
- $x$  – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);
- $b$  – витрати на одиницю діяльності.

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

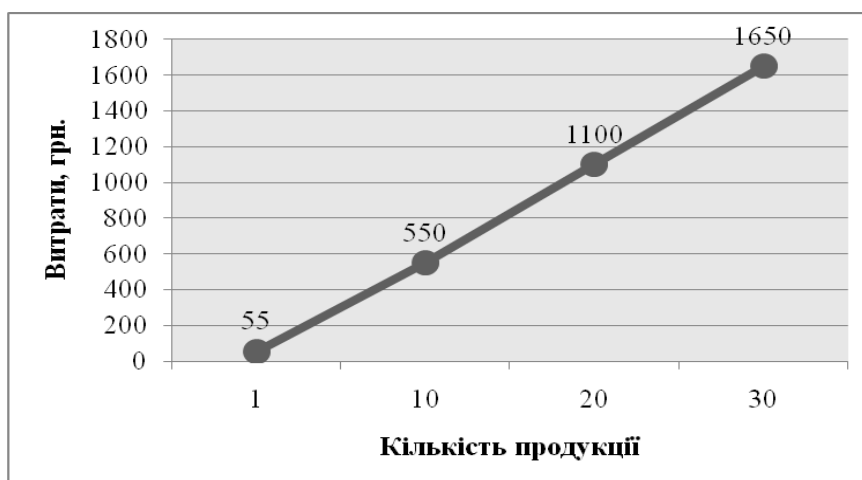
**Наприклад.** Підприємство виготовляє дитячі м'які іграшки; оскільки кожна іграшка потребує однакової кількості матеріалів, то ця стаття витрат змінюється прямо пропорційно кількості продукції, що виробляється.

Якщо змінні витрати на одиницю становлять 55 гривень, то взаємозв'язок між обсягом виробництва та змінними витратами матиме наступний вигляд, що наведено в табл. 2.2.2, рис. 2.2.5 та рис. 2.2.6.

Таблиця 2.2.2

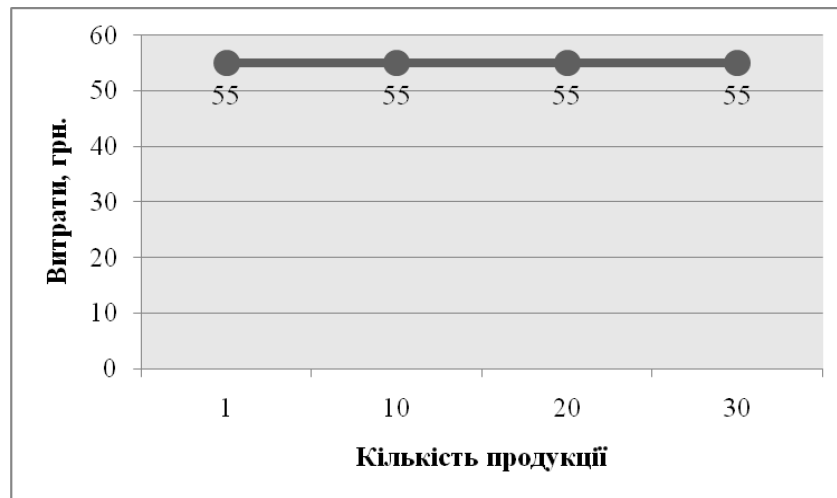
**Взаємозв'язок між обсягом виробництва та змінними витратами**

Кількість продукції	Змінні витрати на одиницю	Загальні змінні витрати
1	55	55
10	55	550
20	55	1100
30	55	1650



**Рис. 2.2.5. Загальні змінні витрати**

Розглянемо взаємозв'язок між обсягом виробництва та змінними витратами на одиницю продукції:



**Рис. 2.2.6. Змінні витрати на одиницю**

**2. Постійні витрати** – це такі витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі.

Прикладом постійних витрат є прямолінійна амортизація, орендна плата, витрати на забезпечення господарських потреб підприємства, заробітна плата адміністративного персоналу, відсотки по кредиту тощо.

Наприклад, загальна сума постійних витрат становить 5000 гривень. Для ілюстрації поведінки постійних витрат наведемо дані, які відображені в табл. 2.2.3, рис. 2.2.7. та рис. 2.2.8.

*Таблиці 2.2.3*

**Поведінка постійних витрат**

Кількість продукції	Постійні витрати на одиницю	Загальні постійні витрати
1	5000	5000
10	500	5000
20	250	5000
50	100	5000





**Рис. 2.2.7. Загальні постійні витрати**

Розглянемо взаємозв'язок між обсягом виробництва та постійними витратами на одиницю продукції:



**Рис. 2.2.8. Постійні витрати на одиницю**

У практичній діяльності підприємств рідко можна знайти витрати, які по самій своїй суті є виключно постійними або змінними. Економічні явища і пов'язані з ними витрати у більшості випадків є умовно-змінними або умовно-постійними, тобто вони містять одночасно і змінні, і постійні витрати (наприклад, плата за послуги зв'язку включає постійну суму абонентної плати та змінну плату в залежності від тривалості часу розмов).

Отже, будь-які сукупні виробничі витрати у загальному вигляді можна зобразити формулою:

$$y = a + bx,$$

де:

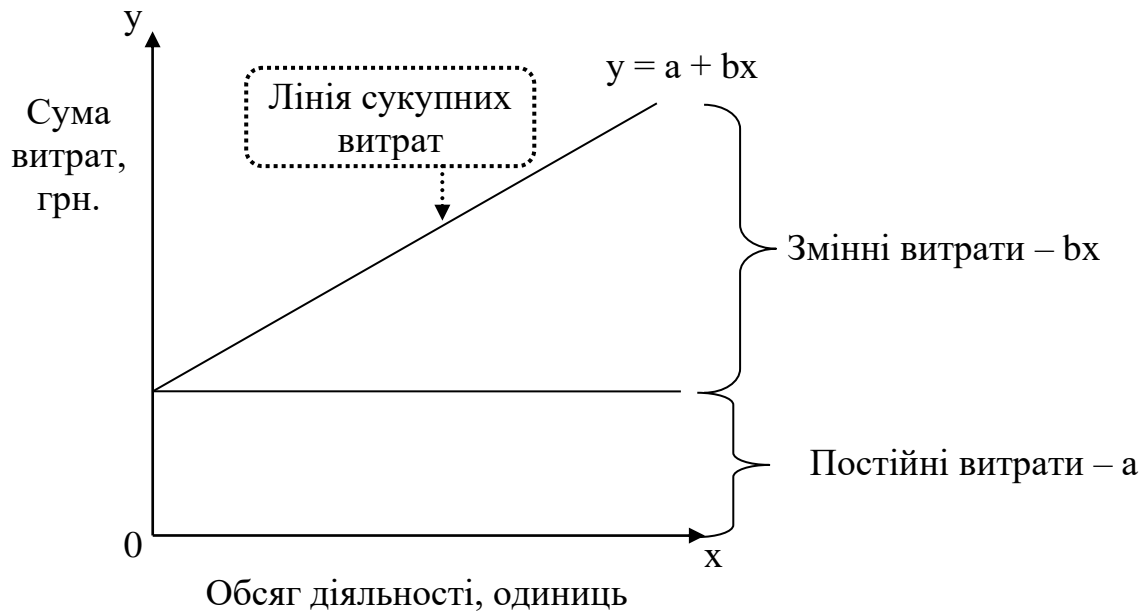
y – загальна сума змінних витрат;

x – обсяг діяльності (кількість одиниць виготовленої продукції);

b – витрати на одиницю діяльності;

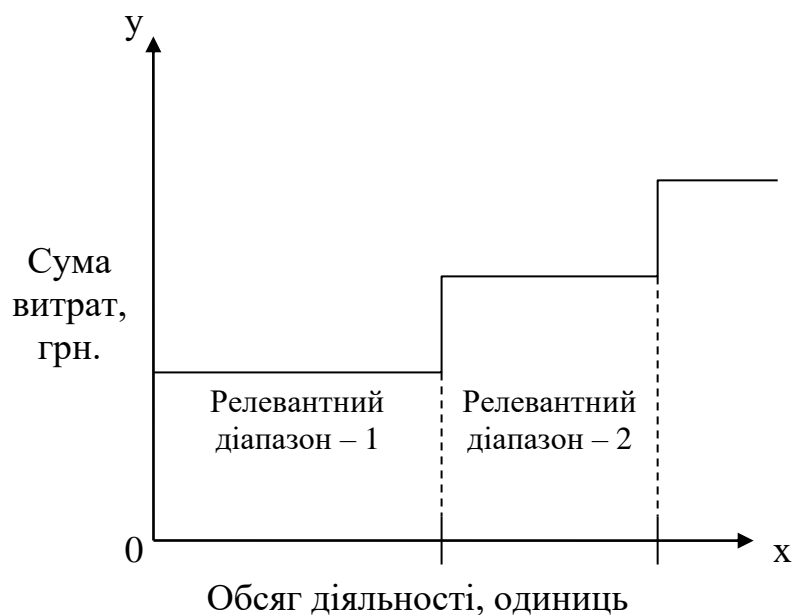
a – сума постійних витрат.

Графічно сукупні витрати показано на рис. 2.2.9.



**Рис. 2.2.9.** Графічне зображення сукупних витрат

При аналізі поведінки витрат треба мати на увазі, що постійні витрати ніколи не бувають абсолютно постійними. Вони відносно постійні лише в межах **релевантного діапазону**, тобто обсягу діяльності, в межах якого сума постійних витрат не змінюється. Наприклад, сума лінійної амортизації обладнання буде постійною величиною до того часу, доки підприємство не буде змушене придбати додаткове обладнання для розширення обсягу виробництва. З цього моменту сума постійних витрат різко зросте (зробить стрибок), а потім знову певний час буде незмінною. Зображення ступінчатої зміни постійних витрат наведено на рис. 2.2.10.



**Рис. 2.2.10.** Зображення ступінчатої зміни постійних витрат

### 2.2.5. Визначення функції витрат

Вивчення поведінки витрат дає змогу зробити оцінку витрат і побудувати їх функцію.

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

**Функція витрат** – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх чинника. Вона може бути описана таким рівнянням:

$$y = a + bx$$

де  $y$  – загальні витрати;

$a$  – постійні витрати;

$b$  – змінні витрати на одиницю продукції;

$x$  – значення чинника витрат.

**Наприклад**, якщо постійні витрати підприємства становлять 100 000 гривень, а середні змінні витрати на одиницю товару 640 гривень, то звідси функція витрат підприємства матиме вигляд:

$$y = 100\,000 + 640x$$

Отже, якщо підприємство планує реалізувати 50 одиниць товару, то загальні витрати становитимуть:

$$y = 100\,000 + 640 \times 50 = 132\,000 \text{ грн}$$

Визначення функції витрат здійснюється різними методами, зокрема:

**1. Технологічний аналіз** – такий аналіз потребує детального вивчення всіх операцій, їх доцільності, визначення найнеобхідніших операцій, потреби ресурсів та оцінки адекватності їх використання. Його перевага: він зорієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності, але потребує значних витрат часу і коштів.

**2. Метод аналізу рахунків** – метод визначення функції витрат шляхом розподілу їх на змінні й постійні щодо відповідного чинника на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку.

**3. Метод вищої-нижчої точки** – передбачає визначення функції витрат на основі припущення, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності.

**4. Метод візуального аналізу** – це графічний підхід до визначення функції витрат, коли аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат.

**5. Метод найменших квадратів** – це статистичний метод, який дає змогу розрахувати елементи функції витрат  $a$  і  $b$  так, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається, до лінії регресії є найменшою.

Для більш детального вивчення дивись рекомендовану літературу.

**? Питання для самоконтролю**

1. Що таке витрати?
2. Яка різниця в трактуванні суті витрат в управлінському, фінансовому та податковому обліку?
3. Поясніть взаємозв'язок між витратами за економічними елементами, калькуляційними статтями та виробничою собівартістю продукції.
4. Для чого здійснюють класифікацію витрат та які напрями такої класифікації ви знаєте?
5. Розкрийте класифікацію витрат для оцінки запасів і визначення фінансових результатів.
6. Розкрийте класифікацію витрат для прийняття управлінських рішень.
7. Розкрийте класифікацію витрат для контролю і регулювання.
8. Які розрізняють моделі поведінки витрат?
9. Що таке функція витрат?

## 2.3. ТЕМА 3. СКЛАД ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ЇХ ОБЛІК

### План

2.3.1. Загальна характеристика виробничих витрат.

2.3.2. Характеристика загальноновиробничих витрат, їх облік та розподіл.

2.3.3. Облік і оцінка фактичної собівартості незавершеного виробництва та готової продукції.

#### 2.3.1. Загальна характеристика виробничих витрат

Виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) потребує здійснення витрат виробництва.

**Виробничими витратами** є прямі виробничі витрати на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) та розподілені загальноновиробничі витрати (їх ще називаю виробничі накладні витрати). Витрати підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) виражені в грошовій формі формують **виробничу собівартість**.

Основними складовими виробничої собівартості є: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальноновиробничі витрати та постійні розподілені загальноновиробничі витрати.

**1. До прямих матеріальних витрат** належить вартість витраченої на виробництво сировини та основних матеріалів, що створюють основу продукції, яка виготовляється, а також вартість купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Оцінка запасів при їх вибутті здійснюється за одним із методів визначених П(С)БО 9 “Запаси”.

У разі наявності поворотних відходів матеріальні витрати зменшуються на вартість поворотних відходів. При цьому відходи оцінюються за ціною можливого використання або за справедливою вартістю.

**2. До прямих витрат на оплату праці** належить заробітна плата та інші виплати робітникам, які зайняті виробництвом продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції.

**3. До інших прямих витрат** належать усі інші виробничі

витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції, а саме:

- відрахування на соціальні заходи у вигляді нарахування єдиного соціального внеску на суму заробітної плати робітникам, що безпосередньо зайняті виробництвом продукції;
- сума амортизації основних засобів виробничого призначення;
- плата за оренду обладнання основного виробництва;
- втрати від браку.

**4. Змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати** включаються до виробничої собівартості відповідно до їх розподілу між видами продукції.

### **2.3.2. Характеристика загальновиробничих витрат, їх облік та розподіл**

Крім прямих витрат до виробничої собівартості продукції включаються змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Для обліку витрат на організацію, обслуговування та управління цехами (дільницями) призначений збірно-розподільчий рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. За дебетом даного рахунку протягом місяця непрямі витрати накопичуються (збираються), а в кінці місяця такі витрати розподіляються пропорційно до обраної підприємством бази розподілу та списуються.

До складу **загальновиробничих витрат** належать:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів);
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного призначення);
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи для працівників, що зайняті вдосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищення її надійності та ін.);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальноновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища;

- інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв та ін.).

Загальноновиробничі витрати поділяють на *постійні* і *змінні*.

До *змінних загальноновиробничих витрат* належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальноновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) відповідно до фактичної потужності звітного періоду. *Фактична потужність* – це фактичний обсяг діяльності, який існував у звітному періоді.

До *постійних загальноновиробничих витрат* належать витрати на обслуговування та управління виробництва, що залишаються незмінними (або майже незмінними) відносно зміни обсягу діяльності.

Постійні загальноновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній потужності. *Нормальна виробнича потужність* – це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

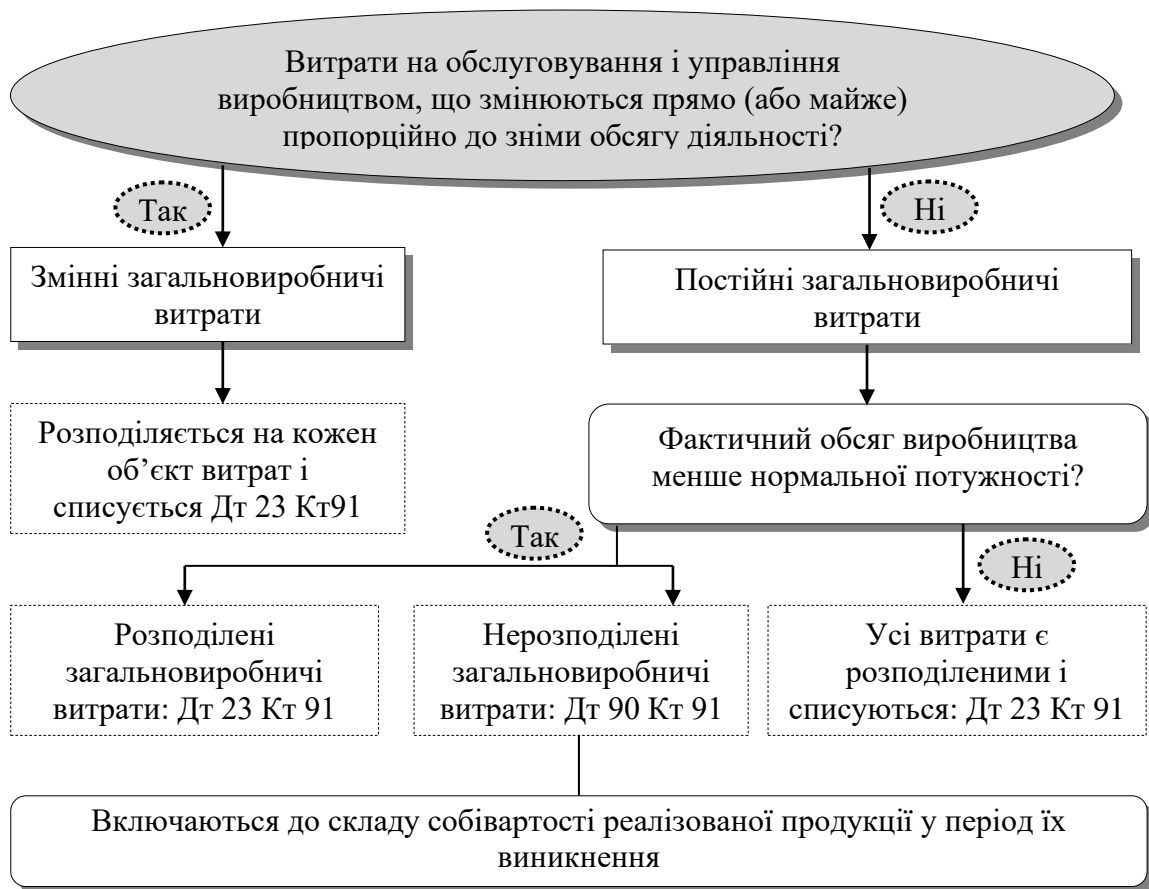
**Розподілені загальноновиробничі витрати** відносяться до виробничої собівартості та списуються в дебет рахунка 23 “Виробництво”.

**Нерозподілені постійні загальноновиробничі витрати** включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення, тобто в дебет рахунка 90 “Собівартість реалізації”.

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальноновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Схематично алгоритм розподілу загальноновиробничих витрат

представлено на рис. 2.3.1., а у додатку 1 до П(С)БО 16 “Витрати” представлено приклад їх розподілу.



**Рис. 2.3.1. Алгоритм розподілу загальновиробничих витрат за П(С)БО 16 “Витрати”**

Перелік витрат, які належать до постійних та до змінних, визначається підприємством самостійно, із зазначенням їх у наказі про облікову політику підприємства.

При обліку та розподілу загальновиробничих витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку складаються проведення, які наведені в табл. 2.3.1.

*Таблиця 2.3.1*

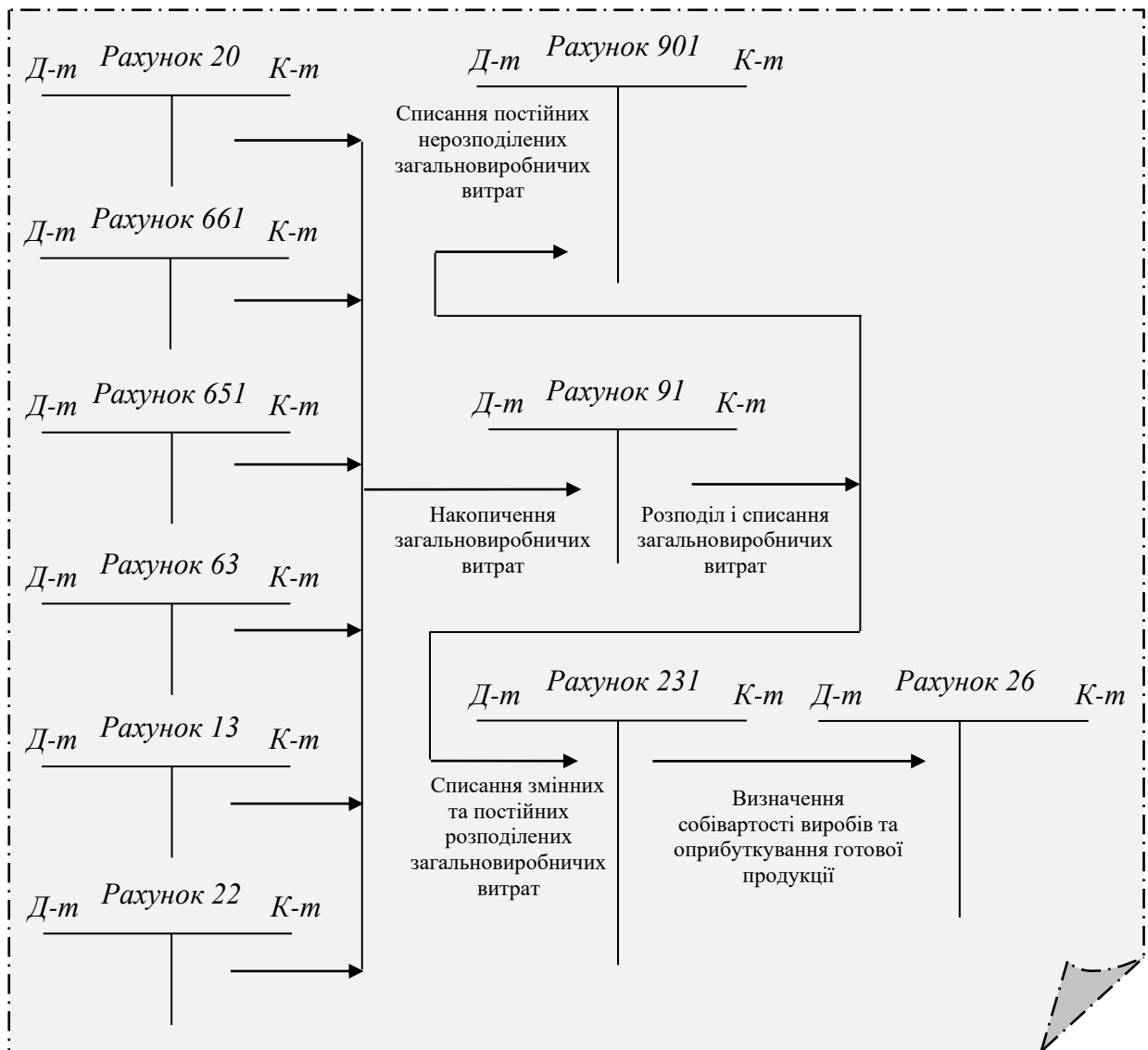
**Кореспонденція рахунків з обліку та розподілу загальновиробничих витрат**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено витрати на управління виробництвом:		



	- нараховано заробітну плату працівникам апарату управління цехами, дільницями;	91	661
	- проведено відрахування на соціальні заходи;	91	65
	- відображено витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів	91	372
2.	Нараховано амортизацію на об'єкти основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного призначення)	91	131, 132, 133
3.	Відображено витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	91	631, 685
4.	Відображено витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи для працівників, що зайняті вдосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищення її надійності та ін.):		
	- нараховано заробітну плату працівникам для працівників, що зайняті вдосконаленням технології та організації виробництва;	91	661
	- проведено відрахування на соціальні заходи	91	65
5.	Відображено витрати на:		
	- опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень	91	631, 685
	- витрати на обслуговування виробничого процесу	91	661, 65, 631, 685, 131
	- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища	91	631, 685
6.	Списано на загальновиробничі витрати:		
	- виробничі запаси	91	20
	- МШП	91	22
	- витрати майбутніх періодів	91	39
7.	Проведено відрахування у резерв відпусток загальновиробничого характеру	91	47
8.	Списано загальновиробничі витрати:		
	- змінні загальновиробничі витрати	23	91
	- постійні розподілені загальновиробничі витрати	23	91
	- постійні нерозподілені загальновиробничі витрати	90	91

Загальна схема відображення загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку наведена на рис. 2.3.2.



**Рис. 2.3.2. Загальна схема відображення загальновиробничих витрат на рахунках бухгалтерського обліку**

Оскільки, в Україні під час ведення управлінського обліку використовуємо інформацію накопичену на рахунках бухгалтерського обліку, то на рис. 2.3.2 відображено загальний механізм формування інформації про накопичення, розподіл та списання загальновиробничих витрат.

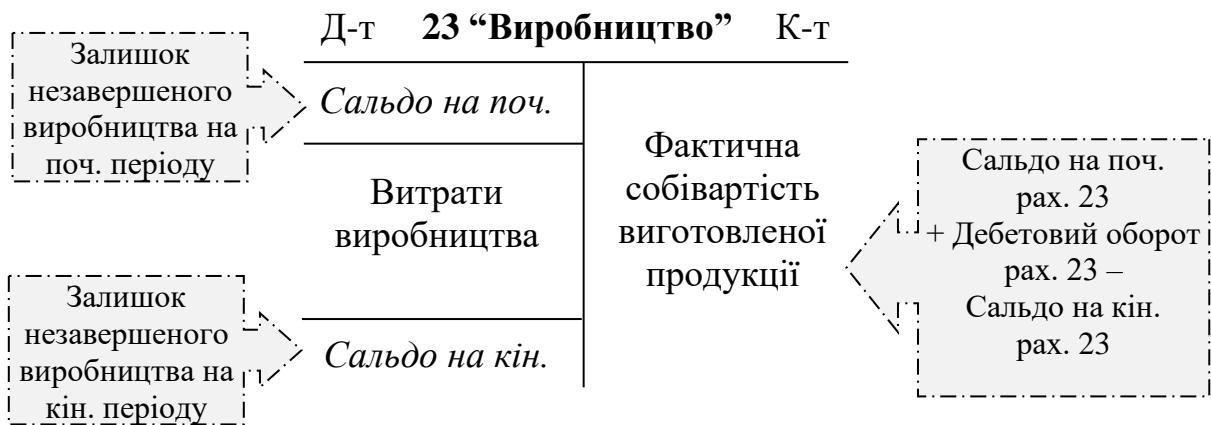
### **2.3.3. Облік і оцінка фактичної собівартості незавершеного виробництва та готової продукції**

Для обліку й узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначений рахунок

23 “Виробництво”. Цей рахунок за економічним змістом відноситься до рахунків господарських засобів і процесів, за призначенням і структурою є операційним, калькуляційним рахунком.

До даного рахунку відкривається стільки субрахунків, скільки видів виробничої діяльності здійснюється підприємством.

За дебетом рахунка 23 “Виробництво” протягом звітного періоду відображають всі виробничі витрати – як прямі витрати так і розподілені непрямі витрати, а по кредиту фактичну виробничу собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також вартість зворотних відходів та виробничого браку (рис. 2.3.3).



**Рис. 2.3.3. Будова рахунку 23 “Виробництво”**

Аналітичний облік за рахунком 23 “Виробництво” ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. У разі необхідності аналітичні рахунки можуть відкривати за структурними підрозділами (центрами відповідальності).

Значна кількість аналітичних рахунків, що відкривається до рахунку 23 “Виробництво”, зумовлює певний порядок і послідовність виконання облікової роботи відповідно до чинних вимог планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг):

- поступове накопичення прямих витрат у звітному періоді за об’єктами обліку (аналітичними рахунками);
- розподіл витрат і їх списання з рахунків допоміжних виробництв на об’єкти обліку основного виробництва чи інших споживачів;
- накопичення і розподіл загальновиробничих витрат та включення їх у виробничу собівартість продукції, робіт, послуг відповідно до прийнятої бази розподілу;
- визначення загального обсягу витрат, що відносяться до

одержаної продукції (робіт, послуг) звітного періоду, визначення фактичної собівартості продукції, списання калькуляційних різниць і закриття рахунків основного виробництва та визначення обсягу незавершеного виробництва.

Дебетове сальдо по рахунку 23 “Виробництво” відображає витрати у незавершене виробництво тобто залишки деталей, виробів і т.п., що знаходяться в процесі виробництва.

Згідно Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 до **незавершеного виробництва** належить продукція (вироби заготовки, деталі), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки передбачених технологічним процесом, а також вироби не укомплектовані, що не пройшли випробувань і технічного приймання. Тобто до **складу незавершеного виробництва належать** залишки сировини, основних матеріалів та напівфабрикатів, що знаходяться в апаратах у процесі переробки; залишки продукції в обробних цехах, що не пройшли всіх стадій обробки; продукція, обробка якої закінчена, але яка не пройшла випробування і не прийнята відділом технічного контролю; неукомплектована, неупакована і незакоркована продукція, якщо вона відповідно до технічних умов вважається готовою і підлягає передаванню на склад в укомплектованому, упакованому й закоркованому вигляді; продукція, прийнята відділом технічного контролю, але не передана на склад або замовнику до 24-ї години останнього дня звітного місяця; у виробництвах, де працюють у три зміни, продукція, прийнята відділом технічного контролю, але не здана на склад до 8-ї години першого числа наступного за звітним місяця.

Слід розуміти, що **не належать до незавершеного виробництва** забраковані напівфабрикати (деталі), що не підлягають виправленню, а також сировина, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, що не піддавалися процесу обробки.

Порядок визначення залишків незавершеного виробництва залежить від характеру виробництва. Найточнішим є визначення залишків незавершеного виробництва шляхом його **інвентаризації**.

**Інвентаризація незавершеного виробництва** проводиться з метою визначення кількості і фактичної наявності незакінчених обробкою напівфабрикатів і продукції, а з деяких їх видів – також і кількості корисної речовини (провідного елемента), з якої вони складаються; виявлення неврахованого браку; перевірки даних обліку

руху напівфабрикатів і деталей.

Інвентаризація незавершеного виробництва проводиться шляхом фактичного заміру, зважування і підрахунку кількості. Незавершене виробництво в закритій апаратурі внаслідок безперервності виробничих процесів визначається за технічними нормами і вважається постійним. Інвентаризація в цих виробництвах проводиться в період зупинки устаткування на ремонт.

Незавершене виробництво, а також напівфабрикати власного виробництва, що знаходяться в цехах і підлягають подальшій переробці, інвентаризуються за станом на перше число кожного місяця.

Після визначення кількості проводиться оцінка незавершеного виробництва.

**Оцінка незавершеного виробництва** під час інвентаризації залежить від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат на виробництво:

- на підприємствах, які обчислюють витрати на виробництво в цілому по підприємству (підприємства з безцеховою структурою управління), фактична наявність деталей, вузлів, а також нестачі і надлишки незавершеного виробництва оцінюються на основі нормативних калькуляцій або технологічних карт за встановленими статтями витрат у відомостях, що складаються в цілому для підприємства;

- на підприємствах, які обчислюють власні витрати за цехами – на основі нормативних калькуляцій або технологічних карт, при цьому враховується частка витрат кожного цеху у загальних витратах на виготовлення цих виробів (деталей, вузлів) за встановленими статтями витрат.

**Фактична собівартість незавершеного виробництва** визначається згідно з порядком, встановленим у відповідній галузі промисловості.

***Залишки незавершеного виробництва оцінюються:***

- за нормативною виробничою собівартістю;  
- за плановими прямими витратами;  
- за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що перебувають в переробці.

Отже, для визначення витрат у незавершене виробництво, наприкінці місяця проводиться його інвентаризація, визначається ступінь готовності виробів, а потім проводиться їх оцінка.

При визначенні виробничої собівартості випущеної з виробництва готової продукції, до витрат у незавершене виробництво на початок місяця додають витрати за місяць (зменшені на вартість поворотних відходів) і віднімають витрати у незавершене виробництво на кінець місяця.

Для визначення виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції слід користуватися формулою:

$$\text{Виробнича собівартість виробленої продукції} = \text{Залишок незавершеного виробництва на початок калькуляційного періоду} + \text{Виробничі витрати періоду} - \text{Залишок незавершеного виробництва на кінець калькуляційного періоду}.$$

Виробничу собівартість одиниці виготовленої продукції одержують шляхом розрахунку за формулою:

$$\text{Виробнича собівартість одиниці виготовленої продукції} = \text{Виробнича собівартість виробленої продукції} : \text{Кількість виробленої продукції}.$$

Слід відмітити, що виробничі витрати періоду визначаються наступним чином:

$$\text{Виробничі витрати періоду} = \text{Прямі матеріальні витрати} + \text{Прямі витрати на оплату праці} + \text{Інші прямі витрати} + \text{Сума змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат}.$$

Також розрахунковим методом можна визначити прямі матеріальні витрати калькуляційного періоду:

$$\text{Прямі матеріальні витрати} = \text{Залишки матеріалів на початок калькуляційного періоду} + \text{Вартість придбаних матеріалів} - \text{Залишки матеріалів на кінець калькуляційного періоду}.$$

Для визначення собівартості реалізованої продукції необхідно скористатися наступною формулою:

$$\text{Собівартість реалізованої продукції} = \text{Залишок готової продукції на початок звітного періоду} + \text{Виробнича собівартість випущеної продукції} - \text{Залишок готової продукції на кінець звітного періоду}.$$

Слід відмітити, що собівартість реалізованої продукції використовується для визначення фінансового результату діяльності підприємства:

$$\text{Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)} - \text{Собівартість реалізованої продукції} = \text{Валовий прибуток (збиток)} - \text{Адміністративні витрати} - \text{Витрати на збут} - \text{Інші операційні витрати} = \text{Фінансовий результат від операційної діяльності}$$

(операційний прибуток або збиток).

При обліку витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку складаються проведення, котрі наведені в табл. 2.3.2.

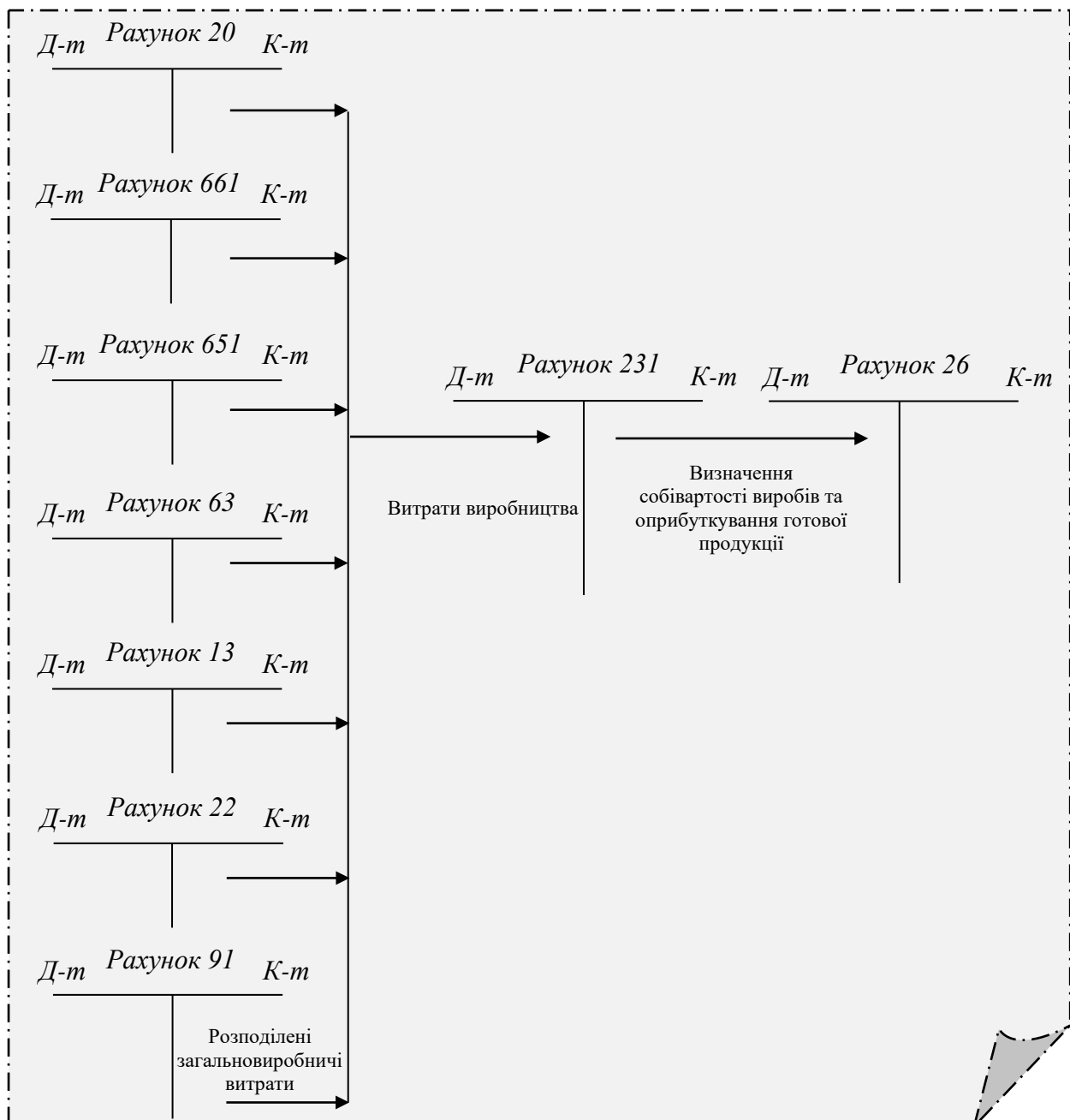
Таблиця 2.3.2

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано на виробництво матеріальні цінності	23	201, 203, 207
2	Списано на потреби виробництва МШП	23	22
3	Витрати допоміжних цехів, включені до собівартості продукції і послуг основного виробництва	23	23
4	Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення	23	131
5	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва, працівникам допоміжних підприємств	23	661
6	Проведено нарахування на заробітну плату	23	65
7	Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминучого браку	23	24
8	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23	26
9	Відображено витрати на оплату службових відряджень працівників основного виробництва	23	372
10	Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій	23	374
11	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23	39
12	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23	47
13	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пара, енергія, зв'язок тощо)	23	631
14	Списано загальновиробничі витрати:		
	- змінні загальновиробничі витрати	23	91
	- постійні розподілені загальновиробничі витрати	23	91
	- постійні нерозподілені загальновиробничі	90	91

витрати			
15	Відпущено з виробництва й оприбутковано на склад:		
	- напівфабрикати	25	23
	- готова продукція	26	23

Загальна схема відображення на рахунках бухгалтерського обліку виробничої собівартості випущеної продукції наведена на рис. 2.3.4.



**Рис. 2.3.4. Загальна схема відображення на рахунках бухгалтерського обліку виробничої собівартості випущеної продукції**

Оскільки, в Україні під час ведення управлінського обліку використовуємо інформацію накопичену на рахунках



бухгалтерського обліку, то на рис. 2.3.4 відображено загальний механізм формування інформації про витрати виробництва, визначення собівартості виробів та оприбуткування готової продукції.

**? Питання для самоконтролю**

1. Що розуміємо під виробничими витратами?
2. Що таке виробнича собівартість продукції?
3. Розкрийте суть терміну “виробнича собівартість”.
4. Наведіть склад загальновиробничих витрат.
5. Дайте характеристику змінним та постійним загальновиробничим витратам.
6. Розкрийте порядок розподілу загальновиробничих витрат.
7. Яким чином здійснюється обчислення фактичної собівартості продукції?
8. Якою формулою слід користуватися для визначення виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції?
9. Охарактеризувати облік витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку.

## 2.4. ТЕМА 4. СУТНІСТЬ СОБІВАРТОСТІ ТА МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ Й КАЛЬКУЛЮВАННЯ

### План

- 2.4.1. Суть собівартості та завдання калькулювання собівартості продукції.
- 2.4.2. Об'єкти обліку та об'єкти калькулювання.
- 2.4.3. Види собівартості.
- 2.4.4. Розподіл непрямих витрат.
- 2.4.5. Класифікація методів обліку витрат на виробництво.
- 2.4.6. Особливості обліку і розподілу витрат у допоміжних виробництвах, підрозділах.
- 2.4.7. Види калькуляцій.

### 2.4.1. Суть собівартості та завдання калькулювання собівартості продукції

З обліком витрат безпосередньо пов'язане калькулювання собівартості продукції, яке включає групування витрат, віднесення їх на об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості окремих видів продукції (груп однорідних виробів або напрямів діяльності).

Собівартість продукції є якісним показником, який характеризує ефективність діяльності підприємства. Від рівня собівартості безпосередньо залежить величина прибутку та рівень рентабельності.

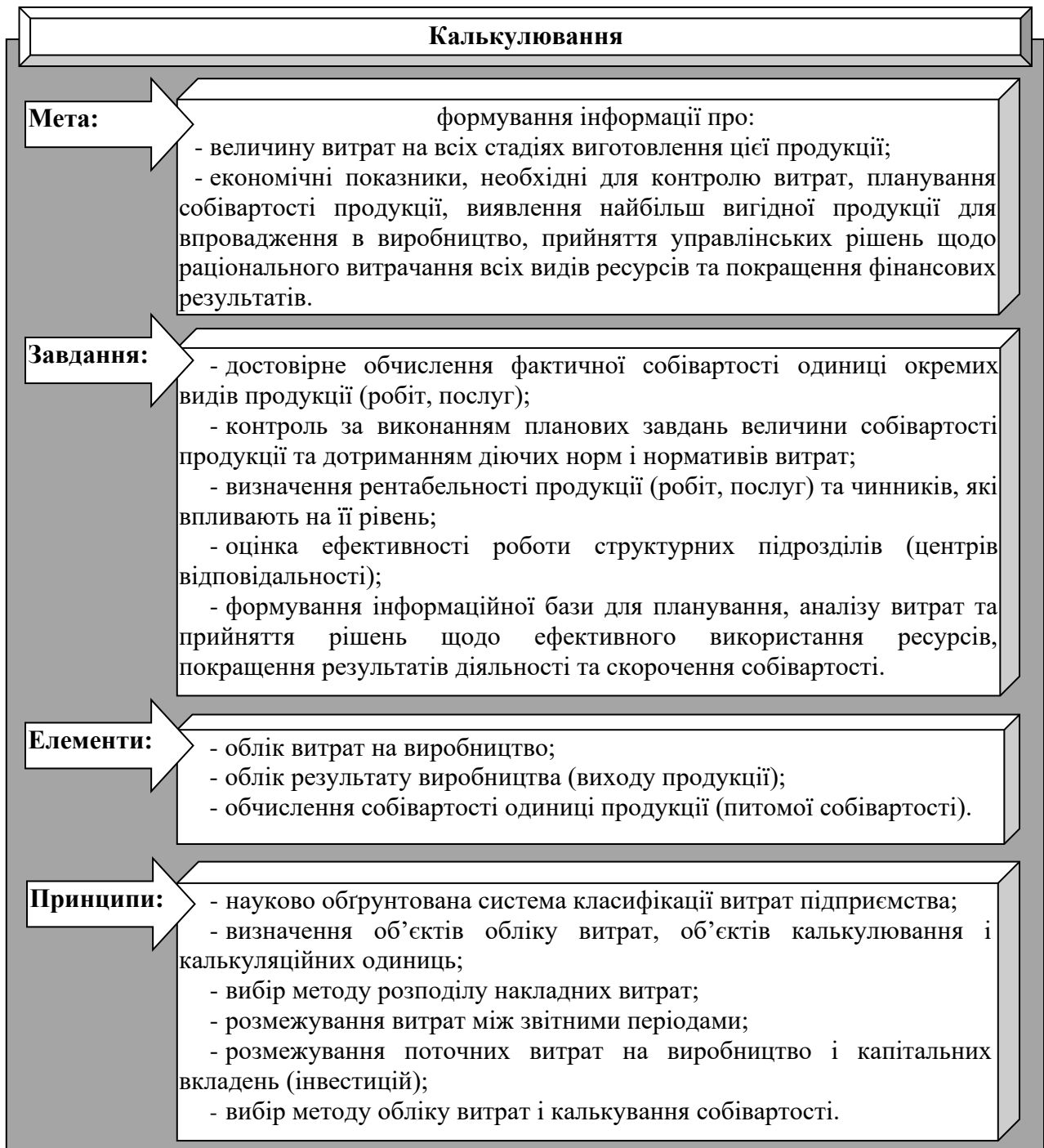
Інформація щодо собівартості може бути використана як для складання фінансової звітності (для визначення собівартості реалізованої продукції, попередньо розраховується собівартість незавершеного виробництва та готової продукції); так і для внутрішніх потреб підприємства – інформаційного забезпечення менеджерів підприємства для здійснення таких важливих функцій:

- планування обсягів виробництва продукції в цілому по підприємству та на рівні структурних підрозділів, а також собівартості окремих видів продукції, оскільки планування собівартості продукції є частиною загального плану діяльності;
- контролю за дотриманням планової величини загальних витрат і собівартості одиниці продукції;
- прийняття короткострокових управлінських рішень, зокрема пов'язаних із визначенням обсягу реалізації, асортименту продукції, а також формування цінової політики підприємства;
- оцінки ефективності діяльності окремих підрозділів та роботи

окремих керівників.

**Калькулювання** – це процес визначення собівартості продукції, тобто комплексна система економічних розрахунків витрат та віднесення їх безпосередньо на носії цих витрат (одиницю продукції, частину продукту, групу продуктів).

Калькулювання як процес має свою мету, завдання, елементи та принципи (див. рис. 2.4.1).



**Рис. 2.4.1. Характеристика процесу калькулювання собівартості продукції**

Для здійснення оцінки ефективності діяльності окремих підрозділів в системі управлінського обліку виділяють окремі підрозділи (центри відповідальності), які є окремими об'єктами обліку. При цьому *об'єктом обліку* є сукупність витрат на виробництво, реалізацію та доведення продукту до споживача для забезпечення найбільш прийняттого їх рівня та постійного скорочення, а також забезпечення підприємству необхідного прибутку й прийняття управлінських рішень щодо збільшення цінності, що створюється в процесі діяльності.

За центрами відповідальності можна дати оцінку виконанню менеджерами чітко закріплених за ними обов'язків.

Вибір методів розподілу витрат, встановлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць здійснюється з урахуванням специфіки галузі та особливостей діяльності підприємств.

У конкурентному середовищі недостатньо лише того, щоб керівники підприємств знали, скільки коштує продукція, яку вони виробляють. Вони мають знати, як зробити, щоб її виробництво було вигідним. Для цього необхідний внутрішній аспект інформації про витрати, яка й формується в системі управлінського обліку.

#### **2.4.2. Об'єкти обліку та об'єкти калькулювання**

Важливою передумовою раціонального обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання.

*Об'єктом обліку виробничих витрат* є вироби, їх окремі частини (конструктивні елементи, вузли, деталі), групи виробів, виконані роботи, сукупність однорідних робіт, виробництва, процеси, фази й стадії технологічних процесів (переділи), окремі операції.

*Об'єкт калькулювання* – це одиниця продукції (робіт, послуг), тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві.

У деяких випадках виникає необхідність калькулювати продукт різного ступеню готовності (напівфабрикат). Тому в таких виробництвах об'єктом калькулювання є напівфабрикат або окремі частини (деталі) виробів. Доцільно використовувати також допоміжні об'єкти калькулювання, до яких належать відходи та забракована продукція.

Для оцінки незавершеного продукту (напівфабрикатів) необхідно

калькулювати собівартість за окремими технологічними етапами (переділами), тобто незакінчених обробкою продуктів за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат.

*Місця виникнення витрат* – це структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю, на рівні яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, що підлягають плануванню, нормуванню, обліку та контролю для ефективного управління. Якщо об'єктом калькулювання (носієм витрат) собівартості є одиниця виготовленої продукції різного ступеня готовності в натуральному вимірнику, прийнятому для обліку випуску продукції, частина продукту, окреме замовлення, то кількісним вимірником об'єкта калькулювання є калькуляційна одиниця.

До основних видів *калькуляційних одиниць* належать:

- натуральні кількісні (тонни, кілограми, метри, штуки, кіловат-години);
- умовно-натуральні (100 умовних пар взуття, 1 000 умовних консервних банок, 1 т умовного чавуну);
- вартісні одиниці (тис. грн.);
- умовні калькуляційні одиниці, які характеризують вміст корисної речовини в продукті (процент жирності в молочних продуктах, процент спирту в медичних препаратах);
- одиниці роботи персоналу або обладнання (машино-година, машино-день, тонно-кілометр перевезень, норма-година роботи спеціаліста) (Додаток Б).

Отже, до об'єктів калькулювання можна віднести автомобіль відповідної марки, 1 т цементу, 1 ц цукру-піску, 1 кг хімреактиву, 1 000 шт. будівельної цегли, 1 000 квт.-год. електроенергії.

Для цілей управління підприємство при необхідності може розширити перелік об'єктів калькулювання.

Для визначення собівартості конкретного об'єкта калькулювання витрати виробництва групуються за **статтями калькуляції**.

Номенклатура статей калькуляції залежить від технологічних і організаційних особливостей підприємства (підрозділу підприємства). Статті калькуляції встановлюються самим підприємством у наказі про облікову політику (або рекомендуються органом управління).

Типова номенклатура статей калькуляції наведена у Методичних

рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373, а саме:

1. Сировина та основні матеріали.
2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).
5. Основна заробітна плата.
6. Додаткова заробітна плата.
7. Відрахування на соціальне страхування.
8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.
9. Загальновиробничі витрати.
10. Втрати від браку.
11. Супутня продукція (вираховується).

Важливою передумовою раціональної організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є збіг об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання. Ця обставина дозволяє при виготовленні одиниці продукції відносити на собівартість всі виробничі витрати прямо, а в разі виготовлення кількох виробів – лише ту частину витрат, яка безпосередньо пов'язана з випуском конкретних виробів, решта потребує розподілу за тим чи іншим умовним способом.

Однак не завжди об'єкти обліку та об'єкти калькулювання збігаються. Наприклад, в комплексному виробництві об'єкт обліку витрат, як правило, ширший, ніж об'єкт калькулювання, оскільки в одному й тому ж процесі виробляється кілька видів продукції одночасно. Це можна спостерігати в процесі переробки нафти, коли в результаті здійснення одного процесу одержують кілька видів продукції: бензин та низку побічних продуктів.

І навпаки, об'єкт обліку витрат може бути вужчим, ніж об'єкт калькулювання. Це спостерігається при організації обліку за окремими переділами. При цьому калькулюється кінцева продукція даного виробництва. Наприклад, в гірничорудній галузі об'єктом обліку є окремі переділи: рудник (добування руди), дробильна фабрика (подрібнення руди), збагачувальна фабрика (збагачення руди), фабрика кускування (кусування концентрату), а об'єктом калькулювання – кінцева продукція (обкотиші), яка пройшла всі переділи, а отже, і всі перелічені процеси.

В управлінському обліку процес обчислення собівартості включає не лише визначення фактичної собівартості, а й розрахунок

собівартості:

- продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, яка споживається основним виробництвом;
- проміжних продуктів (напівфабрикатів) підрозділів основного виробництва, які використовуються на деяких наступних стадіях виробництва;
- продукції підрозділів підприємства для визначення результатів їх діяльності;
- всіх видів продукції та напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону;
- одиниці готової продукції (напівфабрикатів власного виробництва), що реалізуються на сторону, виконаних робіт, наданих послуг тощо.

До основних етапів калькуляційних розрахунків у системі обліку собівартості продукції належать:

- групування первісних витрат за калькуляційними статтями витрат і за об'єктами обліку витрат;
- визначення витрат і калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв та віднесення їх на основне виробництво;
- визначення собівартості остаточного браку;
- оцінка зворотних відходів;
- оцінка незавершеного виробництва;
- розподіл витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- розрахунок собівартості кожного об'єкта калькулювання та його калькуляційної одиниці.

Методика групування витрат за об'єктами калькулювання є спільною для всіх підприємств. Вона включає в себе облік прямих витрат, узагальнення та розподіл непрямих витрат, узагальнення даних у регістрах бухгалтерського обліку.

### **2.4.3. Види собівартості**

Підвищення ролі та значення показника собівартості в управлінні підприємством, в оцінці діяльності та стимулюванні колективу підприємства передбачає класифікацію цього показника, за певними характерними ознаками (табл. 2.4.1).

Таблиця 2.4.1

## Класифікація видів собівартості

Ознака	Вид собівартості	Характеристика
<b>В залежності від місця виникнення і складу витрат</b>	Технологічна	включає прямі витрати на робочому місці, ділянці; характеризує рівень витрат на здійснення окремих технологічних операцій, на виготовлення окремих деталей, вузлів тощо. При порівнянні собівартості окремих деталей можна прийняти рішення щодо власного виробництва чи придбання деталей у постачальника
	Цехова	витрати конкретного цеху (структурного підрозділу) на виробництво продукції. Цехові витрати в більшості галузей промисловості включаються в собівартість окремих видів продукції через розподіл їх пропорційно сумі заробітної плати робітників
	Виробнича	витрати на виробництво продукції в межах всього підприємства, крім адміністративних витрат і витрат на збут. Визначається додаванням до технологічної собівартості суму витрат, пов'язаних з управлінням виробничими підрозділами, що випускають продукцію.
	Повна	виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних та витрат на збут. Вона інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції. Вираховується для обґрунтування ціни, визначення конкурентоспроможності та інших розрахунків
<b>За ступенем узагальнення даних</b>	Індивідуальна	характеризує витрати конкретного підприємства по випуску продукції
	Фірмова	включає витрати на виробництво та реалізацію продукції по групі підприємств, які входять до об'єднання, фірми, тресту
	Середньогалузева	характеризує середні по галузі витрати на виробництво даного виробу і розраховується за формулою середньозваженої на підставі індивідуальних собівартостей підприємств галузі
<b>Залежно від часу формування</b>	Планова	витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені плановими нормами і нормативами. Розраховується на рік чи квартали



<b>затрат</b>		і протягом року не змінюється
	Фактична	характеризує величину фактичних витрат, які мали місце в процесі виробництва та реалізації продукції
	Нормативна	ґрунтується на використанні нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції або його елементів. На відміну від планової, нормативна собівартість змінюється відповідно до зміни норм і нормативів, а розраховується на основі поточних (діючих) норм використання ресурсів
	Кошторисна	характеризує витрати на окремий виріб або замовлення, що виконується в разовому порядку. Визначається підприємством під час складання необхідного комплексу проектних документів за кошторисними нормами та цінами, які діють на момент її розрахунку
<b>Залежно від тривалості розрахункового періоду</b>	Місячна	визначається, виходячи із витрат і кількості виготовленої продукції в певному місяці
	Квартальна	визначається, виходячи із витрат і кількості виготовленої продукції в певному кварталі
	Річна	визначається, виходячи із витрат і кількості виготовленої продукції у звітному році
<b>За складом продукції</b>	Товарна	витрати на виготовлення продукції, яка визначена підприємством для реалізації. Вона визначається сумою витрат за всіма калькуляційними статтями окремих видів продукції
	Валова	витрати на виготовлення всього обсягу об'єктів господарської діяльності підприємства
	Реалізована	витрати на виробництво і збут продукції, яка вважається реалізованою для визначення фінансового результату. Визначається як алгебраїчна сума витрат на товарну продукцію і витрат, які містяться в зміні залишків нереалізованої продукції на початок і кінець року
	Незавершене виробництво	вартість продукції часткової готовності у зв'язку з незакінченим технологічним циклом її виготовлення на певну звітну дату
<b>За об'єктом розрахунку</b>	Одиниці продукції	Витрати, які понесене на виробництво одиниці продукції. Визначається діленням всіх витрат виробництва основного виду продукції на обсяг продукції в натуральних показниках

	Порівнянної продукції	витрати на вироби, що виготовлялись на підприємстві в минулому звітному періоді, за винятком виробів, виготовлених у дослідному варіанті та тих, які були на стадії впровадження у виробництво
	Непорівнянної продукції	Витрати на продукцію, що не вироблялася на підприємстві в попередньому періоді
	Усієї товарної продукції	витрати на одну гривню товарної продукції
<b>З метою підготовки інформації для управління собівартістю</b>	Собівартість центру відповідальності	включає сукупність витрат на виготовлення відповідним центром усієї продукції та містить лише ті статті витрат, за які відповідає керівник даного структурного підрозділу. Застосовується для контролю та оцінки діяльності центру.
	Повна виробнича собівартість	включає змінні і постійні виробничі витрати, які доцільно віднести на собівартість конкретного виду продукції
	Маржинальна (обмежена) собівартість	включає змінні витрати, які можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції

Розглянемо детальніше окремі види собівартості. Найчастіше на практиці виокремлюють *виробничу та повну* собівартості.

Як уже розглядалось, *виробнича собівартість* включає матеріальні витрати на технологічні потреби, витрати на оплату праці основних виробничих робітників та розподілені загальновиробничі витрати.

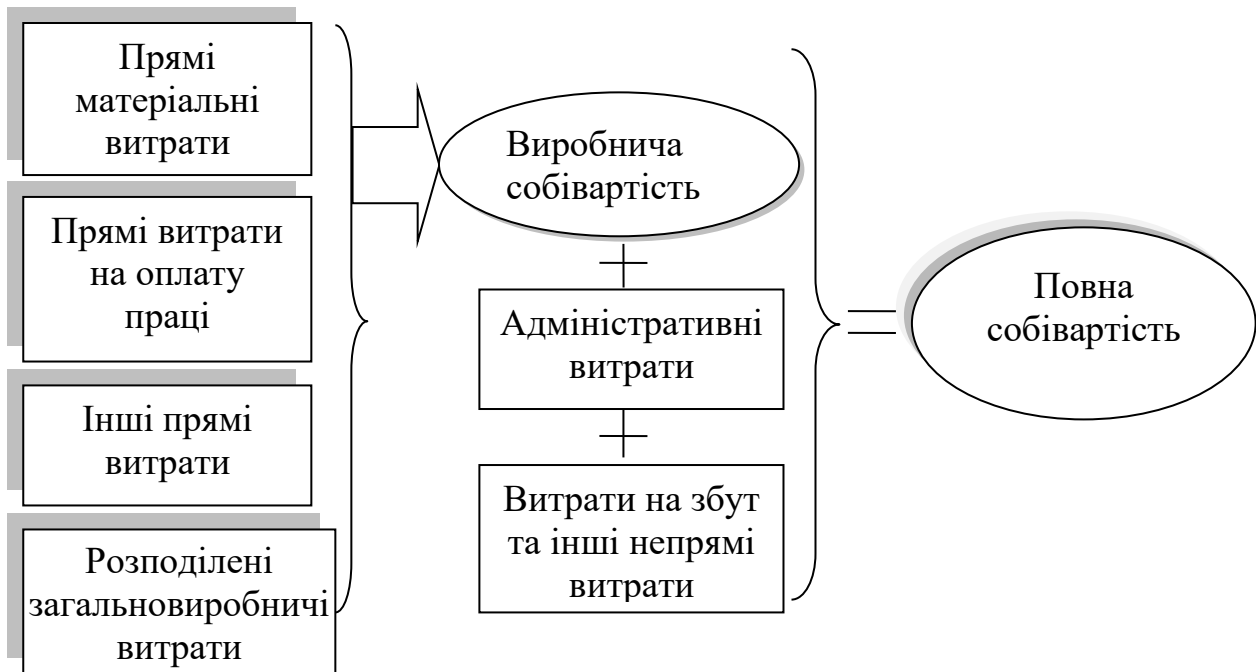
*Повна собівартість* продукції складається із собівартості реалізованої продукції та витрат періоду (рис. 2.4.2). До витрат періоду (невиробничих витрат) належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати, які, відповідно до вітчизняного законодавства та зарубіжної практики, не включаються до собівартості реалізованої продукції, а списуються безпосередньо на фінансовий результат діяльності підприємства.

Розглянемо методологічні засади формування різних видів собівартості продукції відповідно до вітчизняного законодавства.

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” передбачено такі види собівартості:

- виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);
- собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Склад виробничої собівартості продукції описано у попередній темі.



**Рис. 2.4.2. Основні елементи повної собівартості**

*Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включає:*

- виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Однак, якщо підприємство не в змозі буде відшкодувати витрати, пов'язані з операційною діяльністю, зокрема, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, реалізацією (збутом) продукції та інші, передбачені П(С)БО 16 “Витрати”, воно не забезпечить рентабельність, а відтак не зможе вижити. Отже, всі витрати - виробничі та невиробничі – мають бути відшкодовані.

Усі види собівартості використовуються у фінансовому обліку, зокрема для оцінки запасів та визначення величини прибутку (збитку) від операційної діяльності під час складання форми фінансової звітності 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

Однак, з метою підготовки інформації для управління собівартістю, важливо враховувати особливості вимог, які висуваються до інформації в системі управлінського обліку. Суть системи управлінського обліку полягає в тому, що для різних цілей використовується різна собівартість, а з другого боку – та ж сама собівартість не може однаково добре обслуговувати різні цілі.

Можна виділити три основні напрями (цілі) здійснення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції:

- планування та контроль діяльності;
- прийняття управлінських рішень;
- оцінка залишків запасів та обчислення фінансового результату.

Для реалізації вказаних цілей на підприємствах необхідно формувати такі види собівартості:

- *собівартість центру відповідальності* – для планування та контролю за технологічними процесами, а також діяльністю відповідальних виконавців;

- *повну виробничу собівартість* – для формування цін та інших оперативних рішень за нормальних обставин;

- *пряму виробничу собівартість (неповну або маржинальну)* – для визначення цін та інших оперативних рішень і за специфічних обставин (в умовах недозавантаження потужностей). *Собівартість центру відповідальності* включає сукупність витрат на виготовлення відповідним центром усієї продукції та містить лише ті статті витрат, за які відповідає керівник даного структурного підрозділу. Собівартість центру відповідальності застосовується для контролю та оцінки діяльності центру.

*Повна виробнича собівартість* – включає змінні витрати і постійні виробничі витрати, які доцільно віднести на собівартість конкретного виду продукції.

*Пряма виробнича собівартість (неповна, або маржинальна)* включає змінні витрати, які можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції.

Крім розглянутих видів, існують форми собівартості, які можуть набувати кожного розглянутого виду, а саме: планова, нормативна та фактична.

*Планова собівартість* – це вид собівартості, основою якої є середні норми витрачання різних видів ресурсів. Планова собівартість розраховується на рік та за кварталами і протягом року не змінюється. Вона є максимально допустимою величиною, відхилення в більшу сторону від якої вважається небажаним явищем.

*Нормативна собівартість* – вид собівартості, яка ґрунтується на використанні нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції або його елементів. На відміну від планової, нормативна собівартість змінюється відповідно до зміни норм і нормативів, а розраховується на основі поточних норм витрачання матеріальних і трудових ресурсів.

*Фактична собівартість* характеризує величину фактичних

витрат, які існували в процесі виробництва та реалізації продукції. Аналіз порівняння фактичної з плановою собівартістю дає змогу визначати величину відхилень (залежних та незалежних від діяльності підприємства).

*До залежних* від діяльності підприємства належать причини, зумовлені незадовільною роботою самого підприємства, які призводять до браку, нестач матеріальних цінностей, втрат від простоїв.

*До незалежних* належать відхилення, пов'язані зі змінами цін на сировину та матеріали, тарифів на електроенергію, норм амортизаційних відрахувань тощо.

Для визначення собівартості продукції використовують різноманітні методи калькулювання, які включають розподіл непрямих витрат.

#### **2.4.4. Розподіл непрямих витрат**

Проблема розподілу непрямих витрат виникла в зв'язку з необхідністю визначення повної собівартості одиниці продукції. Для цього до прямих витрат потрібно додати частину непрямих, наявність яких теж зумовлена процесом діяльності. У будь-якій організації здійснюється розподіл витрат за періодами, об'єктами калькулювання (продукції, послуг), за центрами відповідальності, в комплексних виробництвах – між основною і супутньою продукцією, між готовою та незавершеною продукцією. Важливо здійснювати розподіл непрямих витрат тоді, коли ціна продукції визначається на основі її повної собівартості. Вилучення непрямих витрат із собівартості може призвести до необґрунтованого заниження ціни реалізації, внаслідок чого підприємство не зможе відшкодувати всі витрати, а отже, досягти рівня рентабельності й вижити, якщо така ситуація буде існувати тривалий період.

До основних цілей розподілу непрямих витрат можна зарахувати стимулювання виробництва більш прибуткової продукції та ефективного використання наявних на підприємстві ресурсів у вигляді оборотного та основного капіталу. Основні цілі розподілу непрямих витрат детально наведено в табл. 2.4.2.

Віднесення частини непрямих витрат на собівартість продукції пов'язане і з загальними вимогами до складання фінансової звітності. Остання має відображати вартість запасів на підставі розподілу всіх витрат з метою обчислення фінансового результату.

## Цілі розподілу непрямих витрат

№ п/п	Основні групи цілей	Основні причини розподілу
1	Оцінка запасів та визначення фінансових результатів	Зовнішніх користувачів цікавить повна собівартість, яка, крім прямих витрат, включає частину непрямих, теж зумовлених процесом діяльності
2	Стимулювання результатів діяльності	Результати розподілу впливають на фінансовий результат окремих видів продукції, а отже, стимулювання виробництва більш прибуткових із них
3	Прийняття економічно обґрунтованих рішень на всіх рівнях управління	Результати розподілу непрямих витрат позитивно впливають на прийняття рішень щодо оптимізації асортименту, придбання нового обладнання та ефективного використання наявного, а також на розподіл капіталу між структурними підрозділами та видами продукції
4	Контроль за відшкодуванням усієї сукупності витрат	Віднесення частини непрямих витрат на собівартість продукції змушує керівників ефективніше контролювати витрати з метою їх скорочення та відшкодування в повному обсязі

Разом з тим на основі повної собівартості продукції можна прийняти неправильні рішення (наприклад, для розширення ринків збуту величина повної собівартості є неприйнятною). це свідчить про те, що для різних цілей необхідна різна собівартість. Тому розглянемо порядок розподілу непрямих витрат для оцінки запасів та визначення фінансового результату.

Розподіл і перерозподіл витрат – надзвичайно трудомісткий процес, пов'язаний з *високим ступенем умовності*. Спостерігається достатньо щільний зв'язок, внаслідок якого вища точність розрахунків потребує використання витратнішої технології.

Необхідно докладати значних зусиль (методи, прийоми, розрахунки) для точного (справедливого) визначення частини непрямих витрат, що підлягають віднесенню на об'єкт калькулювання.

Тому попередньо потрібно встановити ступінь необхідної точності для вирішення конкретних цілей, які ми намагаємось вирішити на основі одержаних результатів.

Існує ціла низка проблем, які виникають під час розподілу непрямих витрат:

- величину непрямих витрат неможливо точно оцінити в процесі виробництва конкретної продукції, що пояснюється відсутністю можливості прослідкувати їх шлях як елементу;

- не всі непрямі витрати виникають одночасно з процесом виробництва: одні передують йому, а інші виникають значно пізніше. Інколи непрямі витрати існують навіть тоді, коли відсутні прямі витрати, зокрема в разі припинення виробництва, пов'язаного з реконструкцією та модернізацією обладнання або його профілактикою;

- непрямі витрати неможливо або майже неможливо проконтролювати, оскільки вони є багатоелементними. Тому ці витрати характеризуються різною поведінкою під впливом різноманітних факторів, наприклад зміни обсягу діяльності;

- непрямі витрати виникають на різних рівнях управління (центрів відповідальності або підприємства в цілому), тому надзвичайно важко встановити саме ту частину витрат (загальновиробничих, адміністративних, на збут), яка має бути відшкодована за рахунок доходу, отриманого внаслідок функціонування того чи того центру відповідальності або реалізації того чи того виду продукції.

*Розподіл непрямих витрат на об'єкти калькулювання включає такі основні елементи:*

- вибір об'єкта калькулювання, на який припадають непрямі витрати (окремий продукт, група продуктів, центр відповідальності);

- вибір бази розподілу витрат;

- розрахунок ставки (коефіцієнта) розподілу, яка обчислюється як частка від ділення загальних накладних витрат і величини бази розподілу;

- розрахунок накладних витрат, що підлягають віднесенню на об'єкт обліку та обчислюються як добуток ставки розподілу і величини бази розподілу, що відповідає даному об'єктові.

**Виділяють такі основні методи розподілу непрямих витрат:**

**Спрощений метод розподілу непрямих витрат.** Цей метод часто застосовують на практиці. Суть його полягає у використанні єдиної для підприємства ставки розподілу. Внаслідок цього непрямі витрати припадають на всі види продукції, незалежно від того, в якому структурному підрозділі вони були виготовлені.

*Ставку розподілу при цьому визначають так:*

$$\text{Ставка розподілу (коефіцієнт розподілу)} = \frac{\text{Непрямі витрати}}{\text{База розподілу}};$$

$$\text{Розподілені витрати} = \text{Ставка розподілу} \times \text{Окреме значення бази розподілу}$$

Єдину ставку розподілу непрямих витрат доцільно використовувати тільки тоді, коли всі підрозділи підприємства споживають непрямі витрати приблизно в однаковій пропорції або коли на всі види робіт усіх підрозділів витрачається однаковий час.

У всіх інших випадках використовують **двоступеневий процес розподілу непрямих витрат**. Для двоступеневого процесу розподілу непрямих (наприклад, адміністративних) витрат характерна етапність:

- на першому етапі витрати розподіляються за центрами відповідальності (основними та допоміжними цехами);
- на другому етапі – за місцями виникнення витрат (дільницями);
- на третьому етапі – за видами продукції (об'єктами калькуляції).

Чим більша етапність розподілу непрямих витрат, тим більш сумнівною виглядає точність собівартості об'єкта, на який розподіляються накладні витрати.

Накладні витрати на першому етапі, як правило, розподіляються між виробничими й обслуговуючими цехами. Для цього доцільно виділяти *центри обслуговування* (структурні підрозділи), які надають різноманітні види послуг виробничим підрозділам, від діяльності яких залежить їх ритмічна робота. Витрати обслуговуючих виробництв необхідно розподіляти між виробничими підрозділами тому, що безпосереднього відношення до виробничого процесу вони не мають.

Основним критерієм вибору методу розподілу витрат має стати щільний зв'язок об'єкта обліку з величиною витрат. Наприклад, витрати складських приміщень мають бути розподілені залежно від кількості матеріалів, виданих виробничим підрозділам згідно з вимогами; витрати відділу технічного обслуговування доцільно розподіляти залежно від кількості часу, відпрацьованого обслуговуючим персоналом у виробничих підрозділах.

Важливим етапом є розподіл накладних витрат безпосередньо між об'єктами калькулювання. Для цього необхідно вибрати найбільш прийнятну базу розподілу, яка забезпечила б зв'язок між накладними витратами і причинами, що впливають на величину



витрат.

До найбільш поширених баз розподілу накладних витрат належать: заробітна плата або кількість відпрацьованих годин основними виробничими робітниками; вартість прямих матеріальних витрат; відпрацьовані машино-години; кілометри пробігу автомобіля; виручка від реалізації продукції. Наприклад, при здійсненні транспортних послуг основним фактором витрат є вартість використаного пального; для механообробної стадії – відпрацьовані машино-години.

Вибір бази розподілу залежить від рівня механізації та автоматизації виробництва. Так, для виробництв із високим рівнем ручних робіт доцільно за базу приймати заробітну плату або кількість відпрацьованих годин основними виробничими робітниками, а для виробництв з високим рівнем оснащення механізмами – час, відпрацьований машинами (машино-год.). Мета вибору бази розподілу полягає у визначенні такої характеристики виробничого процесу, зміна якої в найбільшій мірі впливала б на величину накладних витрат. Приклади баз розподілу представлено у табл. 2.4.3.

Таблиця 2.4.3

### Приклад баз розподілу

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

Базу розподілу накладних витрат, яка відображається в обліковій політиці, підприємство обирає самостійно. Вона встановлюється диференційовано, залежно від умов функціонування конкретних виробничих підрозділів. Тому надзвичайно важливо обрати адекватний конкретним умовам метод розподілу накладних витрат. Характерно, що суттєвість та значимість факторів витрат постійно змінюється, тому необхідно своєчасно вносити відповідні корективи в бази розподілу та облікову політику підприємства.

Виникають обставини, коли доцільно використовувати два і більше методів розподілу.

Для прийняття рішення щодо доцільності чи недоцільності визначення фактичної собівартості, а отже, розподілу та перерозподілу непрямих витрат, необхідно:

- по-перше, встановити його мету;
- по-друге, порівняти витрати на здійснення процесу розподілу з вигодами, отриманими від використання того чи того методу розподілу.

#### **2.4.5. Класифікація методів обліку витрат на виробництво**

*Методи обліку витрат на виробництво продукції* – це сукупність способів та прийомів, у процесі яких здійснюється групування й розподіл виробничих витрат за об'єктами калькулювання (носіями витрат) для обчислення собівартості окремих видів та одиниць продукції.

Залежно від оперативності формування собівартості продукції розрізняють такі методи:

- облік витрат і калькулювання фактичної собівартості;
- облік витрат і калькулювання нормативної собівартості.

Величина середньої собівартості, розрахована на основі *методу обліку фактичних витрат*, не дає змоги виявити більш рентабельні види продукції, управляти виробничими витратами та підвищувати конкурентоспроможність продукції.

Принципова відмінність *методу обліку за нормативними витратами* в тому, що в собівартість включаються витрати, які базуються на чітко визначених нормах (стандартах). Прикладом методу, побудованого на визначенні нормативної собівартості й багато в чому подібного до вітчизняного нормативного методу, є стандарт-кост. Детальна характеристика методу обліку та калькулювання собівартості за нормативними витратами буде

розглянуто в одній із наступних тем. Найпоширеніші зараз методи обліку витрат, згруповані за різноманітними ознаками, наведено на рис. 2.4.3.



**Рис. 2.4.3. Методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції**

Залежно від об'єкта обліку (замовлення, переділ, процес) виділяють такі методи обліку витрат (калькулювання собівартості): *позамовний, попроцесний, попередільний*.

Вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств являє собою складне питання через їх різноманітну сукупність, тому доцільність їх застосування має обґрунтовуватись у кожній конкретній ситуації індивідуально із урахуванням технологічних і організаційних особливостей, наявних бізнес-процесів для реалізації управлінських цілей, що забезпечить отримання якісного інформаційного забезпечення системи управління підприємствами.

Таким чином, вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств можна сформулювати у вигляді дерева рішень, яке наведено на рис. 2.4.4.

Розпочати необхідно із постановки питання: “Чи відчутними є зміни ціни на сировину, конкурентної боротьби, інфляції?”.



**Рис. 2.4.4. Алгоритм вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

Якщо так, то доцільно обрати метод обліку за фактичними витратами для калькулювання собівартості продукції, а якщо ні – то метод обліку за нормативними витратами. У свою чергу через постановку питання: “Чи є можливість формувати норми витрат згідно технології?” підтверджується, або спростовується можливість застосування методу обліку за нормативними витратами.

Необхідність врахування технологічних і організаційних особливостей виробництва продукції та умов її продажу зумовлює постановку наступних питань: “Чи укладені договори, визначені замовлення?” і “Чи виділені технологічні процеси, наявне незавершене виробництво?”. Якщо на підприємстві укладені договори щодо реалізації продукції, обирається калькулювання за замовленнями, а якщо відсутні – за процесами.

Також важливо дати відповідь на питання: “Чи є можливість розподілу непрямих виробничих витрат та розподілу витрат на постійні і змінні?”. Якщо на підприємстві відсутня можливість розподілу непрямих витрат, оскільки в одному цеху здійснюються всі операції з виробництва продукції і витрати з управління таким приміщенням відносяться на собівартість продукції, то доцільно застосовувати метод обліку за змінними витратами.

Вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції являє собою складне питання через їх різноманітну сукупність, тому доцільність їх застосування має обґрунтовуватись у кожній конкретній ситуації індивідуально із урахуванням технологічних і організаційних особливостей, наявних бізнес-процесів для реалізації управлінських цілей, що забезпечить отримання якісного інформаційного забезпечення системи управління підприємствами.

Взаємозв’язок методів управлінського обліку та управлінських цілей, що дає змогу обрати найбільш оптимальний варіант застосування методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в сучасних умовах господарювання підприємств, наведено в табл. 2.4.4.

Таблиця 2.4.4

**Взаємозв’язок методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та управлінських цілей**

Рівень управлінської цілі	Напрямок реалізації цілі	Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції
Оперативні цілі	Планування, облік і контроль витрат виробництва	калькулювання за замовленнями
		калькулювання за нормативними витратами
		калькулювання за повними витратами (“абсорпшен-костинг”)
		калькулювання за змінними витратами (директ-кост)
		калькулювання за процесами
		калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC, activitybased costing)
Стратегічні цілі	Підвищення і контролю якості продукції	загального управління якістю (Total Quality Management, TQM)

	Просування товару на ринку	калькулювання життєвого циклу виробу (life-Cycle Costing, LCC)
	Довготермінове скорочення витрат	якраз вчасно (“just-in-time”)
	Постійне скорочення витрат і собівартості продукції в цілому	“таргет-кост” (target costing), “кайзен-кост” (kaizen costing)

Так, на оперативному рівні з метою здійснення планування, обліку і контролю за витратами процесу виробництва доцільним є вибір одного із таких методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, як: калькулювання фактичної собівартості продукції, облік і калькулювання за нормативними витратами, калькулювання за повними витратами (“абзорпшен-костинг”), калькулювання за змінними витратами (директ-кост), попроцесний метод обліку витрат (простий), якраз вчасно (“just-in-time”), калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC, activity based costing).

На рівні стратегічних цілей вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції доцільно здійснювати у розрізі їх напрямів: з метою підвищення і контролю якості продукції необхідним є застосування загального управління якістю (Total Quality Management, TQM); для просування товару на ринку – калькулювання життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing, LCC); для забезпечення раціонального використання ресурсів – калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (Activity Based Costing, ABC); з метою визначення ціни на основі конкуренції – “таргет-кост” (target costing); для досягнення постійного скорочення витрат – “кайзен-кост” (kaizen costing).

#### **2.4.6. Особливості обліку і розподілу витрат у допоміжних виробництвах, підрозділах**

Особливості обліку і розподілу витрат у допоміжних виробництвах описано у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

Для організації ефективної та безперебійної роботи основне виробництво має бути своєчасно забезпечене усіма необхідними ресурсами у вигляді робочої сили, сировини і матеріалів, паливних та енергетичних ресурсів. У тому випадку, коли підприємство невелике та має невисокий обсяг виробництва продукції, немає потреби у

створенні внутрішньої розширеної інфраструктури. Набагато вигідніше придбавати більшість послуг і теплоенергетичних ресурсів на стороні, у підприємств, що спеціалізуються на їх виробництві. Водночас, якщо підприємство має значні обсяги серійного багатомоноклатурного виробництва, то економічно вигідно створювати власні допоміжні цехи, які вироблятимуть допоміжну сировину, матеріали та комплектуючі, а також займатимуться обслуговуванням основних виробництв.

**Обслуговуючими (допоміжними, сервісними)** є підрозділи, які повинні у той чи інший спосіб забезпечити роботу інших підрозділів (і передусім – основних цехів). Вони надають послуги, які є необхідними для нормального перебігу виробничого процесу, але не завжди безпосередньо стосуються виробництва продукції. Тому витрати обслуговуючих підрозділів повинні бути розподілені між виробничими підрозділами, які фактично виробляють продукцію. До функцій допоміжних виробництв належить обслуговування як основного виробництва, так і всього підприємства, включаючи адміністрацію та соціальну сферу.

Для розподілу витрат допоміжних виробництв між підрозділами зазвичай обирають відповідну базу розподілу, яка повною мірою має відображати тісний причинно-наслідковий зв'язок з формуванням собівартості. Окреме допоміжне виробництво (господарство) може мати таку базу розподілу понесених ним витрат між рештою підрозділів:

- котельня – кількість спожитої теплоенергії (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); площа опалювальних приміщень;

- водо каналізаційне господарство – кількість спожитої води – (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); кількість споживачів води; кількість обслуговуваних площ;

- електроцех – кількість спожитої електроенергії (якщо встановлено лічильники, витрати за підрозділами); кількість обслуговуваних площ;

- автотранспортний цех – тонна-кілометри пробігу; кількість спожитого палива; кількість годин обслуговування;

- інші обслуговуючі виробництва – кількість людино-годин; кількість машино-годин, витрачених на обслуговування у кожному цеху.

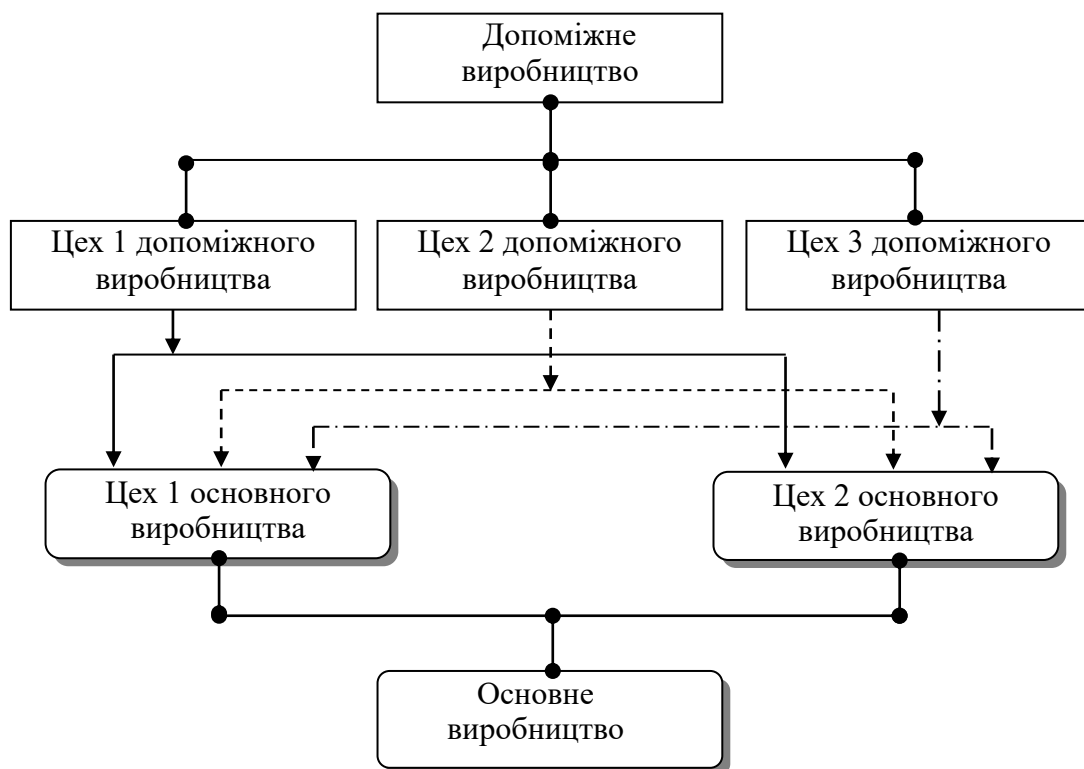
При виборі бази розподілу необхідно усвідомлювати наслідки такого вибору для підприємства, оскільки помилкові методи призводять до неправильного ціноутворення.

Перед розподілом витрат зручно скласти розрахунок, в якому були б відображені всі взаємозв'язки підрозділів. Він складається за принципом питомої ваги надання послуг допоміжними виробництвами між усіма споживачами їх послуг. Питома вага визначається відповідно до обраної бази розподілу витрат.

Приклади калькуляційних одиниць залежно від виду допоміжного виробництва представлено у додатку В.

**Витрати допоміжних підрозділів можуть розподілятися між собою на базі одного з обраних методів:**

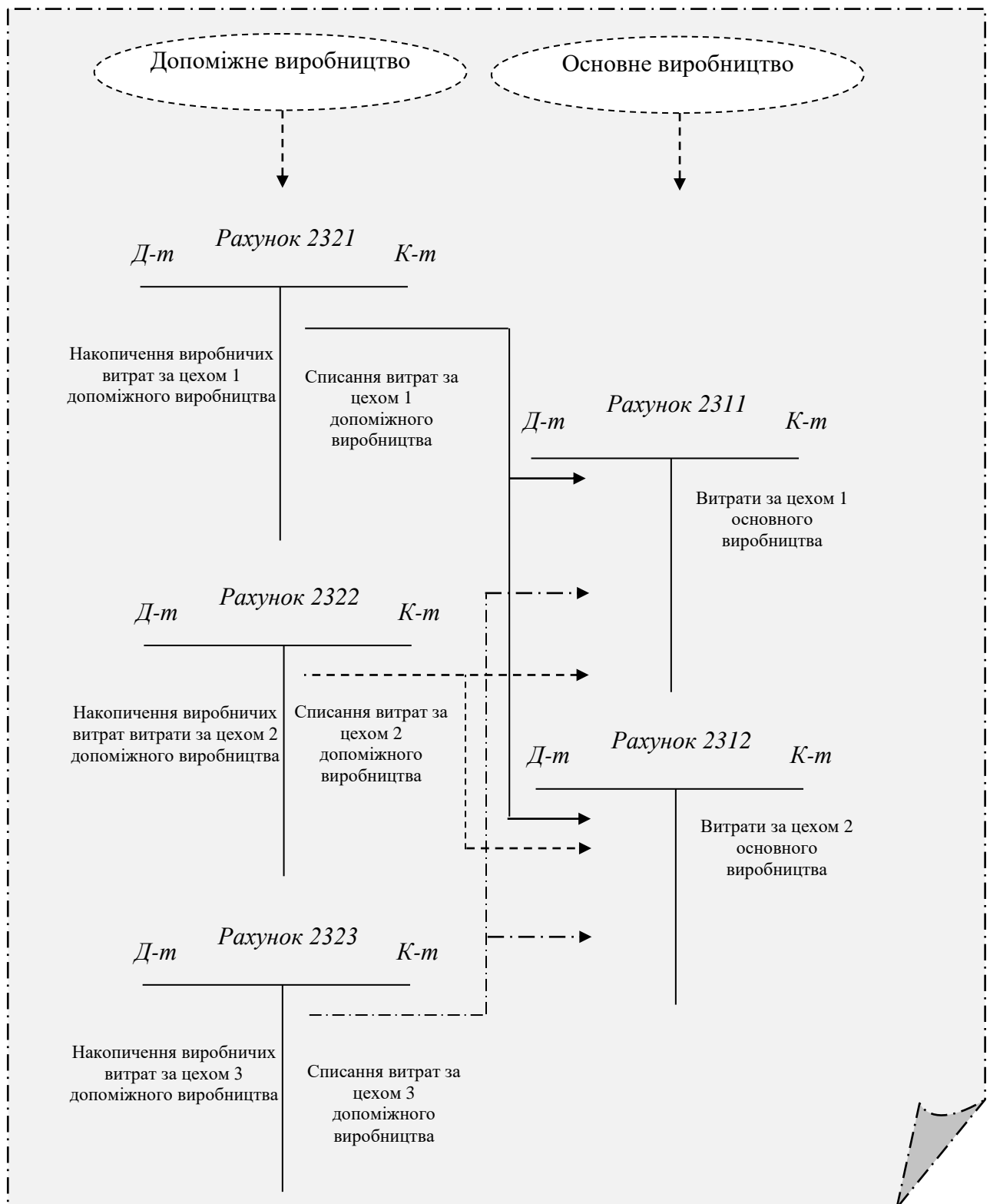
1. **Прямий метод** – передбачає, що витрати допоміжних виробництв списуються безпосередньо на основні підрозділи і взаємні послуги допоміжних виробництв не враховуються (рис. 2.4.5).



**Рис. 2.4.5. Прямий метод розподілу витрат допоміжних виробництв**

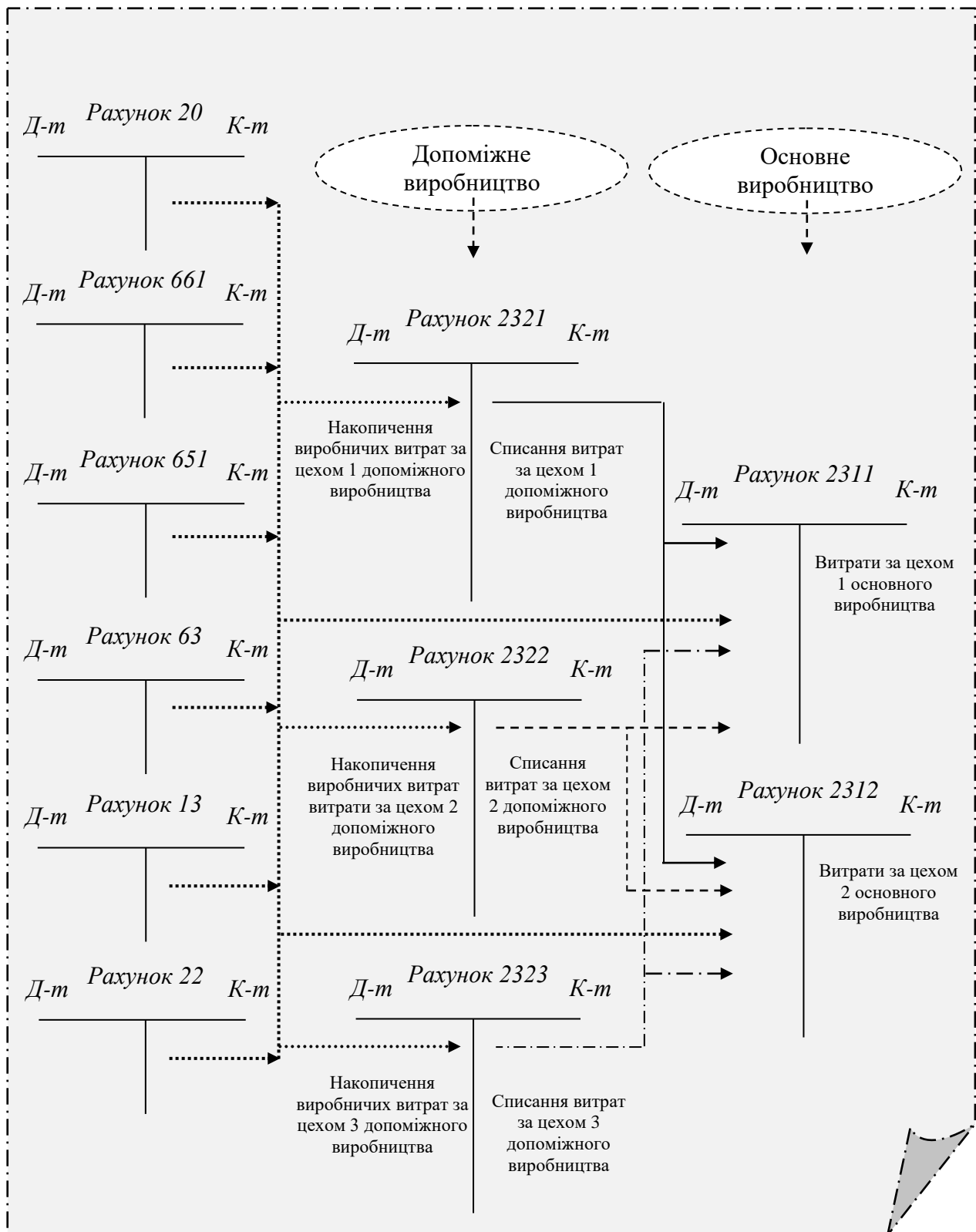
Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат допоміжного виробництва методом прямого розподілу представлено на рис. 2.4.6, а на рис. 2.4.7 узагальнено.





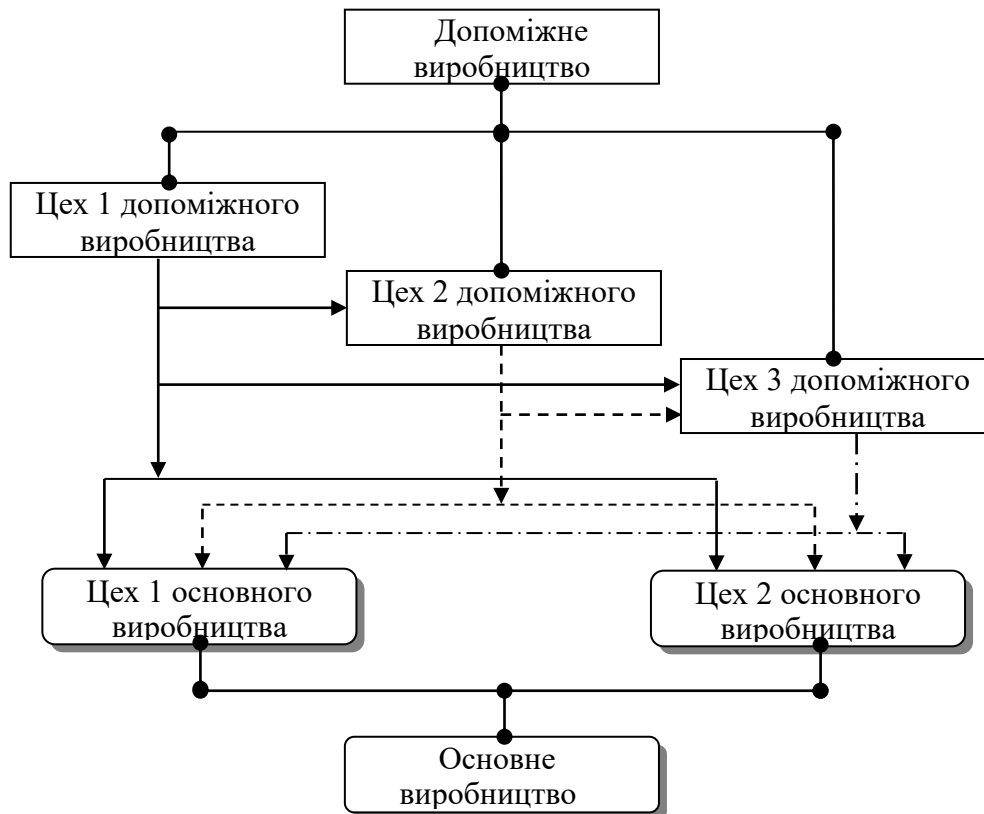
**Рис. 2.4.6. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат допоміжного виробництва методом прямого розподілу**

**2. Послідовний метод.** У разі застосування цього методу витрати кожного допоміжного підрозділу послідовно розподіляються між іншими допоміжними цехами і рештою підрозділів (рис. 2.4.8).



**Рис. 2.4.7. Відображення на рахунках обліку методу прямого розподілу витрат допоміжного виробництва (у цілому)**

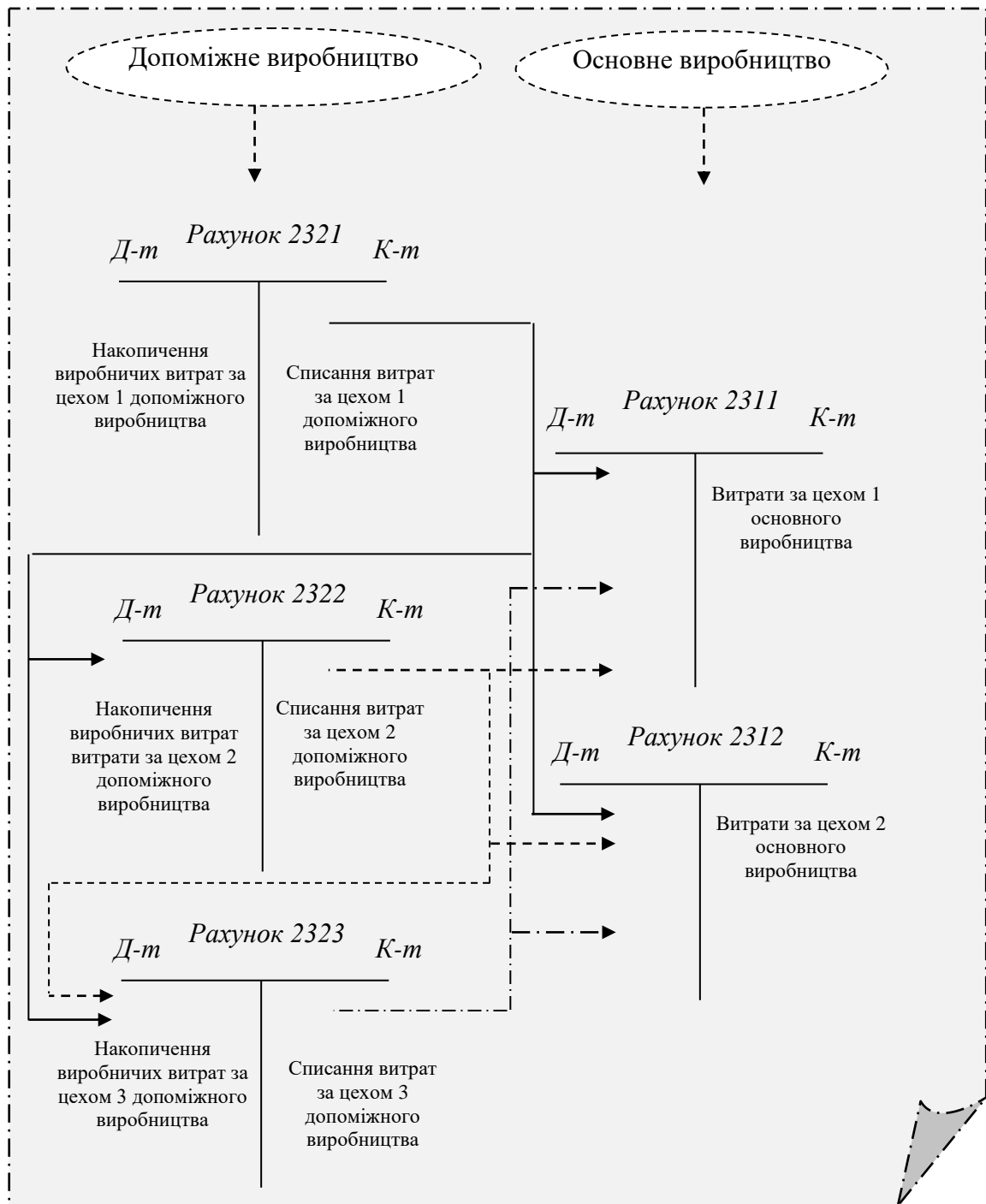
Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат допоміжного виробництва послідовним методом розподілу представлено на рис. 2.4.9.



**Рис. 2.4.8. Метод послідовного розподілу витрат допоміжного виробництва**

Складання калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних підрозділів може передувати етапу розподілу витрат допоміжних виробництв в тому випадку, коли підприємство обрало метод прямого розподілу витрат, тому що при прямому методі до собівартості допоміжних цехів не включатимуться послуги, які вони надають один одному.

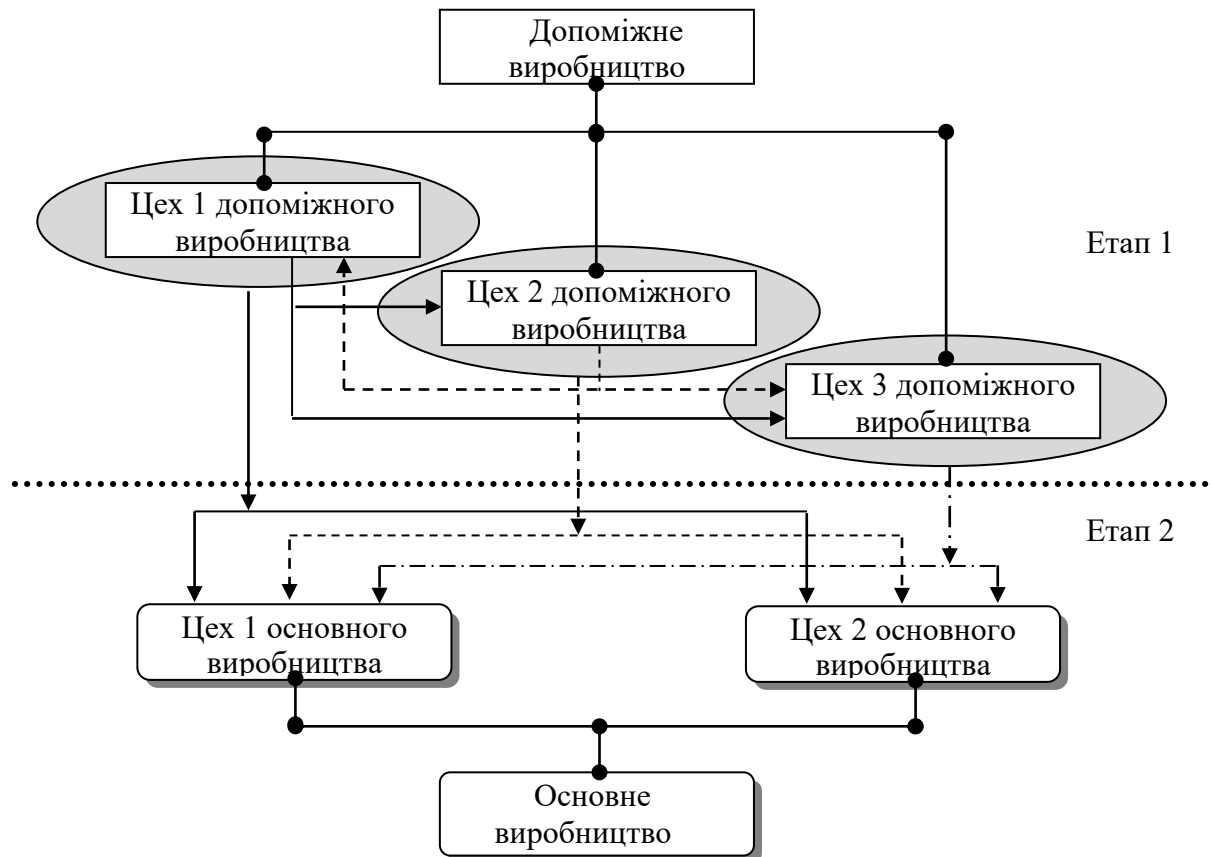
На цьому етапі відбувається розрахунок собівартості *калькуляційної одиниці*, яку для себе визначило підприємство. Визначення калькуляційної одиниці може базуватися як на галузевих методичних рекомендаціях щодо калькуляції, так і на підставі професійної думки самих працівників підприємства. Головне, щоб цей розрахунок був доцільним і економічно вигідним. Наприклад, якщо автотранспортний цех надає послуги тільки одному основному підрозділу, то немає сенсу розраховувати собівартість 1 тонни-кілометра пробігу. І навпаки, якщо автотранспортний цех надає послуги для виробництва, постачання та для сторонніх організацій, то в цьому випадку виникає явна необхідність у такому розрахунку.



**Рис. 2.4.9. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат допоміжного виробництва послідовним методом розподілу**

**3. Метод взаємних послуг.** При цьому методі спочатку розподіляються послуги допоміжних виробництв між собою. У результаті утворюється нова сума накопичених витрат допоміжних виробництв. Отримані суми потім розподіляються між рештою підрозділів за методом прямого розподілу. Схематично порядок використання вказано методу представлено на рис. 2.4.10 та порядок

відображення на рахунках бухгалтерського обліку на рис. 2.4.11.



**Рис. 2.4.10. Метод розподілу взаємних послуг**

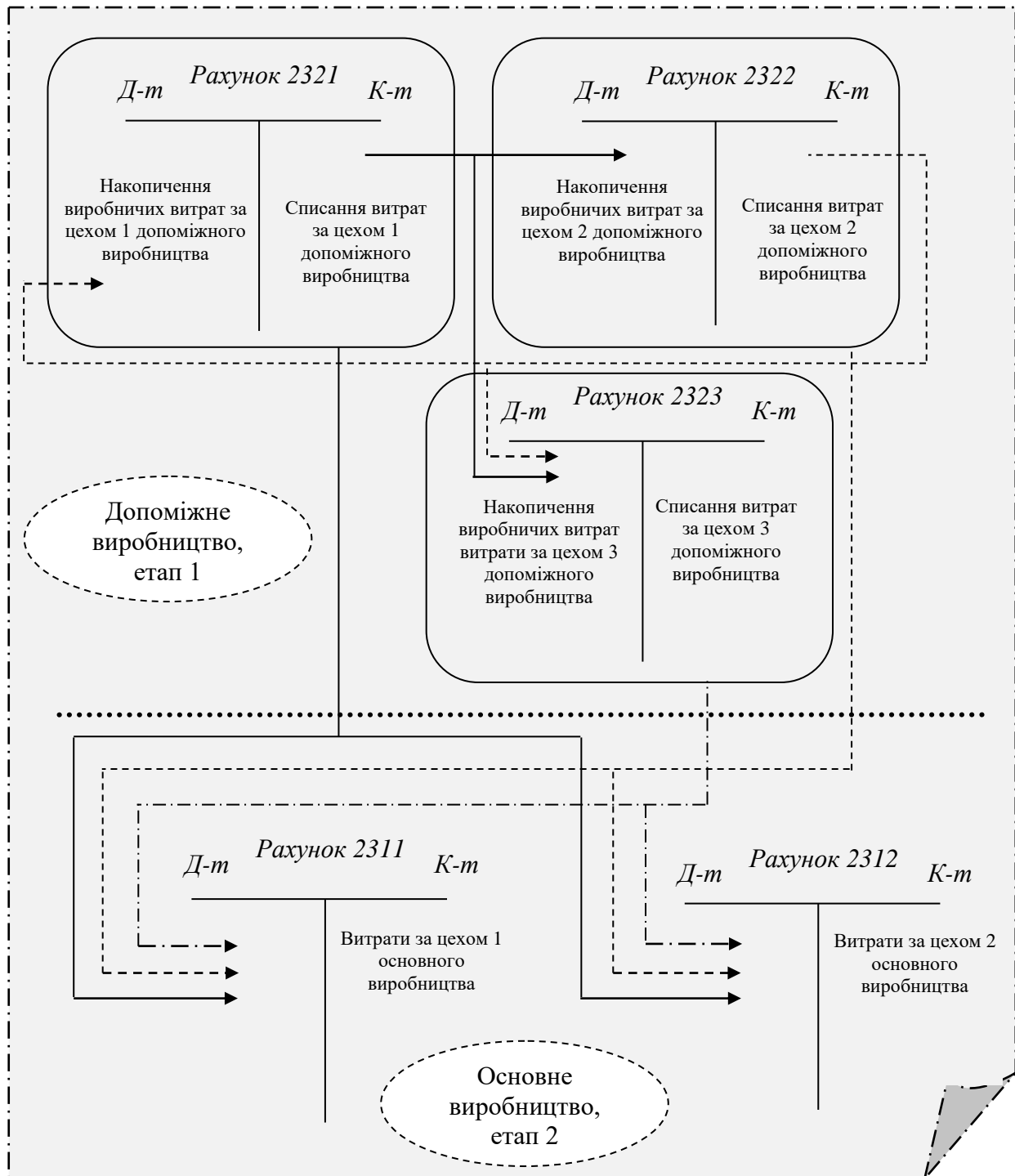
Залежно від обраного методу розподілу будуть різними значення собівартості продукції, що випускається. Отже економічні служби підприємства мають обирати той оптимальний варіант, при якому собівартість готової продукції буде виражена найвигіднішим економічним шляхом, і ціна продукції реально відобразатиме включені до неї витрати.

**Підрозділи допоміжного виробництва за характером виконуваних робіт і послуг поділяються на дві групи.**

До першої групи відносяться виробництва, що виробляють багатомономенклатурну продукцію (ремонтні, механічні, інструментальні, деревообробні, тарні тощо). Ці виробництва індивідуального і дрібносерійного характеру. Для них характерна наявність незавершеного виробництва.

До другої групи відносяться: електростанції, котельні, водоканалізаційні, транспортні, спеціальні установки (станції), холодильні, компресорні, очисні споруди та інші, що обслуговують кілька підрозділів підприємства і постачають їм свою продукцію. За своїми технологічними процесами вони належать до нескладних

виробництв, що *виробляють однорідну продукцію*.



**Рис. 2.4.11. Відображення на рахунках обліку витрат допоміжного виробництва методом розподілу взаємних послуг**

Вони мають одну планово – облікову одиницю (1 кВт/год електроенергії, 1 куб.м газу, 1 тонна нормальної пари (1 МКал тепла), 1 куб.м води, 1 тонно-кілометр вантажу тощо). У цих виробництвах відсутнє незавершене виробництво в зв'язку з незначною тривалістю виробничого циклу.

Продукція виробництв другої групи щомісяця повністю розподіляється між споживачами. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції в цих підрозділах здійснюється за однопередільним методом.

Планування, облік витрат і калькулювання продукції допоміжних виробництв здійснюються:

- у ремонтних, механічних, інструментальних підрозділах – за позамовним методом з використанням елементів нормативного обліку;

- у лісотарних і деревообробних цехах – за попередільним методом з використанням елементів нормативного обліку;

- в енергетичних виробництвах, внутрішньозаводському транспорті – за однопередільним методом із застосуванням елементів нормативного обліку.

Собівартість продукції і послуг допоміжного виробництва (цеху) враховується за скороченою номенклатурою статей калькуляції:

- матеріали (за вирахуванням відходів);
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- загальновиробничі витрати.

До наведеного вище переліку статей можуть вноситися зміни з урахуванням особливостей технології й організації допоміжних виробництв та їх питомої ваги в собівартості продукції.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для інших цехів свого підприємства, визначається виходячи з фактичної суми прямих витрат та загальновиробничих витрат.

Собівартість робіт і послуг, що виконуються допоміжними цехами для власних потреб, у тому числі поточний ремонт, визначається виходячи з прямих (основних) витрат.

Продукція і послуги внутрішньозаводського характеру, які виконуються цехами допоміжного виробництва для основних та інших допоміжних цехів, а також загальнозаводських служб, відносяться на цехи і служби-споживачі: в плані – за плановою виробничою собівартістю, в поточному обліку – за фактичною виробничою собівартістю.

Собівартість продукції, робіт, послуг допоміжних виробництв, якщо вони повністю використовуються для власних потреб цеху,

окремо не калькулюються, а витрати на їх виробництво: матеріали, заробітну плату та на соціальне страхування включаються до загальновиробничих витрат.

#### 2.4.7. Види калькуляцій

*Калькуляція* – це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу чи партії виробів, а також на здійснення робіт і послуг.

Вид калькуляції визначається терміном складання відносно подій, які вже відбулися (фактична, звітна) або які ще відбуватимуться (планова, кошторисна, нормативна), та призначенням (для оцінки фактичної діяльності чи прогнозування діяльності підприємства). Невід’ємною частиною прогнозування діяльності підприємств є складання планових і нормативних калькуляцій (так звані директивні чи попередні).

*Планова калькуляція* (калькуляція планової собівартості одиниці продукції) – це документ, складений на основі чинних на початок планового періоду норм і кошторисів, який дає змогу визначати планову собівартість одиниці продукції. Калькулювання планової собівартості продукції здійснюється заздалегідь, тобто перед початком виробничого процесу. Планова калькуляція на продукцію, виготовлену вперше і на нових потужностях, складається відповідно до проектних показників (за даними конструкторсько-технологічної документації) на базі чинних на початок звітного періоду норм. Вона є основою обліку виробничих витрат і оперативного контролю за величиною витрат виробництва та виконанням завдань щодо скорочення собівартості.

Базою складання планової калькуляції є технічно обґрунтовані норми витрат на матеріали та заробітну плату, встановлені для конкретних видів продукції. Норми визначаються на основі чинних або очікуваних на початок планового періоду нормативів з урахуванням змін у виробництві. Витрати матеріалів зменшуються на вартість відходів (за ціною їх можливого використання та реалізації).

У разі застосування попередільного методу обліку витрат планові калькуляції собівартості складаються за окремими технологічними етапами (переділами).

Калькуляційна одиниця продукції має відповідати одиниці вимірювання, прийнятій в стандартах або технічних умовах на



відповідний вид продукції та планом виробництва продукції в натуральному виразі. Якщо під час планування застосовуються дві одиниці виміру кількості виготовленої продукції, калькуляційною одиницею є одна із них, а собівартість одиниці продукції в іншому вимірі визначається в цілому (без виділення окремих статей витрат).

Якщо за одиницю виміру обсягу виробництва беруть умовно-натуральні показники (у хімічній промисловості – кількість корисної речовини; у консервній – тисячі умовних банок, туб; у скловиробництві – умовні ящики скла), вони одночасно є калькуляційними одиницями.

Коли ж окремі види продукції виробляються в різних модифікаціях, наприклад різні види моделей виробів у легкій промисловості, планова калькуляція складається на кожную модель окремо.

Якщо за однією й тією ж конструкцією в єдиному технологічному процесі виготовляється кілька модифікацій (за техніко-економічними параметрами) виробів, планова калькуляція складається на всю групу виробів.

Планова калькуляція може складатися й на ширшу групу однорідних виробів. У групу об'єднуються тільки ті вироби, які виробляються з однорідної сировини з використанням однакових технологічних процесів.

Для обрахунку планової собівартості продукції визначається величина прямих і непрямих витрат на одиницю та на весь обсяг продукції. Витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо для технологічних потреб встановлюються на основі технічно обґрунтованих норм витрат виробництва продукції та цін відповідних видів матеріальних ресурсів.

Планування витрат на заробітну плату здійснюється відповідно до трудомісткості робіт і системи оплати праці. Для планування витрат застосовуються нормативні ставки основної заробітної плати, обраховані з урахуванням переліку робочих місць і норм їх обслуговування, відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів працівників і запланованого обсягу виробництва відповідних видів продукції.

Додаткова заробітна плата працівників визначається в розмірах, передбачених законодавчими актами України та колективними угодами з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством і галузевими угодами.

Відрахування на соціальне страхування визначається згідно із законодавством.

Непрямі витрати включаються до собівартості окремих видів продукції на основі баз розподілу (пропорційно сумі основної заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом продукції, обсягу виробництва або сумі прямих витрат) методом розрахунку кошторисних ставок.

*Нормативна калькуляція* використовується для розрахунку нормативної собівартості продукції, оцінки браку та залишків незавершеного виробництва, планування скорочення величини норм витрат, трудомісткості та матеріаломісткості на місяць, квартал, рік, а також для розрахунку цін.

До основних джерел інформації, які використовуються під час складання нормативної калькуляції, належать:

- конструкторські специфікації на деталі власного виробництва і комплектуючі відомості на закуплені деталі, що використовуються для комплектації вузлів і виробів;
- технологічні маршрути виготовлення деталей, комплектації вузлів і виробів;
- норми витрат на основні матеріали, придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, що застосовуються при виготовленні деталей, вузлів та виробів;
- подетально-поопераційні розрахунки трудових витрат основних робітників, зайнятих виготовленням продукції, деталей та вузлів;
- номенклатура матеріалів і придбаних комплектуючих виробів;
- інші документи.

Калькуляція нормативної собівартості вузлів складається на основі нормативної собівартості деталей, прямих витрат на оплату праці робітників, зайнятих комплектуванням вузлів, інших прямих витрат (нарахувань на заробітну плату робітників), змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат. Аналогічно складається нормативна калькуляція на готову продукцію в цілому.

Собівартість окремих деталей включається до нормативних калькуляцій вузлів за нормативними калькуляціями деталей, а витрати на комплектування вузлів – за технологічними картами.

Допускається також складання нормативної калькуляції на виріб у цілому без поділу на деталі та вузли. При цьому вартість матеріальних ресурсів, а також інших прямих витрат визначається за зведеними нормами витрат, складеними технологічними і

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

Витрати на обслуговування виробництва, а також інші види витрат, на які не розроблено норми, можна включати до нормативної калькуляції згідно з кошторисами цих витрат.

Чинні (поточні) норми розробляються на кожен вид деталей, вузлів, блоків, виробів в умовах досягнутого підприємством рівня технології, організації виробництва та праці. Поточні норми використовуються при безпосередньому відпуску матеріалів на виробничі потреби і нарахуванні заробітної плати. Нормативні витрати усього комплексу ресурсів порівнюють з фактичними витратами, які існують у процесі виробництва. Норми систематизуються в специфікаціях норм використання матеріалів і в картах норм часу та розцінок.

На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві, незалежно від їх причин, виписуються повідомлення, в яких, окрім попередньої та нової норми відхилень між ними, обов'язково вказується точна дата впровадження нової норми. Всі зміни норм упроваджуються у виробництво після внесення їх до нормативно-технологічної документації.

Повідомлення про зміни норм використаних матеріалів, придбаних комплектуючих виробів, напівфабрикатів, палива й енергії, норм часу, виробітку й обслуговування та розцінок оформлюються відповідальними виконавцями.

На підприємстві має здійснюватися систематичний контроль за своєчасним оформленням змін норм, внесенням змін до технічної та планової документації, а також за оперативним застосуванням змінених норм у роботі цехів і відділів.

Змінювати норму бажано до початку місяця. Якщо вони змінюються протягом звітного місяця, різниця між існуючими і новими нормами виявляється до кінця звітного місяця й враховується окремо. Всі зміни норм, упроваджені протягом місяця, вносяться до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця.

*Кошторисна калькуляція* – це документ, який складається під час проектування нових виробництв і розробки нових виробів. Вона забезпечує визначення кошторисної собівартості одиниці продукції за

умови відсутності норм витрачання ресурсів. Принцип складання кошторисної калькуляції – аналогічний принципіві складання планової калькуляції. Інформація, що міститься в кошторисній калькуляції, є базою для формування цін на продукцію, які мають бути попередньо погоджені із замовником.

*Калькуляція фактичної собівартості продукції* (фактична калькуляція) складається на основі первинних документів за аналогічними статтями нормативної чи планової калькуляції. Фактична калькуляція відображає сукупність усіх витрат на виробництво та реалізацію продукції, що забезпечує визначення фактичної собівартості одиниці продукції. Вона використовується для контролю за виконанням планових завдань щодо скорочення собівартості різних видів продукції, а також для аналізу динаміки собівартості.

На відміну від нормативної калькуляції, до фактичної включаються витрати і втрати, пов'язані з відхиленням від технологічного процесу, та позапланові втрати від браку й непродуктивні витрати, не передбачені нормативною калькуляцією.

Калькуляція фактичної собівартості складається щомісяця, щокварталу та щороку. Важливим її показником є фактична собівартість одиниці продукції, обчислена як частка від ділення суми всіх статей витрат за місяць (квартал, рік) на кількість продукції, виготовленої за відповідний звітний період.

Калькуляції фактичної собівартості призначені для контролю за виконанням планованої величини собівартості шляхом порівняння фактичних витрат із нормативними та наступним виявленням втрачених можливостей. Адже на основі лише даних фактичної калькуляції управляти, а тим більше виявляти резерви неможливо, бо не можна управляти процесами, які вже відбулися. Зате нормативні калькуляції, на відміну від фактичних, орієнтують і спрямовують на перспективу господарський процес. Порівняння фактичних витрат із плановими дає змогу проаналізувати виконання плану собівартості протягом усього процесу виробництва.

*Калькуляція центру відповідальності* складається для оцінювання діяльності конкретного центру відповідальності та контролю за ними. Особливістю контролю центру відповідальності на основі калькуляції є чітке розмежування витрат на підконтрольні та непідконтрольні з наступним включенням до складу калькуляції лише тих статей витрат, за які відповідає керівник даного структурного підрозділу.

Невиконання цієї умови може призвести до конфліктних ситуацій на підприємстві. Калькуляція центру відповідальності буває плановою і фактичною з аналогічним складом статей витрат, при цьому складання їх здійснюється не на окремі види продукції, а на всю продукцію, яка випускається відповідним центром.

Калькуляція центру відповідальності забезпечує ефективний контроль за діяльністю керівників структурних підрозділів з метою регулювання процесів, що відбуваються на рівні окремих центрів відповідальності.

### **? Питання для самоконтролю**

1. В чому полягає суть собівартості та які розрізняють завдання калькулювання собівартості продукції?
2. Які існують об'єкти обліку та об'єкти калькулювання?
3. Які розрізняють види собівартості?
4. Які виділяють методи розподілу непрямих витрат?
5. Суть спрощеного і двоступеневого методів розподілу непрямих витрат.
6. Охарактеризуйте методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.
7. Як здійснюють розподіл витрат між основним та допоміжним виробництвом?
8. Які розрізняють види калькуляцій?

## 2.5. ТЕМА 5. СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

### План

2.5.1. Особливості системи обліку та калькулювання собівартості продукції за повними витратами.

2.5.2. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

2.5.3. Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

2.5.4. Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

2.5.5. Суть калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (АВС-метод, поопераційний метод калькулювання).

2.5.6. Зведений облік витрат на виробництво і складання звітної калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).

### 2.5.1. Особливості системи обліку та калькулювання собівартості продукції за повними витратами

В обліку застосовується поняття методу обліку та калькулювання собівартості за повними витратами, згідно з яким до собівартості об'єкта обліку включаються всі витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, незалежно від їх поділу на постійні й змінні, прямі та непрямі. Тобто метод обліку та калькулювання за повними витратами дає змогу отримати інформацію про всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

Таким чином, система, яка базується на використанні методу обліку витрат і калькулювання повної собівартості, включає збір інформації про витрати, калькулювання повної собівартості продукції та видачу інформації про витрати, називається *системою обліку та калькулювання за повними витратами*. До складу повної собівартості продукції входять прямі й непрямі, виробничі й невиробничі витрати. Основні елементи повної собівартості зображено на рис. 2.4.1.

Існують різні варіанти зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. У вітчизняній системі обліку *під зведеним обліком витрат на виробництво* мають на увазі узагальнення всіх витрат за місяць за об'єктами обліку з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва та калькулювання фактичної виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг). До основних варіантів

обліку відносять напівфабрикатний та безнапівфабрикатний варіанти обліку витрат.

Сучасні підходи до калькулювання повної собівартості полягають у розподілі всіх витрат виробництва між виготовленою продукцією та вартістю запасів. У зв'язку з цим невиробничі витрати не розподіляють на продукти, а відносять безпосередньо на прибутки і збитки.

У короткостроковому періоді розрахунок повної собівартості необхідний також для розрахунку фінансового результату, а в деяких випадках – для прийняття рішень відносно цін продукції.

Варіанти зведення витрат у системі управлінського обліку залежать від особливостей технології виробництва та цілей, яких необхідно досягти на основі облікової інформації. Порядок зведення витрат повинен бути обґрунтований і детально відображений в обліковій політиці підприємства.

У вітчизняній та зарубіжній літературі зустрічаються різні назви цієї системи: “абсорпшен-костинг”, “калькулювання з включенням усіх витрат”, “калькуляція собівартості з повним розподілом витрат”, “система обліку за повною собівартістю”, “метод повного обліку витрат”, “облік повного перенесення витрат”. Водночас більшість фахівців дотримуються назви “система обліку та калькулювання за повними витратами”.

Можна виділити таких два основних варіанти обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції, які можуть бути передбачені альтернативними обліковими політиками підприємства:

1) адміністративні та загальновиробничі витрати відносять на продукт, а витрати на збут є витратами періоду;

2) загальновиробничі витрати відносять на продукт, а адміністративні та витрати на збут відносять до витрат періоду.

Перший варіант зведення витрат та калькулювання собівартості продукції включає такі основні етапи:

1) віднесення на собівартість продукції, крім прямих матеріальних, трудових витрат з відрахуваннями, загальновиробничих та адміністративних витрат;

2) розподіл виробничих витрат між готовою та незавершеною виробництвом продукцією. Собівартість виробництва продукції при цьому визначається як залишок незавершеного виробництва на початок періоду плюс витрати на виробництво за звітний період мінус залишок незавершеного виробництва на кінець періоду;

3) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишків готової продукції. Собівартість реалізованої продукції визначається як залишок готової продукції на початок періоду плюс собівартість виготовленої продукції за звітний період мінус залишок готової продукції на кінець періоду;

4) віднесення витрат на збут на фінансовий результат.

*Другий варіант* зведення витрат і калькулювання собівартості продукції включає такі основні етапи:

1) віднесення на собівартість виробництва продукції прямих матеріальних і трудових витрат з відрахуваннями загальновиробничих витрат;

2) розподіл виробничих витрат між готовою та незавершеною виробництвом продукцією;

3) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишків готової продукції;

4) віднесення адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат.

Наведені варіанти методу обліку витрат та калькулювання повної собівартості продукції не враховують таку важливу обставину, що зі зміною обсягу випуску продукції змінюється собівартість одиниці продукції, а також змінюється прибуток на одиницю продукції. Якщо підприємство збільшує обсяг виробництва та реалізації, то собівартість одиниці продукції зменшується, а прибуток на одиницю продукції збільшується. Якщо ж обсяг виробництва та реалізації продукції скорочується, собівартість одиниці продукції зростає, а прибуток на одиницю продукції зменшується.

Із введенням П(С)БО система вітчизняного обліку та калькулювання собівартості продукції суттєво змінилась, що пояснюється принципово іншими підходами до оцінки запасів, які відображаються у формах зовнішньої звітності.

Варіант обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, включає такі основні етапи:

1) віднесення прямих матеріальних і трудових витрат із відрахуваннями, а також загальновиробничих (змінних та постійних розподілених) витрат на собівартість виробництва продукції;

2) розподіл виробничих витрат між готовою та незавершеною виробництвом продукцією;

3) віднесення постійних нерозподілених і наднормативних витрат



на собівартість реалізованої продукції;

4) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції;

5) віднесення адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства.

Порядок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції має бути відображений в обліковій політиці підприємства.

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

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

До непрямих належать витрати, які не можна безпосередньо віднести на об'єкт обліку. Тому практично нереально визначити точно, яка питома вага непрямих витрат відноситься на конкретний об'єкт витрат.

Непрямі (накладні) витрати поділяють на виробничі та невиробничі. До непрямих виробничих належать витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (виконанням робіт, наданням послуг) та відносять на собівартість продукції на основі спеціальних методів пропорційно прийнятій базі розподілу. Прикладом непрямих виробничих витрат є загальновиробничі (постійні), які відносять на собівартість продукції непрямим шляхом, тобто пропорційно:

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

До непрямих включаються також невиробничі витрати, до яких відносять витрати на збут і адміністративні витрати. Невиробничі непрямі витрати між об'єктами обліку теж розподіляють пропорційно спеціально прийнятій базі розподілу

Отже, до *непрямих витрат* належать: загальновиробничі (постійні нерозподілені) витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати, розподіл яких здійснюється із використання методу калькулювання за видами діяльності (АВС-метод).

Повна собівартість продукції включає всі види витрат підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, причому може бути використаний будь-який метод: попередільний, попроцесний або позамовний.

### **2.5.2. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

**Позамовний метод обліку витрат** використовується в індивідуальному та дрібносерійному виробництві, характерному для таких галузей, як суднобудування, авіабудування, машинобудування, металообробне та швейне виробництво, науково-дослідні, проектні та конструкторські роботи, аудиторські та консультаційні послуги, будівельна та видавнича діяльність. Позамовний метод використовується підприємствами, які займаються виготовленням меблів, пошиттям одягу за індивідуальними замовленнями, ремонтом автомобілів і телевізорів. Він використовується для калькулювання собівартості складних продуктів, які включають різні елементи. За цих умов собівартість складного продукту включає величину собівартості окремих простих продуктів, що входять до його складу.

Об'єктом калькулювання при позамовному методі є окреме замовлення, контракт (проект) або партія продукції. Наприклад, у замовлення включаються деталі А і Б. Для завершення виробничого процесу необхідно, щоб деталі пройшли етап збирання.

Отже, для калькулювання собівартості замовлення необхідно:

- обчислити прямі витрати (матеріальні, трудові) на виготовлення деталей А і Б (кожної окремо);

- розподілити накладні (адміністративні) витрати між виробничими цехами;

- визначити собівартість деталей А і Б як суму прямих і накладних витрат;

- визначити собівартість замовлення, яка включає виробничу собівартість деталей А і Б, витрати, які існували в процесі комплектації, накладні (адміністративні) витрати, розподілені на дане замовлення, витрати, пов'язані зі збутом даного замовлення. Основним обліковим регістром в умовах позамовного методу обліку витрат є калькуляційна картка (відомість) замовлення, яка відкривається на кожне замовлення і містить таку інформацію:

- вартість матеріалів, придбаних безпосередньо для виконання замовлення (на основі актів приймання, рахунків-фактур поста-

чальників);

- вартість матеріалів, використаних на виробництво (на основі накладних-вимог на відпуск матеріалів, лімітно-забірних карт);
- заробітна плата робітників (на основі карток обліку виробітку);
- інші прямі витрати.

У картці аналітичного обліку витрат на виробництво за замовленнями відображаються найменування, тип і кількість замовлених виробів, назва замовника, термін виконання замовлення, виконавець, планова собівартість з урахуванням усіх статей витрат і ціна. Крім того, відображаються відхилення фактичних витрат від чинних норм із поясненням причин, що призвели до цих відхилень.

Після виконання замовлення в калькуляційну картку вноситься сума прямих і накладних витрат. Метод розподілу накладних витрат має бути передбачений в обліковій політиці підприємства.

Витрати цехів обчислюються за окремими замовленнями в розрізі статей калькуляції, а вартість сировини та матеріалів, палива та електроенергії – за окремими їх групами. При позамовному методі обліку кожному замовленню надається власний номер (шифр), який відображається в усіх документах, що стосуються даного замовлення.

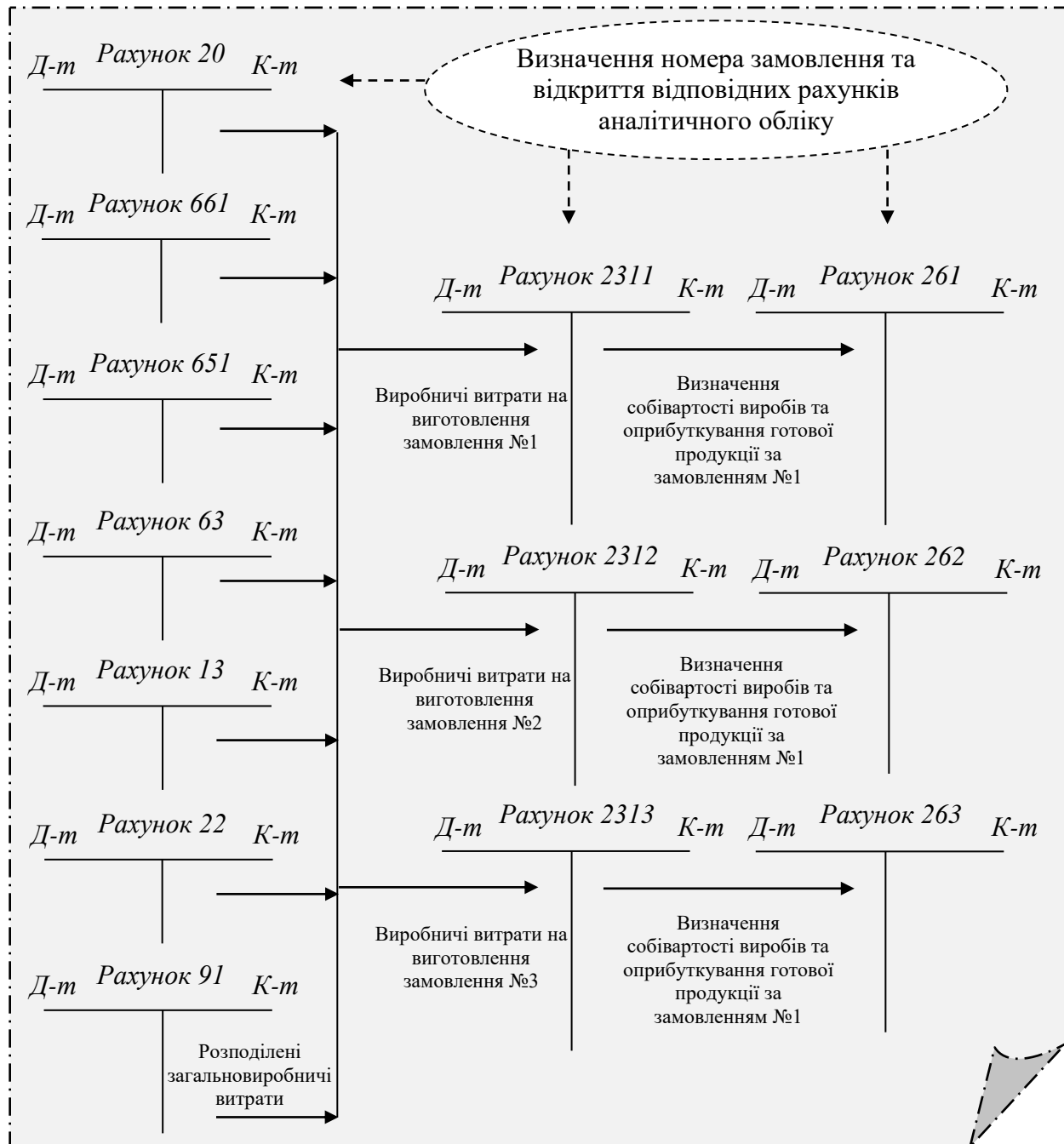
Для визначення собівартості окремих замовлень попередньо здійснюють розподіл загальновиробничих витрат на основі відповідної бази (величини заробітної плати, кількості відпрацьованих годин, обсягу діяльності або величини прямих витрат).

Особливістю позамовного методу обліку є визначення витрат не за звітний період, а за окремими замовленнями. Фактична собівартість одиниці продукції (робіт) обчислюється після виконання замовлення як частка від ділення загальної суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції (робіт). Якщо наприкінці звітного періоду замовлення повністю не було виконано, загальна сума витрат, відображена в калькуляційній картці, характеризує витрати незавершеного виробництва.

При передачі частково виконаного замовлення споживачеві оцінка здійснюється за нормативною (плановою) або фактичною собівартістю раніше виготовлених аналогічних виробів з урахуванням змін в їх конструкції, технології та умовах виробництва.

При позамовному методі обліку витрати цехів визначаються за окремими замовленнями і статтями калькуляції. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при

позамовному методі наведена на рис. 2.5.1.



**Рис. 2.5.1. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при позамовному методі**

Різновидом обліку витрат за замовленнями є облік витрат за контрактом, який застосовується компаніями з тривалим терміном виконання робіт (від кількох місяців до кількох років), причому кожен контракт розглядається як окремий об'єкт обліку витрат.

Згідно з контрактом може бути передбачено проміжні виплати, сума яких визначається на основі вартості виконаних робіт і має бути підтверджена актом замовника. Для визначення фінансового

результату за конкретний період порівнюють величину доходу з собівартістю реалізованих робіт, для чого теж визначають собівартість незавершених і не зданих замовникові робіт

Отже, до особливостей обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при позаамовному методі належать:

- ведення єдиного рахунка 23 “Виробництво” для відображення витрат;
- використання аналітичних рахунків (у картках аналітичного обліку) за кожним замовленням окремо;
- визначення витрат за окремо виконаними замовленнями, а не за звітний період.

Інформація, сформована на основі обліку витрат за окремими замовленнями, використовується для таких цілей:

- виявлення найвигідніших (прибуткових) замовлень;
- ідентифікації робіт для визначення договірних цін.

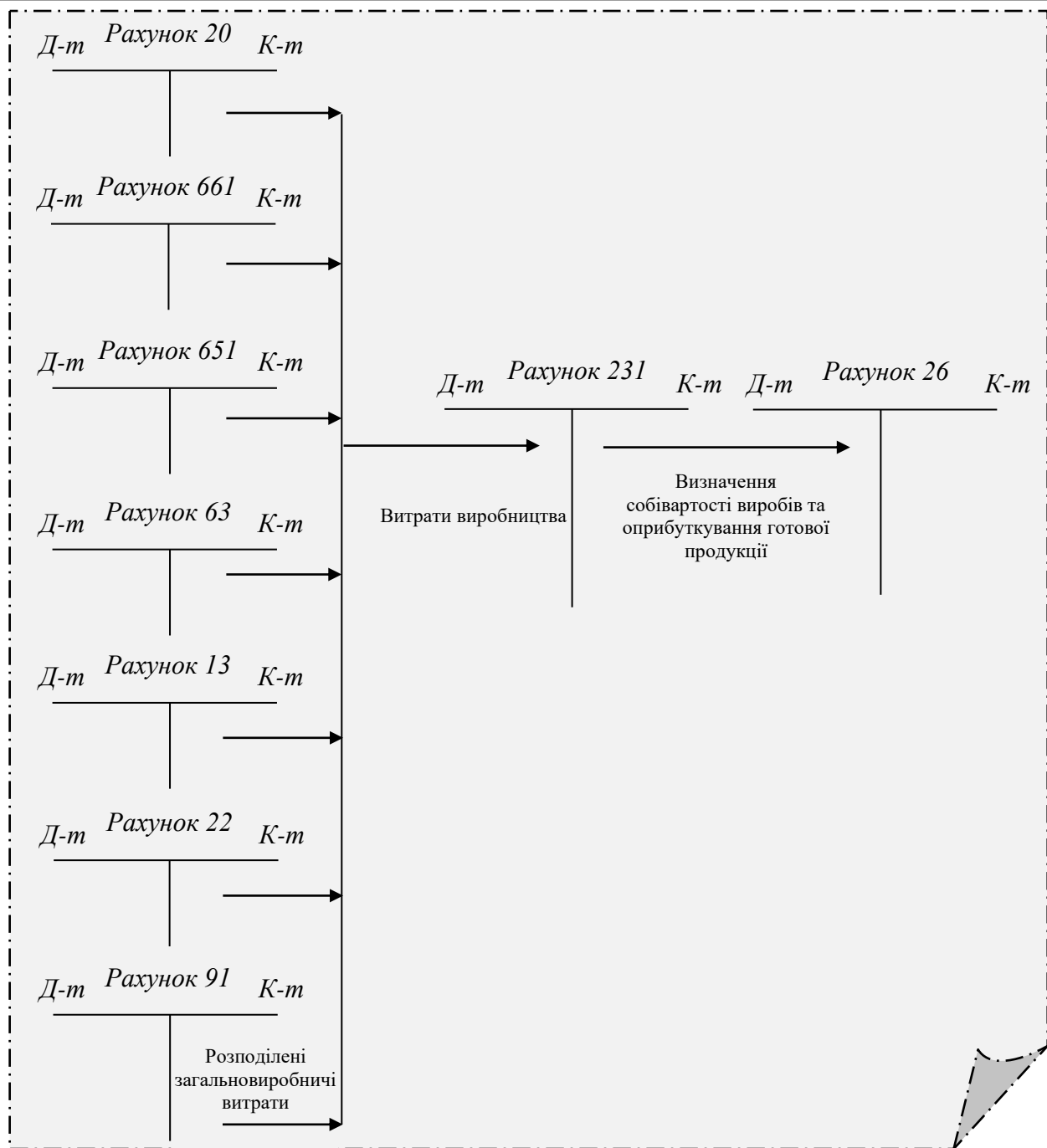
### **2.5.3. Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

**Попроцесний метод обліку витрат** застосовується на підприємствах з масовим типом виробництва, невеликою номенклатурою продукції та кількістю незавершеного виробництва або відсутніми залишками. При використанні попроцесного методу обліку доцільно вести облік витрат за звітний період. Попроцесний метод калькулювання собівартості характерний для металургійної, гірничої, нафтопереробної, текстильної, хімічної, цементної, гумовотехнічної промисловості.

До виробництв, які використовують попроцесний метод обліку витрат та калькулювання собівартості, належать ті, що займаються виготовленням одного виду продукції, і ті, на яких відсутні запаси напівфабрикатів (готової продукції) або з незначною їх кількістю.

Якщо виробництво відповідає вказаним характеристикам, використовується простий спосіб калькулювання собівартості продукції. Витрати кожного підрозділу (переділу) накопичуються за звітний період на окремому аналітичному рахунку в розрізі синтетичного рахунка 23 “Виробництво”. Собівартість одиниці продукції визначається як частка від ділення суми загальних виробничих витрат на загальний обсяг виготовленої продукції.

Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному методі наведена на рис. 2.5.2.



**Рис. 2.5.2. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попроцесному методі**

#### **2.5.4. Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

Отож, традиційна система обліку побудована на визначенні фактичної собівартості продукції, тому жодні управлінські рішення на її величину вплинути не можуть. Навіть використання нормативного методу, який базується на виявленні відхилень нормативних витрат від фактичних після здійснення виробничого

процесу, не забезпечує управління витратами.

**Попередільний метод обліку витрат** використовується на виробництвах, для яких характерна наявність цілої низки послідовних виробничих процесів (переділів).

*Переділ* – це частина технологічного процесу, що включає сукупність операцій, результатом яких є напівфабрикат, призначений для реалізації або для використання наступними переділами. При цьому собівартість продукції (напівфабрикату) кожного переділу складається з суми витрат конкретного переділу та собівартості напівфабрикату, який надійшов із попереднього переділу.

Особливість попередільного методу полягає у відображенні прямих витрат у поточному обліку за переділами, а не за видами продукції, навіть за наявності кількох їх видів в одному переділі. При цьому об'єктом обліку витрат є окремий переділ.

Попередільний метод характерний для масових виробництв в умовах безперервного й нетривалого технологічного процесу.

До особливостей масового типу виробництв належать:

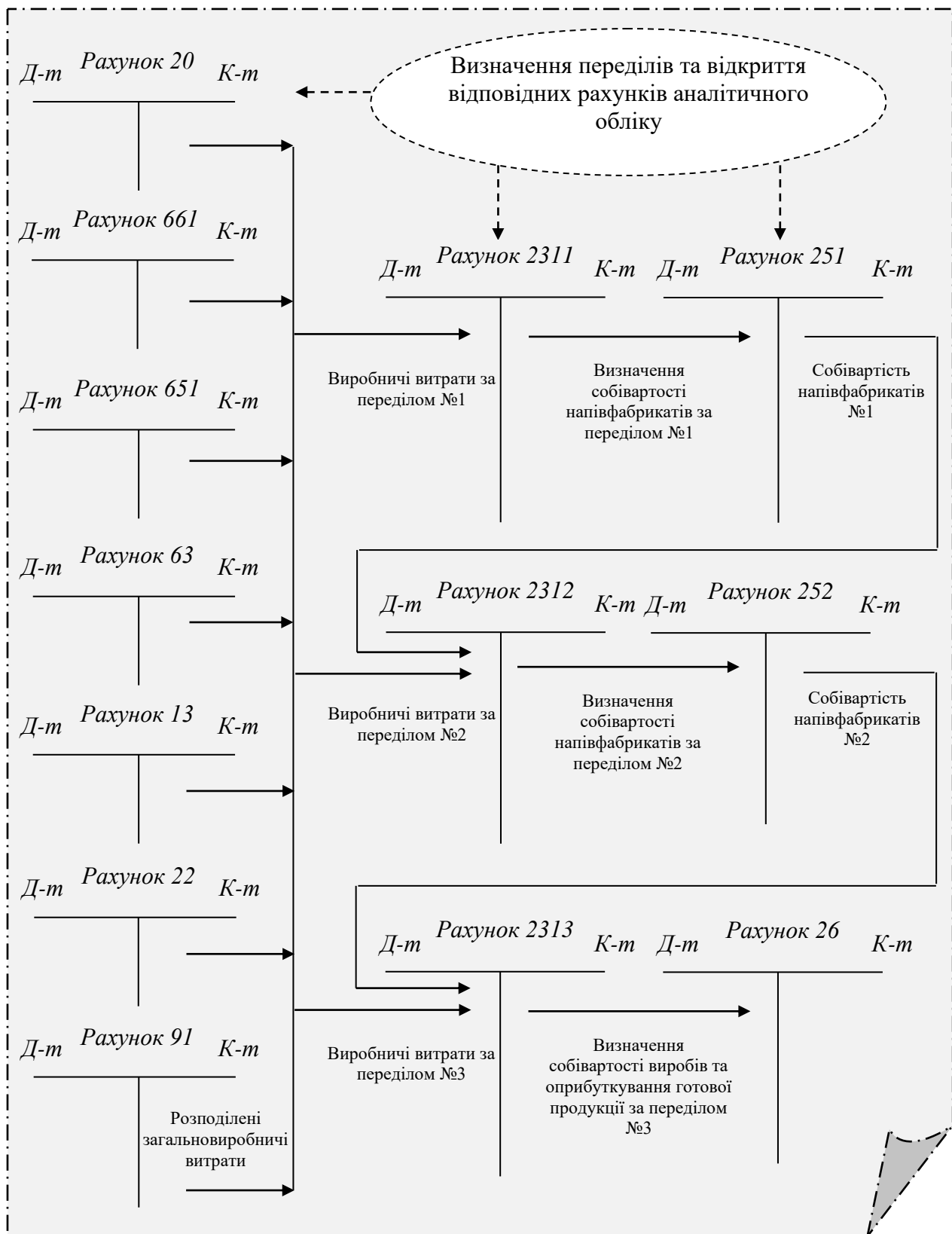
- випуск незначної номенклатури виробів у великій кількості;
  - спеціалізація робочих місць на виконанні, як правило, однієї постійно закріпленої операції;
  - значна питома вага механізованих і автоматизованих виробничих процесів і незначна питома вага ручних робіт.
- Попередільний метод обліку витрат застосовується в гірничорудній, металургійній, текстильній, харчовій, цементній, нафтопереробній, целюлозно-паперовій, хімічній, скляній та інших галузях економіки, що використовують хіміко-фізичну технологію виробництва.

Попередільний метод передбачає ведення обліку витрат за окремими статтями.

На практиці виділяють кілька способів попередільного методу:

- простий однопредільний (одноступінчастий) спосіб;
- спосіб багатопредільного (багатоступінчастого) калькулювання;
- спосіб еквівалентних коефіцієнтів;
- спосіб вилучення та розподілу (для комплексних виробництв) (для поглибленого вивчення див. рекомендовану літературу).

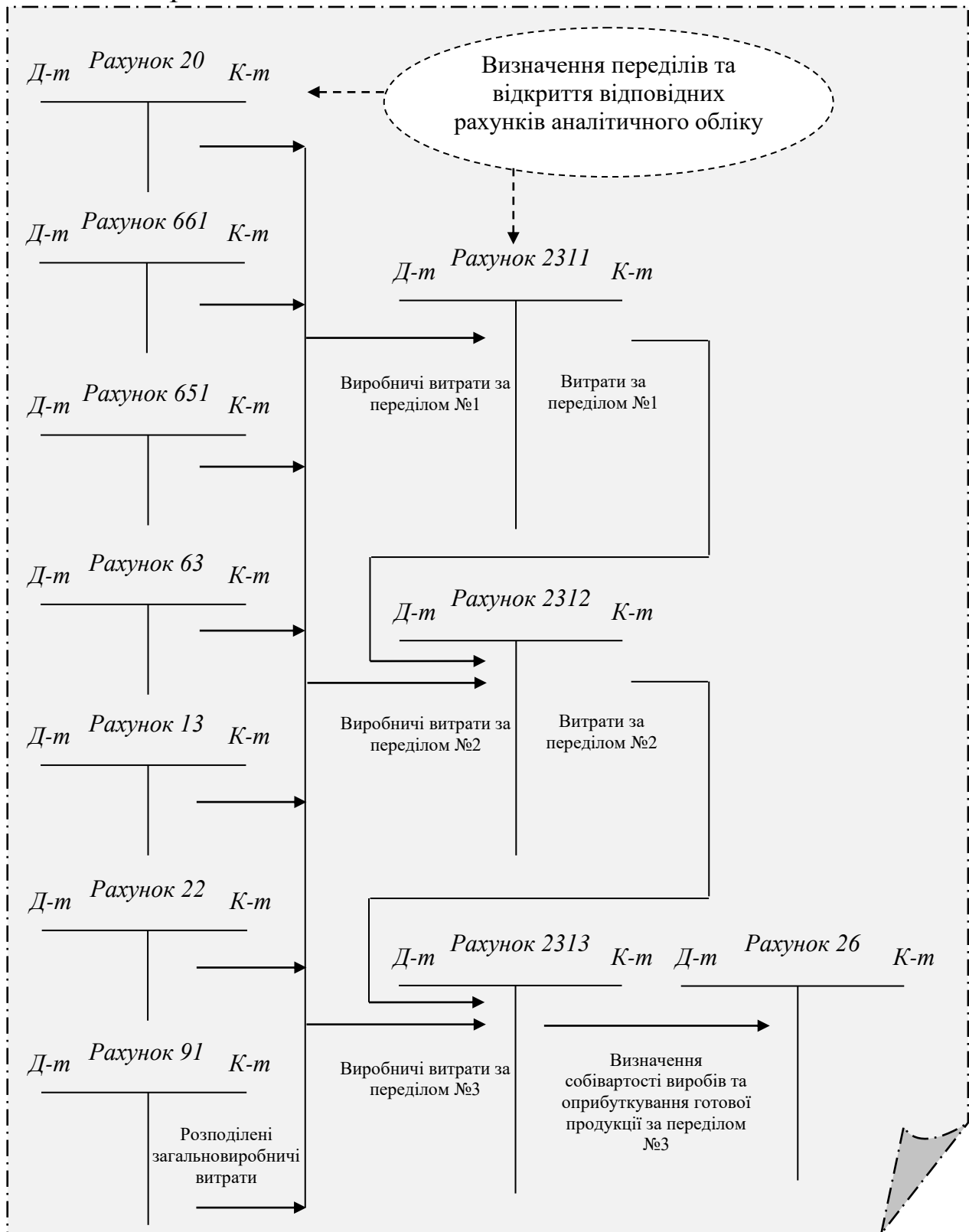
Схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному (послідовному, напівфабрикатному) методі наведена на рис. 2.5.3.



**Рис. 2.5.3. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному (послідовному, напівфабрикатному) методі**

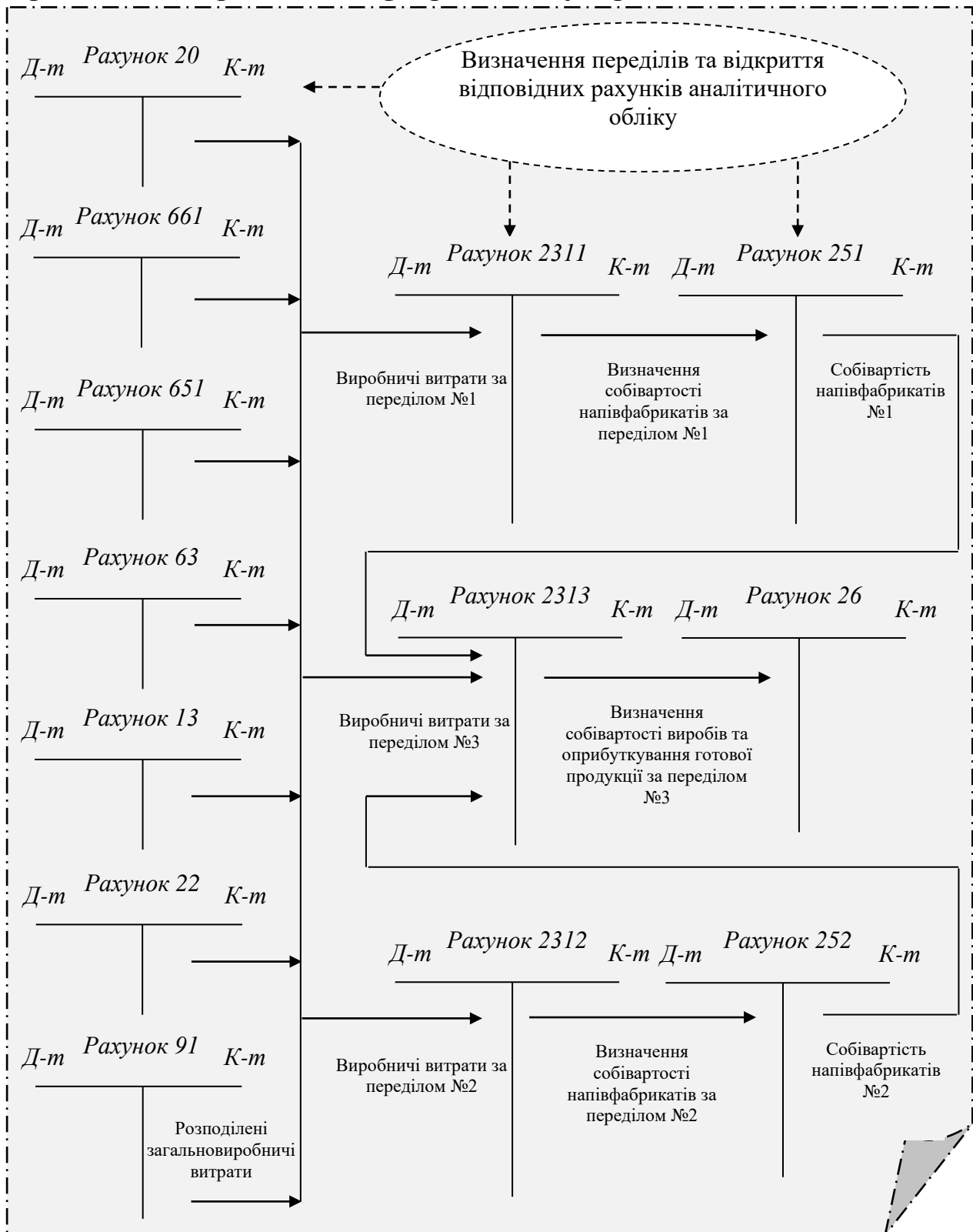


Схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному (послідовному, безнапівфабрикатному) методі наведена на рис. 2.5.4.

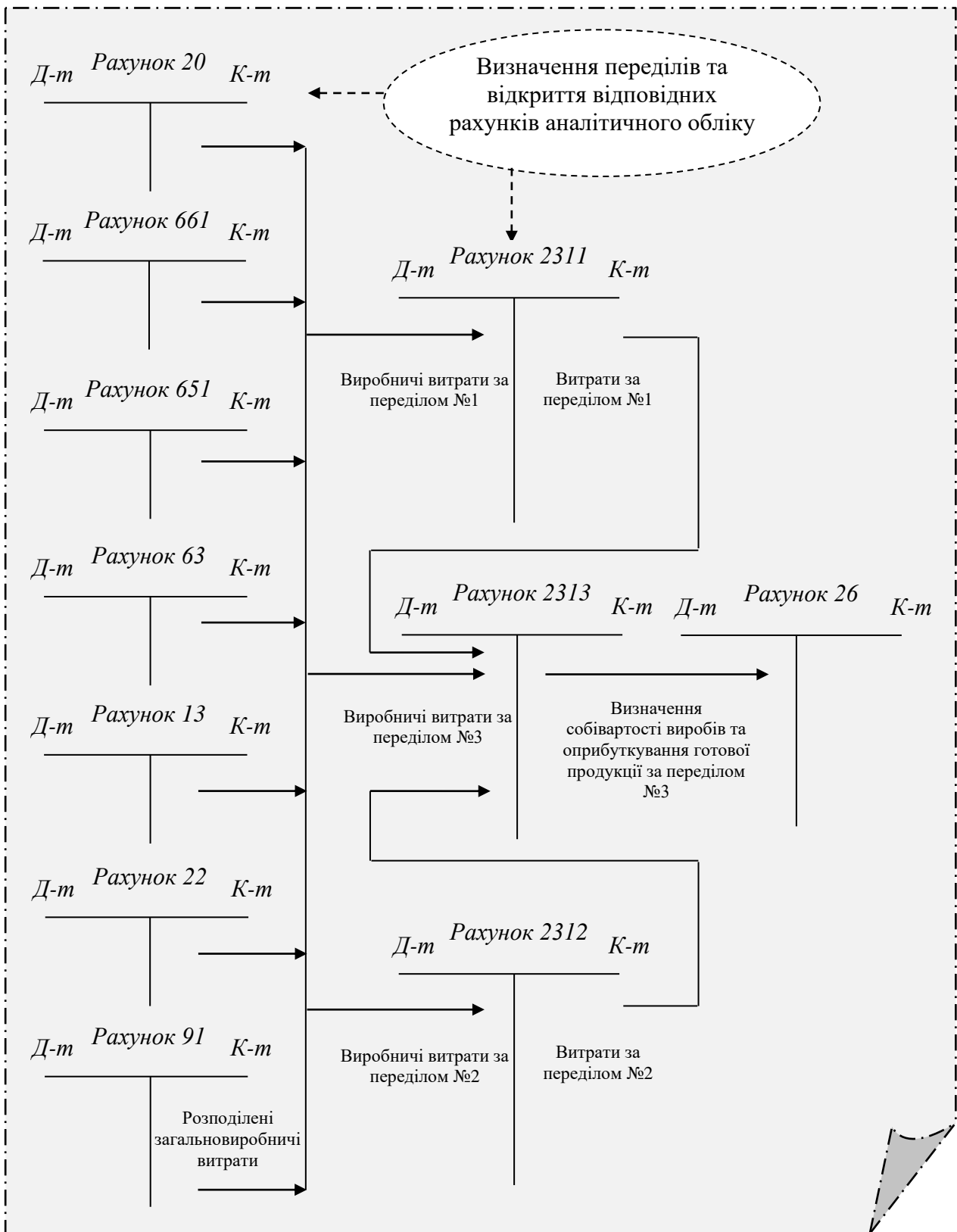


**Рис. 2.5.4. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному (послідовному, безнапівфабрикатному) методі**

Схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному паралельному напівфабрикатному методі наведена на рис. 2.5.5, а при безнапівфабрикатному – рис. 2.5.6.



**Рис. 2.5.5. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному (паралельному, напівфабрикатному) методі**



**Рис. 2.5.6. Загальна схема обліку витрат і калькулювання собівартості продукції при попередільному (паралельному, безнапівфабрикатному) методі**

### **2.5.5. Суть калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC-метод, поопераційний метод калькулювання)**

Калькулювання витрат за видами діяльності теж належить до системи обліку витрат і калькулювання за повною собівартістю. ABC-метод (*activity-based costing systems – ABC*) – новий підхід у менеджменті та обліку, пов'язаний з управлінням операціями (складовими частинами операцій), що відбуваються на підприємстві.

У більшості літературних джерел ABC-метод розглядають як інформаційну основу управління в гнучких організаційних структурах для реінжинірингу бізнес-процесів, а також прийняття управлінських рішень, які потребують максимально точного значення собівартості продукції. Найдоцільніше використання ABC-методу для виробництв, в яких значну питому вагу займають непрямі накладні витрати.

Наприкінці ХХ століття сталися суттєві зміни в організації й технології виробництва. Розвиток техніки, використання роботів, упровадження гнучких технологій на основі комп'ютерів зумовили зміну структури витрат. У багатьох сучасних виробництвах прямі витрати на оплату праці становлять лише 5-15 % собівартості продукції (тому не доцільно використовувати за базу розподілу як при традиційному підході до калькулювання). Водночас зростання рівня автоматизації й ускладнення виробництва спричинили істотне зростання питомої ваги накладних витрат. При цьому значна частина накладних витрат не пов'язана з обсягом виробництва, а залежить від його складності.

За таких умов розподіл накладних витрат пропорційно одній базі, пов'язаній з обсягом виробництва, призводить до спотворення собівартості продукції, зокрема, має місце тенденція завищення собівартості щодо нескладних виробів, що випускаються у значній кількості, та заниження собівартості більш складних виробів, що випускаються невеликими партіями.

Зростання рівня автоматизації і ускладнення виробництва призвели до скорочення прямих витрат на оплату праці і значного зростання непрямих витрат. Системи калькулювання витрат, які цілком відповідали вимогам у середовищі з низькою питомою вагою непрямих витрат і незначним ступенем складності асортименту продукції, в сучасних умовах спотворюють інформацію щодо прибутковості різних продуктів, підрозділів, напрямків діяльності, клієнтів тощо.

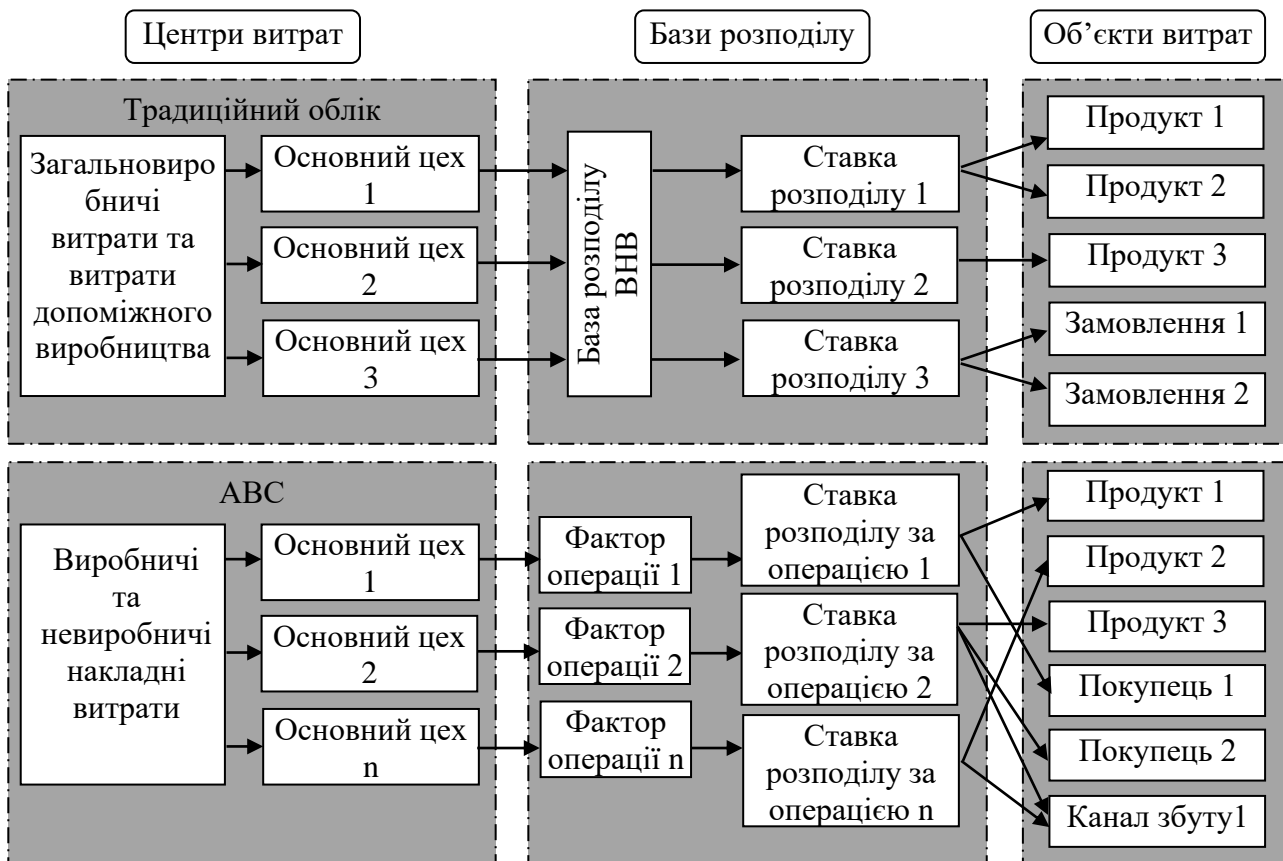
Таким чином, застосування на підприємстві *системи калькулювання за видами діяльності* дозволяє пов'язати витрачання ресурсів організації (таких як праця, обладнання, матеріали, енергія) з продуктами і послугами, виготовленими і доставленими клієнтам. У свою чергу, *управління видами діяльності (activity-based management АВМ)* в організації – це стратегічний підхід до управління, який забезпечує безперервне вдосконалення процесів і усунення тих видів діяльності, витрати ресурсів на здійснення яких перевищують їх цінність.

Системи калькулювання витрат за видами діяльності точніше відслідковують накладні витрати і витрати на допоміжні (забезпечуючі) види діяльності для окремих продуктів, послуг і клієнтів, ніж традиційні системи калькулювання. Системи калькулювання витрат за видами діяльності використовують простий двоступінчастий підхід до розподілу накладних витрат, який хоча і нагадує структуру традиційних систем калькулювання, та все ж має суттєві відмінності.

Порівняння традиційного калькулювання собівартості з калькулюванням витрат за видами діяльності (АВС) представлено на рис. 2.5.7.

По-перше, за традиційного калькулювання витрат розподілу підлягають (згідно з вимогами фінансового обліку і звітності) лише виробничі накладні витрати, за калькулювання витрат за видами діяльності – поряд з виробничими можуть розподілятися і невиробничі накладні витрати, що дозволить у подальшому обчислити повну собівартість виробу з метою коректного ціноутворення.

По-друге, традиційні системи виробничого обліку використовують реальні виробничі підрозділи для накопичення і перерозподілу витрат. Системи калькулювання за видами діяльності використовують види діяльності (операції) для накопичення витрат. **Види діяльності (операції) (в розумінні АВС калькулювання)** – це роботи чи процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в процесі виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат. Непрямі витрати відносяться до видів діяльності (операцій) виходячи з того, яка їх величина споживається при виконанні цих видів діяльності. Сукупність однорідних витрат, пов'язаних з певною діяльністю, має назву *пул витрат (costpool)*.



**Рис. 2.5.7. Порівняння традиційного калькулювання собівартості з калькулюванням витрат за видами діяльності (ABC)**

По-третє, в традиційній системі калькулювання для віднесення виробничих накладних витрат на об'єкти витрат використовується або єдина загальновиробнича база розподілу виробничих накладних витрат і єдина ставка розподілу цих витрат, розрахована виходячи з цієї бази, або ж поцехові ставки розподілу накладних витрат. У системі калькулювання за видами діяльності зв'язок між видами діяльності і об'єктами витрат ідентифікують так звані *фактори витрат діяльності (activity cost drivers)*. При зростанні величини фактора зростають витрати діяльності. Діленням витрат діяльності на загальну кількість фактора витрат діяльності визначають *ставку фактора витрат діяльності (activity cost driver rate)*.

По-четверте, хоча останній етап віднесення накладних витрат до об'єктів витрат і є аналогічним в обох системах калькулювання (множення ставки розподілу в традиційній системі і ставки фактора витрат діяльності в калькулюванні за видами діяльності на значення бази для окремих об'єктів у традиційній системі і значення фактора

витрат для кожного об'єкта в ABC), при цьому об'єктами витрат у калькулюванні за видами діяльності, крім продуктів та замовлень, можуть бути покупці, канали збуту, підрозділи тощо.

По-п'яте, калькулювання витрат за видами діяльності є стратегічною системою калькулювання і не може використовуватися з метою операційного контролю, тобто забезпечувати безперервний зв'язок ефективності процесів і підрозділів, з покращаннями, які відбулися.

В узагальненому вигляді **послідовність калькулювання за видами діяльності** можна представити такими почерговими діями:

- 1) визначення основних видів діяльності (операцій), які споживають ресурси;
- 2) об'єднання накладних витрат в однорідні сукупності за видами діяльності;
- 3) визначення факторів витрат для однорідних сукупностей накладних витрат;
- 4) обчислення ставки фактора витрат для кожної однорідної сукупності накладних витрат;
- 5) віднесення накладних витрат до відповідних видів продукції.

У процесі калькулювання за видами діяльності необхідно вибрати фактор витрат для кожної однорідної сукупності накладних витрат (табл. 2.5.1).

Таблиця 2.5.1

### Приклад факторів витрат для однорідних сукупностей накладних витрат

Діяльність	Фактор витрат діяльності
Управління виробничими циклами	Кількість виробничих циклів
Налагодження машин	Години налагодження
Підтримка продуктів	Кількість продуктів
Управління машинами	Машино-години

При запровадженні калькулювання за видами діяльності важливо правильно ідентифікувати види діяльності і відповідно визначити фактори витрат для кожної однорідної сукупності накладних витрат. Як уже зазначалося, види діяльності (операції) - це роботи чи процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в ході виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і

обслуговування об'єктів витрат. Назва операції може складатися з одного дієслова (наприклад, “переналагоджувати”), містити дієслово та іменник (наприклад, “зберігати матеріали”) або ж мати у назві дієслово, прикметник та іменник (наприклад, “забезпечити післяпродажне обслуговування”).

Важливим є питання щодо кількості операцій, які потрібно виділити при побудові системи калькулювання за видами діяльності на підприємстві. Усе залежить від рівня управління, на якому будуть прийматися рішення за результатами розподілу витрат системою калькулювання за видами діяльності. Взаємозв'язок видів управлінських рішень за рівнями управління та ступеня деталізації операцій у цілях калькулювання за видами діяльності представлено у табл. 2.5.2.

Таблиця 2.5.2

**Взаємозв'язок видів управлінських рішень за рівнями управління та ступеня деталізації операцій у цілях калькулювання за видами діяльності**

<b>Рівень управління</b>	<b>Кількість операцій</b>	<b>Види управлінських рішень</b>
Стратегічний	20-75	Аналіз рентабельності продукції споживачів Довгострокове ціноутворення Трансфертне ціноутворення
Тактичний	75-300	Аналіз ефективності роботи підрозділів Аналіз доданої вартості Дослідження невиробничих витрат
Оперативний	300 і більше	Поглиблений аналіз ефективності окремих операцій та бізнес-процесів Удосконалення та реінжиніринг операцій та процесів

При запровадженні системи калькулювання за видами діяльності можуть виникати труднощі з вибором факторів для однорідних сукупностей накладних витрат. Зрозуміло, що від ретельності вибору факторів для видів діяльності залежить ефективність побудови системи калькулювання за видами діяльності. Вибір фактора однорідної сукупності відображає компроміс між точністю і вартістю вимірювання. Адже система калькулювання за видами діяльності, в якій виділено 50 факторів і налічується 200 об'єктів витрат (продуктів) потребуватиме оцінки 10 тис. елементів даних (кількість кожного фактора витрат діяльності, що використовується кожним



продуктом). Таким чином, розробники систем калькулювання за видами діяльності часом намагаються зменшити кількість факторів, тобто застосовують один і той самий фактор для кількох операцій (видів діяльності).

При розробці системи ABC зручно представити виділені на підприємстві види діяльності (операції) у вигляді *довідника видів діяльності (bill of activities)*. Довідник містить перелік видів діяльності, їх опис (характеристику витрат, що породжує дана діяльність) і фактори витрат відповідної діяльності. Розглянемо приклад складання спрощеного довідника з переліком видів діяльності, визначенням факторів витрат діяльності і зазначенням їх видів на прикладі підприємства з виробництва корпусних меблів (табл. 2.5.3).

Таблиця 2.5.3

**Довідник видів діяльності підприємства з виробництва меблів**

<b>Види діяльності</b>	<b>Можливий фактор витрат</b>	<b>Вид фактора</b>
Отримати замовлення	Кількість замовлень / фактичні витрати	Операційний / інтенсивний
Розробити виріб	Кількість виробів / фактичні витрати	Операційний / інтенсивний
Адаптувати специфікацію клієнта	Кількість специфікацій	Операційний
Узгодити продукт з клієнтом	Час, проведений у клієнта	Часовий
Розробити техпроцес	Час розробки / фактичні витрати	Часовий / інтенсивний
Визначити норми	Кількість замовлень	Операційний
Оцінити вартість та ціну	Кількість замовлень	Операційний
Узгодити ціну і підписати	Кількість підписаних	Операційний
Виставити рахунок та	Кількість виставлених	Операційний
Придбати матеріали	Час обробки замовлення на придбання	Часовий
Спланувати виробництво	Час роботи комп'ютера	Часовий
Видати матеріали у виробництво	Кількість переміщень матеріалів	Операційний
Виконати техпроцес	Кількість переналагоджень	Операційний
Перевірити якість	Кількість перевірок	Операційний

Виправити дефекти	Фактичні витрати	Інтенсивний
Запакувати замовлення	Кількість замовлень	Операційний
Перемістити та складувати замовлення	Площа складу	Операційний
Отримати залишок оплати	Кількість отриманих платежів	Операційний
Доставити замовлення клієнту	Фактичні витрати	Інтенсивний
Зібрати та монтувати на місці	Час монтажу	Часовий
Забезпечити післяпродажне обслуговування	Кількість оброблених гарантій (рекламацій)	Операційний

### **2.5.6. Зведений облік витрат на виробництво і складання звітної калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг)**

Згідно Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, **зведений облік витрат на виробництво** – це узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за місяць з урахуванням змін залишків незавершеного виробництва та витрат майбутніх періодів, калькулюванням (визначенням) фактичної собівартості товарної продукції (робіт, послуг).

У зведеному обліку витрати групуються за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, переділами, центрами витрат тощо. Методика зведеного обліку і порядок складання звітної калькуляції залежать від типу виробництва, кількості видів продукції, що виробляється, структури управління виробництвом, а також від застосовуваних методів обліку і калькулювання собівартості продукції.

Зведений облік витрат на виробництво здійснюється на основі даних, одержаних у результаті обробки первинної документації (див. Додаток Г), за статтями калькуляції об'єктів обліку виробничих витрат.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує виділення в собівартості продукції витрат окремих цехів. На підприємствах з безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво ведеться за видами продукції в

цілому по підприємству. Дані зведеного обліку використовуються під час складання калькуляції фактичної виробничої собівартості продукції.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) того звітного періоду, до якого вони належать. Витрати в сезонних галузях промисловості включаються до витрат на виробництво у кошторисно-нормалізованому порядку.

Втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виявлені.

У разі виявлення неправильного або несвоєчасного віднесення витрат до собівартості продукції чи виявлення в результаті інвентаризації або перевірки нестач (надлишків) сировини, матеріалів, палива, незавершеного виробництва і готової продукції в цехах, до собівартості продукції звітного місяця вносяться необхідні виправлення.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво (Додаток Г) складаються калькуляції фактичної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) (Додатки Д, Е).

Звітні калькуляції складаються на всі виготовлені підприємством види продукції. **Форма калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)**, яка рекомендована до використання Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості наведено нижче.

Для цілей ціноутворення в управлінському обліку можна керуватися наступними положеннями:

**Ціна реалізації продукції** включає: виробничу собівартість, визнані адміністративні витрати, витрати на збут і прибуток.

$$Ц = ВС + Ва + Vz + П,$$

де  $Ц$  – ціна;

$ВС$  – виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);

$Ва$  – визнані адміністративні витрати;

$Vz$  – витрати на збут продукції;

$П$  – сума прибутку.

Витрати, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), наведені у розділі 5, адміністративні витрати та витрати на збут – у розділі 16, розрахунок ціни – у додатку 10 цих Методичних рекомендацій. Калькуляція (визначення ціни) наведена в Додатку Ж.

**Адміністративні витрати** поділяються на постійні та змінні.

*До змінних адміністративних витрат належать витрати* на обслуговування і управління підприємством, що *змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності*. Змінні адміністративні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, витрат на переділ тощо) *виходячи з фактичної потужності звітного періоду*

*До постійних адміністративних витрат* відносяться витрати на обслуговування і управління підприємством, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні адміністративні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу *за нормальною потужністю* (аналогічно розподілу загальновиробничих витрат).

*Наднормативні* адміністративні витрати та витрати в умовах незавантаженості виробничих потужностей і відсутності обсягів робіт відносяться на рахунок «Фінансові результати» в цілому по підприємству.

*Витрати на збут* прямо відносяться до відповідних видів продукції. У разі неможливості такого віднесення вони можуть розподілятися між окремими видами продукції виходячи з ваги, обсягу або виробничої собівартості продукції.

### **? Питання для самоконтролю**

1. Суть системи обліку та калькулювання собівартості продукції за повними витратами.

2. Як визначається собівартість продукції при напівфабрикатному та напівфабрикатному варіантах зведення витрат?

3. Суть системи калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (АВС-метод).

4. Яким чином застосовують калькулювання за видами діяльності для визначення прибутковості клієнтів?

## **2.6. ТЕМА 6. СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НЕПОВНИМИ ВИТРАТАМИ (ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ)**

### **План**

2.6.1. Особливості системи обліку та калькулювання за змінними (неповними) витратами.

2.6.2. Порядок формування собівартості за методом “директ-костинг”.

### **2.6.1. Особливості системи обліку та калькулювання за змінними (неповними) витратами**

В умовах ринкових відносин підприємства стають економічно незалежними, тому ефективність управління цілком і повністю залежить від рівня кваліфікації працівників, а також повноти та якості інформаційного забезпечення. Нетрадиційною системою одержання інформації про витрати є директ-костинг, який отримав поширення в 50-ті рр. ХІХ ст. Він належать до альтернативних підходів калькулювання повної собівартості і базується на обчисленні неповної (обмеженої) собівартості.

Практичний досвід свідчить про ефективність системи “директ-костинг”. У ній реалізовано ринковий підхід, спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, калькулювання собівартості залежно від зміни ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх чинників.

Систему “директ-костинг”, згідно з якою до складу собівартості включаються тільки змінні витрати, запровадив відомий американський економіст Джонатан Гаррісон у 1936 р. У наш час система “директ-костинг” широко застосовується в усіх розвинених країнах. Так, в Німеччині та Австрії вона відома як “облік часткових витрат” або “облік суми покриття”, у Великобританії її називають “облік маржинальних витрат”, у Франції – “маржинальна бухгалтерія” або “маржинальний облік”.

Використання калькулювання собівартості продукції за неповними витратами зумовлено такими недоліками системи обліку за повними витратами:

- неможливістю точно оцінити непрямі витрати, спожиті в процесі виробництва продукції;
- неможливістю простеження шляху конкретного елемента непрямих витрат у процесі виробництва окремого продукту;

- зменшенням точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних витрат у структурі витрат підприємства, що пояснюється широким упровадженням автоматизації виробничих процесів.

Слід підкреслити, що суть системи “директ-костинг” полягає насамперед у розподілі витрат і лише другорядною метою є оцінка запасів. Отже, основна увага приділяється впливу директ-костингу на прибутки (збитки). Основною характеристикою директ-костингу є поділ витрат на постійні та змінні, залежно від зміни обсягу виробництва.

На початку практичного використання директ-костингу до собівартості включалися лише прямі змінні витрати, а всі непрямі відносились на фінансовий результат. Про це свідчить і назва. Згодом директ-костинг трансформувався в систему, згідно з якою до собівартості почали включати не лише прямі змінні витрати, а й змінні накладні витрати. Тому назва “директ-костинг” уже перестала відповідати суті нової трансформованої його форми, а на її місці з'явилася нова – “верибл-костинг”.

Директ-костинг має такі особливості:

- облік і планування собівартості продукції здійснюється тільки за змінними витратами, причому постійні витрати списуються безпосередньо на фінансовий результат;
- оцінювання залишків готової продукції й незавершеного виробництва проводиться лише за змінними витратами;
- існує можливість вивчення взаємозв'язку і взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами і прибутком.

У системі “директ-костинг” внутрішній звіт будують за ступеневим принципом, що містить, як мінімум, два показники – маржинальний дохід (суму покриття) і прибуток (табл. 2.6.1).

Таблиця 2.6.1

### Форма спрощеного звіту за системою “директ-костинг”

№ пор.	Основні показники	Значення
1	Виручка від реалізації продукції	200 000
2	Змінні витрати	120 000
3	<i>Маржинальний дохід</i>	80 000
4	Постійні витрати	30 000
5	Прибуток	50 000

Маржинальний дохід у різних літературних джерелах називають по-різному: валовий прибуток, бруто-прибуток, маржинальний прибуток, сума покриття.

**Маржинальний дохід** за кожним конкретним продуктом визначається як *різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами*. Сукупність бруто-прибутків (маржинального доходу), одержаних унаслідок реалізації кожного із видів продукції, називається *загальною сумою покриття*, яка призначена для покриття в першу чергу постійних витрат.

Якщо від суми маржинального доходу відняти загальні постійні витрати, то отримаємо кінцевий фінансовий результату вигляді прибутку або збитку. Коли маржинальний дохід відшкодовує лише суму постійних витрат, досягається момент беззбитковості (точка критичного обсягу виробництва). При цьому фінансовий результат дорівнює нулю, тобто підприємство не отримує ні прибутку, ні збитку.

При маржинальному підході постійні витрати не належать до запасів готової продукції та незавершеного виробництва. Тому система обліку за неповними витратами переорієнтовує бухгалтерський облік із процесу виробництва на процес реалізації. Покладені в її основу принципи відповідають вимогам ринку.

### **2.6.2. Порядок формування собівартості за методом “директ-костинг”**

Процес формування собівартості за методом “директ-костинг” включає такі основні етапи:

- класифікація виробничих витрат на змінні та постійні;
- калькулювання собівартості продукції за обмеженими витратами;
- обчислення внеску на покриття, основним призначенням якого є відшкодування (покриття) постійних витрат і формування прибутку;
- віднесення постійних витрат до витрат періоду, які загальною сумою списуються на фінансовий результат і не зіставляються з конкретними видами продукції;
- формування звіту про прибутки (збитки).

Для групування витрат на змінні та постійні необхідно встановити взаємозв'язок між величиною витрат і обсягом виробництва. Далі порівнюється дохід від реалізації кожного виду продукції зі змінними витратами та визначається маржинальний

дохід (сума покриття). Отримані результати дають можливість виявляти найбільш рентабельні їх види та оцінити в цілому рентабельність виробництва. Показник суми покриття значно краще, ніж показник прибутку, характеризує ефект від реалізації конкретних видів продукції та від його центрів відповідальності.

На другому етапі загальна сума накладних (постійних) витрат зіставляється з внеском на покриття всіх видів продукції.

Отже, процес формування собівартості за методом “директ-костинг” відбувається, як мінімум, на двох етапах. На першому етапі визначають маржинальний дохід (суму покриття), а всі наступні – спрямовані на визначення чистого прибутку.

Уникнення розподілу постійних витрат між окремими видами продукції в системі “директ-костинг” має свої переваги. У разі необхідності, залежно від цілей управління, можна визначити повну собівартість продукції, для чого слід встановити норматив постійних витрат до змінних (у процентному відношенні).

Формування маржинальної собівартості дає змогу вирішити низку таких проблем:

- оцінити економічну доцільність виготовлення на підприємстві напівфабрикатів чи закупівлі їх зі сторони;
- зробити прогноз щодо обсягів виробництва (зіставляючи наявні внутрішні джерела засобів підприємства й можливості їх ефективного використання);
- зробити прогноз, щодо обсягів реалізації (зіставляючи ціни реалізації з маржинальною собівартістю).

Таке зіставлення необхідне для групування клієнтів за типами (категоріями) та конкретними видами готової продукції, класифікації видів продукції за рівнем маржинальної собівартості, визначення обсягів демпінгових продажів за умови утримання цін на рівні, не нижчому від маржинальної собівартості.

Визначення неповної собівартості пов'язане з необхідністю формування відносно незмінних на одиницю продукції (за будь-якого обсягу випуску) неповних витрат. На відміну від методу калькулювання собівартості за повними витратами, величини їх не залежать від розподілу та перерозподілу непрямих (постійних) витрат.

При виборі методу калькулювання собівартості продукції слід пам'ятати, що не існує жодного методу, який би забезпечив єдино правильне вирішення всіх проблем одночасно. Вибір того чи того



методу залежить від багатьох чинників, зокрема мети, яку необхідно досягти.

Наведемо порівняльну характеристику методів обліку витрат і калькулювання за повною та неповною собівартістю (табл. 2.6.2).

Упровадження та використання системи “директ-костинг” суттєво переорієнтовує систему обліку та контролю.

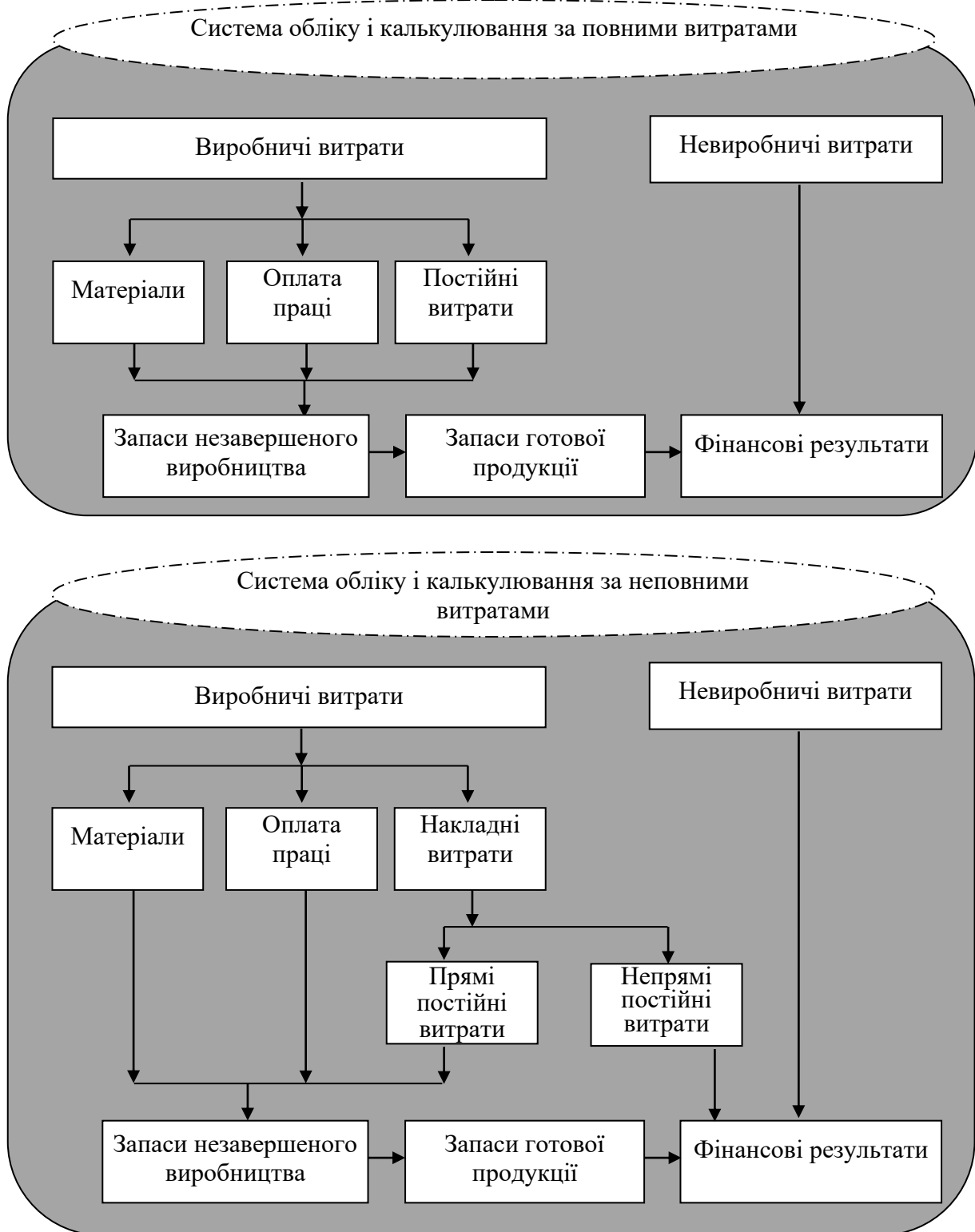
Таблиця 2.6.2

**Порівняльна характеристика методів обліку за повною та неповною собівартістю**

Пор. №	Ознака	Метод обліку та калькулювання за неповною собівартістю	Метод обліку та калькулювання за повною собівартістю
1	За способом віднесення постійних витрат на собівартість продукції	Постійні затрати не включають до собівартості продукції та запасів, а відносять на фінансовий результат	Постійні затрати включають в собівартість продукції і до вартості запасів пропорційно базі розподілу, впливаючи таким чином на майбутній фінансовий результат
2	Для яких підприємств доцільно використання	Для підприємств із широким асортиментом	Для підприємств із вузьким асортиментом
3	Для якої мети призначений	Для прийняття управлінських рішень	Для визначення повної собівартості та довгострокової ціни
4	Відповідність економічній ситуації	Доцільне використання в умовах економічного спаду, недозавантаження потужностей або в разі виконання спеціальних замовлень	Доцільно використовувати в стабільній ситуації в умовах повного завантаження потужностей
5	Ступінь впливу на фінансовий результат	Сприяє зменшенню прибутку в поточному періоді, оскільки постійні затрати повністю списуються на фінансовий результат	Сприяє збільшенню прибутку в поточному періоді за рахунок віднесення частини постійних затрат на незавершене виробництво

Відмінності систем обліку і калькулювання за повними і неповними (змінними) витратами можна також представити

схематично (рис. 2.6.1).



**Рис. 2.6.1. Відмінності систем обліку і калькулювання за повними і неповними (змінними) витратами**

До основних переваг системи “директ-костинг” належать:

- встановлення зв'язку між рентабельністю кожного виду продукції та результатом діяльності підприємства в цілому, що орієнтує на

випуск найбільш вигідної для підприємства продукції;

- дотримання зв'язку калькуляції з аналізом беззбитковості виробництва, який дає можливість досягти оптимального співвідношення обсягу та прибутку;

- стимулювання скорочення постійних витрат, що сприяє збільшенню чистого прибутку;

- забезпечення кориснішої для прийняття управлінських рішень інформації;

- уникнення капіталізації постійних накладних витрат у неліквідних запасах;

- оптимізація цін на різні види продукції, що сприяє стимулюванню продуктивності різних сегментів бізнесу;

- звільнення прибутку від впливу змін запасів;

- надання важливої інформації для управління витратами на основі аналізу поведінки постійних і змінних витрат, чого неможливо досягти на основі методу калькулювання з повним розподілом витрат.

Прихильники методу “директ-костинг” цілком справедливо стверджують, що не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дала змогу визначати собівартість одиниці продукції зі 100% точністю. Це можна пояснити тим, що будь-яке непряме віднесення витрат на об'єкт обліку (продукцію), яким би воно не було обґрунтованим, спотворює фактичну собівартість та зменшує точність калькулювання. Тому виділяють принцип точності калькуляції, суть якого можна сформулювати з допомогою двох основних положень:

- по-перше: до собівартості мають бути включені лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані з випуском конкретної продукції (робіт, послуг);

- по-друге: методика визначення витрат і собівартості продукції має сприяти оперативному отриманню необхідної інформації для регулювання виробничого процесу, а не в кінці звітної періоду, коли вже виправити ситуацію практично неможливо.

Отже, основним критерієм якості інформації в умовах динамічного зовнішнього середовища можна вважати не точність, а оперативність отриманої інформації.

В умовах ринкових відносин методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції мають бути гнучкими, простими для використання та давати змогу в оперативному порядку отримати необхідну інформацію для

прийняття управлінських рішень. При цьому оперативність інформації значно важливіша точності. Точність і оперативність – непокєднувані поняття й перебувають у зворотно-пропорційній залежності.

Враховуючи зазначене та необхідність вирішення конкретних завдань в тій чи тій ситуації, менеджер сам вирішує, яка інформація йому необхідна – менш точна, але оперативно одержана, чи більш точна, але одержана значно пізніше.

Очевидно, що критерієм точності під час обчислення собівартості виробів для прийняття поточних рішень має бути не повнота включення витрат у собівартість, а спосіб їх віднесення на той чи інший виріб. Отже, методи калькулювання повної собівартості надто спірні, тому в західній системі обліку поширене калькулювання неповної собівартості. Цей метод набув особливої актуальності в умовах коливання завантаження потужностей. Він дає змогу більш реально, ніж під час калькулювання повної собівартості, оцінити внесок кожного продукту (центрів відповідальності) у загальний результат підприємства.

У системі “директ-костинг” формується показник напівмаржі на основі класифікації постійних витрат за ступенем специфічності.

Постійні витрати поділяються на два види:

- специфічні витрати;
- загальні витрати.

До постійних специфічних належать витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією конкретного продукту (спеціальний інструмент, витрати на реалізацію конкретного виду продукції).

До загальних постійних належать витрати, пов'язані з функціонуванням підприємства в цілому (витрати на управління та організацію підприємства).

Отже, директ-костинг базується на використанні таких основних показників калькулювання собівартості продукції:

- 1) *коефіцієнт змінних витрат* (відношення величини змінних витрат до ціни реалізації);
- 2) *коефіцієнт маржинальних надходжень* (відношення різниці між ціною реалізації та змінними витратами, маржинального доходу, до ціни реалізації);
- 3) *маржинальний дохід* (надлишок надходжень після відшкодування змінних витрат за конкретним центром відповідальності, сегментом діяльності, окремим видом продукції);

4) *напівмаржа* (перевищення маржинального доходу центру відповідальності, виробу над специфічними витратами);

5) *запас фінансової міцності (зона безпеки), в грн.* (різниця між плановим або фактичним та беззбитковим обсягом реалізації);

6) *запас фінансової міцності (зона безпеки), в відсотках* (частка від ділення різниці планового або фактичного й беззбиткового обсягу реалізації на виручку).

Якщо підприємство випускає значну кількість виробів, то метод калькулювання неповної собівартості витрат дає змогу виміряти «внесок» кожного виробу на відшкодування постійних витрат та формування прибутку.

Система “директ-костинг” може застосовуватися в поєднанні з позамовним та попередільним методами обліку витрат. Завдяки директ-костингу розширюються аналітичні можливості обліку, причому спостерігається процес інтеграції обліку та аналізу. Тому директ-костинг у поєднанні з прийняттям управлінських рішень називають *системою управління*.

Метод “директ-костинг” може функціонувати у вигляді двох основних варіантів:

1) *простого директ-костингу*, згідно з яким у собівартість продукції включаються лише прямі змінні витрати;

2) *розвинутого директ-костингу*, згідно з яким у собівартість продукції, крім прямих змінних, включаються прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Залежно від того, який вид директ-костингу використовується на підприємстві – простий чи розвинутий – розрахунок суми покриття може здійснюватися з різним ступенем деталізації. Система обліку сум покриття, в першу чергу, спрямовує діяльність підприємств на ринок. Тому чим більший обсяг реалізації, тим більший прибуток отримує підприємство.

### **? Питання для самоконтролю**

1. Особливості системи обліку та калькулювання за змінними (неповними) витратами.

2. Наведіть відмінності систем обліку і калькулювання за повними і неповними (змінними) витратами?

3. Який порядок формування собівартості за методом директ-костингу?

4. Які виділяють варіанти директ-костингу?

## 2.7. ТЕМА 7. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

### План

- 2.7.1. Значення системи обліку та калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами.
- 2.7.2. Організація нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.
- 2.7.3. Методи виявлення відхилень від норм матеріальних витрат.
- 2.7.4. Система “стандарт-кост” – особливості обліку витрат і калькулювання собівартості та переваги їх використання.
- 2.7.5. Аналіз відхилень від нормативів та їх впливу на прибуток.
- 2.7.6. Порівняльна характеристика вітчизняного нормативного методу і зарубіжного стандарт-косту.

### 2.7.1. Значення системи обліку та калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами

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

Система обліку та калькулювання за нормативними витратами включає облік витрат, калькулювання нормативної собівартості продукції та надання інформації про відхилення фактичних витрат від нормативних.

Така система дає можливість працівникам адміністративного апарату визначити, скільки продукт повинен коштувати (нормативні витрати на його виробництво), скільки він фактично коштує (фактичні витрати) та причини відхилень між цими витратами. Завдяки цьому менеджери мають можливість контролювати витрати і відповідно реагувати на їх відхилення від нормативу.

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

**Нормативні витрати** – це заздалегідь встановлені витрати з урахуванням нормальних рівнів використання матеріальних

цінностей, праці, виробничих потужностей та чинних цін для досягнення цілей в умовах ефективного виробництва.

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

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

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

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

Фактична собівартість продукції в умовах застосування нормативного методу обчислюється як алгебраїчна сума витрат за нормами, відхилень від діючих норм і відхилень в зв'язку зі змінами норм.

### **2.7.2. Організація нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

Суть нормативного обліку витрат полягає в нормуванні всіх витрат, складанні кошторису витрат за виробами, організації обліку з

виділенням нормативних витрат і відхилень фактичних витрат від нормативних, калькулюванні фактичної собівартості за статтями калькуляції, яка визначається як алгебраїчна сума нормативних витрат і відхилень фактичних витрат від нормативних.

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

**Нормативні витрати, або нормативи** – це заздалегідь встановлені реальні прямі витрати на кожен із видів матеріальних ресурсів, оплату праці та загальновиробничі накладні витрати в розрахунку на одиницю продукції у розрізі статей калькуляції. Під час визначення нормативних витрат виникає проблема встановлення вимог до норм.

Норма – це максимально допустима абсолютна величина витрати сировини, матеріалів, палива, енергії, а також витрат праці на виготовлення одиниці продукції встановленої якості в умовах виробництва звітного періоду.

Норматив характеризує ступінь використання знарядь і предметів праці, витрат живої праці, інших ресурсів, їхнє витрачання на одиницю обсягу виробництва продукції.

Існують два підходи залежно від вимог, які висувають до норм споживання ресурсів і облікових цін.

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

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

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

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

**Ідеальні нормативи** розробляють відповідно до ідеальних умов. Вони не включають непродуктивні втрати (природний убуток матеріалів, втрати від вимушених зупинок обладнання, технологічні



відходи). Ідеальних норм практично неможливо досягти, проте їх можна використати для аналізу динаміки непродуктивних витрат.

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

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

**1. Норми витрачання матеріалів** встановлюють експериментально інженери – технологи з урахуванням якості вихідної сировини, характеристик обладнання та особливостей технології виробництва. До норми витрат матеріалів включають можливі втрати та відходи у процесі виробництва, неминучий технологічний брак. Витрати на сировину, матеріали, придбані напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, енергію, що споживаються на технологічні цілі, визначають на основі технічно обґрунтованих норм витрат на виробництво одиниці продукції і встановлюють підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, виробничих потужностей та чинних цін.

**2. Норми витрат на оплату праці** визначають виходячи із характеру робіт та умов їх виконання, необхідної кваліфікації робітників, умов організації і оплати праці. З цією метою можуть застосовуватися спеціальні дослідження трудових процесів: фотографія робочого часу, хронометраж окремих операцій.

Рівень оплати праці встановлюють виходячи з діючих тарифних ставок та окладів, розрахованих на їх основі розцінок. При цьому враховують діючі нормативні акти та колективні угоди. Відрахування на соціальні заходи планують відповідно до законодавчих норм.

Нормативи на загальновиробничі затрати та інші виробничі витрати можуть бути визначені такими методами: статистичним, при якому за основу беруть рівень витрат та інші показники у базовому році з відповідними корективами на зміни, які можуть мати місце у плановому періоді; розрахунковим, при якому річні витрати визначаються за кожною із статей.

Нормативну калькуляцію складають ще до початку звітного періоду і застосовують для оцінки вартості виготовленої продукції, незавершеного виробництва, браку у виробництві, а також для

планування та контролю. Зокрема, дані нормативних калькуляцій використовують під час розробки планів постачання, виробництва, прибутків (збитків) й безпосередньо для прийняття рішень відносно планів виробництва та реалізації.

Основою складання нормативної калькуляції є технічно обґрунтовані норми споживання матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для конкретного виду продукції.

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

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

Розрізняють планові і непланові зміни норм.

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

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

Можливі три варіанти обліку за нормативними затратами:

1. Облік проводиться виключно за нормативними витратами – при цьому вони періодично коригуються на величину відхилень, а фактичні витрати визначаються за формулою:

*Фактичні витрати = Нормативні витрати – Величина відхилень.*

2. Облік за фактичними та нормативними затратами здійснюється паралельно. За даним варіантом відхилення визначаються за формулою:

*Величина відхилень = Фактичні витрати – Нормативні витрати.*

3. Облік проводиться змішаним способом.

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

Відхилення від норм оформлюють, в основному, сигнальними документами, які відрізняються від звичайних іншим кольором або виділеною червоною лінією з метою акцентувати увагу керівництва

про їх наявність. На всі зміни поточних норм, що відбуваються на підприємстві незалежно від їх причин, виписують повідомлення, в яких відображається попередня та нова норма, а також вказується точна дата впровадження нової норми.

При нормативному методі повинен здійснюватися систематичний облік зміни норм шляхом складання повідомлення про зміну норми, в якому слід зазначати як діючі, так і нові норми, дату введення нової норми і підписи осіб, які підписують повідомлення і є відповідальні за норми.

### **2.7.3. Методи виявлення відхилень від норм матеріальних витрат**

Центральним питанням нормативного обліку є виявлення, класифікація і аналіз відхилень від норм. Зокрема, для виявлення відхилень від норм у вітчизняній практиці застосовуються такі методи:

- метод сигнального документування;
- метод партійного розкрою;
- інвентарний метод.

**Метод сигнального документування** застосовується для виявлення відхилень, які визиваються заміною або понаднормативним витрачанням сировини чи матеріалів, різного роду доплат по заробітній платі тощо. Достоїнства цього метода полягають у відносній його простоті, точності, логічному зв'язку з фактичними витратами ресурсів. Оформлення сигнальної документації про відхилення (наприклад, Акта про заміну матеріалів, листка на доплату зарплати) супроводжується аналізом причин, які викликали ці відхилення, виявленням винуватців та здійсненням попереднього контролю за доцільністю додаткових витрат. Однак за допомогою цього метода враховується лише частина відхилень окремого підрозділу, тому що сфера його застосування досить обмежена.

**Метод розкрою партіями** використовується в тих випадках, коли з одного матеріалу виробляється декілька деталей або заготовок одночасно. Відхилення виявляються по кожній партії матеріалу, який поступає на розкрій порівнянням фактичних витрат з нормативними. Облік відхилень оформляється в Розкрійних листах або картах, в яких наводяться дані про фактично витрачену кількість матеріалу, кількість вироблених заготовок, величину відходів. На підставі таких

документів можна встановити причини і винуватців відхилень безпосередньо в процесі виробництва і притому на робочих місцях.

Незважаючи на очевидні достоїнства цього методу, він має порівняно обмежене застосування, зокрема, обмежується операціями розкрою таких матеріалів як метал (листовий або прутковий, шкіра, тканини, пиломатеріали тощо).

**Інвентарний метод** ґрунтується на даних інвентаризації залишків невикористаних матеріалів, які знаходяться на робочих місцях. Фактичні витрати певного матеріалу при цьому визначаються за місяць в цілому за даними про вхідні залишки на робочих місцях, надходження зі складу (+) і залишками матеріалу на кінець місяця на робочих місцях (-).

Нормативні витрати визначаються як добуток числа виготовлених деталей і норму витрат на одну деталь. Відхилення визначаються як різниця між фактичними і нормативними витратами певного матеріалу за місяць. Недолік цього методу - знеособленість відхилень, для виявлення їх причин необхідно застосовувати спеціальні аналітичні розрахунки. У зв'язку з цим, для того, щоб підвищити ефективність інвентарного методу, пропонується визначати відхилення якомога за коротші проміжки часу (подекадно, за п'ятиденками тощо).

Специфіка визначення відхилень по заробітній платі полягає в тому, що тут застосовуються в основному метод сигнального документування та інвентарний (розрахунковий) метод. Зокрема, сигнальні документи виписуються на різного роду доплати, які викликаються зміною умов праці порівняно з тими, які передбачені технологією.

Інвентарний метод дозволяє визначити відхилення у випадку, коли їх неможливо оформити документально. Крім того він дає можливість перевірити повноту визначення відхилень за місяць в цілому. Для цього за даними інвентаризації залишки незавершеного виробництва по окремих операціях і всю кількість випущеної продукції оцінюють за нормативами витрат основної зарплати і порівнюють з фактично перерахованою сумою прямої зарплати.

Відхилення від норм по статтях комплексних витрат, зокрема, по загальновиробничих витратах визначають по результатах роботи за місяць шляхом порівняння фактичних витрат з кошторисними після перерахунку змінної їх частини на процент виконання планових завдань. Кращі результати отримують у випадку, коли помісячний

контроль таких витрат супроводжується поточним контролем на протязі місяця.

#### **2.7.4. Система “стандарт-кост” – особливості обліку витрат і калькулювання собівартості та переваги їх використання**

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

Важливою перевагою системи “стандарт-кост” є цінність її даних для прийняття рішень. Особливо ефективні стандарти, розроблені окремо за змінними статтями затрат за умови, що ціни на ресурси і норми трудових затрат встановлено правильно. Важливе значення для прийняття управлінських рішень має використання її в поєднанні з методом “директ-костинг”.

Система “стандарт-кост” дотримується таких принципів:

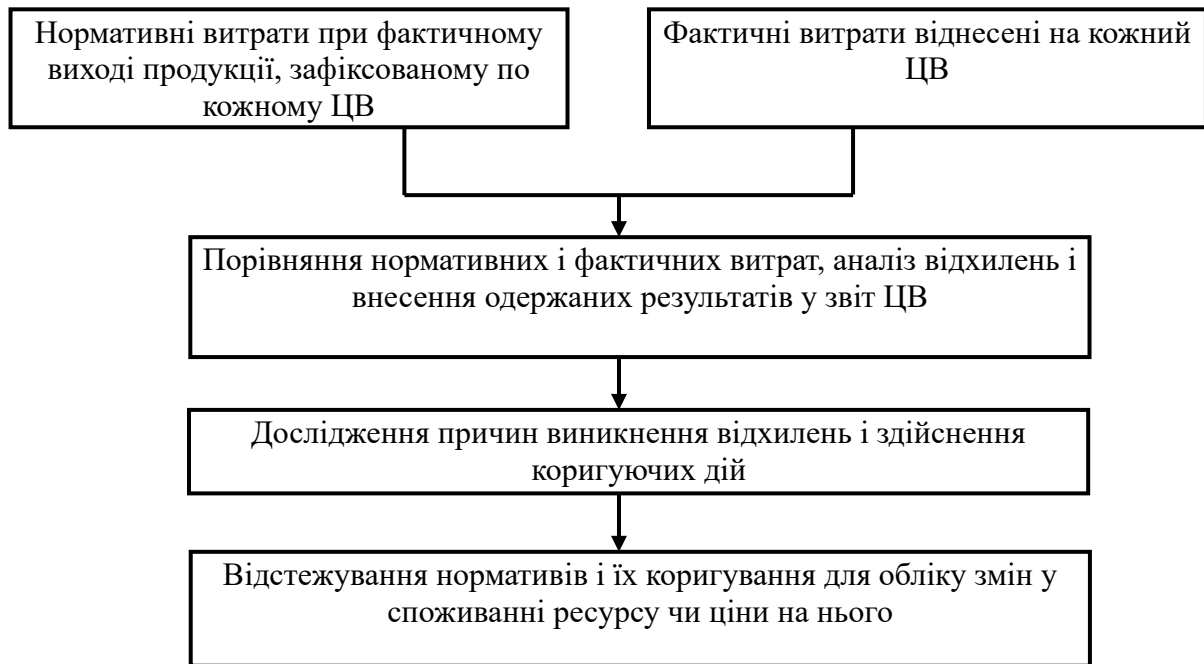
- використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень;
- відсутність документування відхилень, оскільки основне її завдання - не допускати їх;
- у разі виявлення відхилень завжди встановлюється, наскільки суттєві виявлені відхилення й для вирішення яких проблем вони використовуються.

Таким чином, метод “стандарт-кост” – ефективний інструмент контролю і управління витратами.

Основні переваги системи “стандарт-кост”:

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

Уявлення про функціонування системи стандарт-костинг можна одержати з рис. 2.7.1.



**Рис. 2.7.1. Загальна схема функціонування системи калькуляції собівартості на основі нормативних витрат**

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

### **2.7.5. Аналіз відхилень від нормативів та їх впливу на прибуток**

Відхилення фактичних витрат від нормативних повинні оперативно виявлятися і аналізуватися менеджерами, відповідальними за управління витратами.

За характером оформлення відхилення від норм поділяються на такі основні види: документально оформлені, розраховані, невраховані.

1. **Документально оформлені відхилення** виникають у випадку зміни технології та організації виробництва, заміни одного матеріалу іншим тощо.

2. **На основі розрахунків** визначаються відхилення непрямих затрат до яких відносяться загальновиробничі.

3. **Невраховані відхилення** можуть бути виявлені при проведенні інвентаризації незавершеного виробництва. Причинами їх

виникнення є недоліки в організації документального оформлення приймання та використання матеріальних цінностей.

При аналізі та оцінці всі відхилення поділяють на:

- сприятливі (які пов'язані з економією різних видів матеріальних цінностей внаслідок більш раціонального їх використання, впровадження більш прогресивних та безвідходних технологій без погіршення якості продукції та котрі призводять до збільшення прибутку);

- несприятливі (які призводять до зменшення прибутку).

Наявність виявлених відхилень свідчить про необхідність регулювання виробничого процесу для відновлення нормального його проходження або для попередження подібних випадків. Прийняття рішень щодо регулювання виробничого процесу залежить від величини відхилення, причин відхилення та винуватців цих відхилень.

Аналіз відхилень виконують окремо за кожним видом витрат, використовуючи методи факторного аналізу. Існують такі види відхилень: за матеріалами і трудовитратами, а також за виробничими накладними витратами.

### **Відхилення за матеріалами і трудовитратами.**

Для прямих матеріалів і прямої праці визначають два види відхилень:

- за ціною на матеріали або ставкою заробітної плати;

- за кількістю використаних матеріалів або за продуктивністю праці.

Розрахунок відхилень за прямими витратами матеріалів здійснюють з використанням таких формул:

$$\text{Відхилення за ціною на матеріали} = \text{Фактична кількість придбаних матеріалів} \times (\text{Фактична ціна на матеріали} - \text{Нормативна ціна на матеріали})$$

$$\text{Відхилення за кількістю використаних матеріалів} = \text{Нормативна ціна на матеріали} \times (\text{Фактична кількість використаних матеріалів} - \text{Нормативна кількість використання матеріалів})$$

Розрахунок відхилень за прямими витратами на оплату праці

здійснюють з використанням таких формул:

$$\text{Відхилення за ставкою заробітної плати} = \frac{\text{Фактичний відпрацьований час}}{\text{Фактична ставка заробітної плати}} \times \left( \text{Фактична ставка заробітної плати} - \text{Номінальна ставка заробітної плати} \right)$$

$$\text{Відхилення за продуктивністю праці} = \frac{\text{Нормативна ставка заробітної плати}}{\text{Фактичний відпрацьований час}} \times \left( \text{Фактичний відпрацьований час} - \text{Нормативний час роботи персоналу} \right)$$

### 2.7.6. Порівняльна характеристика вітчизняного нормативного методу і зарубіжного стандарт-косту

Порівняльна характеристика вітчизняного нормативного методу і зарубіжного стандарт-косту показує, що вони мають як багато спільного, так і окремі відмінності між собою.

Зокрема, спільними ознаками для обох систем є:

- обов'язкове нормування витрат;
- попереднє (до початку поточного періоду) складання нормативних калькуляцій на основі встановлених норм (стандартів) витрат ресурсів в розрізі окремих статтях витрат;
- розподільний облік та контроль витрат за діючими нормами і відхилень від них у розрізі місць їх виникнення й центрами відповідальності;
- систематичне узагальнення та аналіз відхилень з метою використання інформації для управління витратами і усунення негативних явищ у виробничому процесі;
- універсальність і можливість одночасного застосування із будь-яким традиційним методом обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Ознаками відмінностей між ними є наступні:

- за вітчизняної системи нормативного обліку ведеться відокремлений облік зміни самих норм, тоді як за системи обліку стандарт-костингу не ведеться;
- вітчизняний нормативний метод орієнтується на оперативне документування відхилень від норм з установленням їх причин і



винуватців; а стандарт-костинг ґрунтується на визначенні відхилень розрахунковим методом (як правило, по закінченні місяця), дослідженні причин відхилень і винуватців та прийнятті відповідних управлінських рішень;

в) за системи стандарт-костинг стандартні (нормативні) витрати списуються безпосередньо на рахунок “Виробництва”. Відхилення ж від норм протягом року на відміну від вітчизняного нормативного методу можуть нагромаджуватися на окремих (спеціальних) рахунках відхилень і повністю списуватися на рахунок “Собівартість реалізації”, тобто без відображення на рахунках витрат виробництва.

### **? Питання для самоконтролю**

1. Які розрізняють основні елементи нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції?
2. У чому полягає відмінність порядку визначення фактичної собівартості продукції за нормативним методом від стандарт-косту?
3. Відмінність нормативної калькуляції від планової?
4. Які існують методи визначення відхилень від норм матеріальних витрат?
5. Сутність і сфера застосування методу документування відхилень.
6. Сутність і сфера застосування методу партійного розкрою.
7. Сутність і сфера застосування інвентарного методу.
8. Як проводиться облік і аналіз відхилення від норм витрат?
9. Як проводиться облік і аналіз відхилення від норм витрат за використанням основних матеріалів?
10. Як проводиться облік і аналіз відхилення від норм витрат за оплатою праці?
11. Як проводиться облік і аналіз відхилення від норм змінних накладних витрат?
12. Як проводиться облік і аналіз відхилення від норм постійних накладних витрат?
13. Порівняльна характеристика нормативного методу і методу стандарт-кост.

## 2.8. ТЕМА 8. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ “ВИТРАТИ-ОБСЯГ-ПРИБУТОК”

### План

2.8.1. Суть аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток” та його моделі.

2.8.2. Визначення точки беззбитковості. Методи аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”.

2.8.3. Поріг рентабельності та маржинальний запас міцності.

2.8.4. Застосування методу “витрати – обсяг – прибуток” для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку.

2.8.5. Припущення, які властиві моделі взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”.

### 2.8.1. Суть аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток” та його моделі

Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку називають **аналізом чутливості**. Він спрямований на дослідження змін, які відбуваються з операційним прибутком підприємства під впливом змін певних чинників його діяльності.

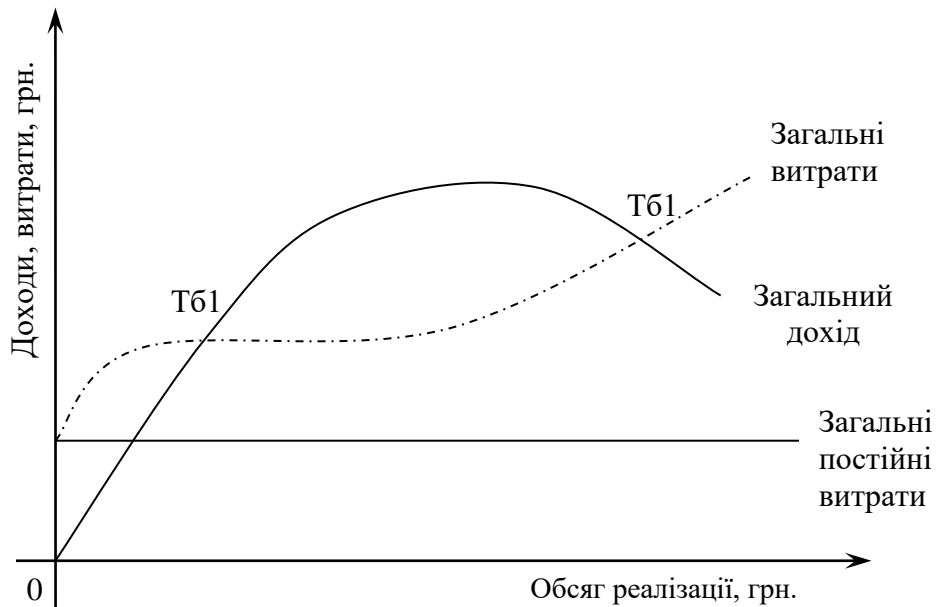
Основними чинниками, котрі впливають на операційний прибуток є:

- виробничі витрати та витрати операційної діяльності;
- ціна реалізації продукції;
- обсяг реалізації.

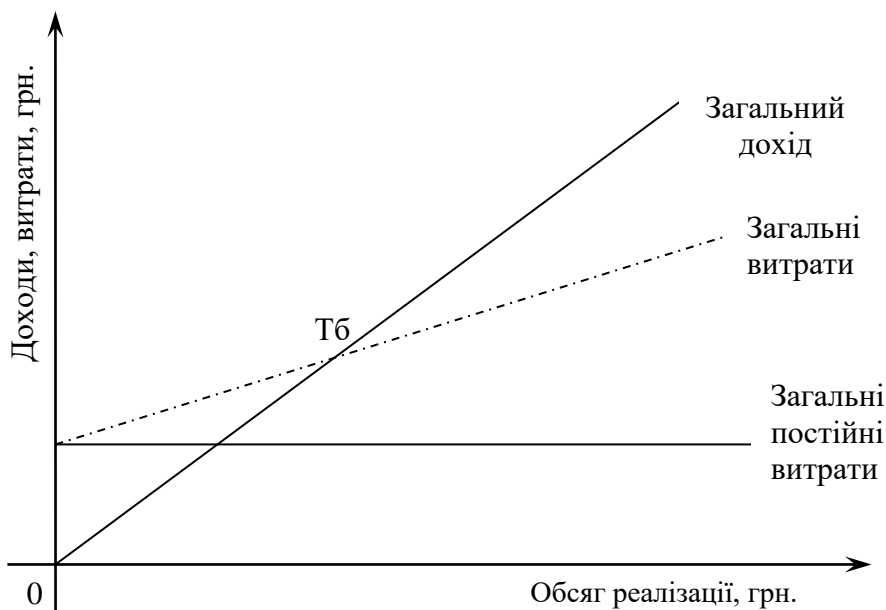
**Аналіз “витрати – обсяг – прибуток”** – це метод системного аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва, доходу і прибутку, що формує основну модель фінансової діяльності, дозволяє здійснювати короткострокове планування діяльності підприємства і оцінювати ефективність альтернативних рішень.

Виділяють **дві моделі** аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”: економічну та бухгалтерську. Розглянувши графічне зображення залежності “витрати – обсяг – прибуток” за економічною (рис. 2.8.1) та бухгалтерською моделлю (рис. 2.8.2), можна виділити основні розбіжності цих підходів, які подано в табл. 2.8.1.

Здійснення аналізу беззбитковості за економічною моделлю передбачає складні розрахунки, тому прийнято застосовувати бухгалтерський підхід, за якого використовуються лінійні апроксимації функцій загальних витрат та загального доходу.



**Рис. 2.8.1. Графічне зображення залежності “витрати – обсяг – прибуток” за економічною моделлю**



**Рис. 2.8.2. Графічне зображення залежності “витрати – обсяг – прибуток” за бухгалтерською моделлю**

Мета аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу і прибутку полягає у визначенні певних показників (витрат, обсягу реалізації, прибутку) при заданих параметрах інших показників для потреб планування і оцінювання ефективності альтернативних рішень.

Таблиця 2.8.1

### Основні розбіжності розуміння рівня беззбитковості з точки зору економічної теорії та бухгалтерського підходу

Економічне розуміння рівня беззбитковості	Бухгалтерське розуміння рівня беззбитковості
Поведінка витрат розглядається в довгостроковому періоді	Поведінка витрат розглядається в короткостроковому періоді (релевантному діапазоні)
Нелінійна залежність поведінки загальних витрат і доходу підприємства від обсягу виробництва	Лінійна залежність поведінки загальних витрат і доходу підприємства від обсягу виробництва
На графіку беззбитковості є дві точки беззбитковості (Тб)	На графіку беззбитковості одна точка беззбитковості

Отриманню прибутку та його максимізації сприяють різноманітні поточні управлінські рішення (наприклад, прийняття нового замовлення, припинення випуску певної продукції, оптимізація структури випуску, визначення мінімально можливої ціни реалізації тощо). Вони передбачають здійснення аналізу витрат за певним обраним напрямом дій. Тому розуміння залежності між витратами, обсягом діяльності та прибутком є необхідною умовою для планування майбутніх операцій підприємства і прийняття управлінських рішень на короткострокову перспективу. Завдання керівництва полягає в тому, щоб здійснювати управління кожним чинником, який впливає на прибуток, для збільшення рентабельності підприємства в цілому.

Такий аналіз дозволяє дослідити зміни, що відбуваються з операційним прибутком унаслідок зміни певних параметрів діяльності господарюючого суб'єкта – ціни продукції, обсягу продажу, а також величини і складу витрат (рис. 2.8.3).

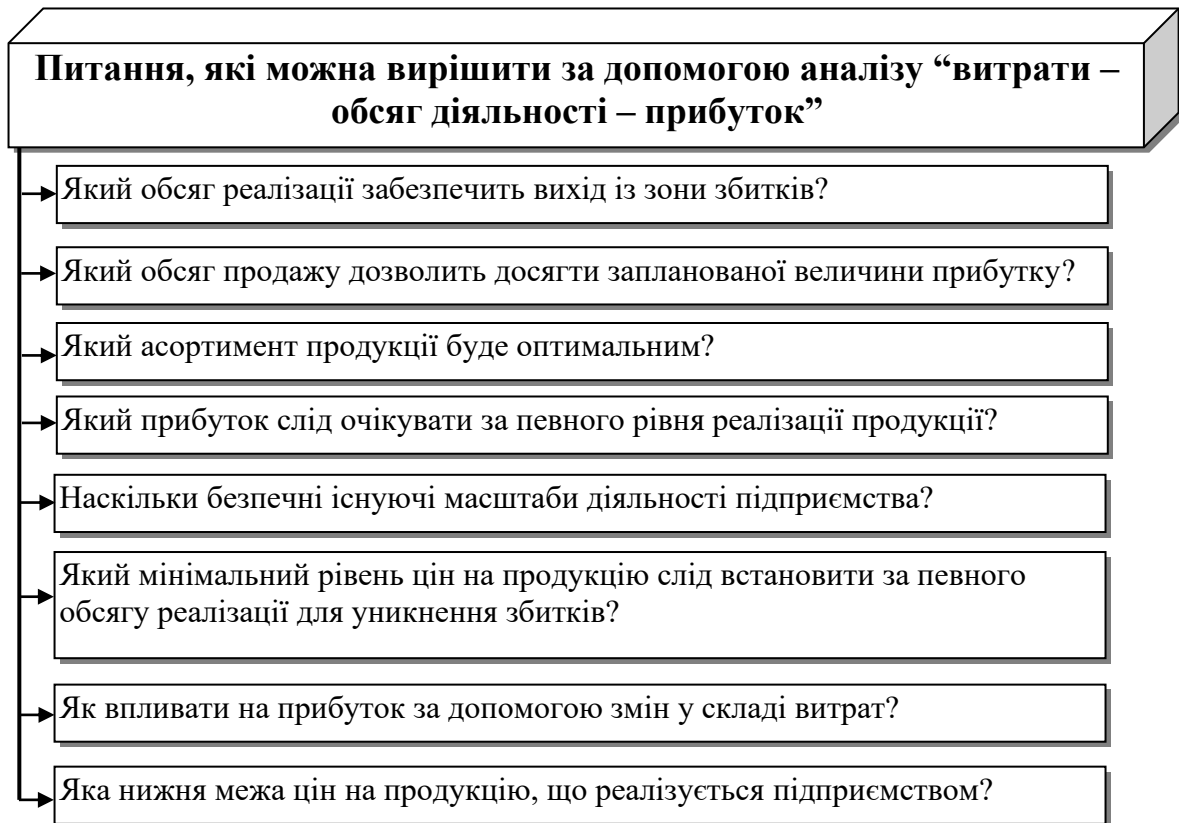
Аналіз “витрати – обсяг – прибуток” заснований на принципах калькулювання за змінними витратами (метод “директ-костинг”). Тому для його здійснення усі витрати підприємства поділяють на змінні та постійні.

Основними елементами аналізу співвідношення “витрати – обсяг – прибуток” є:

- поріг рентабельності (точка беззбитковості, критична точка

тощо);

- маржинальний дохід;
- маржинальний запас міцності;
- операційний важіль (виробничий леверидж).



**Рис. 2.8.3. Питання, які можна вирішити за допомогою аналізу “витрати – обсяг діяльності – прибуток”**

Аналіз “витрати – обсяг – прибуток” заснований на принципах калькулювання за змінними витратами (метод “директ-костинг”). Тому для його здійснення усі витрати підприємства поділяють на змінні та постійні.

Основними елементами аналізу співвідношення “витрати – обсяг – прибуток” є:

- поріг рентабельності (точка беззбитковості, критична точка тощо);
- маржинальний дохід;
- маржинальний запас міцності;
- операційний важіль (виробничий леверидж).

Зв’язок між витратами, обсягом діяльності та прибутком можна відобразити за допомогою формул або у вигляді графіків.

У найпростішому вигляді залежність прибутку від величини

витрат та обсягу діяльності звичайно подають так:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Загальні доходи} - \text{Загальні витрати.}$$

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

$$\begin{aligned} \text{Операційний прибуток} = & \text{Ціна продажу} \times \text{кількість продажу} - \\ & \text{постійні витрати} - \text{змінні витрати на одиницю} \times \text{кількість} \\ & \text{продажу,} \\ & \text{або} \end{aligned}$$

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Кількість продажу} \times (\text{Ціна продажу} - \text{Змінні витрати на одиницю}) - \text{Постійні витрати.}$$

### 2.8.2. Визначення точки беззбитковості. Методи аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”

Аналіз співвідношення “витрати – обсяг – прибуток” в практичній діяльності іноді називають аналізом точки беззбитковості. В свою чергу точку беззбитковості називають “критичною”, “мертвою”, або точкою “рівноваги”.

Аналіз беззбитковості дозволяє обчислити такий обсяг реалізації, при якому затрати дорівнюють доходу. За даним аналізом обсяги продаж, що знаходяться:

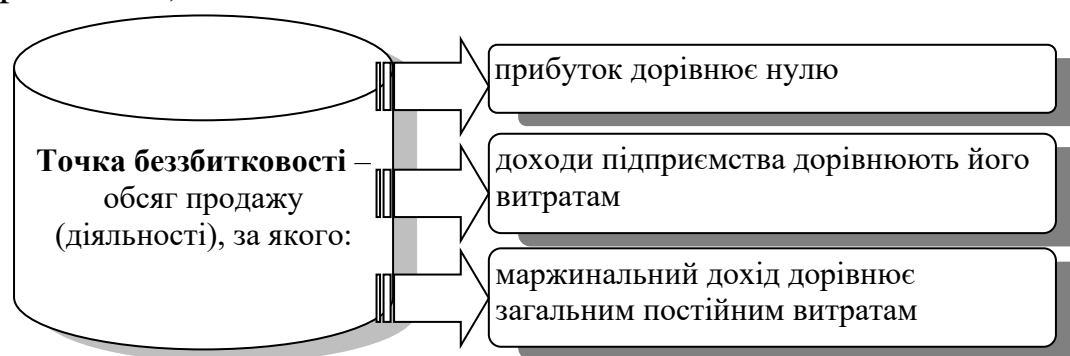
- нижче точки беззбитковості, приносять підприємству збитки;
- вище точки беззбитковості, приносять підприємству прибутки.

Звідси, **точка беззбитковості** – це критичний обсяг реалізації, при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

В процесі діяльності менеджерам організацій недостатньо інформації про величину прибутку, яку можна отримати внаслідок реалізації запланованого обсягу продукції. Вони повинні також знати, при яких обсягах підприємство буде знаходитись в точці беззбитковості (не буде мати ні прибутку, ні збитку), а також на скільки можна зменшити обсяг продажу порівняно із запланованою величиною, не ризикуючи потрапити в зону збитків.

Аналіз беззбитковості призначений для визначення критичної точки, що характеризує обсяг реалізації продукції, при якому затрати

дорівнюють виручці, а підприємство не отримує ні прибутку, ні збитку (рис. 2.8.4).



**Рис. 2.8.4. Визначення терміну “точка беззбитковості”**

Мета аналізу беззбитковості – встановити, що відбудеться з фінансовим результатом, якщо обсяг виробництва зміниться.

Аналіз взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток” здійснюють за допомогою наступних методів:

1. Математичні методи:
  - 1.1. метод рівняння;
  - 1.2. маржинальний метод.
2. Графічні методи:
  - 2.1. графік беззбитковості;
  - 2.2. графік взаємозв'язку “обсяг-прибуток”;
  - 2.3. графік маржинального доходу.

Необхідно мати на увазі, що аналіз беззбитковості завжди ґрунтується на величині маржинального доходу на одиницю продукції, а не на величині прибутку на одиницю продукції. Це пов'язано з тим, що прибуток на одиницю продукції змінюється щоразу зі зміною обсягів реалізації (активності підприємства), а величина маржинального доходу при будь-якому обсязі залишається величиною постійною і в умовах беззбиткової діяльності дорівнює постійним витратам.

### **1. Обчислення точки беззбитковості за допомогою рівняння.**

Для визначення точки беззбитковості (порогу рентабельності) у міжнародній практиці використовують метод рівнянь, за яким точку беззбитковості у грошових одиницях можна вивести з базового рівняння:

$$\text{Дохід від продажу} = \text{Постійні витрати} + \text{Змінні витрати} + \text{Прибуток.}$$

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то

точка беззбитковості у грошових одиницях визначається за формулою:

$$\text{Точка беззбитковості у грошових одиницях} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати.}$$

### **Маржинальний метод визначення точки беззбитковості.**

**Маржинальний дохід** – це різниця між виручкою підприємства від реалізації продукції (робіт, послуг) і сумою змінних витрат. Величина маржинального доходу показує внесок підприємства в покриття постійних витрат і отримання прибутку.

Існують два способи визначення величини маржинального доходу:

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

2. Шляхом складання постійних витрат і прибутку підприємства.

Маржинальний метод визначення точки беззбитковості є модифікацією попереднього методу, що ґрунтується на використанні наступних формул:

$$\text{Точка беззбитковості у грошових одиницях} = \text{Змінні витрати} + \text{Постійні витрати, тобто}$$

$$(\text{Ціна} \times \text{Обсяг}) = (\text{Змінні витрати на одиницю} \times \text{Обсяг}) + \text{Постійні витрати, звідси}$$

$$\begin{array}{l} \text{Точка} \\ \text{беззбитковості в} \\ \text{натуральних} \\ \text{одиницях} \end{array} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за} \\ \text{одиницю} - \text{Змінні} \\ \text{витрати на} \\ \text{одиницю}}$$

Оскільки знаменник означає маржинальний дохід на одиницю, тому:

$$\begin{array}{l} \text{Точка} \\ \text{беззбитковості в} \\ \text{натуральних} \\ \text{одиницях} \end{array} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}$$



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

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

$$\text{Точка беззбитковості} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Обчислення точки беззбитковості є важливим елементом аналізу, але на практиці менеджера більше цікавить обсяг і ціна реалізації, що забезпечать отримання бажаного прибутку. Обсяг продажу у грошових одиницях, необхідний для отримання бажаного прибутку, можна обчислити за допомогою формули:

$$\text{Дохід від продажу} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

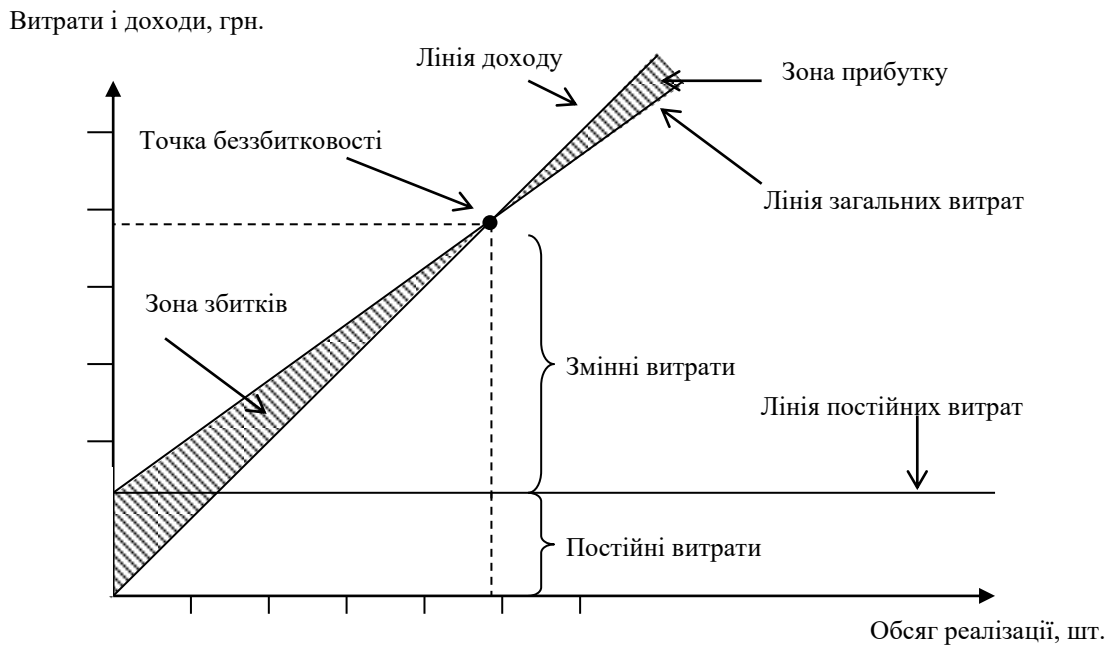
Відповідно обсяг продажу в натуральних одиницях можна обчислити за формулою:

$$\text{Обсяг продажу} = \frac{\text{Постійні витрати} + \text{Операційний прибуток}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}$$

**Графічний метод відображення взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності і прибутком.**

Одним із шляхів для відображення взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та прибутком є побудова графіків.

**Графік беззбитковості** демонструє рівень постійних та змінних витрат і величину доходу від продажу за різних обсягів діяльності підприємства (рис. 2.8.5).



**Рис. 2.8.5. Графік беззбитковості**

Графік беззбитковості будують у такій послідовності (рис. 2.8.6):

**Крок 1. Побудова осей графіка.** На цьому графіку на осі X відображають обсяг діяльності (продажу) у грошових або натуральних одиницях, або як відсоток використання виробничої потужності. На осі Y відображають витрати (з розподілом їх на змінні й постійні) та дохід від продажу.

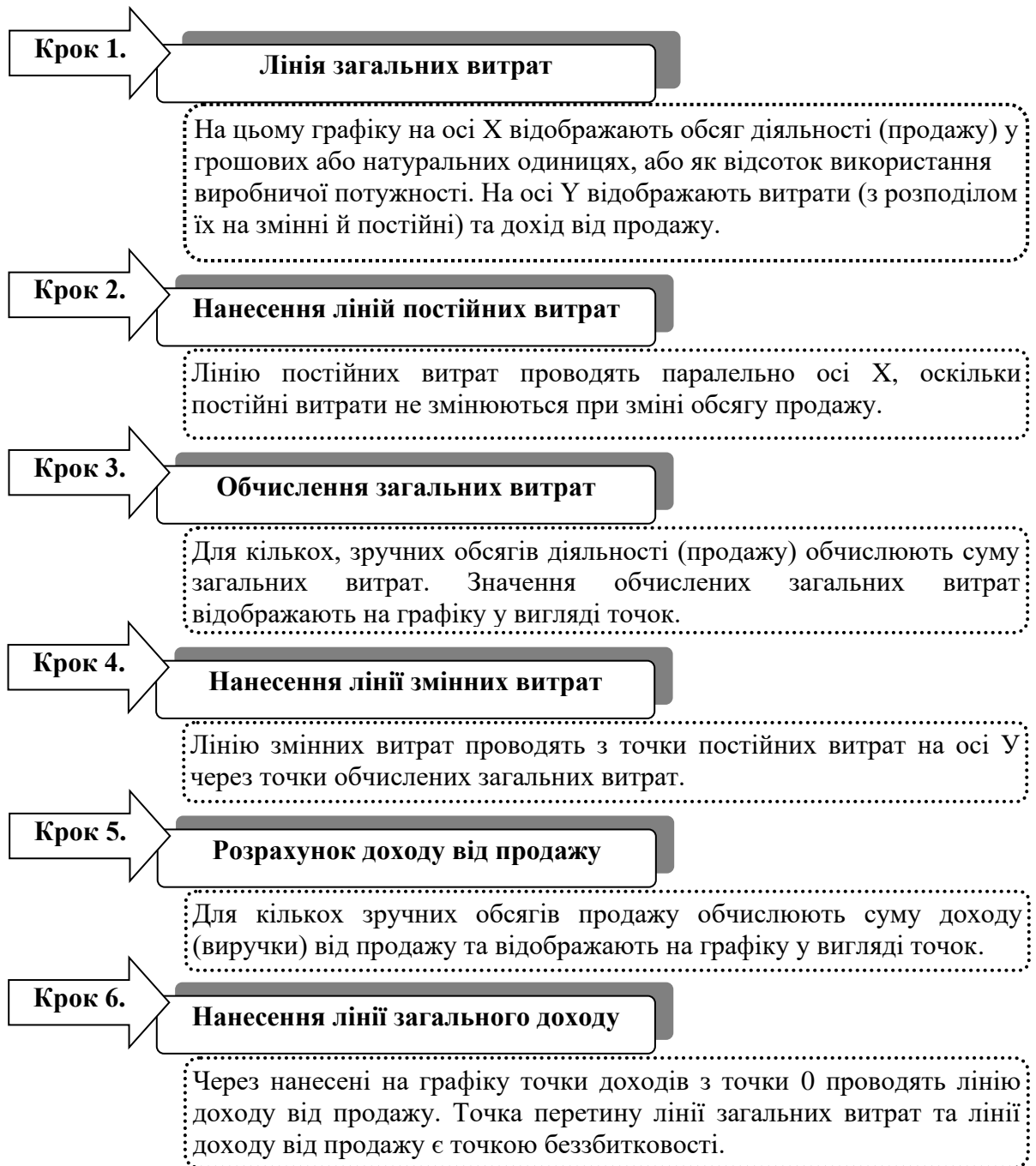
**Крок 2. Нанесення ліній постійних витрат.** Лінію постійних витрат проводять паралельно осі X, оскільки постійні витрати не змінюються при зміні обсягу продажу.

**Крок 3. Обчислення загальних витрат.** Для кількох зручних обсягів діяльності (продажу) обчислюють суму загальних витрат. Значення обчислених загальних витрат відображають на графіку у вигляді точок.

**Крок 4. Нанесення лінії змінних витрат.** Лінію змінних витрат проводять з точки постійних витрат на осі Y через точки обчислених загальних витрат.

**Крок 5. Розрахунок доходу від продажу (виручки).** Для кількох зручних обсягів продажу обчислюють суму доходу (виручки) від продажу та відображають на графіку у вигляді точок.

**Крок 6. Нанесення лінії загального доходу.** Через нанесені на графіку точки доходів з точки 0 проводять лінію доходу від продажу. Точка перетину лінії загальних витрат та лінії доходу від продажу є точкою беззбитковості.



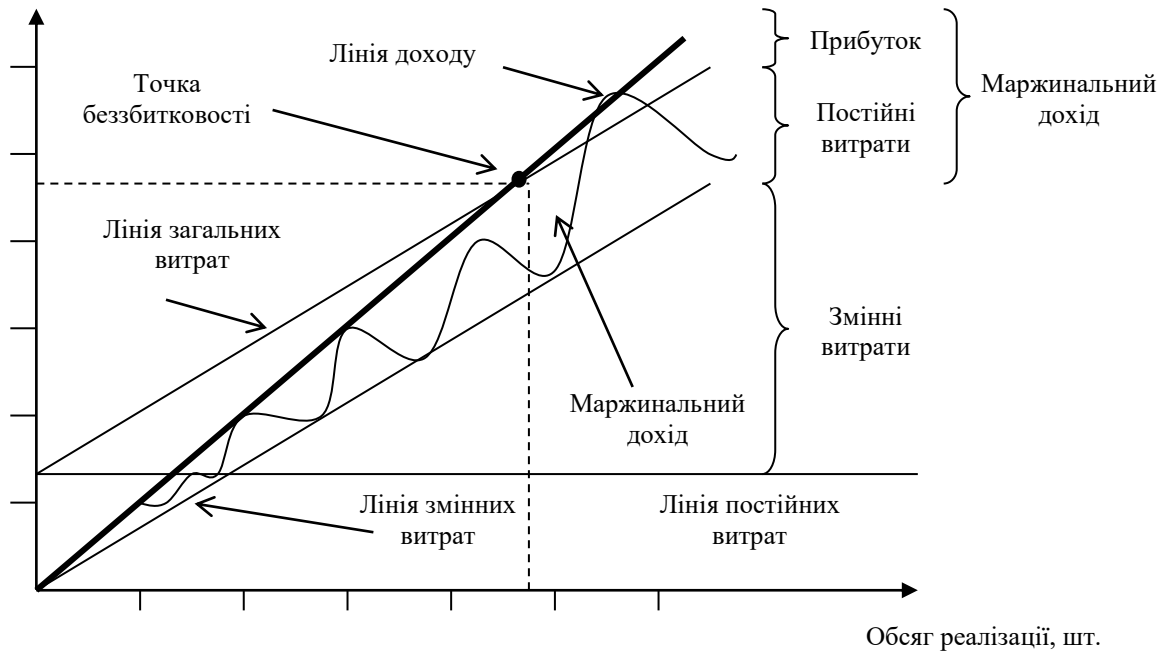
**Рис. 2.8.6. Послідовність побудови графіку беззбитковості**

Значення цього методу аналізу полягає в тому, що він дозволяє виявити і наочно відобразити залежності між доходами та витратами підприємства і відповідно динаміку зміни величини прибутку. При його побудові лінія повних витрат формується шляхом додавання до величини постійних витрат змінної складової. Лінія доходу від реалізації будується з точки з нульового значення. Обидві лінії (доходу та повних витрат) перетинаються в точці беззбитковості.

Інший спосіб графічного аналізу беззбитковості – побудова

**графіку маржинального доходу** (рис. 2.8.7). Цей графік дає можливість виявити динаміку приросту прибутку підприємства, який тотожній приросту маржинального доходу. Для його побудови спочатку відображають лінію змінних витрат, а потім постійних. Як видно із графіку загальний маржинальний дохід збільшується прямо пропорційно обсягу продажу.

Витрати і доходи, грн.



**Рис. 2.8.7. Графік маржинального доходу**

Важливо, що на обох графіках величина прибутку характеризується відстанню між лінією доходу від продажу та лінією повних витрат.

**Графік прибутку** описує залежність прибутку від зростання обсягу діяльності. Як видно з рис. 2.8.8, різниця між обсягом продажу і змінними витратами (тобто маржинальний дохід) зрівнюється з постійними витратами в точці беззбитковості. Праворуч від точки беззбитковості маржинальний дохід перевищує постійні витрати і формує прибуток. Коефіцієнт маржинального доходу являє собою кут лінії прибутку на графіку. Чим більше цей коефіцієнт, тим ближче до початку координат розташована точка беззбитковості. Використовуючи цей графік, можна визначити ступінь впливу зміни обсягу випуску на величину прибутку, якщо всі інші фактори залишаються незмінними.

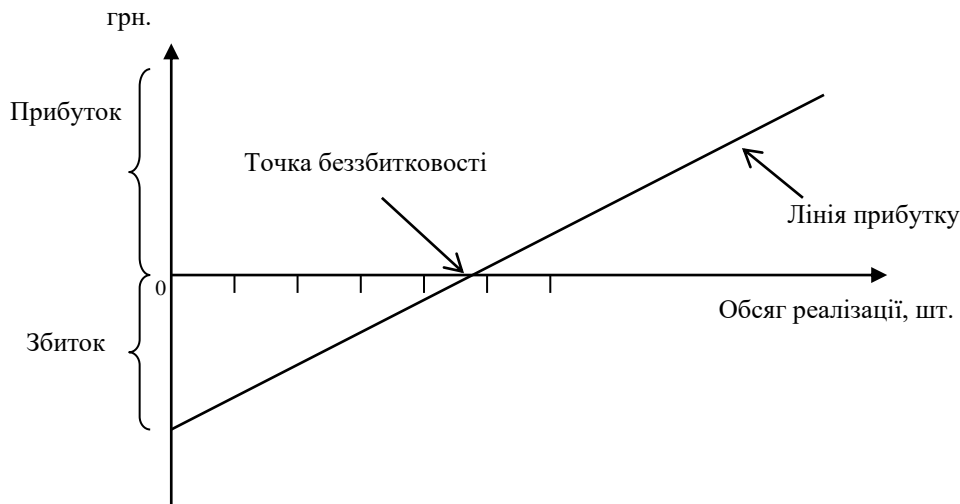


Рис. 2.8.8. Графік прибутку

Застосування аналізу “витрати – обсяг – прибуток” дещо ускладнюється в умовах, коли підприємство виготовляє та реалізує два або більше видів продукції. Основна проблема полягає в тому, як визначити точку беззбитковості кожного виду продукції. Типова помилка при такому рішенні – це здійснення розподілу постійних витрат між видами продукції. Для проведення розрахунків застосовують вищерозглянуті 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 – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу.

### 2.8.3. Поріг рентабельності та маржинальний запас міцності

Точка беззбитковості – це той рубіж, який підприємству необхідно досягти, щоб отримати позитивний результат своєї діяльності. Тому точку беззбитковості часто називають порогом беззбитковості. Чим вище поріг беззбитковості, тим важче його досягти. З низьким порогом беззбитковості значно легше пережити падіння попиту на продукцію. Знизити поріг беззбитковості можна нарощуванням маржинального доходу (підвищенням ціни або обсягу реалізації та зменшенням змінних затрат) або зменшенням постійних затрат.

Ідеальними умовами для успішного функціонування підприємства є поєднання низьких постійних затрат з високим маржинальним доходом. Операційний аналіз застосовують для

пошуку найбільш вигідної комбінації змінних і постійних затрат, ціни й обсягу реалізації.

Для визначення впливу на прибуток зниження обсягу реалізації продукції можна використовувати показник маржинального запасу міцності.

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

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

У грошовому вираженні даний показник розраховують за формулою:

$$\text{Маржинальний запас міцності} = \text{Дохід від продажу} - \text{Точка беззбитковості}$$

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

$$\text{Маржинальний запас міцності у \%} = \frac{\text{Маржинальний запас міцності у грошовому вираженні}}{\text{Фактичний дохід від продажу}} \times 100 \%$$

Значення маржинального запасу міцності в процентному відношенні є вимірником ризику нерентабельної роботи підприємства в ситуації зміни ринкової ситуації (скорочення попиту, погіршення конкурентоспроможності).

У цьому випадку якщо виручка підприємства скоротиться менше ніж на величину цього показника, то підприємство буде одержувати прибуток, якщо більше – воно опиниться в збитку.

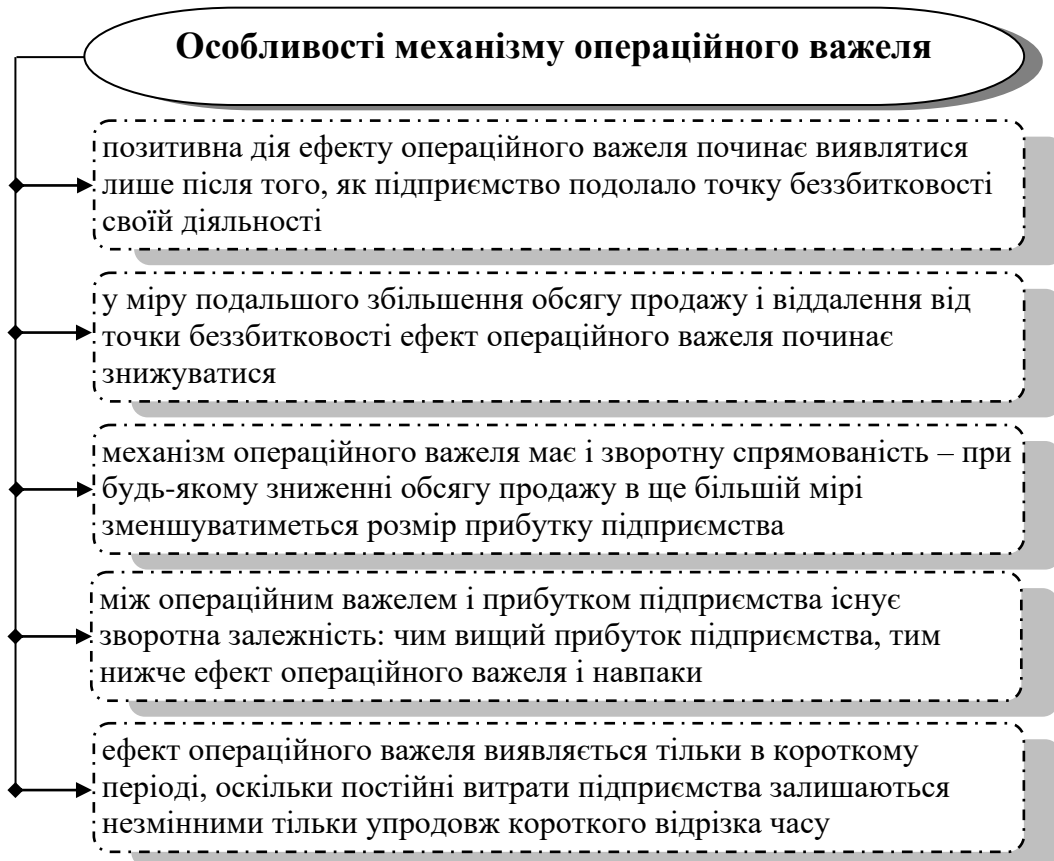
Показник запасу міцності можна також використати для визначення суми операційного прибутку:

$$\text{Операційний прибуток} = \text{Запас міцності} \times \text{Коефіцієнт маржинального доходу}$$

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

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

Прояв механізму операційного важеля в конкретних ситуаціях має ряд особливостей, які треба враховувати в процесі його використання (рис. 2.8.9).



**Рис. 2.8.9. Особливості механізму операційного важеля**

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

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

або:

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

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

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

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

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

#### 2.8.4. Застосування методу “витрати – обсяг – прибуток” для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку

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

$$\text{Ціна за} \times \frac{\text{Кількість}}{\text{одиноць}} \text{ реалізованої} = \text{Змінні} + \text{Постійні} + \text{Операційний}$$

$$\text{одиноць} \text{ продукції} \text{ витрати} \text{ витрати} \text{ прибуток}$$

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

$$\text{продажу}$$

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

$$\text{Операційний} = \text{Дохід від продаж} - \text{Змінні} - \text{Постійні}$$

$$\text{прибуток} \text{ витрати} \text{ витрати}$$

$$\text{Операційний} = \text{Дохід від} \times \frac{\text{Коефіцієнт}}{\text{маржинального}} - \text{Постійні}$$

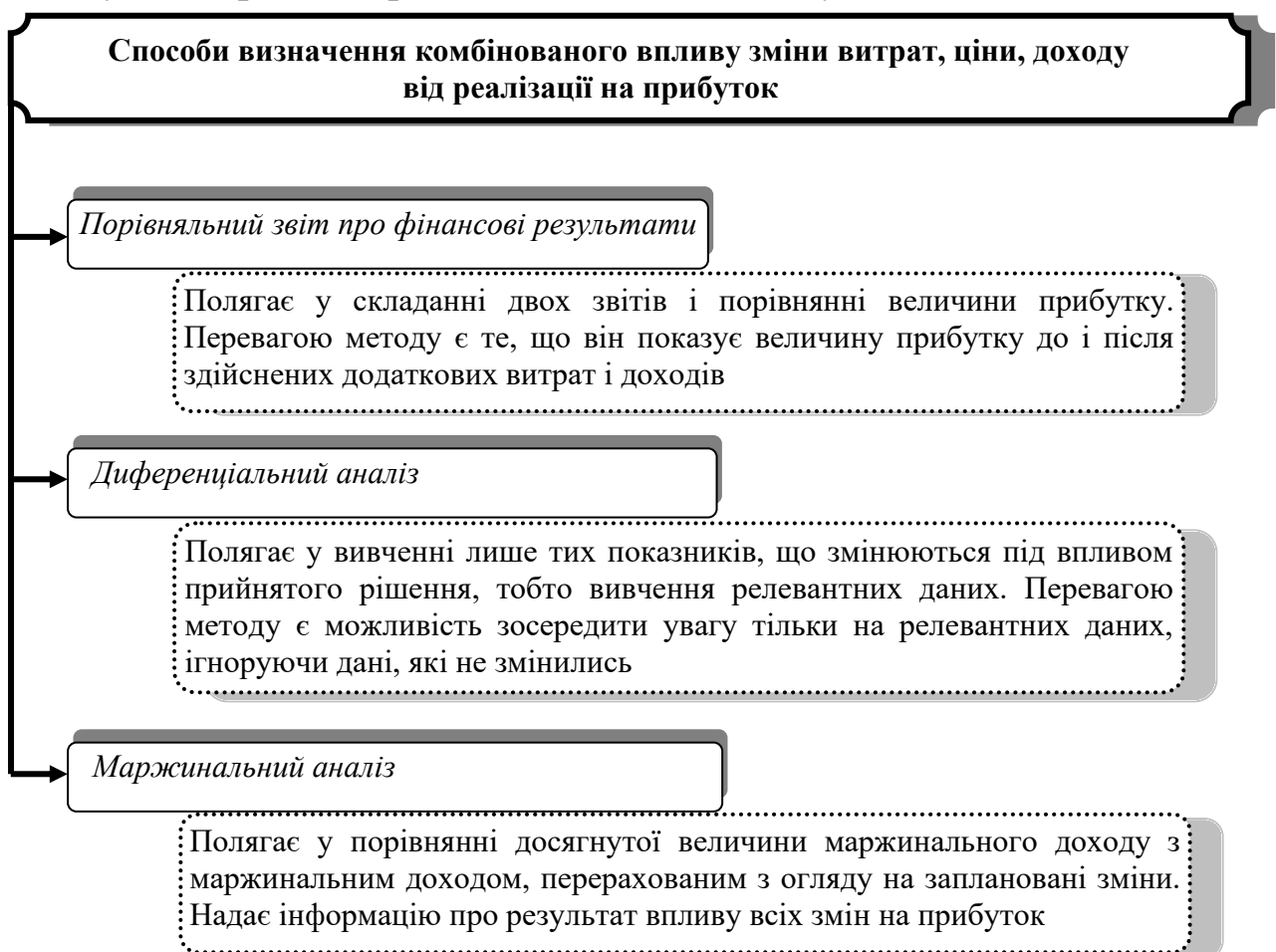
$$\text{прибуток} \text{ продаж} \text{ доходу} \text{ витрати}$$



Коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності й операційний важіль – важливі індикатори реагування прибутку на зміну обсягу продажу. Але вони не дають відповіді на питання: як зміниться прибуток у разі зміни витрат, ціни та (або) обсягу.

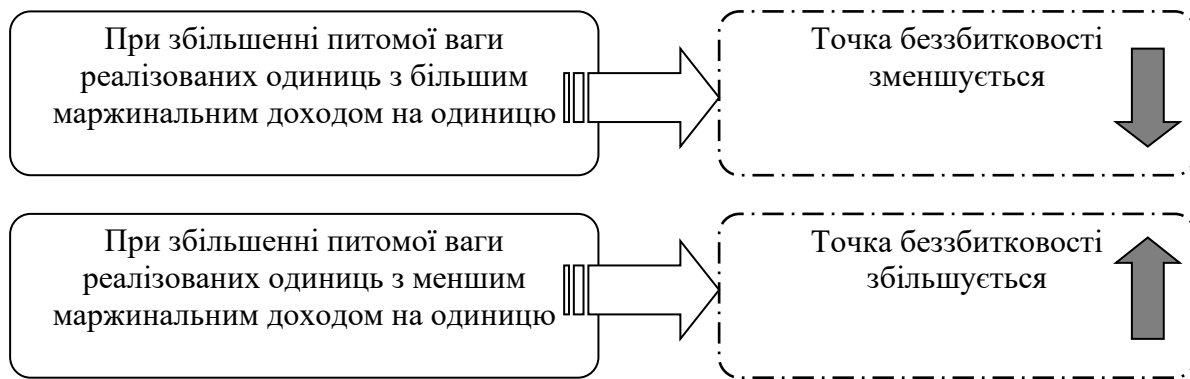
Це можна здійснити взявши до уваги **комбінований вплив зміни витрат, ціни, доходу від реалізації**, який можна визначити наступними способами (рис. 2.8.10): порівняльний звіт про фінансові результати; диференціальний аналіз; маржинальний аналіз.

Отже, взявши до уваги те, що показники діяльності підприємства зазвичай впливають на величину прибутку не ізольовано, а у комплексі, то перед бухгалтером постає завдання щодо доцільності застосування різних прийомів за відповідних умов.



**Рис. 2.8.10. Способи визначення комбінованого впливу зміни витрат, ціни, доходу від реалізації на прибуток**

Зміна комбінації продажу впливає на величину точки безбитковості (рис. 2.8.11). Як наслідок, прибуток збільшується при збільшенні питомої ваги реалізованих одиниць з більшим маржинальним доходом і навпаки.



**Рис. 2.8.11. Вплив зміни комбінації продажу на величину точки беззбитковості**

Таким чином, прибуток залежить не тільки від обсягу продажу, але й від якості продажу: реалізація рівної кількості одиниць з різним маржинальним доходом приведе до різних кінцевих результатів. Якщо в обраному варіанті найменша питома вага припадає на найрентабельніші продукти, то точка беззбитковості зросте, а запас міцності зменшиться. При змінах комбінації продажу вплив на прибуток залежатиме від того, в який бік відбувалася зміна – у бік низькорентабельної чи високорентабельної продукції.

### **2.8.5. Обмеження й передумови, які слід ураховувати при застосуванні аналізу “витрати – обсяг діяльності – прибуток”**

Оскільки побудова будь-якої економічної моделі ґрунтується на певних умовах, необхідно дотримуватись припущень, які властиві моделі взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”. До таких припущень відносять:

1) можливість точного поділу витрат на постійні та змінні. Як відомо, такий поділ є умовним, адже у процесі виробничого процесу витрати можуть змінюватися продовж аналізованого періоду (наприклад, орендна плата, належачи до постійних витрат може змінитися внаслідок змін на ринку таких послуг тощо);

2) виручка (дохід) від реалізації має лінійний характер: припускається, що ціна реалізації одиниці продукції залишається незмінною незалежно від обсягу діяльності;

3) постійні та змінні витрати на одиницю продукції не змінюються за зміни обсягу виробництва, тобто припускається, що залежність витрат лінійна. Відомо, що за певних умов поведінка

витрат може мати ступінчастий характер;

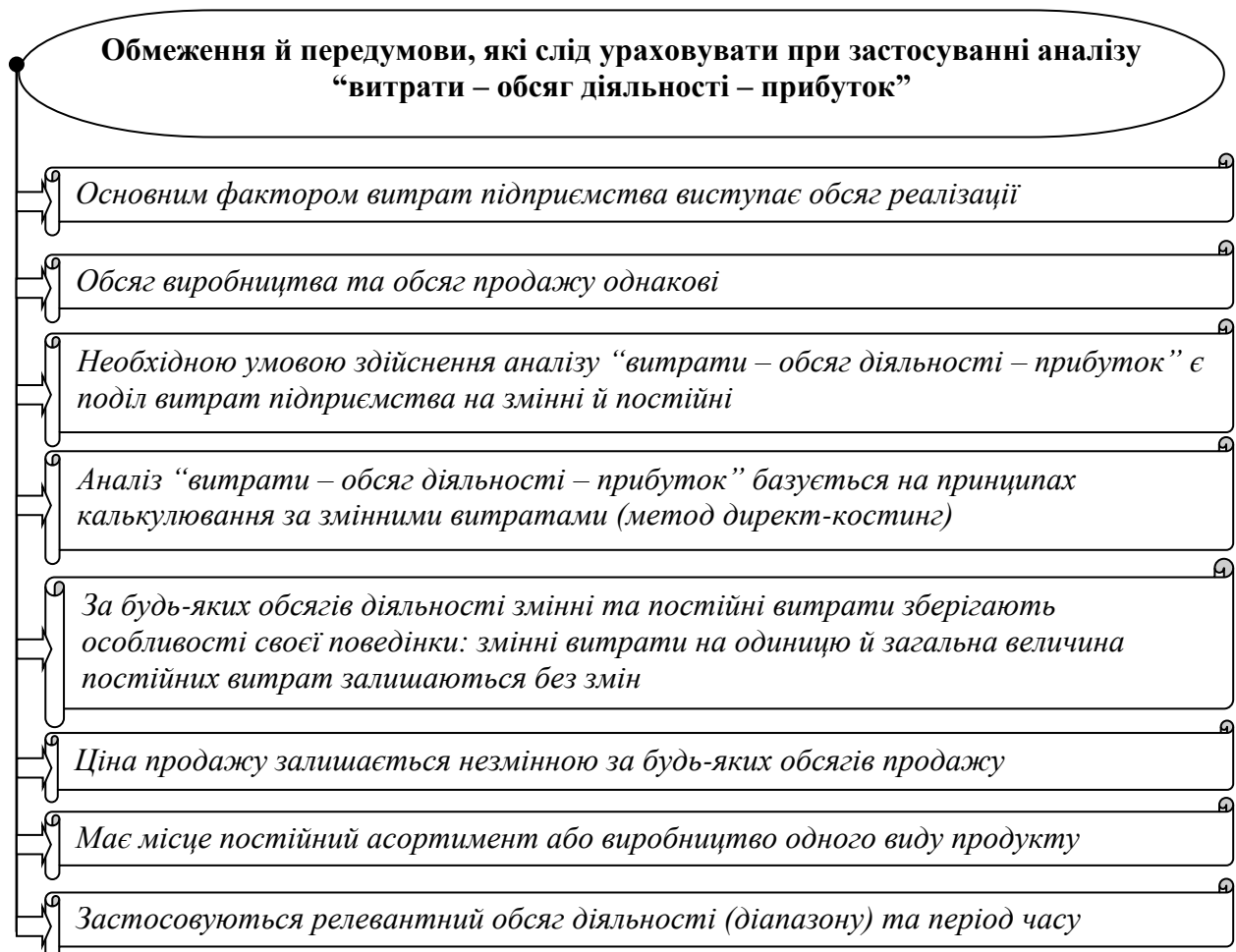
4) обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації. Проте на практиці вкрай рідко буває, щоб залишки на початок звітної періоду дорівнювали залишкам на кінець звітної періоду;

5) передбачається, що виробляється один вид продукції, а в разі виробництва кількох видів виробів їхній асортимент залишається постійним;

6) використовуються показники, які мають грошову або натуральну оцінку. Вплив якісних показників не враховується;

7) аналіз здійснюється в межах релевантного обсягу виробництва.

Узагальнити обмеження й передумови, покладені в основу цього аналізу та які слід враховувати при його застосуванні можна таким чином: (рис. 2.8.12).



**Рис. 2.8.12. Обмеження й передумови, які слід враховувати при застосуванні аналізу “витрати – обсяг діяльності – прибуток”**

Неврахування вищенаведених припущень та обмежень може призвести до серйозних помилок в розрахунках і неправильних

висновків з аналізу, що призведе до прийняття некоректних управлінських рішень.

**? Питання для самоконтролю**

1. Яка мета аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”?
2. Як в загальному відображається взаємозв'язок між витратами, обсягом, прибутком?
3. Суть точки беззбитковості. Які розрізняють методи аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”?
4. Як визначається поріг рентабельності та маржинальний запас міцності?
5. Застосування методу “витрати – обсяг – прибуток” для визначення бажаного рівня обсягу реалізації і прибутку.
6. Які саме припущення, покладені в основу аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток”?

## 2.9. ТЕМА 9. АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

### План

2.9.1. Прийняття управлінських рішень та суть релевантної інформації.

2.9.2. Суть диференціального аналізу за типовими операційними рішеннями.

2.9.3. Рішення щодо оптимізації процесу постачання запасів.

### 2.9.1. Прийняття управлінських рішень та суть релевантної інформації

Рішення, які приймає управлінський персонал, можуть стосуватись як довгострокових перспектив розвитку підприємства, так і поточних проблем.

**Довгострокові (стратегічні) рішення** пов'язані з досягненням цілей у віддаленому майбутньому і які потребують здійснення конкретних дій вже сьогодні або найближчим часом.

Такі рішення найчастіше приймаються щодо інвестицій у розширення виробничих потужностей, опанування нових ринків, розробки нових видів продукції тощо (*детальне вивчення в межах дисципліни Стратегічний управлінський облік*).

**Короткострокові (поточні, операційні) рішення** пов'язані із використанням ресурсів у процесі поточної діяльності.

В основному поточні рішення стосуються ціни та обсягу реалізації продукції, прийняття спеціальних замовлень, скорочення або розширення виробництва тощо.

**Прийняття рішення** – це вибір з декількох альтернативних варіантів дій такого варіанту, який забезпечує досягнення поставленої мети якнайкращим чином.

Процес підготовки і прийняття рішень відбувається в декілька етапів:

#### 1. Вибір мети (постановка проблеми).

Вибір конкретної мети і постановка проблем, які треба подолати при її досягненні, залежить від сфери і умов діяльності підприємства. Найчастіше метою підприємства є максимізація прибутку.

**2. Визначення можливих варіантів дій для досягнення поставленої мети.**

Передбачає розгляд всіх можливих варіантів дій. На практиці

розглядають тільки декілька можливих альтернатив через обмеженість у часі.

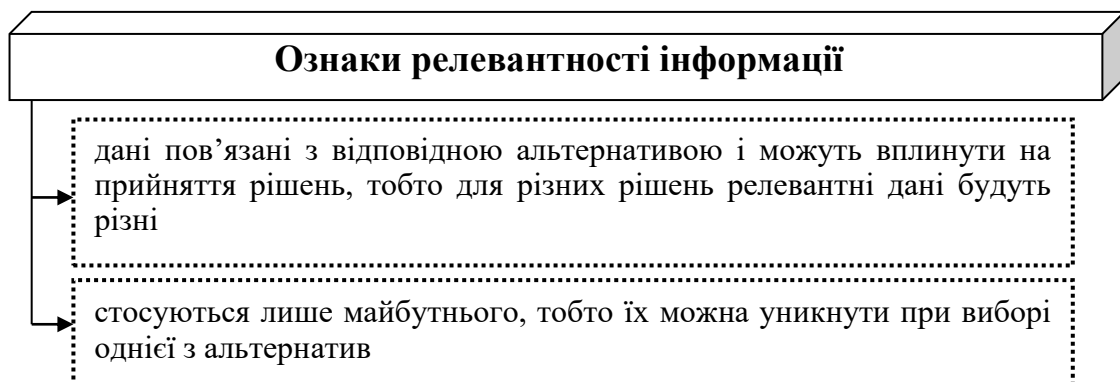
### 3. Збір облікової інформації про можливі альтернативи дій.

Роль бухгалтера у процесі підготовки рішення полягає у своєчасному забезпеченні менеджера достовірною і релевантною інформацією.

**Релевантна інформація** – це така інформація, яка може вплинути на рішення менеджера. Таким чином, бухгалтер з облікових даних повинен відібрати тільки ту частину інформації, яка необхідна для прийняття конкретного рішення. Ознаки релевантності інформації наведені на рис. 2.9.1.

Окрім того, дані повинні бути передані вчасно (тобто оперативно) і бути достовірними (не містити помилок, упереджених суджень тощо).

Різні типи управлінських рішень вимагають різних даних. Наприклад, для формування ціни необхідні дані про повну собівартість продукції, а для визначення точки беззбитковості краще скористатись даними про собівартість за змінними витратами.



**Рис. 2.9.1. Ознаки релевантності**

### 4. Аналіз кількісних показників з урахуванням якісних факторів.

Релевантні показники становлять кількісний елемент релевантної інформації. Проте в процесі прийняття рішення слід зважати і на якісні фактори. Наприклад, розглядаючи вибір транспорту для доставки товару слід аналізувати не тільки суму витрат, але й швидкість доставки, можливість пошкодження товару тощо.

### 5. Прийняття рішення.

На основі проведеного аналізу альтернатив обирається найкращий для даного випадку варіант.

Оскільки значна частина рішень пов'язана з аналізом витрат і доходів, то зупинимось на розгляді релевантних витрат і доходів більш детально.

**Релевантні витрати і доходи** – такі, що можуть бути змінені внаслідок прийняття того чи іншого рішення.

Важливо зауважити, що релевантними є тільки ті витрати і доходи, які виникнуть у майбутньому. Минулі показники вже не можуть бути змінені, тому вони вже нерелевантні.

Наприклад, розглядається можливість заміни старого обладнання новим. Вартість придбання старого обладнання – нерелевантні витрати, так як кошти вже було витрачено у попередніх звітних періодах.

Проте вартість нового обладнання і дохід від реалізації старого – релевантні показники, так як вони стосуються майбутніх операцій.

Слід пам'ятати, що не всі майбутні витрати і доходи є релевантними. Якщо вони є однаковими для всіх альтернатив, то це нерелевантні показники.

Наприклад, розглядається питання: “Придбавати обладнання чи купувати?”. Витрати на доставку і монтаж цього обладнання будуть однаковими, тому є нерелевантними.

Таким чином, **релевантними є такі витрати і доходи, якщо вони:**

- можуть виникнути у майбутньому;
- різні для різних альтернативних рішень.

**Нерелевантними є такі доходи і витрати, що:**

- вже виникли у минулому;
- можуть виникнути у майбутньому, але однакові для різних альтернативних рішень.

Визначаючи релевантні витрати, слід враховувати не тільки дійсні витрати, але й альтернативні (втрачені вигоди). Наприклад, підприємство розглядає два варіанти вкладення вільних коштів: придбати нерухомість та здати його в оренду або придбати акції та одержувати за ними дивіденди.

Визначення і оцінка величини релевантних витрат і доходів залежить від конкретної ситуації та ускладнюється наявністю великої кількості варіантів.

## 2.9.2. Суть диференціального аналізу за типовими операційними рішеннями

Типовими прикладами вибору варіантів альтернативних операційних управлінських рішень є:

- рішення про прийняття спеціального замовлення;
- рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності;
- рішення виробляти чи купувати окремі компоненти продукції;
- рішення “продавати чи обробляти далі”;
- рішення щодо оптимізації процесу постачання запасів та інші.

Прийняття операційних рішень, як правило, супроводжується конкретною величиною витрат і доходів. Тому важливо приймати рішення, які б найповніше відповідали існуючій ситуації та супроводжувалися (в міру можливості) меншими витратами та більшими вигодами.

Вибір з декількох варіантів рішень здійснюється на основі **диференціального аналізу релевантної інформації** – визначення і зіставлення диференціальних витрат і доходів.

На основі диференціальних витрат і доходів визначають **диференціальний прибуток**:

$$\text{Диференціальний прибуток} = \text{Диференціальний дохід} - \text{Диференціальний витрати}$$

Порівнюючи диференціальний прибуток за різними варіантами дій, приймають управлінське рішення щодо вибору найкращого варіанту.

При прийнятті операційних рішень необхідно скористатися правилами, які наведені на рис. 2.9.2.

Важливо відмітити, що диференціальний аналіз:

- охоплює тільки додаткові грошові надходження та видатки, так як лише реальні кошти можуть бути витрачені для здійснення поточної діяльності або інвестування;
- передбачає аналіз не тільки операційних вигід, але й довгострокові наслідки.

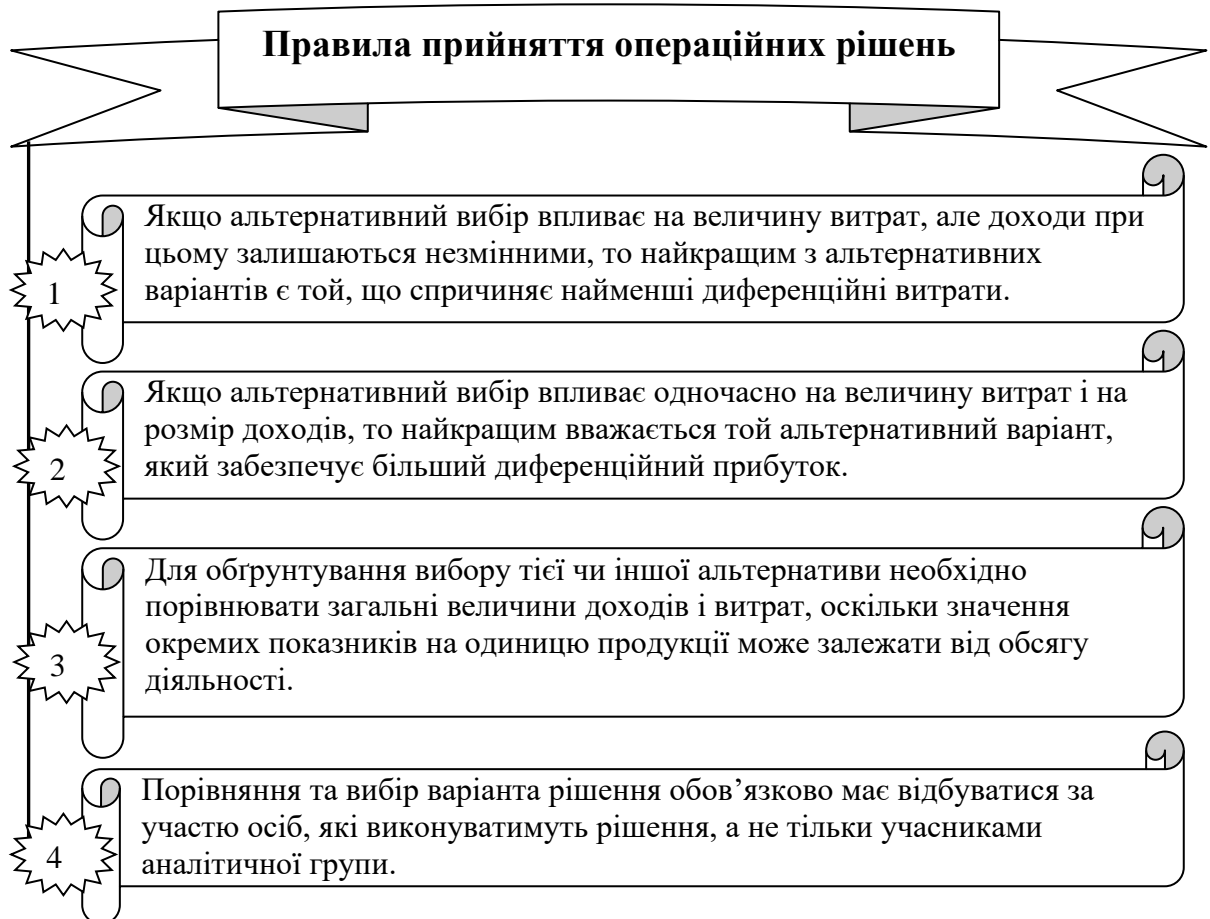
**Рішення про прийняття спеціального замовлення** пов’язане з розглядом отриманої пропозиції на разове виробництво і продаж продукції або надання послуг за ціною, яка є нижчою за звичайну ціну або навіть нижче собівартості.

Прийняття такого рішення доцільне, коли додатковий дохід перевищує додаткові витрати.



Диференціальний аналіз при прийнятті рішення про спеціальне замовлення передбачає:

- диференціальний аналіз релевантних витрат і доходів;
- врахування альтернативних витрат при відсутності вільних потужностей;
- врахування можливих довгострокових наслідків прийняття спеціального замовлення.



**Рис. 2.9.2. Правила прийняття операційних управлінських рішень**

**Рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності.**

Це рішення щодо розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на основі аналізу їх прибутковості.

Подібне рішення ґрунтується на такій інформації:

- калькулювання змінних витрат;
- визначення прямих і загальних постійних витрат;
- зіставлення маржинального доходу.

Розглянемо методика прийняття рішення про скорочення за даними прикладу.

Важливо зауважити, що постійні витрати не завжди є

нерелевантними, адже також можуть змінюватись внаслідок прийнятого рішення.

Таким чином, релевантними є всі майбутні диференціальні витрати незалежно від того, змінні вони чи постійні.

**Рішення виробляти чи купувати окремі компоненти продукції.** Пов'язане із вибором альтернативи: виробляти самостійно окремі компоненти продукції (комплектуючі вироби, напівфабрикати, деталі) чи купувати їх у інших постачальників.

Рішення, що стосуються вибору варіанта між власним виробництвом напівфабрикатів (деталей) чи закупівлею їх зі сторони, залежать від економічних і неекономічних чинників.

З економічної точки зору підприємствам вигідно випускати напівфабрикати власного виробництва за таких умов:

- є достатні обсяги виробничих потужностей;
- ринкова вартість напівфабрикатів перевищує змінні витрати деталей, виготовлених на власних потужностях;
- постійні витрати, пов'язані із закупівлею в іншого постачальника, значні.

Крім того, необхідно враховувати якість напівфабрикатів (деталей), також взаємовідносини, які склалися з їх постачальниками. Якщо власні потужності недозавантажені, необхідно порівняти витрати на їх придбання з додатковими витратами, які виникнуть внаслідок виробництва на власних потужностях. Якщо в результаті виробництва на власних потужностях виникає одне “вузьке місце”, до витрат необхідно додати втрачену вигоду – маржинальний дохід, від якого доводиться відмовитися через виникнення “вузького місця”.

*“Вузькі місця”* – це обмеження, що виникають у процесі діяльності, пов'язані з недостатньою кількістю виробничих потужностей, площ та інших виробничих ресурсів.

При незначній потребі підприємства в напівфабрикатах вигідніше їх купувати, оскільки постійні витрати, пов'язані із закупівлею, незначні або взагалі відсутні.

Якщо метою підприємства є одержання максимального прибутку, то її досягнення можливе лише за умови здійснення нових вкладень у виробництво, що дасть змогу випускати нові види продукції. Накопичений досвід виробництва, наявність “ноу-хау” теж є передумовою для прийняття рішення щодо випуску напівфабрикатів на власних виробничих потужностях.

Прийняття рішення “виробляти чи купувати” для підприємства надзвичайно важливе, оскільки це рішення стане наслідком стимуляції власного виробництва або відмови від нього, що, врешті-решт, впливатиме на фінансові результати діяльності. Тому дуже важливо, щоб таке рішення приймали компетентні особи, які б за поточними незначними вигодами могли б побачити майбутні, значно суттєвіші для підприємства вигоди. Для цього залучаються фахівці різних сфер діяльності: виробництва, реалізації, постачання, а також сфері управлінського обліку, які мають попередньо провести аналіз можливих знижок за кількість їх із майбутнім потоком грошових коштів.

До прийняття економічного рішення «виробляти чи купувати» необхідно попередньо провести обґрунтований аналіз усіх наявних чинників, які базуються на економіці підприємства в цілому. Кожне прийняте рішення має бути оцінено відносно перспектив на майбутнє.

**Рішення “продавати чи обробляти далі”.** Це рішення, пов’язане з можливістю реалізації продукції після завершення певної проміжної стадії її обробки або продовження обробки з метою одержання додаткового прибутку.

Ще один варіант – рішення щодо продукції з дефектами: продавати зі знижкою чи виправляти дефект і продавати за звичайною ціною.

Додаткова обробка продукції може забезпечити її більш високу ціну внаслідок надання нових рис або функцій і таким чином зробити її унікальною.

### **2.9.3. Рішення щодо оптимізації процесу постачання запасів**

**Прийняття рішень щодо вибору найвигідніших постачальників та видів матеріалів на основі ABC-, XYZ-аналізу.** З метою виявлення ключової інформації в процесі постачання запасів використовується *ABC-аналіз*. З його допомогою встановлюють незначні натуральні показники (за питомою вагою в загальній кількості постачальників), які відповідають значним вартісним характеристикам (за питомою вагою обороту). Такі характеристики існують протягом життєвого циклу продукту і характерні для матеріально-технічного забезпечення, виробництва та збуту.

У процесі матеріально-технічного забезпечення до таких характеристик, наприклад, відносять кількість сировини, матеріалів та деталей, які підлягають класифікації в розрізі постачальників відносно питомої ваги, яку вони займають у загальному обороті підприємства. АВС-аналіз дає змогу класифікувати матеріали, деталі та постачальників за ступенем вигідності для підприємства.

Наприклад, до А-деталей належать ті, які займають 75% від загального обороту, В-деталей – 20% і С-деталей – 5% від обороту. Така класифікація дозволяє виявити, яким видам матеріалів (А-види) чи яким постачальникам (А-постачальникам) необхідно приділяти особливу увагу, що дозволить суттєво підвищити ефективність закупівельної діяльності. За цією системою група А підлягає найбільш ретельному контролю, групі В приділяється менше уваги (порівняно з групою А), за С-групою - контроль послаблений.

Класифікація постачальників теж здійснюється в розрізі А-, В-, С-груп (згідно з питомою вагою в загальному обороті) (табл. 2.9.1).

Таблиця 2.9.1

#### Класифікація постачальників для цілей АВС-аналізу

Група постачальників	Питома вага в обороті (вартісна характеристика), %	Питома вага в загальній кількості постачальників (кількісна характеристика), %
А	75	5
В	20	20
С	5	75

Для групування постачальників слід використовувати інформацію, що відображається в системі фінансового обліку і стосується розрахунків із постачальниками. Зокрема, на основі АВС-аналізу можна встановити, що 5% підприємств забезпечують 75% обороту, 20% підприємств забезпечують 20% обороту і 75% підприємств – 5% обороту.

Аналогічну класифікацію проводять за тими видами сировини та матеріалів, які підлягають постачанню. Згідно з цим методом кількісні значення АВС-матеріалів (5%; 20%; 75%) відповідають вартісним значенням обороту (75%, 20% та 5%).

На основі АВС-аналізу можна визначити, які види сировини та матеріалів потребують особливої уваги, тобто в першу чергу А-види, потім В-види і насамкінець С-види, якщо за мету поставити мінімізацію витрат у процесі постачання.

Встановлення нових пріоритетів у разі використання АВС-аналізу дає змогу розробити конкретні заходи, до яких для А-видів матеріалів можна віднести здійснення детальнішого аналізу структури витрат та цін, 100% контроль запасів, організацію особистих зустрічей з постачальниками А-видів матеріалів, точніше визначення страхових запасів, використання функціонально-вартісного аналізу.

Для С-матеріалів слід розробляти заходи, спрямовані на спрощення оформлення замовлень, контролю запасів та ведення складського обліку, використання великих партій замовлень.

В-матеріали займають проміжне місце між А- та С-деталлями і можуть наближатися або до А- або до С-деталей, тому заходи, які належить здійснити, залежать від конкретної ситуації.

АВС-аналіз використовують під час дослідження витрату процесі постачання за елементами, місцями виникнення та об'єктами калькулювання. На підставі АВС-аналізу можна визначити, яким деталям, матеріалам та постачальникам необхідно приділяти максимальну увагу. Найбільша увага, яка буде приділена А-деталлям та А-постачальникам, забезпечить підприємству максимальний ефект та економію часу. Адже не всі постачальники та види сировини і матеріалів однаково вигідні з точки зору ефективності діяльності підприємства.

Оптимізують процес постачання на усвідомленні економічної значимості видів сировини та матеріалів залежно від специфіки їх використання (табл. 2.9.2).

Таблиця 2.9.2

**Економічна значимість запасів залежно від частоти їх використання**

Економічна значимість матеріалів	Частота використання сировини та матеріалів	
	Рівномірне споживання, багаторазове використання	Нерівномірне споживання, одноразове використання
А-види матеріалів	Регулювання за потребою	Регулювання за потребою
В-види матеріалів	Регулювання за витрачанням	Регулювання за потребою
С-види матеріалів	Регулювання за витрачанням	Регулювання за витрачанням

Регулювання запасів матеріалів за потребою здійснюється на основі плану постачання для А-видів. Для С-видів регулювання запасів здійснюється за витрачанням на основі фактичної наявності запасів. Це означає, що зменшення запасів до критичного рівня є основою для укладання нової угоди з метою поповнення запасу.

Отже, на основі ABC-методу для коригування оптимального обсягу запасу використовують:

- систематичний контроль запасів А-групи;
- періодичний контроль запасів В-групи;
- вибірковий контроль запасів С-групи.

Крім співвідношення “кількість-вартість”, яке характеризує ABC-аналіз, для оцінки обсягів постачання можуть існувати інші критерії, наприклад, структура споживання окремих видів матеріалів, що характерно для XYZ-аналізу. На основі XYZ-аналізу матеріали підлягають класифікації відповідно до структури споживання, умов постачання та точності прогнозу (табл. 2.9.3).

Таблиця 2.9.3

#### Аналіз структури споживання

Види матеріалів	Структура споживання	Умови закупівлі	Точність прогнозу
Матеріал X	Споживання має постійний характер	Постачання паралельно з процесом виробництва	Висока
Матеріал Y	Споживання постійно коливається в більший чи в менший бік	Створюються запаси	Середня
Матеріал Z	Споживання нерегулярне	Здійснюються індивідуальні закупки	Незначна

Інформація, що характеризує види матеріалів за структурою споживання, умовами закупівлі та точністю прогнозування – важливий інструмент прийняття рішень у процесі постачання. XYZ-аналіз дає змогу оптимізувати розмір запасів кожного найменування сировини та матеріалів з урахуванням таких загальних принципів:

- для А-групи – забезпечення максимального страхового запасу для покриття будь-яких коливань попиту;

- для В-групи – помірний страховий запас;
- для С-групи – низький або нульовий рівень запасів.

Враховуючи, що жоден з існуючих методів аналізу не може забезпечити 100% ефективність діяльності, доцільно використовувати їх комбінацію що забезпечить значно більший ефект, ніж використання кожного із них окремо.

Комбінація використання ABC та XYZ-аналізу дозволяє згрупувати запаси на 9 підгруп і одержати ефективний інструмент планування та контролю матеріальних ресурсів у процесі постачання (табл. 2.9.4).

Таблиця 2.9.4

**Комбінація ABC- і XYZ-аналізу для прийняття управлінських рішень**

Види матеріальних цінностей	А	В	С
Х	АХ. Висока споживча вартість	ВХ. Середня споживча вартість	СХ. Низька споживча вартість
	Висока ступінь Надійності прогнозу споживання	Висока ступінь Надійності прогнозу споживання	Висока ступінь надійності прогнозу споживання
У	АУ. Висока споживча вартість	ВУ. Середня споживча вартість	СУ. Низька споживча вартість
	Середня ступінь надійності прогнозу споживання	Середня ступінь надійності прогнозу споживання	Середня ступінь Надійності прогнозу споживання
Z	А2. Висока споживча вартість	ВУ. Середня споживча вартість	СZ. Низька споживча вартість
	Низька ступінь надійності прогнозу споживання	Низька ступінь надійності прогнозу споживання	Низька ступінь надійності прогнозу споживання

Під час управління цими підгрупами спостерігаються певні закономірності:

- підгрупи AX, AY і AZ потребують індивідуального управління;
- планування підгруп CX, CY і CZ здійснюється один раз на рік із щомісячним контролем наявності запасів;
- принципи управління підгрупами VX, VY і VZ можуть збігатися з А-групою або з С-групою.

ABC-і XYZ-види аналізу забезпечують управлінський персонал підприємства ключовою інформацією, з допомогою якої можна суттєво підвищити ефективність процесів постачання та виробництва.

Додатково одержані дані на основі ABC-, XYZ-видів аналізу сприяють у першу чергу скороченню витрат у сфері матеріально-технічного постачання. Внаслідок зменшення складських запасів матеріалів відбувається вивільнення капіталу та прискорення його оборотності, а отже, поліпшується фінансовий стан і фінансовий результат діяльності підприємства.

**Прийняття рішень щодо прискорення оборотності виробничих запасів.** В умовах дефіциту виробничих запасів важливим чинником ефективного їх використання є швидкість обороту. Традиційно відділ постачання намагався створювати надлишкові запаси, зменшуючи ризик на випадок непередбачених обставин. Останнє призводило до надлишкових витрат підприємства та суттєвого вилучення капіталу. Запаси сировини й матеріалів – це вилучені з обороту засоби. Очевидно, необхідно намагатися прискорити оборотність запасів на менших площах складських приміщень і менших витратах на зберігання сировини й матеріалів, постійно збільшуючи обсяги виробництва та продажу, а отже – прибутку. Ідеальною є ситуація, коли сировина та матеріали відпускаються у виробництво “з коліс” – без зберігання (така система названа “точно в зазначений термін”). Але постачання за таким принципом важко організувати. Тому оборотність запасів-важливий критерій, який повинен підлягати постійному аналізу та контролю.

Одним із способів прискорення оборотності виробничих запасів є скорочення інвестицій у запаси сировини та матеріалів. Для цього на основі даних обліку й аналізу виробничих запасів необхідно встановити, який темп оборотності є найкращим для кожного найменування сировини та матеріалів.

Величина оборотності виробничих запасів обчислюється як відношення обсягу реалізації до середнього обсягу запасів. Тобто,



чим більші запаси, тим менший показник оборотності. І навпаки чим вища оборотність запасів, тим менша ймовірність збитків через моральне старіння сировини та матеріалів і їх псування та вища ліквідність підприємства. Наявність запасів, використання яких має нерегулярний характер, значно зменшує оборотність виробничих запасів.

Для підвищення оборотності запасів особливо важливо систематично проводити ABC-аналіз оборотності запасів, для яких характерний різний ступінь споживання. Таким чином підприємство позбудеться “мертвих” запасів, на які протягом року не поступали запити з виробництва. Підвищення оборотності сировини та матеріалів сприятиме зростанню обсягів виробництва продукції та її реалізації, а отже – прибутку.

### **? Питання для самоконтролю**

1. У чому полягає суть процесу прийняття управлінського рішення?
2. Наведіть етапи прийняття управлінських рішень.
3. Яка інформація вважається релевантною?
4. Які витрати і доходи є релевантними?
5. У чому полягає суть диференціального аналізу релевантної інформації?
6. Наведіть приклади типових операційних рішень.
7. Охарактеризуйте процес прийняття рішення про прийняття спеціального замовлення.
8. Охарактеризуйте процес прийняття рішення про розширення або скорочення сегмента діяльності.
9. Охарактеризуйте процес прийняття рішення виробляти чи купувати окремі компоненти продукції.
10. Охарактеризуйте процес прийняття рішення “продавати чи обробляти далі”.
11. Охарактеризуйте процес прийняття рішення щодо оптимізації процесу постачання запасів.

## 2.10. ТЕМА 10. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ

### План

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

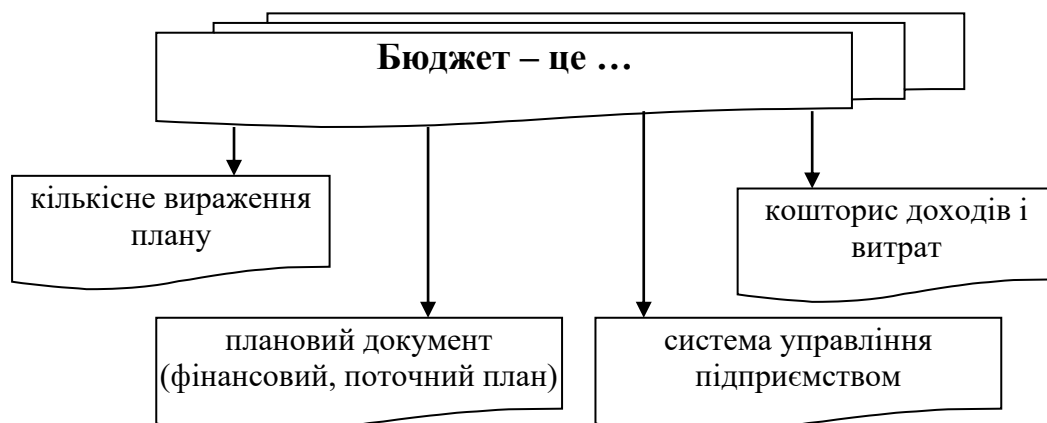
**2.10.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів.**

**2.10.3. Контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень.**

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

Метою діяльності комерційного підприємства в умовах ринкових відносин є збільшення прибутку. Досягти цього можна збільшенням виробництва та реалізації продукції, утриманням лідируючого положення на ринку, систематичним оновленням асортименту продукції, поліпшенням технології виробництва тощо. Для забезпечення досягнення цієї мети здійснюється стратегічне планування. Деталізація перспективного планування здійснюється шляхом бюджетування, тобто визначення короткострокових (поточних) завдань в межах загальної довгострокової стратегії. Продуктом бюджетування є бюджет.

Для характеристики поняття “бюджет підприємства”, виділяють чотири підходи до його трактування (рис. 2.10.1).



**Рис. 2.10.1. Підходи до трактування поняття “бюджет”**

**Бюджет** – це план майбутніх дій та операцій підприємства загалом, або його структурних підрозділів, виражений у грошових або натуральних вимірниках. Період, для якого підготований і під час якого використовується бюджет, називається **бюджетним періодом**.

Таким періодом зазвичай є рік, у межах якого можуть бути виділені більш короткі періоди (квартал, місяць).

Процес підготовки окремих бюджетів на основі оцінки майбутніх результатів операцій за різними альтернативними рішеннями отримав назву **бюджетування**. Бюджетування є інструментом планування та контролю, який використовують працівники адміністративного апарату.

**Бюджетування** – динамічний процес, який об'єднує цілі, плани, рішення для їх досягнення, а також оцінку їх виконання.

**Мета і завдання бюджетування:**

- здійснення періодичного планування;
- забезпечення координації, кооперації та комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства;
- залучення менеджерів до кількісного обґрунтування планів роботи їх підрозділів і усвідомити, які витрати пов'язані із їх виконанням;
- визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності;
- мотивація працівників та їх орієнтація на досягнення конкретної мети в межах загальної стратегії підприємства;
- створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їх керівників, оцінки результатів діяльності;
- забезпечення виконання вимог законодавства та умов господарських договорів, контрактів.

**Основними принципами бюджетування є:**

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

**Бюджетування здійснюють у двох напрямках:**

**Перший напрям бюджетування** – підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємства. Відповідно підрозділ підприємства, для якого може бути складений окремий бюджет і здійснений контроль за його виконанням, є бюджетним центром.

**Другий напрям бюджетування** – розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих виробів ( або послуг).

Взаємозв'язок цих напрямів полягає в тому, що на підставі

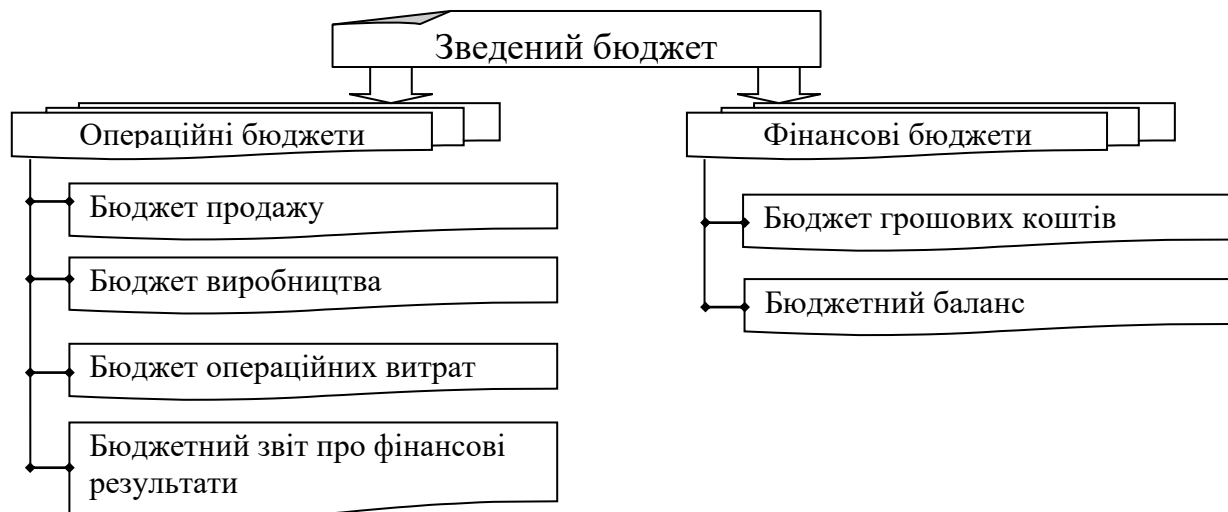
бюджетів окремих підрозділів визначають ставку розподілу їх накладних витрат між окремими видами продукції. Це дає можливість скласти нормативну (стандартну) калькуляцію повної виробничої собівартості одиниці продукції. Своєю чергою, стандарти (норми) витрат використовують для складання бюджетів витрат на виробництво. На підставі бюджетів усіх підрозділів готують генеральний (зведений) бюджет підприємства.

**Генеральний (зведений) бюджет** – сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства. Він включає дві групи бюджетів: операційні та фінансові.

**Операційні бюджети** – сукупність бюджетів витрат і доходів, які забезпечують складання бюджетного звіту про прибуток. До операційного належать бюджети продажів, виробництва, собівартості реалізованої продукції тощо, а узагальнюючим є бюджетний звіт про фінансові результати.

**Фінансові бюджети** – сукупність бюджетів, що відображає заплановані грошові потоки та фінансовий стан підприємства. Прикладами фінансових бюджетів є бюджет грошових коштів та бюджетний баланс.

Склад операційних і фінансових бюджетів подано на рис. 2.10.2.



**Рис. 2.10.2. Основні складові зведеного бюджету**

Оскільки бюджети відображають майбутні операції фірми, то в міру здійснення цих операцій вони є основою для оцінки діяльності менеджера.

Порівняння фактичних результатів із запланованими дасть змогу визначити ефективність і результативність діяльності. Крім того, бюджет мотивує працівників підприємства до досягнення поставленої

мети.

Існують три підходи до організації процесу бюджетування:

1. Згори – вниз (домінує вплив вищої адміністрації підприємства);
2. Знизу – вгору (складання бюджетів починається у підрозділах);
3. Комбінований: знизу – вгору / згори – вниз (поєднує перші два підходи в різних комбінаціях).

**1. Підхід “згори-вниз”** означає, що вище керівництво компанії цілком здійснює процес бюджетування з мінімальним залученням менеджерів підрозділів і відділів нижчого рівня. Такий підхід дає можливість повністю врахувати стратегічні цілі компанії, зменшити витрати часу й уникнути проблем, пов'язаних з узгодженням та узагальненням окремих бюджетів.

Разом з тим недоліком такого підходу є слабка мотивація менеджерів нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони не брали участі, та нехтування джерелом інформації, яке перебуває на цьому рівні управління.

Тому підхід “згори – вниз” є виправданим лише в невеликих фірмах, де не існує значної дистанції між головним керівництвом і операційними підрозділами.

**2. Підхід “знизу-вгору”** означає, що спочатку керівники різних підрозділів (відділів, ділянок, служб тощо) складають бюджети щодо діяльності, за яку вони відповідають. Далі бюджети послідовно узагальнюють і координують на вищому щаблі управління.

За такого підходу керівництво компанії відповідає головним чином за координацію бюджетного процесу та схвалення генерального (зведеного) бюджету.

Перевагою такого підходу є мотивація керівників нижчої та середньої ланки щодо досягнення цілей, у розробці яких вони беруть участь, посилення комунікації між різними підрозділами компанії, що сприяє точності та ув'язці запланованих показників.

Недоліком цього підходу є зростання витрат часу на підготовку бюджетів, оскільки залучення до процесу бюджетування значної кількості людей потребує відповідних зусиль з координації їхніх дій та узгодження даних.

Підхід “знизу-вгору” застосовують лише в разі, коли структура компанії забезпечує надійну комунікацію підрозділів, а керівники нижчої та середньої ланки здатні складати релевантні й достовірні бюджети та є довіреними особами вищого керівництва.

**3. Комбінований підхід “знизу-вгору / згори-вниз”** –

узагальнює й збалансовує найкращі моменти двох раніше розглянутих підходів. За такого підходу вище керівництво надає загальні директиви щодо цілей компанії, а керівники нижчої та середньої ланки готують бюджети, спрямовані на досягнення цілей компанії.

У процесі складання й узагальнення бюджетів здійснюють обговорення їх та узгодження керівниками різних рівнів.

Узгоджені бюджети аналізує і координує бухгалтер-аналітик. Він визначає відповідність запланованих витрат і наявних ресурсів, узгодженість інших показників, складає проформи фінансових звітів.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом підприємства бюджети спрямовують у відповідні підрозділи і вони є підставою для виконання керівниками бюджетних центрів.

Процес бюджетування складається з таких стадій:

- доведення основних цілей діяльності підприємства та політики керівництва до осіб, що відповідають за розробку бюджетів;

- визначення обмежувальних факторів (попит на продукцію, виробничі потужності підприємства, дефіцит сировини, обладнання, інших ресурсів тощо);

- підготовка бюджету продажів як основи для розробки інших операційних і фінансових бюджетів;

- попереднє складання бюджетів підрозділів та їх обговорення з вищим керівництвом підприємства;

- складання операційних та фінансових бюджетів підприємства в цілому, їх обговорення, узгодження та аналіз;

- затвердження бюджетів та організація їх виконання.

Бюджетування може бути статичним, коли бюджет складається на певний період часу (як правило, на рік з деталізацією по місяцях або по кварталах), і динамічним (безперервним), коли після завершення кожного проміжного періоду (місяця, кварталу) бюджетування буде продовжено на такий же період в майбутньому. У такому разі у підприємства завжди буде підготовлений річний бюджет на майбутні 12 місяців.

Після затвердження загального бюджету вищим керівництвом функціональні бюджети спрямовують у підрозділи, і вони є підставою для організації їх діяльності, базою для контролю, аналізу та оцінки роботи підрозділів і їх керівників.

### 2.10.2. Порядок складання та взаємоузгодження бюджетів

Оскільки річний бюджет є частиною довгострокового бюджету і відображає певний етап на шляху досягнення стратегічної мети, насамперед необхідно проінформувати всіх зацікавлених осіб про політику компанії на бюджетний період.

Тому першим етапом бюджетування є доведення вищим керівництвом політики компанії до відома керівників підрозділів й інших осіб, які безпосередньо беруть участь у підготовці бюджетів.

Відправною точкою бюджетування є розробка бюджету продаж, який передбачає запланований обсяг продажу окремих видів продукції.

Складання всіх інших бюджетів базується на бюджеті продаж, тому що він визначає майбутній обсяг виробництва або закупівель товару, витрати на виробництво і на збут, рух грошових коштів тощо.

Загальна послідовність формування зведеного бюджету наведена на рис. 2.10.3.



**Рис. 2.10.3. Загальна послідовність формування зведеного бюджету**

**Бюджет продаж** складається на підставі прогнозу експертів (спеціалістів – маркетологів) про можливі обсяги реалізації та рівень цін у наступному бюджетному періоді. Він включає обсяг продажу за

видами продукції, ціну продажу, дохід від реалізації продукції.

Бюджет продаж складається на основі результатів прогнозу продажів. **Прогноз продаж** – це припущення майбутніх обсягів реалізації продукції чи послуг. Прогнозувати продажі дуже важко, оскільки майбутнє завжди невизначене. Для передбачення майбутніх обсягів реалізації застосовують комплексний підхід, що включає дослідження ринку, статистичну інформацію і прогнози фахівців щодо економічного розвитку певної галузі економіки в цілому, перспективи цінової політики тощо.

Одночасно з бюджетом продажів розробляється графік очікуваних надходжень від реалізації продукції. Він відображає періодизацію одержання грошей за реалізовану продукцію з урахуванням наявності дебіторської заборгованості.

**Бюджет виробництва** – це виробнича програма, яка визначає заплановану номенклатуру, обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді. Бюджет виробництва складається на основі даних бюджету продаж з урахуванням зміни залишків готової продукції на початок і кінець бюджетного періоду.

Обсяг виробництва впливає з бюджету продажів з урахуванням запланованих запасів готової продукції. Тому бюджет виробництва базується на формулі:

$$\text{Обсяг виробництва} = \text{Обсяг продаж} + \text{Необхідний запас готової продукції на кінець періоду} - \text{Запас готової продукції на початок періоду.}$$

**Бюджет використання матеріалів** – це плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду.

Вартість матеріалів, необхідних для виробництва продукції, визначається, виходячи з обсягу виробництва, норми матеріальних витрат на одиницю продукції та методу оцінювання матеріальних запасів.

**Бюджет придбання матеріалів** – це плановий документ, що містить розрахунок кількості матеріалів, які необхідно придбати в бюджетному періоді. Виробнича потреба в матеріалах визначається бюджетом використання матеріалів. Обсяг закупівлі матеріалів розраховується за формулою:

$$\text{Обсяг закупівлі матеріалів} = \text{Виробничі потреби в матеріалах} + \text{Необхідний запас матеріалів на кінець періоду} - \text{Початковий запас матеріалів.}$$



**Бюджет прямих витрат на оплату праці** – плановий документ, у якому відображені витрати на оплату праці, необхідні для виробництва чи послуг за бюджетний період.

Цей бюджет складається на основі даних бюджету виробництва, і встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції і тарифної ставки робітників відповідної кваліфікації.

**Бюджет виробничих накладних витрат** – це плановий документ, що відображає накладні витрати, пов'язані з виробництвом продукції (послуг) у бюджетному періоді.

Цей бюджет складається на основі виробничої програми, укладених договорів (оренди тощо) і відповідних розрахунків (амортизації). Сума змінних виробничих накладних витрат у кожному кварталі визначається на основі розподілу.

**Бюджет собівартості виготовленої продукції** – плановий документ, у якому наведений розрахунок собівартості продукції, встановлення якої передбачається в бюджетному періоді.

Бюджетна собівартість виготовленої продукції визначається на основі бюджетів використання прямих матеріалів, прямих витрат на оплату праці і виробничих накладних витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва.

**Бюджет собівартості реалізованої продукції** – плановий документ, що містить розрахунок собівартості продукції, реалізація якої передбачається в бюджетному періоді.

Цей бюджет складається на основі бюджетів запасів готової продукції та собівартості виготовленої продукції.

$$\text{Собівартість реалізованої продукції} = \text{Залишок готової продукції на початок періоду} + \text{Собівартість виготовленої продукції} - \text{Залишок готової продукції на кінець періоду}.$$

**Бюджетні загальногосподарські витрати** – плановий документ, що відображає очікувані витрати на управління й обслуговування підприємства в цілому. Бюджет загальногосподарських витрат складається шляхом об'єднання бюджетів усіх відділів та служб управління підприємства і його господарського обслуговування.

**Бюджет витрат на збут** – плановий документ, у якому наведені постійні й змінні витрати, пов'язані зі збутом продукції в бюджетному періоді.

**Бюджетний звіт про прибуток** – проформа фінансової звітності, складена до початку звітного періоду, що відображає фінансовий результат передбачуваної діяльності.

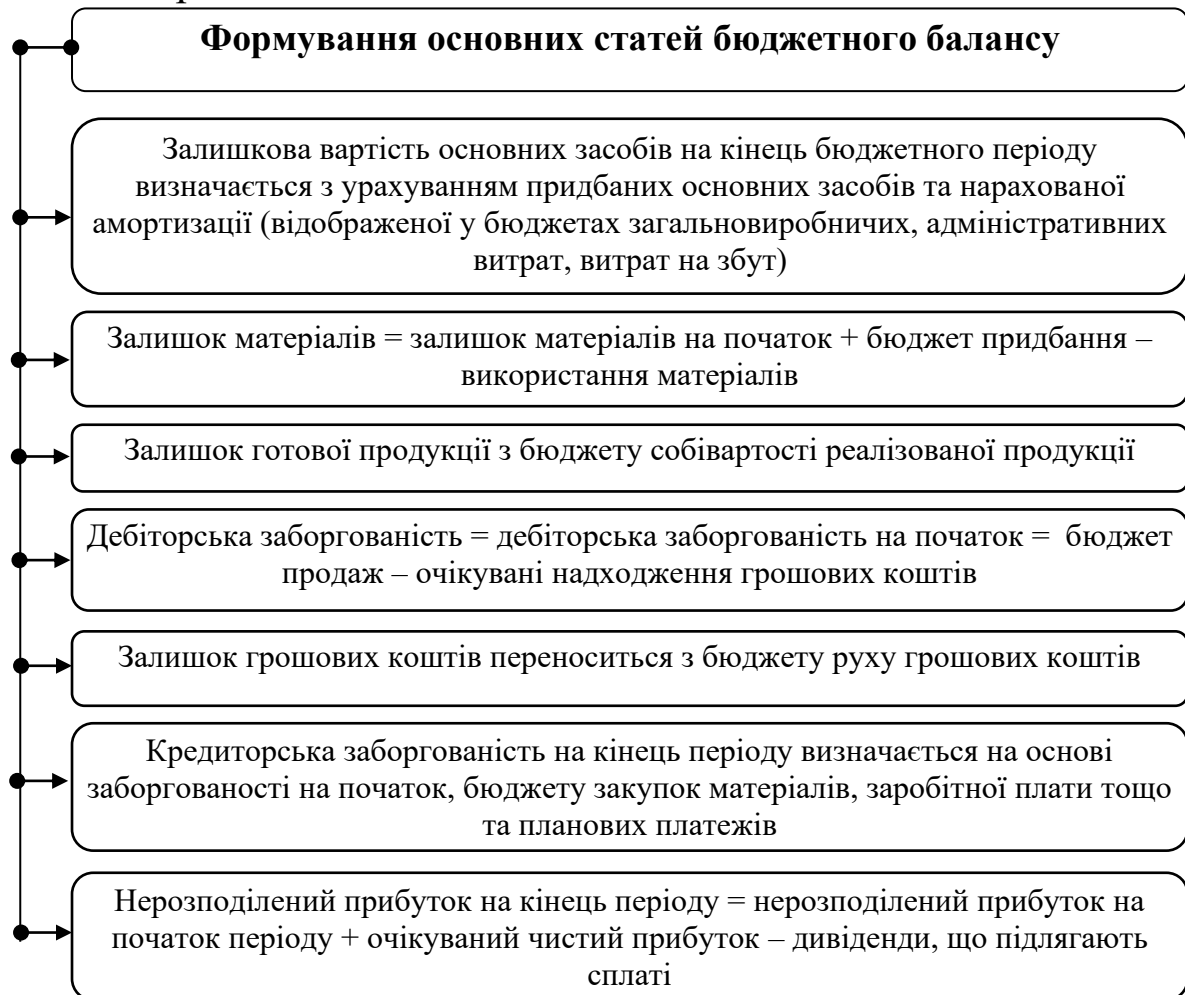
Цей звіт складається на підставі бюджетів продажів, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут і адміністративних витрат.

**Бюджет грошових коштів** – це плановий документ, який відображає майбутні платежі та надходження коштів.

Цей бюджет складається на основі операційних бюджетів і бюджетів капітальних вкладень. Оскільки не всі доходи і витрати пов'язані з рухом коштів, необхідно визначити суму доходів і витрат грошового характеру.

**Бюджетний баланс** – це проформа фінансової звітності, що містить інформацію про майбутній фінансовий стан підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій.

Формування і розрахунок деяких статей бюджетного балансу наведено на рис. 2.10.4.



**Рис. 2.10.4. Формування основних статей бюджетного балансу**

Бюджетний баланс складається на підставі балансу на початок бюджетного року, бюджетів операційних витрат і бюджету коштів. Залишок готової продукції визначається бюджетом запасів готової продукції. Послідовність формування бюджетів наведено на рис.

2.10.5.

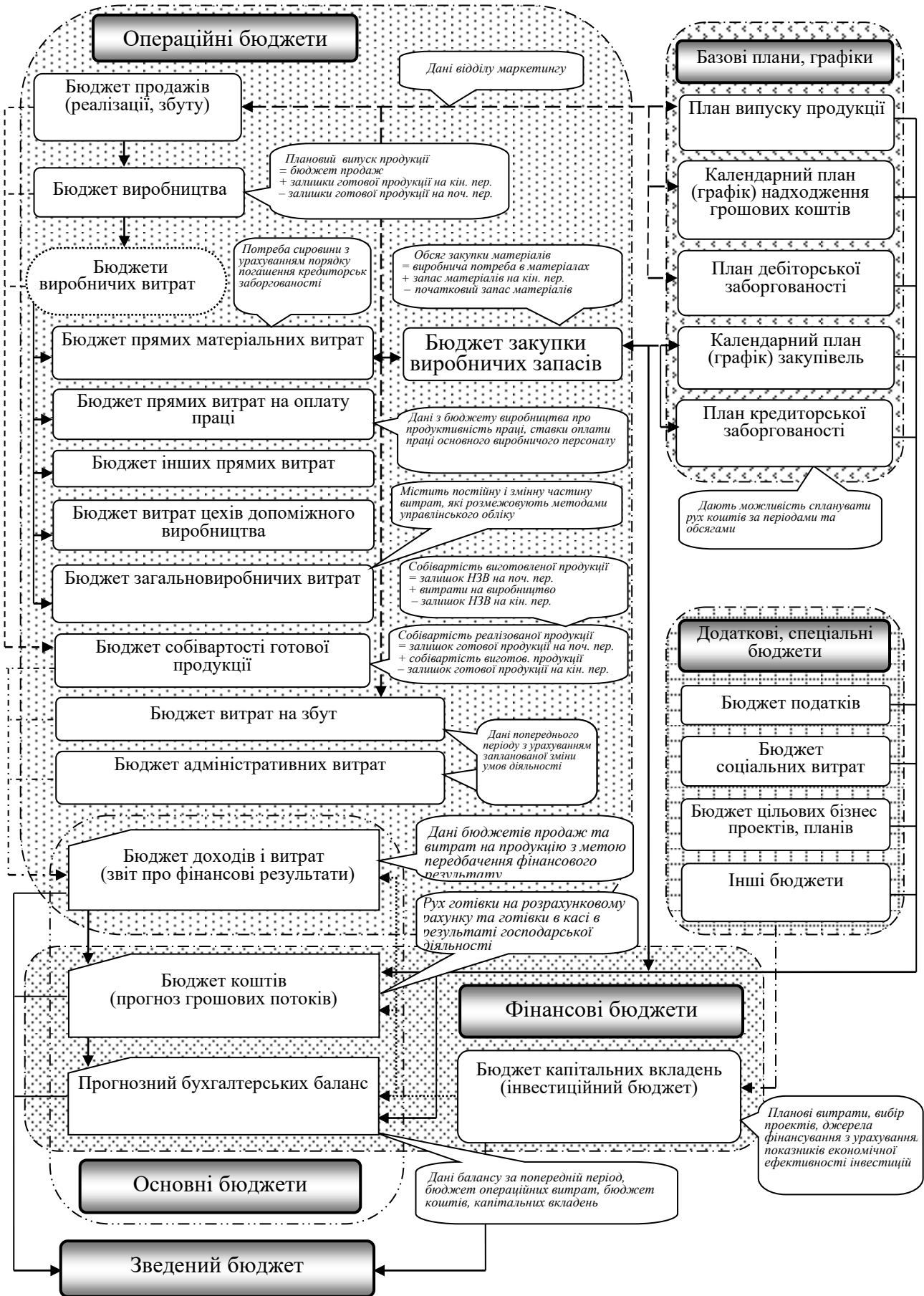


Рис. 2.10.5. Методика формування бюджетів

Існують два методи до складання бюджетів: прирощене бюджетування і бюджетування “з нуля”.

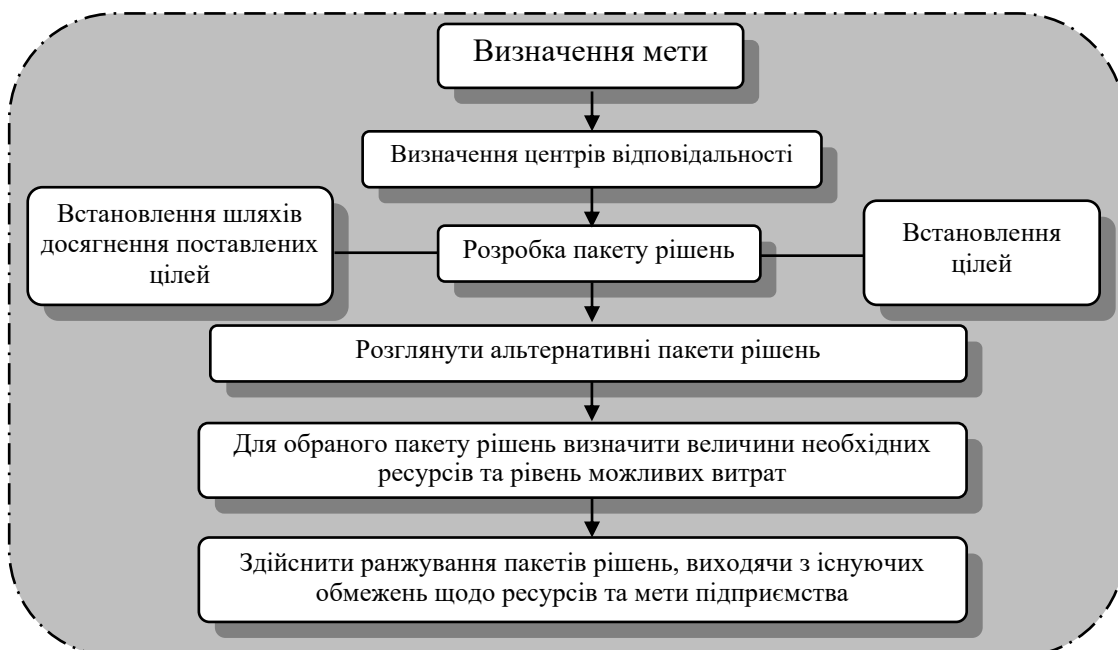
**Прирощене бюджетування** – це метод складання бюджетів на основі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

При такому підході фактичні показники попереднього періоду коректуються з урахуванням цінової та податкової політики держави й інших факторів. Перевагою такого методу є його простота, оскільки він не вимагає значних витрат на розрахунки. Недоліком такого підходу є те, що в процесі бюджетування не аналізується ефективність витрат, а досягнуті результати автоматично переносяться на наступний період.

**Бюджетування “з нуля”** – це метод бюджетування, при якому менеджери щоразу повинні обґрунтовувати заплановані витрати так, нібито діяльність здійснюється вперше.

Цей вид бюджетування вимагає від кожного бюджетного центру детального аналізу діяльності для виявлення неефективних операцій і вибору найбільш вигідних напрямів використання ресурсів.

В узагальненому вигляді послідовність дій у процесі формування бюджету за принципом «з нуля» показано на рис. 2.10.6.



**Рис. 2.10.6. Блок-схема бюджетуванні “з нуля”**

Складання зведеного бюджету компанії починається з нижнього рівня управління. Це означає, що спочатку керівники різних підрозділів складають бюджети щодо діяльності, за якої вони відповідають. Потім ці бюджети послідовно узагальнюються і

координуються на вищому рівні управління.

### 2.10.3. Контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень

Складений бюджет відображає показники, що їх має досягти підприємство. Проте в процесі господарської діяльності можуть виникати відхилення.

**Відхилення** – це різниця між бюджетними й фактичними показниками. Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них здійснюють бюджетний контроль.

**Бюджетний контроль** – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів.

В узагальненому вигляді бюджетний контроль як продовження планування містить **три взаємопов'язані стадії** (рис. 2.10.7): реєстрацію фактичних даних і складання звіту про виконання бюджету, зіставлення фактичних результатів з бюджетними й аналіз відхилень; забезпечення зворотного зв'язку і за необхідності перегляд бюджетів.



**Рис. 2.10.7. Стадії бюджетного контролю**

Бюджетний контроль здійснюють за допомогою звіту про виконання бюджету, який складається бухгалтером-аналітиком і надається менеджеріві, котрий відповідає за прийняття відповідних рішень.

**Звіт про виконання** – це звіт, що містить порівняння

запланованих і фактичних показників і розрахунків відхилень із зазначенням їх причин.

Відхилення від бюджету, що відображені у звіті про виконання, можуть бути:

- сприятливими (позитивними);
- несприятливими (негативними).

**Сприятливими (позитивними)** є відхилення, коли фактичний дохід перевищує запланований, а фактичні витрати менші за бюджетні.

**Несприятливими (негативними)** є відхилення, коли фактичний дохід менший за запланований, або фактичні витрати більші за бюджетні.

Залежно від причини виникнення, відхилення поділяють на дві групи: відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності.

**1. Відхилення внаслідок планування** – це відхилення від бюджету, що пов'язані з помилками та прорахунками в процесі складання прогнозів, визначення функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості та цін.

**2. Відхилення внаслідок діяльності** є результатом дій персоналу або певних подій (зміни попиту, коливання цін тощо).

У разі наявності значних відхилень залежно від їх причин можливі альтернативні рішення:

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- внесення відповідних корективів у дії для забезпечення досягнення запланованої мети.

Звіт про виконання бюджету забезпечує зворотний зв'язок, привертає увагу менеджера до значних відхилень від очікуваних результатів, що, у свою чергу, дає можливість здійснювати управління по відхиленнях.

Для ефективного контролю за допомогою звіту про виконання бюджету варто зіставити фактичні результати бюджету, скорегованого з урахуванням фактичного обсягу діяльності.

Такий бюджет називається гнучким, чи динамічним бюджетом і може бути складений як на стадії планування, так і на стадії контролю.

**Гнучкий бюджет**, підготовлений на стадії планування – це бюджет, складений для декількох можливих обсягів діяльності в

рамках реального діапазону. На практиці важко точно передбачити обсяг реалізації, тому більшість компаній складає гнучкий бюджет для фактичного обсягу діяльності.

**Гнучкий бюджет** – це бюджет, складений на підставі бюджетних витрат і доходу для фактичного обсягу чи діяльності для декількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності.

Гнучкий бюджет базується на формулі:

*(Змінні бюджетні витрати на одиницю × Фактичний обсяг чи виробництва реалізації) + Загальні постійні витрати.*

Гнучкий бюджет продажів розраховується залежно від використовуваної ціни:

*Бюджетна ціна за одиницю × Фактичний обсяг продажів чи Фактична ціна за одиницю × Фактичний обсяг продажів.*

Використання гнучкого бюджету дає змогу розділити загальне відхилення на відхилення від гнучкого бюджету і відхилення за рахунок обсягу.

**Відхилення від гнучкого бюджету** – це різниця між фактичними результатами діяльності і показниками гнучкого бюджету.

**Відхилення за рахунок обсягу діяльності** – це різниця між показниками гнучкого і статичного бюджетів. Відхилення від гнучкого бюджету характеризують **ефективність** діяльності, тобто взаємозв'язок між витраченими ресурсами і досягнутими результатами, а відхилення за рахунок обсягів продажів – її **результативність**, тобто міру досягнення поставленої мети.

Управління за відхиленнями полягає у привертанні уваги менеджерів до значних відхилень, які вимагають детального аналізу.

Які відхилення є значними, що вимагають детального дослідження:

- значний розмір відхилень;
- повторюваність відхилень;
- контрольованість;
- користь дослідження відхилень.

При цьому користь дослідження відхилень – це можливість зменшити майбутні виробничі витрати, усунувши причини несприятливих відхилень, або поширивши позитивний досвід.

Після виявлення значних відхилень, внаслідок планування, чи внаслідок діяльності, здійснюють кроки щодо коригування бюджету.

**? Питання для самоконтролю**

1. Сутність і мета бюджетування.
2. Які види бюджетів (кошторисів) складаються на підприємстві?
3. Які існують методи організації процесу бюджетування?
4. Який існує порядок складання та взаємоузгодження бюджетів?
5. Як складаються гнучкі бюджети?
6. Як здійснюється контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень?
7. В чому суть управління за відхиленнями?



## **2.11. ТЕМА 11. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ Й ВНУТРІШНЯ ЗВІТНІСТЬ**

### **План**

2.11.1. Центри відповідальності та об'єктивна необхідність децентралізації управління.

2.11.2. Облік і контроль витрат і доходів за центрами відповідальності.

2.11.3. Типи центрів відповідальності.

2.11.4. Внутрішня звітність.

2.11.5. Трансфертне ціноутворення.

### **2.11.1. Центри відповідальності та об'єктивна необхідність децентралізації управління**

Центри відповідальності створюють для оцінки роботи керівників структурних підрозділів. Відповідно необхідно перш за все визначити межі та ступінь відповідальності осіб, котрі приймають рішення за результати своєї роботи.

У концепції центрів відповідальності діє правило, згідно з яким кожна структурна одиниця підприємства несе відповідальність лише за ті витрати або доходи, які перебувають під її контролем.

Менеджер такого центру персонально відповідає за прийняті зобов'язання щодо дотримання нормативних завдань. Кожен центр може виконувати найрізноманітніші функції (виробництва, контролю, маркетингу, обліку), адже об'єктом центру є людина, адміністратор, а не окремі функції або засоби.

Виділення в структурі підприємства центрів відповідальності дає змогу поєднувати централізоване керівництво з максимальною ініціативою менеджерів структурних підрозділів в інтересах досягнення спільної мети.

Облік витрат за центрами відповідальності – це система обліку, спрямована на організацію поведінки управлінського персоналу. Його метою є не стільки контроль з боку керівництва, скільки допомога керівникам в організації самоконтролю. При цьому вважається, що всі працівники підприємства ознайомлені з місією, метою, завданнями та згодні з ними так само, як згодні з критеріями оцінки результатів власної діяльності.

Більшу частину інформації для управління підприємством має забезпечити система обліку. Проте в умовах ринку облік у

колишньому його вигляді не забезпечує інформацією стратегію та тактику внутрішнього управління діяльністю підприємства. Перехід до економічних методів управління в сучасний період орієнтує не стільки на зовнішніх користувачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємством. Крім того, щоденно керівникам усіх рівнів необхідний значний обсяг оперативної інформації, який в силу своєї специфіки не може надати бухгалтерський (фінансовий облік). Отже, виникає потреба виділення зон відповідальності згідно з організаційною структурою підприємства. Проблему розподілу витрат і доходів між окремими підрозділами (центрами відповідальності) можна вирішити, якщо встановити взаємозв'язок витрат і доходів з діями конкретних відповідальних осіб. Для цього слід використовувати систему управлінського обліку, яка спрямована на ефективне управління та охоплює всю послідовність операцій щодо прийняття управлінських рішень: план, організацію, облік, контроль, стимулювання, аналіз, регулювання, прогнозування. Управлінський облік існує для управління доходами й витратами підприємства і має здійснюватися за центрами відповідальності.

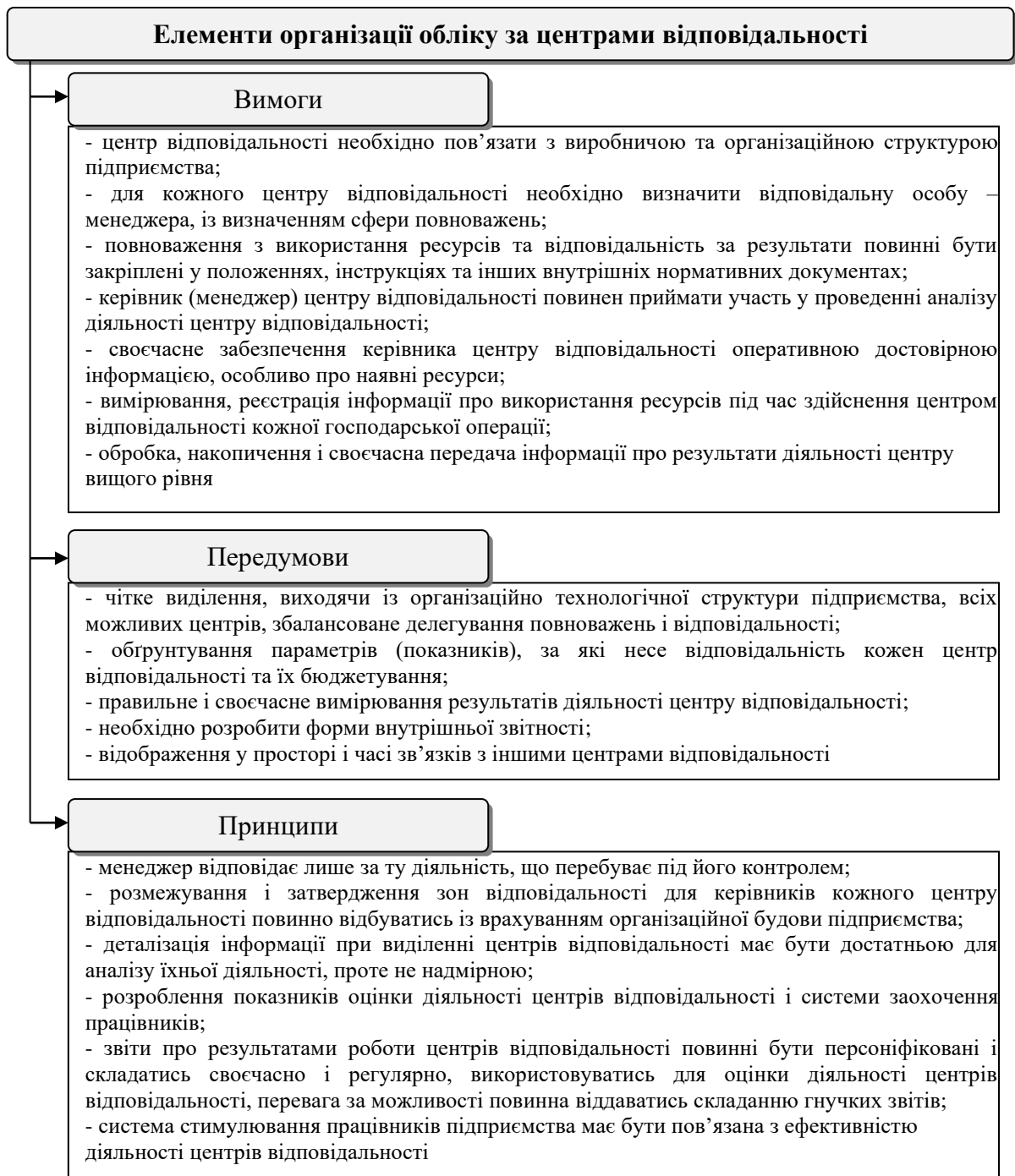
Отже, основними напрямками формування бухгалтерської інформації в сучасних умовах могли б стати:

- постійне зіставлення собівартості продукції з очікуваним доходом від реалізації;
- використання отриманої інформації для прогнозування майбутніх витрат виробництва та забезпечення цією інформацією керівників усіх рівнів для прийняття оптимальних рішень;
- організація обліку за місцями їх виникнення.

Такий підхід до обліку витрат відомий як облік витрат за центрами відповідальності.

*Центр відповідальності* – це структурний підрозділ, керівник якого особисто відповідає за результати її роботи. При цьому управління витратами відбувається через діяльність людей. Саме люди, які беруть участь в управлінні, мають відповідати за доцільність виникнення тих чи інших видів витрат та одержаних доходів.

З метою забезпечення раціональної організації обліку за центрами відповідальності на будівельних підприємствах, на основі отриманих результатів дослідження, визначено вимоги, передумови та принципи його організації (рис. 2.11.1).



**Рис. 2.11.1. Елементи організації обліку за центрами відповідальності**

Врахування виділених елементів організації управлінського обліку за центрами відповідальності на досліджуваних підприємствах сприятиме формуванню якісної інформації для використання її менеджерами будівельних підприємств в умовах забезпечення їх сталого розвитку.

## 2.11.2. Облік і контроль витрат і доходів за центрами відповідальності

З метою контролю та оцінки діяльності структурних підрозділів необхідно:

- визначити центри відповідальності підприємства;
- класифікувати витрати згідно з основними статтями на регульовані та нерегульовані для кожного центру відповідальності;
- регулярно складати звіт про виконання кошторису за центрами відповідальності з метою оцінки їх діяльності.

Відповідно до законодавства України, адміністрація сама вирішує, як класифікувати витрати, якою мірою деталізувати місця їх виникнення та як їх пов'язати з центрами відповідальності. На рівні центрів відповідальності можуть існувати кілька місць виникнення витрат за умови, якщо витрати в них формуються під впливом цього ж центру відповідальності. *Місця виникнення витрат* – це просторово або функціонально відокремлені ділянки, де здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, які підлягають плануванню, нормуванню, обліку та контролю з метою управління. Відповідно до економіки підприємства, центри відповідальності можуть поділятися на госпрозрахункові та аналітичні. *Аналітичні центри* відповідальності економічно не відокремлені, тобто вони не пов'язані з системою внутрішнього госпрозрахунку. *Госпрозрахункові* ж, навпаки, забезпечують контроль, вони зацікавлені в скороченні витрат.

Принципи обліку витрат шляхом їх поділу між продуктами не підходять для контролю за витратами та регулювання ними, оскільки технологічний процес може складатись із різних стадій (операцій), за кожною з яких відповідають різні особи.

Ця проблема вирішується в разі встановлення зв'язку між окремими центрами відповідальності (діями осіб) та величиною витрат за принципом який називається *облік витрат за центрами відповідальності*.

Мета управлінського обліку принципово змінюється на рівні центрів відповідальності порівняно з метою фінансового обліку на рівні підприємства в цілому. Унаслідок розвитку принципів відповідальності було створено метод «тариф-година-машина» (ТГМ). Суть його зводиться до того, що за кожним центром відповідальності закріплюють машини і заздалегідь визначають витрати, пов'язані з роботою однієї машино-години. Якщо відомо час

роботи кожної машини і вартість однієї машино-години то можна легко встановити прями витрати, до яких додають амортизацію. Отже, калькуляція остаточно зосереджується на конкретній ділянці технологічного процесу, а не на готовій продукції.

### 2.11.3. Типи центрів відповідальності

Визначення меж і ступеню відповідальності зумовили виникнення центрів відповідальності та центрів виникнення витрат.

Кожен центр відповідальності може бути центром або витрат, або доходів, або ефекту інвестицій. У першому випадку звіт складають за витратами, в другому – за прибутком і в третьому – за терміном окупності.

Отже, необхідно виділити три типи центрів залежно від характеру відповідальності керівників:

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

У центрі витрат керівник контролює лише витрати, в центрі прибутку і витрати, і результат, а в центрі інвестицій-витрати, результат і інвестиції. Виділення основних типів центрів відповідальності вимагає різних підходів до оцінювання їх діяльності.

*Центри витрат* – це первісні виробничі та обслуговуючі одиниці, які характеризуються єдністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності та організації праці, цільовим призначенням витрат, які, крім виконання власних функціональних завдань, несуть відповідальність за результати своєї діяльності. Вони можуть бути центрами доходу, прибутку, капітальних вкладень, інвестицій, продажу контролю та управління. Відмінність полягає в тому, що в кожному центрі на керівника покладається відповідальність лише за ту частину витрат і доходів, які підлягають контролю з його боку і на якого покладена відповідальність на даний центр.

В умовах ринкових відносин складні економічні процеси сприяють виникненню багатьох форм діяльності, які відрізняються від виробничої, а саме: маркетингової, інвестиційної, брокерської, дилерської. Відбувається пряме суміщення центрів відповідальності із центрами витрат. Особливістю управлінського обліку, враховуючи ці трансформації, є не лише проведення контролю за витратами, центрами та місцями їх виникнення в сфері виробництва, а й

контроль за центрами витрат, які входять до складу інших центрів відповідальності або які виникли окремо.

Дуже важливим є виділення місць виникнення витрат.

*Місця виникнення витрат* – це структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. В них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, згідно з якими організується планування, нормування та облік витрат виробництва з метою контролю за ними та управління ними. Місце їх виникнення є об'єктом аналітичного обліку витрат на виробництво за економічними елементами та статтями собівартості. Аналітичний облік за місцями виникнення витрат відбувається в рамках ієрархічного підпорядкування (цех-дільниця-бригада). Існують різні види місць їх виникнення. Вони залежать від специфіки діяльності підприємства та його структури. До основних груп належать виробничі, обслуговуючі та умовні. До виробничих – належать цехи, дільниці, бригади. До обслуговуючих – відділи, служби управління, склади, лабораторії. До умовних – витрати, не пов'язані з конкретними структурними підрозділами (адміністративні та загальновиробничі витрати).

Виробничі центри відповідальності поділяються на основні та обслуговуючі. До *основних* відносять ті, що виготовляють продукцію, виконують роботи, надають послуги. В основних центрах відповідальності витрати обліковують в розрізі об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг.

*Обслуговуючі центри* обслуговують внутрішні технологічні процеси, в яких витрати обліковуються за елементами.

Охарактеризуємо основні види центрів, залежно від їх економічної сутності.

*Центр прибутку* – підрозділ, керівник якого несе відповідальність не лише за витрати, а й за фінансові результати своєї діяльності. Це, зазвичай, окремі підприємства у складі об'єднання, філіали, дочірні організації, торгові представництва, магазини. Вони мають можливість контролювати важливі компоненти діяльності підприємства, від яких залежить величина доходу та прибутку. Керівник центру прибутку відповідає за фінансовий результат підрозділу, бо в його компетенції перебувають не лише механізми формування витрат і доходу, а й механізми ціноутворення. Центри прибутку можуть включати кілька місць витрат.

*Центр капітальних вкладень* – економічно відокремлені

підрозділи, керівники яких забезпечують ефективність використання капітальних вкладень, контроль за витратами й результатами, колективну та індивідуальну відповідальність за величину витрат і зацікавленість в скороченні собівартості й кінцевих результатах. Кошторисна вартість капіталовкладень є нормативним фінансовим показником, тому управління витратами та результатами здійснюється за допомогою операційного бюджету, звітності про його використання та інформації про рух грошових потоків.

*Центри контролю та управління* – ділянки, які забезпечують відповідальність за конкретні види та результати діяльності. В таких центрах виникають витрати, які важко порівняти з підконтрольними їм результатами.

*Центри доходу* – структурні одиниці, підрозділи, керівники яких відповідають лише за дохід, одержаний даним підрозділом, але не можуть контролювати прибуток, якщо центр реалізації результатів діяльності перебуває поза їх компетенцією.

*Центр інвестицій* – структурний підрозділ, керівник якого відповідає за величину витрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи. Формування центрів інвестицій зумовлено створенням такої системи управління, яка б стимулювала раціональне використання засобів праці. В умовах ринку все гостріше відчувається необхідність створення управлінської системи, спрямованої не лише на абсолютне збільшення розміру прибутку, а й на ефективне використання всіх видів засобів.

Процес інвестування пов'язаний зі збільшенням обсягу функціонуючого капіталу підприємства та збільшенням його акціонерної вартості. Основним завданням центру інвестицій є забезпечення максимальної рентабельності інвестицій, їх швидкої окупності та відповідальності за доцільність понесених витрат. Цей вид діяльності – найбільш ризиковий, на відміну від інших видів витрат, оскільки вкладені ресурси зв'язуються на тривалий період.

Оцінка роботи керівників підрозділів лише на основі показника прибутку може призвести до негативного ефекту щодо довгострокового зростання підприємства. Тому для об'єктивної оцінки ефективності діяльності центрів інвестицій використовують три види показників:

- якісні;
- вартісні економічні;
- експертні оцінки.

До *якісних показників* належать: рівень підготовки кадрів, позиції на ринку, плинність кадрів, інновації.

Важливим *вартісним показником* є рентабельність інвестованого і капіталу, який дорівнює відношенню прибутку структурного підрозділу до величини інвестованого капіталу. Якщо прибуток розраховують на основі виручки (метод нарахування), то до вартості основних засобів та нематеріальних активів слід додати дебіторську заборгованість та вартість матеріальних запасів, щоб у керівника центру інвестицій з'явився стимул зменшувати ці показники.

*Експертна оцінка* здійснюється шляхом анонімного анкетування як працівників структурного підрозділу, так і вищого керівництва, яке безпосередньо з ним працює. При цьому враховується також вміння працювати з колективом, створення міцного колективу однодумців та професіоналів, які можуть стати гарантом стабільних прибутків у довгостроковому періоді. З метою заохочення керівників до кращих загальних показників підприємства доцільно вводити до заробітної плати надбавки, які прямо залежать від загального прибутку підприємства.

Більшість наведених показників слід аналізувати в динаміці, порівнюючи з результатами діяльності аналогічних центрів та з плановими показниками. Звіт про роботу центру інвестицій обов'язково повинен містити, крім показників його роботи, пояснення причин, що призвели до падіння рентабельності, плани щодо перспективи роботи підрозділу та заходи, які б сприяли підвищенню ефективності використання інвестицій.

Довгостроковий характер рішень, які приймаються відносно інвестицій, пов'язаний з прогнозуванням грошових потоків з урахуванням внутрішніх та зовнішніх чинників. Тому облікова управлінська інформація, одержана на основі перспективного аналізу витрат і доходів інвестиційної діяльності та призначена для прийняття інвестиційних рішень, мусить забезпечувати мінімальний ризик.

*Центри продажу* – це обслуговуючі підрозділи маркетингово-збутової діяльності, які відповідають не лише за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг, а й за витрати, пов'язані зі збутом. Центри продажів надають підприємству інформацію, яка стосується попиту продукції та послуг на ринку найбільш конкурентоспроможних із них, з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень як у сфері виробництва продукції, робіт і



послуг, так і в сфері збуту. Результати діяльності таких центрів оцінюють за обсягом і структурою продажів та величиною витрат на збут.

Центри відповідальності слід поділяти за принципом виробничого функціонування: *постачання, виробництво, збут, управління*. Так, центр відповідальності за збут контролює не лише витрати на постачання сировини, матеріалів, палива, а й обсяги, величину та якість матеріальних запасів.

Центр збуту контролює не лише обсяги та вартість реалізованої продукції, робіт, послуг, а й витрати, пов'язані з діяльністю центру. Це забезпечує можливість встановлення нормативної або граничної величини витрат, за яку відповідає конкретний керівник.

Ефективний контроль за величиною витрат здійснюють на основі первісної облікової інформації в натуральному та грошовому вимірах методом зіставлення. При цьому виявляють відхилення понесених фактичних витрат у натуральних одиницях від встановлених норм і виробничих завдань за місцями витрат. Крім того, витрати у вартісному виразі зіставляють з даними гнучкого плану (з урахуванням внесених змін). Для цього розробляють норми витрачання ресурсів за видами продукції, робіт і послуг за кожним центром витрат. Облік і контроль витрат здійснюють за відхиленнями від норм, із виявленням причин змін обсягів випуску, завантаження виробничих потужностей, рівня витрат і відповідальних осіб за відхилення, а також у розрізі місць і центрів витрат.

Планування, як елемент управління витратами, передбачає складання кошторисів за різними напрямками діяльності і в цілому по підприємству. У результаті виробничі витрати порівнюють із витратами, передбаченими кошторисом.

Управління витратами здійснюється з урахуванням можливості їх контролювання та регулювання, яка залежить від специфіки діяльності центру витрат і центру відповідальності. За ступенем регулювання, витрати за центрами і місцями витрат поділяють на ті, що повністю регулюються, частково регулюються й слабо регулюються. З метою визначення ефективності діяльності витрати порівнюють з результатом, який є другим важливим об'єктом управлінського обліку. Важливим завданням керівництва є ефективне використання наявних ресурсів, успішне виконання якого залежить від інформованості керівництва про їх наявність та використання.

Враховуючи, що будь-яка виробнича діяльність характеризується

конкретною величиною витрат і доходів, оцінювати діяльність підприємств (підрозділів, центрів відповідальності) можна при систематичному їх порівнянні.

Існують три варіанти результатів такого порівняння :

а) витрати  $<$  доходу – виробництво прибуткове, вигідне, а продукція рентабельна;

б) витрати  $>$  доходу – виробництво збиткове і не вигідне, а продукція – нерентабельна;

в) витрати  $=$  доходу – критична точка обсягу (беззбитковості); у такій ситуації виробництво не прибуткове й не збиткове, тобто витрати відповідають доходу.

#### 2.11.4. Внутрішня звітність

Об'єктом управлінського обліку є внутрішня звітність, яка містить інформацію, призначену для управління процесами, що відбуваються на підприємстві. Адміністрація самостійно встановлює склад, термін і періодичність подання внутрішньої звітності. Практично на кожному підприємстві існує власна система управлінського обліку, яка є “ноу-хау” підприємства.

*Управлінська звітність* – це гнучка система форм інформації, яка складається за центрами витрат і центрами відповідальності. Вона має відображати умови, специфіку, особливості організації виробництва та потреб управлінського персоналу. Важливою передумовою ефективного управління діяльністю є створення на підприємстві безперервного потоку підсумкових показників. У системі управлінського обліку формується якісна прогностична та оперативна інформація про витрати та результати діяльності для досягнення підприємством його стратегічної мети.

Важливим завданням управлінського обліку є найбільш повне задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів – менеджерів різних рівнів управління. Тому важливе значення має порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності, як одного з основних об'єктів управлінського обліку.

Насамперед розглянемо основні принципи підготовки внутрішньої (управлінської) звітності, до яких можна віднести:

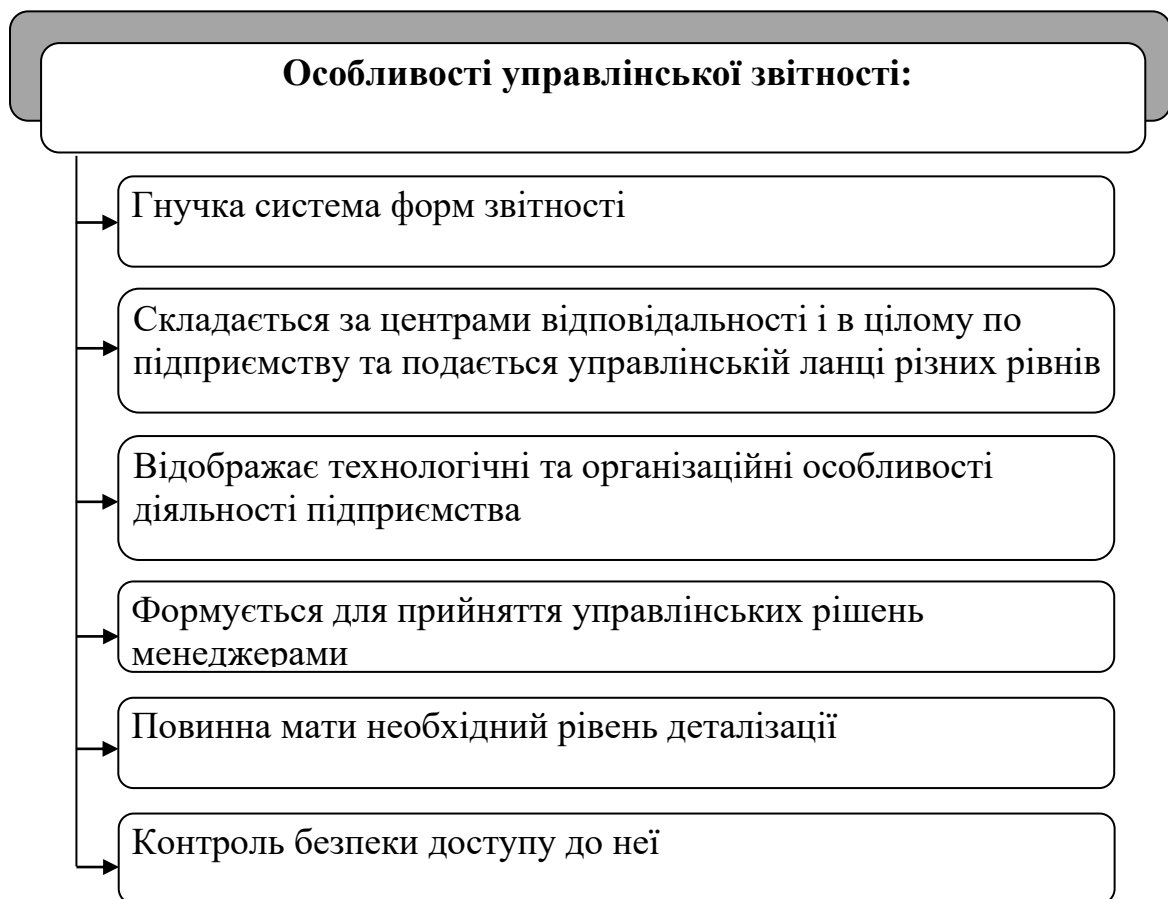
- цільове спрямування звіту на вирішення конкретних завдань;
- адресність звіту, призначеного для конкретної особи (групи осіб, рівнів управління);
- оптимальність (звіт не повинен містити зайву інформацію, яка

заважає сприймати основну);

- зрозумілість (інформація має бути представлена в зрозумілій та простій для сприйняття формі: табличній чи графічній).

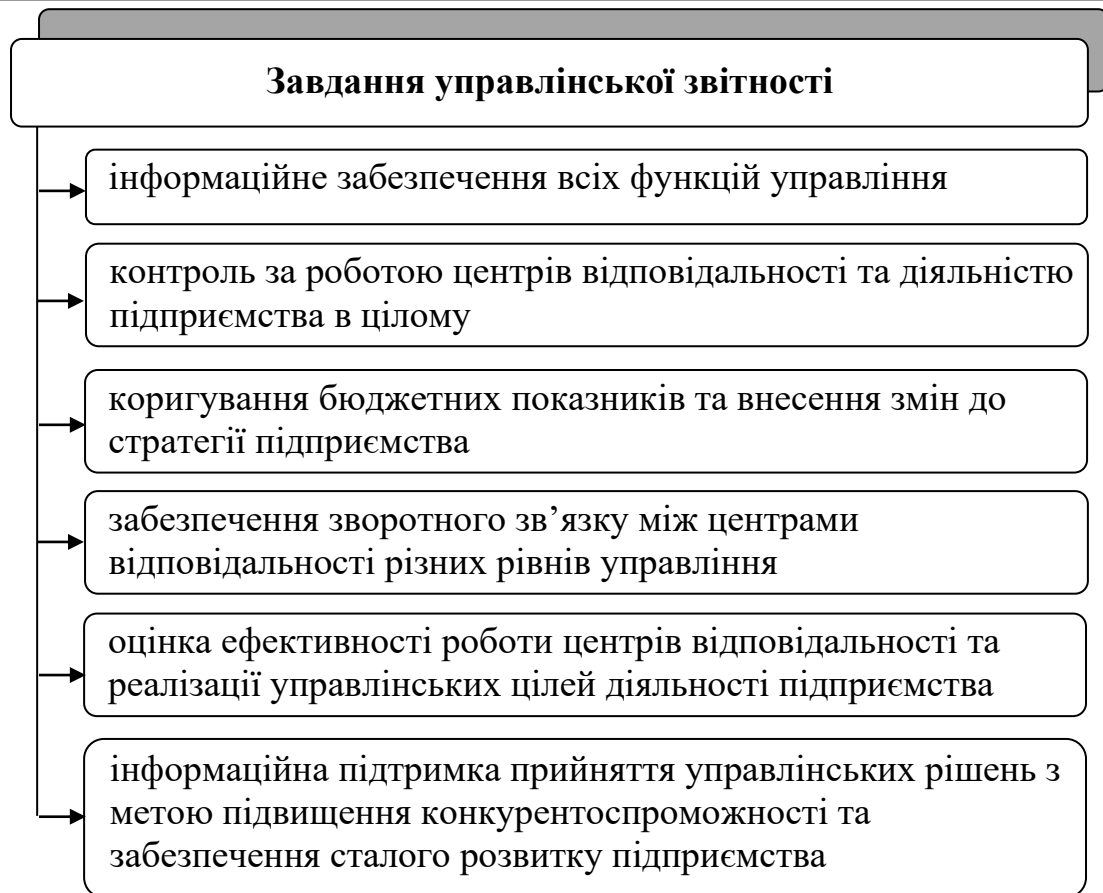
Під час складання звіту слід дотримуватись основного принципу – економічності, тобто витрати на підготовку форми внутрішньої звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання.

Формування такої звітності ґрунтується на даних про роботу центрів відповідальності, інформація про діяльність яких необхідна керівникам різних рівнів управління для оцінки їх результативності, від якої залежить реалізація поставлених цілей. Особливості управлінської звітності наведено на рис. 2.11.2.



**Рис. 2.11.2. Особливості управлінської звітності**

На основі порівняльної характеристики фінансової та управлінської звітності, автором виокремлені основні завдання останньої у результаті її формування та подання менеджерам різних рівнів управління (рис. 2.11.3).



**Рис. 2.11.3. Завдання управлінської звітності**

Характеристика принципів формування управлінської звітності систематизовано у вигляді табл. 2.11.1.

*Таблиця 2.11.1*

**Принципи формування управлінської звітності та їх характеристика**

№ п/п	Принцип	Характеристика принципів
1	2	3
1.	Релевантності	управлінська бухгалтерська звітність повинна бути корисною для прийняття конкретних управлінських рішень, а не просто інформувати про ті чи інші аспекти господарської діяльності підприємства
2.	Оперативності	управлінська бухгалтерська звітність повинна формуватися в прийнятні терміни, що забезпечує збереження її релевантності при прийнятті управлінських рішень
3.	Адресності	звітність повинна надаватися конкретним управлінцям відповідно до їх статусу в ієрархії управління
4.	Достатності	інформація у звітності повинна бути достатньою для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні, в той же час вона не повинна бути надлишковою і

		відволікати увагу управлінців на другорядні дані
5.	Аналітичності	управлінська звітність повинна надавати можливість проведення аналізу з мінімальними затратами часу
6.	Зрозумілості	показники управлінської бухгалтерської звітності повинні бути сформовані відповідно до правил, які є відомими управлінському персоналу
7.	Достовірності	інформація із управлінської бухгалтерської звітності повинна правдиво відображати результати здійснення господарських процесів
8.	Співставності	співставність управлінської звітності дає користувачам можливість виявити спільні та відмінні риси в даних, які наводяться в різних формах звітності
9.	Повного відображення	повинна містити всю необхідну інформацію, але не бути перенавантажена зайвою інформацією
10.	Періодичності	використання різних періодів часу (декада, місяць, квартал, рік)
11.	Варіативності	містить кілька варіантів подій, які можуть впливати на рішення, що приймається на її основі, та сприяти вибору найкращого
12.	Конкретності	містить лише ту інформацію, яка визначена метою її складання

Порівняльна характеристика фінансової та управлінської звітності наведена в Додатку ІІ.

Для кращого сприйняття інформації необхідно:

- розглядати її в динаміці (горизонтальний аспект), тобто порівнювати за кілька суміжних періодів;
- порівнювати її з плановими показниками (аспект досягнення бажаного стану);
- розкривати її структуру (горизонтальний аспект).

Звіт, який містить інформацію, зібрану за кілька років, дає змогу досліджувати процеси в динаміці. Порівняння фактичних даних із плановими допомагає виявити відхилення тих чи інших параметрів, встановити їх причини й відповідальних осіб, а також розробити заходи для ліквідації цих відхилень. Важливо до таблиць додавати пояснення причин, які зумовили ці відхилення, а також класифікувати відхилення на сприятливі й несприятливі або позитивні й негативні.

Важливою передумовою створення на підприємстві ефективної системи внутрішньої звітності є детальне вивчення завдань, які

вирішують менеджери на різних рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноважень щодо прийняття конкретних управлінських рішень. Для цього складають інформаційні карти, котрі містять необхідну для використання інформацію за різними структурними підрозділами.

Крім того, необхідно встановити терміни та періодичність подання форм звітності й відповідальних за це осіб.

Особливістю обліку за центрами відповідальності є накопичення даних про витрати та доходи кожного окремого центру відповідальності з метою виявлення відхилень, причин відхилень та відповідальних осіб, які допустили ці відхилення.

Важливою передумовою обліку за центрами відповідальності вважають встановлення цільових фінансових показників, їх систематичне вимірювання, порівняння фактичних даних із цільовими показниками, аналіз відхилень та розробка й реалізація відповідних заходів, якщо відхилення виявляться суттєвими.

Цільовими фінансовими показниками, як правило, для центрів прибутку є величина прибутку, для центрів інвестицій - прибуток на інвестиції, для центрів витрат - величина витрат.

Облік відповідальності здійснюється на основі форм звітності, що складається в чітко визначені терміни. Ця звітність містить інформацію про відхилення фактичних показників від кошторисних, за які відповідає керівник конкретного центру.

Важливим завданням виробничого підрозділу є скорочення витрат у процесі виробництва, тому складовою частиною загальної звітності центру витрат є звіт про виконання планової собівартості конкретного виду продукції.

Така форма звіту забезпечує ефективний контроль за:

- дотриманням норм та нормативів витрачання різноманітних видів ресурсів;
- якістю прийнятих рішень (на основі аналізу наслідків, отриманих внаслідок прийнятих рішень).

Аналіз собівартості продукції на основі звіту дає змогу оцінити роботу керівників структурних підрозділів і виконавців та встановити причини виявлених відхилень.

Важливе значення має форма звітності, що базується на показнику маржинального доходу і характеризує внесок від реалізації різних видів продукції в загальний прибуток підприємства та використовується не лише для контролю, а й для прийняття

управлінських рішень.

Планування, облік та контроль за видами продукції на основі маржинального доходу допомагає виявити прибуткові види продукції (робіт, послуг). Отже, така форма звітності необхідна для прийняття рішення щодо формування найбільш вигідного асортименту продукції (робіт, послуг).

Центр відповідальності може складати також звітність для прийняття інших управлінських рішень, наприклад, купувати чи виробляти самим напівфабрикат, приймати додаткове замовлення в умовах недозавантаження потужностей. Складовою системи звітності є форма звіту, яка характеризує внесок сегментів діяльності в загальний прибуток підприємства. Такий звіт відображає внесок зовнішніх сегментів (географічних районів: різних країн та континентів) у результати діяльності підприємства.

Аналіз на основі показників наведеного звіту допоможе оцінити рівень внеску в прибуток кожного сегмента діяльності. Ця інформація використовується для оцінки результатів діяльності та прийняття управлінських рішень з урахуванням прибутковості продукції на ринку товарів.

Форма цього звіту може бути деталізована й додатково включати дані про конкретні види продукції (виготовлені в конкретних центрах відповідальності).

На основі таких звітів можна встановити найприбутковіші сегменти діяльності, центри відповідальності та види продукції (робіт, послуг).

Отже, кількість показників, що містяться у формах звітності, залежить від специфіки діяльності підприємства його структури, видів продукції та ринків збуту.

До складу внутрішньої фінансової звітності включають також форми, що містять основні показники діяльності конкретного центру відповідальності і належать до складу підконтрольних з боку керівника цього центру. Так, виробничий цех складає форму, в якій містяться результати діяльності, тобто обсяги виробництва продукції. Важливим принципом складання форм звітності під час здійснення обліку за центрами відповідальності є принцип звітності за рівнями управління.

Звіт має містити детальну інформацію про причини та винуватців виявлених відхилень, а також про заходи для ліквідації цих відхилень. Суттєвими є значення відхилень, які перевищують 5% від

планового рівня.

У звітах за центрами відповідальності та рівнями управління керівники структурних підрозділів, функціональних відділів та підприємства в цілому звітують про відхилення від планових показників структурних підрозділів, за які вони несуть відповідальність. Наведена форма звітності є багатостадійною формою чотирирівневого управління: дільниця, цех, основне виробництво та підприємство в цілому. Характерно, що чим вищий рівень управління, тим менш детальна інформація включається до форми звітності.

### 2.11.5. Трансфертне ціноутворення

Трансфертні ціни є важливою складовою внутрішнього економічного механізму управління підприємством, заснованого на децентралізації управління й розширенні відповідальності структурних підрозділів за результати господарювання.

*Трансфертна ціна* – внутрішня ціна, за якою один структурний підрозділ підприємства (цех, дільниця чи відділ) передає іншому підрозділу продукцію або послуги.

Трансфертне ціноутворення – це процес формування та зміни структури трансфертних цін підприємства.

Основні функції трансфертних цін на підприємстві:

- матеріальне стимулювання персоналу залежно від результатів діяльності підрозділів і підприємства в цілому;
- розподіл витрат за місцями виникнення.

Трансфертне ціноутворення є невід'ємною складовою системи управлінського обліку на підприємствах із децентралізованою організаційною структурою.

Перш ніж приступити до формування трансфертних цін, слід визначити загальний дохід підприємства, величина якого залежить від попиту на продукцію.

Існує п'ять основних методів визначення трансфертних цін:

- на базі ринкової ціни;
- на базі фактичних витрат;
- на базі кошторисних витрат;
- на договірних умовах;
- з використанням змішаних цін.

На трансфертне ціноутворення впливають різноманітні чинники, найбільш значущими з яких є забезпечення відповідності цілям;



ступінь задоволення персоналу за рівень досягнутих цілей; рівень автономності управління в структурних підрозділах.

У системі сучасного маркетингу існують кілька стратегій ціноутворення. Згідно з класичним методом ціна встановлюється на основі калькуляції фактичної собівартості. Трансфертні ціни на основі витрат застосовуються для підприємств із більш централізованою організаційною структурою або за відсутності зовнішніх аналогів напівфабрикатам. Цей метод відображає традиційну орієнтацію головним чином на виробництво і менше – на ринковий попит. За ним трансфертна ціна визначається як сума витрат певного підрозділу та нормативного прибутку, розмір якого встановлюється на основі відсотка від витрат.

В умовах ринку підхід до ціноутворення базується на чинниках, що стосуються більше попиту, ніж пропозиції, тобто враховується, скільки покупець може і хоче заплатити за пропонований йому товар. Більше того, деякі спеціалісти із цін на Заході взагалі вважають, що рівень попиту має бути єдиним чинником, який слід брати до уваги під час встановлення цін. Величина виробничих витрат розглядається лише як чинник обмеження. Такий підхід відображає тенденцію орієнтації ціни не на виробництво, а на попит.

*Метод трансфертної ціни, розрахованої на основі ринкової.* За цим методом ціна напівфабрикатів у внутрішньому обігу підприємства встановлюється рівною вартості аналогічної продукції на зовнішньому ринку. Прибуток від реалізації напівфабрикату визначають як різницю між трансфертною ціною та витратами підрозділу (фактичними або кошторисними). Основною умовою використання методу трансфертного ціноутворення на базі ринкової ціни є мінімальна внутрівиробнича залежність підрозділів. Трансфертне ціноутворення на основі ринкових цін властиве передусім підприємствам із децентралізованою організаційною структурою з високим ступенем внутрішньої автономії підрозділів, які можуть здійснювати навіть самостійну фінансову діяльність (холдинги, концерни).

*Трансфертне ціноутворення на базі фактичних витрат.* В основі розрахунку трансфертної ціни лежать фактичні витрати. Основним недоліком цього методу є відсутність мотивації до скорочення витрат.

*Використання кошторисних або нормативних витрат.* Для методу трансфертного ціноутворення на базі кошторисних витрат

відсутні різкі коливання цін. Трансфертне ціноутворення на базі витрат доповнює система нормативів, яка пов'язує результати господарської діяльності з величиною оплати праці управлінського персоналу.

Для усунення недоліків, характерних для попередніх методів, використовують трансфертне ціноутворення на базі договірних і змішаних цін. Воно дає змогу погодити локальні ціни й досягти балансу інтересів на основі двосторонніх домовленостей структурних підрозділів. Договірні ціни формуються з урахуванням реальних умов господарювання відповідно до ринкових цін або на основі витрат.

*Трансфертне ціноутворення на базі змішаних цін* передбачає поєднання різних методів. Це найбільш досконалий метод трансфертного ціноутворення. Основою його є диференційований підхід до структурних підрозділів з метою підвищення їх самостійності під час прийняття господарських рішень. Трансфертне ціноутворення на базі змішаних цін передбачає чітке визначення фінансової структури підприємства та центрів відповідальності, а також формування його нормативної бази.

Трансфертне ціноутворення – один із дієвих інструментів забезпечення гнучкого господарювання.

Величина трансфертних цін коливається від мінімальної величини (собівартості) до ринкової ціни (собівартість + прибуток):

$$C < TЦ < PЦ,$$

де:

$C$  – собівартість продукції;

$TЦ$  – трансфертна ціна;

$PЦ$  – ринкова ціна.

Існують різні варіанти визначення внутрішніх цін:

- 1) повна собівартість;
- 2) змінна собівартість плюс постійні надбавки;
- 3) змінна собівартість або маржинальна собівартість;
- 4) комбінована собівартість і ринкові ціни;
- 5) ринкова ціна за мінусом комісійних;
- 6) ринкова ціна.

Використання того чи іншого варіанта ціни залежить від типу Центру, конкретних умов функціонування підприємства та результатів діяльності центрів відповідальності. Наприклад, система оцінки, побудована на комбінуванні собівартості та ринкової ціни, ґрунтується на такій процедурі: виробнича одиниця (центр

відповідальності), який поставляє продукцію або послуги, оцінює їх, виходячи із повної собівартості або ринкової ціни залежно від того, яка з них вища. Цим досягається повна компенсація витрат внутрішньому виробникові товарів або послуг.

Виробнича одиниця (центр відповідальності), який отримує послуги або продукцію, оцінює їх залежно від собівартості або ринкової ціни, причому вибирається найменша з них у кожному конкретному випадку. Цим досягається економічна зацікавленість в отриманні товарів або послуг від власних внутрішньовиробничих підрозділів. Різниця в оцінках відображається як витрати компанії, яка зобов'язує внутрішньозаводські підрозділи використовувати зустрічні послуги замість того, щоб залучати незалежні ресурси. Розглянемо порядок формування внутрішніх цін. Для підвищення ефективності роботи центрів відповідальності необхідна зацікавленість виконавців. Тому прибуток, який отримує підприємство, слід розподіляти між центрами відповідальності згідно з їх внеском у загальний дохід (прибуток) підприємства.

**Трансфертна ціна** – це ціна продукції (робіт, послуг), на основі якої здійснюється передача від одного центру відповідальності до іншого всередині підприємства.

З метою прийняття рішень щодо ціни слід урахувувати наступні чинники:

- для підприємств, що прагнуть стійкого становища на ринку, встановлення ціни має вирішальне значення;
- ціна є інструментом стимулювання попиту і одночасно головним чинником довгострокової рентабельності;
- під час розробки цінової стратегії досягаються цілі не лише з урахування величини прибутку, а й існуючої конкуренції на конкретні види продукції;
- ціна впливає на рентабельність всієї діяльності з урахуванням обсягу продажу, при якому досягається окупність всіх витрат (точка беззбитковості).

Упровадження трансфертних цін, по-перше, збільшить зацікавленість структурних підрозділів підприємств у підвищенні ефективності виробництва, по-друге, розширить обсяг інформації з метою прийняття управлінських рішень.

## ? Питання для самоконтролю

1. Яка об'єктивна необхідність виокремлення центрів

відповідальності?

2. Які розрізняють центри відповідальності?

3. Суть обліку і контролю витрат і доходів за центрами відповідальності.

4. Які розрізняють типи центрів відповідальності в залежності від характеру відповідальності?

5. Які розрізняють принцип підготовки форм внутрішньої звітності, їх будова?

6. Суть трансфертного ціноутворення. Наведіть методи визначення трансфертних цін.

## 2.12. ТЕМА 12. ОСНОВИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

### План

2.12.1. Суть стратегічного управлінського обліку.

2.12.2. Інструменти стратегічного управлінського обліку.

### 2.12.1. Суть стратегічного управлінського обліку

Сучасні умови діяльності суб'єктів господарювання характеризуються складністю й інтеграцією бізнес-процесів, розвитком інформаційних технологій, пошуком нових прогресивних інструментів управління, що зумовило необхідність розвитку такого виду управлінського обліку, як стратегічний управлінський облік. Його організація насамперед потрібна для реалізації цілей **стратегічного менеджменту**, який є безперервним процесом оцінки зовнішнього середовища, формулювання організаційних цілей, ухвалення рішень, направлених на створення і утримання конкурентних переваг, здатних забезпечити суб'єкту господарювання отримання бажаного прибутку в довгостроковій перспективі.

В українському законодавстві немає трактування поняття “стратегічний управлінський облік”, проте в навчальній та науковій літературі наявна низка визначень (див. табл. 2.12.1).

*Таблиця 2.12.1*

### Визначення поняття “стратегічний управлінський облік”

Автор	Визначення
1	2
Бромвіч М.	надання та аналіз фінансової інформації про ринки збуту продукції підприємства, витрати конкурентів і її структури, а також моніторинг стратегії підприємства і його конкурентів на цих ринках протягом ряду періодів
Лендфілд-Сміт К.	приймає стратегічну орієнтацію по відношенню до генерації, інтерпретації та аналізу інформації управлінського обліку і діяльності конкурентів
Ма Й., Тейлз М.	частина управлінського обліку, яка пов'язана із стратегічно орієнтованою інформацією для прийняття рішень і контролю
СИМА	форма управлінського обліку, в якій робиться акцент на інформації, яка відноситься до зовнішньої, а також нефінансової інформації та внутрішньо сформованої інформації

Рослендер Р., Харт С.	загальний підхід до обліку для стратегічного позиціонування, що визначається спробою інтегрувати ідеї з управлінського обліку та менеджменту маркетингу в рамках стратегічного управління
Шанк Дж.	управлінська ланка використовує інформацію про витрати, спрямовану на етапи циклу стратегічного управління
Сімондс К.	надання та аналіз даних управлінського обліку про бізнес і його конкуренцію для використання в розробці і моніторингу бізнес-стратегії, що стосуються, зокрема, рівнів і тенденцій в реальних витратах і ціні, обсягах, частці ринку, грошовому потоці і пропорційності загальних ресурсів підприємства
Уорд К.	1) облік для стратегічного управління; 2) покликаний бути системою обґрунтування управлінських рішень, тобто він повинен забезпечити необхідною інформацією певних менеджерів компанії, відповідальних за прийняття стратегічних управлінських рішень
Атамас П. Й.	повинен зосередитися на зовнішніх факторах (таких як прибутковість конкурентів, частка на ринку і т. ін.), тоді як для традиційного обліку характерна зосередженість на внутрішніх процесах і явищах
Голов С. Ф.	система управлінського обліку, спрямована на прийняття стратегічних управлінських рішень
Друри К.	повинен, в першу чергу, забезпечувати керівництво підприємства інформацією, яка допомагатиме йому досягнути, а потім підтримувати стратегічну (тобто лідерську) позицію на ринку відносно конкурентів
Райан Б.	це певне поєднання управлінського обліку із системами фінансової звітності, зорієнтоване на прийняття стратегічних рішень

Основною (проте не єдиною) ціллю як традиційного, так і стратегічного управлінського обліку є управління витратами, проте наявна відмінність між підходами до нього, а саме:

**1. Відмінність з точки зору цілі.** Ціллю в межах традиційного підходу є зниження витрат будь-яким шляхом як основний спосіб утримання і завоювання конкурентних переваг. У межах стратегічного управління витратами ця ціль також присутня, але планування системи управління витратами змінюється залежно від основного стратегічного позиціонування підприємства. Стратегічне позиціонування до конкурентного підходу впливає на процес управління витратами підприємств в залежності від їх стратегічного вибору створення конкурентних переваг, а саме:

- *стратегія лідерства по витратах* передбачає зниження витрат на виробництво продукції або послуг, що привертає увагу значної кількості покупців;

- *стратегія широкої диференціації* спрямована на надання продукції специфічних рис, які відрізняють її від продукції підприємств-конкурентів, що сприяє привертанню уваги значної кількості покупців;

- *стратегія оптимальних витрат* дає можливість покупцям одержати за свої гроші більшу цінність за рахунок поєднання низьких витрат та широкої диференціації продукції. Задача полягає у тому, щоб забезпечити оптимальні (самі низькі) витрати і ціни відносно виробників продукції з аналогічними рисами та якістю;

- *стратегія ринкової ніші (або сфокусована стратегія)*: заснована на низьких витратах – орієнтується на вузький сегмент покупців, де підприємство випереджає своїх конкурентів за рахунок більш низьких витрат виробництва; заснована на диференціації продукції – ставить за мету забезпечення представників обраного сегмента товарами та послугами, що найбільш відповідають їх потребам та смаку;

- *стратегія упередження* – найбільш часто використовується підприємствами у галузях, що знаходяться на початкових стадіях свого життєвого циклу, та пов'язані з формуванням стратегічного активу випередження, який не завжди нейтралізується конкурентами.

Якщо підприємство обрало стратегію лідерства за витратами, то для управління його витратами вкрай важливими будуть значення нормативних витрат для оцінювання показників функціонування центрів витрат, складання гнучких бюджетів для управління витратами у виробничому обліку, досягнення бюджетних показників, аналізу показника собівартості продукції для прийняття рішень з ціноутворення, аналізу витрат конкурентів. Водночас зовсім не важливим буде аналіз маркетингових витрат, що є критичним для підприємства, яке реалізовує стратегію диференціації.

Користуючись інструментами стратегічного управлінського обліку, на підприємстві слід розробити дієву систему оцінювання виконання, орієнтовану на заздалегідь визначені показники. Така система націлить діяльність на покращення саме цих показників, адже відсутність показників оцінювання, які б відповідали запланованим результатам, а також використання невідповідних показників можуть призвести до неефективної реалізації стратегії.

В межах кожного із стратегічних напрямків можливе планування збільшення значення витрат на будь-якій ділянці ланцюжка створення цінності, якщо це викличе адекватне зниження витрат для інших ділянок чи принесе фірмі іншу конкурентну перевагу.

**2. Відмінність з точки зору способів аналізу витрат.** У традиційному підході проводиться оцінка суми витрат (собівартості) на одиницю продукції чи виробничий підрозділ. У межах стратегічного управління витратами вартість розглядається з точки зору різних етапів загального ланцюжка створення цінності, частиною якого є підприємство і його підрозділи.

**3. Відмінність з точки зору опису поведінки витрат.** У межах традиційної системи витрати розглядаються головним чином як функція обсягу реалізації продукції. І в зв'язку з цим проводиться ґрунтовний аналіз змінних й постійних витрат і обсяг реалізованої продукції розглядається як критичний чинник утворення витрат. З позицій стратегічного управління витратами останні передусім за все залежать від стратегічного вибору. У зв'язку з цим вони є функцією значно загальніших структурних і функціональних чинників.

Отже, **стратегічний управлінський облік** – це система формування інформації про діяльність суб'єкта господарювання як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам для прийняття рішень стратегічного характеру.

### **2.12.2. Інструменти стратегічного управлінського обліку**

Коли керівники вищої ланки управління зосереджуються на прийнятті найважливіших стратегічних рішень, це зумовлює потребу в підготовці спеціалістами з управлінського обліку необхідної інформації для формування варіантів рішень. Тому прийнято розподіляти управлінський облік на традиційний та стратегічний в залежності від набору використовуваного інструментарію для формування інформації з метою прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Для вирішення завдань стратегічного управлінського обліку слід застосовувати специфічний інструментарій, що дає змогу сформувати економічне підґрунтя для прийняття якісних стратегічних управлінських рішень. До нього відносять: калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC, activitybased costing); калькулювання життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing, LCC); калькулювання на основі якості; “Таргет-кост” (target costing);



калькулювання на основі ланцюга цінності; бенчмаркінг; комплексна оцінка ефективності / Збалансована система показників (Balanced Scorecard, BSC); стратегічний облік витрат (стратегічне управління витратами); стратегічне ціноутворення; оцінка бренду (бюджетування та моніторинг); оцінка витрат конкурентів; моніторинг позицій конкурентів; оцінка продуктивності конкурентів; аналіз прибутковості / витрат клієнтів; аналіз прибутковості клієнтів у реальному часі; оцінка клієнтів та ін.

У табл. 2.12.2 виділено п'ять груп інструментів стратегічного управлінського обліку, які сприятимуть правильному вибору відповідних інструментів у межах кожної з них: 1) облік витрат; 2) планування, контроль і оцінка ефективності; 3) прийняття стратегічних рішень; 4) облік конкурентів; 5) облік клієнтів.

Таблиця 2.12.2

### Основні інструменти стратегічного управлінського обліку

№ п/п	Групи інструментів стратегічного управлінського обліку	Інструменти стратегічного управлінського обліку
1	2	3
1	Облік витрат	Калькулювання собівартості продукції за видами діяльності
		Калькулювання життєвого циклу виробу
		Калькулювання на основі якості
		“Таргет-кост” (цільове калькулювання)
		Калькулювання на основі ланцюга цінності
2	Планування, контроль і оцінка ефективності	Бенчмаркінг (еталонне оцінювання)
		Комплексна оцінка ефективності / Збалансована система показників
3	Прийняття управлінських рішень	Стратегічний облік витрат (стратегічне управління витратами)
		Стратегічне ціноутворення
		Оцінка бренду (бюджетування та моніторинг)
4	Облік конкурентів	Оцінка витрат конкурентів
		Моніторинг позицій конкурентів
		Оцінка продуктивності конкурентів
5	Облік клієнтів	Аналіз прибутковості / витрат клієнтів
		Аналіз прибутковості клієнтів у реальному часі
		Оцінка клієнтів як активу

Не весь наведений інструментарій стратегічного управлінського обліку використовується в обліковій практиці українських підприємств через наявність кількох обмежень: інформаційних, часових та професійної підготовленості персоналу.

Коротка характеристика основних інструментів стратегічного управлінського обліку:

**1. Аналіз ланцюжка створення цінності.** З точки зору стратегічного управлінського обліку корисно сприймати організацію (підприємство) як *послідовність видів діяльності*, спрямованих на створення товару чи послуги. *Діяльність (вид діяльності)* – це одиниця роботи, чи задача, яка містить певну ціль. Значення діяльності полягає в тому, що вона породжує витрати.

Стратегія організації із залучення клієнтів (її пропозиція цінності) залежить від того, як вона встановлює послідовність видів діяльності, що створюють і доставляють товар чи послугу клієнтам, і управляє цим ланцюжком. Ця послідовність, як уже зазначалося, має назву ланцюжка створення цінності.

Скоординованість окремих складових ланцюжка цінності створює умови для підвищення ступеня задоволення споживачів, особливо з точки зору ефективності, витрат, якості і своєчасності доставки. Компанія, яка виконує види діяльності, що входять у ланцюжок цінності, більш ефективно, ніж її суперники, отримує конкурентну перевагу. Отож, важливо зрозуміти, яким чином виконуються види діяльності, що входять у ланцюжок створення цінності, і як вони взаємодіють один з одним. Тому види діяльності не є набором незалежних складових, а являють собою систему взаємопов'язаних етапів, у яких результати одного з них впливають на витрати інших.

Доцільно також розглядати ланцюжок створення цінності і з точки зору споживання, коли кожна наступна ланка розглядається як споживач продукції попередньої ланки. Якщо в ланцюжку цінності кожна ланка розроблена так, щоб забезпечувати потреби своїх замовників (наступних ланок), то задоволення кінцевого споживача буде гарантованим. Більше того, якщо розглядати кожну ланку в ланцюжку цінності як залежність між постачальником і споживачем, то думка (враження) споживачів може використовуватися як корисний зворотний зв'язок для оцінювання якості послуг, наданих постачальником. У такому разі з'являються можливості для удосконалення видів діяльності протягом усього ланцюжка цінності.

## 2. Калькуляція витрат повного життєвого циклу.

Просуваючись уздовж ланцюжка цінності, продукти акумулюють (збирають) витрати. *Калькуляція витрат повного життєвого циклу* – це назва процесу управління всіма витратами вздовж ланцюжка цінності. Система калькулювання витрат повного життєвого циклу надає менеджерам інформацію, необхідну для розуміння витрат і управління ними на стадіях проектування, розробки, виробництва, маркетингу, дистрибуції, експлуатації, післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізації.

Концепція калькуляції витрат повного життєвого циклу розроблена Міністерством оборони США ще в 1960-ті роки, однак комерційними підприємствами використана лише недавно. Її відмінністю від традиційного калькулювання є те, що в останній основну увагу приділяють виробничому етапу життєвого циклу продукту. *Довиробничі витрати*, такі як витрати на дослідження, розробки і проектування, а також *післявиробничі витрати*, тобто витрати на збут, трактуються як витрати періоду. Тому в розрахунок собівартості продукції вони не включаються.

Калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту оцінює і враховує витрати за весь термін життя продукту для того, щоб визначити, чи дозволяють прибутки, отримувані від нього на етапі виробництва (реалізації), покрити витрати, понесені на довиробничій та післявиробничій стадіях. Виявлення витрат, понесених на різних етапах життєвого циклу продукту, дає можливість глибше розуміти сутність загальних витрат, пов'язаних з конкретним продуктом протягом усього його існування, і управляти ними. Зокрема калькуляція витрат за весь час життя продукту допомагає менеджерам розуміти наслідки з точки зору витрат, розробки і виготовлення продукції і виявляти ділянки, на яких зниження витрат виявиться, ймовірно, найбільш ефективним.

З точки зору виробника, калькуляція витрат повного життєвого циклу продукту об'єднує такі функціональні поняття життєвого циклу, як:

*а) Цикл дослідження, розробки і проектування* включає три стадії: *Стадія дослідження ринку*, коли оцінюються потреби клієнтів і генеруються ідеї нових продуктів. *Стадія проектування продукту*, на якій учені, інженери розробляють технічні характеристики нових продуктів. *Стадія розробки (створення) продукту*, коли компанія

створює якості продукту, життєво важливі для задоволення потреб клієнта, і проектує дослідні зразки, виробничі процеси, а також усі необхідні інструменти та пристосування.

**Пов'язані (неминучі, обов'язкові) витрати (committed costs)** – це такі витрати, які компанія неминуче матиме до певної дати в майбутньому, в результаті прийнятих рішень.

Рішення, прийняті в циклі дослідження, розробки і проектування, є визначальним, оскільки можуть призвести до економії витрат у наступних циклах. Після того, як планові витрати вже задані, значно змінити їх величину доволі важко. Наприклад, прямі матеріальні витрати, прямі витрати праці, технологія виготовлення визначаються технічними умовами продукту, в циклі проектування витрати стають заданими і визначають майбутні витрати, які виникнуть на виробничій стадії.

**б) Виробничий цикл.** Після циклу дослідження, розробки і проектування компанія починає *виробничий цикл* у процесі якого здійснюються витрати на виробництво продукту.

Як правило, на цій стадії існує не так багато можливостей проявити технологічну гнучкість, щоб вплинути на витрати чи проект продукту, оскільки вони вже були визначені в попередньому циклі калькуляція витрат на виробництво продукту. Скоротити витрати на виробничій стадії життєвого циклу продукту можна шляхом застосування методів операційного менеджменту: розміщення виробничих потужностей і виробництва за принципом “саме вчасно”, а також запровадження управління витратами на основі діяльності щоб визначити і скоротити види діяльності, які не додають цінності.

**в) Цикл післяпродажного обслуговування, виведення продукту з ринку і утилізації.** Хоча витрати на обслуговування і виведення продукту з ринку закладаються на стадії дослідження, розробки і проектування, фактичний цикл обслуговування починається в той момент, коли перша одиниця продукту опиняється в руках клієнта. Тому цей цикл накладається на виробничий цикл. Цикл обслуговування переважно складається з трьох стадій.

*Стадія швидкого зростання*, яка починається з першої поставки продукту клієнту і закінчується досягненням піку в циклі продажу.

*Стадія переходу від піку продажу до піку циклу обслуговування.*

*Зрілість* – від піку в циклі обслуговування до часу останньої поставки клієнту. Стадія виведення продукту з ринку і утилізації має місце в кінці його життєвого циклу і продовжується до того часу,

доки клієнт не позбудеться останньої одиниці продукту.

Витрати, пов'язані з виведенням продукту з ринку та утилізацією часто включають витрати, що стосуються усунення будь-якого шкідливого впливу, пов'язаного з закінченням корисного життя продукту. Продукти, ліквідація яких має шкідливий вплив на навколишнє середовище, наприклад, забруднення його ядерними відходами чи іншими токсичними речовинами, можуть спричиняти дуже високі витрати.

Співвідношення витрат за кожним із функціональних життєвих циклів буде залежати від специфіки галузі і особливостей конкретного продукту.

Розуміння витрат, понесених упродовж усього життя продукту на різних етапах його загального життєвого циклу, привело до появи підходу на основі *цільового калькулювання собівартості*, за якого акцент робиться на управлінні витратами на етапі планування і проектування продукту.

**3. Цільове калькулювання. Цільове калькулювання або калькулювання цільової собівартості** – це метод планування прибутку і управління витратами, який використовується на етапі планових розрахунків для скорочення виробничих витрат до заданого рівня. Завдання цільового калькулювання полягає, швидше, не в спробах скоротити витрати на стадії виробництва вже розробленого продукту, а в тому, щоб спроектувати витрати без продукту на такому етапі його повного життєвого циклу, як дослідження, розробки і проектування. Розрахунок цільових витрат є вдалим прикладом того, як якісно спроектовану управлінську систему обліку і контролю можна використовувати в стратегічних цілях і наскільки важлива для організацій наявність системи, що здійснює оцінку виконання вздовж усього ланцюжка цінності.

Традиційний підхід до скорочення витрат значно відрізняється від цільового калькулювання. Традиційний метод калькулювання починається з маркетингового дослідження вимог клієнтів до продукту і супроводжується розробкою специфікації цього продукту. Далі компанії проектують і розробляють продукт, отримують ціни від постачальників. На цій стадії собівартість продукту не відіграє суттєвої ролі в його проекті. І лише після того, як інженери і проектувальники визначились з конструкцією продукту, вони оцінюють його собівартість. Якщо собівартість буде визнана занадто високою, то, можливо, виникне необхідність внести зміни в проект.

Щоб розрахувати бажаний (очікуваний) прибуток, необхідно від очікуваної ціни реалізації відняти оцінені витрати. При іншому, широко використовуваному традиційному підході – методі ціноутворення за принципом “витрати плюс”, очікуваний (бажаний) прибуток додається до очікуваної (оціненої) собівартості. За обох традиційних підходів розробники продукту не намагаються досягнути певної вартісної цілі.

За розрахунку цільової собівартості як послідовність кроків, так і хід думок щодо визначення витрат на продукт, значно відрізняються від традиційного калькулювання. Хоча початкові кроки дослідження ринку для визначення потреб клієнта і складання специфікації продукту – здаються такі самі, як і за традиційного калькулювання, помітні відмінності між ними все ж є. По-перше, маркетингове дослідження за калькулювання цільової собівартості не є одиничною подією, як це часто буває за традиційного підходу. Точніше, незважаючи на те, що вхідна інформація від клієнта вже отримана на початку процесу маркетингового дослідження, вона продовжує безперервно накопичуватися і протягом усього процесу цільового калькулювання. По-друге, стадія розробки специфікації і проектування продукту займає набагато більше часу з тим, щоб звести до мінімуму зміни проекту в процесі виробництва, коли їх здійснення буде коштувати набагато дорожче. По-третє, цільове калькулювання використовує концепцію повного життєвого циклу, ставлячи основною ціллю мінімізацію витрат, пов'язаних з володінням продуктом протягом усього його корисного життя. Таким чином, враховуються не тільки такі витрати, як початкова ціна закупівлі, а й витрати на експлуатацію, обслуговування, виведення продукту з ринку та утилізацію.

Далі відмінності в процесі цільового калькулювання стають більш суттєвими. Наступний крок – визначення цільової ціни реалізації і цільового обсягу продажу – залежить від того, яка відчутна (прийнятна) цінність продукту для клієнта. Цільовий прибуток, отриманий за довгострокового аналізу прибутку, часто базується на показниках рентабельності продажу або рентабельності інвестованого капіталу. Рентабельність продажу є найчастіше використовуваним показником, оскільки цей показник може бути більш тісно пов'язаним з прибутковістю кожного продукту.

**Цільова собівартість** – це різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.

Як тільки цільова собівартість встановлена, компанія повинна визначати цільові витрати за кожним компонентом.

Ще однією характерною рисою цільової калькуляції собівартості є застосування командного підходу для досягнення цільової собівартості. До складу команди, що займається новим продуктом, входять проєктувальники, інженери, спеціалісти з постачання, виробництва, маркетингу, управлінського обліку. Їх ціль – досягнути цільової ціни, встановленої для продукту за заданого рівня функціональності і якості. Підхід з використанням команди гарантує, що жодна група в організації не зможе отримати функціональної переваги. Наприклад, інженери-конструктори, переслідуючи свої цілі, можуть спроектувати характеристики продукту, в результаті чого його собівартість зросте, але споживачу ці якості додаткової цінності не принесуть. Крім того, вони можуть ввести в конструкцію унікальні компоненти, хоча при іншому її варіанті цілком можна обійтися стандартними деталями, забезпечуючи з їх допомогою задоволення тих же потреб споживача. Якщо не скористатися підходом командного типу, тобто залученням спеціалістів за різними функціями, може відбутися “зміщення” в якийсь бік, наприклад, маркетингу, в результаті чого в конструкції продукту можуть з’явитися якості, які споживач вважає привабливими, але необов’язковими, і тому не буде готовий оплачувати їх, якщо ці якості увійдуть до складу продукту. Отже, **основна ціль на етапі процесу проєктування продукту – виключити ті риси, які підвищують вартість, але не призводять до збільшення ринкової ціни.**

У деяких організаціях до складу груп проєктувальників включаються представники постачальників, які в таких випадках виступають як експерти. Вони можуть вносити пропозиції зі зміни конструкції, що дозволить використовувати стандартні деталі замість унікальних, пропонованих конструкторами, в результаті чого собівартість продукту знижується. Крім того, постачальники мають досвід, який дає можливість їм пропонувати інші компоненти чи за частини, які забезпечують такий самий рівень функціональності, але дешевші. Деякі, фірми почали використовувати підхід, відомий як управління ланцюжком (мережею) поставок.

**Управління ланцюжком поставок** розвиває колективні, взаємовигідні довгострокові взаємовідносини між покупцями і постачальниками. Переваг може бути дуже багато. Наприклад, як

тільки встановлюється довіра між покупцем і постачальником, рішення про те, як подолати проблеми скорочення витрат, можуть прийматися на основі спільно використовуваної інформації про різні аспекти операцій обох сторін. У деяких організаціях покупець може навіть витратити ресурси на навчання співробітників фірм-постачальників окремим аспектам бізнесу, або постачальник може виділити одного зі своїх працівників для роботи з покупцем, щоб допомогти розібратися в особливостях нового продукту. Така взаємодія суттєво відрізняється від короткотривалих відносин, які є характерною особливістю традиційного зв'язку покупець-продавець.

*Основною перевагою використання цільової калькуляції собівартості є її застосування на етапі планування і проектування продукту, який має основний вплив на виділені в цілому засоби. Цей процес є ітеративним (періодичне повернення членів команди, які беруть участь у проектуванні, до вихідних параметрів), який в ідеалі продовжується до того часу, доки не буде знайдена конструкція, витрати на яку дорівнюють або навіть менші за цільові. Якщо цільові витрати не будуть отримані, то продукт випускати на ринок недоцільно.* Командам проектувальників не слід дозволяти виходити на рівень цільових витрат за рахунок усунення необхідних функцій чи характеристик продукту. Результатом такої роботи стає розробка продукту з очікуваною собівартістю, яка не перевищує рівень цільової і водночас задовольняє заданий рівень функціональності. Команди проектувальників для досягнення цільових витрат застосовують пошаровий аналіз і процес конструювання цінності.

*Пошаровий аналіз (також відомий як зворотний інжиніринг) – це вивчення продукту конкурента з ціллю виявити можливості його покращення /або зниження витрат. Продукт суперника розбирається на окремі деталі для виявлення їх функціонального призначення і конструкції, а також для розуміння процесів, які використовувались для його виробництва; крім того, здійснюється оцінювання витрат на випуск цього продукту. Ціль цього процесу – отримати орієнтири з конструкції продукту і порівняти відносні переваги підходу конкурента до розробки продукту з власними.*

*Процес конструювання цінності (value engineering) (відомий також як аналіз цінності, функціональний аналіз або інжиніринг вартості) – включає дослідження кожного компонента (вузла, деталі) продукту для того, щоб визначити можливості скорочення витрат при збереженні функціональності і експлуатаційних*



характеристик виробу. В одному випадку можуть бути внесені зміни в проект (конструкцію) виробу, в іншому доцільною буде заміна матеріалів, що використовуються у виробництві, або ж виникне необхідність у модернізації процесу виробництва. Наприклад, зміна в конструкції виробу може означати використання меншої кількості деталей чи скорочення споживання їх спеціалізованих типів, якщо існує можливість використовувати уніфіковані. Переважно перш ніж вдасться визначити кінцеву цільову собівартість, доводиться здійснювати по декілька ітеративних кроків у процесі конструювання цінності.

**4. Калькулювання для безперервного вдосконалення.**  
*Калькулювання для безперервного вдосконалення* або *кайзен костинг* – це процес зниження витрат *упродовж виробничої стадії* життєвого циклу продукції шляхом *безупинного* пошуку поліпшень.

Кайзен костинг своїм призначенням як метод скорочення витрат нагадує цільове калькулювання. Різниця полягає у тому, що ця система націлена на скорочення витрат на виробничій стадії повного життєвого циклу продукту. Кайзен – японський термін, який означає внесення покращань у процес невеликими порціями, а не шляхом масштабних інновацій. І це цілком зрозуміло, оскільки після того, як продукт запущений у виробництво, вносити великі зміни з ціллю скорочення витрат важко і економічно недоцільно. Основна відмінність системи калькулювання для безперервного вдосконалення від методу калькулювання цільової собівартості полягає в тому, що в останнього значно більше можливостей для реалізації змін, оскільки він застосовується на більш ранньому етапі життєвого циклу продукту.

Система кайзен костинг передбачає для скорочення витрат як відправну точку фактичну собівартість виробу за минулий рік, яка вважається базовою. Норма цільового скорочення витрат визначається відношенням запланованої суми скорочення витрат до базових витрат. Цей коефіцієнт застосовується протягом установленого періоду часу стосовно всіх змінних витрат. На його основі розраховуються цільові суми скорочення витрат окремо за матеріалами, компонентами, прямою і непрямою працею та іншими змінними витратами. Наступним етапом є порівняння суми фактично досягнутого скорочення за всіма видами змінних витрат із заданими цільовими значеннями. Ціль системи кайзен полягає в тому, щоб фактичні витрати виробництва стали менші за базові.

У системі кайзен костинг важливо не лише встановити норму цільового скорочення витрат і досягнути її, а й утримати досягнуте скорочення витрат. Таким чином, калькулювання для безперервного вдосконалення складається з двох циклів – кайзен циклу, на якому здійснюється пошук резервів скорочення витрат, та циклу утримання, результатом якого є закріплення фактично досягнутого рівня скорочення витрат.

Система кайзен костинг значно відрізняється від традиційної системи стандарт костинг, ціллю якої, як правило, є дотримання стандартного рівня витрат і запобігання несприятливим відхиленням. Ціль калькуляції кайзен полягає в досягненні заданого рівня скорочення витрат, який постійно коректується на його подальше зменшення. При аналізі відхилень у системі стандарт костинг переважно порівнюються фактичні і стандартні витрати. В системі кайзен аналіз витрат – це зіставлення цільового скорочення витрат з фактичними сумами їх економії.

Наступна ключова відмінність між системами “стандарт костинг” і “кайзен костинг” полягає у вихідній передумові щодо того, хто більш компетентний у галузі вдосконалення процесів і скорочення витрат. Традиційне калькулювання стандартних витрат передбачає, що найкраще це знають інженери і менеджери, оскільки вони мають необхідний технічний досвід, і тільки вони в змозі визначити, які операції слід виконувати робітникам, щоб відповідати встановленим, стандартам і процедурам. За калькулювання витрат з ціллю безперервного вдосконалення передбачається, що краще за інших про методи вдосконалення процесів знають робітники, оскільки сама вони фактично мають справу з виробничими процесами з випуску продукції. І для полегшення цього процесу інформація про фактичні витрати повинна надаватися робітникам основного виробництва (працівникам “передньої лінії”), що само собою є разючою несподіванкою для багатьох компаній. Таким чином, ще одна важливі ціль системи кайзен костинг полягає в тому, щоб надати робітникам більш широкі повноваження і можливість керувати вдосконаленням процесів і скороченням витрат.

**5. Еталонне оцінювання.** *Еталонне оцінювання* або *бенчмаркінг* – процес вивчення і адаптації найкращих методів (найкращих практик) інших організацій для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання. Еталонне оцінювання вигідне з точки зору

витрат, оскільки організація може зекономити час і гроші, уникнувши тих помилок які інші компанії вже зробили, а також не винаходячи і не дублюючи процес чи метод, який уже розробили і протестували інші.

Термін “бенчмаркінг” походить від англійського “benchmark” – “початок відліку”. В найзагальнішому значенні benchmark – це щось, що використовується як еталон при порівнянні з іншими предметами. Уперше цей метод був розроблений у 1972 році Інститутом стратегічного планування в Кембриджі (США) для оцінки ефективності бізнесу.

Процес еталонного оцінювання здебільшого складається з таких п’яти етапів:

*а) Внутрішнє дослідження і попередній аналіз конкурентів.* На цій стадії організація вирішує, які ключові ділянки досліджувати за допомогою бенчмаркінгу, наприклад, види діяльності компанії, продукти чи методи управлінського обліку. Далі компанія визначає, наскільки ефективно вона функціонує в даний час. Для цього їй слід виконати як попередній внутрішній аналіз конкурентів на основі внутрішньої інформації компанії, так і попередній зовнішній аналіз на основі, наприклад, галузевих порівнянь (і не тільки галузевих) показників якості із публікацій у спеціалізованих виданнях. Обидва типи аналізу визначають масштаб і важливість дослідження для кожної ділянки.

*б) Розвиток довгострокової відданості бенчмаркінгу і створення команди для еталонного оцінювання.* Оскільки суттєві організаційні зміни, такі як упровадження розрахунку витрат повного життєвого циклу, можуть зайняти декілька років, бенчмаркінг має розглядатися як довгостроковий, а не короткостроковий проект. Це, в свою чергу, потребує: підтримки вищого керівництва, яке делегує команді еталонного оцінювання повноваження очолити зміни; розробки чіткого набору задач, щоб спрямовувати зусилля з бенчмаркінгу; наділення працівників повноваженнями проводити зміни. Команда еталонного оцінювання повинна включати представників усіх функціональних ділянок і підрозділів організації. Для створення такої команди і розробки програми навчання методам бенчмаркінгу необхідний досвідчений координатор.

*в) Визначення партнерів з бенчмаркінгу.* Полягає в ідентифікації партнерів – зацікавлених учасників, які знають процес. При цьому слід враховувати такі критичні чинники: масштаби діяльності

партнерів; кількість партнерів; порівняльну позицію партнерів як у межах певної сфери бізнесу, так і серед інших видів діяльності; ступінь довіри серед партнерів.

г) *Методи збору і спільного використання інформації*. Є два показники, що мають відношення до збору і спільного використання інформації:

- тип інформації, яку збирають бенчмаркінгові організації;
- методи збору інформації.

Існує три широкі типи інформації, на яких можуть сконцентрувати увагу фірми, зацікавлені в еталонному оцінюванні. *Продуктний бенчмаркінг* – усталена практика уважного вивчення продуктів інших організацій. *Функціональний (процесний) бенчмаркінг* - вивчення досвіду і витрат інших організацій на здійснення таких функцій чи процесів, як, наприклад, складальні операції, управління персоналом чи дистрибуція. *Стратегічний бенчмаркінг* вивчення стратегій і стратегічних рішень іншої організації. Наприклад, вивчається, як в іншій організації відбувається вибір певної стратегії. Оскільки методи управлінського обліку стали невід'ємною частиною стратегій багатьох організацій, еталонне оцінювання цих методів здійснюється як окрема функція стратегічного управлінського обліку.

Визначені два основні методи збору інформації для бенчмаркінгу. Найбільш типовий може бути описаний як *односторонній (прихований) бенчмаркінг*, згідно з яким компанії незалежно збирають інформацію про одну чи декілька інших компаній, що є лідерами в певній галузі. Односторонній бенчмаркінг базується на даних, які компанії можуть отримати в торговопромислових асоціаціях чи центрах обміну інформацією. Другий метод це *колективний бенчмаркінг*, тобто добровільний обмін інформацією на основі взаємних домовленостей. Головна перевага колективного бенчмаркінгу полягає в тому, що обмін інформацією відбувається як у межах однієї сфери бізнесу, так і між різними видами діяльності. Колективний бенчмаркінг має три підкатегорії: бенчмаркінг на основі бази даних, непрямий бенчмаркінг або бенчмаркінг за участю третьої сторони, і груповий бенчмаркінг.

Компанії, які практикують *бенчмаркінг на основі бази даних (database benchmarking)*, зазвичай вносять плату, а в обмін отримують доступ до інформації від оператора бази даних. Оператор бази даних збирає і редагує інформацію, перш ніж надати її користувачам. У

більшості випадків не існує прямого контакту з іншими фірмами, а джерело інформації часто не розкривається. Перевага методу використання бази даних полягає у тому, що великий обсяг інформації зібраний в одному місці; однак усвідомити, яке значення мають зібрані дані для фірми і як вона може використовувати цю інформацію, спеціалісти компанії повинні самостійно. Найуспішніше використання цього виду бенчмаркінгу досягається за допомогою приєднання до однієї із всесвітніх бенчмаркінгових асоціацій, наприклад через Всесвітню мережу бенчмаркінгу, яка об'єднує 25000 організацій у 18-ти країнах світу. На сервер GBN надається можливість обрати з наявного архіву аналогі вашого бізнесу чи процесів і систем для визначення стандартів та контрольних точок порівняння, також пропонується багато успішних прикладів бенчмаркінгу.

*Непрямий бенчмаркінг* або *бенчмаркінг за участю третьої сторони*, використовує зовнішнього консультанта як посередника між фірмами, задіяними в процесі бенчмаркінгу. Консультант передає інформацію, отриману від однієї сторони, іншим учасникам і здійснює всі комунікації. Часто консультант бере участь у виборі партнерів. Оскільки учасники можуть бути конкурентами, вони передають інформацію через консультантів, щоб зберегти анонімність своєї участі. Цей підхід потребує конфіденційності джерел інформації.

Учасники, які практикують *груповий бенчмаркінг*, зустрічаються відкрито, аби обговорити власні методи. Вони координують свої зусилля, виробляють спільну термінологію, постійно спілкуються і в цілому мають довгострокові зв'язки один з одним. Здебільшого фірми, які займаються колективним бенчмаркінгом, перед початком дослідження приймають певний кодекс поведінки, якого зобов'язуються дотримуватися. Так як і за більшості видів співробітництва, прямий контакт у бенчмаркінгу надає можливість для кращого розуміння інших залучених сторін, і зазвичай є *найефективнішим методом еталонного оцінювання*. Цей метод також найбільш витратний для впровадження, так що фірми повинні оцінювати співвідношення витрат і вигоди (тобто, має досягатися компроміс між витратами і вигодами).

Після того, як процес збору інформації завершений, учасники, які виконують дослідження з ціллю еталонного оцінювання, визначають *відставання від еталона* або *розрив між еталоном і фактичним*

виконанням шляхом порівнянні показників виконання самої організації з найкращим показником, що встановлений під час аналізу даних. Відставання у виконанні визначається за тими конкретними показниками, які фірма хотіла б покращити. Показники оцінки виконання можуть включати скорочення кількості дефектів, прискорення доставки (своєчасність доставки), підвищення ступеня функціональності чи скорочення витрат життєвого циклу продукту. Можуть використовуватися і в якісних показниках, таких як покращання рішень працівників при виборі методів роботи або розв'язання проблем, підвищення мотивації і задоволеності працівників, удосконаленні співробітництва і координації діяльності робочих груп і окремих співробітників. Фінансові вигоди, такі як скорочення витрат на продукт, переважно досягаються в результаті покращання відповідних нефінансових показників. Оскільки більшість фінансових вигод можна відчутти лише через значний проміжок часу, и короткостроковій перспективі організації повинні відслідковувати нефінансові змінні. Просте вимірювання ефективності зусиль з еталонного оцінювання в короткостроковому періоді на базі фінансових індикаторів може призвести до передчасної відмови від того, що було вивчено під час проекту здійснення бенчмаркінгу.

5. *Реалізація плану дій, спрямованого на досягнення або переміщення еталона.* На останній стадії організація застосовує дії і починає змінюватися в результаті ініціативи з запровадження бенчмаркінгу. Після реалізації змін організація робить порівняння і конкретними відібраними показниками виконання. У багатьох випадках для підвищення конкурентоспроможності слід прийняти рішення працювати краще за еталон. Стадія реалізації, а особливо процес зміни, ймовірно, є найбільш складною стадією процесу еталонного оцінювання, участь членів організації є критичним чинником успіху.

Основні помилки, які часто зустрічаються в практиці організацій при використанні бенчмаркінгового підходу, такі:

1. *Сприйняття бенчмаркінгу як “інспекційної перевірки” функціонування підприємства.* Таке дослідження може дати декілька цікавих і корисних цифр, але бенчмаркінг – це процес з'ясування того, що стоїть за цими числами. Іншими словами, за допомогою бенчмаркінгу можна з'ясувати, яке місце займає компанія за швидкістю обслуговування клієнтів серед компаній галузі, але це не

поліпшить стан компанії.

2. *Припущення, що вже існуючі і схвалені “базові параметри” можуть бути використані без змін.* Тільки тому, що в якому-небудь звіті сказано, що ціна, наприклад, 5 грн – “базова ціна” для певної угоди, ще не означає, що укласти цю угоду потрібно за аналогічною ціною. Так звана “база” не може просто бути застосована на підприємстві, оскільки існують певні розходження в умовах на ринках, у потребах клієнтів, у доступності ресурсів і т. ін. Необхідно знайти таких партнерів з бенчмаркінгу, які готові до співробітництва, і з’ясувати в них, що є досяжним і чи може компанія досягти подібного рівня виконання.

3. *Зниження уваги до обслуговування і задоволення клієнта.* Історія бенчмаркінгу містить дуже багато прикладів організацій, які стали настільки “зациклені” на зниженні витрат на забезпечення якості їхнього виробу, що забули звертати увагу на задоволення клієнта цим виробом. Скорочення витрат часто супроводжується зниженням уваги до клієнта (наприклад, післяпродажного обслуговування), внаслідок чого клієнти відвертаються. Щоб уникнути цієї помилки, при здійсненні бенчмаркінгу доцільно використовувати збалансовану систему показників бізнесу (“balanced scorecard”).

4. *Процес занадто великий і комплексний, щоб бути керованим.* Процес – група завдань. Система – група процесів. Слід уникати застосування бенчмаркінгу щодо всієї системи – це дуже дорого і забере багато часу. Краще вибрати один або декілька процесів, що становлять певну частину системи, спочатку опрацювати їх, а потім перейти до наступної частини системи.

5. *Неузгодженість.* Відбір для бенчмаркінгу теми (процесу), що не узгоджується зі стратегією організації, не підтримує її цілі або ж перешкоджає іншим ініціативам, які розпочинаються організацією. Керівництво організації повинно контролювати і спрямовувати процес упровадження бенчмаркінгу на рівні стратегії.

6. *Ставити перед собою завдання, що мають занадто розмиті межі і формулювання.* Комунікації між службовцями всередині організації – одне з “найслизькіших” понять, що найчастіше обираються для бенчмаркінгу. У даному випадку краще вибрати для бенчмаркінгу об’єкт, що піддається чіткому вимірюванню, має відповідальних осіб, наприклад, процес розподілу службових обов’язків всередині організації.

7. *Відсутність основи для проведення бенчмаркінгу.* Ця помилка виникає, якщо пошук партнерів та інформації про них розпочатий раніше, ніж у цілому проаналізований власний процес. Бенчмаркінг передбачає, що власний процес і його параметри точно відомі.

8. *Недостатньо повне дослідження партнера з бенчмаркінгу.* Важливим при роботі з партнером із бенчмаркінгу є те, що час і одного, і іншого не повинен витрачатися марно. Кодекс поведінки партнерів з бенчмаркінгу передбачає, що ніколи не потрібно просити у партнера з бенчмаркінгу ту інформацію або відповідь на питання, на яку інший партнер спроможний відповісти самостійно, наприклад, вивчаючи літературу, статистичну інформацію тощо.

### **? Питання для самоконтролю**

1. У чому полягає суть стратегічного управлінського обліку?
2. Чи наявні відмінності між управлінським обліком, визначеним Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та стратегічним управлінським обліком?
3. Як інструменти використовує стратегічний управлінський облік?
4. У чому полягає сутність стратегічного управління витратами та які її основні відмінності від традиційного підходу до управління витратами?
5. Що таке ланцюжок створення цінності? Для чого здійснюють його аналіз?
6. Що таке калькулювання життєвого циклу? У чому полягає його принципова відмінність від традиційного калькулювання собівартості продукції?
7. Що таке цільове калькулювання? З якою метою та коли його застосовують?
8. Що таке конструювання цінності та пошаровий аналіз? У чому полягає їх зв’язок із цільовим калькулюванням?
9. Що таке калькулювання з метою безперервного вдосконалення? У чому полягають його принципові відмінності від калькулювання стандартних витрат?
10. Що таке еталонне оцінювання, які його етапи та ключові чинники?



## Додатки до розділу 2

**Додаток А**

**Витяг із Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції  
(робіт, послуг) у промисловості  
№ 373 від 09.07.2007 р.**

До складу елемента “Матеріальні витрати” включаються витрати на:

**1) сировину й матеріали**, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства при виготовленні продукції (робіт, послуг) або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;

**2) купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби**, які використані в операційній діяльності підприємства;

**3) придбане у сторонніх підприємств і організацій будь-яке паливо та енергія** всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на експлуатацію транспортних засобів, опалення та освітлення приміщень, на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності підприємства.

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат;

**4) тару й тарні матеріали**, що використані в операційній діяльності підприємства;

**5) будівельні матеріали**, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства;

**6) запасні частини**, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства;

**7) інші матеріальні витрати, які відображають вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та загальногосподарського характеру** (здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування якості сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві, на відповідність установленим стандартам чи технічним умовам; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо);

**8) малоцінні й швидкозношувані предмети (МШП)**, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, в операційній діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення.

**Не** включається до складу елемента “Матеріальні витрати” вартість купованих матеріальних ресурсів, в тому числі палива та енергії, які реалізуються без додаткової обробки на даному підприємстві.

До складу елемента “Витрати на оплату праці” включаються:

- **заробітна плата за окладами й тарифами;**

- *надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених діючим законодавством;*
- *премії та винагороди;*
- *гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством ;*
- *оплата за невідпрацьований час;*
- *інші витрати на оплату праці.*

Головним критерієм для класифікації тієї чи іншої виплати як витрати на оплату праці (окрім того, що вона виплачується працівнику) має бути її зв'язок із виконаною працівником роботою за трудовим договором (з урахуванням вимог законів та підзаконних актів, галузевих угод між працівниками та роботодавцями, колективного договору).

Виплати здійснюються фізичним особам (працівникам), які перебувають у трудових відносинах з підприємством, тобто працюючим на підставі трудового договору.

**Трудовий договір** – це угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену такою угодою, з підпорядкуванням внутрішньому розпорядку, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівнику заробітну плату й забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором чи домовленістю сторін.

**Особливою формою трудового договору є контракт**, в якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення й організації праці, умови розірвання контракту (в тому числі й достроково) можуть установлюватися за домовленістю сторін. Сфера застосування контракту визначається законодавством.

Всі використовувані підприємством виплати з оплати праці відображаються в **Положенні про оплату праці**, яке є частиною **колективного договору**, який укладається між власником або уповноваженим ним органом (особою) з однієї сторони і профспілковим чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом з другої сторони, з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, Генеральною та Галузевими (регіональними) угодами.

**Наявність колективного договору на підприємстві передбачена законодавством** і є важливою умовою як для обов'язковості його укладення, так і для податкового обліку стосовно витрат на охорону праці, відпусток тощо.

*(Детальніше про структуру фонду оплати праці див. Інструкцію зі статистики заробітної плати)*

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включають **відрахування на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування:**

- відрахування єдиного соціального внеску відповідно до вимог законодавства;

- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства та на інші соціальні заходи персоналу підприємства.

**До елемента “Амортизація”** включаються суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

**До елемента “Інші операційні витрати” належать:**

- витрати на відрядження фізичних осіб;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства;
- витрати на оплату послуг за участь у семінарах;
- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річного збору, представницькі витрати тощо);
- витрати на проведення аудиту сторонніми організаціями;
- витрати на оплату послуг сторонніх організацій за транспортне обслуговування;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій на техобслуговування та ремонт основних засобів;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій за використання та обслуговування технічних засобів управління;
- витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, що видаються для ведення господарської діяльності;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій на охорону праці;
- витрати на оплату послуг сторонніх організацій з перевезення працівників підприємства до місця роботи і назад;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- витрати на оплату послуг сторонніх організацій зі страхування ризиків;
- витрати на оплату послуг сторонніх організацій з гарантійного ремонту, гарантійного обслуговування або гарантійних заміні;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій на проведення рекламних заходів;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій складських, вантажно-розвантажувальних, перевалочних робіт;
- витрати на оплату послуг транспортно-експедиторських, страхових та посередницьких організацій;
- витрати на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;
- витрати підприємства, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій з професійної підготовки, навчання, перепідготовки або підвищення кваліфікації фізичних осіб підприємства, які перебувають з ним у трудових відносинах;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх підприємств і організацій за протипожежну і сторожову (включаючи воєнізовану) охорону;
- податки, збори та інші обов'язкові платежі;

- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій по утриманню та експлуатації фондів природоохоронного призначення;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг сторонніх організацій на оприлюднення річного звіту;
- сплачені орендарем платежі за користування наданими в операційну оренду основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами та нематеріальними активами;
- компенсації робітникам (за власний інструмент, особистий транспорт);
- оплата послуг сторонніх організацій, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем управління довкіллям, персоналу встановленим вимогам відповідно до законодавства;
- інші витрати, що включаються до витрат підприємства, відповідно діючого законодавства.

***Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці:***

- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації;
- суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;
- суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;
- відшкодування витрат Пенсійного фонду на виплату та доставку пільгових пенсій;
- компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємств, що виплачується за рішенням суду;
- компенсаційні виплати та добові, які виплачуються при переїзді на роботу в іншу місцевість згідно з чинним законодавством;
- вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

Додаток Б

Додаток 6 до Методичних рекомендацій з формування  
собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості  
№ 373 від 09.07.2007 р.

**ПЕРЕЛІК ОСНОВНИХ КАЛЬКУЛЯЦІЙНИХ ОДИНИЦЬ**

Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
<b>Виробниче замовлення</b>	група однорідних виробів типовий представник групи об'єкт робіт, послуг виріб вузол деталь умовна одиниця
<b>Виріб</b>	типовий представник групи однорідних виробів група однорідних виробів комплект вузол деталь типорозмір артикул марка
<b>Продукт (напівфабрикат)</b>	<b>вагова одиниця у перерахунку:</b> на стандарт продукту на прийнятий умовний стандарт на інші натуральні одиниці <b>вагова одиниця в натурі:</b> кілограм тисяча кілограмів тонна тисяча тонн <b>натуральні одиниці:</b> штука тисяча штук комплект тисяча комплектів метр квадратний метр кубічний метр погонний метр тисяча метрів тисяча квадратних метрів тисяча кубічних метрів тисяча погонних метрів

**Управлінський облік**

	літр декалітр рулон пачка артикули умовні одиниці
<b>Переділ (стадія, фаза)</b>	стадія технологічного процесу фаза технологічного процесу напівпродукт продукт

**Додаток В**

**Додаток 7 до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 від 09.07.2007 р.**

**Калькуляційні одиниці для цехів допоміжного виробництва**

<b>Найменування цехів</b>	<b>Види робіт</b>	<b>Калькуляційна одиниця</b>
<b>Інструментальний</b>	виробництво інструменту (малономенклатурне)	одиниця конкретного виробу
	виробництво інструменту	умовний виріб (типовий представник групи інструментів)
<b>Ремонтно-механічний і ремонтно-енергетичний</b>	ремонт устаткування	одиниця ремонтної складності
<b>Ремонтно-будівельний</b>	ремонт будівель, споруд	об'єкт ремонту
<b>Енергетичний</b>	виробництво електроенергії	1000 КВт/г
	виробництво пари і тепла	1 тонна нормальної пари або 1 МКал тепла
	виробництво стисненого повітря	1000 нормальних куб. м (коли тиск дорівнює атмосферному)
	виробництво генераторного газу	1000 куб. м сухого газу стандартної калорійності
	виробництво кисню	1000 куб. м газоподібного кисню
	виробництво води	1000 куб. метрів
<b>Транспортний</b>	виробництво карбіду	1 тонна стандартного карбіду
	перевезення вантажу: автомобільним транспортом спеціальними машинами (тягачем, краном, бульдозером)	1 тонно-кілометр  1 машино-година



## Зведений облік витрат на виробництво

Шифр рядка	Найменування статей калькуляції	Елементи витрат					Разом витрат за елементами (гр.3+гр.4+гр. 5+гр6+гр7)	Витрати допоміжних виробництв			Усього витрат ( гр. 8 + гр. 9 + гр. 10 + гр. 11)
		Матеріальні витрати (за вирахуванням вартості зворотних відходів)	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизаційні відрахування	Інші витрати		А	Б	В	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
01	Сировина та матеріали										
02	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій										
03	Паливо й енергія на технологічні цілі										
04	Зворотні відходи (вираховуються)										
05	Основна заробітна плата виробничих працівників										
06	Додаткова заробітна плата										
07	Відрахування на соціальне страхування										
08	Витрати на утримання й експлуатацію устаткування										
09	Загальновиробничі витрати										
10	Втрати від браку										

11	Супутня продукція (вираховується)										
12	<b>Разом витрат (рядки 01+02+03-04+05+06+07+08+09+10-11)</b>										
13	Витрати допоміжних виробництв : А Б В										
14	<b>Разом витрат допоміжних виробництв</b>										
15	<b>Усього витрат (ряд 12 + ряд 14)</b>										
	<b>Зміни залишків незавершеного виробництва (+,-)</b>										
	<b>Зміни залишків витрат майбутніх періодів (+,-)</b>										
	<b>Виробнича собівартість товарної продукції</b>										

Підприємство \_\_\_\_\_

**КАЛЬКУЛЯЦІЯ**  
**(виробничої собівартості продукції (робіт, послуг))**  
 на (за) \_\_\_\_\_ 20\_\_ рік  
період

Шифр продукції (робіт, послуг) \_\_\_\_\_  
повне найменування продукції

Діюча оптова ціна \_\_\_\_\_ грн  
 Договірна (відпускна) ціна \_\_\_\_\_ грн.

Валовий випуск \_\_\_\_\_  
 Товарний випуск \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (замовник, договір № \_\_\_\_\_, дата укладення)

Калькуляційна одиниця \_\_\_\_\_

Шифр рядка	Найменування статей калькуляції	Одиниця виміру	За звітом					За планом					
			На одиницю			На випуск		На одиницю			На випуск		
			Кількість	Ціна (грн. коп.)	Сума (грн. коп.)	Кількість	Сума (грн. коп.)	Кількість	Ціна (грн. коп.)	Сума (грн. коп.)	Кількість	Сума (грн. коп.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
01	Сировина та матеріали												
02	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій												
03	Паливо й енергія на технологічні цілі												
04	Зворотні відходи (вираховуються)												
05	Основна заробітна плата виробничих працівників												

06	Додаткова заробітна плата											
07	Відрахування на соціальне страхування											
08	Витрати на утримання й експлуатацію устаткування											
09	Загальновиробничі витрати											
10	Втрати від браку											
11	Супутня продукція (вираховується)											
12	<b>Виробнича собівартість <math>[(01+02+03)-04] + (05+06+07+08+09+10) - 11</math></b>											

Головний бухгалтер: \_\_\_\_\_ (ПБ) \_\_\_\_\_ (підпис)

Керівник планово-економічного відділу \_\_\_\_\_ (ПБ) \_\_\_\_\_ (підпис)

ТОВ "ЕКО ДОК"  
(підприємство)

**КАЛЬКУЛЯЦІЯ**  
**виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)**

Шифр продукції (робіт, послуг) щит меблевий зрощений  
повне найменування продукції

Калькуляційна одиниця 1 м<sup>3</sup>

Шифр рядка	Найменування статей калькуляції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна (грн. коп.)	Сума (грн. коп.)
1	2	3	4	5	6
01	Сировина та матеріали, у т.ч.: 1) сировина: - суха обрізна дошка (сосна); 2) матеріали: - клей; - шліфувальна лента; - стрічка	м <sup>3</sup>	1,993	1610,8	3572,79 3210,32 232,47 120,00 10,00
02	Зворотні відходи	щільн. м <sup>3</sup>	0,98	165,03	161,73
03	Сировина за вирахуванням зворотних відходів*	м <sup>3</sup>	1,013	x	3048,59
04	Паливо й енергія на технологічні цілі	x	x	x	450,00
05	Основна заробітна плата	x	x	x	477,27
06	Відрахування на соціальне страхування	x	x	x	181,84
07	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	x	x	x	702,21
08	Загальновиробничі витрати	x	x	x	1152,21
<b>09</b>	<b>ВИРОБНИЧА СОБІВАРТІСТЬ</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>6374,59</b>

\* стаття довідкова (участь у розрахунку не бере)

Головний бухгалтер: \_\_\_\_\_  
(ПІБ) (підпис)

Завідувач цеху: \_\_\_\_\_  
(ПІБ) (підпис)

## Додаток Ж

Додаток 10 до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 від 09.07.2007 р.

Підприємство \_\_\_\_\_

**КАЛЬКУЛЯЦІЯ**  
**(визначення ціни)**

на (за) \_\_\_\_\_ 20\_\_ рік  
період

Шифр продукції (робіт, послуг) \_\_\_\_\_  
повне найменування продукції

Діюча оптова ціна \_\_\_\_\_ грн Валовий випуск \_\_\_\_\_  
Договірна (відпускна) ціна \_\_\_\_\_ грн. Товарний випуск \_\_\_\_\_

(замовник, договір № \_\_\_\_\_, дата укладення)

Калькуляційна одиниця \_\_\_\_\_

Шифр рядка	Найменування статей калькуляції	Одиниця виміру	За звітом на 20__ рік				
			На одиницю			На випуск	
			Кількість	Ціна (грн. коп.)	Сума (грн. коп.)	Кількість	Сума (грн. коп.)
1	2	3	4	5	6	7	8
01	Сировина та матеріали						
02	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій						
03	Паливо й енергія на технологічні цілі						
04	Зворотні відходи (вираховуються)						
05	Основна заробітна плата виробничих працівників						
06	Додаткова заробітна плата						
07	Відрахування на соціальне страхування						
08	Витрати на утримання й експлуатацію устаткування						
09	Загальновиробничі витрати						
10	Втрати від браку						
11	Супутня продукція (вираховується)						
12	<b>Виробнича собівартість</b>						
13	<i>Адміністративні витрати</i>						
14	<i>Витрати на збут</i>						
15	<b>Прибуток</b>						
16	<b>Відпускна ціна (12+13+14+15)</b>						

Головний бухгалтер: \_\_\_\_\_  
(ПІБ) (підпис)

Керівник планово-економічного відділу \_\_\_\_\_  
(ПІБ) (підпис)

## Порівняльна характеристика фінансової та управлінської звітності

Ознака класифікації	Фінансова звітність	Управлінська звітність
1	2	3
Користувачі інформації звітності	є публічною і представляється всім зацікавленим у певній інформації зовнішнім користувачам, у тому числі акціонерам, кредиторам, інвесторам, органам державної статистики і т.п.	є комерційною таємницею і подається тільки менеджерам організації, відповідальним за прийняття конкретних управлінських рішень, інформація управлінської звітності задовольняє потреби одиначної групи користувачів, але ці інформаційні потреби є більш широкими ніж потреби зовнішніх користувачів інформації фінансової звітності
Регулювання порядку складання та подання звітності	складається відповідно до вимог нормативних документів або стандартів, що регулюють процес ведення бухгалтерського обліку і, отже, формування показників фінансової звітності	складається відповідно до регламентів ведення управлінського обліку, розробленими на рівні самого підприємства, що забезпечує гнучкість та унікальність обліку в кожному конкретному випадку. Це дозволяє створити таку управлінську звітність, у якій представлена необхідна і достатня для прийняття управлінських рішень інформація
Цілі складання звітності	для зовнішніх і внутрішніх користувачів	для внутрішніх користувачів, в окремих випадках для зовнішніх
Формат (структура) звітності	складається відповідно до вимог стандартів з бухгалтерського обліку, в яких визначається набір обов'язкових форм фінансової звітності та склад показників, що включаються у звітні форми	набір форм управлінської звітності, формат її представлення, набір показників, включених у звітні форми, визначається підприємством самостійно, в результаті чого управлінська звітність виявляється унікальною, що відображає особливості функціонування конкретного господарюючого суб'єкта
Рівень деталізації інформації у звітності	як правило, включає в себе тільки підсумкові значення показників, які можуть деталізуватися у додатках до цієї звітності	містить в собі деталізовані показники, що різнобічно характеризують діяльність підприємства в цілому та її окремих підрозділів
Характер складу (вид) показників звітності	як правило, включає в себе тільки значення показників, що отримані у звітному періоді – одному або декількох попередніх періодах та визначає фактичні (історичні) дані, що є залишками на рахунках бухгалтерського обліку	містить як фактичні (історичні) дані (що можуть бути і залишками і оборотами на рахунках бухгалтерського обліку), так і оціночні (розрахункові, аналітичні) дані щодо досягнутих рівнів встановлених планових (нормативні, бюджетні) значень, а також самі планові

		показники, абсолютні (відносні) відхилення та пояснення причин таких відхилень. До того ж до показників управлінської звітності у разі застосування стратегічних інструментів управління включаються різні ключові показники (їх досягнуті і планові значення), що одержані за рахунок економічної інформації, яка не підлягає бухгалтерській обробці, тобто є не бухгалтерською, і представляється функціональними відділами маркетингу, збуту (продаж), постачання, виробництва
Періодичність складання та строки подання звітності	складається за станом на звітні дати та подається у визначений термін згідно порядку її складання та подання відповідним органом, відповідальним за їх регулювання	періодичність складання та строки подання визначається самою організацією виходячи з інформаційних потреб користувачів інформації та є різними для окремих форм та видів управлінської звітності
Повнота відображення об'єктів обліку як елементів звітності	містить в собі інформацію про всі об'єкти бухгалтерського обліку, що визначені елементами фінансової звітності, має суцільний характер та стосується лише внутрішнього середовища підприємства	інформація управлінської звітності може носити вибіркового характеру, що у деяких випадках дозволяє спростити порядок складання такої звітності. В першу чергу це стосується оперативних (оперативно-технічних) та ключових показників. Крім того, в управлінській звітності широко представлена інформація про зовнішнє середовище організації, показники якої також мають вибіркового характеру
Повнота охоплення організаційно-структурних підрозділів	містить інформацію про діяльність підприємства в цілому та у розрізі сегментів, що характеризують окремі напрями функціонування організації	містить показники, що характеризують діяльність організації як в цілому, так і в розрізі структурних підрозділів, центрів відповідальності та центрів фінансової відповідальності (бюджетних центрів)
Точність оцінки інформації	у фінансовій звітності всі облікові показники мають вартісну оцінку, передбачену відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і точність їх оцінки залежить від методу оцінки – історична собівартість, справедлива вартість, теперішня вартість майбутніх платежів тощо	управлінська звітність може ґрунтуватися на оціночних значеннях показників, які носять розрахунковий, а тому приблизний характер
Часова орієнтація звітності	у фінансовій звітності наводиться тільки інформація, що відноситься до фактів господарської діяльності, що вже відбулися, тобто до минулих подій	в управлінській звітності, як правило, наводяться показники, що відображають як досягнуті результати діяльності, так і їх заплановані (нормативні) значення
Способи	у фінансовій звітності наводиться	в управлінській звітності можуть



**Управлінський облік**

<p>відображення інформації, що подається у звітності</p>	<p>інформація, сформована переважно з використанням метода подвійного запису для об'єктів балансового обліку та іноді з використанням метода однобічного запису для об'єктів позабалансового обліку у вартісному виразі</p>	<p>наводяться показники, отримані з використанням будь-якого методу запису, у тому числі для об'єктів, що не знайшли відображення на діючих бухгалтерських рахунках балансового та позабалансового обліку, до того ж відображених вартісних, вартісно-кількісних та кількісних вимірниках</p>
<p>Суб'єкти контролю інформації звітності</p>	<p>інформація фінансової звітності піддається контролю, як на рівні організації (внутрішній контроль), так і на рівні зовнішніх по відношенню до підприємства суб'єктів контролю (аудиторські фірми, фіскальні та фінансові органи)</p>	<p>інформація управлінської звітності є комерційною таємницею, а тому контрольні процедури здійснюються лише суб'єктами внутрішнього контролю самого підприємства та їх засновниками</p>

## РОЗДІЛ 3. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ “УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК”

Невід’ємною складовою частиною навчального процесу, яка відіграє важливу роль у процесі формування майбутнього спеціаліста є самостійна робота студентів. При цьому особливе значення відіграє виконання практичних завдань та наскрізних задач з дисципліни.

Метою виконання наскрізних завдань з дисципліни “Управлінський облік” є набуття практичних навичок щодо формування планових та звітних калькуляцій, відображення витрат підприємства на рахунках бухгалтерського обліку, розподілу непрямих витрат між об’єктами калькулювання тощо.

### 3.1. Тести для самоконтролю з дисципліни “Управлінський облік”

Наведені тести закритого типу (одна правильна відповідь) охоплюють всі теми з дисципліни “Управлінський облік”.

1. В Україні термін “управлінський облік” з’явився в ухваленому Законі України:

- а. “Про управлінський облік в Україні”;
- б. П(С)БО 16 “Витрати”;
- в. “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;
- г. жодна відповідь не є правильною.

2. Управлінський облік відрізняється від фінансового обліку:

- а. деталізацією інформації;
- б. відкритістю даних;
- в. спрямованістю в часі;
- г. усіма наведеними характеристиками.

3. Користувачами даних управлінського обліку є:

- а. інвестори, акціонери;
- б. податкові органи;
- в. фінансові та кредитні установи, працівники підприємства;
- г. керівники всередині підприємства.

4. Мета управлінського обліку:

- а. складання фінансової звітності;
- б. допомога керівникам всередині підприємства при підготовці управлінських рішень;

в. інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства;

г. забезпечення інформацією податкових органів.

*5. Інформація управлінського обліку є:*

а. відкритою для всіх зацікавлених;

б. як правило, комерційною таємницею;

в. відкритою для акціонерів та потенційних інвесторів;

г. відкритою для постачальників і підрядників.

*6. Порядок ведення управлінського обліку:*

а. регламентується Міністерством фінансів;

б. визначається Міжнародною федерацією бухгалтерів;

в. описано у податковому законодавстві;

г. встановлюється керівництвом підприємства.

*7. Переплетена система обліку передбачає:*

а. позабалансовий облік витрат за центрами відповідальності;

б. кореспонденцію рахунків фінансового та виробничого обліку;

в. окреме ведення фінансового та виробничого обліку в системі рахунків;

г. відсутність рахунків виробничого обліку.

*8. Інтегрована система обліку передбачає:*

а. спрощене ведення обліку витрат;

б. кореспонденцію рахунків фінансового та управлінського обліку;

в. окреме ведення фінансового та виробничого обліку в системі рахунків;

г. відсутність рахунків виробничого обліку.

*9. Предметом управлінського обліку є:*

а. інформаційне забезпечення управління певною галуззю;

б. інформація про результати прийняття управлінських рішень;

в. діяльність структурних підрозділів підприємства із виокремленням; показників, які характеризують результати роботи останніх;

г. сукупність даних фінансового обліку підприємства.

*10. Об'єктами управлінського обліку є:*

а. методи та прийоми обліку активів та зобов'язань;

б. витрати, собівартість, внутрішнє ціноутворення (трансфертні ціни), планування, внутрішня звітність;

в. методи управління підприємством;

г. немає правильної відповіді.

11. На якому із етапів організації управлінського обліку здійснюється розподіл обов'язків між працівниками в підсистемі управлінського обліку?

- а. методологічному;
- б. організаційному;
- в. технічному;
- г. не обирається.

12. Виділяють такі вимоги до управлінської інформації:

- а. своєчасність, доступність форми та змісту;
- б. автономність, диференційованість;
- в. відповідність витрат;
- г. варіативність, відповідність витрат.

13. Для якої з наведених цілей може бути використана інформація управлінського обліку:

- а. оптимізація використання ресурсів;
- б. оцінка результатів діяльності окремих підрозділів і їх керівників;
- в. оперативного планування і контролю;
- г. усіх перелічених цілей.

14. Управлінський облік виконує такі основні функції:

- а. інформаційну, комунікаційну, тактичну, контрольну;
- б. інформаційну, контрольну, прогнозу, регулюючу;
- в. інформаційну, комунікаційну, контрольну, прогнозу;
- г. інформаційну, комунікаційну, стратегічну.

15. В чому полягає суть принципу комплексності:

- а. передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності;
- б. виступає інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає охоплення бюджетуванням виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства в цілому;
- в. у тому, що до собівартості продукції повинні відноситися тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції;
- г. немає правильної відповіді.

16. Який принцип управлінського обліку передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукції?

- а. принцип автономності;
- б. принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства;

в. принцип причинності;

г. принцип залежності.

*17. Інформаційна функція управлінського обліку полягає у:*

а. вивченні усієї системи прийняття управлінських рішень з метою її удосконалення;

б. формуванні даних, необхідних для контролю й оцінювання результатів діяльності як окремих структурних підрозділів, так і підприємства загалом;

в. забезпеченні керівників усіх рівнів управління підприємством інформацією, необхідною для планування, контролю й прийняття управлінських рішень;

г. формуванні комунікаційних зв'язків між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня.

*18. Що з наведеного належить до принципів організації обліку за центрами відповідальності:*

а. менеджер відповідає тільки за ту діяльність, яка перебуває під його контролем;

б. звіти про роботу підрозділів повинні складатися регулярно;

в. менеджер бере участь у визначенні цілей, за якими оцінюють його діяльність;

г. усе з наведеного.

*19. Система обліку за центрами відповідальності передбачає:*

а. складання бюджету для кожного підрозділу;

б. регулярне складання звітів про виконання бюджетів;

в. аналіз та оцінка діяльності кожного центру відповідальності;

г. усе з наведеного.

*20. Скільки виділяють основних типів центрів відповідальності:*

а. один;

б. два;

в. три;

г. чотири.

*21. Підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за доходи, витрати і використання прибутку, називають центром:*

а. доходів;

б. витрат;

в. прибутку;

г. інвестицій.

22. *Центром відповідальності називають:*

- а. підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за результати його діяльності;
- б. сукупність виробничих підрозділів підприємства;
- в. виключно підрозділи управління, постачання та збуту;
- г. немає правильної відповіді.

23. *Організація центрів відповідальності на підприємстві:*

- а. здійснюється на підставі Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”;
- б. здійснюється на підставі П(С)БО 16 “Витрати”;
- в. залежить від структури бухгалтерії;
- г. залежить від розподілу (делегування) повноважень між різними рівнями управління.

24. *Управлінський облік є складовою системи:*

- а. податкового обліку;
- б. бухгалтерського обліку;
- в. є незалежно системою обліку;
- г. фінансового обліку.

25. *Управлінський облік – це:*

- а. процес відображення кількісних і якісних характеристик масових соціально-економічних явищ і процесів, закономірностей їхнього розвитку за конкретних умов місця і часу;
- б. процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, яку використовують менеджери різних рівнів управління підприємством для планування, оцінювання і контролю його діяльності та прийняття управлінських рішень;
- в. система ідентифікації, збирання, реєстрації та узагальнення інформації про витрати підприємства;
- г. процес, виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

26. *Які з перелічених видів витрат повністю контролюються начальником виробничого цеху:*

- а. ціна за отримані цехом матеріали;
- б. орендна плата за приміщення цеху;
- в. використання сировини, електроенергія для роботи устаткування цеху, заробітна плата виробничих працівників;

г. витрати на страхування виробничого устаткування?

27. *Витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності називаються:*

- а. постійні;
- б. прямі;
- в. основні;
- г. конверсійні.

28. *Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції це:*

- а. маржинальні витрати;
- б. середні витрати;
- в. змінні витрати;
- г. альтернативні витрати.

29. *Які з перелічених витрат належать до постійних витрат:*

- а. абонентська плата за користування інтернетом;
- б. основні матеріали;
- в. заробітна плата виробничого персоналу;
- г. амортизація виробничого обладнання нарахована виробничим методом.

30. *Які з перелічених витрат належать до змінних:*

- а. оренда приміщення;
- б. відсотки за кредит;
- в. витрати на рекламу;
- г. основні матеріали.

31. *Які з перелічених витрат належать до неконтрольованих витрат;*

- а. основні матеріали;
- б. амортизація;
- в. електроенергія на виробничі цілі;
- г. заробітна плата виробничого персоналу.

32. *Які з перелічених витрат належать до витрат періоду:*

- а. основні матеріали;
- б. витрати на рекламу;
- в. електроенергія на виробничі цілі;
- г. заробітна плата виробничого персоналу.

33. *Які з перелічених витрат належать до витрат на продукцію:*

- а. основні матеріали;
- б. заробітна плата директора підприємства;
- в. витрати на рекламу;
- г. амортизація адміністративної будівлі.

34. Які з перелічених витрат належать до витрат на продукцію:

- а. витрати на рекламу;
- б. відрахування на соціальне страхування працівників відділу збуту;
- в. адміністративні витрати;
- г. заробітна плата виробничого персоналу.

35. Які з перелічених витрат належать до постійних витрат:

- а. заробітна плата адмінперсоналу;
- б. основні матеріали;
- в. заробітна плата виробничого персоналу;
- г. амортизація виробничого обладнання за виробничим методом.

36. Які з перелічених витрат належать до змінних витрат:

- а. оренда приміщення;
- б. відсотки за кредит;
- в. амортизація виробничого обладнання за виробничим методом;
- г. орендна плата транспортного засобу.

37. Змінні витрати на одиницю продукції становили 12 грн при обсязі виробництва 1150 шт. Чому дорівнюють змінні витрати на одиницю продукції при обсязі 1000 шт?

- а. 1200 грн;
- б. 10 грн;
- в. 14 грн;
- г. 12 грн.

38. Змінні витрати на одиницю продукції становили 12 грн при обсязі виробництва 1150 шт. Чому дорівнюють сукупні змінні витрати при обсязі 1000 шт?

- а. 12000 грн;
- б. 12 грн;
- в. 2300 грн;
- г. 16 грн.

39. Вичерпані витрати відображаються в:

- а. Ф № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- б. Ф № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- в. не відображаються у звітності;
- г. відображаються у всіх формах звітності.

40. Прогресивні витрати:

- а. це такі, темпи зростання яких перевищують темпи зростання обсягу виробництва;
- б. зростають швидшими темпами ніж обсяг виробництва;



- в. це такі, які не змінюються;
- г. це такі, які майже не змінюються.

41. *Визначення поняття “витрати” наведено у:*

- а. НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”;
- б. П(С)БО 9 “Витрати діяльності”;
- в. наказі про облікову політику;
- г. законодавчо не визначено.

42. *Які з наведених витрат є контрольованими начальником механічного цеху:*

- а. витрати на рекламу виготовленої продукції;
- б. витрати на оплату праці робітників ливарного цеху;
- в. витрати на оплату праці робітників механічного цеху;
- г. витрати на бензин, який використовується на доставку сировини постачальниками.

43. *Поведінка витрат – це:*

- а. характер реагування витрат на зміни у діяльності підприємства;
- б. реагування витрат на зміни виробництва;
- в. діапазон діяльності, в межах якого містяться елементи змінних і постійних витрат;
- г. математичний опис взаємозв'язку між витратами та їх чинниками.

44. *Вичерпані (спожиті) витрати – це:*

- а. збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді;
- б. збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах;
- в. витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт;
- г. витрати на виробництво продукції.

45. *Невичерпані (неспожиті) витрати – це:*

- а. збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді;
- б. збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах;
- в. витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт;
- г. витрати на виробництво продукції.

46. *Діапазон діяльності чи проміжку часу, на якому зберігається залежність між розміром витрат та їх фактором називають:*

- а. діапазоном прийняття рішень;
- б. релевантним діапазоном;
- в. поведінкою витрат;
- г. репрезентативний діапазон.

47. *Витрати, які змінюються ступенево при зміні обсягу діяльності, тобто в досить короткому інтервалі часу вони можуть реагувати на зміни обсягу діяльності:*

- а. релевантні;
- б. умовно-постійні витрати;
- в. умовно змінні;
- г. дискреційні.

48. *Витрати, що змінюються залежно від обсягу виробництва, але не пропорційно і включають як змінну, так і постійну складову (витрати енергії на технологічні потреби, на освітлення та опалення приміщень):*

- а. релевантні;
- б. умовно-постійні витрати;
- в. умовно змінні;
- г. дискреційні.

49. *До витрат періоду відносять:*

- а. витрати на періодичне витрачання матеріалів;
- б. витрати на доставку продукції у торгову мережу;
- в. витрати на оплату праці робітникам;
- г. вартість сировини, що використана у виробництві.

50. *До прямих належать витрати, які:*

- а. здійснюються регулярно;
- б. обчислюються за встановленими нормами;
- в. безпосередньо відносяться на окремі види продукції;
- г. покладені в основу технології виготовлення продукції.

51. *Прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці включаються:*

- а. до складу загальновиробничих витрат;
- б. до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- в. до складу інших операційних витрат;
- г. до складу собівартості реалізації.

52. *Постійні загальновиробничі витрати – це:*

- а. витрати підприємства, які постійно є у процесі виробництва;

- б. витрати на обслуговування та управління виробництвом, розмір яких змінюється при зміні обсягу виробництва;
- в. витрати на обслуговування та управління виробництвом, розмір яких залишається незмінним при зміні обсягу виробництва;
- г. витрати як включаються у виробничу собівартість продукції.

*53. Матеріальні витрати:*

- а. збільшуються на вартість поворотних відходів;
- б. зменшуються на вартість поворотних відходів;
- в. не мають відношення до поворотних відходів;
- г. правильна відповідь відсутня.

*54. Які з перелічених груп витрат використовують для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:*

- а. релевантні і нерелевантні;
- б. контрольовані і неконтрольовані;
- в. витрати на продукцію і витрати періоду;
- г. постійні та змінні.

*55. Які з перелічених груп витрат використовують при підготовці управлінських рішень:*

- а. релевантні і нерелевантні;
- б. контрольовані і неконтрольовані;
- в. основні та накладні;
- г. вичерпані та невичерпані.

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

- а. функція витрат;
- б. оцінка витрат;
- в. фактор витрат;
- г. правильна відповідь відсутня.

*57. Постійними називають витрати, які:*

- а. пов'язані з постійним асортиментом продукції;
- б. зростають зі зростанням обсягу діяльності;
- в. не змінюються в межах релевантного діапазону обсягу діяльності;
- г. повторюються у кожному звітному періоді.

*58. Змінними є витрати, які змінюються при зміні:*

- а. технології виробництва;
- б. обсягу діяльності;
- в. організаційної структури підприємства;
- г. структури управління.

59. Релевантний діапазон (область релевантності) – це інтервал обсягу діяльності, в межах якого:

- а. загальна сума постійних витрат не змінюється;
- б. сума постійних витрат з розрахунку на одиницю продукції не змінюється;
- в. сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції змінюється;
- г. загальна сума виробничих витрат не змінюється.

60. При збільшенні обсягу діяльності постійні витрати з розрахунку на одиницю продукції:

- а. не змінюються;
- б. зменшуються прямопропорційно;
- в. збільшуються прямопропорційно;
- г. змінюються оберненопропорційно.

61. Збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах це:

- а. прямі витрати;
- б. витрати періоду;
- в. вичерпні (спожиті) витрати;
- г. невичерпні (неспожиті) витрати.

62. Релевантними витратами є:

- а. витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;
- б. витрати, що не залежать від прийняття рішень;
- в. витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень;
- г. витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

63. При збільшенні обсягу діяльності змінні витрати з розрахунку на одиницю продукції:

- а. збільшуються прямопропорційно;
- б. зменшуються прямопропорційно;
- в. не змінюються;
- г. змінюються оберненопропорційно.

64. Маржинальні витрати – це:

- а. вигода, яка втрачається, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення;
- б. витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт;
- в. витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;

г. витрати на виробництво незапланованої продукції.

65. При збільшенні обсягу діяльності загальна сума змінних витрат:

- а. змінюється оберненопропорційно;
- б. зменшується прямопропорційно;
- в. збільшується прямопропорційно;
- г. не змінюється.

66. Змінні витрати на одиницю продукції становили 6 грн при обсязі виробництва 1000 од. Чому дорівнюють змінні витрати на одиницю при обсязі виробництва 1500 од, грн:

- а. 4;
- б. 9;
- в. 6;
- г. немає правильної відповіді.

67. Для цілей управлінського обліку витрати класифікують за:

- а. економічним змістом;
- б. місцем вкладання;
- в. відношенням до обсягу виробництва;
- г. принципом: “для різних цілей – різні витрати”.

68. До непрямих витрат належать витрати на:

- а. послуги аудиторської фірми;
- б. напівфабрикати використані в процесі виробництва;
- в. оплату праці робітникам основного виробництва;
- г. сировину.

69. Яке з наведених рівнянь є функцією загальної суми витрат:

- а.  $y = bx$ ;
- б.  $y = a + bx$ ;
- в.  $y = a + bx + cx$ ;
- г. немає правильної відповіді.

70. Дані про діяльність підприємства: змінні витрати – 240000 грн, постійні витрати – 60000 грн. Чому дорівнює точка беззбитковості в грошових одиницях:

- а. 60000;
- б. 300000;
- в. 75000;
- г. 240000.

71. Підприємство планує продати 40000 одиниць продукції, його постійні витрати становлять 80000 грн, а змінні - 3,75 грн на одиницю продукції. Скільки має становити ціна реалізації одиниці продукції для отримання операційного прибутку в розмірі 50000 грн:

- а. 3,75 грн;
- б. 7,00 грн;
- в. 5,00 грн;
- г. 6,25 грн.

72. Підприємство реалізувало 20000 приладів за ціною 5 грн за одиницю. Постійні витрати підприємства становлять 28000 грн, а операційний прибуток 32000 грн. Чому дорівнюють загальні змінні витрати?:

- а. 100000;
- б. 60000;
- в. 40000;
- г. 128000.

73. Предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат – це:

- а. калькулювання;
- б. об'єкт витрат;
- в. пул витрат;
- г. спільні витрати.

74. Калькулювання змінних витрат – це:

- а. метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх виробничих витрат;
- б. система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва;
- в. метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат;
- г. метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції змінних і постійних виробничих витрат.

75. Система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва – це:

- а. калькулювання повних витрат;
- б. калькулювання змінних витрат;
- в. калькулювання за замовленнями;
- г. калькулювання за процесами.

76. Продукти, що мають відносно високу вартість продажу й не можуть бути окремо ідентифіковані до точки розділення – це:

- а. побічні продукти;
- б. спільні продукти;
- в. відходи;

г. всі відповіді є правильними.

77. *Калькулювання змінних витрат, що потребує відокремлення прямих постійних витрат сегмента від загальних постійних витрат – це:*

- а. точка розділення;
- б. проста модель калькулювання змінних витрат;
- в. розвинена модель калькулювання змінних витрат;
- г. точка розділення і проста модель калькулювання змінних витрат.

78. *Які існують дві системи калькулювання:*

- а. проста і розвинена;
- б. за окремими замовленнями і за постійно повторюваними процесами виробництва;
- в. аналіз діяльності та виробництво спільної продукції;
- г. жодна відповідь не є правильно.

79. *Калькулювання повних витрат – це:*

- а. метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх виробничих витрат;
- б. система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва;
- в. метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат;
- г. метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції змінних і напівзмінних виробничих витрат.

80. *На якому рахунку накопичуються витрати, що здійснюються при виробництві готової продукції:*

- а. 23 “Виробництво”;
- б. 26 “Готова продукція”;
- в. 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;
- г. 91 “Загальновиробничі витрати”.

81. *До виробничої собівартості продукції включаються:*

- а. нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- б. адміністративні витрати;
- в. витрати на збут;
- г. розподілені загальновиробничі витрати.

82. *Не є статтею калькуляції згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості:*

- а. зворотні відходи;
- б. втрати від браку;

в. основна заробітна плата;

г. заробітна плата працівників бухгалтерії.

83. *Повна собівартість реалізованої продукції визначається як:*

а. підсумок виробничої собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат і загальновиробничих витрат;

б. підсумок виробничої собівартості і загальновиробничих витрат;

в. результат від вирахування з виробничої собівартості продукції залишків незавершеного виробництва;

г. підсумок виробничої собівартості, адміністративних витрат та витрат на збут.

84. *До виробничої собівартості готової продукції згідно із П(С)БО 16 "Витрати" не включаються:*

а. змінні загальновиробничі витрати;

б. розподілені постійні загальновиробничі витрати;

в. прямі витрати;

г. нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

85. *До виробничої собівартості продукції, у числі інших прямих витрат, включається:*

а. амортизація програми бухгалтерського обліку;

б. заробітна плата начальника цеху;

в. нарахування єдиного соціального внеску із заробітної плати працівників, зайнятих у виробництві продукції;

г. витрати на комунальні послуги.

86. *Змінні витрати на одиницю продукції становили 8 грн при обсязі виробництва 2000 од. Чому дорівнюють змінні витрати на одиницю при обсязі виробництва 2300 од, грн:*

а. 6;

б. 10;

в. 8;

г. 18.

87. *Яка кореспонденція рахунків відображає списання постійних нерозподілених загальновиробничих витрат:*

а. Дт 91 Кт 90;

б. Дт 91 Кт 23;

в. Дт 23 Кт 91;

г. Дт 90 Кт 91.

88. *На які групи поділяють калькуляційні системи за ступенем поглинання постійних витрат:*

а. позамовне та попроцесне калькулювання;



- б. фактичне та змішане калькулювання;
- в. калькулювання повних та змінних витрат;
- г. усі відповіді правильні.

89. На які групи поділяють калькуляційні системи за об'єктом калькулювання:

- а. позамовне та попроцесне калькулювання;
- б. фактичне та змішане калькулювання;
- в. калькулювання повних та змінних витрат;
- г. усі відповіді правильні.

90. Яка база розподілу непрямих витрат використовується в умовах переважно ручних робіт:

- а. прямі витрати праці;
- б. відпрацьовані машино-години;
- в. прямі витрати сировини та матеріалів;
- г. усі основні витрати.

91. Яка база розподілу непрямих витрат використовується переважно в умовах автоматизації виробництва:

- а. прямі витрати праці;
- б. відпрацьовані машино-години;
- в. прямі витрати сировини та матеріалів;
- г. усі основні витрати.

92. Який з названих підрозділів підприємства не належить до допоміжного виробництва:

- а. ремонтне виробництво (цех);
- б. інструментальний цех;
- в. машинобудівний цех;
- г. тарне виробництво.

93. Під економічними елементами витрат розуміють:

- а. сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами;
- б. сукупність витрат за комплексними статтями;
- в. поділ витрат на різнорідні елементи;
- г. єдність витрат.

94. Рекомендовані для промислових підприємств статті калькулювання наведено у:

- а. П(С)БО 16 "Витрати";
- б. Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373;

в. Законі України Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні;

г. Положенні про калькулювання собівартості продукції у промисловості.

95. За яким показником позамовне калькулювання відрізняється від попроцесного калькулювання:

- а. більш високим загальним рівнем кваліфікації робітників;
- б. меншою питомою вагою накладних виробничих витрат;
- в. відносно коротким і чітко визначеним виробничим періодом;
- г. усі відповіді правильні.

96. Як у зарубіжній практиці називають систему калькулювання змінних витрат:

- а. директ-костинг;
- б. абзорбшен-костинг;
- в. стандарт-костинг;
- г. АВС-костинг.

97. Як оцінюється супутня (побічна) продукція:

- а. за ціною можливого використання або реалізації;
- б. за вмістом корисних речовин;
- в. пропорційно вартості за цінами реалізації;
- г. за встановленими коефіцієнтами.

98. У статті калькуляції “Зворотні відходи” відображається вартість відходів, що:

- а. додається до загальної суми понесених витрат на виробництво;
- б. вираховується із загальної суми матеріальних витрат, віднесеної на собівартість продукції;
- в. вираховується із загальної суми витрат за рішенням керівника;
- г. вираховується із загальної суми витрат на оплату праці робітника, який допустив утворення відходів.

99. Яка кореспонденція рахунків відображає списання на виробництво прямих матеріальних витрат:

- а. Дт 23 К 20;
- б. Д 20 К 23;
- в. Д 91 К 22;
- г. Д 90 К 23.

100. Відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази розподілу – це:

- а. еквівалентна одиниця готової продукції;
- б. калькулювання змінних витрат;

в. ставка розподілу непрямих витрат;

г. пул витрат.

*101. Понаднормовий брак – це:*

а. брак, що очікується за нормальних умов виробництва;

б. продукти, що мають мінімальну (часто нульову) вартість продажу;

в. продукти, що мають відносно низьку вартість продажу й не можуть бути окремо ідентифіковані до точки розділення;

г. брак, що виникає внаслідок порушення нормальних умов виробництва.

*102. Калькулювання на основі діяльності – це:*

а. система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів;

б. система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності;

в. система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва;

г. всі відповіді правильні.

*103. Системи калькулювання за видами діяльності (activity-based costing systems – ABC) дозволяє:*

а. пов'язати витрачання ресурсів організації (таких як праця, обладнання, матеріали, енергія) з продуктами і послугами, виготовленими і доставленими клієнтам;

б. здійснити фундаментальне переосмислення і радикальне перепроєктування бізнес-процесів із метою досягнення істотного поліпшення їх функціонування;

в. організацію виробничого процесу, за якої обладнання розміщується для виробництва окремого продукту;

г. всі відповіді правильні.

*104. Управління видами діяльності (activity-based management ABM) в організації:*

а. це стратегічний підхід до управління, який забезпечує безперервне вдосконалення процесів і усунення тих видів діяльності, витрати ресурсів на здійснення яких перевищують їх цінність;

б. концепція управління, яка обмежує й знижує обсяг продукції через вузьке місце процесу;

в. концепція управління, яка максимізує витрати через вузьке місце процесу;

г. немає правильної відповіді.

*105. ABC це:*

а. система калькулювання, яка передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (роботами, послугами), виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності;

б. це стратегічний підхід до управління, який забезпечує безперервне вдосконалення процесів і усунення тих видів діяльності, витрати ресурсів на здійснення яких перевищують їх цінність;

в. концепція управління, яка обмежує й знижує обсяг продукції через вузьке місце процесу;

г. немає правильної відповіді.

*106. Чи вірне твердження, що калькулювання за видами діяльності передбачає, що продукція споживає діяльність (виробничі процеси, операції), а діяльність споживає певні ресурси?*

а. так;

б. ні.

*107. Сукупність однорідних витрат, пов'язаних з певною діяльністю, має назву:*

а. пул витрат;

б. повні витрати;

в. загальні витрати;

г. витрати за видами діяльності.

*108. Діленням витрат діяльності на загальну кількість фактора витрат діяльності визначають:*

а. ставку фактора витрат діяльності;

б. ставку розподілу загальновиробничих витрат;

в. базу розподілу;

г. немає правильної відповіді.

*109. При розробці системи ABC зручно представити виділені на підприємстві види діяльності (операції) у вигляді:*

а. довідника видів діяльності;

б. звітів про види діяльності;

в. первинних документів;

г. немає правильної відповіді.

*110. Пул витрат – це:*

- а. предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат;
- б. витрати одного процесу, в результаті якого одночасно виробляється кілька продуктів;
- в. сукупність однорідних витрат, пов'язаних з певною діяльністю;
- г. відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази розподілу їх.

*111. Різниця між доходом від продажу продукції та змінними витратами підприємства – це:*

- а. маржинальний дохід;
- б. прибуток;
- в. дохід від продажу;
- г. понадлімітний маржинальний прибуток.

*112. Метод розподілу спільних витрат пропорційно доходу від продажу кожного спільного продукту у точці розділення – це:*

- а. метод чистої вартості реалізації;
- б. метод валового прибутку;
- в. метод натуральних одиниць;
- г. метод вартості продажу.

*113. Калькулювання за процесами – це:*

- а. система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності;
- б. система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва;
- в. система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів;
- г. система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремого підприємства.

*114. Метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції:*

- а. встановлюється самим підприємством.
- б. визначено законодавчо;
- в. вибирає керівник центру витрат;
- г. немає правильної відповіді.

*115. Методику калькулювання за процесами здійснюють з використанням таких методів:*

- а. метод ФІФО і натуральних одиниць;
- б. метод середньозваженої собівартості і методи ФІФО та ЛІФО;
- в. метод середньозваженої собівартості і метод ФІФО;
- г. метод прямого і послідовного розподілу.

*116. При методі ФІФО передбачається, що вироби не завершені обробкою на початок звітного періоду, були оброблені у попередньому місяці, тому:*

- а. незавершене виробництво на початок місяця не враховують;
- б. незавершене виробництво на початок місяця віднімають;
- в. незавершене виробництво на початок місяця додають;
- г. не має значення.

*117. Спільні продукти – це:*

- а. продукти, що мають мінімальну (часто нульову) вартість продажу;
- б. продукти, що мають відносно високу вартість продажу й не можуть бути окремо ідентифіковані до точки розділення;
- в. кілька продуктів, що виробляються в різних виробничих процесах;
- г. немає правильної відповіді.

*118. Точка розділення – це:*

- а. відношення суми непрямих витрат до загальної величини бази розподілу їх;
- б. точка технологічного процесу, в якій є можливість відокремити спільні продукти;
- в. точка вимірювання продукції з урахуванням ступеня її готовності;
- г. точка розділення виробничої діяльності на сегменти.

*119. Калькулювання собівартості спільних продуктів охоплює такі стадії:*

- а. вимірювання витрат у точці розділення;
- б. вимірювання витрат на виробництво кожного спільного продукту після точки розділення та розподіл спільних витрат між спільними продуктами;
- в. визначення собівартості основної продукції і спільної;
- г. немає правильної відповіді.

*120. Структурні одиниці, які характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю, на рівні яких здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, виникають витрати, що підлягають плануванню, нормуванню, обліку та контролю для ефективного управління називають:*

- а. місцем виникнення витрат;
- б. центром виникнення витрат;

- в. витратним підрозділом;
- г. немає правильної відповіді.

*121. Система калькулювання за процесами характерна для:*

- а. дрібно серійного виробництва;
- б. масового серійного виробництва;
- в. позамовного виробництва;
- г. всі відповіді правильні.

*122. При методі середньозваженої собівартості передбачають, що вироби не завершені обробкою на початок звітнього періоду, були завершені і включені до складу готової продукції під час звітнього періоду, тому:*

- а. незавершене виробництво на початок місяця не враховують;
- б. незавершене виробництво на початок місяця віднімають;
- в. незавершене виробництво на початок місяця додають;
- г. не має значення.

*123. Розподіл витрат обслуговуючих підрозділів здійснюють за допомогою таких методів:*

- а. розподіл взаємних послуг, одночасного розподілу та прямого розподілу, послідовного розподілу;
- б. прямого розподілу;
- в. послідовного розподілу;
- г. попередільного методу.

*124. Побічні продукти – це:*

- а. продукти, що мають мінімальну (часто нульову) вартість продажу;
- б. продукти, що виробляються одночасно із спільними продуктами в результаті спільного виробництва та продукти, що мають низьку вартість продажу порівняно зі спільними продуктами;
- в. витрати одного процесу, в результаті якого одночасно виробляється кілька продуктів;
- г. немає правильної відповіді.

*125. Очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва це:*

- а. нормальна виробнича потужність;
- б. середня виробнича потужність;
- в. ставка розподілу;
- г. база розподілу.

126. Залежно від повноти включення витрат у собівартість продукції розрізняють:

- а. повну виробничу собівартість;
- б. неповну виробничу собівартість;
- в. пряму виробничу собівартість;
- г. всі відповіді правильні.

127. Виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво певної продукції це:

- а. часткова собівартість продукції;
- б. виробнича собівартість промислової продукції;
- в. повна собівартість продукції;
- г. оціночна вартість промислової продукції.

128. Суму амортизації основних засобів виробничого призначення слід віднести до:

- а. інших прямих витрат;
- б. непрямих витрат;
- в. сукупних витрат підприємств;
- г. немає правильної відповіді.

129. Типова номенклатура статей калькуляції наведена у:

- а. Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 48;
- б. Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373;
- в. Положенні про калькулювання собівартості продукції;
- г. Наказі про облікову політику.

130. Розподілені загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості та списуються в:

- а. в кредит рахунка 23 “Виробництво”;
- б. дебет рахунка 23 “Виробництво”;
- в. в дебет рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”;
- г. немає правильної відповіді.

131. Сальдо якого рахунку відображає наявність незавершеного виробництва:

- а. 23 “Виробництво”;
- б. 24 “Незавершене виробництво”;
- в. 91 “Загальновиробничі витрати”;
- г. 25 “Незавершені витрати”.

132. Списано на витрати виробництва втрати від технологічно неминучого браку:



- а. Дебет 23 Кредит 24;
- б. Дебет 23 Кредит 91;
- в. Дебет 24 Кредит 23;
- г. Дебет 91 Кредит 24.

133. Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів:

- а. Дебет 23 Кредит 24;
- б. Дебет 39 Кредит 26;
- в. Дебет 23 Кредит 39;

г. витрати майбутнього періоду не відносять до витрат на виробництво.

134. Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення:

- а. Дебет 23 Кредит 131;
- б. Дебет 23 Кредит 39;
- в. Дебет 131 Кредит 23;
- г. немає правильної відповіді.

135. Аналітичний облік за рахунком 23 “Виробництво” ведеться за:

- а. видами виробництв;
- б. за статтями витрат;
- в. за видами або групами продукції;
- г. всі відповіді вірні.

136. Метод калькуляції собівартості продукції з розподілом усіх виробничих витрат між реалізованою продукцією і залишками продукції на складі, це:

- а. директ-костинг;
- б. абзорпшен-костинг;
- в. стандарт-костинг;
- г. just-in-time.

137. Метод калькуляції собівартості, при якому змінні виробничі витрати трактуються як витрати на продукт, а постійні виробничі витрати відносять до витрат за період, це:

- а. директ-костинг;
- б. абзорпшен-костинг;
- в. стандарт-костинг;
- г. just-in-time.

138. Система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів, об’єднаних одним замовленням, це:

- а. попередільне калькулювання;
- б. калькулювання по процесах;
- в. калькулювання за замовленнями;
- г. калькулювання на основі діяльності.

*139. Система обліку і калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих стадій виробництва, це:*

- а. попередільне калькулювання;
- б. калькулювання за процесами;
- в. калькулювання за замовленнями;
- г. калькулювання на основі діяльності.

*140. Система, яка базується на обчисленні відхилень за принципом відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів, це:*

- а. директ-костинг;
- б. абзорпшен-костинг;
- в. стандарт-костинг;
- г. just-in-time.

*141. Метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, це:*

- а. попередільне калькулювання;
- б. калькулювання за процесами;
- в. калькулювання за замовленнями;
- г. калькулювання на основі діяльності.

*142. Директ-костинг базується на наступних принципах:*

- а. витрати підрозділяють за елементами на постійні і змінні;
- б. собівартість вироблених і реалізованих виробів обчислюють тільки на основі розподілу змінних витрат;
- в. визначення маржинального доходу за виробами як базою процесу оперативного управління цінами і ціноутворенням;
- г. все вище перелічене.

*143. В якій з перелічених галузей використовують переважно попередільне калькулювання собівартості:*

- а. кораблебудування;
- б. харчова промисловість;
- в. видобувна промисловість;
- г. будівництво, ремонтне виробництво.

*144. Система виробничого обліку – це:*

- а. система обліку виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг;
- б. система обліку витрат по замовленню;
- в. система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат;
- г. жодна відповідь не є правильною.

*145. Об'єкт обліку витрат при застосуванні попереднього методу обліку витрат і калькулювання:*

- а. окремий вид продукції;
- б. окреме замовлення;
- в. група однорідних видів продукції;
- г. окремий переділ (стадія) виробництва.

*146. В якій з перелічених галузей використовують переважно позамовний метод калькулювання собівартості:*

- а. видобувна промисловість;
- б. харчова промисловість;
- в. металургійна промисловість;
- г. будівництво, ремонтне виробництво.

*147. Аналіз взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток” проводиться з метою визначення:*

- а. обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку;
- б. величини прибутку за певного обсягу продажу та оптимальної структури витрат;
- в. впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;
- г. всі відповіді правильні.

*148. Точку беззбитковості можна виразити у:*

- а. тільки у натуральних (кількість продукції) одиницях;
- б. тільки у грошових (виручка) одиницях;
- в. натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях;
- г. натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях, або у відсотках до нормальної потужності.

*147. У точці беззбитковості маржинальний дохід дорівнює:*

- а. виручці від реалізації;
- б. змінним витратам;
- в. постійним витратам;
- г. нулю.

148. Точка безбитковості у грошових одиницях визначається за формулою:

- а. Постійні витрати + Змінні витрати;
- б. (Постійні витрати / Маржинальний дохід на одиницю продукції) \* Ціна одиниці продукції;
- в. Постійні витрати / Коефіцієнт маржинального доходу;
- г. усі відповіді правильні.

149. Документ, який складається на основі первинних документів за аналогічними статтями нормативної калькуляції називають:

- а. калькуляцією фактичної собівартості продукції;
- б. калькуляцією планової собівартості продукції;
- в. калькуляцією цільової собівартості продукції;
- г. калькуляцією нормативної собівартості послуг.

150. Документ, складений на основі чинних на початок планового періоду норм і кошторисів, який дає змогу визначати планову собівартість одиниці продукції називається:

- а. планова калькуляція;
- б. нормативна калькуляція;
- в. цільова калькуляція;
- г. звітна калькуляція.

151. До математичних методів аналізу взаємозв'язку “витрати – обсяг – прибуток” відносять:

- а. метод аналізу та синтезу;
- б. статистичний метод і метод рівнянь;
- в. метод рівнянь та маржинальний метод;
- г. всі відповіді правильні.

152. Маржинальний аналіз передбачає:

- а. оцінку потенційної прибутковості продукції з використанням співвідношення цін на реалізовану продукцію і змінних витрат на її виробництво;
- б. порівняння досягнутої величини маржинального доходу з маржинальними витратами;
- в. порівняння звіту про прибуток різних періодів;
- г. співвідношення постійних і змінних витрат до запасу міцності підприємства.

153. Які з наведених показників можна використати для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу:

- а. коефіцієнт маржинального доходу;
- б. запас міцності;

- в. операційний важіль;
- г. всі відповіді правильні.

*154. Різниця між обсягом реалізації та змінними витратами називається:*

- а. маржинальними витратами;
- б. запасом міцності;
- в. маржинальним доходом;
- г. точкою беззбитковості.

*155. Запас міцності – це:*

- а. співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації;
- б. величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг реалізації;
- в. співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу;
- г. сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

*156. Коефіцієнт запасу міцності визначається за формулою:*

- а. співвідношення запасу міцності та змінних витрат;
- б. співвідношення запасу міцності та постійних витрат;
- в. співвідношення запасу міцності та фактичного (або запланованого) обсягу продажу;
- г. співвідношення фактичного (або запланованого) обсягу продажу до запасу міцності.

*157. Запас міцності визначається як різниця:*

- а. між фактичним обсягом продажу і критичним обсягом продажу;
- б. між плановим і фактичними видатками;
- в. між фактичним і плановим обсягами реалізації;
- г. між плановим і фактичним обсягами реалізації.

*158. Значення коефіцієнту запасу міцності характеризується наступним:*

- а. чим більше значення має цей коефіцієнт, тим менша ймовірність того, що компанія зазнає збитку в разі зменшення обсягу продажу;
- б. чим більше значення має цей коефіцієнт, тим більша ймовірність того, що компанія зазнає збитку в разі зменшення обсягу продажу;
- в. чим менше значення має цей коефіцієнт, тим менша ймовірність того, що компанія зазнає збитку в разі зменшення обсягу продажу;
- г. правильна відповідь відсутня.

*159. Релевантний діапазон (область релевантності) – це інтервал обсягу діяльності, в межах якого:*

- а. загальна сума постійних витрат не змінюється;
- б. сума постійних витрат з розрахунку на одиницю продукції не змінюється;
- в. сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції змінюється;
- г. загальна сума виробничих витрат не змінюється.

*160. Операційний важіль – це:*

- а. співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації;
- б. величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг реалізації;
- в. співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу;
- г. сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

*161. Операційний важіль визначається за формулою:*

- а. прибуток / маржинальний дохід;
- б. маржинальний дохід / прибуток;
- в. маржинальні витрати / середні витрати;
- г. виручка – точка беззбитковості у грошових вимірниках.

*162. Середньозважений маржинальний дохід – це:*

- а. співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації;
- б. величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг реалізації;
- в. співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу;
- г. сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

*163. Комбінація продажу – це:*

- а. співвідношення окремих видів продукції у частковому обсязі реалізації;
- б. величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг реалізації;

в. співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу;

г. сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

*164. Сума операційного прибутку і постійних витрат, це:*

- а. маржинальний дохід;
- б. виручка від реалізації;
- в. точка беззбитковості;
- г. маржинальні витрати.

*165. Розрахунок обсягу діяльності, необхідного для отримання бажаного прибутку, визначається за формулою:*

- а. Виручка від реалізації = Змінні витрати + Бажаний прибуток;
- б. Виручка від реалізації = Постійні витрати + Бажаний прибуток;
- в. Виручка від реалізації = Змінні витрати + Постійні витрати + Бажаний прибуток;
- г. Виручка від реалізації = Бажаний прибуток.

*166. Якщо загальний маржинальний дохід зменшується на певну величину, то операційний прибуток підприємства:*

- а. зменшується;
- б. залишається без змін;
- в. збільшується;
- г. жодний з наведених вище варіантів.

*167. Якщо одночасно збільшуються постійні та змінні витрати на одиницю, тоді точка беззбитковості:*

- а. збільшується;
- б. зменшується;
- в. не змінюється;
- г. вплив не можна визначити з наведеної інформації.

*168. Маржинальний дохід – це:*

- а. дохід від реалізації за мінусом непрямих податків;
- б. дохід від реалізації за мінусом постійних витрат;
- в. дохід від реалізації за мінусом змінних витрат;
- г. дохід від реалізації за мінусом собівартості реалізованої продукції.

*169. Коефіцієнт маржинального доходу – це відношення маржинального доходу до:*

- а. суми постійних витрат;
- б. загальної суми змінних витрат;
- в. суми операційного прибутку;
- г. суми виручки від реалізації продукції.

170. Точка беззбитковості – це обсяг реалізації при якому:

- а. маржинальний дохід дорівнює постійним витратам;
- б. доходи дорівнюють витратам;
- в. прибуток підприємства дорівнює нулю;
- г. усі відповіді правильні.

171. Співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання продажів, називають:

- а. операційним важелем;
- б. операційним левериджем;
- в. виробничим левериджем;
- г. усі відповіді правильні.

172. Величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу називається:

- а. точка беззбитковості;
- б. запас міцності;
- в. операційний важіль;
- г. фінансовий важіль.

173. Підприємство планує продати 25000 викруток за ціною 2 грн за одиницю. Коефіцієнт маржинального доходу становить 25%. Якщо запланований обсяг продажу є точкою беззбитковості, то скільки становитимуть її постійні витрати:

- а. 50000;
- б. 200000;
- в. 12500;
- г. 100000.

174. Продаж підприємства становить 400000 грн при точці беззбитковості 240000 грн. Чому дорівнює коефіцієнт запасу міцності:

- а. 166,7%;
- б. 60%;
- в. 66,7%;
- г. 40%.

175. Виробничі витрати підприємства включають, грн: прямі матеріали – 600000; пряму зарплату – 200000; постійні нерозподілені загальновиробничі витрати – 70000. Основні витрати підприємства дорівнюють, грн:



- а. 600000;
- б. 800 000;
- в. 640000;
- г. 910 000.

176. Виробничі витрати підприємства включають, грн: прямі матеріали – 600000; пряму зарплату – 200000; змінні загальновиробничі витрати – 40000; постійні нерозподілені загальновиробничі витрати – 70000. Конверсійні витрати дорівнюють, грн:

- а. 200000;
- б. 270 000;
- в. 240000;
- г. 310000.

177. Виробничі витрати підприємства включають, грн: пряму зарплату – 150000, прямі матеріали – 550000, постійні загальновиробничі витрати – 65000. Основні витрати підприємства дорівнюють, грн:

- а. 700000;
- б. 800000;
- в. 550000;
- г. 735000.

178. У процесі діяльності здійснено загальновиробничих витрат на суму 50000 грн, нарахована заробітна плата робітникам в основному цеху – 90000 грн. На підприємстві виготовляють два види продукції. При цьому ставка розподілу становитиме:

- а. 0,56;
- б. 1,8;
- в. 1,5;
- г. 25000.

179. На підприємстві виготовляють 3 види продукції: А, Б, В. Відомо, що витрати на оплату праці робітників, які їх виготовляють становить по кожному із видів продукції: А – 100 грн, Б – 150 грн, В – 250 грн. Загальновиробничі витрати – 800 грн. При цьому ставка розподілу становитиме:

- а. 1,6;
- б. 1,8;
- в. 0,63;
- г. 2.

180. У поточному періоді підприємство отримало такі показники: обсяг реалізації становить 10000 одиниць, ціна продажу – 12 грн за одиницю, змінні витрати на одиницю – 6 грн, а постійні витрати – 18000 грн. Чому за цих умов дорівнює запас міцності:

- а. 40000 грн;
- б. 84000 грн;
- в. 78000 грн;
- г. 42000 грн.

181. Підприємство планує продавати продукцію за ціною 20 грн за одиницю. Змінні витрати на одиницю становлять 16 грн, постійні витрати – 180000 грн. Скільки одиниць продукції необхідно реалізувати для отримання 8 000 грн операційного прибутку:

- а. 41400 од;
- б. 48420 од;
- в. 47000 од;
- г. 38600 од.

182. Точка беззбитковості підприємства дорівнює 65000 одиниць продукції, коефіцієнт маржинального доходу становить 35%. За таких умов сума постійних витрат становить:

- а. 22150;
- б. 23150;
- в. 22000;
- г. 14000.

183. Маржинальний дохід на одиницю продукції дорівнює 1365 грн, коефіцієнт маржинального доходу – 38%. За наведених даних ціна за одиницю продукції становить:

- а. 355,26 грн/од;
- б. 2,78 грн/од;
- в. 355 грн/од;
- г. немає правильної відповіді;

184. Значення точки беззбитковості підприємства за інших незмінних умов зростатиме в результаті:

- а. збільшення постійних витрат;
- б. збільшення коефіцієнта маржинального доходу;
- в. зменшення змінних витрат;
- г. зменшення постійних витрат.

185. Аналіз взаємозв'язку “витрати – обсяг виробництва – прибуток” ґрунтується на поділі витрат на:

- а. постійні і змінні;

- б. релевантні і нерелевантні;
- в. прямі і непрямі;
- г. одноразові і поточні.

*186. Спеціальне замовлення слід прийняти якщо:*

- а. якщо ціна спеціального замовлення дорівнює релевантним виробничим витратам на одиницю продукції;
- б. якщо ціна спеціального замовлення більша, ніж нерелевантні витрати на одиницю продукції;
- в. якщо ціна спеціального замовлення більша, ніж релевантні виробничі витрати на одиницю продукції;
- г. усе з наведеного.

*187. Підприємство хоче придбати обладнання і здати його в оренду, замість покласти вільні кошти у банк на депозит. Вкажіть, які витрати є релевантними для прийняття такого рішення:*

- а. заробітна плата бухгалтера;
- б. втрата доходу від відсотків;
- в. плата за відкриття депозиту;
- г. ціна придбання нового обладнання.

*188. Управлінське рішення – це:*

- а. вибір найвигіднішого варіанта дій (у результаті аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного обґрунтування), що забезпечує досягнення обраної мети у системі управління;
- б. сукупний результат творчого процесу та дій колективу для вирішення конкретної ситуації, що виникла у зв'язку з функціонуванням системи;
- в. результат творчого цілеспрямованого аналізу проблемної ситуації, вибору шляхів, методів і засобів її вирішення у відповідності з ціллю системи менеджменту;
- г. всі відповіді вірні.

*189. Управлінські рішення класифікують за роллю в досягненні цілі організації на:*

- а. стратегічні і тактичні;
- б. прогнозні, планові, оперативні;
- в. вірогідні, детерміновані;
- г. довгострокові, середньострокові, короткострокові.

*190. Витрати, що становлять різницю між кількома рішеннями, це:*

- а. диференціальні витрати;
- б. маржинальні витрати;
- в. релевантні витрати;

г. змінні витрати.

191. Управлінські рішення класифікують за часовим горизонтом на:

- а. стратегічні і тактичні;
- б. прогнозні, планові, оперативні;
- в. вірогідні, детерміновані;
- г. довгострокові, середньострокові, короткострокові.

192. Управлінські рішення класифікують за періодом дії на:

- а. стратегічні і тактичні;
- б. прогнозні, планові, оперативні;
- в. вірогідні, детерміновані;
- г. довгострокові, середньострокові, короткострокові.

193. Гнучка система форм інформації, яка складається за центрами витрат і центрами відповідальності називається:

- а. управлінською звітністю;
- б. системою управлінських довідників;
- в. носіями інформації;
- г. немає правильної відповіді.

194. Релевантними витратами є:

- а. витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;
- б. витрати, що не залежать від прийняття рішень;
- в. витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішень;
- г. витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

195. Диференціальний аналіз передбачає виявлення витрат і доходів, які є:

- а. однакові для альтернативних рішень;
- б. різні для альтернативних рішень;
- в. усіх без винятку, якщо вони матимуть місце;
- г. немає правильної відповіді.

196. Довгострокові стандарти витрат, призначені для вивчення динаміки цін та продуктивності праці – це:

- а. базисні стандарти;
- б. теоретичні стандарти;
- в. поточні стандарти;
- г. галузеві стандарти.

197. Стандарти витрат, які можуть бути досягнуті за ідеальних умов діяльності – це:

- а. базисні стандарти;
- б. теоретичні стандарти;

- в. поточні стандарти;
- г. галузеві стандарти.

*198. Стандарти витрат, необхідних для виготовлення продукції у плановому періоді за наявних умов діяльності – це:*

- а. базисні стандарти;
- б. теоретичні стандарти;
- в. поточні стандарти;
- г. галузеві стандарти.

*199. Який з наведених підрозділів відповідає за розробку стандартів витрачання матеріалів:*

- а. технологічний;
- б. постачання;
- в. по роботі з персоналом;
- г. бухгалтерія.

*200. Який з наведених підрозділів відповідає за розробку стандартів накладних витрат:*

- а. виробничий;
- б. фінансовий;
- в. бухгалтерія;
- г. постачання.

*201. Який з наведених підрозділів відповідає за визначення стандартної ціни на матеріали:*

- а. технологічний підрозділ;
- б. підрозділ постачання;
- в. бухгалтерія;
- г. підрозділ по роботі з персоналом.

*202. Система обліку і контролю стандартних витрат включає:*

- а. встановлення стандартів витрат;
- б. облік фактичних витрат;
- в. аналіз відхилень фактичних витрат від стандартних;
- г. усе з наведеного.

*203. До переваг децентралізації управління належить:*

- а. підвищення кваліфікаційного рівня управління за рахунок спеціалізації менеджерів;
- б. можливості кваліфікаційного зростання менеджерів;
- в. підвищення оперативності прийняття поточних рішень на всіх рівнях управління;
- г. усе з наведеного.

204. Що з наведеного можна вважати недоліком децентралізації управління:

- а. можливість звільнити вище керівництво від вирішення оперативних питань;
- б. зростання витрат на управління;
- в. можливість вищому керівництву зосередитися на вирішенні стратегічних питань діяльності підприємства;
- г. немає правильної відповіді.

205. Центром відповідальності називають:

- а. підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за результати його діяльності;
- б. усі виробничі підрозділи підприємства;
- в. підрозділи управління, постачання та збуту;
- г. немає правильної відповіді.

206. Що з наведеного належить до принципів організації обліку за центрами відповідальності:

- а. менеджер відповідає тільки за ту діяльність, яка перебуває під його контролем;
- б. звіти про роботу підрозділів повинні складатися регулярно;
- в. менеджер бере участь у визначенні цілей, за якими оцінюють його діяльність;
- г. усе з наведеного.

207. Підрозділ, керівник якого несе особисту відповідальність за доходи і витрати підрозділу, називають центром:

- а. прибутку;
- б. прибутку чи збитку;
- в. витрат;
- г. особистої відповідальності.

208. Система обліку за центрами відповідальності передбачає:

- а. складання бюджету для кожного підрозділу;
- б. регулярне складання звітів про виконання бюджетів;
- в. аналіз та оцінка діяльності кожного центру відповідальності;
- г. усе з наведеного.

209. Якщо виробничий підрозділ досяг запланованого обсягу виробництва і при цьому не допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність оцінюють як:

- а. результативну і ефективну;
- б. результативну, але неефективну;
- в. нерезультативну і неефективну;

г. ефективну, але нерезультативну.

210. Якщо виробничий підрозділ перевиконав запланований обсяг виробництва, але при цьому допустив значні перевитрати ресурсів, то його діяльність оцінюють як:

- а. результативну і ефективну;
- б. результативну, але неефективну;
- в. нерезультативну і неефективну;
- г. ефективну, але нерезультативну.

211. Якщо виробничий підрозділ не досяг запланованого обсягу діяльності, але при цьому не допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність оцінюють як:

- а. результативну і ефективну;
- б. результативну, але неефективну;
- в. нерезультативну і неефективну;
- г. ефективна, але нерезультативну.

212. Якщо виробничий підрозділ не досяг запланованого обсягу діяльності і при цьому допустив перевитрати ресурсів, то його діяльність оцінюють як:

- а. результативну і ефективну;
- б. результативну, але неефективну;
- в. нерезультативну і неефективну;
- г. ефективну, але нерезультативну.

213. Який з наведених підрозділів може бути визначений як центр доходу:

- а. сектор або відділ магазину;
- б. підрозділ на самостійному балансі;
- в. дочірнє підприємство;
- г. виробничий підрозділ.

214. Який з наведених підрозділів може бути визначений як центр інвестицій:

- а. сектор або відділ магазину;
- б. відділ продажу;
- в. дочірнє підприємство;
- г. виробничий підрозділ.

215. Для оцінки діяльності якого типу центрів відповідальності використовують контроль за методом “тариф-година-машина”:

- а. доходу;
- б. витрат;
- в. прибутку;

г. інвестицій.

216. Що з наведеного може бути використано як база трансфертного ціноутворення:

- а. ринкові ціни;
- б. договірні ціни;
- в. повна собівартість продукції;
- г. усе з наведеного.

217. Бюджет – це:

- а. розрахунок витрат на виготовлення продукції;
- б. фінансовий план витрат коштів на реалізацію окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів;
- в. план майбутніх дій підприємства у грошових вимірниках;
- г. усі відповіді правильні.

218. Бюджетування – це:

- а. сукупність бюджетів, що відображають плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства;
- б. процес планування майбутньої діяльності підприємства та його результатів у вигляді бюджетів;
- в. процес зіставлення фактичних результатів діяльності з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коригувань;
- г. фінансовий план витрат коштів на реалізацію окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів.

219. Операційний бюджет – це:

- а. бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет прибутку підприємства;
- б. бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- в. бюджет, який узагальнює тільки операційні витрати підприємства;
- г. фінансовий план витрат коштів на реалізацію окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів.

220. Бюджетування через прирощення – це:

- а. складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді;
- б. система бюджетування, за якої після завершення кожного бюджетного періоду цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналітичного бюджетного періоду;
- в. метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше;



г. правильна відповідь відсутня.

*221. Безперервне бюджетування – це:*

а. складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді;

б. система бюджетування, за якої після завершення кожного бюджетного періоду цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналітичного бюджетного періоду;

в. метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше;

г. правильна відповідь відсутня.

*222. Бюджет, що розраховується на підставі планових норм і нормативів витрат на змінні в межах релевантного діапазону (в тому числі і фактичні обсяги виробництва), це:*

а. гнучкий бюджет;

б. статичний бюджет;

в. пріоритетний бюджет;

г. правильна відповідь відсутня.

*223. Бюджетування “з нуля” – це:*

а. складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді;

б. система бюджетування, за якої після завершення кожного бюджетного періоду цей період виключають з генерального бюджету з одночасним включенням нового аналітичного бюджетного періоду;

в. метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше;

г. правильна відповідь відсутня.

*224. Накладні виробничі витрати матеріалів і зарплати є складовою бюджету:*

а. адміністративних витрат;

б. витрат на збут;

в. загальновиробничих (накладних) витрат;

г. виробництва.

*225. Який документ складають для контролю за виконанням бюджетів:*

а. звіт про виконання бюджету;

б. розрахунок відхилень фактичних показників від бюджетних;

в. пояснювальну записку керівника підрозділу;

г. заходи для попередження негативних відхилень від бюджету.

*226. З якою метою складають бюджетний баланс:*

- а. для визначення фінансових результатів діяльності;
- б. для оцінки структури власного капіталу підприємства за бюджетний період;
- в. для оцінки фінансового стану підприємства, який очікується в результаті запланованих операцій;
- г. усі відповіді правильні.

*227. Який з наведених бюджетів не може бути підставою для складання бюджету собівартості виготовленої продукції:*

- а. бюджет прямих витрат на оплату праці;
- б. бюджет прямих матеріальних витрат;
- в. бюджет виробничих накладних витрат;
- г. бюджет адміністративних витрат.

*228. Фінансовий бюджет – це:*

- а. бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності, на підставі яких складають бюджет фінансових результатів підприємства;
- б. фінансовий план витрат грошових коштів на здійснення окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів;
- в. бюджет фінансового підрозділу підприємства;
- г. бюджет, що відображає плановий рух грошових коштів і фінансовий стан підприємства.

*229. Не може складатися бюджет продажів з деталізацією за:*

- а. видами продукції;
- б. видами обладнання і устаткування;
- в. географічними ознаками, регіонами;
- г. каналами реалізації, покупцями.

*230. Бюджетний контроль – це:*

- а. робочий орган, який розробляє та узгоджує окремі розділи зведеного бюджету підприємства, а також здійснює контроль за його виконанням;
- б. контроль тільки за процесом розроблення бюджетів;
- в. процес зіставлення фактичних результатів діяльності з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коригувань;
- г. загальний бюджет витрат і бюджет доходів операційної діяльності підприємства.

*231. Зведений (загальний) бюджет – це:*

- а. загальний бюджет витрат виробничої діяльності підприємства;

б. бюджет, який узагальнює майбутні операції усіх підрозділів підприємства;

в. бюджет, що відображає тільки плановий рух грошових коштів підприємства;

г. фінансовий план витрат грошових коштів на здійснення окремих фінансових операцій чи інвестиційних проектів.

*232. Який з наведених бюджетів є базовим для планування прямих витрат праці, прямих матеріальних витрат та виробничих накладних витрат:*

а. бюджет продаж;

б. бюджет виробництва;

в. бюджет коштів;

г. бюджет собівартості готової продукції.

*233. Метою бюджетування не може бути:*

а. визначення доцільності фінансових інвестицій;

б. створення бази для контролю діяльності та оцінки її результатів;

в. забезпечення виконання вимог законодавства, контрактів, угод;

г. здійснення періодичного планування.

*234. Бюджет витрат на збут та адміністративних витрат не включає:*

а. страхування готової продукції;

б. витрати на канцелярське приладдя;

в. витрати на рекламу;

г. витрати на амортизацію верстатів.

*235. Бюджет непрямих матеріалів і непрямой зарплати є:*

а. бюджетом грошових коштів;

б. бюджетом адміністративних витрат;

в. бюджетом загальнопромислових витрат;

г. бюджетом витрат на збут.

*236. Залежно від причин виникнення, відхилення від бюджету поділяються на:*

а. позитивні і негативні;

б. відхилення внаслідок планування і внаслідок діяльності;

в. відхилення внаслідок здійснення звичайної й надзвичайної діяльності;

г. відхилення внаслідок дій персоналу або певних подій.

*237. Відхилення, яке виникло в результаті дій персоналу або певних подій, це:*

а. відхилення внаслідок планування;

- б. відхилення внаслідок діяльності;
- в. відхилення внаслідок технічних помилок;
- г. правильна відповідь відсутня.

*238. Несприятливими (негативними) відхиленнями від бюджету є відхилення коли:*

- а. фактичний дохід перевищує запланований або фактичні витрати є меншими від передбачених планом (бюджетом);
- б. фактичний дохід менший від запланованого або фактичні витрати перевищують витрати, передбачені планом (бюджетом);
- в. фактичний дохід дорівнює запланованому або фактичні витрати є меншими від передбачених планом (бюджетом);
- г. фактичний дохід більший від запланованого або фактичні витрати дорівнюють витратам, які передбачені планом (бюджетом).

*239. Якщо відхилення від бюджету незначні, то менеджер:*

- а. може їх ігнорувати;
- б. детально їх вивчає;
- в. вивчає, але не детально;
- г. вивчає за допомогою додаткової інформації.

*240. Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це:*

- а. різниця між показниками, що характеризують види діяльності;
- б. різниця між видами продукції;
- в. різниця між показниками гнучкого й статичного бюджету;
- г. правильна відповідь відсутня.

*241. Бюджетний обсяг, бюджетні ціни, бюджетні витрати, це:*

- а. гнучкий бюджет;
- б. статичний бюджет;
- в. фактичні результати;
- г. правильна відповідь відсутня.

*242. З якою метою складають бюджетний звіт про прибутки і збитки:*

- а. для визначення очікуваного фінансового результату;
- б. для розрахунку очікуваних платежів податків з прибутку;
- в. для розрахунку можливих виплат дивідендів;
- г. усі відповіді правильні.

*243. Генеральний (зведений) бюджет – це:*

- а. сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції усіх підрозділів підприємства;
- б. бюджет всіх участків одного цеху;
- в. бюджет витрат і доходів;

г. бюджет керівника.

244. Який з наведених документів містить базову інформацію для планування прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та виробничих накладних витрат:

- а. бюджетний звіт про прибуток;
- б. бюджет виробництва;
- в. бюджет грошових коштів;
- г. бюджет капітальних вкладень.

245. Приймаючи рішення щодо скорочення сегмента слід розглядати:

- а. всі витрати що змінюються;
- б. лише змінні витрати;
- в. всі витрати, що залишаються незмінними;
- г. всі витрати.

246. Бюджет продажів не може складатися з деталізацією:

- а. за видами продукції;
- б. за видами обладнання і устаткування;
- в. за географічними зонами, регіонами;
- г. за каналами реалізації, покупцями.

247. Бюджет собівартості реалізованої готової продукції включає зміну залишків:

- а. сировини і матеріалів на складі;
- б. готової продукції для реалізації;
- в. незавершеного виробництва;
- г. немає правильної відповіді.

248. Гнучкий бюджет включає:

- а. фактичний обсяг, бюджетні ціни, бюджетні витрати;
- б. бюджетний обсяг, бюджетні ціни, бюджетні витрати;
- в. фактичний обсяг, фактичні ціни, бюджетні витрати;
- г. бюджетний обсяг, фактичні ціни, бюджетні витрати.

249. Мета стратегічного управлінського обліку:

- а. складання фінансової звітності;
- б. допомога керівникам всередині підприємства при підготовці стратегічних управлінських рішень;
- в. інформування зовнішніх користувачів про фінансовий стан підприємства;
- г. забезпечення інформацією податкових органів.

250. Ефективність впровадження стратегічного обліку на підприємстві залежить від такого фактора:

а. формуванням загальної системи стратегічного менеджменту підприємств, що потребує переосмислення сучасних підходів до управління;

б. прийняття тактичних управлінських рішень;

в. якісного законодавства у цій сфері;

г. немає правильної відповіді.

*251. Ефективність впровадження стратегічного обліку на підприємстві залежить від такого фактора:*

а. наявність фахівців, які зможуть забезпечити впровадження та функціонування системи стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах;

б. прийняття тактичних управлінських рішень;

в. якісного законодавства у цій сфері;

г. немає правильної відповіді.

*252. Стратегічний управлінський облік повинен надавати інформацію про:*

а. ринки, цільових клієнтів, їхні потреби;

б. операційні витрати підприємства;

в. якість продукції;

г. немає правильної відповіді.

*253. Інформація у системі стратегічного управлінського обліку формується для таких користувачів:*

а. керівники як нижчих рівнів управління, так і найвищих;

б. виключно керівники вищого рівня управління;

в. конкуренти підприємства;

г. немає правильної відповіді.

*254. Інформаційне підґрунтя прийняття рішень вищого рівня управління, що полягає в забезпеченні менеджерів всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства), це:*

а. стратегічний менеджмент;

б. стратегічний управлінський облік;

в. управлінський облік;

г. правильна відповідь відсутня.

*255. Предметом стратегічного управлінського обліку є:*

а. частина фінансово-господарської діяльності підприємства, інформація щодо якої потрібна менеджерам всіх рівнів управління;

- б. господарська діяльність підприємства, яка планується;
- в. життєвий цикл продукту;
- г. процес прийняття управлінських рішень.

256. Метою стратегічного управлінського обліку є:

- а. забезпечення керівництва всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп;
- б. забезпечення менеджерів інформацією, необхідною для тактичного управління розвитком підприємства;
- в. формування інформації для забезпечення потреб стратегічних партнерів і конкурентів підприємства;
- г. немає правильної відповіді.

257. Чи відрізняється стратегічний управлінський облік від управлінського обліку в розумінні Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”?

- а. так;
- б. ні;

258. Принципами організації стратегічного управлінського обліку є:

- а. цілеспрямованість та системність;
- б. систематичність та своєчасність;
- в. оптимальність;
- г. всі відповіді правильні.

259. Надання адекватної інформації для забезпечення реалізації обраної стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху є:

- а. єдиним завданням стратегічного управлінського обліку;
- б. метою стратегічного управлінського обліку;
- в. об'єктом стратегічного управлінського обліку;
- г. немає правильної відповіді.

260. Об'єктами стратегічного управлінського обліку є:

- а. окремі види та напрямки діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище;
- б. витрати;
- в. доходи;
- г. фінансові результати.

261. Інформація, яка формується в межах стратегічного управлінського обліку використовується виключно в короткостроковій перспективі?

а. так;

б. ні.

262. *За допомогою інструментів стратегічного управлінського обліку проводиться відбір, аналіз та постійний моніторинг показників зовнішнього та внутрішнього середовища з метою вчасного виявлення змін, які можуть потребувати зміни існуючого стратегічного плану розвитку підприємства та зміни конкурентних переваг підприємства:*

а. так;

б. ні.

263. *Різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком називається:*

а. цільова виручка від реалізації;

б. кінцеві витрати;

в. цільова собівартість;

г. цільовий маржинальний прибуток.

264. *Діяльність (вид діяльності) з точки зору стратегічного управлінського обліку це:*

а. стратегічний менеджмент підприємства;

б. робота, спрямована на отримання прибутку підприємством;

в. одиниця роботи, чи задача, яка містить певну ціль та породжує витрати;

г. робота, спрямована на задоволення потреб акціонерів товариства.

265. *Цільова собівартість визначається як:*

а. сума всіх прямих виробничих і розподілених непрямих виробничих цільових витрат;

б. повна собівартість цільового продукту;

в. собівартість певної стратегічної цілі;

г. різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.

266. *За системи кайзен костинг вважається, що більш компетентними в галузі вдосконалення процесів і скорочення витрат є:*

а. інженери;

б. виробничі менеджери;

в. робітники;

г. бухгалтери.

267. *Під ланцюжком створення цінності розуміють:*

а. замкнутий виробничий цикл підприємства;



- б. взаємопов'язаний набір видів діяльності, які створюють цінність для підприємства;
- в. кінцевий продукт виробництва, що є цінний для споживача;
- г. створений ланцюговим методом цінний продукт.

*268. Еталонне оцінювання – це:*

- а. процес вивчення і адаптації найкращих практик підприємств галузі і для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталону оцінки інших внутрішніх показників виконання;
- б. процес вивчення власних результатів фірми для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання;
- в. процес вивчення і адаптації найкращих практик конкурентів для вдосконалення власних результатів фірми;
- процес вивчення і адаптації найкращих практик інших організацій для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання.

*269. Назвіть систему калькулювання, яка передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (роботами, послугами), виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності:*

- а. системи калькулювання за видами ресурсів;
- б. системи калькулювання за центрами відповідальності;
- в. системи калькулювання за видами діяльності;
- г. немає правильної відповіді.

*270. Ставку фактора витрат діяльності визначають:*

- а. діленням витрат діяльності на загальну кількість фактора витрат діяльності;
- б. множенням витрат діяльності на загальну кількість фактора витрат діяльності;
- в. діленням загальновиробничих витрат підрозділу на загальну кількість фактора витрат діяльності;
- г. немає правильної відповіді.

*271. Діяльність, яка додає цінність:*

- а. це діяльність, усунення якої призведе до зниження корисності (цінності) продукту для клієнта в довгостроковій перспективі;
- б. це діяльність, яка надає можливість зниження витрат без зниження потенційних вигід продукту з точки зору клієнта;
- в. це діяльність, яка надає можливість зниження витрат;

г. таке поняття не розглядаю в межах стратегічного управлінського обліку.

*272. Різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком називається:*

- а. цільова виручка від реалізації;
- б. кінцеві витрати;
- в. цільова собівартість;
- г. цільовий маржинальний прибуток.

*273. Продовжіть речення: пошаровий аналіз ... :*

- а. це процес зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшень;
- б. розвиває колективні, взаємовигідні довгострокові взаємовідносини між покупцями і постачальниками;
- в. вивчає продукт конкурента з ціллю виявити можливості його покращення /або зниження витрат;
- г. включає дослідження кожного компонента (вузла, деталі) продукту для того, щоб визначити можливості скорочення витрат при збереженні функціональності і експлуатаційних характеристик виробу.

*274. Продовжіть речення: інжиніринг вартості ... :*

- а. включає дослідження кожного компонента (вузла, деталі) продукту для того, щоб визначити можливості скорочення витрат при збереженні функціональності і експлуатаційних характеристик виробу;
- б. розвиває колективні, взаємовигідні довгострокові взаємовідносини між покупцями і постачальниками;
- в. процес зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшень;
- г. немає правильної відповіді.

*275. Система кайзен костинг націлена на:*

- а. внесення покращень у процес створення продукту невеликими порціями, а не шляхом масштабних інновацій;
- б. внесення покращень у процес створення продукту шляхом масштабних інновацій, а не невеликими порціями;
- в. внесення покращень у процес створення продукту шляхом масштабних інновацій у циклі дослідження, розробки і проектування;
- г. внесення покращень у процес створення продукту невеликими порціями в циклі дослідження, розробки і проектування.

*276. Управління ланцюжком поставок розвиває:*

- а. колективні, взаємовигідні довгострокові взаємовідносини між покупцями і постачальниками;
- б. надійні взаємовідносини між колективом підприємства;
- в. короткострокові, вигідні взаємовідносини із ринком;
- г. немає правильної відповіді.

## 3.2. Типові завдання для іспиту з дисципліни “Управлінський облік”

### Завдання 1

Потрібно здійснити класифікацію витрат за різними ознаками, а саме:

- 1) за характером зміни витрат по відношенню до обсягів виробництва (змінні (умовні-змінні) та постійні (умовно-постійні));
- 2) за способом включення витрат до собівартості (прямі та непрямі);
- 3) за економічними елементами;
- 4) за статтями калькулювання.

Відома така інформація: пекарня ТзОВ “Колосок” випускає декілька видів булочок у одному цеху. За звітний період було здійснено такі витрати: борошно пшеничне 45000 грн., порошок до печива 100 грн., родзинки, горіхи, кунжут 1100 грн., какао-порошок 7000 грн., цукор 3900 грн., рослинний жир 900 грн., заробітна плата пекарів 55000 грн., заробітна плата технолога 12000 грн., заробітна плата начальника виробництва 16000 грн., заробітна плата менеджера зі збуту готової продукції 14500 грн., заробітна плата директора підприємства 19000 грн., амортизація печей 1100 грн., амортизація приміщення цеху 1400 грн., амортизація офісних приміщень 2300 грн., використаний газ та електроенергія для виробничих потреб 7800 грн., витрати на доставку готової продукції покупцям 700 грн.

### Завдання 2

У таблиці 1 представлені дані про час роботи обладнання та витрати на його обслуговування на підприємстві за минулі 10 тижнів. Необхідно визначити функцію витрат на основі методу вижчої-нижчої точки та методом візуального пристосування. Порівняйте отриманий результат після застосування обох методів.

*Таблиця 1*

#### Інформація про кількість маш-год. роботи обладнання та витрати на обслуговування обладнання

Тиждень	Кількість маш-год. роботи обладнання	Витрати на обслуговування обладнання, грн
1	92	16 800
2	121	17 000
3	85	14 000
4	98	15 800

5	83	13 800
6	130	20 000
7	105	18 000
8	70	12 800
9	110	18 200
10	125	16 400

### Завдання 3

Підприємство “Студент” виготовляє три види продукції. У табл. 1 наведено інформацію про витрати та кількість одиниць виготовленої продукції. Залишків незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду не було. В обліковій політиці підприємства вказано, що базою розподілу загальновиробничих витрат є заробітна плата основних робітників. **Необхідно** визначити:

- виробничу собівартість кожного виду готової продукції;
- виробничу собівартість одиниці продукції.

Таблиця 1

### Дані про витрати на виробництво продукції на підприємстві “Студент”

№ з/п	Показники	Види продукції		
		А	Б	В
1	Вартість використаних основних матеріалів, грн.	56 000	45 000	38 000
2	Вартість зворотних відходів, грн.	1 200	-	1 350
3	Вартість використаних комплектуючих виробів, грн.	8 400	6 400	3 700
4	Вартість енергії спожитої на технологічні цілі, грн.	1 600	2 000	1 800
5	Заробітна плата робітників, грн.	15 000	18 300	17 900
6	Відрахування на соціальне страхування, %	22	22	22
7	Амортизація виробничого обладнання, грн.	3 200	2 700	4 800
8	Заробітна плата адміністративного персоналу та нарахування ЄСВ	40 000		
9	Витрати на збут продукції А, Б, В, грн.	9 000	7 500	11 000
10	Загальновиробничі витрати, грн.	42 000		
11	Кількість одиниць виготовленої продукції	50	75	60

### Завдання 4

Потрібно здійснити калькулювання за видами діяльності (АВС калькулювання), якщо відомо, що ТОВ “МАГ” виготовляє два види продукції (А і В). Технологія виробництва продукції різна. Величина накладних витрат за звітний період становить 6 100 грн. Необхідна

для розрахунків інформація наведена у таблицях:

### Внутрішній звіт про фінансові результати за видами продукції

Основні показники	Продукт А	Продукт В
Ціна реалізації одиниці продукції	11 050	7 000
Прямі виробничі витрати на одиницю продукції	3900	2 650
Непрямі витрати на одиницю продукції	3 520	2 580
Собівартість реалізації одиниці продукції	?	?
Прибуток на одиницю продукції	?	?

### Характеристика основних статей непрямих витрат

Статті витрат	Сума, грн.
Загальновиробничі витрати:	
- витрати на обслуговування обладнання	1 250
- витрати на організацію та управління виробництвом	1650
Адміністративні витрати	1000
Витрати на збут	2 200

### Додаткова інформація про кількість переналагоджень обладнання та кількість укладених угод за видами продукції

Види продукції	Кількість переналагоджень обладнання, шт.	Кількість укладених угод, шт.
А	18	41
В	3	12

На підприємстві прийнято такі бази розподілу (фактори витрат):

- витрати на обслуговування обладнання – за кількістю переналагоджень;
- витрати на обслуговування та управління виробництвом – за прямими витратами;
- адміністративні витрати – за прямими витратами;
- витрати на збут – за кількістю укладених угод.

За результатами розрахунку потрібно зробити висновок щодо доцільності виготовлення того чи іншого виду продукції.

### Завдання 5

Необхідно розрахувати:

- 1) точку беззбитковості в натуральному та грошовому вимірнику за даними підприємства ТОВ “СТУДЕНТ” та зобразити її

графічно за бухгалтерською моделлю;

2) визначити запас міцності підприємства.

Обчисливши необхідні показники слід зробити висновки. Інформація для розрахунків: загальні (сукупні) витрати склали 100 000 грн., при цьому питома вага змінних витрат становила 82%, а постійних – 18 % від їхнього загального обсягу. Ціна реалізації за 1 од. продукції – 980 грн. Виробнича потужність підприємства розрахована на виготовлення 210 од. продукції за місяць, проте за аналізований період коефіцієнт використання обладнання становив 96 %.

### **Завдання 6**

Підприємство “Успіх”, яке функціонує в Івано-Франківській області має можливість відкрити представництво у іншій області - Харківській, що дасть можливість збільшуючи обсяг реалізації продукції на 5 000 од. Але для здійснення таких планів потрібно збільшити штат працівників, а саме: заступник директора, бухгалтер, що призведе до збільшення витрат на оплату їх праці – 45 000 грн. Також необхідно розмістити рекламу у вказаному регіоні на суму 8 000 грн.

Відомі такі додаткові дані про фактичні витрати підприємства:

- змінні витрати на одиницю продукції – 55 грн.;
- ціна реалізації одиниці продукції – 80 грн.;
- обсяг реалізації продукції – 8 000 од.;
- адміністративні витрати – 45 000 грн.;
- витрати на збут – 38 000 грн.;

*Необхідно визначити:*

1) фактичний та плановий фінансовий результат діяльності підприємства “Успіх”, склавши внутрішній звіт про фінансові;

2) склад та величину релевантних та не релевантних витрат підприємства.

### **Завдання 7**

Наведені в табл. 1 результати діяльності магазину “Студент” за звітний період засвідчують, що один із відділів цього магазину є збитковим, а саме “Кухонна техніка”. Необхідно обґрунтувати рішення: закрити чи не закрити збитковий відділ магазину “Студент”. Щоб прийняти правильне рішення, слід обчислити, як зміняться фінансові результати магазину “Студент” після закриття і

ліквідації відділу з реалізації кухонної техніки.

Таблиця 1

**Внутрішній звіт про діяльність магазину “Студент”, тис. грн**

№ з/п	Показники	Відділ магазину			Разом
		Кухонна техніка	Комп’ютерна техніка	Акcesуари	
1	Дохід від реалізації товарів	300	160	40	500
2	Змінні витрати	240	85	20	345
3	Маржинальний дохід	?	?	?	?
4	Постійні витрати всього, у тому числі:	70	50	15	135
	- на утримання секції	45	35	10	90
	- постійні витрати на утримання всього магазину, розподілені між секціями	25	15	5	45
5	Прибуток	?	?	?	?



### **3.3. МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ ДЛЯ ВИКОНАННЯ НАСКРІЗНИХ ЗАВДАНЬ З ДИСЦИПЛІНИ “УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК”**

#### **3.3.1. КОНТРОЛЬНА РОБОТА 1. НАСКРІЗНА ЗАДАЧА З КАЛЬКУЛЮВАННЯ**

##### **Завдання для виконання контрольної роботи 1**

Контрольна робота виконується на умовному прикладі діяльності меблевої фабрики “Масив”, яка виготовляє комплекти м'яких меблів “Карпати” та “Дніпро”. Технологічний процес виготовлення меблів здійснюється у двох основних цехах (№ 1 та № 2). Облік витрат ведуть у розрізі окремих цехів та окремих видів продукції.

При виконанні контрольної роботи необхідно:

1. Скласти планову калькуляцію виробничої собівартості по окремих виробках (додаток 1).

2. Заповнити відомості обліку витрат по кожному цеху (додатки 2 і 3) та обчислити фактичну собівартість випущеної протягом місяця продукції у розрізі цехів.

3. Заповнити відомість обліку адміністративних витрат (додаток 4).

4. Обчислити фактичну собівартість окремих видів продукції та всього випуску (додаток 5), скласти звітні калькуляції по кожному виду продукції (додатки 6 та 7).

5. Проаналізувати показники фактичної собівартості виготовленої за місяць продукції, зробити висновки щодо можливого впливу факторів на рівень фактичних витрат та на собівартість кожного виду продукції.

6. Обчислити прямі матеріальні витрати та визначити фактичну вартість списаних на виробництво матеріалів за умови використання в обліку різних методів їх оцінки (за середньозваженого вартістю і за собівартістю перших за часом надходження запасів (далі – ФІФО)), а також визначити вплив кожного з методів оцінки матеріалів на рівень фактичних витрат, величину прибутку та оцінку кінцевого залишку матеріалів. Також необхідно сформулювати висновки щодо доцільності застосування того, чи іншого методу оцінки використаних у виробництві матеріалів для меблевої фабрики “Масив” та обґрунтувати зроблені висновки.

## Методичні вказівки та рекомендації до виконання контрольної роботи 1

Перед виконанням контрольної роботи необхідно вивчити лекційний матеріал та опрацювати рекомендовані нормативно-правові акти й навчальну літературу.

Студенти виконують контрольну роботу самостійно у позааудиторний час, в міру вивчення необхідних тем з курсу “Управлінський облік”. Викладач консультує студентів та спрямовує на самостійну роботу.

При виконанні контрольної роботи необхідно дотримуватись певної послідовності виконання розрахунків та заповнення передбачених додатків. У Методичних вказівках запропоновано 10 варіантів завдань. Номер варіанта вибирається студентом відповідно до його порядкового номера у списку студентів групи. Перший студент виконує 1 варіант контрольної роботи, відповідно 10 студент у списку виконує 10-й варіант; далі роботи повторюються спочатку: 11 за списком студент виконує 1 варіант і т.д. Також у методичних вказівках передбачено “0” варіант контрольної роботи для розв’язку протягом практичних занять під контролем викладача.

Починають виконання завдання із складання планової калькуляції й відповідно заповнення додатка 1. При її складанні слід врахувати рівень нормативних витрат, встановлених на одиницю кожного виробу (табл. 1) та інформацію про заплановані обсяги випуску продукції (табл. 2).

Наступним етапом виконання контрольної роботи є узагальнення фактичних витрат та заповнення відомостей обліку витрат за квітень поточного року. Дані відомості потрібно заповнити по кожному цеху окремо (додатки 2 і 3) на основі вихідних даних, що подано у розділі III умови завдання.

Після заповнення відомостей обліку витрат цехів у них необхідно підрахувати прямі та непрямі витрати.

Виконуючи завдання потрібно врахувати те, що одна і та ж тканина використовується для оббивки обох видів продукції, тому для визначення фактичної кількості використаних на виготовлення кожного виду продукції основних матеріалів необхідно їх загальну кількість розподілити між видами продукції, яка виробляється – комплектами м’яких меблів “Карпати” та “Дніпро” (для спрощення розрахунків до основних віднесено лише оббивочні тканини). При цьому розподіл потрібно оформити у вигляді окремого розрахунку

розподілу кількості використаних на виготовлення продукції матеріалів, а у якості бази розподілу слід використати показник нормативної величини витрачання оббивочних тканин для кожного виду продукції. При обчисленні фактичної вартості тканин, використаних для виготовлення меблів, потрібно застосувати метод їх оцінки за середньозваженою собівартістю (ціною). Обчислення середньозваженої ціни слід оформити у вигляді окремого розрахунку, одночасно у цьому ж розрахунку потрібно підрахувати і вартість тканини, яка повинна бути списана на собівартість кожного виду продукції.

Після відображення у “Відомості обліку витрат по цеху” усіх прямих витрат, потрібно підрахувати загальні їх суми за окремими виробами.

До непрямих витрат цеху відносять загальновиробничі витрати, які у відомості відображають за окремими (аналітичними) статтями. Деякі із статей витрат зазначені у цій відомості, інші визначаються за вибором студента. Після внесення у відомість усіх сум загальновиробничих витрат, їх узагальнюють та підраховують загальну суму.

Наступним кроком при виконанні завдання є здійснення розподілу обчисленої суми загальновиробничих витрат кожного цеху між видами виготовленої продукції. За базу розподілу у даному розрахунку слід прийняти суму прямих витрат. Розподіл загальновиробничих витрат необхідно оформити у вигляді таблиці, яку потрібно скласти самостійно і розташувати на зворотній стороні відомості обліку витрат (відповідно – додатків 2 та 3).

При розподілі загальновиробничих витрат слід враховувати, що фактичний обсяг виробництва більший нормальної потужності, тому постійні загальновиробничі витрати по підприємству є розподіленими. Окремим розрахунком оформляється розподіл вартості зворотних відходів між видами продукції, вартість яких розподіляють пропорційно до фактичної вартості основних матеріалів, використаних на виготовлення кожного виду меблів.

Після виконання вищевказаних процедур необхідно узагальнити та розподілити адміністративні витрати. Для аналітичного обліку цих витрат використовують окрему відомість “Відомість обліку адміністративних витрат” (додаток 4), у якій адміністративні витрати відображають за окремими статтями, частина з яких зазначена у додатку 4, а інші потрібно вказати самостійно. Відомість обліку

адміністративних витрат заповнюють на основі вихідних даних, що подано у розділі IV умови завдання. Загальну суму адміністративних витрат потрібно розподілити між окремими видами продукції пропорційно до цехової собівартості, при цьому методика розподілу є аналогічною до розподілу загальновиробничих витрат.

Заключною частиною розрахунку собівартості є заповнення додатку 5, який складають на основі відомостей обліку витрат цехів (додатки 2, 3), відомостей розподілу вартості основних матеріалів, зворотних відходів, а також – розподілу загальновиробничих та адміністративних витрат.

Після обчислення фактичної собівартості виготовленої продукції потрібно скласти звітну калькуляцію по кожному виду продукції (додатки 6, 7), яку заповнюють на основі додатку 5, при цьому відповідні показники з нього записують як витрати на випуск (показник – “за фактичною собівартістю”). Фактичні витрати на одиницю продукції обчислюють розрахунковим шляхом. Показники за плановою собівартістю відображають на основі планової калькуляції (показник – “на одиницю продукції”), а планову собівартість фактичного випуску визначають розрахунковим шляхом.

На основі порівняння фактичних та планових показників собівартості потрібно сформулювати свої висновки. На завершення контрольної роботи необхідно зробити розрахунок суми матеріальних витрат у випадку використання в обліку іншого методу оцінки матеріалів (а саме – ФІФО див. табл. 8.6 і табл. 8.7), при їх списанні на виробничі витрати (за базу розподілу доцільно використати обсяг використаних прямих матеріалів). Крім того, потрібно оцінити вплив кожного із методів оцінки матеріалів на величину фактичних витрат, на розмір прибутку та оцінку кінцевого залишку матеріалів.

При виконанні контрольної роботи студентам доцільно користуватися додатками 9, 10, 11, 12 в яких узагальнено наведено теоретико-методологічні основи обліку витрат. Узагальнений алгоритм виконання контрольної роботи представлено в додатку 13.

Виконана контрольна робота підшивається разом з додатками до неї й титульною сторінкою (додаток 14) і подається на перевірку (із обов’язковим захистом) протягом практичних занять. Рівень виконання контрольної роботи враховується при виставленні підсумкової оцінки за практичні заняття з курсу “Управлінський облік”.

## Вихідні дані

## 3.1. Інформація про планові (нормативні) витрати на одиницю виготовлення продукції.

Таблиця 1

№ пор.	Перелік статей витрат	Комплекти меблів	
		“Карпати”	“Дніпро”
1	Сировина та основні матеріали	*)	*)
2	Допоміжні матеріали	1150,80	1450,85
3	Зворотні відходи (-)	728,50	1026,60
4	Основна зарплата	3850,00	4895,00
5	Додаткова зарплата	250,00	310,00
6	Нарахування Єдиного внеску	?	?
7	Витрати на підготовку та освоєння виробництва	-	450,00
8	Загальновиробничі витрати	**)	**)
9	Адміністративних витрати	***)	***)

\*) – норми використання основних матеріалів для виготовлення меблів становить:

– для комплекту “Карпати” – 18,2 м<sup>2</sup>, для комплекту “Дніпро” – 25,6 м<sup>2</sup>;

– планова вартість основних (оббивочних) тканин відповідає вартості основних матеріалів станом на 1 квітня (див. табл. 2);

\*\*\*) – дані витрати планують у розмірі 200 % від суми основної зарплати;

\*\*\*\*) – дані витрати планують у розмірі 120 % від суми основної зарплати.

## 3.2. Інформація про планову вартість, залишки основних матеріалів (оббивочних тканин) та їх придбання за квітень

Таблиця 2

Показник	Кількість, м <sup>2</sup>	Ціна, грн за м <sup>2</sup>										
		варіант										
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на 1 квітня	160,5	800	808	852	863	893	909	942	1020	1050	1060	1093
Придбано за місяць: I-ша партія	246,0	820	818	857	870	892	912	945	1022	1055	1081	1098
II-а партія	184,7	845	825	867	875	900	920	950	1025	1057	1087	2000
III-я партія	388,2	865	830	875	880	910	928	952	1040	1058	1092	2010

### 3.3. Інформація про запланований та фактичний обсяг випуску продукції.

Таблиця 3

Назва продукції	За планом, шт.	Фактично, шт
Комплект м'яких меблів "Карпати"	20	26
Комплект м'яких меблів "Дніпро"	20	15

### 3.4. Затрати цехів за місяць

#### Цех №1

1. Списано на витрати по виготовленню продукції оббивочні матеріали в кількості 858,40 м<sup>2</sup>.

2. Нараховано заробітну плату:

- робітникам за виготовлення комплектів "Карпати" – 26000 грн;
- робітникам за виготовлення комплектів "Дніпро" – 31600 грн;
- цеховому персоналу – 12 000 грн.

3. Здійснено нарахування Єдиного соціального внеску – ?

4. Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення в сумі 12418 грн.

5. Віднесено на витрати вартість МШП, використаних:

- для забезпечення роботи обладнання загальногосподарського призначення – 1670,60 грн;
- для загальноцехових потреб – 2160 грн.

6. Здійснені та належать до включення у собівартість виготовленої продукції наступні витрати:

- вартість електричної енергії, використаної для забезпечення роботи виробничого обладнання – 860 грн;
- вартість теплової енергії, використаної для опалення приміщень цеху – 5980 грн;
- витрати на службові відрядження працівників цеху – 300 грн;
- списано запасні частини на поточний ремонт обладнання, виконаний господарським способом – 2733 грн;
- вартість послуг сторонніх організацій (в т.ч. перевірка вимірювальних приладів та інших пристроїв) – 460 грн;
- вартість спецодягу, виданого працівникам цеху – 1026 грн.

7. Здані на склад відходи оббивочних тканин на суму – 34318 грн.

8. Списано по виготовленню комплектів "Дніпро" затрати з виправлення браку в сумі – 184,55 грн.

9. За результатами додаткових розрахунків необхідно

сформувані бухгалтерські довідки (Додаток 8), а саме:

9.1. Розрахунок розподілу кількості використаних оббивочних матеріалів на виробництво меблів (табл. 1. дод. 8);

9.2. Розрахунок фактичної вартості відпущеної оббивочної тканини на виробництво меблів за методом оцінки середньозваженої ціни (табл. 2. дод. 8);

9.3. Розподіл фактичної вартості зворотних відходів між окремими видами продукції потрібно оформити у таблиці відповідної форми (табл. 3. дод. 8). За базу розподілу слід брати фактичну вартість списаних витрат на виробництво;

9.4. Розподіл загальновиробничих витрат між комплектами меблів “Карпати” та “Дніпро” (табл. 4. дод. 8).

### Цех №2

1. Списано на витрати із виготовлення продукції вартість допоміжних матеріалів, використаних:

- для виготовлення комплектів “Карпати” – 22300 грн;
- для виготовлення комплектів “Дніпро” – 17100 грн.

2. Нараховано заробітну плату:

- робітникам за виготовлення комплектів “Карпати” – 28 000 грн;
- робітникам за виготовлення комплектів “Дніпро” – 32 400 грн;
- цеховому персоналу – 9 000 грн.

3. Здійснено нарахування Єдиного соціального внеску – ?

4. Нараховано вихідну допомогу при звільненні прибиральника цеху в сумі – 1 200 грн. та нараховано ЄВ (якщо передбачено податковим законодавством);

5. Здійснено такі витрати:

- вартість електричної енергії, використана для освітлення приміщення цеху – 700,80 грн;
- вартість теплової енергії, використаної для опалення приміщень цеху – 6250 грн;
- витрати на службове відрядження начальника цеху – 545 грн;
- вартість запасних частин, використаних для поточного ремонту обладнання загально цехового призначення – 2670 грн;
- вартість канцтоварів, виданих працівникам апарату управління цехом – 924,50 грн.

6. Нараховано премію робітникам за виготовлення високоякісної продукції та ЄВ (якщо передбачено податковим законодавством):

- “Карпати”: 1600 грн;

- “Дніпро”: 500 грн.

7. Нараховано амортизація (знос) будівлі цеху – 13008 грн.

8. Списано на витрати з виготовлення комплектів “Дніпро” частину витрат з підготовки та освоєння виробництва в сумі – 500 грн.

9. За результатами додаткових розрахунків необхідно сформувані бухгалтерські довідки, а саме:

9.1. Розподіл загальновиробничих витрат між комплектами меблів “Карпати” та “Дніпро” (табл. 5. дод. 8).

### **3.5. Витрати на обслуговування і управління, а також інші витрати підприємства:**

1. Нараховано заробітну плату працівникам апарату управління 35 000 грн.

2. Нараховано Єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – ?

3. Списані витрати на службове відрядження фінансового директора в сумі 2775 грн.

4. Нараховано амортизацію нематеріальних активів (програмного забезпечення для ведення фінансового та управлінського обліку) – 4 500 грн.

5. Відображено витрати на оплату послуг:

- аудиторської фірми в сумі 5000 грн (в т.ч. ПДВ – ? грн);

- за телефонний зв’язок та інтернет в сумі 900 грн (в т.ч. ПДВ – ? грн);

- за розрахунково-касове обслуговування – 150 грн;

- за видачу сертифікату якості – 4500 грн (в т.ч. ПДВ – ? грн);

- за виготовлення печаток та штампів – 160 грн (в т.ч. ПДВ – ? грн).

6. Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення – 15840 грн.

7. Видані та списані на витрати різні матеріали, використані для ремонту приміщень адмін. корпусу – 4500 грн.

8. Нараховано та сплачено податок на прибуток – 3 460 грн.

9. Нараховано матеріальну допомогу працівникам апарату управління в сумі – 3800 грн (якщо передбачено податковим законодавством, то нарахувати ЄВ – ? грн. на вказану суму).

10. Списано адміністративні витрати – ? грн.



## 4. Додатки

Додаток 1

Планова калькуляція на виготовлення комплектів м'яких меблів за \_\_\_\_\_ 20\_\_ рік

№ пор.	Перелік статей витрат	Види продукції			
		“Карпати”		“Дніпро”	
		На одиницю	На випуск	На одиницю	На випуск
1	Сировина та основні матеріали				
2	Допоміжні матеріали				
3	Зворотні відходи (-)				
4	Основна з/п виробничих робітників				
5	Додаткова з/п виробничих робітників				
6	Нараховано ЄСВ				
7	Витрати на підготовку та освоєння виробництва				
8	Загальновиробничі витрати				
	<b>Виробнича собівартість</b>				

## Відомість обліку витрат по цеху \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ 20\_\_ рік

Перелік витрат		Дебет субрахунків	До кредиту субрахунків								Разом
Прямі	Виріб _____										
	Виріб _____										
Непрямі	<b>Загальновиробничі витрати</b>										
	1. Оплата праці апарату управління цехом										
	2. Нараховано ЄСВ										
	3. Витрати на службові відрядження										
	4. Амортизація основних засобів										
<b>Всього загальновиробничих витрат</b>											
<b>Всього по цеху</b>											

Відомість обліку витрат по цеху \_\_\_\_ за \_\_\_\_\_20\_\_ року

Перелік витрат		Дебет субраху- нків	До кредиту субрахунків								Разом
Прямі	Виріб _____										
	Виріб _____										
Непрямі	<b>Загальновиробничі витрати</b>										
	1. Оплата праці апарату управління цехом										
	2. Нараховано ЄСВ										
	3. Додаткова з / п										
<b>Всього загальновиробничих витрат</b>											
<b>Всього по цеху</b>											

## Відомість обліку адміністративних витрат за \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

Перелік статей	Дебет рахунку 92 до кредиту субрахунків									Разом
1. Заробітна плата апарату управління										
2. ЄСВ										
3. Витрати на службове відрядження										
4. Амортизація нематеріальних активів										
5. Розрахунки з іншими кредиторами										
<b>Всього витрат</b>										

## Розрахунок фактичної собівартості продукції за \_\_\_\_\_ 20\_\_ рік

Перелік статей витрат	Цех 1		Цех 2		Разом	
	“Карпати”	“Дніпро”	“Карпати”	“Дніпро”	“Карпати”	“Дніпро”
1. Сировина та основні матеріали						
2. Допоміжні матеріали						
3. Зворотні відходи (-)						
4. Основна з/п виробничих робітників						
5. Додаткова з/п виробничих робітників						
6. Нараховано ЄСВ						
7. Витрати на підготовку та освоєння виробництва						
8. Втрати від браку						
9. Загальновиробничі витрати						
<b>Виробнича собівартість</b>						
10. Адміністративні витрати						
<b>Повна собівартість</b>						

**Звітна калькуляція виробів \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ 20\_\_ рік**

Обсяг виробництва, шт:

за планом \_\_\_\_\_

фактично \_\_\_\_\_

№ пор.	Перелік статей	За плановою собівартістю		За фактичною собівартістю	
		На одиницю	На випуск	На одиницю	На випуск
1	Сировина та основні матеріали				
2	Допоміжні матеріали				
3	Поворотні відходи				
4	Основна заробітна плата виробничих робітників				
5	Додаткова заробітна плата виробничих робітників				
6	Нараховано ЄСВ				
7	Витрати на підготовку та освоєння виробництва				
8	Втрати від браку				
9	Загальновиробничі витрати				
	<b>Виробнича собівартість</b>				
10	Адміністративні витрати				
	<b>Повна собівартість</b>				

## Звітна калькуляція виробів \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ 20\_\_ рік

Обсяг виробництва, шт.:

за планом \_\_\_\_\_

фактично \_\_\_\_\_

№ пор.	Перелік статей	За плановою собівартістю		За фактичною собівартістю	
		На одиницю	На випуск	На одиницю	На випуск
1	Сировина та основні матеріали				
2	Допоміжні матеріали				
3	Поворотні відходи (-)				
4	Основна заробітна плата виробничих робітників				
5	Додаткова заробітна плата виробничих робітників				
6	Нараховано ЄСВ				
7	Витрати на підготовку та освоєння виробництва				
8	Втрати від браку				
9	Загальновиробничі витрати				
	<b>Виробнича собівартість</b>				
10	Адміністративні витрати				
	<b>Повна собівартість</b>				

Таблиця 8.1

## Розрахунок розподілу кількості використаних оббивочних матеріалів на виробництво меблів

Вид продукції	Норма розходу, м <sup>2</sup>	Нормативний розхід x фактичний обсяг витрачених оббивочних матеріалів *	Фактичний розхід, м <sup>2</sup>	Коефіцієнт розподілу	Середньозважена ціна	Вартість фактично використаних оббивочних матеріалів
“Карпати”				x		
“Дніпро”				x		
Всього	x				x	

\* При розрахунку розподілу кількості використаних оббивочних матеріалів на виробництво меблів, коефіцієнт розподілу розраховується як відношення фактично використаних матеріалів до добутку норми використання матеріалів і фактичного обсягу їх використання.



Таблиця 8.2

**Розрахунок фактичної вартості відпущеної оббивочної тканини на виробництво меблів за методом оцінки середньозваженої ціни**

<b>Показник</b>	<b>Кількість, м<sup>2</sup></b>	<b>Ціна за м<sup>2</sup>, грн</b>	<b>Сума, грн</b>
1. Залишок на початок місяця			
2. Придбано за місяць:			
I-ша партія			
II-а партія			
III-я партія			
3. Всього оббивочних матеріалів (разом із залишком)			
4. Відпущено на виробництво:			
<b>“Карпати”</b>			
<b>“Дніпро”</b>			
5. Залишок на кінець місяця			

Таблиця 8.3

## Розрахунок розподілу зворотних відходів

Види продукції	Вартість списаних матеріалів на виробництво	Коефіцієнт розподілу	Зворотні відходи
“Карпати”		x	
“Дніпро”		x	
Разом			

Таблиця 8.4

## Розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції

Вид продукції	Цех 1			Цех 2		
	Прямі витрати, грн	Ставка розподілу	Сума ЗВВ	Прямі витрати, грн	Ставка розподілу	Сума ЗВВ
“Карпати”		x			x	
“Дніпро”		x			x	
Разом						

Таблиця 8.5

## Відомість розподілу адміністративних витрат в розрізі цехів

№ пор.	Вид продукції	Цехова собівартість	Ставка розподілу	Адміністративні витрати
1	“Карпати” (Цех 1)		x	
2	“Дніпро” (Цех 1)		x	
3	“Карпати” (Цех 2)		x	
4	“Дніпро” (Цех 2)		x	
	Разом			

Таблиця 8.6

**Розрахунок суми витрат основних матеріалів за умови застосування різних методів оцінки вибуття запасів**

Виріб	Планові показники					Факт. витрати основних матеріалів		Витрати за сер. зваж. с/в		Оцінка основних матеріалів за методом ФІФО	
	Витрати на од. виробу, м <sup>2</sup>	Вартість 1м <sup>2</sup> , грн	Витрати на 1 виріб, грн	Кількість виробів, шт.	Вартість за планом, грн	на випуск, м <sup>2</sup>	на од.	на од., грн	на випуск, грн	на випуск, грн	на од., грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
“Дніпро”											
“Карпати”											
Разом											

Таблиця 8.7

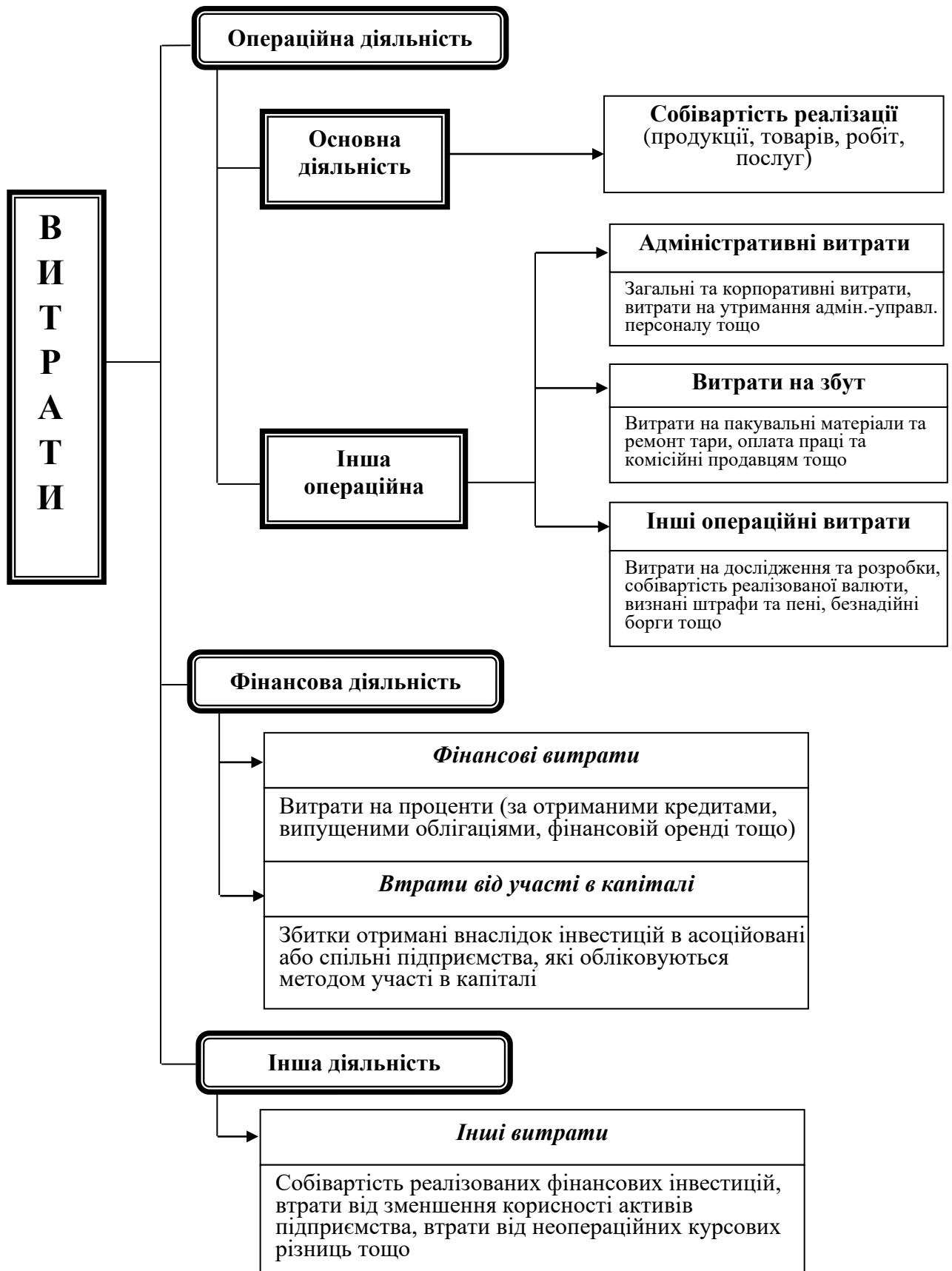
**Розподіл методом ФІФО**

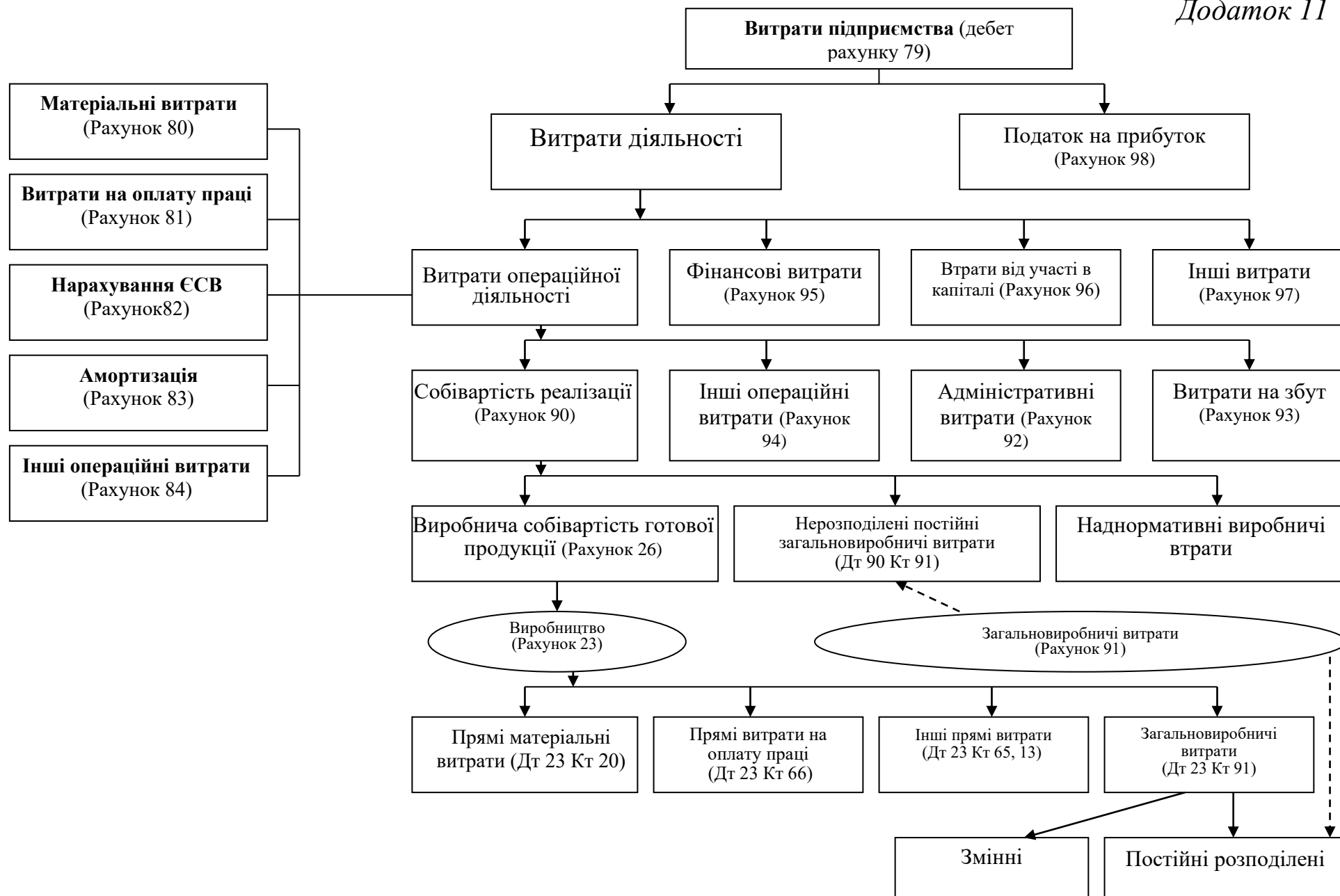
№ п/п	Вид продукції	Факт. витрати основних матеріалів	Ставка розподілу	Сума використаних матеріалів
1	“Карпати”			
2	“Дніпро”			
	<b>Разом</b>			

## Класифікація доходів та витрат у Плані рахунків

Вид діяльності		Статті витрат		Статті витрат				
Результат операційної діяльності (791)								
Діяльність підприємства	Основа	<i>Дохід від реалізації</i>		70	<i>Собівартість реалізації</i>		90	
		Дохід від реалізації готової продукції		701	Собівартість реалізованої готової продукції		901	
		Дохід від реалізації товарів		702	Собівартість реалізованих товарів		902	
		Дохід від реалізації робіт і послуг		703	Собівартість реалізованих робіт і послуг		903	
		Вирахування з доходу		704	Страхові виплати		904	
	Перестраховування		705					
	Операційна	Інша операційна	<i>Інший операційний дохід</i>		71	<i>Адміністративні витрати</i>		92
						<i>Витрати на збут</i>		93
						<i>Інші витрати операційної діяльності</i>		94
		Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю		710	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю		940	
		Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти			Витрати на дослідження і розробки			941
		Дохід від реалізації інших оборотних активів		712	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти		942	
		Дохід від операційної оренди активів		713	Собівартість реалізованих виробничих запасів		943	
		Дохід від операційної курсової різниці		714	Сумнівні та безнадійні борги		944	
		Одержані штрафи, пені, неустойки		715	Втрати від операційної курсової різниці		945	
		Відшкодування раніше списаних активів		716	Втрати від знецінення запасів		946	
		Дохід від списання кредиторської заборгованості		717	Нестачі і втрати від псування цінностей		947	
		Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів		718	Визнані штрафи, пені, неустойки		948	
		Інші доходи від операційної діяльності		719	Інші витрати операційної діяльності		949	
	Результат фінансових операцій (792)							
	Фінансова	<i>Дохід від участі в капіталі</i>		72	<i>Втрати від участі в капіталі</i>		96	
		Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства		721	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства		961	
		Дохід від спільної діяльності		722	Втрати від спільної діяльності		962	
		Дохід від інвестицій в дочірні підприємства		723	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства		963	
		<i>Інші фінансові доходи</i>		73	<i>Фінансові витрати</i>		95	
Дивіденди одержані		731	Відсотки за кредит		951			
Відсотки одержані		732	Інші фінансові витрати		952			
Інші доходи від фінансових операцій		733						
Результат іншої діяльності (793)								
Інвестиційна	<i>Інші доходи</i>		74	<i>Інші витрати</i>		97		
	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів		740	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів		970		
	Дохід від реалізації фінансових інвестицій		741	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій		971		
	Дохід від відновлення корисності активів		742	Втрати від зменшення корисності активів		972		
	Дохід від неопераційної курсової різниці		744	Втрати від неопераційних курсових різниць		974		
	Дохід від безоплатно одержаних активів		745	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій		975		
	Інші доходи		746	Списання необоротних активів		976		
Інші витрати звичайної діяльності				977				

## Класифікація витрат залежно від видів діяльності





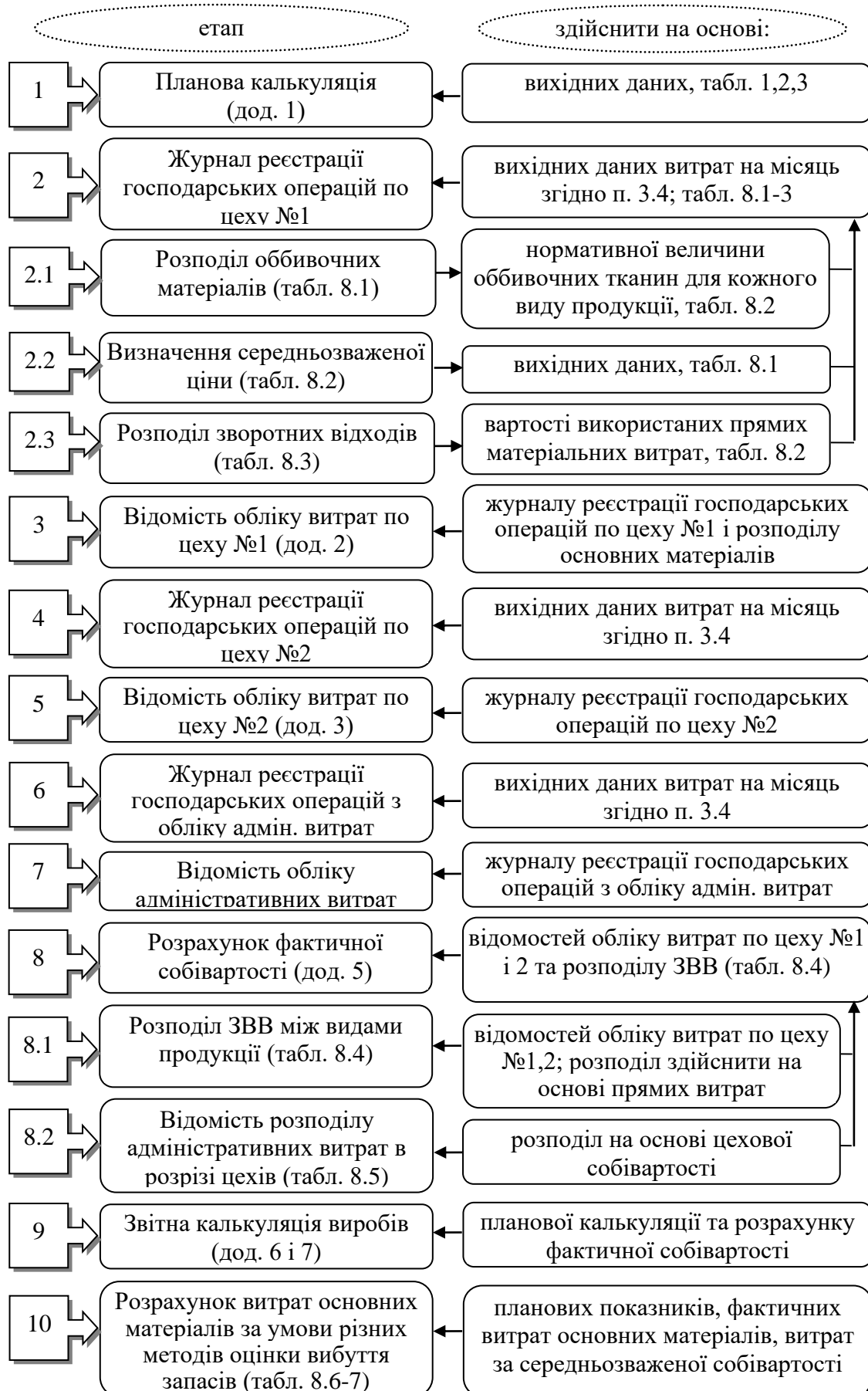
**Витяг із Робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку  
умовного підприємства Меблева фабрика “Масив”**

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Першого порядку		Другого порядку		Третього порядку	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4	5	6
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали	201.1	Основні матеріали
				201.2	Допоміжні матеріали
...					
23	Виробництво	231	Основне виробництво	231.1	Карпати
				231.2	Дніпро
		232	Ремонтна майстерня	-	-
...					
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за виплатами працівникам	661.1	Основна заробітна плата
				661.2	Додаткова заробітна плата
...					
91	Загальновиробничі витрати	...	...	...	...

... студент може прийняти рішення щодо доповнення Робочого Плану рахунків підприємства Меблева фабрика “Масив”

## Додаток 13

## Алгоритм виконання контрольної роботи





Державний вищий навчальний заклад  
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»  
Кафедра обліку і аудиту

## Контрольна робота

з навчальної дисципліни «Управлінський облік»

Студента (ки) \_\_\_ курсу, групи \_\_\_\_\_  
спеціальності «Облік та оподаткування»

\_\_\_\_\_

(прізвище та ініціали студента (ки))

Керівник \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Оцінка : \_\_\_\_\_

### 3.3.2. КОНТРОЛЬНА РОБОТА 2. НАСКРІЗНА ЗАДАЧА З БЮДЖЕТУВАННЯ

#### Завдання для виконання контрольної роботи 2

Наскрізна задача виконується на умовному прикладі діяльності меблевої фабрики “Україна”, яка виготовляє комплекти м'яких меблів “Карпати” та “Дніпро”. Технологічний процес виготовлення меблів здійснюється у двох основних цехах (№ 1 та № 2). Облік витрат ведуть у розрізі окремих цехів та окремих видів продукції. Керівнику підприємства потрібна інформація щодо розміру отриманого прибутку протягом року з обсягом реалізації продукції в 480 комплектів м'яких меблів.

При виконанні наскрізної задачі *необхідно*:

1. Скласти на бюджетний рік: бюджет продаж, план випуску продукції, календарний план (графік) надходження грошових коштів, бюджет виробництва, бюджет прямих матеріальних витрат, бюджет закупки виробничих запасів, календарний план (графік) закупівель, бюджет прямих витрат на оплату праці, бюджет загальновиробничих витрат, бюджети собівартості готової продукції, бюджет витрат на збут, бюджет адміністративних витрат, бюджет доходів і витрат (фінансових результатів).
2. Визначити операційний прибуток підприємства, при визначеному плановому обсягу реалізації продукції.
3. Скласти звіт про виконання бюджету та визначити відхилення фактично одержаного прибутку від запланованого.
4. Пояснити методику виконання розрахунків.
5. За підсумками проведених розрахунків сформулювати висновки і дати пропозиції керівництву підприємства щодо виявлених відхилень та причин їх виникнення.

#### Методичні вказівки та рекомендації до виконання контрольної роботи 2

При виконанні наскрізної задачі необхідно дотримуватись певної послідовності виконання розрахунків та заповнення передбачених додатків.

Першим етапом виконання наскрізної задачі є визначення запланованих обсягів реалізації продукції. Для цього необхідно скласти **бюджет продаж** (додаток 1, 2, 3), оскільки, саме від обсягів

реалізації продукції залежить рівень понесення операційних витрат. Він формується на основі вихідних даних, що подано у розділі III.

Бюджет продаж формується одночасно з формуванням плану випуску продукції і календарного плану (графік) надходжень грошових коштів. Для складання **плану випуску продукції** (додатки 4) потрібно скористатися інформацією про частки виробництва і реалізації продукції у розрізі асортименту та ринків збуту, яка наведена у табл. 1-4. А з урахуванням умов розрахунків з приводу реалізації продукції та наявності дебіторської заборгованості на початок бюджетного періоду, складається **календарний план (графік) надходжень грошових коштів** (додатки 5).

Виходячи із запланованого обсягу продажу, потрібно визначити необхідний для його забезпечення обсяг виробництва продукції, тобто скласти **бюджет виробництва** (додатки 6). Для цього беруться до уваги залишки готової продукції, які були у підприємства на початок бюджетного періоду:

$$\text{Обсяг виробництва} = \text{Обсяг продажу} + \text{Необхідний запас готової продукції на кінець періоду} - \text{Запас готової продукції на початок періоду.}$$

Наступним етапом є складання **бюджетів виробничих витрат** (прямих матеріальних витрат, закупки виробничих запасів, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих витрат, а також календарний план закупівель), що відповідає запланованому обсягу виробництва продукції.

Зокрема, для визначення розміру прямих матеріальних витрат необхідно скласти **бюджет прямих матеріальних витрат** на основі бюджету виробництва, інформації про матеріальні витрати (окремо основні і допоміжні матеріали) на одиницю продукції та середньозважену ціну за матеріали (табл. 5, 6). Рекомендується сформуувати бюджет використання основних (оббивочних) матеріалів та бюджет використання допоміжних матеріалів, а також бюджет прямих матеріальних витрат на виробництво всіх видів продукції (додаток 7, 8, 9).

Далі потрібно визначити величину закупівлі матеріалів, що слід придбати протягом бюджетного періоду. Для цього формується **бюджет закупки матеріалів** (основних і допоміжних) (додаток 10, 11, 12), використовуючи інформацію про залишки матеріалів на початок бюджетного періоду та необхідний запас матеріалів на кінець

періоду (табл. 7). Обсяг закупівлі матеріалів обчислюють за формулою:

$$\text{Обсяг закупівлі матеріалів} = \text{Виробничі потреби в матеріалах} + \text{Необхідний запас матеріалів на кінець періоду} - \text{Початковий запас матеріалів.}$$

Запас на кінець першого місяця має дорівнювати 20% потреби в матеріалах упродовж наступного місяця.

Одночасно з бюджетом закупки (придбання) матеріалів складається **календарний план (графік) закупівель** (додаток 13), на основі інформації про кредиторську заборгованість за матеріали на початок бюджетного періоду та загальних витрат на придбання матеріалів в розрізі місяців.

Наступним формується **бюджет прямих витрат на оплату праці** (додаток 14), для якого необхідно використати інформацію планові витрати праці на виготовлення продукції. Цей бюджет складають на підставі даних бюджету виробництва і встановлених технологічних норм праці на одиницю продукції і тарифної ставки робітників відповідної кваліфікації. Інформація про планові витрати праці на виготовлення продукції наведена в табл. 8.

Після бюджету прямих витрат на оплату праці формується **бюджет загальновиробничих витрат** (виробничих накладних витрат) (додаток 15), який складають на основі виробничої програми, укладених угод (оренди, обслуговування тощо) та відповідних розрахунків (амортизація). При цьому визначається сума загальновиробничих витрат з розподілом на змінні та постійні витрати (табл. 9). Спочатку необхідно визначити ставку змінних накладних витрат (загальновиробничих витрат) з урахуванням вихідних даних. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються порівну по місяцях враховуючи вихідну інформацію. Крім того, з метою визначення собівартості окремих видів продукції необхідно здійснити розподіл загальновиробничих витрат між комплектами меблів (додаток 16). Базою розподілу необхідно взяти кількість виготовленої продукції.

Наступним етапом є формування бюджетів собівартості готової продукції, а саме бюджет собівартості виготовленої продукції та бюджет собівартості реалізованої продукції.

На підставі бюджетів використання прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та загальновиробничих витрат з урахуванням запланованих залишків незавершеного виробництва

складається **бюджет собівартості готової продукції** (додаток 18). Перш ніж скласти бюджет собівартості готової продукції необхідно здійснити розрахунок вартості незавершеного виробництва на кінець періоду (додаток 17).

Дані про очікувані обсяги запасів готової продукції і незавершеного виробництва підприємства на плановий рік наведено в табл. 10.

Для розрахунку собівартості виготовленої продукції потрібно незавершене виробництво на початок періоду додати до запланованих витрат на виробництво у бюджетному періоді і відняти запланований розмір незавершеного виробництва на кінець періоду:

*Бюджетна собівартість виготовленої продукції = Витрати на незавершене виробництво на початок бюджетного періоду + Заплановані витрати на виробництво у бюджетному періоді – Очікувані витрати на незавершене виробництво на кінець бюджетного періоду.*

**Бюджет собівартості реалізованої продукції** складають на підставі бюджету собівартості виготовленої продукції з урахуванням запланованих залишків готової продукції. Таким чином, собівартість реалізованої продукції розраховується:

*Бюджетна собівартість реалізованої продукції = Залишок готової продукції на початок періоду + Виготовлено продукції упродовж періоду (собівартість виготовленої продукції) – Залишок готової продукції на кінець періоду.*

Для визначення залишку готової продукції у грошових одиницях на кінець періоду треба запланований залишок готової продукції у натуральних одиницях на кінець періоду помножити на планову собівартість одиниці продукції, яка розраховується шляхом ділення бюджетної собівартості готової продукції на бюджетний обсяг виробництва. За результатами проведених розрахунків скласти **розрахунок планової собівартості одиниці продукції** (додаток 19) та **бюджет собівартості реалізованої продукції** (додаток 20).

Далі складаються **бюджет адміністративних витрат та витрат на збут** на основі вихідних даних. Витрати на управлінські і комерційні потреби (табл. 11) відображаються у бюджеті адміністративних витрат та витрат на збут (додаток 21), їхня загальна величина розподіляється між місяцями бюджетного періоду порівну.

Наступним етапом є складання **бюджету доходів і витрат (фінансових результатів)** (додаток 22), який формується на основі

зведеного бюджету доходу від реалізації видів продукції на бюджетний рік, бюджету собівартості реалізованої продукції, бюджету адміністративних витрат та витрат на збут.

На завершення наскрізної задачі необхідно скласти звіт про виконання бюджету доходів і витрат (додаток 23). На основі порівняння фактичних показників (табл. 12) та планових показників потрібно сформулювати свої висновки.

При виконанні контрольної роботи студентам доцільно користуватися додатками 24, 25, 26, 27 в яких узагальнено наведено теоретико-методологічні основи бюджетування.

Виконана контрольна робота підшивається разом з додатками до неї й титульною сторінкою (додаток 28) і подається на перевірку (із обов'язковим захистом) протягом практичних занять. Рівень виконання контрольної роботи враховується при виставленні підсумкової оцінки за практичні заняття з курсу “Управлінський облік”.

### Дані для виконання

Плановий обсяг продажу продукції наведено у таблиці.

Таблиця 1

#### Обсяг продажу (плановий обсяг, штук)

Продукція	Місяць												
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом
Комплект м'яких меблів “Карпати”	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	240
Комплект м'яких меблів “Дніпро”	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	240
<b>Разом</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>40</b>	<b>480</b>

З урахуванням технологічних особливостей виробництва продукції, на підприємстві структура (частка) видів продукції в загальному обсязі виробництва передбачається:

Таблиця 2

**Інформація про структуру видів продукції в загальному  
обсязі виробництва**

№ п/п	Найменування продукції	Частка в загальному обсязі виробництва, %
1.	Комплект м'яких меблів "Карпати"	50
2.	Комплект м'яких меблів "Дніпро"	50
<b>Всього</b>		<b>100</b>

У бюджетному періоді планується реалізовувати продукцію на наступних ринках збуту:

Таблиця 3

**Інформація про ринки збуту продукції**

Країна	Частка в загальному обсязі реалізації, %
Україна	95
Польща	3
Інші країни	2
<b>Всього</b>	<b>100</b>

Планується, що 65 % вартості реалізації продукції оплачується у місяці реалізації, а решту – на наступний місяць (згідно укладених договорів з покупцями).

Запаси готової продукції на складі планують у розмірі – 20 % від обсягу реалізації продукції наступного місяця. Залишок готової продукції станом на 31 грудня попереднього року становить 6 комплектів меблів.

Таблиця 4

**Інформація про ціну реалізації продукції підприємства на  
бюджетний рік**

№ п/п	Найменування продукції	Ціна, грн/шт
1.	Комплект м'яких меблів "Карпати"	74 000,00
2.	Комплект м'яких меблів "Дніпро"	85 000,00

Запаси матеріалів на кінець періоду становлять 20% від потреби наступного місяця. 50 % придбаних матеріалів оплачуються в тому ж місяці, інші 50 % в наступному місяці.

Таблиця 5

**Інформація про планові витрати основних (оббивочних)  
матеріалів на виготовлення продукції**

№ п/п	Найменування продукції	Кількість, м <sup>2</sup>	Ціна середньозважена, грн/м <sup>2</sup>
1.	Комплект м'яких меблів "Карпати"	18,2	839,27
2.	Комплект м'яких меблів "Дніпро"	25,6	839,27

Таблиця 6

**Інформація про планові витрати допоміжних матеріалів на  
виготовлення продукції**

№ п/п	Найменування продукції	Кількість, м <sup>2</sup>	Ціна середньозважена, грн/м <sup>2</sup>	Витрати допоміжних матеріалів на одиницю продукції, грн
1.	Комплект м'яких меблів "Карпати"	4,2	274,00	1150,80
2.	Комплект м'яких меблів "Дніпро"	5,0	290,17	1450,85

Таблиця 7

**Дані про очікувані обсяги запасів матеріалів підприємства**

№ з/п	Показник	Комплект м'яких меблів "Карпати"	Комплект м'яких меблів "Дніпро"
<b>1.</b>	<b>Запаси на початок року</b>		
1.1.	Основні матеріали, м <sup>2</sup>	40	60
1.2.	Допоміжні матеріали, м <sup>2</sup>	45	50
<b>2.</b>	<b>Запаси на кінець місяця</b>		
2.1.	Основні матеріали	20% від потреби наступного місяця	
2.2.	Допоміжні матеріали		

Затрати праці на виробництво одного комплекту меблів становить: 22 год на комплект "Карпати" і 30 год на комплект "Дніпро". Тарифна ставка становить 67,5 грн.



Нарахування Єдиного соціального внеску здійснюється за чинною ставкою. При складанні бюджетів в склад витрат на оплату праці включено нарахування ЄСВ.

Таблиця 8

### Інформація про планові витрати праці на виготовлення продукції

№ п/п	Найменування продукції	Кількість, год	Тарифна ставка, грн/год
1.	Комплект м'яких меблів "Карпати"	22	67,50
2.	Комплект м'яких меблів "Дніпро"	30	67,50

Розмір загальновиробничих витрат планується у розмірі 200 % від прямих витрат на оплату праці у співвідношенні, яке наведено у таблиці. Ставка змінних загальновиробничих витрат становить 1,2 від прямих витрат на оплату праці. Базою розподілу загальновиробничих (сумарних, тобто постійних і змінних) витрат є кількість виготовленої продукції.

Таблиця 9

### Інформація про планові загальновиробничі витрати

№ п/п	Витрати	Відсоток від розміру прямих витрат на оплату праці
1.	<b>Змінні витрати</b>	<b>120%</b>
2.	<b>Постійні витрати</b>	<b>80%</b>
2.1.	- зарплата	25%
2.2.	- оренда	5%
2.3.	- освітлення й опалення	20%
2.4.	- амортизація	15%
2.5.	- ремонт і обслуговування устаткування	10%
2.6.	- інші	5%
	<b>Разом</b>	<b>200%</b>

З метою розрахунку собівартості виготовленої та реалізованої продукції необхідно скористатися інформацією, яка наведена у наступній таблиці.

Таблиця 10

**Дані про очікувані обсяги запасів готової продукції і  
незавершеного виробництва підприємства на плановий рік**

№ з/п	Показники	Запаси готової продукції за видами		Разом
		Комплект м'яких меблів "Карпати"	Комплект м'яких меблів "Дніпро"	
1.	Запаси готової продукції на кінець кожного місяця, од	4	4	8
2.	Запаси готової продукції на кінець кожного місяця, грн	296000,00	340000,00	636000,00
3.	Запаси готової продукції на початок року, од	5	5	10
4.	Запаси готової продукції на початок року, грн	370 000,00	425 000,00	795 000,00
5.	Залишки незавершеного виробництва на початок року (з готовністю виробів на 50%), од	2	3	5
6.	Залишки незавершеного виробництва на початок року, грн	12 540,00	15 890,00	28 430,00
7.	Залишки незавершеного виробництва на кінець кожного місяця (з готовністю виробів на 50%), од	4	4	8
8.	Залишки незавершеного виробництва на кінець кожного місяця, грн	Розраховуються від розміру поточних витрат на виробництво продукції з урахуванням ступеня готовності незавершеного виробництва		

Операційні витрати заплановані на рівні 120% від прямої заробітної плати.

Таблиця 11

**Інформація про планові адміністративні витрати та витрати на збут**

<b>Витрати</b>	<b>Відсоток від розміру прямої заробітної плати</b>
<b>Адміністративні витрати</b>	95
- заробітна плата	41
- оренда	5
- освітлення й опалення	20
- амортизація	12
- ремонт і обслуговування устаткування	7
- інші	10
<b>Витрати на збут</b>	25
- заробітна плата	20
- інші	5
<b>Разом операційні витрати</b>	120

Дебіторська заборгованість на початок року становить 1040 тис грн, кредиторська заборгованість – 350 тис грн.

Таблиця 12

**Інформація про фактичні показники доходів і витрат за II квартал бюджетного року**

<b>Показник</b>	<b>Фактичні показники, грн.</b>		
	<b>Квітень</b>	<b>Травень</b>	<b>Червень</b>
Дохід від реалізації	3180000,00	3254000,00	3095000,00
Собівартість реалізованої продукції	1064955,52	1087475,00	1034227,00
Операційні витрати	102772,80	102772,80	102772,80

## Додатки до контрольної роботи 2

Додаток 1

Бюджет доходу від реалізації комплекту м'яких меблів  
"Карпати" на бюджетний рік

Місяць Показник	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом
Обсяг продажу, од													
Ціна за одиницю, тис грн													x
Дохід від продажу, тис грн													

Додаток 2

Бюджет доходу від реалізації комплекту м'яких меблів  
"Дніпро" на бюджетний рік

Місяць Показник	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом
Обсяг продажу, од													
Ціна за одиницю, тис грн													x
Дохід від продажу, тис грн													

## Зведений бюджет доходу від реалізації видів продукції на бюджетний рік, грн

Продукція	Місяць												Разом
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
<b>Загальний дохід від реалізації</b>													

## Додаток 4

## План випуску продукції

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
<b>Планова реалізація продукції в розрізі асортименту, од:</b>													
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
<b>Всього, од</b>													
<b>Планова реалізація продукції в розрізі регіонів збуту, од:</b>													
Україна													
Польща													
Інші країни													
<b>Всього, од</b>													

## Графік очікуваних грошових надходжень, грн.

Показник	Квартал												Разом за рік
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Дебіторська заборгованість на 1 січня п.р.		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
<b>Продаж у I кварталі</b>													
65 % вартості реалізації продукції				x	x	x	x	x	x	x	x	x	
решта вартості сплачується у наступному місяці					x	x	x	x	x	x	x	x	
разом					x	x	x	x	x	x	x	x	
<b>Продаж у II кварталі</b>													
65 % вартості реалізації продукції	x	x	x				x	x	x	x	x	x	
решта вартості сплачується у наступному місяці	x	x	x					x	x	x	x	x	
разом	x	x	x					x	x	x	x	x	
<b>Продаж у III кварталі</b>													
65 % вартості реалізації продукції	x	x	x	x	x	x				x	x	x	
решта вартості сплачується у наступному місяці	x	x	x	x	x	x					x	x	
разом	x	x	x	x	x	x					x	x	
<b>Продаж у IV кварталі</b>													
65 % вартості реалізації продукції	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
решта вартості сплачується у наступному місяці	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
разом	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
<b>Разом грошових надходжень</b>													

## Додаток 6

## Бюджет виробництва

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
Обсяг продажу, од													
Необхідний запас готової продукції на кінець періоду, од													
<b>Разом, од</b>													
Запас готової продукції на початок періоду, од													
<b>Обсяг виробництва, од</b>													



## Бюджет використання основних (оббивочних) матеріалів

Показник	Квартал												Разом за рік
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Середньозважена ціна за м <sup>2</sup> , грн													x
<b>Прямі витрати основних матеріалів на виробництво продукції, грн</b>													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Середньозважена ціна за м <sup>2</sup> , грн													x
<b>Прямі витрати основних матеріалів на виробництво продукції, грн</b>													
<b>Прямі витрати основних матеріалів на виробництво двох видів продукції, грн</b>													

## Додаток 8

## Бюджет використання допоміжних матеріалів

Показник	Квартал												Разом за рік
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Середньозважена ціна за м <sup>2</sup> , грн													x
<b>Прямі витрати допоміжних матеріалів на виробництво продукції, грн</b>													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Середньозважена ціна за м <sup>2</sup> , грн													x
<b>Прямі витрати допоміжних матеріалів на виробництво продукції, грн</b>													
<b>Прямі витрати допоміжних матеріалів на виробництво двох видів продукції, грн</b>													

## Бюджет прямих матеріальних витрат

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
Прямі витрати основних матеріалів на виробництво комплекту “Карпати”, грн													
Прямі витрати основних матеріалів на виробництво комплекту “Дніпро”, грн													
<b>Разом прямі витрати основних матеріалів на виробництво двох видів продукції, грн</b>													
Прямі витрати допоміжних матеріалів на виробництво комплекту “Карпати”, грн													
Прямі витрати допоміжних матеріалів на виробництво комплекту “Дніпро”, грн													
<b>Разом прямі витрати допоміжних матеріалів на виробництво двох видів продукції, грн</b>													
Прямі матеріальні витрати на виробництво комплекту “Карпати”, грн													
Прямі матеріальні витрати на виробництво комплекту “Дніпро”, грн													
<b>Разом прямі матеріальні витрати на виробництво двох видів продукції, грн</b>													

Додаток 10

## Бюджет придбання основних (оббивочних) матеріалів

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
<b>Комплект м'яких меблів "Карпати"</b>													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Необхідний запас на кінець періоду, м <sup>2</sup>													x
Загальні потреби, м <sup>2</sup>													
Початковий запас, м <sup>2</sup>													x
Обсяг закупівлі матеріалів, м <sup>2</sup>													
Ціна середньозважена, грн/м <sup>2</sup>													x
<b>Загальні витрати на придбання основних матеріалів, грн</b>													
<b>Комплект м'яких меблів "Дніпро"</b>													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Необхідний запас на кінець періоду, м <sup>2</sup>													x

Загальні потреби, кг													
Початковий запас, м <sup>2</sup>													X
Обсяг закупівлі матеріалів, м <sup>2</sup>													
Ціна середньозважена, грн/м <sup>2</sup>													X
<b>Загальні витрати на придбання основних матеріалів, грн</b>													
<b>Загальні витрати на придбання основних матеріалів для двох видів продукції, грн</b>													

Додаток 11

## Бюджет придбання допоміжних матеріалів

Показник	Квартал												Разом за рік
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Необхідний запас на кінець періоду, м <sup>2</sup>													x
Загальні потреби, м <sup>2</sup>													
Початковий запас, м <sup>2</sup>													x
Обсяг закупівлі матеріалів, м <sup>2</sup>													
Ціна середньозважена, грн/м <sup>2</sup>													x
<b>Загальні витрати на придбання допоміжних матеріалів, грн</b>													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
Обсяг виробництва, од													
Матеріальні витрати на одиницю, м <sup>2</sup>													x
Виробничі потреби в матеріалах, м <sup>2</sup>													
Необхідний запас на кінець періоду, м <sup>2</sup>													x
Загальні потреби, м <sup>2</sup>													

Початковий запас, м <sup>2</sup>														X
Обсяг закупівлі матеріалів, м <sup>2</sup>														
Ціна середньозважена, грн/м <sup>2</sup>														X
<b>Загальні витрати на придбання допоміжних матеріалів, грн</b>														
<b>Загальні витрати на придбання допоміжних матеріалів для двох видів продукції, грн</b>														

Додаток 12

## Бюджет придбання всіх матеріалів

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
Загальні витрати на придбання основних матеріалів для двох видів продукції, грн													
Загальні витрати на придбання допоміжних матеріалів для двох видів продукції, грн													
<b>Разом витрати на придбання матеріалів на виробництво двох видів продукції, грн</b>													



## Графік очікуваних виплат за придбані матеріали, грн

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
Кредиторська заборгованість на 1 січня п.р.		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
<b>Закупівля у I кварталі</b>													
50 % вартості придбаних матеріалів				x	x	x	x	x	x	x	x	x	
решта вартості сплачується у наступному місяці					x	x	x	x	x	x	x	x	
разом					x	x	x	x	x	x	x	x	
<b>Закупівля у II кварталі</b>													
50 % вартості придбаних матеріалів	x	x	x				x	x	x	x	x	x	
решта вартості сплачується у наступному місяці	x	x	x					x	x	x	x	x	
разом	x	x	x					x	x	x	x	x	
<b>Закупівля у III кварталі</b>													
50 % вартості придбаних матеріалів	x	x	x	x	x	x				x	x	x	
решта вартості сплачується у наступному місяці	x	x	x	x	x	x					x	x	
разом	x	x	x	x	x	x					x	x	
<b>Закупівля у IV кварталі</b>													
50 % вартості придбаних матеріалів	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
решта вартості сплачується у наступному місяці	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
разом	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
<b>Разом платежі за матеріали</b>													

Додаток 14

## Бюджет прямих витрат на оплату праці

Показник	Квартал												Разом за рік
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Обсяг виробництва, од													
Витрати праці на одиницю, год													
Загальні витрати праці, год													
Тарифна ставка за годину, грн													
Витрати на оплату праці, грн													
Нарахування Єдиного соціального внеску, грн.													
<b>Загальні витрати на оплату праці, грн</b>													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
Обсяг виробництва, од													
Витрати праці на одиницю, год													
Загальні витрати праці, год													
Тарифна ставка за годину, грн													
Витрати на оплату праці, грн													
Нарахування Єдиного соціального внеску, грн.													
<b>Загальні витрати на оплату праці, грн</b>													
Загальне нарахування Єдиного соціального внеску, грн.													
<b>Загальні витрати на оплату праці за двома видами продукції, грн</b>													

## Бюджет загальновиробничих витрат

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
Заплановані прямі витрати праці, год													
Ставка змінних накладних витрат, грн/год													x
<b>Всього змінних витрат, що плануються, грн</b>													
<b>Постійні витрати, що плануються, грн:</b>													
- зарплата													
- оренда													
- освітлення й опалення													
- амортизація													
- ремонт і обслуговування устаткування													
- інші													
<b>Разом постійні витрати, грн</b>													
<b>Разом загальновиробничі витрати, грн</b>													

## Додаток 16

## Розподіл загальновиробничих витрат

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
Разом загальновиробничі витрати, що підлягають розподілу, грн													
База розподілу – кількість виготовленої продукції, од:													
- комплект м'яких меблів "Карпати"													
- комплект м'яких меблів "Дніпро"													
Ставка розподілу витрат													x
<b>Розподілені загальновиробничі витрати, грн:</b>													
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													

## Розрахунок вартості незавершеного виробництва на кінець періоду

Показник	Квартал												Разом за рік
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Незвершене виробництво на кінець періоду, од													X
Ступінь готовності, %													X
Еквівалентна кількість готової продукції, од													X
Обсяг виробництва, одиниць													
Поточні витрати на виробництво всього випуску, грн													
Поточні витрати на виробництво од, грн													X
<b>Вартість незавершеного виробництва на кінець періоду, грн</b>													X
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
Незвершене виробництво на кінець періоду, од													X
Ступінь готовності, %													X
Еквівалентна кількість готової продукції, од													X
Обсяг виробництва, одиниць													
Поточні витрати на виробництво всього випуску, грн													
Поточні витрати на виробництво од, грн													X
<b>Вартість незавершеного виробництва на кінець періоду, грн</b>													X
<b>Разом вартість незавершеного виробництва за двома виробами, грн.</b>													X

Додаток 18

## Бюджет собівартості готової продукції, грн

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
Комплект м'яких меблів "Карпати"													
Незвершене виробництво на початок періоду													X
<b>Витрати на виробництво:</b>													
- прямі матеріали													
- пряма зарплата													
- виробничі накладні витрати													
<b>Разом</b>													
Незавершене виробництво на кінець періоду													X
<b>Собівартість виготовленої продукції</b>													
Комплект м'яких меблів "Дніпро"													
Незвершене виробництво на початок періоду													X
<b>Витрати на виробництво:</b>													
- прямі матеріали													
- пряма зарплата													
- виробничі накладні витрати													
<b>Разом</b>													
Незавершене виробництво на кінець періоду													X
<b>Собівартість виготовленої продукції</b>													

## Розрахунок планової собівартості одиниці продукції

Показник	Квартал											Разом за рік
	I			II			III			IV		
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	
Комплект м'яких меблів "Карпати"												
Бюджетний обсяг виробництва, од												
Бюджетна собівартість готової продукції, тис грн												
<b>Планова собівартість одиниці продукції, грн</b>												
Комплект м'яких меблів "Дніпро"												
Бюджетний обсяг виробництва, од												
Бюджетна собівартість готової продукції, тис грн												
<b>Планова собівартість одиниці продукції, грн</b>												

Додаток 20

## Бюджет собівартості реалізованої продукції, грн

Показник	Квартал											Разом за рік
	I			II			III			IV		
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	
<b>Комплект м'яких меблів "Карпати"</b>												
Залишок готової продукції на початок періоду												
Виготовлено продукції упродовж періоду												
Залишок готової продукції на кінець періоду												
<b>Собівартість реалізованої продукції</b>												
<b>Комплект м'яких меблів "Дніпро"</b>												
Залишок готової продукції на початок періоду												
Виготовлено продукції упродовж періоду												
Залишок готової продукції на кінець періоду												
<b>Собівартість реалізованої продукції</b>												
<b>Собівартість реалізованої двох видів продукції</b>												



## Бюджет адміністративних витрат та витрат на збут, грн

Показник	Квартал											Разом за рік	
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад		Грудень
<b>Адміністративні витрати:</b>													
- зарплата													
- оренда													
- освітлення й опалення													
- амортизація													
- ремонт і обслуговування устаткування													
- інші													
<b>Разом адміністративні витрати</b>													
<b>Витрати на збут:</b>													
- зарплата													
- інші													
<b>Разом витрати на збут</b>													
<b>Разом операційні витрати</b>													

Додаток 22

## Бюджет доходів і витрат (фінансових результатів), грн

Показник	Квартал												Разом за рік
	I			II			III			IV			
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
Плановий дохід від реалізації													
Собівартість реалізованої продукції													
<b>Валовий прибуток</b>													
Операційні витрати													
<b>Операційний прибуток</b>													

**ЗВІТ**  
**виконання бюджету доходів і витрат (фінансових результатів)**  
**за II квартал 20\_\_ р.**

Показник	Бюджетні показники, грн			Фактичні показники, грн			Відхилення					
	Квітень	Травень	Червень	Квітень	Травень	Червень	Квітень		Травень		Червень	
							у грн	у %	у грн	у %	у грн	у %
Дохід від реалізації												
Собівартість реалізованої продукції												
<b>Валовий прибуток</b>												
Операційні витрати												
<b>Операційний прибуток</b>												

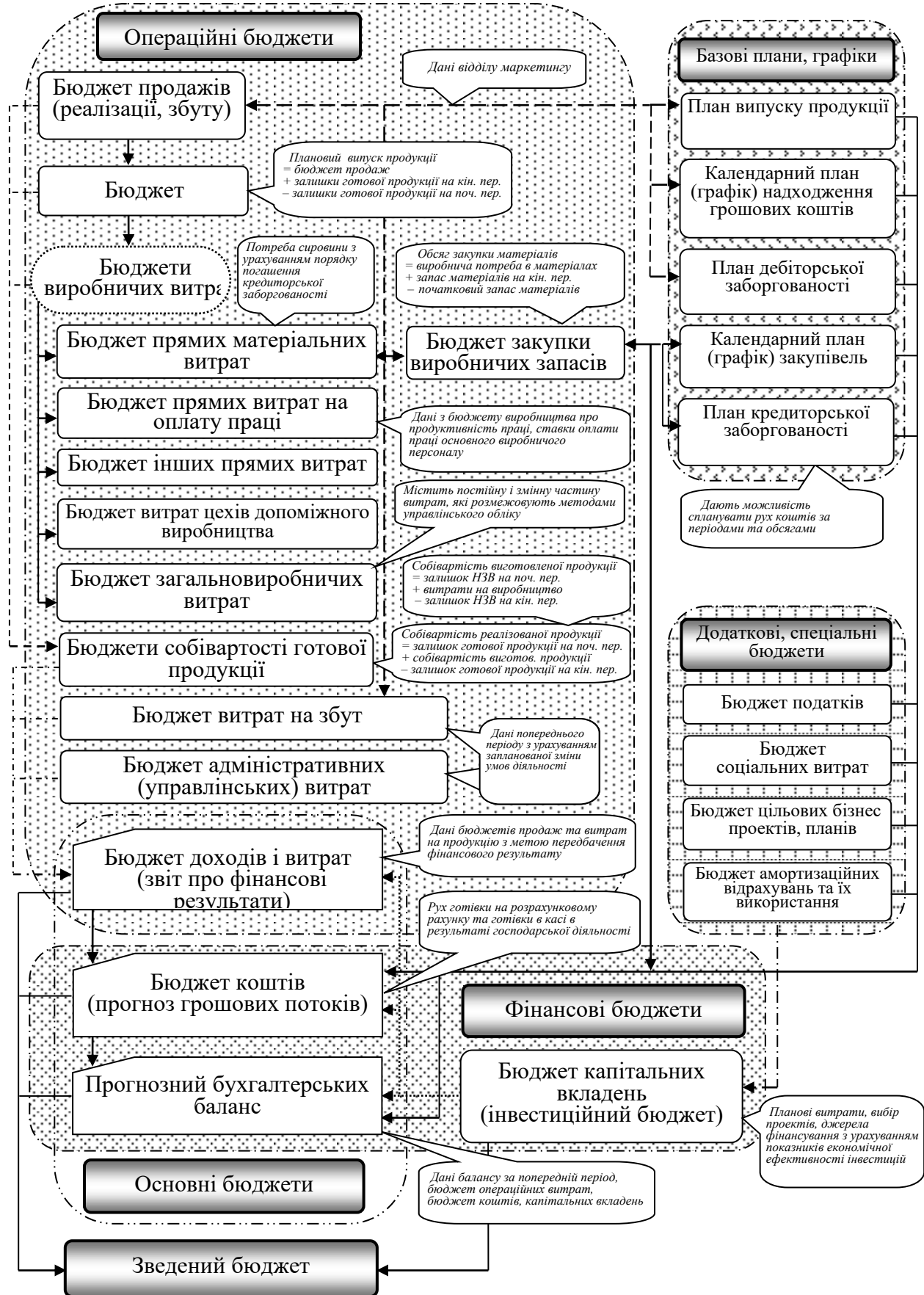


Рис. Методика формування бюджетів на підприємствах

## Характеристика методичних основ формування бюджетів на підприємстві

№ п/п	Назва бюджету	Вхідна інформація
1	2	3
1.	Бюджет продажу (реалізації) продукції	План випуску (продажу) окремих видів продукції за ринками збуту; ціни, диференційовані за ринками збуту та з урахуванням індексу інфляції; виробничі потужності
2.	Бюджет виробництва	Бюджет продажу продукції; виробничі потужності; ліміти ресурсів; залишки готової продукції на початок та кінець періоду
3.	Бюджет прямих матеріальних витрат	Бюджет виробництва; необхідна кількість сировини та матеріалів; терміни і порядок погашення кредиторської заборгованості
4.	Бюджет закупки виробничих запасів (придбання матеріалів)	Бюджет прямих матеріальних витрат; залишки сировини і матеріалів на початок та необхідні резерви на кінець періоду
5.	Бюджет прямих витрат на оплату праці	Бюджет виробництва; показники продуктивності праці; норми праці; система оплати праці
6.	Бюджет інших прямих витрат	Бюджет виробництва; укладені договори, плани виконання робіт; розрахунки витрат щодо перевірки виробів, деталей, вузлів на відповідність вимогам стандартів або технічних умов; розрахунок витрат на монтаж або демонтаж виробу, що випробовується
7.	Бюджет загальновиробничих (накладних) витрат	Бюджет виробництва; норми витрат палива й енергії для опалення, освітлення та інших загальновиробничих потреб; норми амортизаційних відрахувань; розрахунок витрат на охорону праці; розрахунки розподілу продукції і послуг допоміжних цехів; розрахунок витрат на утримання пожежної і сторожової охорони; розрахунок витрат на професійну підготовку та перепідготовку кадрів, що перебувають у трудових відносинах з підприємством
8.	Бюджет витрат цехів допоміжного виробництва	Бюджет продажу продукції; бюджет виробництва; норми матеріальних та трудових витрат
9.	Бюджет собівартості готової	Бюджет прямих матеріальних витрат; бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет інших прямих

	продукції	витрат; бюджет загальновиробничих (накладних) витрат
10.	Бюджет витрат на збут (комерційних витрат)	Дані попереднього періоду з урахування запланованої зміни діяльності
11.	Бюджет управлінських (адміністративних) витрат	Дані попереднього періоду з урахування запланованої зміни діяльності
12.	Спеціальні та додаткові бюджети (маркетингових комунікацій, соціальних витрат, податків, окремих програм, цільових бізнес-планів та ін.)	Планові розрахунки з збутових програм (маркетингових комунікацій), соціальних витрат та податкового навантаження; норми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством; форми та терміни сплати; бізнес-плани, розрахунки цільових програм, укладені договори
13.	Бюджет доходів та витрат (фінансових результатів)	Бюджет продажу продукції, бюджет собівартості готової продукції, бюджет операційних витрат
14.	Бюджет капітальних вкладень	Очікувані інвестиції, планові витрати, вибір проектів, джерела фінансування, показники економічної ефективності інвестицій
15.	Бюджет коштів (прогноз грошових потоків)	Залишки коштів на початок періоду; план випуску продукції; календарний план (графік) надходження грошових коштів; бюджет закупки виробничих запасів; плани дебіторської та кредиторської заборгованостей; календарний план (графік) закупівель; бюджет доходів і витрат; спеціальні і додаткові бюджети; бюджет капітальних вкладень
16.	Прогнозний бухгалтерський баланс	Бюджет доходів та витрат (звіт про фінансові результати); бюджет закупки виробничих запасів; бюджет коштів (прогноз грошових потоків); бюджет капітальних вкладень; напрямки використання прибутку; рівень оподаткування; спеціальні і додаткові бюджети

### Оперограма інформаційних потоків облікової інформації про витрати

№ п\п	Інформаційні потоки	Відділ матеріально- технічного постачання	Комерційний відділ	Фінансовий відділ	Виробничі підрозділи	Планово- економічний відділ	Бухгалтерія
1.	Вартість вхідних факторів виробництва	(1)				(1)	
2.	Ціни та місткість на ринку в розрізі видів продуктів		(2)			(2)	
3.	Вартість фінансових ресурсів			(3)		(3)	
4.	Фактичний рівень витрат				(4)	(4)	(4)
5.	Висновки і пропозиції щодо управління витратами			(5)		(5)	
6.	Планові і нормативні показники управління витратами	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	
7.	Стимули і санкції			(7)		(7)	(7)

**Графік документообігу облікової інформації  
в системі бюджетування для центру відповідальності**

Назва документа	Створення			Перевірка		Узагальнення/перевірка даних бухгалтерії підприємства		Передавання до архіву підприємства	
	Кількість примірників	Відповідальні (в ЦВ)		Строк	Виконавець (у ЦВ)	Виконавець	Строк	Виконавець	Строк
		За виписку	За оформлення						
Табель обліку використання робочого часу	1	Нормувальник	Планово-економічний відділ	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Наряд на виконану роботу	1	Нормувальник	Планово-економічний відділ	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Акт на списання матеріальних цінностей	1	Комісія	Бухгалтерія	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Акт переробки	1	Економіст бухгалтер	Бухгалтерія	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Лімітно-забірна картка	2	Завскладом	Завскладом	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Розрахунок амортизації основних засобів	1	Бухгалтер	Бухгалтерія	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Накладна на відпуск ТМЦ	2	Працівник складу	Завскладом	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Накладна вимога на відпуск матеріалів	2	Завскладом	Бухгалтерія	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Калькуляція витрат за елементами	2	Бухгалтер	Бухгалтерія	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року
Звіт про виконання бюджету	1	Економіст	Фінансовий відділ	У кінці місяця	Старший бухгалтер	Бухгалтер	У кінці звітного періоду	Бухгалтер	У кінці року



Державний вищий навчальний заклад  
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»  
Кафедра обліку і аудиту

Контрольна робота №2

з навчальної дисципліни «Управлінський облік»

Студента (ки) \_\_\_ курсу, групи \_\_\_\_\_  
спеціальності “Облік і оподаткування”

\_\_\_\_\_

(прізвище та ініціали студента (ки))

Керівник \_\_\_\_\_

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Оцінка : \_\_\_\_\_

м. Івано-Франківськ – 20\_\_ рік

### 3.4. Словник термінів з дисципліни “Управлінський облік”

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

**Бюджет виробництва** – виробнича програма, яка визначає заплановані номенклатуру і обсяг виробництва продукції у бюджетному періоді.

**Бюджет підприємства** – це план майбутніх дій та операцій підприємства загалом, або його структурних підрозділів, виражений у грошових або натуральних вимірниках.

**Бюджет продажу** – операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну і очікуваний дохід від продажу кожного виду продукції (товарів, робіт).

**Бюджетний контроль** – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів.

**Бюджетний період** – період, для якого підготований і під час якого використовується бюджет.

**Бюджетування** – процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів.

**Бюджетування “з нуля”** – метод бюджетування, за якого менеджери щоразу мають обґрунтовувати заплановані витрати так, ніби діяльність здійснюється вперше.

**Бюджетування через прирощення** – складання бюджетів на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді.

**Види діяльності (в розумінні ABC калькулювання)** – це роботи чи процедури, які регулярно чи періодично здійснюються в процесі виробничо-комерційної діяльності підприємства для створення і обслуговування об'єктів витрат.

**Виробничими витратами** є прямі виробничі витрати на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) та розподілені загальновиробничі витрати (їх ще називаю виробничі накладні витрати).

**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення

власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

**Витрати на збут** – це витрати підприємства, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (робіт, послуг).

**Витрати на продукцію** – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), тобто це – виробничі витрати.

**Витрати періоду** – це витрати, що не включаються в собівартість виготовленої продукції, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були понесені.

**Вичерпані (спожиті) витрати** – це витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів, або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу у звітному періоді.

**Внутрішньогосподарський (управлінський) облік** – це система збору, обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

**Внутрішня звітність** – динамічна система форм узагальненої інформації в розрізі структурних підрозділів (сегментів діяльності), видів продукції, видів діяльності, яка тісно пов'язана з умовами, специфікою, особливостями, організацією виробництва та інформаційними потребами управлінської ланки.

**Вузькі місця** – обмеження, які виникають у процесі діяльності підприємства, пов'язані з недостатньою кількістю виробничих потужностей, площ та інших виробничих ресурсів.

**Генеральний (зведений) бюджет** – сукупність бюджетів, які узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства.

**Директ-костинг** – це система обчислення собівартості продукції на основі прямих (змінних) витрат.

**Елемент витрат** – сукупність економічно однорідних витрат.

**Еталонне оцінювання або бенчмаркінг** – процес вивчення і адаптації найкращих методів (найкращих практик) інших організацій для вдосконалення власних результатів фірми і для впровадження еталона оцінки інших внутрішніх показників виконання.

**Запас міцності (маржинальний запас міцності)** – максимально припустиме зменшення обсягу діяльності підприємства без ризику отримати збиток; або іншими словами: величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг перевищує запланований беззбитковий обсяг продажу (точку беззбитковості).

**Зведений облік витрат на виробництво** – це узагальнення за об'єктами обліку усіх витрат за місяць з урахуванням змін залишків

незавершеного виробництва та витрат майбутніх періодів, калькулюванням (визначенням) фактичної собівартості товарної продукції (робіт, послуг).

**Змінні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких залежить від обсягу виробництва продукції і змінюється прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.

**Кайзен костинг** – це процес зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшень.

**Калькулювання** – це процес визначення собівартості продукції, тобто комплексна система економічних розрахунків витрат та віднесення їх безпосередньо на носії цих витрат (одиницю продукції, частину продукту, групу продуктів).

**Калькулювання за замовленнями** – система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат по кожному індивідуальному виробу або по окремії партії виробів.

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

**Калькулювання собівартості за видами діяльності (АВС-метод, поопераційний метод калькулювання)** – система калькулювання суть якої ґрунтується на твердженні про те, що причиною виникнення витрат є не продукція, а діяльність, тобто продукція, яку виробляє підприємство, споживає діяльність (виробничі процеси чи операції), а вже діяльність споживає конкретні ресурси.

**Калькуляційна одиниця** – одиниця виміру продукції (послуги, виконання робіт), прийнята для обчислення собівартості об'єкта, на котрий складається калькуляція. Наприклад, штука, кубічний метр, квадратний тощо.

**Калькуляція** – це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу чи партії виробів, чи на здійснення робіт і послуг.

**Комбінація продажу** – співвідношення окремих видів продукції у загальному обсязі продажу.

**Кошторисна калькуляція** – документ, що складається під час проектування нових виробництв і конструювання нових виробів, який забезпечує визначення кошторисної собівартості одиниці

продукції.

**Маржинальний дохід** – різниця між доходом від реалізації та змінними витратами підприємства (маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам).

**Маржинальні витрати** – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це сума змінних витрат з розрахунку на одиницю продукції.

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

**Методи обліку затрат на виробництво продукції** – це сукупність способів та прийомів, в процесі яких здійснюється групування й розподіл виробничих затрат за об'єктами калькулювання (носіями затрат) для обчислення собівартості окремих видів продукції.

**Місце виникнення витрат** – структурний підрозділ підприємства (робоче місце, дільниця, цех), по якому організовується планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління ними.

**Накладні виробничі витрати (загальновиробничі)** – це витрати на продукцію, які не можуть бути віднесені до певного об'єкту обліку витрат економічно доцільним методом (непряма зарплата, витрати на утримання обладнання, утримання виробничих приміщень тощо).

**Невичерпані (неспожиті) витрати** – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу у майбутньому.

**Непрямі витрати** – які не можуть бути обчислені безпосередньо для певного виду продукції, бо вони пов'язані не з виробництвом конкретних виробів, а з процесом виробництва в цілому, вони утворюють комплексні статті витрат (загальновиробничі, витрати на утримання та експлуатацію обладнання тощо).

**Нерелевантні витрати** – це витрати, які не залежать від прийнятого (або можливо) прийнятого управлінського рішення.

**Нормативна собівартість** – собівартість продукції (робіт, послуг), яка визначається до початку виробництва на основі діючих норм.

**Нормативні (стандартні) витрати** – це витрати на виробництво певної продукції, величину яких визначають на основі обґрунтованих

норм, нормативів, технологічних карт та розрахунків.

**Об'єкт калькулювання (носій витрат)** – вид продукції (робіт, послуг), призначений для реалізації.

**Об'єкт обліку витрат** – місце виникнення витрат, види або групи однорідних продуктів.

**Облік витрат** – це сукупність дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами постачання ресурсів, виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт та наданням послуг на основі їх документування, вимірювання, оцінювання, систематизації та групування витрат за певною системою ознак.

**Облік за центрами відповідальності** – це система обліку, яка забезпечує збирання інформації для оцінювання й контролю діяльності кожного центру відповідальності.

**Операційний важіль (виробничий леверидж)** – це співвідношення постійних і змінних витрат, яке забезпечує більший відсоток зростання прибутку ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

**Організаційна структура підприємства** – відображає склад та структуру структурних одиниць (підрозділів і служб (центрів відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій для вирішенню завдань, які виникають в ході діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективно досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому.

**Переділ** – це частина технологічного процесу, що включає сукупність операцій, результатом яких є напівфабрикат, призначений для реалізації або для використання наступними переділами.

**Поведінка витрат** – характер зміни затрат залежно від змін різноманітних факторів у діяльності підприємства.

**Постійні витрати** – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу виробництва продукції істотно не змінюється (витрати на утримання та експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва, управління).

**Прийняття рішення** – це вибір з декількох альтернативних варіантів дій такого варіанту, який забезпечує досягнення поставленої мети якнайкращим чином.

**Прямі витрати** – котрі безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо розраховані на даний вид продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату

праці).

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

**Релевантна інформація** – це така інформація, яка може вплинути на рішення менеджера.

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

**Релевантні витрати** – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення.

**Середні витрати** – це середня арифметична собівартість одиниці продукції, розрахована відношенням загальної суми витрат до кількості одиниць виготовленої продукції.

**Середньозважений маржинальний дохід** є сумою добутків маржинального доходу на одиницю кожного виду продукції та комбінації продажу відповідного виду продукції.

**Собівартість продукції** – виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг).

**Стандарт-кост** – система обліку і калькулювання, основана на жорсткому нормуванні всіх витрат, яка дозволяє визначити “стандартну” (нормативну) собівартість. Передбачає облік і аналіз відхилень фактичних витрат від стандартних з наступним покладанням відповідальності за несприятливі відхилення на керівництво відповідних центрів витрат.

**Стаття витрат** – сукупність витрат (затрат), для яких характерна однорідність їх цільового використання.

**Стратегічний менеджмент** – це безперервний процес оцінки зовнішнього середовища, формулювання організаційних цілей, ухвалення рішень, направлених на створення і утримання конкурентних переваг, здатних забезпечити суб'єкту господарювання отримання бажаного прибутку в довгостроковій перспективі.

**Стратегічний управлінський облік** – це інформаційне підґрунтя прийняття рішень вищого рівня управління, що полягає в забезпеченні менеджерів всією інформацією, необхідною для управління і контролю за розвитком підприємства в інтересах його власників та інших зацікавлених партнерських груп (кредиторів, клієнтів, постачальників, персоналу, уряду і суспільства)

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

**Трансфертна ціна** – ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності компанії передаються іншому центру відповідальності цієї компанії.

**Управлінське рішення** – результат аналізу, прогнозування, оптимізації, економічного обґрунтування та вибору найвигіднішого варіанта із низки альтернатив досягнення конкретної мети в системі управління.

**Управлінський облік** – процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки та передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації.

**Функція витрат** – це математичний опис взаємозв'язку витрат та їх фактора.

**Центри відповідальності** – структурні підрозділи (відділи) підприємства на чолі з керівником, який володіє делегованими йому повноваженнями та відповідає за результати роботи підрозділу.

**Центри витрат** – підрозділи, керівники яких контролюють тільки витрати, але не контролюють доходів, прибутку та інвестицій (бригада, цех, дільниця тощо).

**Центри доходів** – підрозділи, керівники яких контролюють тільки доходи, але не контролюють витрати, прибуток та інвестиції (відділ збуту, регіональні представництва підприємства).

**Центри прибутку** – це підрозділи, керівники яких контролюють витрати й доходи, але не контролюють інвестиції у власні активи (секції, кіоск, регіон діяльності тощо).

**Центри інвестицій** – господарські одиниці, керівники яких одночасно контролюють витрати, доходи та інвестиції (дочірня компанія, підприємство).

**Центри продажу** – центри обслуговування, які здійснюють маркетингово-збутову діяльність і відповідають не лише за дохід, одержаний від реалізації продукції (товарів, послуг), а й за затрати, пов'язані з маркетингово-збутовою діяльністю.

**Цільова собівартість** – це різниця між цільовою ціною реалізації і цільовим прибутком.

**Ціноутворення за принципом “витрати плюс”** – метод ціноутворення, за якого ціну реалізації визначають на підставі собівартості продукції (товарів, послуг) шляхом додавання до неї певної частки прибутку (націнки).



## Список використаних та рекомендованих джерел

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; Пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Атамас П. Й. Управлінський облік. Навчальний посібник. / П. Й. Атамас. – Д.–К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. Боб Райан. Стратегический учет для руководителя / пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Издательство “Аудит”, Издательское объединение “ЮНИТИ”. – 1998. – 616. с.
4. Бородкин А.С. Учет производственных витрат в промышленности. – М.: Финансы, 1973. – 112 с.
5. Брадул О., Шепелюк В. Управлінський облік: навчально-практичний посібник. – К.: Кондор, 2017. - С. 352.
6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Герасимчук Н.В. Управлінський облік: Збірник задач і вправ. Житомир: ЖІТІ,1998.–232с.
8. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. – 8 (е изд., испр. – М. : Издательство “Омега–Л”, 2010. – 570 с.
9. Войнаренко М.П. Управлінський облік : [підручник для студентів вищих навчальних закладів] / М. П. Войнаренко, Л. П. Радецька, Л. В. Овод. Хмельницький національний університет, 2013. – 363 с.
10. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2006.– 701 с.
11. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. Под ред. С. А Табалиной .– М: Аудит– ЮНИТИ,1994.–560 с.
12. Друри К. Учет витрат методом стандарт-костс / Пер. с англ. Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.
13. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономиста, 2004. – 638 с.
14. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. Учебное пособие. – М. Инф. – М., 1997. – 392 с.
15. Карпова Т.П. Управленческий учет.- М.: Аудит-ЮНИТИ, 1998.– 350 с.
16. Козаченко Г.В. Управління витратами підприємства / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – Монографія. – Київ: Лібра, 2007. – 320 с
17. Козаченко Г.В. Управління витратами підприємства / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Л. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – Монографія. – Київ: Лібра, 2007. – 320 с
18. Кондраков Н.П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.:ФБК– ПРЕСС, 1997.

19. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учеб. Пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
20. Котов В.Ф. Себестоимость и цена продукции: рентабельность предприятий. – М.: Знания, 1973.
21. Литвак Х.Л. Бухгалтерский учет в системе управления торговлей. К.: Вища школа, 1979. – 214 с.
22. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник. / О. В. Лишиленко. – К. : ЦУЛ, 2004. – 254 с.
23. Лучко Т.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід. – К: Облікінформ, 1997. – 144 с.
24. Максимів Ю.В. Комплексне використання сировини для виробництва твердого біопалива деревообробними підприємствами: обліково-аналітичний аспект: монографія / Ю.В.Максимів. – Івано-Франківськ : Видавництво : Друкарня Фоліант, 2015. – 186 с.
25. Максимів Ю. В. Маржинальний аналіз як засіб визначення ефективності комплексного використання деревної сировини для виробництва твердого біопалива / Ю. В. Максимів // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси” : зб. наук. праць. – Луцьк. – 2012. – Вип. 9 (33). – Ч. 2. – С. 333-343.
26. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., доопрац. та допов.– К.: Київ. нац. торг.-екон. Ун-т., 2010. – 648 с.
27. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет // О.Е Николаева, О.В Алексеева.– М.: Едиториал УРСС, 2003. 304 с.
28. Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности. – М.: Экономика, 1970.– 191 с.
29. Новиченко П.П., Карбышев А.Д., Тимошенко С.С. и др. Учет себестоимости в управлении производством. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 104 с.
30. Новиченко П.П., Попова Т.Д. Учет затрат на улучшение качества продукции.– М.: Финансы и статистика, 1986. –104 с.
31. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
32. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Монографія. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
33. Панков Д .А. Основы теории и методики управленческого бухгалтерского учета. – Мн.: ООО “Профит”, 1995.–100 с.
34. Партин Г.О. Управлінський облік : підручник / [Г.О. Партин ... [та ін.]; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Національний університет. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 279 с.
35. Пилипів Н. І. Економічна сутність та класифікація відходів для відображення їх в обліку на деревообробних підприємствах [Текст] / Н. І. Пилипів, Ю. В. Максимів // Вісник ЖДТУ : економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. - 2010. - № 3 (53). – Ч. 2. - С. 201-205.
36. Пилипів Н.І. Облік і контроль витрат на газотранспортних

підприємствах: Монографія / Н. І. Пилипів. – Івано–Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

37. Пилипів Н. І. Облік виробничих відходів як передумова їх ефективного використання (на прикладі комплексних деревообробних виробництв) / Н. І. Пилипів, Ю. В. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 29-40.

38. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: Поліграфіст, 1995. – 164 с.

39. Радецька Л. П. Управлінський облік: навчальний посібник. / Л. П. Радецька, Л. В. Овод. – К. : Академія, 2007. – 352 с.

40. Скону Т. Управленческий учет / Пер.с англ.под ред. Н.Д.Єриашивили.– М.:Аудит–ЮНИТИ, 1997.– 179с.

41. Скрипник П.М., Савченко А.П., Белопольский Н.Г. Оперативный учет и анализ витрат в управлении предприятиями. – К.: Техніка, 1973. – 204 с.

42. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

43. Степанчук Н. В. Учет и анализ расходов на управление.– М.: Финансы, 1979.– 52 с.

44. Татур С.К. Роль учета в управлении производством.– М.: Финансы, 1974.– 39 с.

45. Уорд К. Стратегический управленческий учет: Пер. с англ. - М, ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. - 448 с.

46. Управленческий учет. Учебное пособие / Под редакцией А. Д. Шеремета –М.:ФБК–ПРЕСС, 1999.–512с

47. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія / О.Л. Михальська, В.Г. Швець. – К.: Видавничий дім “Кондор”, 2018. – 228 с.

48. Учет себестоимости в управлении производством /П.П. Новиченко, Д. Карбышев, С.С. Тимошенко и др. – М.: Финансы, 1978.–126 с.

49. Фаріон І., Писаренко Т. Управлінський облік Підручник.– К.: Центр навчальної літератури, 2017. – с. 792.

50. Хорнгрен, Чарльз Т., Фостер, Джордж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : [Пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 415 с.

51. Чернелевський Л.М. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості: Навч. посіб. / Л. М. Чернелевський. – К. : Пектораль, 2005. – 364 с.

52. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965.–124 с.

53. Чумаченко Н.Г., Савченко А.П., Коренев В.Г. Принятие решений в управлении производством. – К.: Техніка, 1978.– 192 с.

54. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : Навч. посібник [для студ. вищ. навч. Закл.] / В.Р. Шевчук; за ред. О. М. Ковалюка. - К.: Алерта, 2009. – 176 с.

Навчальне електронне видання комбінованого використання

Можна використовувати в локальному та мережевому режимах

**ПИЛИПІВ Надія Іванівна, МАКСИМІВ Юлія Василівна,**

**П'ЯТНИЧУК Ірина Дмитрівна**

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК**

**Навчально-методичний посібник  
для самостійного вивчення дисципліни**

Комп'ютерна верстка та редагування – *Ю.В. Максимів, І.Д. П'ятничук*

Гарнітура “Times New Roman”. Ум. друк. арк. 14.00

Видавець

ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

76025, м. Івано-Франківськ,

вул. С.Бандери, 1, тел.: 71-56-22

E-mail: [vdvcit@pu.if.ua](mailto:vdvcit@pu.if.ua)

*Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2718 від 12.12.2006*

**ISBN 978-966-640-491-9**